

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASABE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI DOĞRULTUSUNDA KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARLA İLGİLİ
UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Aleyna ALTINTAŞ

ARALIK – 2021

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASABE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI DOĞRULTUSUNDA KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARLA İLGİLİ
UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Aleyna ALTINTAŞ

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Engin DİNÇ

ARALIK – 2021

TRABZON

ONAY

Aleyna ALTINTAŞ tarafından hazırlanan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Doğrultusunda Konsolide Finansal Tablolarla İlgili Uygulama” adlı bu Çalışma 13.01.2022 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Engin DİNÇ	Başkan	☐	☐	
Prof. Dr. Hasan ABDİOĞLU	Üye	☐	☐	
Doç. Dr. Esra ATABAY	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Tülay İLHAN NAS

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ – Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

13.01.2022

Aleyna ALTINTAŞ



ÖNSÖZ

Ekonomik gelişmeler ve ürün çeşitliliğindeki artışlar işletmeler arasındaki rekabetin artmasına neden olmuştur. Artan rekabet işletmeleri; büyümek için yeni iş kolları aramaya, iş birliği yaparak yeni ortaklıklar kurmaya yöneltmiştir. İşletme birleşmeleri ve yeni kurulan ortaklıklar konsolide finansal tablolara duyulan ihtiyacı artırmıştır.

Birden fazla işletmenin birleşmesi sonucunda oluşan konsolidasyon; işletme yönetimine, çalışanlara ve yatırımcılara kolay ulaşabileceği ve alacakları kararlarda yol gösterici olan bilgiler sağlar. Her geçen gün artış gösteren işletme birleşmeleri ve yeni kurulan ortaklıklar konsolidasyonun önemini ve kullanımını artırmıştır.

Bu Çalışma’da konsolidasyon işlemleri incelenmiştir. Bu Çalışma’nın amacı, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde tam set konsolide finansal tabloların hazırlanmasıdır.

Bu Çalışma’nın her aşamasında kıymetli bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım danışmanım Sayın Prof. Dr. Engin DİNÇ’e teşekkür ederim.

Aralık 2021

Aleyna ALTINTAŞ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	IX
ABSTRACT	X
TABLolar LİSTESİ.....	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XVIII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIX
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1.KONSOLİDASYON İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	3-24
1.1. Konsolidasyon Kavramı	3
1.1.1 Konsolide Finansal Tablolara Duyulan İhtiyaç.....	3
1.1.2 Konsolidasyonun Amaçları.....	5
1.1.3 Konsolide Finansal Tabloların Tarihsel Gelişimi	6
1.1.3.1.Dünyada Konsolide Finansal Tabloların Tarihsel Gelişimi	6
1.1.3.2.Türkiye’de Konsolidasyonun Tarihsel Gelişimi	8
1.2.Konsolidasyon ile İlgili Temel Kavramlar	11
1.2.1.Ana Ortaklık.....	11
1.2.2.Bağlı Ortaklık.....	12
1.2.3.Kontrol Gücü.....	12
1.2.4.İştirakler	12
1.2.5.Önemli Etki	13
1.2.6.Azınlık Payları	13
1.2.7.Grup	13
1.2.8.Münferit Finansal Tablolar	13
1.2.9.Müşterek Kontrol	14
1.2.10.Müşterek Anlaşma	14
1.2.11.İş Ortaklığı	14
1.2.12.Eliminasyon	14

1.3.Finansal Bilgi ve Finansal Tablo Kavramı.....	15
1.3.1.Finansal Tabloların Amaçları.....	15
1.3.2.Finansal Bilginin Taşınması Gereken Özellikler	17
1.3.2.1.Temel Özellikler	17
1.3.2.2.Destekleyici Özellikler	18
1.3.2.3.Diğer Özellikler	19
1.4.Finansal Tablo Türleri.....	20
1.4.1.Amaçlarına Göre Finansal Tablo Türleri	20
1.4.2.Kapsamlarına Göre Finansal Tablo Türleri.....	23

İKİNCİ BÖLÜM

2.KONSOLİDE FİNANSAN TABLOLAR STANDARTI VE KONSOLİDASYON YÖNTEMLERİ	25-140
2.1.Konsolide Finansal Tabloların Önemi	25
2.2.Konsolidasyon Yapmak Zorunda Olan İşletmeler	26
2.2.1.TFRS' ye Göre Konsolide Finansal Tablo Hazırlamak Zorunda Olan İşletmeler	27
2.2.2. BOBİ FRS' ye Göre Konsolide Finansal Tablo Hazırlamak Zorunda Olan İşletmeler	28
2.3.Konsolide Finansal Tablo Düzenleme Zorunluluğu Bulunmayan İşletmeler	28
2.4.Konsolide Finansal Tabloların Sınırları	30
2.5.Finansal Raporlama Standartlarında Konsolidasyon.....	30
2.5.1.TMS / TFRS' de Konsolidasyon	31
2.5.2.BOBİ FRS' de Konsolidasyon	33
2.5.3.KÜMİ FRS' de Konsolidasyon.....	37
2.6.Konsolide Finansal Tablolar Seti	38
2.6.1.Konsolide Finansal Durum Tablosu	38
2.6.2.Konsolide Kar Zarar Tablosu.....	39
2.6.3.Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu	40
2.6.4.Konsolide Nakit Akış Tablosu	41
2.6.5.Konsolide Finansal Tablo Dipnotları	42
2.7. Konsolidasyon Yöntemleri.....	44
2.7.1.Özkaynak Yöntemi	45
2.7.2.Oransal Konsolidasyon Yöntemi	53
2.7.3.Tam Konsolidasyon Yöntemi	56
2.7.3.1.Dönen Varlıkların Konsolidasyonu	57
2.7.3.2.Duran Varlıkları Konsolidasyonu	71

2.7.3.3.Yabancı Kaynakların Konsolidasyonu	81
2.7.3.4.Özkaynakların Konsolidasyonu	94
2.7.3.5.Konsolide Finansal Durum Tablosu İle İlgili Özel Durumlar	103
2.7.3.5.1.%100'üne Sahip Olunan Bağlı Ortaklığın Konsolidasyonu	103
2.7.3.5.2.%100'ün Altında Bir Paya Sahip Olunan Bağlı Ortaklığın Konsolidasyonu ...	105
2.7.3.5.3. Pozitif Şerefiyeye Sahip Ana Ortaklığın Konsolidasyonu	108
2.7.3.5.4. Negatif Şerefiyeye Sahip Ana Ortaklığın Konsolidasyonu	111
2.7.3.5.5.Yabancı Para ile Hazırlanan Bağlı Ortaklıkların Finansal Tablolarının Konsolidasyonu	112
2.7.3.5.6.Farklı Dönemlere Ait Finansal Tabloların Tam Konsolidasyonu	116
2.7.3.5.7.Kontrol Gücünün Kaybedilmesi	119
2.7.3.6. Kar ve Zarar Tablosunun Konsolidasyonu	122
2.7.3.7. Nakit Akış Tablosunun Konsolidasyonu	135
2.7.3.8. Özkaynak Değişim Tablosunun Konsolidasyonu	137
2.7.3.9. Dipnotların Konsolidasyonu	139

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.KONSOLİDE FİNANSAL TABLO SETİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA	141-229
3.1.Genel Açıklama.....	141
3.2.Literatür Taraması	141
3.3.Çalışmanın Metodolojisi	147
3.3.1. Çalışmanın Amacı	147
3.3.2. Çalışmanın Yöntemi	148
3.3.3. Çalışmanın Kapsamı	148
3.3.4. Çalışmanın Sınırları.....	149
3.4. Konsolide Finansal Tablo Hazırlanmasına İlişkin Örnek Uygulama	149
3.4.1.Grup İşletmeleri Hakkında Genel Bilgiler	149
3.4.2.Grup Arasında Dönem İçi İşlemler	161
3.4.3.Grup İşletmelerin Muhasebe Kayıtları ve Konsolidasyon İşlemleri	163
3.4.4.Finansal Durum Tablosunun Konsolidasyonuna İlişkin Özet Bilgilendirme Tablosu ..	182
3.4.5.Kar / Zarar Tablosunun Konsolidasyonuna İlişkin Özet Bilgilendirme Tablosu	195
3.4.6.Konsolide Nakit Akış Tablosu	201
3.4.7.Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu	209
3.4.8.Konsolide Dipnotlar	212

SONUÇ ve ÖNERİLER.....	230
KAYNAKÇA	233
ÖZGEÇMİŞ.....	236



ÖZET

Ekonomik gelişmelere ayak uydurarak büyümek isteyen işletmeler, iş çeşitliliğini arttırarak uluslararası alanlarda faaliyet gösterme, farklı işletmelerle birleşme, farklı iş kollarında yeni işletmelere sahip olma gibi stratejiler kullanarak kendilerini geliştirmektedir. Yeni iş birleşmeleri, iş ortaklıkları, yatırım yapılan işletmede kontrol sahibi olmak gibi sebepler konsolide finansal tablolara olan ihtiyacı arttırmıştır. Konsolide finansal tablo, birden fazla işletmenin birleşmesi ile oluşan, işletmelerin bireysel finansal tablolarının birleştirilerek tek bir çatı altında toplanmasını sağlayarak tek bir işletmeye aitmiş gibi gösteren finansal tablolardır. Konsolide finansal tablolar, standartlar doğrultusunda hazırlanmalıdır. Bu standartlar, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve BOBİ Finansal Raporlama Standartlarıdır. Hangi işletmenin hangi standarda göre konsolide finansal tablolarını hazırlayacağı ise grup işletmenin faaliyet konusuna ve büyüklüğüne göre değişiklik göstermektedir.

Çalışmanın amacı, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve BOBİ Finansal Raporlama Standartları kapsamında konsolide finansal tabloların anlaşılmasını sağlamak ve uygulama ile konsolide finansal tabloların nasıl hazırlandığını okuyucuya aktarmaktır. Bu amaçlara ulaşmak için çalışma üç bölümden oluşmuştur.

Birinci bölümde konsolidasyon kavramı açıklanarak konsolidasyonla ilgili genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde konsolide finansal tablo yöntemleri, konsolide finansal tablolar ile ilgili standartlar örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise birinci ve ikinci bölümlerde anlatılan sözel bilgiler uygulama yöntemi ile açıklanmıştır. Uygulamada, tam konsolidasyon yöntemi kullanılarak gerçek işletme verilerine sahip üç şirket konsolide edilmiştir. Uygulama sonunda üç işletmeye ait tam set konsolide finansal tablolar seti verilerek konsolide finansal tablolar ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Konsolide Finansal Tablolar, Ana Ortaklık, Bağlı Ortaklık, BOBİ Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları

ABSTRACT

Companies that want to grow by keeping up with economic development develop by adopting strategies such as operating in international areas, increasing their business diversity, merging with other companies or owning new companies in different business areas. Reasons such as new business combinations, joint ventures and control over the investee have increased the need for consolidated financial statements. Consolidated financial statements are financial statements that result from the combination of several entities and present the individual financial statements of the entities as if they belonged to a single entity by combining them under one roof. Consolidated financial statements should be prepared in accordance with the Standards. These standards are Turkish Financial Reporting Standards and BOBI Financial Reporting Standards. Which company prepare its consolidated financial statements according to which standard depends on the activity and size of the group company.

The aim of the study is to create an understanding of the consolidated financial statements within the framework of Turkish Financial Reporting Standards and BOBI Financial Reporting Standards and to provide the reader with an understanding of how the consolidated financial statements are prepared with the application. To achieve these goals, the study consists of three parts.

The first chapter explains the concept of consolidation and provides general information on consolidation. In the second part, the methods of the consolidated financial statements and the standards associated with the consolidated financial statements are explained with examples. In the third part, the verbal information explained in the first and second parts is explained using the application method. In practise, three companies with real business data were consolidated using the full consolidation method. At the end of the application, a complete set of consolidated financial statements of three companies was presented and suggestions on the consolidated financial statements were made.

Keywords: Consolidated Financial Statements, Major Partnership, Subsidiary, BOBI Financial Reporting Standards, Turkish Financial Reporting Standards

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr	Tablo Adı	Sayfa Nr
1	Dünyada Konsolide Finansal Tablonun Yıllara Göre Gelişimi	9
2	Türkiye’de Konsolide Finansal Tablonun Yıllara Göre Gelişimi	11
3	Konsolide Finansal Tablo Hazırlama Zorunluluğu Olan İşletmeler	27
4	Yatırım Yapılan Ortaklığın Defter Değerinin Hesaplanması	47
5	Sade ve Yalın İşletmesinin Münferit Finansal Tabloları	47
6	Sade ve Yalın İşletmesinin Özkaynak Yöntemine Göre Hazırlanan Konsolide Finansal Durum Tablosu	48
7	A ve B İşletmesinin Münferit Finansal Tabloları.....	49
8	A ve B işletmesinin 3. Yıl Sonunda Hazırlanan Konsolide Finansal Durum Tablosu	51
9	A ve B işletmesinin Münferit Finansal Durum Tablosu	52
10	A ve B İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	52
11	X ve Z İşletmesinin Münferit Finansal Durum Tablosu	54
12	X ve Z İşletmesinin Oransal Konsolidasyon Yöntemine Göre Hazırlanan Konsolide Finansal Durum Tablosu	55
13	Tam Konsolidasyon Yöntemi	57
14	Merkür İşletmesinin Venüs İşletmesine Borç Öncesi Münferit Finansal Tablosu...58	
15	Merkür İşletmesinin Venüs İşletmesine Borç Para Vermesi ile Oluşan Münferit Finansal Durum Tablosu	58
16	Merkür ve Venüs İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	59
17	Asya ve Avrupa İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	59
18	Asya ve Avrupa İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	60
19	Asya ve Avrupa İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	60
20	Lale ve Kardelen İşletmesinin Çek Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	61
21	Lale ve Kardelen İşletmesinin Çek Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	61
22	Lale ve Kardelen İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	62

23	Beyaz ve Siyah İşletmesinin Tahvil Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu62
24	Beyaz ve Siyah İşletmesinin Tahvil Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu ...63
25	Beyaz ve Siyah İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu63
26	Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Kira Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu64
27	Mutlu ve Neşeli İşletmesinin Kira Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu64
28	Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu64
29	Bulut ve Yağmur İşl. Ticari Mal Alımı Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu65
30	Bulut ve Yağmur İşl. Ticari Mal Alımı Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu65
31	Bulut ve Yağmur İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu65
32	Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu66
33	Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu67
34	Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu67
35	Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Sipariş Avansı Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu68
36	Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Sipariş Avansı Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu68
37	Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu69
38	Bağlı Ortaklığın Dönemlerine Göre Hazırlanan Dönen Varlıklarının Durumu69
39	Ana Ortaklığın Dönemlerine Göre Hazırlanan Dönem Varlıklarının Durumu69
40	Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Finansal Durum Tablosu70
41	A ve B İşletmesinin Birleşme Öncesi Stok Durumu70
42	A ve B işletmesinin Birleşmesi Sonrası Stok Durumu.....71
43	A ve B işletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu71
44	Su İşletmesi ve Buz İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu72
45	Su İşletmesi ve Buz İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu72
46	Su İşletmesi ve Buz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu73

47	Kırmızı İşletmesi ve Mavi İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Finansal Tabloları	73
48	Kırmızı İşletmesi ve Mavi İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Tabloları	74
49	Kırmızı İşletmesi ve Mavi İşletmesinin Konsolide Finansal Tabloları	74
50	Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	75
51	Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	75
52	Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Sonrası Konsolide Finansal Durum Tablosu	76
53	Arı ve Kelebek İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	76
54	Arı ve Kelebek İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	77
55	Arı İşletmesi ve Kelebek İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu.....	77
56	Okyanus, Mercan ve Coral İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	78
57	Okyanus, Mercan ve Coral İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	78
58	Okyanus İşletmesi, Mercan İşletmesi ve Coral İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	78
59	Ana Ortaklığın 30.09 Tarihinde Biten Hesap Dönemine Ait Duran Varlıkları	79
60	Bağlı Ortaklığın 31.12 Tarihinde Biten Hesap Dönemine Ait Duran Varlıkları	79
61	Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Finansal Durum Tablosu	80
62	Karadeniz ve Marmara İşletmesinin Düzletme Öncesi Duran Varlıkları.....	80
63	Karadeniz ve Marmara İşletmesinin Birleşme Sonrasında Oluşan Duran Varlıkları	81
64	Karadeniz ve Marmara İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu.....	81
65	Merkür İşletmesi ve Venüs İşletmesinin Borç Öncesi Münferit Finansal Tablosu	82
66	Merkür İşletmesi ve Venüs İşletmesinin Borç Sonrası Münferit Finansal Tablosu	82
67	Merkür İşletmesi ve Venüs İşletmesinin Konsolide Finansal Tablosu	82
68	Asya ve Avrupa İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu.....	83
69	Asya ve Avrupa İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Durum Tablosu.....	83
70	Asya ve Avrupa İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	84
71	Beyaz ve Siyah İşletmesinin Tahvil Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	84

72	Beyaz ve Siyah İşletmesinin Tahvil Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	85
73	Beyaz ve Siyah İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	85
74	Mutlu ve Neşeli İşletmesinin Kira Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	86
75	Mutlu ve Neşeli İşletmesinin Kira Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	86
76	Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	86
77	Bulut ve Yağmur İşletmesinin Ticari Mal Alımı Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu.....	87
78	Bulut ve Yağmur İşletmesinin Ticari Mal Alımı Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	87
79	Bulut ve Yağmur İşl. Konsolide Finansal Durum Tablosu	87
80	Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	88
81	Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	88
82	Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	89
83	Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	89
84	Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	89
85	Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	90
86	Okyanus, Mercan ve Coral İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	90
87	Okyanus İşletmesi, Mercan İşletmesi ve Coral İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	91
88	Okyanus İşletmesi, Mercan İşletmesi ve Coral İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	91
89	Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Sipariş Avansı Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	92
90	Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Sipariş Avansı Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu	92
91	Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	92
92	Ana Ortaklığın Yabancı Kaynak Durumu	93
93	Bağlı Ortaklığın Yabancı Kaynak Durumu	93

94	Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Finansal Durum Tablosu	94
95	Yaz İşletmesi ve Kış İşletmesinin Birleşme Öncesi Finansal Durum Tablosu	96
96	Kontrol Gücü Olmayan Payların Hesaplanması	97
97	Yaz İşletmesi ve Kış İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	97
98	Ekim İşletmesi ve Kasım İşletmesinin Birleşme Öncesi Finansal Durum Tablosu.....	98
99	Ekim İşletmesi ve Kasım İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	99
100	Kasım İşletmesinin Kontrol Gücü Olmayan Paylarının Hesaplanması	99
101	Fındık ve Ceviz İşletmesinin Münferit Finansal Durum Tablosu	100
102	Fındık ve Ceviz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	100
103	Ceviz İşletmesinin Kontrol Gücü Olmayan Paylarının Hesaplanması	101
104	Şah ve Vezir İşletmesinin Münferit Finansal Durum Tablosu	101
105	Şah ve Vezir İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	102
106	Vezir İşletmesinin Kontrol Gücü Olmayan Paylarının Hesaplanması	102
107	Çağdaş ve Uygur İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	103
108	Çağdaş ve Uygur İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	104
109	Arda ve Deniz İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu	106
110	Arda ve Deniz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	107
111	Arda ve Deniz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	109
112	Arda ve Deniz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu	111
113	Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Münferit Finansal Durum Tabloları	113
114	Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Türk Lirasına Çevrilerek Hazırlanan Münferit Finansal Durum Tabloları	114
115	Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Tam Konsolidasyon Yöntemine Göre Hazırlanan Finansal Durum Tabloları	114
116	Ana Ortaklığın Münferit Finansal Tabloları	117
117	Bağlı Ortaklığın Münferit Finansal Tabloları	118
118	Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Finansal Durum Tablosu	119
119	X ve Y işletmesi Satış Öncesi Finansal Durum Tablosu	120
120	Y işletmesi Satışından Elde Edilen Gelir	121
121	Satış Sonucu Hazırlanan Konsolide Finansal Durum Tablosu	121
122	Lavanta ve Begonya İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu	123
123	Lavanta ve Begonya İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu	123
124	Lavanta ve Begonya İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu	124

125	Bulut İşletmesi ve Yağmur İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu	124
126	Bulut İşletmesi ve Yağmur İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu	125
127	Bulut İşletmesi ve Yağmur İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu	125
128	Muson, Tropikal ve Ekvatorial İşl. Danışmanlık Hizmeti Öncesi Münferit K/Z Tablosu	126
129	Muson, Tropikal ve Ekvatorial İş. Danışmanlık Hizmeti Sonrası Münferit K/Z Tablosu	126
130	Muson, Tropikal ve Ekvatorial İşl. Konsolide Kar ve Zarar Tablosu	127
131	Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Kira Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu	128
132	Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Kira Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu	128
133	Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu	128
134	Beyaz ve Siyah İşletmesinin Faiz Tahakkuku Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu	129
135	Beyaz ve Siyah İşletmesinin Faiz Tahakkuku Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu.....	129
136	Beyaz ve Siyah İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu.....	130
137	Yakut ve Zümrüt İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu.....	130
138	Yakut ve Zümrüt İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu	131
139	Yakut ve Zümrüt İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu	131
140	Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Münferit Kar ve Zarar Tabloları	132
141	Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Münferit Kar ve Zarar Tabloları	132
142	Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu	133
143	Ana Ortaklığın Münferit Kar ve Zarar Tablosu	134
144	Bağlı Ortaklığın Münferit Kar ve Zarar Tablosu	134
145	Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Kaz/Zarar Tablosu	135
146	Büyük ve Küçük İşletmesinin Münferit Nakit Akış Tablosu	135
147	Büyük ve Küçük İşletmesinin Konsolide Nakit Akış Tablosu	137
148	Çakıl ve Kum İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosundaki Özkaynak Verileri	138
149	Çakıl ve Kum İşletmesinin Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu.....	139
150	Dipnotların Konsolidasyonu	140

151	Konsolide Finansal Tablolar İle İlgili Yazılan Makaleler	143
152	Konsolide Finansal Tablolar İle İlgili Yazılan Tezler	145
153	Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Finansal Durum Tablosu	150
154	Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Kar ve Zarar Tablosu	152
155	Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Finansal Durum Tablosu	153
156	Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Kar ve Zarar Tablosu.....	155
157	Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Finansal Durum Tablosu	156
158	Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Kar ve Zarar Tablosu	158
159	Grup İşletmenin Konsolidasyon Öncesi Münferit Finansal Durum Tabloları	158
160	Grup İşletmenin Konsolidasyon Öncesi Münferit Kar/Zarar Tabloları	161
161	Finansal Durum Tablosunun Konsolidasyonuna İlişkin Özet Bilgilendirme Tablosu	183
162	Konsolide Finansal Durum Tablosu	191
163	Kar/Zarar Tablosunun Konsolidasyonuna İlişkin Özet Bilgilendirme Tablosu	196
164	Konsolide Kar/Zarar Tablosu	200
165	Konsolide Nakit Akış Tablosu (Dolaylı Yöntem).....	206
166	Konsolide Nakit Akış Tablosu	207
167	Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu.....	211
168	Ana İşletmenin Ortaklık Yapısı	224

Şekiller Listesi

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Kontrol Gücüne Sahip Olmak İçin Gereken Unsurlar	32



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AŞ	: Anonim Şirket
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
DMS	: Devlet Muhasebesi Standardı
FDT	: Finansal Durum Tablosu
FFMS	: Faizsiz Finans Muhasebe Standardı
FRS	: Finansal Raporlama Standardı
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KGOP	: Kontrol Gücü Olmayan Paylar
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KÜMİ FRS	: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
K/Z T	: Kar ve Zarar Tablosu
ÖAİ	: Özel Amaçlı İşletme
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ekonomik gelişmeler sonucunda işletmeler arasındaki rekabetler artmıştır. Rekabetlerin artması işletmeleri, yeni yatırım ve yeni iş ortaklığı arayışına sürüklemiştir. İşletmeler, uluslararası alanlarda büyümek için faaliyet çeşitliliğini artırarak yeni ortaklıklar kurmuşlardır. İşletmelerin, uluslararasıda çalışarak kendilerini geliştirmeleri sonucunda tüm ülkelerin uygulayabileceği ortak bir muhasebe standardına ihtiyaç duyulmuştur.

İşletmelerin büyümek için yeni iş kolları araması ya da iş birliği yaparak ortaklıklar kurması finansal tabloların önemini her geçen gün arttırmaktadır. İşletmelerin finansal durumlarını görmesini sağlayarak alacakları ekonomik kararlara ışık tutan finansal tablolar aynı zamanda yatırımcılara, çıkar gruplarına ve çalışanlara bilgi akışı sağlamaktadır. İşletmelerin sadece tek bir işletmeye ait olan finansal tablolarına bireysel (münferit) finansal tablo denilmektedir. Birden fazla işletmeye ait bireysel finansal tabloların birleştirilmesine ise konsolide finansal tablolar denilmektedir. Bireysel finansal tablolar toplum ile işletmeler arasında köprü görevi görürken, konsolide finansal tablolar grup işletmeler ile toplum arasında bir köprü görevi görmektedir.

Günümüzde işletme birleşmeleri ve ortaklıkların artması sebebiyle tüm işletmeleri tek bir çatı altında toplayarak tek bir işletmeymiş gibi sunan konsolide finansal tabloların kullanımı her geçen gün artmaktadır. İşletmelerin faaliyet çeşitliliğinin artması ile uluslararası ortaklıkların, iş birleşmelerinin ve hissedarların alacakları ekonomik kararlarda zaman tasarrufu sağlayarak yol gösterici olması konsolide finansal tablolara duyulan ihtiyacı göstermektedir.

İşletmenin ortakları, işletmenin hissedarları, işletmenin çalışanları, müşteriler, çıkar grupları veya bilgi kullanıcıları, grup işletme ile ilgili istedikleri finansal verilere konsolide finansal tablolar yardımıyla ulaşmaktadır. Bilgi kullanıcıları; grup işletmenin finansal durumu ile ilgili finansal verilere ulaşmak için konsolide finansal durum tablosuna, grup işletmenin faaliyet durumu ile ilgili verilere ulaşmak için konsolide kar ve zarar tablosuna, grup işletmenin nakit giriş çıkışları ile ilgili finansal verilere ulaşmak için konsolide nakit akış tablosuna, grup işletmenin özkaynak durumunu değerlendirmek için konsolide özkaynak değişim tablosuna, grup işletmenin sözel verilerine ulaşmak için işletmenin dipnotlarına bakmalıdır. Konsolide finansal tablolar seti, bilgi kullanıcılarına finansal ve sözel bilgiler ile doğru bilgiye ulaşmasını sağlayarak alacakları kararlarda yol gösterici olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, konsolide finansal tablolar ile ilgili standartların uygulama üzerinden görülmesini sağlayarak standartların anlaşılmasını kolaylaştırmaktır. Çalışma 3 bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, konsolidasyon ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. Beş alt ana başlıktan oluşan birinci bölümde finansal bilgi, finansal tablo, finansal tablo türleri ve konsolidasyon ile ilgili temel kavramlar açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde konsolide finansal tablolar standardı ve konsolidasyon yöntemleri açıklanmıştır. Sekiz alt ana başlıktan oluşan ikinci bölümde öncelikle konsolide finansal tabloların önemine yer verilmiştir. Konsolide finansal tablo hazırlaması zorunlu olan işletmeler ile konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmayan işletmeler ayrıntılı bir şekilde ikinci bölümde açıklanmıştır. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ve BOBİ Finansal Raporlama Standartlarına göre konsolide finansal tabloların nasıl hazırlanması gerektiği anlatılmıştır. İkinci bölümde ayrıca konsolide finansal durum tablosu, konsolide kar/zarar tablosu, konsolide nakit akış tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide finansal tablo dipnotları açıklanmıştır. İkinci bölümde son olarak konsolidasyon yöntemleri olan özkaynak, oransal konsolidasyon ve tam konsolidasyon yöntemleri örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, birinci ve ikinci bölümde anlatılan konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin bir uygulama verilmiştir. Gerçek işletme verilerinden oluşan üç farklı firmaya ait finansal veriler, uygulamada yer alan grup içi işlemleri sonucunda konsolide edilmiştir. İlk iki bölümde açıklanan konsolidasyonun, Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda uygulanması ile okuyucunun konuyu anlaması amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KONSOLİDASYON İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. Konsolidasyon Kavramı

Konsolidasyon, yirminci yüzyılın başında Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan ekonomik gelişme dönemine dayandırılmaktadır. (Kaya,2011,2) Fransızca kökenli olan bu kelime, “consolidation” kelimesinin Türkçe karşılığı olup, bütünleştirme, sağlamlaştırma ve birleştirme anlamına gelmektedir. Konsolidasyon, birden fazla işletmenin finansal tablolarının bir araya getirilerek sanki tek bir işletmenin finansal tablosuymuş gibi gösterilmesidir (Terzi, 2013, 282). Diğer bir ifadeye göre belirli ilkeler çerçevesinde birden fazla ortaklığa ait mali tabloların birleştirilerek sanki tek bir işletmeye aitmiş gibi sunulmasıdır. Bir başka tanımda konsolidasyon kavramı, ekonomik bir bütün içerisinde yer alan ortaklıkların finansal tablolardaki kalemlerin birleştirilmesinde, tekrara neden olan işlemlerin konsolide finansal tabloların dışında tutulması ile ilgili yöntem ve teknikleri içermesi olarak açıklanmıştır. (Yüksel, 2008, 5).

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) konsolide finansal tabloları; ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu grup finansal tablolar, şeklinde tanımlamıştır. (TMS,27, md 4)

1.1.1. Konsolide Finansal Tablolara Duyulan İhtiyaç

Ekonomik gelişmeler doğrultusunda işletme çeşitliliğinin artması, bu işletmelerin yeni yatırımlar ve ekonomik büyümelere gitmesi sonucunda yeni işletmeler oluşmaktadır. İşletmeler, yatırım ortaklıkları ve birleşmeler yaparak kendilerini geliştirmektedir. İşletmelerin ve yatırımcıların bu yeni oluşumların finansal durumlarını analiz edebilmeleri karışık bir hal almıştır. Bu işletmelerin finansal tablolarını uluslararası standartlara uygun bir biçimde anlaşılabilir hale getirilmesi amaçlanmıştır.

Konsolide finansal tablolara ihtiyaç duyulma sebepleri aşağıda incelenmiştir.

a. İşletme Çeşitliliğinin Artması: Ekonomik büyüme sonucunda işletmelerin faaliyet çeşitliliği artmaktadır. Girişimcilerin, yeni işletmeler kurması, yeni yatırımlar yapması veya yeni ortaklıklar kurması, konsolide finansal tablolara duyulan ihtiyacın artmasına sebep olmuştur. Girişimciler, kontrolleri altındaki işletmelerin finansal yapısını münferit mali tablolarla ayrı ayrı takip edebilmektedir. Ancak kontrol altındaki işletmelerin sayısının fazla olması durumunda girişimci bütünü göremez hale gelir. Bu nedenle, girişimciler yaptıkları yatırımların durumunu bir bütün olarak görme ihtiyacı duyarlar. Bu ihtiyacın giderilmesinde konsolide finansal tablolar etkin rol alırlar.

b. Kararlarda Yol Gösterici Olma: Konsolide finansal tablolar, grup işletmeye yatırım yapacak, yatırıma devam edecek ya da yatırımı bırakma kararı alacak olanların yatırım kararlarına ışık tutar (KILINÇ, 2012, 5).

c. Birleşmeler: Büyük firmalar farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren küçük firmalarla birleşerek şube dağılım alanlarını genişletmek; karlılığı düşük olan veya sermaye yaratmakta zorlanan küçük firmalar ise birbiriyle birleşerek, performanslarını yükseltmek isterler (Palombo, 1997, 2). Performanslarını yükseltmek isteyen işletmeler hem faaliyetssel hem de finansal olarak işletmelerini birleştirmektedirler. Birleşen firmaların, kendilerine ait bireysel finansal tabloları vardır. Bu tabloların finansal olarak ayrı ayrı değerlendirilmesi doğru bilgiye ulaşmada zorluklar çıkartmaktadır. Bu zorlukları aşmak için de birleşmiş firmaların finansal tablolarını birleştirerek konsolide etmek gerekmektedir. Bu konsolidasyon işlemiyle finansal bilgi kullanıcıları ve işletme yöneticileri, daha doğru ve anlaşılabilir bilgiye ulaşabilme imkanına kavuşurlar.

d. Zaman Tasarrufu: Grup işletmelerine ait münferit finansal tabloların tek tek incelenmesi hem fazla zaman almasına hem karmaşıklığa sebebiyet vermektedir. Tek tek incelenmesi gereken münferit finansal tablolar birleştirilerek konsolide finansal tablolar oluşturulmaktadır. Böylece, münferit finansal tabloların ayrı ayrı analiz edilmesi yerine, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların analiz edilmesi zaman kaybını önlemektedir.

e. Uluslararası ortaklıklar: Farklı ülkelerde yeni bir iş ortaklığı kurmak yada yatırım yapmak isteyen yabancı sermayedarlar, yapmak istedikleri ortaklığın yada yatırımın finansal etkisini takip edebilmek için uluslararası standartlara göre hazırlanmış konsolide finansal tablolara ihtiyaç duyarlar. Bu şekilde, yapılacak yatırımın grubun finansal durumuna ne gibi bir etki yapacağı daha net olarak analiz edilerek, yatırım konusunda daha doğru kararlar almaları sağlanabilmektedir.

f. Hissedarlar: Şirketler grubunun finansal, faaliyetssel ve ekonomik durumu hakkında bilgi sahibi olmak isteyen hissedarlar, konsolide finansal tablolar ile işletme hakkında istedikleri bilgilere daha kolay ulaşabilmektedirler. Konsolide finansal tablolar yardımıyla hissedarlar; grupta ilgili

aklındaki soruları daha kolay yanıtlatabilmekte, grubun karlılık durumunu görebilmekte ve gruba ilgili yatırım kararlarını kolaylıkla alabilmektedirler.

g. Çıkar grupları: Müşteriler, rakip firmalar, finansal kuruluşlar gibi çıkar grupları, şirketler grubuna ait verileri bir bütün olarak görebilmek için konsolide finansal tablolara ihtiyaç duyarlar. Müşteriler, konsolide finansal tablolara bakarak işletmeyle ilgili bilgi sahibi olmaya çalışırlar. Rakip firmalar, işletmenin konsolide finansal tablolarına bakarak işletmenin zayıf veya güçlü yönlerini anlayabilirler. Bankalar, borsalar, kredi kuruluşları gibi finansal kuruluşlar, kredi verecekleri işletmeleri gerçek finansal durumlarını öğrenebilmek için konsolide finansal tablolara ihtiyaç duyarlar.

1.1.2. Konsolidasyonun Amaçları

Konsolide finansal tabloların düzenlenmesinin temel amacı, ana şirket ve bağlı şirketlerden oluşan işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ekonomik durumunu bir bütün olarak raporlamaktır (PACTER ve ROSMAN, 1999, 41). Başka bir ifadeyle, bir şirketler topluluğuna dahil ana şirket ve kontrolü altında olan bağlı şirketlerin, iştiraklerin aktif, pasif, gelir ve giderleri ile gayri nakdi yükümlülüklerini tek bir şirkete aitmiş gibi göstererek topluluğun bir bütün olarak finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında tasarruf sahipleri, yatırımcılar, denetim mercileri ve diğer ilgililere bilgi verilmesi konsolide finansal tabloların düzenlenme amacı olarak ifade edilebilir. (EKİCİ, 2002, 101)

Sermaye Piyasası Kurulu'na göre konsolide finansal tabloların amacı; ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların aktifleri, pasifleri, finansal durumu ve kâr ve zararı ile ilgili gerçeği dürüst bir biçimde yansıttığı ve faaliyet raporunun işin gelişimi ve performansını ve finansal durumunu, karşı karşıya olunan önemli riskler ve belirsizliklerle birlikte, dürüstçe yansıtmaktır (SPK, II-14.1, mad 9).

Konsolide finansal tabloların hazırlanma amaçları kurum içi ve kurum dışı amaçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kurum içi amaçları; işletme yönetimine, ortaklıklarının finansal tablolarını toplu bir şekilde göstererek bilgilendirmek, işletmelerin finansal durumu ve performansı hakkında bilgi vererek işletmenin kararlarını alırken yol gösterici olmaktır. Kurum dışı amaçları ise; işletme ile ilgili bilgi almak isteyen yatırımcılar, satıcılar, müşteriler, bankalar, kredi kuruluşları gibi finansal kuruluşları doğru ve anlaşılır bir şekilde bilgilendirmektir.

Özetleyecek olursak konsolide finansal tabloların düzenlenme amaçları aşağıdaki gibidir;

- Uluslararası standartlara uygun olmak ve yabancı sermayeli firmaların yatırım yaparken konsolide finansal tablolara bakarak bilgi edinmesini sağlamak,
- Çıkar gruplarına ve işletme yönetimine bilgi vermek

- Çıkar gruplarına ve yatırımcılara işletmenin likidite gücü, borç ödeme gücü, kâr payı tutarlılığı ile ilgili veriler sağlamak
- Grup işletmelerin münferit finansal durum tablolarını birleştirip tek bir işletmeye aitmiş gibi göstermek
- Grup işletmeler içinde yapılmış olan işlemleri elimine ederek mükerrer kayıt olmasını engellemek, doğru bilgi vermek ve karmaşıklığı engellemek
- Ayır ayrı münferit finansal tabloları incelemek yerine tek bir konsolide finansal tablolara bakarak zaman kazanmak
- Tek bir işletmeye aitmiş gibi görünen konsolide finansal tablolar ile işletmenin performansını bir bütün olarak değerlendirmek ve faaliyet durumunu gözlemlemek.

1.1.3. Konsolide Finansal Tabloların Tarihsel Gelişimi

18. yüzyılda İngiltere’de dokuma tezgahlarının kullanılması ve buhar makinelerinin bulunması ile sanayi devrimi başlamıştır. Sonrasında buhar ve su gücünün makinelerde kullanılması ile imalathaneler yerlerini fabrikalara bırakmıştır. 19. yüzyılda elektriğin sanayide kullanılması ile üretimde ve ürün çeşitliliğinde artışlar meydana gelmiştir. 20. yüzyılda ise üretimlerde dijitalleşmeler meydana gelerek otomasyon dönemi başlamıştır. Bilgi ve iletişimin ön planda olduğu bu dönemde insan gücünün önemi azalmış, makineleşme ve robotik endüstrinin önemi artmıştır.

Sanayileşme, ürün çeşitlerinde, makineleşmede, fabrikalaşmada artışlar meydana getirerek işletmelerin ve iş kollarının sayısının artmasına, ortaklıkların kurulmasına, çok ortaklı ve çok uluslu işletmelerin oluşmasına, bir kişinin çok sayıda işletme kurabilmesine neden olmuştur. Ekonominin değişmesi, aynı kişiye ait işletme sayılarının artması, işletmelerin kurumsal olarak başka işletmelere ortak olmaları ya da işletmeleri satın almaları, 20. Yüzyılda ana şirket kavramının doğmasına neden olmuştur. Ana şirket adı altında birden fazla alt şirket doğmaya başlamıştır. Ana şirketin ortakları, tüm alt işletmelerle birlikte şirketin genel mali durumunun ne olduğunu görememişlerdir. Bu nedenle, tüm alt işletmelerle birlikte genel mali durumu görebilmek amacıyla tüm işletmelerin mali verilerinin tek bir tabloda birleştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaç ise, konsolide finansal tablo kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

1.1.3.1. Dünyada Konsolide Finansal Tabloların Tarihsel Gelişimi

Dünyada, konsolide finansal tablolar ile ilgili ilk izlenimler 20. yüzyılın başlarında ekonomik gelişmeler sebebiyle ABD’de görülmektedir. (Kaya, 2011,3) Konsolidasyonun başlangıcı olarak United States Company işletmesi esas alınmaktadır. (Nobes, ve Parker, 2004. 283) 1901 yılında ABD New Jersey’de kurulan United States Company isimli çelik işletmesi yıllık hesaplarında ilk defa konsolide bilanço ve konsolide gelir tablosunu kamuoyuna duyuran işletme olarak gösterilmektedir (Kaya, 2011,3).

Finansal tabloların konsolidasyonuna yönelik çalışmalar ABD’de başlamış sonra İngiltere’ye geçmiştir. Buradan da Kanada ve Almanya’ya yayılmıştır. Özellikle İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra ülke dışı yatırımların çoğalması, holdinglerin, yatırım gruplarının ve çok uluslu işletmelerin fazlalaşması, finansal tabloların konsolidasyonuna hız kazandırmıştır (Uzay, 1992, 222).

Konsolide finansal tablolar, ekonomik gelişmeler, ortaklıkların artması, güvenilir bilgiyi sağlaması gibi sebepler ile diğer ülkelerde de ihtiyaç haline gelerek Avrupa Birliği konsey direktifleri ile Avrupa ülkelerinde de kullanılmaya başlanmıştır.

1920 yıllarında İngiltere ve Hollanda’da görülmeye başlanan konsolide finansal tabloların, diğer Avrupa ülkelerinde yaygınlaşması daha sonraki yıllarda gözükmemektedir (Kaya, 2011, 3).

1960 yılında Almanya’daki bağlı ortaklıkların konsolidasyonu yasa ile zorunlu hale gelerek, Almanya’da konsolidasyon resmi olarak kullanılmaya başlanmıştır. 1990 yılında, Almanya’daki bağlı ortaklıkların konsolidasyon yasası genişletilerek, yurt dışındaki bağlı ortaklıklarında konsolidasyonu zorunlu hale getirilmiştir (Kaya, 2011, 3).

Fransa’da Konsolide finansal tablolar ile ilgili ilk izlenimler 1967 yılında gözükmemektedir. 1967 yılında 22 işletmenin konsolide finansal tablolarını açıklaması ile kullanılmaya başlanan konsolide finansal tablolar 1986 yılında Yedinci Yönerge ile zorunlu hale gelerek yasallaşmıştır. (Nobes, ve Parker, 2004, 284; Kaya, 2011, 3).

AB’de konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin 1976, 1978, 1979, 1981 yıllarında çalışmalar olmuş ve son olarak 13.07.1983 tarihinde söz konusu çalışmalar Avrupa Birliği Yedinci Yönergesi olarak yayınlanmıştır. (Bilginoğlu, 1985, 21) Avrupa Birliğinde 1983 yılında kabul edilen ve konsolide finansal tablo çalışmalarında uyumu sağlayan Yedinci Yönerge’nin üye ülkeler yasaları içine alınması 1990’lı yılları bulmuştur. 1990’lı yıllara kadar konsolidasyon kullanmayan Avrupa ülkelerinde konsolidasyon uygulamalarının başlangıcı olarak Yedinci Yönerge kabul edilmektedir (Kaya, 2011, 3).

Yedinci yönerge ile birçok Avrupa ülkesinde zorunlu hale gelen konsolide finansal tablo uygulamaları ülkelerin hukuki, ekonomik ve sosyal yapılarına göre değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin, İngiltere gibi geleneksel hukuk sistemi uygulayan ülkeler muhasebe düzenlemelerinde, kanundan daha çok ekonomik birimleri dikkate almaktadırlar. Bu ülkelerde konsolide finansal tablolara daha çok önem verilirken Almanya ve Fransa gibi yasal düzenlemeleri uygulayan ülkelerde konsolidasyona daha az önem verilmektedir.

İşletmelerin ülke dışı yatırımlarının çoğalması, uluslararası ortaklıkların artması, küreselleşme gibi sebeplerle dünyada ortak bir şekilde kullanılacak standartlara ihtiyaç duyulmuştur. Bunun sonucunda da 1977 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından UMS-3 konsolide finansal tablolar standardı yayınlanmıştır. Bu standart, 1989 yılında yerini UMS-27 “Konsolide Finansal Tablolar Ve Bağlı Ortaklıklardaki Payların Muhasebeleştirilmesi” standardına bırakarak yürürlükten kaldırılmıştır. (Selvi ve Yılmaz, 2002, 143)

2003 yılında ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) UMS-27’nin başlığını “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” standardı olarak değiştirmiştir.

Avrupa Birliği üye ülkeleri 2005 yılından itibaren borsaya kayıtlı şirketlerin konsolide finansal tablo düzenlemelerini zorunlu hale getirmiştir. Bunun yanında Latin Amerika, Güney Asya ve Güney Afrika’da bazı ülkelerde de UMS uygulamaları zorunlu hale gelmiştir. (Terzi, 2013, 284)

İlerleyen tarihlerde konsolide finansal tablolar ile ilgili UMS 27’de yapılması gereken revizyonların yeni bir standart olarak çıkarılması uygun görülmüştür. 2011 yılında konsolide finansal tablolar ile ilgili UFRS 10 “Konsolide Finansal Tablolar”, standardı yayınlanmıştır. (Terzi, 2012, 54). Böylece konsolide Finansal tablo hazırlaması gereken işletmelere UMS 27 ve UFRS 10 standartları yol gösterici olmuştur. 2012, 2014, 2016 ve 2018 yıllarında UFRS 10’da revizyonlar meydana gelmiştir.

Günümüzde finansal tablo kullanıcılarının doğru bilgilendirilmeleri için ABD, İngiltere ve Hollanda gibi birçok ülkede muhasebe standartları oluşturulmuş; Avrupa Muhasebe Yönergeleri ve ASEAN Muhasebe Standartları gibi bölgesel harmonizasyon çalışmaları ile konsolide finansal raporlamanın eksiklerinin giderilmesi amaçlanmıştır. (Kaya, 2011, 4).

1.1.3.1. Türkiye’de Konsolidasyonun Tarihsel Gelişimi

Türkiye’ de 1980’li yıllarda işletmelerdeki yabancı sermayeli ortaklıklar, içsel ve dışsal büyümeler, konsolide finansal tablolara duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Bu sebeple konsolide finansal tablolar ile ilgili ilk düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından gerçekleştirilmiştir.

28 Mart 1992’de 21185 Sayılı Resmi Gazete’de, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Seri:XI, No:7 sayılı “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır.

Konsolide finansal tablolar ile ilgili bir sonraki düzenleme 10 Mayıs 1997 tarihinde, 22985 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan “Bankaların Konsolide Mali Tablolar Düzenlemesine ve Konsolide Mali Tabloların İlanına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliği” olmuştur.

Tablo 1: Dünyada Konsolide Finansal Tablonun Yıllara Göre Gelişimi

TARİH	ÖNEMLİ GELİŞMELER
Eylül 1987	E30 konsolide finansal tablolar ve bağlı ortaklıklardaki yatırımların muhasebeleştirilmesi taslağı
Nisan 1989	UMS 27“Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıklardaki Payların Muhasebeleştirilmesi” yayımlandı.
1994	UMS 27 yeniden revize edildi.
Aralık 2003	UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar yayımlandı. (revize edilmiş 13 Uluslararası Muhasebe Standardı revize edilerek yayınladı.)
Haziran 2005	UFRS 3 ve UMS 27 ile ilgili önerilen değişikliklere ilişkin taslak
Ocak 2008	UMS 27“Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” yayımlandı. (UMS 27, UMS28 ve UMS 31 standartları revize edilmiştir.)
Mayıs 2011	UMS 27 “Bireysel Finansal Tablolar” yeniden yayımlandı. UMS 27 ‘de Konsolidasyon işlemleri ile ilgili yapılması gereken güncellemeler ayrı bir standart olarak UFRS 10 “Konsolide Finansal Tablolar” ismiyle yayımlandı.
Ekim 2012	UMS 27 ve UFRS 10 ‘da değişiklikler yayımlandı.
Ağustos 2014	UMS 27 “Bireysel Finansal Tablolar” standardında özkaynak yöntemi ile ilgili değişiklikler yapıldı.
Aralık 2016	UFRS 10’da yıllık iyileştirmeler yayınlanmıştır.
Mart 2018	UFRS Standartlarında Kavramsal Çerçeveye Yapılan Referanslarda Değişiklikler dahil olmak üzere, UFRS 10’da küçük değişiklikler yayınlanmıştır.

Kaynak: <http://www.iasplus.com/en/standards/standard25> adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır (23.01.2021)

13 Kasım 2001 tarihinde 24582 sayılı Resmî Gazete’de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Seri: XI, No:21 sayılı “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu’nun, Seri: XI, No:21 sayılı tebliğindeki 13. Maddede değişim yapması ile 17 Ocak 2002 tarihinde 24643 sayılı Resmî gazetede Seri: XI, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında tebliğde değişiklik yapılmasına dair Tebliği” yayınlanmıştır.

Avrupa Birliği ile paralel olarak UMS ve UFRS’nin Türkçe tercümesi yapılmış, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) hazırlanmıştır. (Terzi, 2012, 55)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2011 yılında kaldırılarak yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.), UMS ve UFRS’ nin Türkçe çevirisini yaparak, konsolide finansal tablolar ile ilgili önemli bir adım atmıştır. Bunun sonucunda, 17 Aralık 2005 tarihinde 26026 sayılı Resmî Gazete’de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında

Tebliğ” yayınlanmıştır. UMS 27’nin Türkçeye çevrilmiş hali olan TMS 27’de 2008, 2010 yıllarında bazı maddelerinde düzenlemeler yapılmıştır.

9 Nisan 2008 tarihinde 26842 sayılı Resmî Gazetede Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Seri: XI, No:29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile Sermaye Piyasası Kurulu daha önce yayınlamış olduğu Seri: XI, No:21 sayılı “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında tebliğde değişiklik yapılmasına dair Tebliği” kaldırdığını bildirmiştir.

10 Temmuz 2009 tarihinde 27284 sayılı Resmî Gazetede Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından “Devlet Muhasebesi Standardı 6 (DMS 6) Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar” standardı yayınlanmıştır.

28 Ekim 2011 tarihinde 28098 sayılı Resmî Gazete ile “Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. UFRS 10’un Türkçe çevirisi olan TFRS 10 ile konsolide finansal tablolarla ilgili önemli bir adım daha atılmıştır. TFRS 10’un yayınlanması ile TMS 27 “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı” ismi “Bireysel Finansal Tablolar Standardı” olarak değiştirilmiştir. 2013, 2014, 2015 ve 2017 yıllarında TFRS 10’un bazı maddelerinde değişimler yapılarak standart güncellenmiştir.

13 Haziran 2013 tarihinde 28676 sayılı Resmî Gazetede, Sermaye Piyasası kurulu tarafından, “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)” yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile Sermaye Piyasası Kurulu daha önce yayınlamış olduğu Seri:XI, No:29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” yürürlükten kalkmıştır.

29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. BOBİ FRS’nin “Konsolide Finansal Tablolar” başlıklı olan 22. Bölümü ile konsolide finansal tabloları uygulaması gereken işletmeler daha kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. 16 Aralık 2019 tarihinde ise BOBİ FRS’nin İngilizce versiyonu yayınlanmıştır.

13 Eylül 2018 tarihinde 161 sayılı kurul kararı ile konsolide finansal tablo hazırlayacak işletmelerin hangi standartlara göre konsolide finansal tablolarını hazırlayacakları belirlenmiştir. (Bu karara göre ekli listedeki işletmelerin TFRS’ye göre bunun dışındaki işletmelerin ise BOBİ FRS ya da isteklerine bağlı TFRS’ye göre konsolide finansal tablolarını hazırlaması gerekmektedir.)

26 Mart 2019 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından elektronik finansal raporlama tabloları yayınlanmıştır. Bu tablolar ile TFRS ve BOBİ FRS’ye uyumlu konsolide finansal tabloların hazırlanması kolaylaşmıştır.

6 Eylül 2019 tarihinde 30880 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından “Faizsiz Finans Muhasebe Standardı” yayınlanmıştır. FFMS’nin “konsolidasyon” başlıklı olan 23. Bölümü 1 Ocak 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Aşağıdaki tablo ile Türkiye’de konsolide finansal tablolarla ilgili önemli gelişmeler gösterilmiştir.

Tablo 2: Türkiye’de Konsolide Finansal Tablonun Yıllara Göre Gelişimi

TARİH	ÖNEMLİ GELİŞMELER	GERÇEKLEŞTİREN KURUL/KURUM
28 Mart 1992	Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ	Sermaye Piyasası Kurulu
13 Kasım 2001	Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ	Sermaye Piyasası Kurulu
17 Aralık 2005	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
9 Nisan 2008	Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği	Sermaye Piyasası Kurulu
28 Ekim 2011	Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (Tfrs 10) Hakkında Tebliğ	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
13 Haziran 2013	Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği	Sermaye Piyasası Kurulu
29 Temmuz 2017	Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
6 Eylül 2019	Faizsiz Finans Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

1.2.Konsolidasyon İle İlgili Temel Kavramlar

Konsolidasyon sürecinde önemli olan bazı terimler bulunmaktadır. TFRS ve TMS kapsamında açıklanmakta olan bu terimler aşağıdaki gibidir:

1.2.1. Ana ortaklık

Bir ya da birden fazla şirketin sahipliğini elinde bulunduran ortaklığa ana ortaklık denilmektedir. Hâkim ortaklık olarak da tanımlanan ve hukuken bağımsız olan ana ortaklık (parent company) kavramı “bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden bir işletmedir” (TMS,27, md 4)

Bir veya daha fazla işletmede kontrol gücüne sahip olan ya da hisselerinin çoğuna sahip olduğu bağlı ortaklıklarının kontrolünü sağlayarak karar alabilen, kontrol gücüne sahip olduğu işletmelerin borçları ve varlıkları ile sorumlu yatırımcı işletmelerdir. Bir veya birden fazla şirketin kontrol gücüne sahip olan ana ortaklıklar ana işletme, ana kurum gibi terimlerle isimlendirilmektedir.

1.2.2. Bağlı ortaklık

Hisselerinin %50 den fazlası başka bir işletmeye ait olan ve kontrol gücü ana ortaklığa ait işletmelerdir. İşletmeler kurulurken bağlı ortaklık olarak kurulduğu gibi sonradan da hisselerinin satılması ile bağlı ortaklık olabilmektedir.

İşletmeler 2 şekilde bağlı ortaklık sayılabilmektedir. Bunlardan biri, işletmeye ait hisse paylarının çoğunu (%50 ve üstü) başka bir işletmenin satın almasıdır. Diğer ise işletmeye ait kontrol gücünün oy kararı ve anlaşmalar ile birlikte başka bir işletmeye verilmesi ile bağlı ortaklık olunabilmektedir. İşletmelerin bağlı ortaklık olmaları için kontrol gücünün farklı bir işletmeye ait olması gerekmektedir. Kontrol gücüne sahip olan ana işletme, bağlı ortaklıklarının sermayesi, varlıkları ve borçları ile sorumlu olmaktadır.

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılabileceği gibi bağlı ortaklık, sermayesinin çoğuna ana ortaklık tarafından sahip olunan ya da işletmenin rızası ile kontrol gücünün ana ortaklığa verildiği işletmelerdir.

1.2.3. Kontrol gücü

Türkiye muhasebe standartları kontrol gücünü “Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS, 27, md 4). Kontrol gücü daha çok bağlı ortaklıklar için kullanılan bir kavramdır.

Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları birbirine bağlayan yönetme gücüdür. Ana ortaklığa, bağlı ortaklığın hisselerinin çoğuna sahip olduğunda ya da bağlı ortaklığın isteği üzerine kontrol gücü verilmektedir. Ana ortaklık kontrol gücü ile bağlı ortaklığa sahip olmaktadır. Bağlı ortaklıklarda, ana ortaklığın kontrol gücü vasıtası ile alacağı kararları uygulamalıdır. Kontrol gücü, ana ortaklığın bağlı ortaklık ile ilgili aldığı kararları uygulatmasıdır.

1.2.4. İştirakler

Türkiye Muhasebe Standartları İştirak’ı “Yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletme” şeklinde tanımlamaktadır (TMS, 28, md.3). BOBİ FRS ise İştirak’ı “adi ortaklık

gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan işletme” şeklinde tanımlamaktadır (BOBİ FRS, 10, md 2).

Hisselerinin %20’sinden fazlasına ve %50’sinden azına farklı bir yatırımcı şirket tarafından sahip olunan ve işletme üstündeki önemli etkinin yatırımcı işletme tarafından sağlandığı, yatırımcı işletmenin işletme ile ilgili kararlara katılabilme gücünün bulunduğu işletmelerdir. Bağlı ortaklıklarda önemli olan yatırımcının kontrol gücüne sahip olmasıyken; iştirakte önemli olan yatırımcı firmanın önemli etkisinin bulunmasıdır.

1.2.5. Önemli Etki

Türkiye Muhasebe Standartları önemli etkiyi; “Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS, 28, md 3).

Farklı bir tanım ile önemli etki; finansal ve faaliyetler yöntemler saptanırken, yatırım yapılan işletme ile ilgili alınacak kararlara yatırımcı işletmenin katılabilmesidir. Önemli etki daha çok iştirakler için kullanılan bir kavramdır.

1.2.6. Azınlık payları

Türkiye muhasebe standartları azınlık paylarını; “bağlı ortaklığın doğrudan ya da dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan özkaynağıdır” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS, 27, md 4)

İşletmelerin cüzi miktardaki hisselerine sahip olup fakat işletmede kontrol gücüne sahip olmayan paylardır. Ana ortaklığın, bağlı ortaklıkta sahip olduğu hisselerin dışında kalan paylardır. Örnek olarak ana ortaklığın %90 hisse payına sahip olduğu bağlı ortaklıkta, kalan %10 luk hisse azınlık paylarına aittir.

1.2.7. Grup

Ana ortaklık ile ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarından oluşan işletme topluluğudur.

1.2.8. Münferit Finansal Tablolar

Bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımı olan bir işletme ya da müştereken kontrol edilen bir işletme yatırımcısı tarafından sunulan ve yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri

yerine doğrudan özkaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır. (TMS,27, 4.mad.)

1.2.9. Müşterek Kontrol

Türkiye muhasebe standartları müşterek kontrolü “Bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS, 11, 7)

1.2.10. Müşterek Anlaşma

Türkiye muhasebe standartları müşterek anlaşmayı “iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır” şeklinde tanımlamaktadır (TMS, 11, 4).

1.2.11. İş Ortaklığı

Türkiye muhasebe standartları iş ortaklığını “Müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS, 28, 3)

Farklı bir tanım ile iş ortaklığı; İki ya da daha fazla işletmenin, aralarındaki sözleşmeye bağlı olarak, müşterek kontrole tabi bir iktisadi faaliyetin gerçekleştirilmesidir.

1.2.12. Eliminasyon

Eliminasyon, işletmelerin bireysel finansal tabloları birleştirilirken, bu işletmelerin aralarında gerçekleşmiş olan finansal ve ticari işlemlerin mükerrer kayıt olmaması için elimine edilmesidir. Eliminasyon, konsolide finansal tablolar oluşturulurken dikkate alınması gereken en önemli konulardan biridir.

Eliminasyonu bir örnekle açıklayacak olursak; Ana ortaklık olan X işletmesi bankadan 100.000 TL kredi çekmiştir. X işletmesi çektiği kredi tutarı olan 100.000 TL’yi bağlı ortaklığı Y işletmesinin banka hesabına aktarmıştır. Y işletmesi bu para ile herhangi bir işlem yapmamıştır.

Bu işlemler sonucunda X işletmesinin bireysel finansal tablosunda; Banka Kredileri Hesabı ve Bağlı Ortaklardan Alacaklar Hesabı 100.000 TL olmuştur. Y işletmesinin bireysel finansal tablosunda ise; Bankalar Hesabı ve Ortaklara Borçlar Hesabı 100.000 TL olmuştur. Konsolide finansal tablolar oluşturulurken; bireysel finansal tabloların birleştirilmesinde gerekli eliminasyonlar/çıkarmalar yapılmazsa mükerrer kayıt olur ve konsolide finansal tablolar doğru bilgiyi vermez. Örneğimizde yapılması gereken eliminasyon işlemi ise; X işletmesinin finansal

tablolarındaki Bağlı Ortaklardan Alacaklar Hesabı ve Y işletmesindeki Ortaklara Borçlar Hesabının elimine edilmesidir.

1.3.Finansal Bilgi ve Finansal Tablo Kavramı

İşletmelerin çıkar grupları, işletmelerle ilgili çeşitli kararlar alabilmek için finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar. Genel anlamda finansal bilgi; insanları, ülke ekonomilerini ve işletmeleri etkileyen sürekli değişim gösteren parayla ifade edilebilen bilgilerdir. Dar anlamda finansal bilgi, muhasebe bilgi sistemi ile üretilen bilgilerin; tablolar, metinler ve raporlar ile sunulabildiği, işletmelere ve finansal veri kullanıcılarına yol gösterici olan mali bilgilerdir. Hazırlanan finansal bilgilerin doğruluğu ve gerçekliği karar alıcılar için son derece önemlidir. Finansal bilgilerin herkesin anlayabileceği bir dille ve önceden belirlenmiş bir şablon kullanarak özet bir tablo haline getirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Hazırlanan bu özet tablolara, finansal tablolar adı verilmektedir. Bu finansal tabloları kullanarak, işletmelerin finansal durumunu ve performansını ortaya koymak kolaylaşmaktadır. Bu nedenle, işletme içindeki ve dışındaki karar alıcılar, mali ve mali olmayan finansal verileri içeren finansal tabloları özellikle talep ederler. Bu sebeple, hazırlanan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği önem arz eder.

Finansal tablolar, işletmelerin finansal durumu, finansal performansı, nakit akış durumu, özsermaye değişim durumu gibi birçok mali konu ile ilgili bilgi sahibi olunmasını sağlayan ve ilgili çıkar gruplarına (müşteriler, rakip firmalar, finansal kuruluşlar gibi) bilgi veren tablolardır.

Türkiye muhasebe standartları finansal tabloları, “kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik raporlar hazırlanmasını talep edebilme imkânı bulunmayan finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tablolardır” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS,1, md.7).

Başka bir tanımda ise, finansal tablolar, işletmenin varlık ve sermaye yapısı, dönem sonu işletme sonuçları, dönem karının oluşumu ve kullanımı gibi çeşitli konularda bilgi içeren, muhasebe ilke ve muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenen tablolardır şeklinde ifade edilmektedir. (ŞAMİLOĞLU ve AKGÜN 2010, 23).

Finansal tablolar; bir hesap döneminde ya da ara hesap dönemlerinde toplanan muhasebe bilgi sisteminde üretilen finansal verilerin özetlenmesi ile oluşan tablolardır. Finansal tablolar farklı amaçlarda kullanılmak üzere hazırlanabilir.

1.3.1.Finansal Tabloların Amaçları

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal

durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almasında faydalı olacak şekilde bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını göstermektedir. (TMS,1, md.9)

Finansal tablolar, bu amaca ulaşmak için aşağıdakilere ilişkin bilgiler sunar:

- a) Varlıklar;
- b) Yabancı kaynaklar (veya borçlar)
- c) Özkaynaklar
- d) Gelir ve giderler, karlar ve zararlar
- e) Özkaynaklardaki diğer değişimler ve
- f) Nakit akışları.

Bu bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekte ki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur. (TMS,1, md.9)

Finansal tablolar; işletmelerin finansal, faaliyet ve ekonomik durumunu yansıtmaktadırlar. Finansal tabloların amacı, işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek, bu bilgileri tüm finansal tablo kullanıcılarına sunmaktır. (ATAMA, 2003, 31)

Finansal tabloların amaçları işletme içi ve işletme dışı amaçlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

a. Finansal tabloların işletme içi amacı, işletme yönetimine işletmelerin finansal ve faaliyetlerine yönelik ekonomik durumu hakkında bilgi vermesidir. Bu bilgiler işletmelere yol gösterici olur ve işletmenin hedeflerine kolay bir şekilde ulaşmasını sağlar. Ayrıca işletmenin önceki yıllara ait finansal tablolarına bakılarak karşılaştırılmasını kolaylaştırır. Bu karşılaştırma ile de yönetimin uyguladığı ekonomik politikanın doğruluğunun anlaşılması sağlanabilir.

b. Finansal tabloların işletme dışı amacı ise çıkar gruplarına işletme ile ilgili finansal bilgilerin aktarılmasını sağlamaktır. Bu çıkar grupları, işletme ile ilgili bilgi almak isteyen yatırımcılar, çalışanlar, müşteriler, finansal kuruluşlar ve rakip firmalardan oluşmaktadır.

Özetlenecek olursa finansal tabloların amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Çıkar grupları için işletmeler arasında karşılaştırma yapılmasını kolaylaştırır.
- Çıkar gruplarının, işletme ile ilgili bilgi edinmelerini sağlar.
- İşletmelerin ileriye dönük karar almalarında yol gösterici olur.
- İşletmenin hata yapmasını önleyerek, işletmelerin hedeflerine ulaşmasını sağlar.

- İşletmelerin önceki yıllardaki finansal tabloları ile karşılaştırma yaparak, ekonomik kararların alınmasını sağlar.
- İşletmelerin önceki yıllara göre kar zarar değişimlerinin takip edilmesini sağlar.
- İşletmelerin denetimlerini kolaylaştırır.

1.3.2. Finansal Bilginin Taşınması Gereken Özellikler

Finansal bilgi; işletmelerin finansal, faaliyet ve ekonomik durumlarını göstermeyi sağlayan, genellikle tablolar, metinler ve raporlar şeklinde sunulabilen yol gösterici bilgilerdir. Finansal bilginin yukarıda belirtilen amaçlar için kullanılabilmesi için güvenilir, gerçekçi ve doğru olması zorunludur. Finansal bilginin güvenilir bilgi haline gelmesi için dikkat edilmesi gereken özellikler muhasebe standartları ile belirlenmiştir. Bu özellikler, temel, destekleyici ve diğer özellikler şeklinde üç başlık altında özetlenebilir.

1.3.2.1. Temel özellikler

Finansal bilgilerin yararlı olabilmesi için kullanılan iki temel özellik bulunmaktadır. Bunlar, finansal bilginin ihtiyaca uygun olması ve finansal bilginin gerçeğe uygun sunulmasıdır.

A. İhtiyaca uygunluk: Finansal bilgi kullanıcılarının, karar almalarında gerekli olan bilgileri finansal tablodaki verilerden karşılayabilmeleridir. İhtiyaca uygunluk; istenilen verilere istenilen zamanda ulaşılarak, işletmenin alacağı kararlarda tahmin ve değerlendirme yaparken fark yaratma gücü sağlayan önemli bilgilerdir. Bu bilgiler ileriki dönemlerde işletmeye ve finansal bilgi kullanıcılarına yol gösterici olabilir. İşletmelerin geçmişteki verilerle değerlendirme yapılmasını sağlayarak, şimdiki dönemde ekonomik kararlar almasına yardımcı olabilir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında bulunan finansal raporlamaya uygun kavramsal çerçevede ihtiyaca uygun finansal bilgi, “kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahip bilgi” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS Kavramsal çerçeve, 2, mad:6). Bilgilerin, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için, kullanıcıların olaylarla ilgili değerlendirme ve doğru tahmin yapabiliyor olması ve bilgilerin zamanında sunulması gerekmektedir. (Akdoğan ve Tenker, 2010, 43)

B. Gerçeğe Uygun Sunum: Finansal tablolardaki bilgilerin doğru, tarafsız ve gerçeğe uygun bir şekilde finansal bilgi kullanıcılarına aktarılmasıdır. Gerçeğe uygun sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır (TMS Kavramsal çerçeve, 2, mad 13). Gerçeğe uygun sunumun tam bir sunum olması için, finansal bilgi kullanıcılarına, istedikleri finansal bilgilerin eksiksiz, tam ve anlaşılır bir şekilde sunulması gerekmektedir. Gerçeğe uygun sunumun tarafsız bir sunum olması için, finansal

bilginin, finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilememek için objektif bir şekilde sunulması gerekmektedir. Gerçeğe uygun bilginin hatasız sunumu “ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelmektedir. “(TMS Kavramsal çerçeve, 2, mad 18)

1.3.2.2.Destekleyici özellikler

Hazırlanan finansal bilginin gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun olması yanında, anlaşılabilir olması, karşılaştırılabilir olması, zamanında sunulması ve doğrulanabilir olması gereklidir. Aranan bu ek özellikler, bilginin güvenilirliği için elzemdir.

A.Anlaşılabilirlik: Anlaşılabilirlik, finansal tablolardaki veri ve bilgilerin belirli bir ekonomik bilgi düzeyine sahip olunan kişiler tarafından anlaşılabilir olmasıdır. Bilgilerin ve karmaşık verilerin açık ve net olarak aktarılması finansal bilgi kullanıcıları ve işletme yönetimi için önemlidir. Finansal bilgilerin anlaşılabilir olması finansal bilgi kullanıcılarının ve işletme yönetiminin karar almasında yol gösterici olmaktadır.

B.Karşılaştırılabilirlik: Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. (TMS Kavramsal çerçeve, 2, mad 25) Karşılaştırılabilirlik, işletme içinde veya işletme dışında da olabilmektedir. İşletmelerin geçmiş dönemlerdeki faaliyetleri ve finansal verileri karşılaştırılarak, işletmenin finansal ve faaliyet durumu hakkında faydalı bilgi sağlanmaktadır. Bu karşılaştırmalar işletme yöneticilerine alacakları kararlarda yol gösterici olmaktadır. Karşılaştırılabilirlik ile işletmeler arasındaki benzerlikler ve farklılıklar karşılaştırılarak işletme dışındaki finansal bilgi kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlamaktadır.

C.Zamanında sunum: Zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir. (TMS Kavramsal çerçeve, 2, mad 33) Bilgi kullanıcılarının istedikleri zamanda istedikleri bilgiye ulaşabilmeleri karar verme aşamasında büyük önem taşımaktadır. Zamanında sunum ile finansal bilgi kullanıcılarına ve işletme yönetimine faydalı bilgiler sağlanmaktadır.

D.Doğrulanabilirlik: Doğrulanabilirlik, bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelmektedir. (TMS Kavramsal çerçeve, 2, mad 30) Doğrulanabilirlik dolaylı doğrulama ve doğrudan doğrulama olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dolaylı doğrulama formül ve benzeri yöntemler ile hesaplanarak doğrulamanın yapılmasıdır. Doğrudan doğrulama ise, rakamsal bilgilerin gözlem yoluyla yapılmasıdır.

1.3.2.3.Diğer Özellikler

Finansal bilginin doğru, güvenilir ve gerçekçi olarak hazırlanabilmesi için yukarıdaki özellikler yanında aşağıdaki özelliklerinde dikkate alınması gerekmektedir.

Süreklilik: Süreklilik, işletmelerin yaşamlarının, devamlı ve sınırsız olduğunu ifade etmektedir. İşletme sahibinin veya hissedarlarının vefatı sonrasında işletme faaliyetlerinin devam etmesi süreklilik kavramını açıklamaktadır. İşletmeler; tasfiye kararı almadıkları veya işletme faaliyetini bitirme niyetinde olmadığı sürece finansal tablolarını süreklilik kavramına göre hazırlamalıdır. (TMS, 1, 25) Süreklilik, işletmelerin ileriki dönemlerde alacakları kararları etkilediği için dikkate alınması gereken bir unsurdur.

Tahakkuk esası: İşlemlerin ve diğer olayların etkisi, nakit veya nakit benzerleri tahsil edildiğinde değil, bu işlem ve olayların gerçekleştiği zamanda ve gerçekleşen dönemin muhasebe kayıtlarına kaydedilmesidir. (Örten, kaval ve Karapınar,2015, 3) İşletmelerin gelir ve giderlerinin, ödemesinin yapıldığı zamanda değil de ekonomik faaliyetin gerçekleştiği zamanda kayda geçmesidir. İşletmeler, nakit akış tablosu dışındaki diğer tablolarını, tahakkuk esasına göre hazırlamaktadır. (TMS; 1, 27)

Nakit esası: Nakit esası yöntemi, ödemenin yapıldığı anda kayda alınmasıdır. Nakit esasında, işlem veya olayların gerçekleşmesi beklenmeden, nakit giriş veya çıkışı yaşandığı anda kayda alınmaktadır.

Dönemsellik: İşletmenin süreklilik kavramı ile sonsuz kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönem faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak tespit edilmesini ifade etmektedir. (Sürmen, 2013, 25) Dönemsellik, işletmelerin faaliyet sonuçlarını gösterdiği için önemlilik arz etmektedir.

Önemlilik: Önemlilik, açıklanması önemli olan, alınacak kararları etkileyen veya problemlerin çözülmesini sağlayan finansal tablolarda sunulması gereken bilgilerdir. Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve önemlilik kavramını, “ihtiyaca uygunluğun, bireysel bir işletmenin finansal raporu bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemlerin niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alan işletmeye özgü halidir” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS Kavramsal çerçeve, 2, 11) Bilginin önemi vurgulanmaktadır. İşletmeler, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, ayrı bir şekilde sunmalıdır. (TMS, 1, 29)

Özün önceliği: İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlemelerin yapılmasında, işlemlerin biçimleri ile özleri arasında farklılık çıkarsa biçimlerinden çok özlerine öncelik verilmesini ifade etmektedir (Dinç ve Çankaya, 2013, 73).

Netleştirme yasağı: Netleştirme, işletmelerin gelir ile giderlerinin ya da varlık ile kaynaklarının karşılaştırmalı bir şekilde mahsup edilmesidir. Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve netleştirme kavramını, “işletmenin bir varlık ve yükümlülüğü ayrı hesap birimleri olarak finansal tablolara almak ve ölçmekle birlikte, bunları finansal durum tablosunda tek bir net tutar içinde gruplaması” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS Kavramsal Çerçeve, 7, 10)

Karşılaştırmalı bilgi: Finansal tabloların anlaşılabilmesi için, cari dönem ve bir önceki döneme ait finansal, faaliyetler ve metinsel bilgilerin sunulmasıdır. Diğer bir ifade ile karşılaştırmalı bilgi, işletmenin diğer işletmeler ile karşılaştırılabilirliğinden ziyade geçmiş yıllardaki sunumunun cari dönem ile karşılaştırılmasını ifade etmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015, 15). Karşılaştırmalı bilgi, işletmelerin önceki dönemleriyle cari dönemlerini mukayese etmelerini sağlayarak işletmelere yol gösterici olmaktadır.

Tutarlılık: İşletmelerin, finansal tablolarını önceki dönemlerde kullandıkları; kalemlerin sınıflandırılmasını, sunumunu, muhasebe politikalarını ve yöntemlerini değiştirmeden hazırlamasıdır. Finansal tablolar hazırlanırken kullanılan ilke ve kuralların yıllar itibarıyla değişmeden istikrarlı bir şekilde hazırlanmasıdır. İşletmeler önceki dönemlerde kullandıkları politika ve yöntemleri istisnai durumlarda değiştirebilmektedir. Ancak işletmeler, finansal tabloların dipnotlarında değişim sebebini gerekçeleriyle birlikte açıklamak zorundadır.

1.4.Finansal Tablo Türleri

Finansal tablolar, çeşitli amaçlara yönelik olarak hazırlanabilirler. Finansal tablolar genelde amaçlarına ve kapsamlarına göre olacak şekilde iki farklı grup altında sınıflandırılmaktadır.

1.4.1.Amaçlarına Göre Finansal Tablo Türleri

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre; amaçları açısından finansal tablolar; işletmenin finansal durumuna, finansal performansına, özkaynak durumuna, nakit akış durumuna ve diğer açıklamalara yer vermelidir. Bu amaçla hazırlanan tablolar aşağıda açıklanmıştır.

A.Finansal Durum Tablosu

İşletmelerin belirli tarihteki aktiflerini ve pasiflerini gösteren tablolardır. Finansal durum tablosunda işletmenin varlıkları ve bu varlıkları karşıladığı kaynakları arasında denge bulunmaktadır.

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde bilanço olarak adlandırılan bu tablo, Türkiye Muhasebe Standartlarında finansal durum tablosu olarak adlandırılmıştır. İşletmelerin finansal resmi olarak ifade edilebilen finansal durum tablosu, işletmelerin belirli bir anda sahip olduğu varlıklar ile bu

varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablolardır. (Dinç ve Çankaya, 2013,102). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları, finansal durum tablosunu “işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur” şeklinde tanımlamaktadır. (BOBİ FRS, 1, 29)

B. Kar veya Zarar Tablosu

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde gelir tablosu olarak isimlendirilen bu tablo, Türkiye Muhasebe Standartlarında kar veya zarar tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu olarak adlandırılmıştır. İşletmenin belirli bir döneminde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kar veya zararını gösteren tablolara kar veya zarar tablosu denilmektedir. Başka bir ifade ile işletmenin belirli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını ve bu sonuca nasıl ulaştığını gösteren tablolardır. (Dinç ve Çankaya, 2013,106)

Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Finansal Raporlama Standartları kar/zarar tablosunu, “işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur” şeklinde tanımlamaktadır. (BOBİ FRS, 1, mad 46)

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında, finansal performans tablosu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, işletmenin dönem karını hesaplamak için kullanılan gelir ve giderler sunulmaktadır. İkinci bölümde ise dönem karına yansımayan ancak özkaynaklarda artışa neden olan gelirler sunulmaktadır. Bu ikinci bölüme, kapsamlı gelir tablosu adı verilmektedir. BOBİ FRS’de ise kar zarar tablosu tek bölümden oluşur ve sadece dönem karına yansıyan gelir ve giderler gösterilir. Dönem karına yansımayan gelirler kar ve zarar tablosunda gösterilmez.

C. Özkaynak Değişim Tablosu

İşletmelerin belirli tarihler arasındaki dönem başı özkaynak kalemleri ile dönem sonu özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimleri gösteren tabloya özkaynak değişim tablosu denilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları özkaynak değişim tablosunu “Özkaynaklarda dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişim, net varlıklarda dönem içinde meydana gelen artış veya azalışları yansıtan tablolardır” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS, 1, 109) Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Finansal Raporlama Standartları özkaynak değişim tablosunu, “Finansal Durum Tablosunda yer alan özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablo” şeklinde tanımlamaktadır. (BOBİ FRS, 1, 53). Özkaynak değişim tablosunda cari

dönem ve önceki dönem özkaynak verileri birlikte sunulmaktadır. Bu sebep ile özkaynak kalemlerinde oluşan artış ve azalışlar kolay bir şekilde gözlenebilmektedir.

D. Nakit Akış Tablosu

İşletmelerin belirli tarihler arasındaki faaliyet, yatırım ve finansman kaynaklı nakit giriş ve çıkışlarını ayrıntılı bir şekilde gösteren tablolara nakit akış tablosu denilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları nakit akış tablolarını “diğer finansal tablolarla birlikte kullanıldığında, finansal tablo kullanıcılarının; işletmenin net varlıklarındaki değişimleri, işletmenin finansal yapısını (likidite durumu ve borç ödeme gücü dâhil) ve değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla nakit akışlarının tutarını ve zamanlamasını etkileme kabiliyetini değerlendirmesi için gerekli olan bilgileri sunan tablolardır” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS, 7, 4). BOBİ FRS ise nakit akış tablosunu, “İşletmenin bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur” şeklinde tanımlamaktadır. (BOBİ FRS, 2, 1)

Nakit akış tabloları 3 bölümden oluşmaktadır. Bunlar esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleridir. Esas faaliyetler; işletmenin gelirlerini elde ettiği temel faaliyetleri ile oluşan nakit girişleri ya da nakit çıkışlarıdır. Yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri dışında kalan nakit giriş çıkışları da esas faaliyetler kapsamına girmektedir. Hizmet veya mal satışından nakit girişleri, çalışanların maaş ödemeleri ve mal alımından kaynaklanan ödemeler esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarına örnek verilebilir. Yatırım faaliyetleri; uzun vadeli varlıklar ile nakit benzeri olarak nitelendirilmeyen diğer yatırımların edinilmesi ve elden çıkarılması faaliyetleridir. (TMS, 7, 6) Maddi ve maddi olmayan duran varlık alışı ya da satışı sonucunda oluşan nakit giriş ve çıkışları, bağlı ortaklık veya iştirak paylarının alışı ya da satışı sonucunda oluşan nakit giriş ve çıkışları yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarına örnek verilebilir. Finansman faaliyetleri; İşletmenin ödenmiş sermayesinin ve borçlanmalarının büyüklüğünde ve birleşiminde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir. (TMS, 7, 6) Özkaynak araçlarının ihracından oluşan nakit girişleri, işletmenin kendi paylarını almasından oluşan nakit çıkışları, finansal kiralama borçlarında oluşan nakit çıkışları finansman kaynaklı nakit giriş ve çıkışlarına örnek verilebilmektedir.

E. Dipnotlar

BOBİ FRS ve TMS dipnotları “Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosunda yer alan bilgilere ek olarak sunulması gereken bilgiler” şeklinde tanımlamaktadır (BOBİ FRS, 26, 2). Finansal tablolarda sunulamayan ancak finansal tabloların anlaşılmasını kolaylaştıran bilgilerdir. Dipnotlarda, diğer dört finansal tabloda yer

almayan fakat işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini doğrudan etkileyebilecek önemli düzeyde finansal olan veya olmayan bilgiler açıklanmaktadır. Bunun amacı finansal bilgi kullanıcılarının doğru karar almalarına yardımcı olmaktır (Dinç ve Çankaya, 2013, 113). Finansal tablolardaki kalemlerle ilgili açıklayıcı metinler ve uygulanan muhasebe politikaları ile ilgili ayrıntılara yer verilerek finansal tablolara açıklık kazandırılmaktadır. (Tanyeri, 2016, 16)

1.4.2.Kapsamlarına göre finansal tablolar

Kapsamlarına göre finansal tablolar; Münferit Finansal Tablolar, Ara Dönem Finansal Tablolar ve Konsolide Finansal Tablolar olmak üzere 3'e ayrılmaktadır.

A. Bireysel (münferit) finansal tablolar

Türkiye muhasebe standartları bireysel finansal tabloları “Bir ana ortaklık (başka bir ifadeyle bir bağlı ortaklığın kontrolüne sahip bir yatırımcı) veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü veya önemli etkisi olan bir yatırımcı tarafından sunulan ve yatırımların, maliyet bedeli üzerinden ya da TFRS 9 Finansal Araçlar uyarınca muhasebeleştirildiği finansal tablolardır” şeklinde tanımlamaktadır. (TMS, 27, 4).

Bireysel finansal tablo, işletmelerin kendilerine özel oluşturdukları tablolardır. Konsolide finansal tabloların oluşmasını sağlayan bireysel finansal tablolar, ana ortaklık veya bağlı ortaklıkların kendilerine özel oluşturdukları birleştirilmemiş finansal tablolardır. İstisnai durumlardan yararlanarak konsolide finansal tablo hazırlamayan ana işletme, bireysel finansal tablolarını hazırlamalı ve dipnotlarında istisnai durumunu belirtmelidir.

B. Ara Dönem Finansal Tablolar

Türkiye Muhasebe Standartları ara dönemi, “Bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemi” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 34, mad.4). Sermaye Piyasası Kurulu ise ara dönemi “Hesap dönemi başından ara malî tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen bir yıldan kısa ve en az bir aylık süre” şeklinde tanımlamaktadır. (SPK, seri XI no:3)

Ara dönem finansal tablolar; Payları borsada işlem gören işletmeler, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, finansman kuruluşları gibi işletmelerin, genellikle 3,6,9 gibi üçer aylık ara dönemlerde sundukları finansal tablolardır. SPK'ya tabi işletmelerde ara dönem raporlama zorunlu iken diğer işletmelerde isteğe bağlıdır. Ara dönem finansal tablolar, işletmelerin özelliklerine, hukuki durumlarına ve isteklerine göre her ay, üç ayda bir veya altı ayda bir hazırlanabilmektedir. Her üçer aylık dönem çeyrek dönem, her altı aylık dönem ise yarı finansal yıl olarak isimlendirilmektedir.

Ara dönem finansal tablolar, finansal bilgi kullanıcılarının daha kısa sürede bilgiye ulaşmasını sağlayarak karar verme sürecini hızlandırmaktadır. Ara dönem finansal tablolar, işletmelerin yıl içerisindeki değişimlerini, finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını karşılaştırabilmeyi sağlamaktadır.

Ara dönem finansal tablolar, konsolide ara dönem finansal tablolar münferit ara dönem finansal tablolar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Konsolide ara dönem finansal tablolar: Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü olan işletmelerin, bir yıldan kısa ve en az bir aylık süreyi kapsayan ara dönemlerde sundukları konsolide finansal tablolardır. Bir işletmenin en son yıllık finansal tablolarının konsolide olarak hazırlanmış olması durumunda, ara dönem finansal tabloları da konsolide olarak hazırlanmalıdır (TMS,34, 14).

Münferit ara dönem finansal tablolar; Sadece tek bir işletmeyi içeren bir yıldan kısa süreyi kapsayan ara dönemlerde sunulan finansal tablolardır.

C. Konsolide Finansal Tablolar

Konsolide finansal tablolar, münferit finansal tabloların birleştirilmesi ile tek bir işletmeye aitmiş gibi gösterilen, toplu bir şekilde işletmelerin mali durumu ve performansı hakkında çıkar gruplarına bilgi vererek ekonomik karar alınmasını sağlayan bilgi içerikli tablolardır. Ancak konsolide finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin tek bir işletmeye değil, birden fazla işletmeye ait olduğu unutulmamalıdır. Konsolide finansal tablolar, farklı işletmelerin oluşturduğu bir bütüne yönelik mali durumu sergileyen tablolardır (Pacter, 1992, 57). Konsolide finansal tablolar; anlaşılabilir, güvenilir, tarafsız ve doğru bilgiyi taşınmalı ve kullanacak olan kişilerin ihtiyaçlarını karşılayabilir olmalıdır.

Konsolide finansal tablolar tam set olarak hazırlanırlar. Tam set olarak hazırlanması gereken konsolide finansal tablolarda, Konsolide Finansal Durum Tablosu, Konsolide Kar veya Zarar Tablosu, Konsolide Nakit Akış Tablosu, Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu ve Dipnotlar olmalıdır. Konsolide Finansal Tablolar ile ilgili detay açıklamaya ikinci bölümde yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR STANDARDI VE KONSOLİDASYON YÖNTEMLERİ

2.1. Konsolide Finansal Tabloların Önemi

Günümüzde iş ortaklıkları, holdingler ve şirket topluluklarının sayısının artması, konsolide finansal tabloların öneminin her geçen gün artmasına neden olmuştur. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın, bağlı ortakları ile birlikte finansal tablolarını tek bir işletmeye aitmiş gibi sundukları tablolardır. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların finansal ve faaliyetler sonuçlarını bir bütün olarak göstermeyi amaçlar.

İşletmelerin münferit finansal tabloları, işletmeler hakkında finansal ve faaliyetler bilgi almamızı kolaylaştırır. Şirketler topluluğuna ait finansal bilgilere ulaşmak istendiğinde, münferit finansal tabloları tek tek incelemek hem zaman alıcı hem de karmaşıktır. Şirketler topluluğundaki işletmeler bu dezavantajları konsolide finansal tablolar hazırlayarak önlemektedirler. İşletme sahiplerinin, yöneticilerinin, finansal bilgi kullanıcılarının ve çıkar gruplarının, şirketler topluluğuna ait finansal tabloları tek bir tablo halinde görmeleri, işletmenin finansal ve faaliyetler sonuçlarının toplu bir şekilde izlenmesini sağlamaktadır.

Konsolide finansal tablolar, topluluğun içinde bulunduğu ekonomik durumun izlenmesini kolaylaştırır. Topluluğun, ekonomik durumu sonucu, alması gereken tedbirleri ve oluşabilecek riskleri görmesine yardımcı olur. Grup işletmelerinin geçmişte aldıkları kararların değerlendirilmesini sağlayarak, gelecekte işletmelere ışık tutması, konsolide finansal tabloların önemini göstermektedir.

Konsolide finansal tablolar, şirketler topluluğuna yatırım yapmak isteyen yatırımcı işletmeler için de önemlidir. Konsolide finansal tablolar, yatırımcıların istedikleri bilgilere ulaşmasını sağlayarak alacakları kararlarda yol gösterici olmaktadır. İşletmeler için önemli olan konsolide

finansal tablolar aynı zamanda rakip işletmeler içinde önemlidir. Rakip işletmelerin, şirket topluluğu hakkında bilgi sahibi olmasını sağlayarak, topluluğun zayıf ve güçlü yönlerini görmesini sağlar. Her geçen gün artan şirketler topluluğu ve bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak istemeleri, konsolide finansal tabloların gerekliliğini ve önemini arttırmaktadır.

2.2.Konsolidasyon Yapmak Zorunda Olan Şirketler

Konsolide finansal tablolar, KAYİK ve büyük boy işletme niteliğindeki ana şirketler için zorunlu, Orta boy işletme niteliğindeki ana şirketler için ise isteğe bağlıdır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları konsolidasyon yapmak zorunda olan şirketleri, “Bir veya daha fazla işletmeyi (bağlı ortaklıkları) kontrol eden bir işletmenin (ana ortaklığın) konsolide finansal tablolar hazırlaması zorunludur” şeklinde açıklamaktadır (TFRS, 10, 2).

Ana ortaklık büyük işletme olmasa dahi, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığının 660 sayılı KHK’da tanımlanan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş tanımını karşılaması ve bu bağlı ortaklığın belirtilen bir bağlı ortaklık olmaması durumunda konsolide finansal tablolarını hazırlar. Bu durumda konsolide finansal tablo hazırlamaya yönelik muafiyetler de dâhil olmak üzere büyük işletmelere özgü hükümler bu işletmeler tarafından da uygulanır (BOBİ FRS, 22, 11)

Türk Ticaret Kanunu, konsolide finansal tablolar uygulanırken, Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanılmasını uygun görmüştür. Türk Ticaret Kanunun 88. Maddesinde “gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır” şeklinde ifade edilmiştir.

2012 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu’un 1534 numaralı maddesinde konsolidasyon uygulaması ile ilgili gerekli bilgilere yer verilmiştir. Bu Kanunun 1534. Maddesinin 2. Fıkrasında, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre konsolide finansal tablo hazırlaması zorunlu olan işletmelere yer verilmiştir. Bu işletmeler şöyle sıralanmıştır.

➤ Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

➤ Bankacılık Kanununun 3. maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

➤ 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

➤ 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri, (TTK, 1534, 2)

2.2.1. TFRS'ye Göre Konsolide Finansal Tablo Hazırlamak Zorunda Olan İşletmeler

TFRS'ye göre konsolide finansal tablo hazırlamak zorunda olan işletmelere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi işletmeler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenleme ve denetimine tabi işletmeler, Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ile Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen işletmeler konsolide finansal tablolarını TFRS'ye göre hazırlamalıdır. TFRS'ye göre konsolide finansal tablo hazırlamak zorunda olan işletmeler Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3: Konsolide Finansal Tablo Hazırlama Zorunluluğu Olan İşletmeler

SERMAYE PİYASASI KANUNU UYARINCA SERMAYE PİYASASI KURULUNUN DÜZENLEME VE DENETİMİNE TABİ İŞLETMELER	➤ Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, ➤ Sermaye piyasası araçlarını sadece nitelikli yatırımcılara satan ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen şirketler, ➤ Pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını tahsisli olarak ihraç eden halka açık olmayan şirketler, ➤ Portföy yönetim şirketleri, ➤ İpotek finansmanı kuruluşları, ➤ Bağımsız denetim kuruluşları, ➤ Gayrimenkul değerlendirme kuruluşları, ➤ Derecelendirme kuruluşları, ➤ Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, ➤ Varlık kiralama şirketleri, ➤ Merkezi takas kuruluşları, ➤ Merkezi saklama kuruluşları, ➤ Veri depolama kuruluşları, ➤ Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar –Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası. –Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası, ➤ –Çalışan sayısı elli ve üstü
--	---

Tablo 3: (devamı)

BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMUNUN DÜZENLEME VE DENETİMİNE TABİ İŞLETMELER	➤ Bankalar, ➤ Finansal kiralama şirketleri, ➤ Faktöring şirketleri, ➤ Finansman şirketleri, ➤ Varlık yönetim şirketleri, ➤ Derecelendirme kuruluşları, ➤ Finansal holding şirketleri, ➤ Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları ➤ Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.
BİREYSEL EMEKLİLİK TASARRUF VE YATIRIM SİSTEMİ KANUNU KAPSAMINDA FAALİYET GÖSTERMEKTE OLAN SİGORTA, REASÜRANS VE EMEKLİLİK ŞİRKETLERİ	
BORSA İSTANBUL PİYASALARINDA FAALİYET GÖSTERMESİNE İZİN VERİLEN	➤ Kıymetli maden aracı kurumları, ➤ Kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler. ➤ A grubu yetkili müesseselerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar: –Brüt satış toplamı iki yüz elli milyon ve üstü Türk Lirası. –Aktif toplamı 10 milyon ve üstü Türk Lirası. –Çalışan sayısı yirmi beş ve üstü

Kaynak: www.kgk.gov.tr adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır (10.03.2021).

2.2.2.BOBİ FRS'ye Göre Konsolide Finansal Tablo Hazırlamak Zorunda Olan İşletmeler

Büyük boy işletme niteliğindeki ana şirketler bazı istisnai durumlar dışında konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. Orta boy işletme niteliğindeki ana şirketler, ihtiyari (isteğe bağlı) olarak, konsolide finansal tablo düzenleyebilirler. Ancak orta boy işletme niteliğindeki ana şirketlerin sahip olduğu bağlı ortaklıklar, KAYİK ya da büyük boy niteliğinde bir işletmeysen ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlaması zorunludur. (Büyük boy işletme ve orta boy işletme ile ilgili detaylı açıklamalar ileriki bölümlerde yapılmıştır.)

2.3. Konsolide Finansal Tablo Düzenleme Zorunluluğu Bulunmayan İşletmeler

Ana ortaklık, kontrol gücüne sahip olduğu işletmelerin finansal tablolarını ilke olarak konsolide etmek zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartları, ana ortaklıklara bazı durumlarda konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu yüklememiştir. Bu istisnai durumlar 10 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardında açıklanmıştır;

- Ana ortaklığın, farklı bir işletmede bağlı ortaklık olması ve ortakların, ana ortaklarının konsolide finansal tablo hazırlamamasına onay vermesi,

- Ana ortaklığa ait borçlanma veya finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmüyor olması,
- Ana ortaklığın, herhangi bir finansal aracın kamuya açık bir piyasada ihracı için bir sermaye piyasası kurumuna veya düzenleyici diğer bir kuruma, finansal tablolarını vermek suretiyle başvuruda bulunmaması veya başvuruda bulunma sürecinde olmaması
- Ana ortaklık veya ara kademe bir ana ortaklığın, TFRS'lere uygun bir konsolide finansal tablo hazırlamış olmaları, (TFRS, 10, 4)

Yukarıdaki şartların tümünü taşıyan şirketlerin, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü yoktur.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına göre, aşağıda belirtilen a ve b maddelerinde yer alan şartların her ikisini birden sağlayan işletmeler, büyük işletme kapsamına girseler bile konsolide finansal tablo hazırlamamaktadırlar. Bu istisnai durumlar şunlardır;

- a) Ana ortaklığın, Türkiye'de faaliyet gösteren bir üst ana ortaklığın bağlı ortaklığı olması ve bu üst ana ortaklığın TFRS veya BOBİ FRS'ye göre konsolide finansal durum tablolarını hazırlamış olması,
- b) Bir üst ana ortaklığın Türkiye'de faaliyet göstermesi ve
 - (i) Türkiye'de faaliyet gösteren üst ana ortaklığın, bağlı ortaklık olan ana ortaklığın hisse paylarının tamamına sahip olması ya da
 - (ii) Türkiye'de faaliyet gösteren üst ana ortaklığın, bağlı ortaklık olan ana ortaklığın hisse paylarının %90'ından fazlasına sahip olması ve diğer pay sahiplerinin ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlamamasını onaylaması (BOBİ FRS, 22, 16)

Yukarıda sayılan maddelerdeki istisnai durumlarda, konsolide finansal tablo hazırlamayan işletme, finansal tablolarının dipnotlarında istisnai durumu belirtmelidir. İlaveten dipnotlarında, konsolide finansal tablo hazırlayan bağlı olduğu ana ortaklığın ismini ve merkezini de belirtmelidir. (BOBİ FRS, 22, 17)

Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını içermektedir. Bazı durumlarda ana ortakların bağlı ortaklıklarını konsolide etmesine gerek yoktur. Bu durumlar ise;

- Bağlı ortaklığın önemsiz olması
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasının maliyetli olması
- Uzun süreli ciddi kısıtlamaların Ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki haklarını kullanmasını engellemesi

- Bağılı ortaklığın bir yıldan kısa sürede satılmak için alınmış olması (bu süre bir yılı aşarsa bağılı ortaklık birleşme tarihinden itibaren konsolide edilmelidir.) (BOBİ FRS, 22, 18)

2.4. Konsolide Finansal Tabloların Sınırları

Konsolide finansal tablolar, birden fazla işletmenin bir araya gelmesi ile belirli ilke ve kurallara uyarak finansal tablolarının birleştirildiği tablolardır. Konsolide finansal tablolar ile birleştirilmek istenilen işletmeler, tek bir işletmeymiş gibi gözükmemektedir. Konsolide finansal tabloların kullanılmasında dikkat edilmesi gereken bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Akdoğan ve Tenker bu sınırlamaları şu şekilde açıklamıştır.

- İki veya daha fazla işletmenin finansal tablolarının birleştirilmesiyle konsolide finansal tablolar oluşmaktadır. Birleştirilen finansal tabloların analizi sonucunda ortalama bir değer oluşmaktadır. Finansal durumu kötü olan işletmenin, grup içerisindeki finansal durumu iyi olan işletmeler ile finansal tabloları birleştiği zaman ortalama sonuç ile durumunu iyileştirebilmekte hatta kötü durumunu ortadan kaldırabilmesi söz konusu olabilmektedir.

- Grup şirketlerinin muhasebe sistemlerinin ve değerlendirme tekniklerinin birbirinden farklı olması konsolide finansal tabloların sonuçlarını saptırabilir.

- Konsolide finansal tabloların değerlendirmesi yapılırken şirket sahipleri ve borç verenler parasal durumu yanlış düşünebilmektedirler. Bu durum en çok kar dağıtımında ortaya çıkmaktadır. Konsolide finansal tablolarda gösterilmekte olan kar tutarı toplu olduğundan ortaklar ve yatırımcılar açısından yanıltıcı bir sonuç oluşturmaktadır. Bu yanıltıcı sonucu engellemek için konsolide finansal tabloların dipnotlarında gerekli bilgilere yer verilerek ortakların ve yatırımcıların doğru karar almaları sağlanmalıdır.

- Konsolide yapılacak olan şirketlerin biri veya birkaçı yurtdışında faaliyet gösterebilmektedir. Yurtdışında bulunan şirketin finansal sonuçları kur dalgalanmalarına sebep olarak konsolide finansal tablolara farklı şekillerde yansiyabilmektedir. (Akdoğan ve Tenker, 2010,455)

2.5. Finansal Raporlama Standartlarında Konsolidasyon

Konsolide finansal tablo hazırlayacak olan ana şirket ve bağılı ortaklıkları öncelikle bireysel(münferit) finansal tablolarını hazırlarlar. Sonrasında ise hazırladıkları bireysel tabloları birleştirirler. Kurum, kuruluş ve işletmeler kapsamlarına ve büyüklüklerine göre TFRS ve BOBİ FRS'ye göre konsolide finansal tablolarını hazırlarlar.

2.5.1. TMS/IFRS’de Konsolidasyon

Tüm dünyada onay gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, finansal tabloların hazırlanması, yorumlanması ve raporlanması açısından işletmelere yol gösterici kılavuz niteliğindedir. Türkiye’de, Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkçe çevirisi yapılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ismi ile işletmelere yol göstermektedir.

Konsolide finansal tablolar ile ilgili gerekli bilgiler, bu standartlarda yer almaktadır. Türkiye’de 2005 yılında konsolide finansal tablolar ile ilgili çıkan ilk TMS 27 konsolide ve bireysel finansal tablolar standardı güncellenerek, 2011 yılında IFRS 10 konsolide finansal tablolar standardı olarak uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları, IFRS 10’un çıkarılma amacını “bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemek” şeklinde açıklamaktadır (IFRS,10, 1).

IFRS 10’da öncelikle yukarıda belirtildiği gibi konsolide finansal tablonun amacından bahsedilmiştir. Sonrasında ise hangi işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlaması ve hazırlamaması gerektiği açıklanmıştır.

Yatırım işletmeleri konsolidasyon açısından özellikli bir duruma sahiptirler. Yatırım işletmelerinin esas faaliyet alanları, yatırım yönetimi hizmeti sunmak ya da yatırımcısı adına yatırım yapmaktır. Bu işletmelerin, bağlı ortaklıklarını konsolide etmesi gereksizdir (Örten, Kaval, Karapınar, 2016, 762). Türkiye Finansal Raporlama Standartları yatırım işletmesini “Yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla bir veya birden fazla yatırımcıdan fon elde eden, yatırımcısına veya yatırımcılarına, iş amacının fonları yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden ve yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esası üzerinden ölçen ve değerleyen işletme” şeklinde tanımlamaktadır. (IFRS, 10, 27) Ana ortaklık, yatırım işletmesi olup olmadığını anlamak için aşağıdaki özellikleri taşımalıdır.

- Birden fazla yatırıma sahip olmak,
- Birden fazla yatırımcıya sahip olmak,
- İlişkili tarafı olmayan yatırımcılara sahip olmak ve
- Özkaynak veya benzeri paylar şeklinde ortaklık paylarına sahip olmak (IFRS, 10, 28)

Ana ortaklık, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklıkları vasıtasıyla kontrol ettiği işletmeler dahil olmak üzere kontrol ettiği tüm işletmeleri, kendisi yatırım işletmesi değilse konsolide eder. (TFRS, 10, 32) Bu durumda ana ortaklık, yatırım işletmesi ise konsolidasyon hazırlama yükümlülüğü yoktur.

TFRS 10' da özellikle kontrol kavramı üzerinde durulmaktadır. Kontrol, ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları birbirine bağlayan yönetme gücüdür. Ana ortaklık, bağlı ortaklığın kontrolüne sahip olması için aşağıdaki maddelerin hepsini taşıması gerekmektedir. Bunlar;

- Ana ortaklığın, yatırım yapılan işletmede güce sahip olması,
- Ana ortaklığın yatırım yaptığı işletmeyle ilişkisi sebebiyle değişken getirilere maruz kalması veya bu getirilerde hak sahibi olması,
- Ana ortaklığın, yatırım yaptığı işletmeden kazanacağı getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanabilmesi gerekmektedir. (TFRS, 10, B2)

Yukarıdaki üç unsur birlikte taşıyan ana ortaklığın, bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücüne sahiptir. Ana ortaklığın, kontrol kavramından söz edebilmesi için güç ve getiri üzerinde hak sahibi olması gerekir. Güç, ana ortaklığın, yatırım yaptığı işletmede getirilerini etkileyecek faaliyetleri yönetebilmesidir. (TFRS, 10, 10) Getiri ise, ana ortaklığın, yatırım yaptığı işletmenin performans sonuçlarına göre değişiklik gösterebilen kazançlardır.

Şekil 1: Kontrol Gücüne Sahip Olmak İçin Gereken Unsurlar



TFRS 10 'da konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili önemli bilgiler verilmektedir. Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar konsolide finansal tablolarını oluştururken, benzer koşullardaki benzer olaylar ve işlemler için aynı muhasebe politikalarını kullanmalıdır. Ana ortaklık, yatırım yaptığı işletmenin, kontrolünü sağladığı tarihte yatırım yaptığı işletmeyi konsolidasyona dahil etmelidir. Yatırım yaptığı işletmenin kontrolünü kaybettiği anda ise konsolide finansal tablolarından çıkarmalıdır.

Ana ortaklık ile bağlı ortaklık, konsolide finansal tablolarını hazırlarken aynı raporlama dönemindeki finansal tablolarını kullanmalıdır (TFRS, 10, B92). Konsolide finansal tablolar oluşturulurken, ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait aktif ve pasif kalemleri, gelir ve gider kalemleri tek

tek birleştirilir. Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile her bir bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilmeli, eğer varsa, şerefiye hesaplanmalıdır (TFRS, 10, B86). Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içerisinde olan alacak ve borçların tümü elimine edilmelidir (TFRS, 10, B86).

Ana ortaklık bağlı ortaklığın tümüne sahip değilse, kontrol gücü olmayan paylar söz konusu olmaktadır. TFRS 10, kontrol gücü olmayan payları, özkaynaklar kalemi içerisinde, kendi ortaklarının özkaynaklarındaki paylarından ayrı olarak gösterilmesini uygun görmüştür (TFRS, 10, 22).

Ana ortaklık bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybettiği tarihte, bağlı ortaklığını tüm aktif ve pasifleriyle birlikte konsolide finansal tablolarından çıkartmalıdır. Kontrolü kaybedilen bağlı ortaklık, kontrolün kaybedildiği tarih itibarıyla konsolide finansal tablolara alınmaz. (Örten, Kaval, Karapınar, 2016, 764) Kontrolü kaybedilen bağlı ortaklık, bireysel finansal tablolarda iştirak olarak sunulmaktadır. İlk dönüşümde gerçeğe uygun değer üzerinden sunum yapılır. (Bu durum bir sonraki başlıkta örnek verilerek açıklanmıştır.)

2.5.2. BOBİ FRS’de Konsolidasyon

Türkiye’de, Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, İngiltere’de orta ölçekli işletmeler için kullanılan, FRS 102 standardı referans alınarak Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hazırlanmıştır (Gökçen, Öztürk, Güleç, 2019, 413).

29 Temmuz 2017 tarihinde Resmî Gazete’de Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için yayınlanan Finansal Raporlama Standartları, 2018 yılında uygulamaya girmiştir. 2021 yılında yeni sürümü yayınlanan Büyük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları, 27 bölümden oluşmaktadır ve 22. Bölümü konsolide finansal tablolar ile ilgili gerekli bilgiler içermektedir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarındaki düzenlemeler ile genel olarak uyumlu olan BOBİ FRS, bağlı ortaklığı tanımlamakta ve bu yatırımlara ilişkin muhasebe ilkeleri ile konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin ilkeler içermektedir (BOBİ FRS, 22, 1). Bağlı ortaklık, başka bir ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmedir. Ana ortaklık ise bir veya daha fazla bağlı ortaklığa sahip olan işletmelerdir. Ana ortaklık ve ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarından oluşan işletme grubuna ise topluluk adı verilmektedir. (BOBİ FRS, 22, 2)

Örneğin, X işletmesi Y işletmesinin %80 hisse payını satın almıştır. Bu durumda işletmenin %50 hissesinden fazlasına sahip olan X işletmesi ana ortaklık, Y işletmesi ise bağlı ortaklık olmaktadır. X işletmesinin, %50'den fazla hisse payına sahip olması dışında ana ortaklık sayılabilmesi için Y işletmesinin kontrolünü elinde tutması gerekmektedir.

TFRS'de olduğu gibi BOBİ FRS'de de kontrol kavramına önem verilmektedir. Kontrol, bir işletmenin, faaliyet ve finansal politikalarını yönetme gücüdür. (BOBİ FRS, 22, 3) Yatırımcı işletme olan ana ortaklık, bağlı ortaklığa ait hisselerin %50'sinden fazlasına sahip olduğu zaman kontrol gücüne sahip olmaktadır. Fakat bazı durumlarda yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmenin %50'sinden daha az hisse payına sahip olmasına rağmen kontrol gücüne sahip olabilir.

Bu istisnai durumlar şu şekilde özetlenmiştir;

- Yatırımcı işletmenin, yatırım yaptığı işletmenin pay sahipleri ile anlaşma yaparak oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi,
- Yatırım yapılan işletmenin ana sözleşmesi ile işletmenin, finansal ve faaliyetler politikalarını yönetme gücünün yatırımcı işletmeye verilmesi,
- Yatırımcı işletmenin, yatırım yaptığı işletmede kontrolü sağlayan yönetim kurulu veya benzer yürütme organlarını, atama ve görevden alma gücüne sahip olması,
- Önceki raporlama dönemi, cari raporlama dönemi ve konsolide finansal tabloların düzenlendiği tarihe kadar görevde bulunmuş olan ve yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu veya benzer yürütme organı üyelerinin çoğunluğunun, yatırımcının oy haklarının kullanımı sonucunda atanmış olması. (İşletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olan üçüncü bir kişi bulunmaması gerekmektedir.) (BOBİ FRS, 22, 4)

BOBİ FRS'de özel amaçlı işletmeler ile ilgili bilgilere de yer verilmiştir. Yatırımcı işletme, özel amaçlı işletmeyi ARGE faaliyetlerinde bulunması gibi sınırlı bir amaca ulaşabilmek için kurabilir. Yatırımcı işletmenin bir amaca ulaşmak için özel amaçlı işletme kurması, yatırımcı işletmenin özel amaçlı işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olduğunu gösterir. Bu durumda özel amaçlı işletme, yatırımcı işletmenin bağlı ortaklığı kabul edilmektedir. (BOBİ FRS, 22, 8) Yatırımcı, özel amaçlı bir işletme kurduğu zaman, kontrol yatırımcı tarafından sağlanıyorsa kurulan özel amaçlı işletme (ÖAİ) bağlı ortaklık olmaktadır. Aşağıdaki şartlar, yatırımcı işletmenin, özel amaçlı işletme üzerinde kontrolünün olduğunu göstermektedir.

- Özel amaçlı işletmelerin yatırımcıya fayda sağlaması amacıyla yatırımcı adına yürütülmesi,
- Yatırımcının özel amaçlı işletme ile ilgili karar alma gücüne sahip olması,
- Yatırımcının, özel amaçlı işletmelerin faaliyetleri sonucunda oluşabilecek faydaları elde etme hakkına sahip olması veya oluşabilecek risklere maruz kalabilmesi,

- Yatırımcının, özel amaçlı işletmenin sahipliğinden kaynaklanan riskleri veya kalıntı değer riskini taşımaya devam etmesi (BOBİ FRS, 22, 9)

Yukarıdaki faktörler, yatırımcının, özel amaçlı işletmelerde kontrol gücünün olduğunun göstergesidir.

BOBİ FRS, Bağlı ortaklık yatırımlarının muhasebeleştirilmesini büyük işletmeler ve büyük işletmeler dışındaki işletmeler (orta boy işletmeler) başlıkları altında iki bölüm ile açıklamaktadır.

Orta boy işletme; net satış hasılatı 70 milyon ve 400 milyon arasında olan, aktif toplamı 35 milyon ve 200 milyon arasında olan, çalışan sayısı 175 kişi ve 250 kişi arasında olan ve bu şartlardan iki şartı art arda iki raporlama döneminde taşıyan işletmeler orta boy işletme olarak tanımlanmıştır. Orta büyüklükteki işletmeler kendi arzularına göre, zorunlu olmaksızın, konsolide finansal tablo düzenleyebilmektedirler.

Konsolide finansal tablo hazırlamayan işletmeler bağlı ortaklıklarındaki yatırımlarını maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirir (BOBİ FRS 22.12).

Büyük Boy İşletmeler; 400 milyon ve üstü yıllık net satış hasılatı olması, 200 milyon ve üstü aktif toplamı sahip olması, 250 ve üstü çalışan sayısı olması şartlarından iki şartı art arda iki raporlama döneminde taşıyan işletmeler büyük boy işletme sayılmaktadır. Büyük boy işletmeler, bağlı ortaklıklarını tam konsolidasyon yöntemine göre konsolide ederek finansal tablolarını hazırlamalıdır. (BOBİ FRS, 22, 14)

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken gerçekleştirilmesi gereken işlemler, BOBİ FRS'nin 25. maddesinde açıklanmıştır. Konsolide finansal tablo oluşturmak için öncelikle ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait bireysel finansal tablolara bakılır. Her iki tabloda bulunan borç, varlık, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak yeni bir tablo oluşturulur.

Ana ortaklığa ait münferit finansal tabloda bağlı ortaklığa ait veriler bulunmaktadır. Bu sebeple mükerrerliğe sebebiyet veren kalemlerin elimine edilmesi gerekmektedir. Ana ortaklığın finansal tablosunda, bağlı ortaklığın defter değeri ve bağlı ortaklığın özkaynak kalemlerinden ana ortaklığın payına denk düşen tutarlar elimine edilmelidir. Bu sayede mükerrer kayıt yapılması önlenmektedir.

Grup işletmelerinin, kendi aralarında yaptıkları işlemler sonucunda oluşan tutarlar elimine edilmelidir. Grup işletmeler arasındaki işlemlerden kaynaklanan gelirler, giderler, nakit akışları, özkaynaklar ve varlıklarda kaydedilen kar veya zararlar elimine edilmelidir. Eğer grup işletmeleri

arasındaki işlemlerden kaynaklanan bir zarar olmuş ise konsolide finansal tablolara değer düşüklüğü olarak yansıtılmalıdır.

Kontrol gücüne sahip olmayan paylar tespit edilmelidir. Kontrol gücü olmayan paylar ve ana ortaklığın dönem net kar veya zarar tutarı konsolide kar veya zarar tablosunda ayrı ayrı gösterilmelidir. Kontrol gücü olmayan payların birleşme tarihindeki tutarı ile birleşme tarihinden sonra dönem net kar veya zararında kontrol gücü olmayan paylara isabet eden tutarlar toplanmalıdır. Bu tutarlar konsolide finansal durum tablosunun özkaynak hesabında kontrol gücü olmayan paylar kaleminde gösterilmelidir. (BOBİ FRS, 22, 25)

Konsolide finansal tablo hazırlanırken kullanılan münferit finansal tabloların aynı raporlama dönemine ait olması gerekir. Konsolide finansal tablo hazırlanırken grup işletmelerinin kullandığı muhasebe politikaları da aynı olmalıdır. Eğer kullanılan muhasebe politikalarında bir farklılık varsa bu farklılık düzeltilerek konsolide finansal tablo hazırlanmalıdır. Amortisman ayırırken azalan bakiyeler yöntemini kullanan grup işletmenin, tüm bağlı ortaklıkları azalan bakiyeler yöntemini kullanmalıdır. Eğer bağlı ortaklıklardan biri farklı bir amortisman yöntemini kullanıyorsa, kullandığı amortisman yöntemini grup işletmenin amortisman yöntemi ile değiştirmelidir. Konsolide finansal tablo, grup işletmeleri aynı amortisman yöntemini kullandığı zaman hazırlanmalıdır.

Ana Ortaklığın Kontrol Gücünü Kaybetmesi; BOBİ FRS’de son olarak ana ortaklığın, bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünü kaybetmesine değinilmiştir. Ana ortaklık, bağlı ortaklıktaki hisselerinin bir kısmını sattığı zaman, bağlı ortaklığın kontrolünü kaybetmiş sayılır. Ana ortaklık, bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünü kaybettiğinde aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmelidir. Bu işlemler;

a) Ana ortaklık, eski bağlı ortaklığını kontrolünü kaybettiği tarihteki defter değeri üzerinden konsolide finansal tablolarından çıkarmalıdır. Ana ortaklık, eski bağlı ortaklığının varlık ve yükümlülüklerini konsolide finansal tablolarından çıkartırken şerefıyeyi unutmamalıdır.

b) Ana ortaklık, eski bağlı ortaklığını konsolide finansal tablolarından çıkarırken, eğer varsa, defter değeri üzerinden kontrol gücü olmayan payları da konsolide finansal tablolarından çıkarmalıdır.

c) Ana işletme, kontrol kaybına neden olan işlem ve olay sonucunda, varsa, alınan bedeli gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolara yansıtmalıdır.

d) Ana ortaklığın, eski bağlı ortaklıkta payı kalmışsa, kalan paylar kontrolün yitirildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri ile ölçülerek finansal tablolara kaydedilmelidir. Gerçeğe uygun değer ile ölçülemiyorsa defter değeri üzerinden hesaplanarak finansal tablolara kaydedilmelidir.

e)(c) ve (d) maddelerine göre finansal tablolara yansıtılan tutarların toplamından, bağlı ortaklığın net varlıklarının defter değerinden ana ortaklık payına düşen kısım çıkarılarak bulunan fark kâr veya zarara yansıtılır. (BOBİ FRS, 22, 32)

BOBİ FRS'nin 22. Bölümü ve TFRS 10'da konsolide finansal tablolar ile ilgili önemli bilgiler verilmektedir. BOBİ FRS ve TFRS içerik açısından birbirleri ile uyumlu maddeler içermektedir. Fakat aralarında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar;

- Uygulama yapan işletmeler açısından; TFRS 10'a göre bağımsız denetime tabi, tam seti kullanan tüm işletmeler konsolide finansal tablolarını hazırlamalıdır. BOBİ FRS'ye göre orta büyüklükteki işletmeler kendi arzularına göre konsolide finansal tablolarını hazırlarken, büyük işletmelerde konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu vardır.

- Bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesi (münferit tablolar): BOBİ FRS ve TFRS, bağlı ortaklıklarını tam konsolidasyon yöntemine göre hazırlamaktadırlar. İki standartta konsolidasyon yapılırken kullanılan bireysel finansal tabloların raporlanması farklılık gösterir. BOBİ FRS Bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklık yatırımlarını özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanarak raporlarken TFRS'de maliyet bedeli ve özkaynak yöntemine ilaveten gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılarak raporlanır. (Şen, Özbircikli, 2018, 161)

2.5.3. KÜMİ FRS'de Konsolidasyon

İngiltere'de mikro işletmeler için kullanılan FRS 105 Standardı referans alınarak, Kamu Gözetim Kurulu tarafından, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslak olarak yayımlanmış ve kamuoyu görüşüne çıkarılmıştır. (Gökçen, Öztürk, Güleç, 2019, 413) 12 Temmuz 2019 tarihinde taslak olarak yayınlanan KÜMİ FRS, 22 bölümden oluşmaktadır.

Konsolidasyon, bağımsız denetime tabi tam seti kullanan işletmeler ve büyük ölçekli işletmeler için zorunlu kılınmışken, orta büyüklükteki işletmelerin tercihinin bırakılmıştır. KÜMİ FRS, küçük ve mikro işletmelerin sadece bireysel finansal tablolarını hazırlamasını zorunlu kılmıştır. Küçük ve mikro işletmelerde istekleri doğrultusunda, zorunlu olmaksızın, konsolide finansal tablolarını hazırlayabilmektedirler. Konsolide finansal tablo hazırlamak isteyen küçük ve mikro işletmeler, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ya da BOBİ Finansal Raporlama Standartlarına uygun konsolide finansal tablolarını oluşturmalarıdır.

2.6. Konsolide Finansal Tablolar Seti

Konsolide finansal tablolar, konsolide finansal durum tablosu, konsolide kar veya zarar tablosu, konsolide nakit akış tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve dipnotlardan oluşmaktadır. Konsolide finansal tabloların en önemlileri konsolide finansal durum tablosu, konsolide kar veya zarar tablosu ve dipnotlardır.

2.6.1. Konsolide Finansal Durum Tablosu

Konsolide Finansal Durum Tablosu, aynı ortak grubun denetimi ve yönetimi altında bulunan, iki veya daha fazla işletmenin finansal durum tablolarının, finansal durumlarının değerlendirilmesi hedefiyle birleştirme yöntemiyle bir araya getirilerek oluşturulan finansal durum tablosudur. (GÜVEMLİ, 1993,37)

Konsolide finansal durum tablosunun düzenlenme amacı; belirli bir topluluğun kontrolü altında veya ortağı durumunda bulunan işletmelere ait finansal durum tablolarının, kontrol sahibi işletmelerin sahip olduğu varlık ve özsermaye yapısının da dikkate alınarak tek bir finansal durum tablosu ile ilgililere sunmaktır. (DURMUŞ, 1981, 328)

Konsolide finansal durum tablosunun hazırlanması için ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların aktif ve pasif kalemleri bir bütün olarak birleştirilmelidir. Konsolide finansal durum tabloları, ortaklıkların birbiriyle yaptıkları fon alışverişi gibi ilişkileri elimine etmesi bakımından doğru bir değerlendirme yapma imkânı sağlamaktadır. (GÜVEMLİ, 1991, 129)

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere konsolide finansal durum tablosu, grup işletmelerinin, finansal durum performansını değerlendirmek amacıyla Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde hazırladıkları, aktif ve pasif dengesinin korunduğu, gerekli eliminasyonlar yapılarak münferit finansal durum tablolarının birleştirilmesiyle oluşan tablolardır.

Konsolide finansal durum tablosu oluşturulurken Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan ilke ve esaslardan yararlanılmaktadır. Bu ilke ve esaslar;

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait münferit finansal durum tablolarında yer alan aktif ve pasif kalemleri tek tek toplanarak birleştirilir.
- Ana ortaklığın finansal durum tablosunda yer almakta olan bağlı menkul kıymetler kalemi (bağlı ortaklığın ana ortaklıktaki kayıtlı değeri) ile bağlı ortaklığa ait özkaynak tutarının elimine edilmesi gerekmektedir. Bu eliminasyon sonucunda şerefiye oluşabileceği unutulmamalıdır.

- Konsolide finansal durum tablosundaki ödenmiş sermaye kalemi kural olarak ana ortaklığa ait finansal durum tablosundaki ödenmiş sermaye kalemi ile aynı tutarda olmalıdır. Konsolide finansal durum tablosunda ilke olarak bağlı ortaklıklara ait ödenmiş sermaye tutarları yer almamaktadır.

- Topluluk işletmeleri arasında gerçekleşen varlık ve kaynak kalemlerinde mükerrerliğe sebebiyet veren işlemler elimine edilmelidir.

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar arasında gerçekleşen alacak ve borçların tümü elimine edilmelidir.

- İşletmelerin kendi aralarında alım-satım yaptığı dönen ve duran varlıklar, ilk elde etme maliyeti üzerinden gösterilmelidir. Gerekli düzeltmeler yapılarak konsolide finansal durum tablosu hazırlanmalıdır.

- Topluluk işletmeleri arasında alım-satımına sebep olan stokların, ilk elde etme maliyeti üzerinden gösterilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. İlk madde ve malzeme, yarı mamul, ara mamul, mamul ve diğer stokların satış işlemleri sonunda stoklarda kalan tutarının veya kar/zarar tutarının bulunmasının imkânsız olduğu durumlarda hesaplama uygun varsayımlar ile yapılarak dipnotlarda açıklanmalıdır.

- Topluluk işletmeleri arasındaki sermaye taahhütlerinden oluşan borçların olması durumunda bu borçlar, ilgili oldukları ödenmemiş sermaye ve varsa emisyon primi alacaklarından indirilerek elimine edilmelidir.

- Ana ortaklığın, bağlı ortaklık üzerindeki pay oranı dikkate alınmalıdır. Eğer ana ortaklık, bağlı ortaklığa ait hisselerin %100'ne sahip değil ise azınlık payları oluşmaktadır. Azınlık payları, ana ortaklığın bağlı ortaklıkta sahip olmadığı paylardır. Konsolidasyon kapsamındaki bağlı ortaklıkların ödenmiş sermaye dahil bütün özsermaye hesap grubu kalemlerinden, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar dışı paylara isabet eden tutarlar indirilir ve konsolide bilançoda özsermaye hesap grubundan önce "Kontrol Gücü Olmayan Paylar" hesap grubu adıyla gösterilir (SPK Seri:XI No:25, madde 334).

2.6.2. Konsolide Kar ve Zarar Tablosu

Konsolide kar veya zarar tablosu, aynı ortak grubun yönetimi ve denetimi altında bulunan, iki veya daha fazla işletmenin kar ve zarar tablolarının, finansal ve faaliyetssel sonuçlarının değerlendirilmesi hedefiyle birleştirme yöntemi ile bir araya getirilerek oluşturulan kar ve zarar tablosudur." (Güvemli, 1993, 37)

Akdoğan ve Tenker (2010) ise konsolide kar ve zarar tablosunu, ana ortaklığın denetim ve yönetiminde bulunan çeşitli işletmelerin belirli bir faaliyet dönemi sonunda ulaştıkları sonucu birleştirerek tek bir tabloda gösteren konsolide finansal tablodur şeklinde tanımlamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010, 470).

Belirli bir grubun kontrolü altında ya da ortağı durumunda bulunan işletmeler, kâr veya zarar tablolarını, kontrol sahibi işletmelerin brüt satışlarını, satış ve finansman masrafları ile vergiden önce ve sonraki kârlarını da dikkate alarak tek bir kâr veya zarar tablosu ile ilgililere sunmak için konsolide kar ve zarar tablosu düzenlemektedir (Durmuş, 1981, 381).

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere konsolide kar ve zarar tablosu, grup işletmelerinin faaliyet performansını ölçmek ve finansal verilerini değerlendirmek amacı ile faaliyet dönemi sonunda standartlara uygun bir biçimde hazırlanan, gerekli eliminasyonlar yapıldıktan sonra birleştirilen gelir ve giderlerin, sanki tek bir işletmeye aitmiş gibi bir arada gösterildiği finansal tablolardır. Daha kısa bir tanım ile işletmelerin münferit kar ve zarar tablolarını birleştiren tablolardır.

Konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanırken Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan ilke ve esaslardan yararlanılmaktadır. Bu ilke ve esaslar;

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklara ait kar ve zarar tablolarında yer alan kalemler tek tek toplanarak birleştirilir.
- Topluluk işletmeleri arasında yapılan hizmet ve mal satışları toplam satış tutarından ve satılan malın maliyetinden indirilmelidir.
- Topluluk işletmeleri arasındaki işlemler sebebiyle oluşan gelir ve gider kalemleri ilgili hesaplar ile mahsup edilmelidir.
- Konsolide kar ve zarar tablolarında azınlık payları unutulmamalıdır. Bağlı ortaklıkların dönem net karları hesaplandıktan sonra toplam tutarın ne kadarının azınlık paylarına ait olduğu hesaplanmalıdır. Azınlık paylarına düşen tutar kar ve zarar tablosunun “Kontrol Gücü Olmayan Paylar” kalemine yazılmalıdır.
- Elden çıkarılan bağlı ortaklığın gelir ve giderleri, ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünü kaybettiği tarih olan elden çıkarılma tarihine kadar konsolide finansal tablolara dahil edilmelidir. Bağlı ortaklığın elden çıkarılması durumunda elde edilen gelir kar ve zarar tablosuna yansıtılmalıdır. (SPK Seri:XI No:25, madde 335)

2.6.3. Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu

Grup işletmelerinin, özkaynaklarında dönem içerisinde oluşan artış ve azalışları, sebepleriyle birlikte açıklayan tablolardır. Konsolide özkaynak değişim tablosu hazırlanırken, grup işletmelerin birbirini takip eden iki döneme ait konsolide finansal durum tablosundan ve konsolide kar/zarar tablosundan yararlanır.

Konsolide özkaynak tablosu, raporlama dönemine ilişkin kar veya zarar tutarını, döneme ilişkin olarak diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerini, muhasebe

politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkilerine ilişkin olarak dönem süresinde muhasebeleştirilen tutarları ve dönem içerisinde özkaynak yatırımcılarının işletmeye yaptığı yatırım tutarı ile yatırımcılara dağıtılan kar payı tutarını gösteren tablodur (Kaya, 2011, 45).

Özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgiler yer almalıdır. (TMS, 1, 106)

- Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara ilişkin toplam tutarlar ayrı ayrı gösterilecek şekilde, döneme ait toplam kapsamlı gelir,
- Her bir özkaynak kalemi için, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre geriye dönük uygulama veya geriye dönük düzenlemenin etkisi (Muhasebe politikalarındaki değişikliklerden ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesinden kaynaklanan değişimler)
- Her bir özkaynak kaleminin dönem başı ve dönem sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat. Bu mutabakatta asgari olarak aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikler ayrı olarak açıklanır:

- I. Kâr veya zarar,
- II. Diğer kapsamlı gelir ve
- III. İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiğı ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf olduğı işlemler.

Bu açıklamada, ortakların yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ile kontrolün kaybedilmediğı bağı ortaklığa ait ortaklık paylarında oluşan değişiklikler ayrı olarak gösterilir. (TMS, 1, 106)

2.6.4. Konsolide Nakit Akış Tablosu

Grup işletmelerinin nakit (nakit ve nakit benzerlerinin) giriş ve çıkışlarında meydana gelen değişimlerin esas faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansal faaliyetlerinin hangisinden kaynaklandığını ayrıntılı bir şekilde gösteren, münferit nakit akış tablolarının birleştirilmesiyle oluşan tablolardır. Konsolide nakit akış tablosu, nakit girişlerinin nasıl sağlandığını ve nakit çıkışlarının nerede kullanıldığını ayrıntılı bir şekilde gösteren tablodur.

Konsolide nakit akış tablosu, cari dönem ile önceki dönem tutarlarını gösterir ve 3 bölümden oluşur. Bu bölümler, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarıdır. Bağlı ortaklık alımından kaynaklanan nakit çıkışları, duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri gibi işletmenin yapmış olduğı yatırımlardan kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında gösterilmektedir. Borçlanmalardan

ve türev araçlardan kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları gibi işletmenin finansmanında değişikliğe sebep veren tutarlar finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında gösterilmelidir. İşletmelerin yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri dışında oluşan nakit giriş ve çıkışları işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarında gösterilmelidir.

Konsolide nakit akış tablosu hazırlanırken iki yöntem kullanılmaktadır. İki yöntemde, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını hazırlamak için kullanılır. Bu yöntemlerin ilki doğrudan (dolaysız) yöntemdir. Doğrudan yöntemde, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit girişleri ve çıkışları ana gruplar halinde gösterilmektedir. Esas faaliyet sonucu sağlanan net nakit akışı; satışlar ve diğer gelirlerden sağlanan nakit girişleri ile satılan mal ve hizmet maliyetleri ve faaliyet giderlerine ilişkin nakit çıkışları karşılaştırılarak bulunur. (Kaya, 2011, 212) Türkiye muhasebe standartları, gelecekteki nakit akışlarının tahmininde faydalı bilgi sağlayabileceği için doğrudan yöntemin kullanılmasını önermektedir. (TMS, 7, 19) Diğer yöntem ise Dolaylı yöntemdir. Dolaylı yöntemde, esas faaliyet sonucu ortaya çıkan nakit akışı, net karın nakit esasına çevrilmesi ile gösterilir. (Kaya, 2011, 212). İki yöntemde de, yatırım faaliyetlerinde ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları aynı şekilde hazırlanmaktadır.

Konsolide nakit akış tablosu iki yol ile hazırlanabilir. İlk yol, grup işletmeleri için ayrı ayrı nakit akış tablosu düzenlenmesi ve sonrasında birleştirilerek gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır. İkinci yol ise, konsolide finansal durum tablosundan ve konsolide kar ve zarar tablosundan yararlanılarak hazırlanmasıdır. (Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, 223)

2.6.5. Konsolide Finansal Tablo Dipnotları

Konsolide finansal tablolar setinin son unsuru olan dipnotlarda ilk önce grubun organizasyonu ve faaliyet konusu açıklanmalıdır. Sonrasında ise kullanılan finansal raporlama standartları, konsolidasyon esasları, muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hataları ile önemli muhasebe politikalarının özeti anlatılmalıdır. İşletmeler, dipnotlarında finansal tablo kalemlerine ilişkin açıklamalı bilgiler vermektedir. (Kaya, 2011, 47)

İşletmeler, finansal durum tablosu, kar ve zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosuyla açıklayamadıkları bilgileri, dipnotlar aracılığı ile finansal tablo kullanıcılarına aktarırlar. Genellikle sözel olan ve tablolar ile açıklanamayan bilgiler dipnotlar ile ayrıntılı bir şekilde açıklanır.

Münferit ve konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerin, dipnotlarında açıklaması gereken bilgiler BOBİ FRS'nin 26. Bölümünde açıklanmıştır. Bu bilgiler;

- İşletme hakkında genel bilgiler

- İşletmenin finansal tablolarını ve hangi Standarda göre hazırladığını ve finansal tabloların hangi Standart hükümleriyle tam uyumlu olduğunu belirten açıklama

- İşletmenin ağırlıklı kullanılan para birimi ve finansal tabloların ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki bir para biriminden sunulması durumunda bu husus ve nedeni

- Finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarih ve onayı veren kişi ve/veya organ

- İşletmenin bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin ve müşterek girişimlerinin adı, merkezi ve bu yatırımlarda sahip olunan pay oranı

- Sınırsız sorumluluğa sahip olduğu işletmelerin adı, yasal yapısı ve merkezi

- Uygulanan önemli muhasebe politikaları

- Finansal tablolar hazırlanırken yapılan önemli tahminler ve varsayımlar

- Nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri

- Kasa ve bankalardaki döviz mevcutları, bunların cinsi ve miktarı

- Bankalardaki bloke edilmiş mevduat tutarı

- Alacaklar için alınmış olan teminatlar ve tutarları

- Yabancı para cinsinden olan alacakların ve borçların tutarı, döviz cinsi ve miktarı, bunlar için dönemde kaydedilen kur farkı kazanç veya kayıpları, varsa dönemde hesaplanan faiz tutarları ve değer düşüklüğü zararları ya da iptalleri

- Finansal varlık ve finansal yükümlülüklerinin dönem başı ve dönem sonu defter değerleri

- Stoklarla ilgili genel açıklamalar

- Canlı varlıklarla ilgili genel açıklamalar

- Tarımsal ürünlerin her bir sınıfı için gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar

- Yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar için genel açıklamalar

- Kiralamalara ilişkin genel açıklamalar (BOBİ FRS, 26, 7)

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre münferit dipnotların birleştirilmesi haricinde konsolide finansal tabloların dipnotlarında aşağıdaki bilgilere de yer verilmelidir;

- Grup yapısı

- Kontrol gücü olmayan payların grubun faaliyetlerinde ve nakit akışlarında sahip olduğu pay

- İşletmenin, grup varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve grup borçlarını ödeyebilme gücü üzerindeki önemli kısıtlamaların niteliği ve kapsamı

- Konsolide edilen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına ilişkin risklerin niteliği ve söz konusu risklerdeki değişimler

- Ana ortaklığın bağı ortaklığındaki sahiplik payında, bağı ortaklık üzerindeki kontrolünün kaybıyla sonuçlanmayacak şekilde meydana gelen değışiklerin sonuçları ve
- Raporlama dönemi içinde bir bağı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesinin sonuçları (TFRS, 12, 10)

BOBİ FRS'ye göre konsolide finansal tablo dipnotlarında yukarıda sayılan bilgilere ek olarak aşağıdaki bilgiler de eklenmelidir (BOBİ FRS, 26 ,9).

- Toplulukta yer alan ana ortaklık dışındaki işletmelerin ve kendi adına ancak bu işletmelerin hesabına hareket eden kişilerin toplulukta yer alan bağı ortaklıklarda ve ana ortaklığın iştiraklerinde ve müşterek girişimlerinde sahip olduğu pay oranı
- Ana ortaklık ve bağı ortaklıklar tarafından ana ortaklığın yönetim organı üyelerine ve üst düzey yöneticilere verilenler ve bunlar adına taahhüt edilenler
- Her bir bağı ortaklık üzerindeki kontrolün ne şekilde elde edildiğı
- Konsolide edilmeyen bağı ortaklıkların konsolide edilmemesinin nedeni.

Konsolide finansal tablolar setinin tamamlayıcı, açıklayıcı ve son unsuru olan dipnotlar, finansal tablo kullanıcıların alacakları kararlarda yol gösterici olmaktadır.

2.7. Konsolidasyon Yöntemleri

Uluslararası Muhasebe Standartları uyarınca yatırım yapılan işletmenin finansal tablolarının hangi yöntem kullanılarak konsolidasyona tabi tutulacağının belirlenmesinde en önemli kriter, yatırımı yapan işletmenin amacı ve yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikaları üzerindeki etki derecesidir. Yatırım yapan işletmedeki etki düzeyi konusunda üç durum söz konusu olabilmektedir. Bunlar kontrol, müşterek kontrol ve önemli etkidir (Bölükbaş, 2010, 18).

Yatırım yapılan ortaklıkların etki derecelerine göre konsolide finansal tablolar 3 şekilde yapılmaktadır.

- Tam konsolidasyon
- Oransal konsolidasyon
- Özkaynak yöntemi (kısmi konsolidasyon)

Kontrol gücünün var olduğu durumlarda ortaklık oranı dikkate alınmaksızın tam konsolidasyon yöntemi uygulanmaktadır. Yukarıda sayılan yöntemler ortaklık oranlarına göre uygulanmaktadır.

Buna göre işletmenin;

- Ortaklık oranının %20 ile %50 arasında olması durumunda ortaklık iştirak olarak tanımlanmaktadır. Bu ortaklıklar özkaynak yöntemine göre konsolide edilmektedir.

- Ortaklık oranının %50 olması durumunda iş birleşmelerinden söz edilebilmektedir. Bu ortaklıklarda oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilmektedir. (2013 yılından sonra sadece özkaynak yöntemi ile konsolide edilmektedir.)

- Ortaklık oranının %50'den fazla olması durumu bağlı ortaklık olarak tanımlanmaktadır. Kontrol gücünün ana işletmeye ait olduğu bu durumda tam konsolidasyon yöntemi kullanılmaktadır.

2.7.1. Özkaynak Yöntemi

İngilizce'de "equity method" şeklinde kullanılan özkaynak yöntemi, bir satırlık konsolidasyon, kısmi konsolidasyon, özsermaye yöntemi gibi kavramlar ile isimlendirilmektedir. Özkaynak yöntemi, "yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği ve sonrasında bu tutarın yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği muhasebe yöntemidir." (TMS, 28, 3)

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken özkaynak yöntemi üç durumda kullanılır. Özkaynak yönteminin kullanılacağı ilk durum, iş ortaklıklarının konsolidasyonunun yapılmasıdır. İkinci durum ise ortaklık oranının %20 ile %50 arasında olması yani iştiraklerin konsolidasyonunun yapılmasıdır. Üçüncü durumda ortaklık oranının %20'nin altında olmasına karşılık önemli etkiye sahip olunmasıdır. Bu üç durumda da özkaynak yöntemini kullanmak doğru olacaktır.

İş ortaklığının söz konusu olduğu durumlarda konsolidasyon yöntemlerinden ya oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi kullanılmaktaydı. Fakat Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun 2013 yılında yayımladığı, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Standardı TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardının yerine geçmiştir. TFRS 11'in iş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesinde özkaynak yöntemini zorunlu hale getirmesi ile, daha önce geçerli olan oransal konsolidasyon yönteminin kullanımı ortadan kaldırılmıştır (Kargın, 2013, s. 305).

Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Finansal Raporlama Standartlarına göre özkaynak yöntemi; iştiraklerin, iş ortaklıklarının ve müşterek girişimlerin konsolidasyonu yapılırken kullanılmaktadır. İş ortaklıkları, müşterek girişimler ve iştirak niteliğinde ki yatırımlar, başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir. Daha sonraki dönemlerde ise bu tutar yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı gösterecek şekilde arttırılır veya azaltılır (Kaya, 2011, 81). Bir başka ifade ile kalem kalem bir birleştirme olmaz (Örten, Kaval, Karapınar, 2015, 761). Bir başka çalışmada ise, özkaynak yöntemi, bir iştirakteki sermaye payının defter değerinin, iştirak edilen ortaklığın özsermayesinde dönem içinde ortaya çıkan değişiklik

tutarından, iştirak eden şirkete düşen pay kadar artırılıp azaltılmasını ve iştirak edilen ortaklıktan alınan kar paylarının, iştirak tutarının bu şekilde değiştirilmiş değerinden düşülmesini öngören yöntem şeklinde tanımlanmıştır (Sağlam, 1998 ,191).

Sermaye Piyasası Kurumu Özkaynak Yöntemini “İştiraklerin ve müşterek yönetime tabi teşebbüslerin başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilerek, bu tutarın iştirakin net varlıklarında iştirak edenin veya müteşebbisin payına düşen kısmı gösterecek şekilde artırılması veya azaltılması suretiyle mali tablolara yansıtıldığı ve böylelikle iştirak edenin veya müteşebbisin kar veya zararında, iştirakin veya müşterek yönetime tabi teşebbüslerin karından veya zararından paylarına düşen kısmın yer aldığı yöntem” şeklinde tanımlamaktadır (SPK, Seri:XI No:25, md.344).

Özkaynak yöntemi kullanılırken dikkat edilmesi gereken bazı hususlar vardır. Bunlardan biri işletmeler konsolidasyon yaparken, ortaklığa ait en güncel ve en son yapılmış olan mali tabloları ele almalı ve ana şirketin raporlama tarihine yakın olmalıdır. Dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise kullanılan muhasebe politikalarıdır. Kullanılan muhasebe politikası ana ortaklıkla aynı olmalıdır. Eğer aynı muhasebe politikası veya uygun raporlama tarihi olmaması durumunda gerekli açıklamalar dipnotlarda yapılarak bu duruma açıklık getirilmelidir.

Özkaynak yöntemine göre konsolide finansal durum tablosu hazırlanırken, diğer yöntemlerdeki gibi kalemler tek tek toplanmaz. İsminden de anlaşılabilceği gibi özkaynak yöntemi sadece özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin toplanılması/çıkarılması ile konsolide finansal durum tablosunun hazırlanmasıdır. Dönen varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar kalemlerinde herhangi bir toplama ya da eliminasyon olmamaktadır. Özkaynak yöntemine göre oluşturulan konsolide finansal durum tablosuna ilişkin ilk birleştirmede, tüm değerler ana ortaklığın sayısal verileriyle aynı olmalıdır. Sonraki yıllarda iştirakin ya da iş ortaklığının kar veya zararındaki artışlar konsolide finansal durum tablosunun özkaynak kalemindeki dönem net karı/zararı kalemi ile iştirak kaleminde (bir değişime) artış ya da azalışa sebep olmaktadır. İştirakler ve özkaynaklar kalemindeki artış veya azalışlar ana ortaklığın finansal tablolarına da yansıtılmalıdır.

Özkaynak yönteminde ana ortaklığın sahip olduğu yatırım yapılan ortaklığın defter değeri farklı şekillerde hesaplanabilir. Defter değerinin nasıl hesaplandığı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4: Yatırım Yapılan Ortaklığın Defter Değerinin Hesaplanması

Alış Maliyeti
(+) Yatırım Yapılan Ortaklığın Karındaki Pay
(-) Yatırım Yapılan Ortaklığın Zararındaki Pay
<u>(-) Yatırım Yapılan Ortaklıktan Elde Edilen Temettü</u>
DEFTER DEĞERİ
Alış Maliyeti
(-) Yatırım Yapılan İşletmenin Dönem Başı Özsermaye İçindeki Payı
<u>(+) Yatırım Yapılan İşletmenin Dönem Sonu Özsermayesi İçindeki Payı</u>
DEFTER DEĞERİ

Örnek 1: Sade işletmesi Yalın işletmesinin %70 hissesini yıl içerisinde 385.000 TL'ye satın almıştır. Yalın işletmesi bu satın alma sonucunda Sade işletmesinin bağlı ortağı olmuştur. Dönem sonunda Yalın işletmesi 50.000 TL kar yapmıştır. Aşağıdaki tabloda Sade ve Yalın işletmesine ait finansal bilgilere yer verilmektedir. (Konsolide Finansal Durum Tablosu, konunun anlaşılması için özkaynak yöntemine göre hazırlanmıştır.)

Tablo 5: Sade ve Yalın İşletmesinin Münferit Finansal Tabloları

	SADE İŞLETMESİ	YALIN İŞLETMESİ
DÖNEN VARLIKLAR		
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.000.000 TL	120.000 TL
Ticari Alacaklar	300.000 TL	120.000 TL
Stoklar	600.000 TL	120.000 TL
DURAN VARLIKLAR		
İştirakler, İş Ortaklıkları Ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	385.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar	800.000 TL	290.000 TL
AKTİF TOPLAMI	3.085.000 TL	650.000 TL
I - KVK	260.000 TL	60.000 TL
II - UVK	375.000 TL	40.000 TL
III - ÖZKAYNAKLAR	2.450.000 TL	550.000 TL
PASİF TOPLAMI	3.085.000 TL	650.000 TL

Çözüm:

Örneğimizde Yalın işletmesi, Sade işletmesinin bağlı ortaklığı olmuştur. Özkaynak yönteminde, diğer yöntemlerdeki gibi aktif ve pasif kalemler tek tek toplanmaz. Özkaynak yönteminde sadece özkaynak kalemleri ile ilgilenilir. Özkaynak yöntemine göre ilk dönem konsolide finansal tablo hazırlanırken, tüm kalemler ana ortaklığın kalemleriyle aynı değerlere sahip olmalıdır.

Sonraki dönemlerde ise sadece özkaynak kalemlerinde ve İştirakler, İş Ortaklıkları Ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar kaleminde bir artış yada azalış olmaktadır.

Örneğimizde yıl sonunda Yalın İşletmesinin 50.000 TL tutarında kar yaptığı belirtilmiştir. Bu tutarın %70'lik kısmı Sade işletmesini ilgilendirmektedir. 35.000 TL (50.000*0,70) tutarındaki artış konsolide finansal tabloda İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar kaleminde bir artışa sebep olmaktadır. Aynı tutardaki artış özkaynak kaleminde izlenmelidir. Yapılan işlemler sonucunda oluşan konsolide finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 6: Sade ve Yalın İşletmesinin Özkaynak Yöntemine Göre Hazırlanan Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Sade İşl.	Yalın İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT (Özkaynak Y)
DÖNEN VARLIKLAR					
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.000.000TL	120.000 TL	1.120.000TL	-120.000 TL	1.000.000 TL
Ticari Alacaklar	300.000 TL	120.000 TL	420.000 TL	-120.000 TL	300.000 TL
Stoklar	600.000 TL	120.000 TL	720.000 TL	-120.000 TL	600.000 TL
DURAN VARLIKLAR					
İştirakler, İş Ort. Ve Bağlı Ort. Yatırım.	385.000 TL		385.000 TL	+35.000 TL	420.000 TL
Maddi Duran Varlıklar	800.000 TL	290.000 TL	1.090.000TL	-290.000 TL	800.000 TL
AKTİF TOPLAMI	3.085.000TL	650.000TL	3.735.000TL		3.120.000TL
I - KVK	260.000 TL	60.000 TL	320.000 TL	-60.000 TL	260.000 TL
II - UVK	375.000 TL	40.000 TL	415.000 TL	-40.000 TL	375.000 TL
III - ÖZKAYNAKLAR	2.450.000TL	550.000 TL	3.000.000TL	-550.000 TL +35.000 TL	2.485.000 TL
PASİF TOPLAMI	3.085.000TL	650.000TL			3.120.000TL

Örnek 2: A işletmesi B işletmesine ait hisselerin %60'ını 200.000 TL'ye satın almıştır. B işletmesi, bu satın alma ile A işletmesinin bağlı ortağı olmuştur. Yatırım sonrasında B işletmesinin 3 yıl boyunca elde ettiği kar ve temettü verileri aşağıda verilmiştir. Bu veriler sonucunda B işletmesinin izleyen yıllardaki değeri özkaynak yöntemine göre hesaplanacaktır.

Tablo 7: A ve B İşletmesinin Münferit Finansal Tabloları

	A İşl.	B İşl.
DÖNEN VARLIKLAR		
Nakit ve Nakit Benzerleri	500.000TL	400.000 TL
DURAN VARLIKLAR		
İştirakler, İş Ort. Ve Bağlı Ort. Yatırımlar	200.000 TL	
AKTİF TOPLAMI	700.000TL	400.000TL
KVYK	100.000 TL	67.000 TL
ÖZKAYNAKLAR	600.000TL	333.000 TL
PASİF TOPLAMI	700.000TL	400.000TL

Yıllar	B İşletmesinin Karı/Zararı	B İşletmesinin Dağıtılan Karı
1. Yıl	80.000 TL	30.000 TL
2. Yıl	20.000 TL	10.000 TL
3. Yıl	40.000 TL	20.000 TL

Çözüm:

Örneğimizde B işletmesi, A işletmesinin bağlı ortağı olmuştur. Yatırım yapılan B bağlı ortaklığının ilk yıl sonundaki defter değeri bulunurken öncelikle alış maliyeti ile bağlı ortaklığın karından ana ortaklığa düşen kar payı tutarı toplanır. Son olarak ta bağlı ortaklığın elde ettiği kar oranından o dönemde ortaklarına dağıtmış olduğu temettü gelirlerinin ana ortaklığın payı kadar çıkarılması gerekmektedir. Bu işlemler sonucunda bağlı ortaklığın dönem sonu değeri belirlenmiş olur.

Örneğimizde B bağlı ortaklığının %60 hisse payı için ödenen alış maliyeti 200.000 TL'dir. B bağlı ortaklığının 1. Yıl dönem sonu elde ettiği kar ise 80.000 TL'dir. Bu tutarın %60' ı A işletmesine ait olup B bağlı ortaklığından elde edilen kar tutarı 48.000 TL'dir (80.000x%60). Aynı dönemde 30.000 TL'lik bir kar payı dağıtımı olmuştur. A işletmesinin kasasına giren tutar ise 18.000 TL'dir (30.000 x %60). Bu işlemler sonucunda bağlı ortaklıkta 30.000 TL (48.000-18.000) tutarında bir değer artışı meydana gelmiştir.

+	Bağlı ortaklığının alış maliyeti	200.000 TL
+	Yatırım yapılan ortaklığın karındaki pay	48.000 TL
-	Yatırım yapılan ortaklığın zararındaki pay	0TL
-	Yatırım yapılan ortaklıktan elde edilen temettü geliri	18.000 TL
=	Yatırım yapılan ortaklığın değeri	230.000 TL

B bağlı ortaklığının 1. Yıl sonundaki değeri ise; $200.000 + 48.000 - 18.000 = 230.000$ TL'dir. İşlemler sonucunda oluşan konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

2. yıl;

B bağlı ortaklığı 2. Yıl sonunda 20.000TL'lik kar elde etmiş ve 10.000 TL ise ortaklarına dağıtmıştır. B ortaklığının A işletmesine kazandırdığı kar tutarı 12.000 TL ($20.000 \times \%60$) iken A işletmesine dağıttığı temettü tutarı ise 6.000 TL'dir ($10.000 \times \%60$).

B ortaklığının 2. Yıl sonundaki değeri ise; $230.000 + 12.000 - 6.000 = 236.000$ TL'dir.

+	Bağlı ortaklığının maliyeti	230.000 TL
+	Yatırım yapılan ortaklığın karındaki pay	12.000 TL
-	Yatırım yapılan ortaklığın zararındaki pay	0TL
-	Yatırım yapılan ortaklıktan elde edilen temettü geliri	6.000 TL
=	Yatırım yapılan ortaklığın değeri	236.000 TL

B bağlı ortaklığının 2. Yıl sonundaki değeri ise; $230.000 + 12.000 - 6.000 = 236.000$ TL'dir. İşlemler sonucunda oluşan konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

3.yıl;

B bağlı ortaklığı, 3. Yıl sonunda 40.000TL'lik kar elde etmiş ve 20.000 TL ise ortaklarına dağıtmıştır. B iştirakinin A işletmesine kazandırdığı kar tutarı 24.000 TL ($40.000 \times \%60$) iken A işletmesine dağıttığı temettü tutarı ise 12.000 TL'dir ($20.000 \times \%60$).

+	Bağlı ortaklığının maliyeti	236.000 TL
+	Yatırım yapılan ortaklığın karındaki pay	24.000 TL
-	Yatırım yapılan ortaklığın zararındaki pay	0 TL
-	Yatırım yapılan ortaklıktan elde edilen temettü geliri	12.000 TL
=	Yatırım yapılan ortaklığın değeri	248.000 TL

B bağlı ortaklığı, 3. Yıl sonundaki değeri ise; $236.000 + 24.000 - 12.000 = 248.000$ TL'dir.

Aşağıdaki tabloda B iştirakinin yıllara göre dönem sonu değeri gösterilmiştir.

Yıllar	A işletmesine B iştirakinden düşen kar tutarı	A işletmesinin B iştirakinden aldığı temettü	B işletmesinin değeri
1. yıl	48.000 TL	18.000 TL	230.000 TL
2. yıl	12.000 TL	6.000 TL	236.000 TL
3. yıl	24.000 TL	12.000 TL	248.000 TL

3.yıl sonunda hazırlanan konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 8: A ve B İşletmesinin 3. Yıl Sonunda Hazırlanan Konsolide FDT.

	A İşl.	B İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT. (Özkaynak Y)
DÖNEN VARLIKLAR					
Nakit ve Nakit Benzerleri	524.000TL	400.000 TL	924.000TL	-400.000 TL +12.000 TL	536.000 TL
DURAN VARLIKLAR					
İştirakler, İş Ort. Ve Bağlı Ort. Yat.	236.000TL		236.000 TL	+12.000 TL	248.000 TL
AKTİF TOPLAMI	760.000TL	400.000TL	1.160.000TL		784.000TL
KVYK	100.000TL	67.000 TL	167.000 TL	-67.000 TL	100.000 TL
ÖZKAYNAKLAR	660.000TL	333.000 TL	993.000TL	-333.000 TL +24.000 TL	684.000 TL
PASİF TOPLAMI	760.000TL	400.000TL	1.160.000TL		784.000TL

Bağlı ortaklığın, ana ortaklığa ödediği 12.000 TL temettü geliri İşletmenin Nakit ve Nakit Benzerleri Hesabında artışa neden olmuştur. B işletmesinin değeri ise 12.000 TL artmıştır. Yatırım yapılan ortaklığın elde ettiği 24.000 TL kar tutarı konsolide finansal durum tablosunda özkaynaklara eklenmiştir.

Örnek 3: A işletmesi, B işletmesinin %80 payına sahiptir. İşletmelerin münferit finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 9: A ve B İşletmesinin Münferit Finansal Durum Tablosu

	A İşl.	B işletmesi	
		Dönem Başı	Dönem Sonu
TOPLAM AKTİF	1.000.000 TL	500.000TL	600.000TL
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK	600.000 TL	300.000 TL	250.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	400.000 TL	200.000 TL	350.000TL
PASİF TOPLAMI	1.000.000TL	500.000TL	600.000TL

Çözüm:

B işletmesinin Dönem sonunda aktif toplamı 100.000 TL, Özkaynak toplamı 150.000 TL artmış, Yükümlülükleri ise 50.000 TL azalmıştır.

Tablo 10: A ve B İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	A İşl.	B İşletmesi	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT. (Özkaynak Y)
TOPLAM AKTİF	1.000.000 TL	600.000TL	1.600.000TL	-600.000 +120.000	1.120.000 TL
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK	600.000 TL	250.000 TL	850.000 TL	-250.000	600.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	400.000 TL	350.000TL	750.000 TL	-350.000 +120.000	520.000 TL
PASİF TOPLAMI	1.000.000TL	600.000TL			1.120.000 TL

B İşletmesinin Özkaynak kaleminde gerçekleşen 150.000 TL tutarındaki artışın %80'i ana işletmeye aittir. Bu sebeple 120.000 TL ($150.000 \times 0,80$) değerindeki bu tutar konsolide finansal durum tablosunun Aktif ve Özkaynaklar kaleminde artışa neden olmuştur.

2.7.2. Oransal Konsolidasyon Yöntemi

İngilizce 'de “proportional consolidation” şeklinde kullanılan oransal konsolidasyon, pay nispetinde konsolidasyon, paya göre konsolidasyon gibi kavramlar ile isimlendirilmektedir. Oransal konsolidasyon, yatırım yapan işletme, yatırım yapılan işletmenin varlıklarından, borçlarından, gelirlerinden ve giderlerinden payı oranındaki tutarı, kendi kalemleri ile birleştirir. Bu tür birleştirmelerde azınlık payı söz konusu değildir (Örten, Kaval, Karapınar, 2015, 761).

Sermaye Piyasası Kurumu oransal konsolidasyon yöntemini, “müşterek yönetime tabi teşebbüse ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, özsermaye, gelir ve giderlerin ana ortaklık ve bunun bağlı ortaklıklarının sahip olduğu payın yüzdesi ile konsolidasyona tabi tutulması ve buna uygun konsolidasyon düzeltmelerinin yapılarak, konsolide finansal tablo hazırlanması” şeklinde tanımlamaktadır (SPK, Seri:XI No:25, mad. 329).

Oransal konsolidasyon yöntemi, tam konsolidasyon yöntemine çok benzemektedir. Aralarındaki farklardan biri, tam konsolidasyon yönteminde işletmenin tamamına sahipmiş gibi tüm kalemler birleştirilirken, oransal konsolidasyon yönteminde işletmedeki pay oranı kadar birleştirme yapılmasıdır. Örneğin ortak olunan işletmedeki pay oranı %50 ve hazır değerler kalemi 100.000,00 TL ise ortaklığın kasasının yarısı yani 50.000,00 TL si dikkate alınarak birleştirme yapılmalıdır. Bir başka fark ise kontrol gücü olmayan paylardan kaynaklanmaktadır. Tam konsolidasyon yönteminde kontrol gücü olmayan paylar gösterilirken, oransal konsolidasyon yönteminde kontrol gücü olmayan paylar dikkate alınmamaktadır.

2013 yılından önce Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatına göre iş ortaklıklarının ve müşterek girişimlerin konsolide finansal tabloları oluşturulurken oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi kullanılmaktaydı. 2013 yılında çıkarılan tebliğ ile iş ortaklıkları ve müşterek girişimlerin konsolidasyonu hazırlanırken kullanılan oransal konsolidasyon yöntemi yürürlükten kaldırılmıştır. 2013 yılı sonrasında, iş ortaklıkları ve müşterek girişimlerin konsolidasyonu sadece özkaynak yöntemine göre hazırlanmaktadır.

Örnek: X ve Y işletmesi ortaklaşa Z işletmesini kurmuşlardır. X işletmesi, Z işletmesinin hisselerinin %60'ına sahiptir. Z işletmesinin kalan %40 hissesi ise Y işletmesine aittir. Bu durumda X firması hazırlayacağı konsolide finansal tablolarında Z'nin varlık ve kaynaklarını %60 oranında dikkate almalıdır. X ve ortak olduğu Z işletmesinin finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 11: X ve Z İşletmesinin Münferit Finansal Durum Tablosu

	X İşletmesi	Z İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	100.000,00	20.000,00
Ticari Alacaklar	40.000,00	22.000,00
Stoklar	60.000,00	30.000,00
Toplam Dönen Varlıklar	200.000,00	72.000,00
Duran Varlıklar		
İştirakler, İş Ortaklıkları Ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	12.000,00	
Maddi Duran Varlıklar	70.000,00	20.000,00
Toplam Duran Varlıklar	82.000,00	20.000,00
Toplam Varlıklar	282.000,00	92.000,00
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Kısa Vadeli Borçlanmalar	100.000,00	60.000,00
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	100.000,00	60.000,00
Uzun Vadeli Yükümlülükler	-	-
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	-	-
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	140.000,00	20.000,00
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	22.000,00	-
Dönem Net Karı/Zararı	20.000,00	12.000,00
Toplam Özkaynaklar	182.000,00	32.000,00
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	282.000,00	92.000,00

Çözüm:

Finansal durum tablosunda görüldüğü gibi X işletmesi Z işletmesinin hisselerinin %60'ına sahip olurken 12.000,00 TL ödeme yapmıştır. Oransal konsolidasyon yapılırken ortak olunan işletmedeki pay oranı alınarak birleştirme yapılmaktadır. Z işletmesinin tüm kalemlerinin %60 'ı alınmalı ve birleştirilmelidir.

Z işletmesinin ödenmiş sermaye toplamı 20.000,00 TL'dir. Bu tutarın %60 'ı yani 12.000,00 TL'si X işletmesinin mali duran varlıklar kaleminde gözükmektedir. Bu tutar hem X işletmesinin finansal tablosunda olduğu için hem de Z işletmesinin özkaynaklarında olduğu için elimine edilerek mükerrer kayıt engellenmelidir. Ayrıca unutulmamalıdır ki konsolide finansal tablolarda özkaynak tutarı ana işletmenin özkaynak tutarına eşit olmalıdır. İşletmenin tüm kalemlerinin %60'ı alınarak birleştirilen ve gerekli eliminasyonlarının yapıldığı tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 12: X ve Z İşletmesinin Oransal Konsolidasyon Yöntemine Göre Hazırlanan Konsolide Finansal Durum Tablosu

	X İşletmesi	Z İşletmesi	Z İşletmesinin %60'ı	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Döne Varlıklar						
Nakit ve Nakit Benzerleri	100.000,00	20.000,00	12.000,00	112.000,00		112.000,00
Ticari Alacaklar	40.000,00	22.000,00	13.200,00	53.200,00		53.200,00
Stoklar	60.000,00	30.000,00	18.000,00	78.000,00		78.000,00
Toplam Dönen Varlıklar	200.000,00	72.000,00	43.200,00	243.200,00		243.200,00
			-			-
Duran Varlıklar			-			-
İştir., İş Ort. Ve Bağlı Ort. Yat.	12.000,00		-	12.000,00	- 12.000,00	
Maddi Duran Varlıklar	70.000,00	20.000,00	12.000,00	82.000,00		82.000,00
Toplam Duran Varlıklar	82.000,00	20.000,00	12.000,00	94.000,00		82.000,00
			-			-
Toplam Varlıklar	282.000,00	92.000,00	55.200,00	337.200,00		325.200,00
Kısa Vadeli Yük.			-			-
Kısa Vadeli Borçlanmalar	100.000,00	60.000,00	36.000,00	136.000,00		136.000,00
Toplam Kısa Vadeli Yük.	100.000,00	60.000,00	36.000,00	136.000,00		136.000,00
			-			-
Uzun Vadeli Yük.	-	-	-			-
Toplam Uzun Vadeli Yük	-	-	-			-
Özkaynaklar			-			-
Ödenmiş Sermaye	140.000,00	20.000,00	12.000,00	152.000,00	- 12.000,00	140.000,00
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	22.000,00	-	-	22.000,00		22.000,00
Dönem Net Karı/Zararı	20.000,00	12.000,00	7.200,00	27.200,00		27.200,00
Toplam Özkaynaklar	182.000,00	32.000,00	19.200,00	201.200,00		189.200,00
			-			-
Toplam Yük. ve Özkaynaklar	282.000,00	92.000,00	55.200,00	337.200,00		325.200,00

Oransal konsolidasyon yönteminde, Z işletmesinin tüm kalemlerinin %60'ı tek tek hesaplanmalıdır. Hesaplanan bu tutarlar, ana ortaklığa denk düşen kalemlerle tek tek toplanır. X işletmesinin, Z İşletmesinden aldığı hisseye denk düşen ve İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklara Yatırımlar hesap kaleminde bulunan 12.000 TL değerindeki tutar aynı zamanda X işletmesinin ödenmiş sermayesinde bulunmaktadır. Bu nedenle 12.000 TL tutarı elimine edilmez.

Ödenmiş sermaye tutarı, X işletmesinin ödenmiş sermayesine eşit olmalıdır. Bunun için Z işletmesinin ödenmiş sermayesi elimine edilir. Diğer kalemlerde olduğu gibi Dönem net karı

tutarında X işletmesi ile Z işletmesinin %60'ına denk düşen dönem net karı tutarı hesaplanarak konsolide finansal durum tablosu oluşturulmuştur.

2.7.3. Tam Konsolidasyon Yöntemi

İngilizce'de "full consolidation" şeklinde kullanılan tam konsolidasyon yöntemi, bütün birleşme yöntemi, global birleşme yöntemi, brüt konsolidasyon gibi terimlerle isimlendirilmektedir. Tam konsolidasyon, bağlı ortaklığa ait olan hisselerinin %50'den fazlasına ana ortaklığın sahip olduğu ve kontrol gücü ile faaliyetler ve finansal kararları ana ortaklığın verdiği durumlarda ana ortaklığın bağlı ortaklıklarının tümünü dikkate alarak, tüm varlık ve kaynak kalemlerinin bir bütün olarak birleştirilmesidir. Tam konsolidasyon yöntemi, işletmelerin finansal tablolarında sunulan varlık, yükümlülük, özsermaye, gelir ve gider gibi kalemleri bir araya getirip satır satır birleştirerek, grubu tek bir iktisadi yapı haline getirmektir (Eliodor ve Ovidiu, 2013, s. 21). Kaya (2011) ise tam konsolidasyonu, bağlı ortaklıkların konsolide finansal tablolara dahil edilip işletme grubunun tek bir ekonomik birim gibi gösterilmesini sağlayan yöntem şeklinde tanımlamaktadır. (Kaya, 2011, sf:53)

Sermaye Piyasası Kurumu tam konsolidasyon yöntemini, "konsolidasyon kapsamındaki ana ortaklık ve bağlı ortaklıklara ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, özsermaye, gelir ve giderlerin bir bütün olarak bir işletme tarafından gerçekleştirilmiş gibi gösterilmesi" şeklinde tanımlamaktadır. (SPK, Seri:XI No:25, mad 329).

Tam konsolidasyon yapılırken dikkat edilmesi gereken bazı hususlar vardır. Ana ortaklığın münferit finansal tablolarında İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar Hesabında gözükmekte olan bağlı ortaklık tutarı elimine edilerek mükerrerliğin önlenmesi ve ana ortaklığın işletmenin %100'üne sahip olmadığı durumlarda kontrol gücü olmayan payların göz ardı edilmemesi gibi durumlar dikkate alınmalıdır.

Tam konsolidasyon yapılırken işletme satışları sonucunda oluşan şerefiye tutarı göz ardı edilmemelidir. Şerefiye, işletmelerin satın alınması durumunda meydana gelmektedir. Tek başına bir anlam ifade etmeyen ve kaydedilemeyen şerefiye, işletmelerin ileriki dönemlerde kazanacağı ekonomik faydalara ödenen ücrettir. Şerefiye, değerine göre 2 şekilde sınıflandırılır. Bunlar pozitif şerefiye ve negatif şerefiyedir. Pozitif şerefiye, birleşme maliyetinin (satın alma bedeli), net varlıklardaki edinen işletmenin payından büyük olmasıdır. Negatif şerefiye ise birleşme maliyetinin, net varlıklardaki edinen işletmenin payından küçük olmasıdır. Pozitif şerefiyeye göre daha az rastlanan negatif şerefiye, pazarlık sonucunda değerinden düşük fiyata satılan işletmelerde rastlanabilir.

Tablo 13: Tam Konsolidasyon Yöntemi

(+) Ana Ortaklığın Finansal Tabloları
(+) Bağlı Ortaklığın Finansal Tabloları
(+) Şerefiye
(-) Grup İçi İşlemler Ve Eliminasyonlar
<u>(+) Kontrol Gücü Olmayan Paylar</u>
KONSOLİDE FİNANSAL TABLO

Tablo 14’te tam konsolidasyonun nasıl yapıldığı açıklanmıştır. Tam konsolidasyon yapılırken ana ortaklığın ve bağlı ortaklığın münferit finansal tabloları tek tek toplanır. Eğer satın alma sırasında pozitif şerefiye oluşmuşsa bu tutar konsolide finansal tablolara eklenir. Grup içerisinde gerçekleşen işlemler elimine edilerek çıkarılır. Kontrol gücü olmayan paylara denk düşen tutar konsolide finansal tablolara eklenir.

2.7.3.1.Dönen Varlıkların Konsolidasyonu

Ana ortaklığın ve bağlı ortaklığın münferit finansal tablolarındaki dönen varlık kalemlerinin toplanması ile dönen varlıkların tam konsolidasyonu yapılır. İşletmeler, konsolide finansal tablolarını oluştururken Nnakit ve Nakit Benzerleri Hesabındaki kalemleri tek tek toplayarak tam konsolidasyona başlamaktadır. Sonrasında diğer dönen varlık kalemleri tek tek toplanarak dönen varlıkların tam konsolidasyonu tamamlanmaktadır. Dönen varlıkların tam konsolidasyonu yapılırken, ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları arasında ticari işlem varsa bu işlemlerin eliminasyonuna dikkat edilmelidir. Ana ortaklığın, bağlı ortaklığına borç para vermesi, bağlı ortaklığa ait stokların ana ortaklığa satılması, ana ortaklığa ait stokların bağlı ortaklığa satılması gibi sebeplerle dönen varlıklarda ve diğer ilgili hesaplarda mükerrer kayıtlara yol açmamak için eliminasyonların yapılması gerekmektedir. Bu durumlar aşağıdaki örneklerle açıklanmıştır. Karışıklığa sebebiyet vermemek amacıyla örneklerde sadece dönen varlıklara yer verilmiştir. Örnek çözümlerinin devamları ileriki başlıklarda açıklanmıştır.

Örnek 1 (Bağlı Ortaklığa Çekilen Kredinin Verilmesi): Merkür işletmesi Venüs işletmesinin 01.01.202X tarihinde %85 hissesini satın almıştır. Merkür işletmesi bankadan 50.000TL kredi çekerek Venüs işletmesinin Banka Hesabına aktarmıştır. Venüs işletmesi bu para ile herhangi bir işlem yapmamıştır. Merkür ve Venüs işletmelerinin dönen varlık verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 14: Merkür İşletmesinin Venüs İşletmesine Borç Öncesi Münferit Finansal Tablosu

	Merkür İşletmesi	Venüs İşletmesi
Nakit ve Nakit Benzerleri		
- Bankalar	60.000 TL	10.000 TL

Çözüm:

Merkür işletmesinin kredi çekmesi sonucunda Bankalar Hesabında 60.000 TL bulunmaktadır. Venüs işletmesinin ise Bankalar Hesabında 10.000 TL bulunmaktadır. Merkür işletmesinin 50.000 TL tutarındaki kredisini Venüs bağlı ortaklığına vermesi sonucunda oluşan tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 15: Merkür İşletmesinin Venüs İşletmesine Borç Para Vermesi İle Oluşan Münferit Finansal Durum Tablosu

	Merkür İşletmesi	Venüs İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri		
- Bankalar	10.000 TL	60.000 TL
Diğer Alacaklar		
-Bağlı Ort., İştiraklerden ve Müşterek Gir. Alacaklar	50.000 TL	
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	60.000 TL	60.000 TL

Merkür ile Venüs işletmesi, konsolide finansal tablolarını hazırlarken alacak ve borç kalemlerini elimine etmelidir. Eliminasyonun yapılmaması, konsolide finansal durum tablosunda hem alacak hem de borç kalemleri iki kat fazla gözükmesine sebep olur. Bu sebeple Merkür ve Venüs işletmesinin konsolide finansal durum tabloları oluştururken aşağıdaki gibi bir eliminasyon yapılması gerekir.

Tablo 16: Merkür ve Venüs İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Merkür İşl.	Venüs İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri					
- Bankalar	10.000 TL	60.000 TL	70.000 TL		70.000 TL
Diğer Alacaklar					
-Bağlı Ort., İşt. ve Müşterek Gir. Alacaklar	50.000 TL		50.000 TL	50.000 TL	0 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	60.000 TL	60.000 TL	120.000 TL	50.000 TL	70.000 TL

Merkür işletmesi çektiği krediyi, Venüs işletmesine ait banka hesabına göndermiştir. Venüs işletmesi bu durumu, finansal tablolarında 50.000 TL Bankalar Hesabında izlemelidir. Merkür işletmesinin, Venüs işletmesinden 50.000 TL tutarında alacağı bulunmaktadır. Merkür işletmesinin finansal tablolarında, bu durum, 50.000 TL Diğer Alacaklar Hesabında gözüktür. Tüm işlemler sonucunda birleştirme yapıldığında, nakit ve nakit benzerleri toplamı 70.000 TL, diğer alacaklar toplamı 50.000 TL gözükmemektedir. Konsolide mali tabloyu daha gerçekçi kılmak için Merkür şirketindeki 50.000 TL'lik Diğer Alacaklar Hesabı elimine edilmiştir. Böylece, daha gerçekçi bir mali tablo elde edilmiştir.

Örnek 2 (Bağlı Ortaklığa Borç Para ve Sipariş Avansı Verilmesi): Asya AŞ., Avrupa AŞ.'nin hisselerinin tamamını 375.000 TL'ye satın almıştır. Avrupa AŞ.'nin özkaynakları toplamı 375.000 TL'dir. Asya işletmesi, Avrupa işletmesine 150.000 TL tutarında borç, malzeme alımı içinde 100.000 TL tutarında sipariş avansı vermiştir. Asya işletmesi ve Avrupa işletmesinin dönen varlıkları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 17: Asya ve Avrupa İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Asya İşletmesi	Avrupa İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzeri	600.000 TL	450.000 TL
Ticari Alacaklar	400.000 TL	145.000 TL
Diğer Alacaklar	350.000 TL	25.000 TL
Stoklar	650.000 TL	300.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	90.000 TL	20.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	2.090.000 TL	940.000 TL

Çözüm:

Asya İşletmesi, Avrupa İşletmesine 150.000 TL tutarında borç, 100.000 TL tutarında sipariş avansı vermiştir. Asya işletmesi verdiği 150.000 TL tutarındaki borcu Diğer Alacaklar Hesabına, 100.000 TL tutarındaki avansı Stoklar Hesabına kaydetmelidir. Asya işletmesinin Avrupa işletmesine borç ve sipariş avansı vermesi sonucunda oluşan tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 18: Asya ve Avrupa İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Asya İşletmesi	Avrupa İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzeri	350.000 TL	700.000 TL
Ticari Alacaklar	400.000 TL	145.000 TL
Diğer Alacaklar -Bağlı Ort., İst. ve Müşterek Gir. Alacak.	350.000 TL 150.000 TL	25.000 TL
Stoklar - Verilen Sipariş Avansları	650.000 TL 100.000 TL	300.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	90.000 TL	20.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	2.090.000 TL	1.190.000 TL

Asya İşletmesinin nakit ve nakit benzerlerinde borç ve sipariş avansı vermesi sonucunda 250.000 TL tutarında azalış olmuştur. Asya İşletmesinin, Avrupa İşletmesine verdiği borç Diğer Alacaklar Hesabında 150.000 TL, verdiği sipariş avansı Stoklar Hesabında 100.000 TL tutarında artışa sebep olmuştur. Avrupa işletmesinin aldığı borç ve sipariş avansı nakit ve nakit benzerlerinde artışa sebep olmuştur. (Finansal tablonun pasif bölümüne ilerleyen bölümlerde yer verilmiştir.) Grup işletmeler arasında oluşan borç ve alacak işlemleri elimine edilmelidir. Eğer eliminasyon yapılmazsa kayıtlar mükerrer olarak yanlış sonuçlara ulaşılmasına sebep olacaktır.

Tablo 19: Asya ve Avrupa İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Asya İşletmesi	Avrupa İşletmesi	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzeri	350.000 TL	700.000 TL	1.050.000 TL		1.050.000 TL
Ticari Alacaklar	400.000 TL	145.000 TL	545.000 TL		545.000 TL
Diğer Alacaklar -Bağlı Ort., İst. ve Müş. Gir. Alacak.	350.000 TL 150.000 TL	25.000 TL	525.000 TL	-150.000 TL	375.000 TL
Stoklar - Verilen Sipariş Avansları	650.000 TL 100.000 TL	300.000 TL	1.050.000 TL	-100.000 TL	950.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	90.000 TL	20.000 TL	110.000 TL		110.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	2.090.000 TL	1.190.000 TL	3280.000 TL	250.000 TL	3.030.000 TL

Asya İşletmesi ile Avrupa İşletmesi arasında gerçekleşen grup içi işlemler elimine edilmelidir. Bu sebeple Asya işletmesinin, Avrupa işletmesine verdiği 150.000 TL tutarında borç, Diğer

Alacaklar Hesabından, 100.000 TL tutarındaki sipariş avansı, Stoklar Hesabından elimine edilmiştir. Böylece mükerrerlik önlenerek doğru sonuca ulaşılmıştır.

Örnek 3 (Ana Ortaklığın, Bağlı Ortaklığına Hatır Çeki Vermesi): Lale işletmesi, Kardelen İşletmesinin %70'ini 420.000 TL'ye satın almıştır. Lale İşletmesi Kardelen İşletmesine borçlarını ödeyebilmesi için 100.000 TL tutarında hatır çeki vermiştir. Lale ve kardelen işletmesinin dönen varlıkları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 20: Lale ve Kardelen İşletmesinin Çek Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Lale İşletmesi	Kardelen İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	800.000 TL	200.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	800.000 TL	200.000 TL

Çözüm:

Lale işletmesi, Kardelen İşletmesine verdiği 100.000 TL tutarındaki hatır çekini Verilen Çekler Hesabında izlemelidir. Kardelen işletmesi, aldığı hatır çekini Alınan Çekler Hesabında izlemelidir. Lale İşletmesinin, Kardelen İşletmesine çek vermesi sonucunda oluşan tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 21: Lale ve Kardelen İşletmesinin Çek Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Lale İşletmesi	Kardelen İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	800.000 TL	200.000 TL
-Alınan Çekler		100.000 TL
-Verilen Çekler (-)	100.000 TL (-)	
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	700.000 TL	300.000 TL

Lale İşletmesinin, Kardelen İşletmesine verdiği 100.000 TL tutarındaki hatır çeki nakit ve nakit benzerlerinde azalışa sebep olmuştur. Kardelen İşletmesinin aldığı hatır çeki ise Nakit ve Nakit Benzerleri Hesabında artışa neden olmuştur. Ana ortaklık ve bağlı ortaklık arasında oluşan gerek ticari gerekse ticari olmayan tüm işlemler elimine edilmelidir. Lale ve Kardelen İşletmesinin eliminasyon sonrasında oluşan konsolide finansal tablosu aşağıdadır.

Tablo 22: Lale ve Kardelen İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Lale İşl.	Kardelen İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri	800.000 TL	200.000 TL	1.000.000		1.000.000 TL
-Alınan Çekler		100.000 TL		-100.000 TL	
-Verilen Çekler (-)	100.000 TL (-)			+100.000 TL	
TOPLAM DÖNEN VARLIK	700.000 TL	300.000 TL	1.000.000	0 TL	1.000.000 TL

Ana ortaklık ve bağlı ortaklık arasında oluşan gerek ticari gerekse ticari olmayan tüm işlemler elimine edilmelidir. İşletmelerin bir bütün halde gözükmelerini sağlayan konsolide finansal durum tablosu hazırlanırken, Alınan Çekler Hesabında 100.000 TL, Verilen Çekler Hesabında 100.000 TL eliminasyon yapılmıştır.

Örnek 4 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Faiz Geliri): Beyaz İşletmesi, Siyah İşletmesinin tamamına sahiptir. Siyah İşletmesi 500.000 TL tutarında tahvil çıkartmıştır. Beyaz İşletmesi 100.000 TL tutarında Siyah İşletmesinin çıkartmış olduğu tahvillerden satın almıştır. Yıl içinde 10.000 TL tutarında faiz tahakkuk etmiştir.

Tablo 23: Beyaz ve Siyah İşletmesinin Tahvil Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Beyaz İşletmesi	Siyah İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	600.000 TL	300.000 TL
Finansal Yatırımlar	0 TL	0 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	600.000 TL	300.000 TL

Çözüm:

Beyaz İşletmesi 100.000 TL tutarında Siyah İşletmesine ait tahvil satın almıştır. Satın alma sonrasında Beyaz İşletmesi 10.000 TL tutarında faiz geliri elde etmiştir. Bunun sonucunda oluşan finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 24: Beyaz ve Siyah İşletmesinin Tahvil Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Beyaz İşletmesi	Siyah İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	500.000 TL	400.000 TL
Finansal Yatırımlar	100.000 TL	0 TL
Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları -Faiz Gelirleri	10.000 TL	0 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	610.000 TL	400.000 TL

Beyaz İşletmesi'nin satın aldığı 100.000 TL tutarındaki tahvil nakit ve nakit benzerlerinde azalışa sebep olmuştur. Beyaz İşletmesi almış olduğu tahvili Finansal Yatırımlar Hesabında izlemektedir. Beyaz İşletmesi satın almış olduğu tahvil sonucunda 10.000 TL tutarında faiz geliri elde etmiştir. Ana ortaklık elde ettiği faiz gelirini peşin ödenmiş giderler ve gelir tahakkuklarında izlemelidir. Siyah İşletmesinin satmış olduğu 100.000 TL tutarındaki tahvil nakit ve nakit benzerlerinde artışa sebep olmuştur.

Tablo 25: Beyaz ve Siyah İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Beyaz İşl.	Siyah İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri	500.000 TL	400.000 TL	900.000 TL		900.000 TL
Finansal Yatırımlar	100.000 TL	0 TL	100.000 TL		100.000 TL
Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Th. -Faiz Gelirleri	10.000 TL	0 TL	10.000 TL	-10.000 TL	0 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	610.000 TL	400.000 TL	1.010.000 TL	-10.000TL	900.000TL

Beyaz İşletmesi ve Siyah İşletmesi arasında gerçekleşen işlemlerin elimine edilmesi gerekir. Bu sebeple Beyaz İşletmesi tahvil sonucunda gerçekleşen faiz gelirini elimine etmiştir.

Örnek 5 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Kira Ödemesi): Ana ortaklık olan Mutlu İşletmesi, bağlı ortaklığı olan Neşeli İşletmesinden, kiraya verdiği bina için 6 aylık kira bedelini peşin almıştır. Neşeli işletmesi, 6 aylık kira için 60.000 TL ödeme yapmıştır. Mutlu ve Neşeli işletmesinin kira ödemesi öncesindeki dönen varlıklarına ait kalemler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 26: Mutlu ve Neşeli İşletmesinin Kira Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Mutlu İşletmesi	Neşeli İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	250.000 TL	100.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	250.000 TL	100.000 TL

Çözüm:

Neşeli İşletmesinin, Mutlu İşletmesine ödediği 60.000 TL tutarında bir kira gideri olmuştur. Neşeli İşletmesinin ödediği kira gideri sonucunda oluşan tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 27: Mutlu ve Neşeli İşletmesinin Kira Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Mutlu İşletmesi	Neşeli İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	310.000 TL	40.000 TL
Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tah. -Peşin Ödenmiş Giderler	0 TL	60.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	310.000 TL	100.000 TL

Bu tutar Mutlu işletmesinin Nakit ve Nakit Benzerleri Hesabında artışa sebep olmuştur. Neşeli işletmesinin ödemiş olduğu 60.000 TL tutarındaki kira gideri Nakit ve Nakit Benzerlerinde azalışa neden olmuştur. 60.000 TL tutarında ödenen tutar Neşeli işletmesinin Peşin Ödenmiş Giderler Hesabında izlenmiştir. Grup işletmeler arasında oluşan işlemler elimine edilmiştir. Gerekli eliminasyonların yapıldığı konsolide finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 28: Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Mutlu İşl.	Neşeli İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri	310.000 TL	40.000 TL	350.000 TL		350.000 TL
Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tah. -Peşin Ödenmiş Giderler	0 TL	60.000 TL	60.000 TL	-60.000 TL	0 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	310.000 TL	100.000 TL	410.000 TL		350.000 TL

Mutlu ve Neşeli işletmesi arasında gerçekleşen kira ödemesi, Peşin Ödenmiş Giderler Hesabında gözükmektedir. Grup içerisinde gerçekleşen 60.000 TL'lik tutar konsolide finansal tablolar oluşturulurken Peşin Ödenmiş Giderler Hesabından elimine edilmiştir.

Örnek 6 (Grup İşletmeler Arasında Ticari Mal Alımı): Bulut İşletmesi, Yağmur İşletmesinin %80'ine sahiptir. Yağmur İşletmesi maliyet bedeli 80.000 TL olan malını 100.000

TL'ye Bulut İşletmesine satmıştır. Bulut işletmesi, grup dışına satmayı planladığı malları henüz satamamıştır. Bulut ve Yağmur İşletmesinin dönen varlıkları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 29: Bulut ve Yağmur İşl. Ticari Mal Alımı Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Bulut İşletmesi	Yağmur İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Ticari Alacaklar	200.000 TL	150.000 TL
Stoklar	300.000 TL	250.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	500.000 TL	400.000 TL

Çözüm:

Yağmur İşletmesi, Bulut İşletmesine 100.000 TL tutarında ticari mal satmıştır. Ticari mal satışı sonucunda oluşan finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 30: Bulut ve Yağmur İşl. Ticari Mal Alımı Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Bulut İşletmesi	Yağmur İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Ticari Alacaklar		250.000 TL
-Bulut İşletmesi	200.000 TL	100.000 TL
Stoklar	400.000 TL	
-Ticari Mallar	100.000 TL	170.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	600.000 TL	420.000 TL

Yağmur işletmesi 80.000 TL tutarındaki ticari malını 100.000 TL'ye Bulut İşletmesine satmıştır. Bu sebeple Yağmur İşletmesinin stoklarında 80.000 TL tutarında bir azalış olmuştur. Aynı zamanda Yağmur İşletmesinin Ticari Alacaklar Hesabında, satmış olduğu ticari mallar sebebiyle 100.000 TL tutarında bir artış olmuştur. Yağmur İşletmesi 80.000 TL tutarındaki ticari malını 100.000 TL'ye Bulut İşletmesine satmıştır. Bulut işletmesinin Stoklar Hesabında satın almış olduğu mallar nedeniyle 100.000 TL tutarında bir artış olmuştur. İki işletme arasında oluşan işlemlerin elimine edilmesi gerekir. Eliminasyonların yapılarak oluşturulduğu konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 31: Bulut ve Yağmur İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Bulut İşletmesi	Yağmur İşletme	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Ticari Alacaklar	200.000 TL	250.000 TL	450.000 TL	-100.000 TL	350.000 TL
-Bulut İşletmesi		100.000 TL			
Stoklar	400.000 TL	170.000 TL	570.000 TL		550.000 TL
-Ticari Mallar	100.000 TL			-20.000 TL	
TOPLAM DÖNEN VAR.	600.000 TL	420.000 TL	1.020.000 TL		900.000 TL

Bulut İşletmesi ve Yağmur İşletmesi arasında gerçekleşen gerek ticari gerekse ticari olmayan tüm işlemler elimine edilmelidir. İşletmelerin konsolide finansal tabloları hazırlanırken, grup içerisinde oluşan Ticari Alacaklar Hesabı elimine edilmiştir. Bulut işletmesinin maliyeti 80.000 TL tutarındaki malını 100.000 TL'ye satması sonucunda oluşan 20.000 TL tutarındaki kar Stoklar Hesabından elimine edilmiştir.

Örnek 7 (Grup İşletmeler Arasında Ticari Mal Alımı ve Borçlanma): Kuzey işletmesi, Güney İşletmesinin %80 payını, Doğu İşletmesinin %70 payını, Batı işletmesinin %90 payını satın almıştır. Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesine 160.000 TL tutarında, Doğu İşletmesine 80.000 TL tutarında ticari mal satmıştır. Kuzey işletmesi, Batı İşletmesine 60.000 TL tutarında borç para vermiştir. Kuzey, Güney, Doğu ve Batı İşletmelerinin dönen varlıklarına ait veriler aşağıda verilmiştir.

Tablo 32: Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	KUZEY İŞL.	GÜNEY İŞL.	DOĞU İŞL.	BATI İŞL.
Dönen Varlıklar				
Nakit ve Nakit Benzerleri	300.000 TL	200.000 TL	100.000 TL	200.000 TL
Ticari Alacaklar	800.000 TL	500.000 TL	400.000 TL	450.000 TL
Diğer Alacaklar	400.000 TL	200.000 TL	300.000 TL	50.000 TL
Stoklar	500.000 TL	300.000 TL	200.000 TL	300.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIK	2.000.000 TL	1.200.000 TL	1.000.000 TL	1.000.000 TL

Çözüm:

Kuzey işletmesi, Güney İşletmesine ve Doğu İşletmesine sattığı ticari malların karşılığını Ticari Alacaklar Hesabında, Batı işletmesine verdiği borcu Diğer Alacaklar Hesabında izlemektedir. Güney, Doğu ve Batı İşletmesinin, Kuzey İşletmesine borçlanmaları ile oluşan finansal veriler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 33: Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	KUZEY İŞL.	GÜNEY İŞL.	DOĞU İŞL.	BATI İŞL.
Dönen Varlıklar				
Nakit ve Nakit Benzerleri	240.000 TL	200.000 TL	100.000 TL	260.000 TL
Ticari Alacaklar	1.040.000 TL	500.000 TL	400.000 TL	450.000 TL
-Güney İşletmesi	160.000 TL			
-Batı İşletmesi	80.000 TL			
Diğer Alacaklar	460.000 TL	200.000 TL	300.000 TL	50.000 TL
-Bağlı Ort., İşt. ve Müş Gir Alacak	60.000 TL			
Stoklar	260.000 TL	460.000 TL	280.000 TL	300.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIK	2.000.000 TL	1.360.000 TL	1.080.000 TL	1.060.000 TL

Kuzey işletmesi, 160.000 TL tutarındaki ticari malını Güney İşletmesine, 80.000 TL tutarındaki ticari malını Doğu İşletmesine satmıştır. Bu sebeple Kuzey işletmesinin stoklarında 240.000 TL tutarında bir azalış olmuştur. Aynı zamanda Kuzey İşletmesinin Ticari Alacaklar Hesabında, satmış olduğu ticari mallar sebebiyle 240.000 TL tutarında bir artış olmuştur. Güney işletmesinin aldığı 160.000 TL tutarındaki ticari mal ve Doğu işletmesinin aldığı 80.000 TL tutarındaki ticari mal kendi finansal tablolarının Stoklar Hesabında artışa neden olmuştur. Batı İşletmesinin aldığı borç ise nakit ve nakit benzerlerindeki tutarı arttırmıştır. İki işletme arasında gerçekleşen işlemlerin elimine edilmesi gerekir. Eliminasyonların yapılarak oluşturulduğu konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 34: Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Kuzey İş.	Güney İş.	Doğu İş.	Batı İş.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar							
Nakit ve N. Benzerleri	240.000 TL	200.000TL	100.000TL	260.000TL	800.000TL		800.000
Ticari Alacaklar	1.040.000TL	500.000TL	400.000TL	450.000TL	2.390.000TL		2.150.000
-Güney İşl.	160.000 TL					-160.000 TL	
-Batı İşl	80.000 TL					-80.000 TL	
Diğer Alacaklar	460.000 TL	200.000TL	300.000TL	50.000 TL	1.010.000TL		950.000
-Bağlı Ort., İşt. ve Müş Gir A.	60.000 TL					-60.000 TL	
Stoklar	260.000 TL	460.000TL	280.000TL	300.000TL	1.300.000TL		1.300.000
T. DÖNEN VAR	2.000.000	1.360.000	1.080.000	1.060.000	5.500.000		5.200.000

Kuzey İşletmesinin, Güney ve Doğu İşletmesine sattığı ticari mallar sonucunda oluşan 240.000 TL'lik Ticari Alacaklar Hesabı ve Batı İşletmesine vermiş olduğu 60.000 TL'lik borç Diğer Borçlar Hesabından elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

Örnek 8 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Sipariş Avansları): Pasifik İşletmesi, Atlantik İşletmesinin tamamına sahiptir. Yıl içerisindeki farklı tarihlerde Pasifik İşletmesi, Atlantik İşletmesine 10.000 TL; Atlantik İşletmesi de Pasifik İşletmesine 5.000 TL sipariş avansı vermiştir. Pasifik ve Atlantik İşletmelerine ait Dönen Varlık verileri aşağıda verilmiştir.

Tablo 35: Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Avans Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Pasifik İşletmesi	Atlantik İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Stoklar	100.000 TL	60.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	100.000 TL	60.000 TL

Çözüm:

Pasifik İşletmesinin, Atlantik İşletmesine verdiği 10.000 TL tutarındaki sipariş avansı ve Atlantik İşletmesinin Pasifik İşletmesine verdiği 5.000 TL tutarındaki sipariş avansı Stoklar Hesabında izlenmelidir. İki işletme arasındaki sipariş avansı sonrasında oluşan finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 36: Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Sipariş Avansı Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Pasifik İşletmesi	Atlantik İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Stoklar	110.000 TL	65.000 TL
Verilen Avanslar	10.000 TL	5.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	110.000 TL	65.000 TL

İşletmelerin birbirlerine verdikleri sipariş avansları her iki işletmenin Stoklarında bulunan Verilen Sipariş Avansları Hesabında artışa sebep olmuştur. Grup işletmeler arasında gerçekleşen sipariş avansları elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapılarak hazırlandığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 37: Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Pasifik İşl.	Atlantik İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Stoklar	110.000 TL	65.000 TL	175.000 TL		160.000 TL
Verilen Avanslar	10.000 TL	5.000 TL		-15.000 TL	
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	110.000 TL	65.000 TL	175.000 TL		160.000 TL

Pasifi İşletmesinin, Atlantik İşletmesine verdiği 10.000 TL sipariş avansı ve Atlantik İşletmesinin Pasifik İşletmesine verdiği 5.000 TL tutarındaki sipariş avansı Stoklar Hesabından elimine edilmiştir. Böylece mükerrerlik önlenerek doğru sonuca ulaşılmıştır.

Örnek 9 (Farklı Dönemlere Ait Finansal Tabloların Konsolidasyonu): Bağlı ortaklığın 31.12 tarihinde sona eren hesap döneminde son üç çeyreğe ait dönen varlıkların durumu aşağıdaki gibidir.

Tablo 38: Bağlı Ortaklığın Dönemlerine Göre Hazırlanan Dönen Varlıklarının Durumu

	2.çeyrek	3.çeyrek	4.çeyrek
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	450.000 TL	500.000 TL	550.000 TL
Ticari Alacaklar	350.000 TL	400.000 TL	450.000 TL
Stoklar	550.000 TL	600.000 TL	650.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	1.350.000 TL	1.500.000 TL	1.650.000 TL

Çözüm:

Ana ortaklığın 30.09’da biten hesap döneminde son iki çeyreğe ait dönen varlık durumu aşağıda verilmiştir.

Tablo 39: Ana Ortaklığın Dönemlerine Göre Hazırlanan Dönen Varlıklarının Durumu

	3.çeyrek	4.çeyrek
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	250.000 TL	300.000 TL
Ticari Alacaklar	150.000 TL	200.000 TL
Stoklar	350.000 TL	400.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	750.000 TL	900.000 TL

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken kullanılan münferit finansal tablolar, ilke olarak, aynı dönemlere ait olmalıdır. Ana ortaklığa ait 4. çeyrek sonu ile bağlı ortaklığın 3. çeyrek sonu aynı

tarihe denk geldiğinden konsolide ana ortaklığa ait konsolide finansal tablolar bu veriler üzerinden hesaplanır.

Tablo 40: Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Bağlı Ortaklık 3. Çeyrek	Ana Ortaklık 4. Çeyrek	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri	550.000 TL	300.000 TL	850.000 TL		850.000 TL
Ticari Alacaklar	450.000 TL	200.000 TL	650.000 TL		650.000 TL
Stoklar	650.000 TL	400.000 TL	1.050.000 TL		1.050.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIK	1.650.000 TL	900.000 TL	2.550.000 TL		2.550.000 TL

Ana ortaklığın 4. Çeyrek münferit finansal tabloları ve bağlı ortaklığının 3. Çeyrek münferit finansal tabloları birleştirilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

Örnek 10 (Farklı Muhasebe Politikalarının Kullanılması): Ana ortaklık olan A işletmesi, stoklarını ortalama maliyet yöntemine göre değerlemektedir. Bağlı ortaklık olan B işletmesi ise stoklarını FİFO yöntemine göre değerlemektedir. A işletmesinin ortalama maliyet yöntemine göre stok değerlemesi 200.000 TL'dir. B işletmesinin FİFO yöntemine göre stok değerlemesi ise 160.000 TL'dir. (B işletmesinin ortalama maliyet yöntemine göre stok değerlemesi hesaplanarak 180.000 TL bulunmuştur.)

Tablo 41: A ve B İşletmesinin Birleşme Öncesi Stok Durumu

	A İşletmesi (Ortalama Maliyet Yöntemi)	B İşletmesi (FİFO Yöntemi)
Dönen Varlıklar		
Stoklar	200.000	160.000
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	200.000 TL	160.000 TL

Çözüm:

A işletmesinin ortalama maliyet yöntemine göre stok değerlemesi 200.000 TL'dir. B işletmesinin ise FİFO yöntemine göre stoklarının maliyeti 180.000 TL iken ortalama maliyet yöntemine göre 160.000 TL'dir. Aradaki 20.000 TL tutarındaki geriye dönük uygulama ile düzeltilmelidir. Bu sebeple işletmenin ticari mallarında 20.000 TL azalış olmalıdır. (Bu tutar aynı zamanda işletmenin geçmiş yıl zararlarında artışa yada geçmiş yıl karlarında azalışa sebep olmaktadır.)

Tablo 42: A ve B İşletmesinin Birleşme Sonrası Stok Durumu

	A İşletmesi (Ortalama Maliyet Yöntemi)	B İşletmesi (Ortalama Maliyet Yöntemi)
Dönen Varlıklar		
Stoklar	200.000	180.000
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	200.000 TL	180.000 TL

B işletmesinin stok değerleme yöntemindeki değişiklik sonrası oluşan konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 43: A ve B İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	A İşletmesi (OMY)	B İşletmesi (OMY)	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Stoklar	200.000	180.000	380.000 TL		380.000 TL
TOPLAM DÖNEN VARLIK	200.000 TL	180.000 TL	380.000 TL		380.000 TL

Bağlı ortaklığın kullandığı stok değerleme yöntemi, ilke olarak, ana ortaklığın kullandığı stok değerleme yöntemi ile aynı olmalıdır. Bu sebeple bağlı ortaklık kullandığı stok değerleme yöntemini değiştirmiştir. B işletmesi, ortalama maliyet yöntemine göre stoklarını tekrar hesaplayarak bulduğu değeri Stoklar Hesabına yazmıştır. Aynı stok değerleme yöntemini kullanan iki işletmenin konsolide finansal durum tablosu oluşturulmuştur.

2.7.3.2. Duran Varlıkların Konsolidasyonu

Grup işletmeler, münferit finansal tablolarındaki dönen varlıklarını birleştirdikten sonra duran varlıklarını birleştirerek konsolide finansal tablolarını oluşturmaya devam etmektedir. Duran varlıklardaki kalemleri tek tek toplayarak duran varlıkların tam konsolidasyonu yapılır. Duran varlıkların tam konsolidasyonu yapılırken dikkat edilmesi gereken önemli hususlar ve kurallar bulunmaktadır.

Satın alınan bağlı ortaklığın tutarı, ana ortaklığa ait finansal durum tablosunda, İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırım Hesabında bulunmaktadır. Ana ortaklığın finansal durum tablosunda yer almakta olan İştirakler, İş Ortaklıkları Ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırım Hesabı (bağlı ortaklığın ana ortaklıktaki defter değeri) aynı zamanda bağlı ortaklığa ait münferit finansal durum tablosunda yer alan özkaynak tutarında bulunmaktadır. Grup işletmeler konsolide finansal tablolarını oluştururken mükerrer kayda sebep olmamak için bağlı ortaklık tutarını elimine etmelidirler.

Bağlı ortaklıkların tam konsolidasyonu yapılırken en çok dikkat edilmesi gereken konu ise şerefiyedir. Ana ortaklık, bağlı ortaklığı satın aldığı zaman konsolide finansal durum tablosunu hazırlarken şerefiye oluşup oluşmadığına bakmalıdır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları şerefiyeyi, “Tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda” şeklinde tanımlamaktadır. (TFRS, 3, 68) Başka bir ifade ile şerefiye, satın alma tutarı ile işletmenin satın alındığı tarihteki özkaynaklarının net varlık değeri arasında kalan tutardır. Bu tutar, grup işletmelerinin konsolide finansal durum tablosunda Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabında gösterilmelidir.

Örnek 1 (Ana Ortaklığın Hisselerini Bağlı Ortaklığına Satması): Su işletmesi, Buz işletmesinin %80 hissesini nominal değer üzerinden 1.200.000 TL ödeyerek satın almıştır. İlerleyen dönemlerde Buz işletmesi, Su işletmesinin %60 hissesini nominal değer üzerinden 900.000 TL’ye satın almıştır. Su ve buz işletmesinin satış öncesi duran varlık verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 44: Su İşletmesi ve Buz İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	SU İŞLETMESİ	BUZ İŞLETMESİ
Duran Varlıklar		
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırımlar	1.200.000 TL	0 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.200.000 TL	0 TL

Çözüm:

Su işletmesi buz işletmesinin %80 hissesine sahiptir. Bu sebeple ana ortaklık olan Su İşletmesi, Buz İşletmesinin %80 hissesine denk düşen 1.200.000 TL’yi İştirakler, İş ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklara Yatırımlar Hesabında izlemektedir. İlerleyen dönemlerde Buz İşletmesi, Su İşletmesinin %60 hissesini satın almıştır. Satın alma sonucunda oluşan duran varlık verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 45: Su İşletmesi ve Buz İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	SU İŞLETMESİ	BUZ İŞLETMESİ
Duran Varlıklar		
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırımlar	1.200.000 TL	900.000 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.200.000 TL	900.000 TL

Satış öncesinde Buz İşletmesi, Su İşletmesinin bağlı ortaklığıyken, satış sonrasında Su İşletmesi, Buz İşletmesinin bağlı ortaklığı haline gelmiştir. Grup işletmeler arasında gerçekleşen hisse alım satımlarının elimine edilmesi zorunludur. Eliminasyonların yapılarak oluşturulduğu konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 46: Su İşletmesi ve Buz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Su İşl.	Buz İşl.	Toplam	Eliminasyon		Kon. FDT.
Duran Varlıklar				Su İş.	Buz İş.	
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yat.	1.200.000TL	900.000TL	2.100.000TL	-1.200.000	-900.000	0 TL
TOPLAM DURAN VAR.	1.200.000TL	900.000TL	2.100.000TL			0 TL

Su işletmesinin, %60 hissesinin Buz işletmesine satılması sonucu oluşan tutarlar elimine edilmelidir. Buz İşletmesinin, satın alma sonucunda oluşan 900.000 TL İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklara Olan Yatırımlar Hesabından elimine edilmelidir. Su işletmesinin satılması sonucunda oluşan 900.000 TL ise Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi Hesabından elimine edilmelidir. 300.000 TL kontrol gücü olmayan payları oluşturmaktadır ve bu tutar konsolide finansal durum tablosuna eklenmelidir.

Örnek 2 (Grup İşletmeler Arasında Gerçekleşen Maddi Duran Varlık Alımı/Satımı):

Kırmızı İşletmesi, Mavi İşletmesinin %90 hissesini 630.000 TL'ye satın almıştır. Kırmızı İşletmesi, pazarlama biriminde kullanılması için maliyet bedeli 500.000 TL olan binasını 700.000 TL'ye Mavi İşletmesine satmıştır. Kırmızı ve Mavi işletmesine ait finansal veriler aşağıdaki tabloda verilmektedir. Kırmızı İşletmesi, binayı sattığı tarihte, bina için toplamda 50.000 TL birikmiş amortisman ayırmıştır. Kırmızı işletmesinin yıllık amortisman oranı %10'dur. Mavi işletmesinin bina için ayıracağı amortisman tutarı %10'dur. Kırmızı ve Mavi İşletmesinin duran varlıklarına ait finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 47: Kırmızı İşletmesi ve Mavi İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Finansal Tabloları

	Kırmızı İşletmesi	Mavi İşletmesi
Duran Varlıklar		
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırımlar	630.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar	1.200.000 TL	1.000.000 TL
-Binalar	1.250.000 TL	1.000.000 TL
- Birikmiş Amortismanlar (-)	50.000 TL (-)	0 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.830.000 TL	1.000.000 TL

Çözüm:

Kırmızı işletmesi, maliyet bedeli 500.000 TL olan binasını, mavi işletmesine 700.000TL'ye satmıştır. Kırmızı işletmesi satış işlemine kadar bina için 50.000 TL tutarında amortisman ayırmıştır.

Bu sebeple binanın net defter değeri 450.000 TL hesaplanmıştır. Kırmızı işletmesi net defter değeri 450.000 TL olan binasını, Mavi işletmesine satışı sonucunda 250.000 TL Maddi Duran Varlık satış kazancı elde etmiştir.

	Kırmızı İşl.	Mavi İşl.	Satış Sonrası	Satış Olmasaydı	Fark
Bina	500.000	700.000	700.000	500.000	200.000
Birikmiş Amortisman	50.000	-	(70.000)	(100.000)	30.000
Net Defter Değeri	450.000	-	630.000	400.000	-
Amortisman Gideri	-	-	70.000	50.000	20.000
Binanın Satış Kazancı	-	-	250.000	-	250.000

Tablo 48: Kırmızı İşletmesi ve Mavi İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Tabloları

	Kırmızı İşletmesi	Mavi İşletmesi
Duran Varlıklar		
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırımlar	630.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar	750.000 TL	1.700.000 TL
-Binalar	750.000 TL	1.700.000 TL
- Birikmiş Amortismanlar (-)	0 TL	0 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.380.000 TL	1.700.000 TL

Kırmızı işletmesinin maliyet bedeli 500.000 TL olan bina satışı, Maddi Duran Varlıklar kaleminin Binalar Hesabında 500.000 TL tutarında bir azalışa sebep olmuştur. Mavi işletmesi, aldığı 700.000 TL tutarındaki bina alışını Maddi Duran Varlıklarına eklemiştir. Grup içerisindeki işlemler elimine edilmelidir. Eliminasyonun yapıldığı konsolide finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 49: Kırmızı İşletmesi ve Mavi İşletmesinin Konsolide Finansal Tabloları

	Kırmızı İşl.	Mavi İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Duran Varlıklar					
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırım	630.000 TL		630.000 TL	-630.000 TL	0 TL
Maddi Duran Varlıklar	750.000 TL	1.700.000 TL	2.450.000 TL		2.200.000TL
-Binalar	750.000 TL	1.700.000 TL	2.450.000 TL	-250.000 TL	2.200.000TL
- Birikmiş Amortismanlar (-)	0 TL	0 TL	0 TL		0 TL
TOPLAM DURAN VARLIK	1.380.000 TL	1.700.000 TL	3.080.000 TL		2.200.000 TL

Ana ortaklığın, bağlı ortaklığı satın aldığı 630.000 TL aynı zamanda bağlı ortaklığın özkaynak kalemlerinde bulunmaktadır. Mükerrerliği önlemek amacıyla 630.000 TL İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklara Yatırımlar Hesabından elimine edilmiştir. Grup işletme arasında gerçekleşen

bina satışında toplam 250.000 TL tutarında kar sağlanmıştır. Bu tutar Maddi Duran Varlıklar Hesabından elimine edilmiştir. Maddi duran varlık Satış karı olarak algılanan ve aslında kara sebep olmayan 250.000 TL'lik tutar dönem net karından elimine edilmelidir.

Örnek 3 (Ana Ortaklığın Bağlı Ortaklarına Uzun Vadeli Borç Vermesi): Güneş İşletmesi, Yıldız İşletmesi'nin %70 hissesini 420.000 TL, Ay işletmesinin %75 Hisselerini 600.000 TL'ye satın almıştır. Güneş işletmesi, makine alması için Yıldız işletmesine 150.000 TL, araba alması için Ay işletmesine 250.000 TL borç para vermiştir. Güneş işletmesi verdiği borç parayı duran varlıklarında, Ay ve Yıldız İşletmesi aldığı borcu uzun vadeli yükümlülüklerinde izlemektedir. İşletmelerin duran varlıklarına ait verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 50: Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Güneş İşletmesi	Yıldız İşletmesi	Ay İşletmesi
Duran Varlıklar			
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırımlar	1.020.000 TL		
Diğer Alacaklar	400.000 TL	250.000 TL	300.000 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.420.000 TL	250.000 TL	300.000 TL

Çözüm:

Örneğimizde Güneş İşletmesi, Yıldız İşletmesine 150.000 TL, Ay İşletmesine 250.000 TL tutarında borç para vermiştir. Güneş İşletmesinin, bağlı ortaklıklarına verdiği borç sonrasında oluşan tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 51: Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Güneş İşletmesi	Yıldız İşletmesi	Ay İşletmesi
Duran Varlıklar			
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırımlar	1.020.000 TL		
Diğer Alacaklar	800.000 TL	250.000 TL	300.000 TL
-Bağlı Ort., İşt. ve Müşterek Gir. Alacak. (Yıldız İşl.)	150.000 TL		
-Bağlı Ort., İşt. ve Müşterek Gir. Alacak. (Ay İşl.)	250.000 TL		
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.820.000 TL	250.000 TL	300.000 TL

Güneş işletmesinin, bağlı ortaklıklarına verdiği borç Duran varlıklarının Diğer Alacaklar Hesabında artışa sebep olmuştur. Grup işletmeler arasında oluşan alacak ve borç işlemleri elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapıldığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 52: Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Sonrası Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Güneş İşl.	Yıldız İşl.	Ay İşl.	Toplam	Eliminas.	Konsolide FDT.
Duran Varlıklar						
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yat.	1.020.000TL			1.020.000TL		0 TL
Diğer Alacaklar	800.000 TL	250.000TL	300.000TL	1.350.000TL	-400.000TL	950.000 TL
- Bağlı O. İMGA	150.000 TL				(150.000)	
(Yıldız)	250.000 TL				(250.000)	
- Bağlı O. İMGA (Ay)						
TOPLAM DURAN VAR.	1.820.000TL	250.000TL	300.000TL	2.370.000TL		950.000TL

Güneş İşletmesi verdiği borcu Duran Varlıklarında bulunan Diğer Alacaklar Hesabında izlemektedir. 400.000 TL (150.000+250.000) tutarındaki borç grup içerisinde olduğu için elimine edilmiştir.

Örnek 4 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Hisse Alımı): Arı İşletmesi, Kelebek İşletmesinin %75 hissesini 750.000 TL'ye satın almıştır. Kelebek İşletmesinin özsermayesi 1.000.000 TL'dir. Yıl içerisinde Kelebek İşletmesi, Arı İşletmesinin %25 hissesini 250.000 TL'ye satın almıştır. Arı İşletmesinin özsermayesi 1.000.000 TL'dir. Arı ve Kelebek İşletmelerinin Duran Varlık verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 53: Arı ve Kelebek İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Arı İşletmesi	Kelebek İşletmesi
Duran Varlıklar		
İşt, İş Ort Ve Bağlı Ort Yatırımlar	750.000 TL	0 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	750.000 TL	0 TL

Çözüm:

Arı İşletmesi, Kelebek İşletmesinin %75 hissesine sahiptir. Bu sebeple ana ortaklık olan Arı İşletmesi, Kelebek İşletmesinin %75 hissesine denk düşen 750.000 TL'yi İştirakler, İş ortaklıkları ve Bağlı ortaklıklara Yatırımlar Hesabında izlemektedir. İlerleyen dönemlerde Kelebek İşletmesi, Arı

İşletmesinin %25 hissesini satın almıştır. Satın alma sonucunda oluşan duran varlık verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 54: Arı ve Kelebek İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Arı İşletmesi	Kelebek İşletmesi
Duran Varlıklar		
İşt, İş Ort Ve Bağlı Ort Yatırımlar		
-Bağlı Ortaklık	750.000 TL	0 TL
-İştirakler	0 TL	250.000 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	750.000 TL	250.000 TL

Satış öncesinde Kelebek İşletmesi, Arı İşletmesinin bağlı ortaklığıyken, satış sonrasında Arı İşletmesi, Kelebek İşletmesinin İştiraki haline gelmiştir. Grup işletmeler arasında gerçekleşen hisse alım satımlarının elimine edilmesi zorunludur. Eliminasyonların yapılarak oluşturulduğu konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 55: Arı İşletmesi ve Kelebek İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Arı İşl.	Kelebek İşl.	Toplam	Eliminasyon		Konsolide FDT.
Duran Varlıklar				Arı İşl.	Kelebek İ.	
İşt, İş Ort Ve Bağlı Ort Yatırımlar						
-Bağlı Ortaklık	750.000	0	750.000	-750.000		0 TL
-İştirakler	0	250.000	250.000		-250.000	0 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	750.000	250.000	1.000.000			0 TL

Kelebek İşletmesinin, %25 hissesinin Arı İşletmesine satılması sonucu oluşan tutarlar elimine edilmelidir. Kelebek İşletmesinin, satın alma sonucunda oluşan 250.000 TL “İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklara Olan Yatırımlar Hesabından” elimine edilmelidir. Arı işletmesinin satılması sonucunda oluşan 250.000 TL ise “Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltilmesi Hesabından” elimine edilmelidir. 250.000 TL (1.000.000*0,25) kontrol gücü olmayan payları oluşturmaktadır ve bu tutar konsolide finansal durum tablosuna eklenmelidir.

Örnek 5 (Grup İşletmeler Arasında Gerçekleşen Ticari Mal Satımı ve Hatır Çeki Alımı):

Okyanus İşletmesi, Mercan İşletmesinin %75 payını, Coral İşletmesinin %85 payını satın almıştır. Mercan işletmesi, Okyanus İşletmesinden almış olduğu 70.000 TL’lik Ticari malının borcunu Uzun Vadeli Yükümlülüklerinde izlemektedir. Okyanus İşletmesi satmış olduğu 70.000 TL’lik Ticari malın karşılığında 15 ay vadeli çek almıştır. Coral İşletmesi ise Okyanus İşletmesinden 24 ay vadeli 50.000 TL tutarında hatır senedi almıştır. Okyanus, Mercan ve Coral İşletmelerinin duran varlıklarına ait veriler aşağıda verilmiştir.

Tablo 56: Okyanus, Mercan ve Coral İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Okyanus İşletmesi	Mercan İşletmesi	Coral İşletmesi
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar	300.000 TL	250.000 TL	200.000 TL
Diğer Alacaklar	200.000 TL	50.000 TL	100.000 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	500.000 TL	300.000 TL	300.000 TL

Çözüm:

Okyanus İşletmesi, Mercan İşletmesine satmış olduğu ticari mal sonucunda oluşan tutarı Duran Varlıklarının Ticari Alacaklar Hesabında, Coral İşletmesine verdiği hatır senedini, Diğer Alacaklar Hesabında izlemektedir. Mercan ve Coral İşletmesinin, Okyanus İşletmesine borçlanması sonrasında oluşan finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 57: Okyanus, Mercan ve Coral İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Okyanus İşletmesi	Mercan İşletmesi	Coral İşletmesi
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar	370.000 TL		
-Mercan İşletmesi	70.000 TL	250.000 TL	200.000 TL
Diğer Alacaklar	250.000 TL		
- Bağlı Ort., İşt. M. Gir. Alacaklar	50.000 TL	50.000 TL	100.000 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	620.000 TL	300.000 TL	300.000 TL

Okyanus İşletmesinin, sattığı 70.000 TL tutarındaki ticari mal Ticari Alacaklar Hesabında, verdiği hatır çeki ise Diğer Alacaklar Hesabında artışa sebep olmuştur. Grup işletmeleri arasında olan alacak ve borç bakiyesi oluşturacak işlemlerin elimine edilmesi gerekmektedir. Gerekli eliminasyonların yapılarak oluşturulduğu konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 58: Okyanus İşletmesi, Mercan İşletmesi ve Coral İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Okyanus İş.	Mercan İş.	Coral İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Duran Varlıklar						
Ticari Alacaklar	370.000TL	250.000TL	200.000TL	820.000TL		750.000TL
-Mercan İşletmesi	70.000 TL				-70.000TL	
Diğer Alacaklar	250.000TL	50.000 TL	100.000TL	400.000TL		350.000TL
- B. Ort., İşt. M. Gir. Al.	50.000 TL				-50.000TL	
TOPLAM DURAN VAR.	620.000TL	300.000TL	300.000 TL	1.220.000TL		1.100.000TL

Okyanus İşletmesinin, Mercan İşletmesine sattığı 70.000 TL tutarındaki ticari mal sonucunda oluşan alacak, Ticari Alacaklar Hesabından elimine edilmiştir. Coral İşletmesine verdiği 50.000 TL tutarındaki alacak ise Diğer Alacaklar Hesabından elimine edilmiştir.

Örnek 6 (Farklı Dönemlere Ait Finansal Tabloların Konsolidasyonu): Ara dönem mali tablolar hazırlamakta olan ana ortaklık dönem sonu itibariyle konsolide finansal tablolarını hazırlamak istemektedir. Fakat bağlı ortaklık mücbir sebeplerden dolayı 3. Çeyrek finansal tablolarını hazırlayamamıştır. Ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait duran varlık verileri ve dönemleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 59: Ana Ortaklığın 30.09 Tarihinde Biten Hesap Dönemine Ait Duran Varlıkları

	3.çeyrek	4.çeyrek
Duran Varlıklar		
Ticari Alacaklar	150.000 TL	100.000 TL
Diğer Alacaklar	80.000 TL	150.000 TL
Maddi Duran Varlıklar	600.000 TL	600.000 TL
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	400.000 TL	400.000 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.230.000 TL	1.250.000 TL

Tablo 60: Bağlı Ortaklığın 31.12 Tarihinde Biten Hesap Dönemine Ait Duran Varlıkları

	3.çeyrek	4.çeyrek
Duran Varlıklar		
Ticari Alacaklar	50.000 TL	20.000 TL
Diğer Alacaklar	30.000 TL	10.000 TL
Maddi Duran Varlıklar	250.000 TL	400.000 TL
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	150.000 TL	150.000 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	480.000 TL	580.000 TL

Çözüm:

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken kullanılan münferit finansal tablolar, ilke olarak, aynı dönemlere ait olmalıdır. Ana ortaklığın hesap dönemi 30.09 da bitmesi nedeniyle konsolide mali tabloları hazırlarken bağlı ortaklığın aynı dönemi olan 3. Çeyrek finansal verilerini kullanarak konsolidasyon yapılmalıdır.

Tablo 61: Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Ana Ortaklık 4. Çeyrek	Bağlı Ortaklık 3. Çeyrek	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Duran Varlıklar					
Ticari Alacaklar	100.000 TL	50.000 TL	150.000 TL		150.000 TL
Diğer Alacaklar	150.000 TL	30.000 TL	180.000 TL		180.000 TL
Maddi Duran Varlıklar	600.000 TL	250.000 TL	850.000 TL		850.000 TL
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	400.000 TL	150.000 TL	550.000 TL		550.000 TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	1.250.000 TL	480.000 TL	1.730.000 TL		1.730.000 TL

Ana ortaklığın 3. Çeyrek münferit finansal tabloları ve bağlı ortaklığının 2. Çeyrek münferit finansal tabloları birleştirilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

Örnek 7 (Muhasebe Politikalarında Değişiklik): Ana ortaklık olan Karadeniz işletmesinin kullandığı amortisman yöntemi normal amortisman yöntemidir. Bağlı ortaklık olan Marmara İşletmesinin kullandığı amortisman yöntemi azalan bakiyeler yöntemidir. Ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu yoktur. Ana ortaklığın isteği üzerine ilk defa konsolide finansal tablo hazırlanacaktır. Karadeniz işletmesi ve bağlı ortaklık olan Marmara İşletmesinin Maddi Duran Varlıkları ve Birikmiş Amortisman tutarları aşağıda verilmiştir. (Marmara İşletmesinin Normal Amortisman Yöntemine göre ayırması gereken birikmiş amortisman tutarı 30.000 TL bulunmuştur.)

Tablo 62: Karadeniz ve Marmara İşletmesinin Düzeltme Öncesi Duran Varlıkları

	Karadeniz İşletmesi (Normal Amortisman Yöntemi)	Marmara İşletmesi (Azalan Bakiyeler Yöntemi)
Duran Varlıklar		
Maddi Duran Varlıklar		
-Demirbaşlar	500.000 TL	300.000 TL
-Birikmiş Amortisman (-)	(50.000) TL	(60.000) TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	450.000 TL	240.000 TL

Çözüm:

Karadeniz İşletmesinin kullandığı amortisman yöntemi ile Marmara İşletmesinin Kullandığı amortisman yöntemi aynı olmalıdır. Karadeniz işletmesi normal Amortisman yöntemini kullanmaktadır. Bu sebeple Marmara İşletmesi Maddi Duran Varlıklarını normal amortisman yöntemine göre hesaplamıştır. Marmara İşletmesi'nin Normal Amortisman yöntemine göre 30.000 TL tutarında birikmiş amortismanı olduğu saptanmıştır. Aynı amortisman yöntemi kuran grup işletmenin duran varlık verileri aşağıda verilmiştir.

Tablo 63: Karadeniz ve Marmara İşletmesinin Birleşme Sonrasında Oluşan Duran Varlıkları

	Karadeniz İşletmesi (NAY)	Marmara İşletmesi (NAY)
Duran Varlıklar		
Maddi Duran Varlıklar		
-Demirbaşlar	500.000 TL	300.000 TL
-Birikmiş Amortisman (-)	(50.000) TL	(30.000) TL
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	450.000 TL	270.000 TL

Marmara İşletmesinin amortisman yöntemini değiştirmesi sonucunda oluşan konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 64: Karadeniz ve Marmara İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Karadeniz İşl. (NAY)	Marmara İşl. (NAY)	Toplam	Elim	Konsolide FDT.
Duran Varlıklar					
Maddi Duran Varlıklar					
-Demirbaşlar	500.000 TL	300.000 TL	800.000 TL		800.000TL
-B.Amortisman (-)	(50.000) TL	(30.000) TL	(80.000) TL		(80.000) TL
T. DURAN VARLIKLAR	450.000 TL	270.000 TL	720.000 TL		720.000 TL

Bağlı ortaklığın kullandığı Amortisman yöntemi, ilke olarak, ana ortaklığın kullandığı amortisman yöntemi ile aynı olmalıdır. Bu sebeple bağlı ortaklık kullandığı amortisman yöntemini değiştirmiştir. Marmara İşletmesi, azalan bakiyeler yöntemine göre birikmiş amortisman tutarını tekrar hesaplayarak bulduğu değeri Birikmiş Amortismanlar Hesabına yazmıştır. Amortisman yöntemi değişiminden kaynaklanan 30.000 TL tutarındaki fark Dönem Net Karı Hesabına kaydedilmelidir.

2.7.3.3. Yabancı Kaynakların Konsolidasyonu

Yabancı kaynakların konsolidasyonunda öncelikle grup işletmelerine ait münferit finansal tablolardaki Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklara ait kalemler tek tek toplanır. Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların tam konsolidasyonu yapılırken, toplanan kalemlerde grup işletme içerisinde bir alacak borç ilişkisi var ise bunlar elimine edilir.

Örnek 1 (Bağlı Ortaklığa Çekilen Kredinin Verilmesi): Merkür işletmesi Venüs işletmesinin 01.01.202X tarihinde %85 hissesini satın almıştır. Merkür işletmesi bankadan 50.000TL kredi çekerek Venüs işletmesinin banka hesabına aktarmıştır. Venüs işletmesi bu para ile herhangi bir işlem yapmamıştır. Merkür ve Venüs işletmelerinin dönen varlık verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 65: Merkür İşletmesi ve Venüs İşletmesinin Borç Öncesi Münferit Finansal Tablosu

	MERKÜR İŞLETMESİ	VENÜS İŞLETMESİ
KVYK		
Finansal Yükümlülükler -Banka Kredileri	50.000 TL	0 TL
Diğer Borçlar -Bağlı Ort., İşt ve Müş. Gir. Borçlar	0 TL	0 TL
TOPLAM KVYK	50.000 TL	0 TL

Çözüm:

Merkür işletmesi çekmiş olduğu 50.000 TL tutarındaki banka kredisinin Y işletmesine vermiştir. Venüs işletmesi almış olduğu bu tutarı Diğer Borçlar Hesabında izlemelidir. Merkür işletmesinin, Venüs işletmesine vermiş olduğu 50.000 TL’lik borç sonrasında oluşan tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 66: Merkür İşletmesi ve Venüs İşletmesinin Borç Sonrası Münferit Finansal Tablosu

	Merkür İşletmesi	Venüs İşletmesi
KVYK		
Finansal Yükümlülükler -Banka Kredileri	100.000 TL	0 TL
Diğer Borçlar -Bağlı Ort., İşt ve Müş. Gir. Borçlar	0 TL	50.000 TL
TOPLAM KVYK	100.000 TL	50.000 TL

Grup içerisinde gerçekleşen işlemler elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapılması ile hazırlanan konsolide finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 67: Merkür İşletmesinin Venüs İşletmesinin Konsolide Finansal Tablosu

	Merkür İşl	Venüs İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
KVYK					
Finansal Yükümlülükler -Banka Kredileri	100.000 TL	0 TL	100.000 TL		100.000 TL
Diğer Borçlar -Bağlı Ort., İşt ve Müş. Gir. Borç	0 TL	50.000 TL	50.000 TL	-50.000 TL	
TOPLAM KVYK	100.000 TL	50.000 TL	150.000 TL		100.000 TL

Merkür işletmesinin, bankaya 50.000 TL borcu bulunmaktadır. Venüs işletmesinin ise Merkür işletmesine 50.000 TL borcu bulunmaktadır. Konsolide Finansal tablo hazırlanırken kısa vadeli yükümlülük kalemlerinin toplamında işletmelerin 150.000 TL tutarında borcu gözükmektedir. Oysaki işletmelerin sadece banka kredisinden kaynaklanan bir borcu bulunmaktadır. Grup içi işlem nedeniyle, borç tutarı iki kat artmış gibi gözükmektedir. Bu sebeple konsolide mali tabloyu daha gerçekçi kılmak için Venüs işletmesindeki 50.000 TL'lik Diğer Borçlar Hesabı elimine edilmiştir. Böylece, daha gerçekçi bir mali tablo elde edilmiştir.

Örnek 2 (Bağlı Ortaklığa Borç ve Sipariş Avansı Verilmesi): Asya AŞ., Avrupa AŞ.'nin hisselerinin tamamını 375.000 TL'ye satın almıştır. Avrupa AŞ.'nin özkaynakları toplamı 375.000 TL'dir. Asya işletmesi, Avrupa işletmesine 150.000 TL tutarında borç, malzeme alımı içinde 100.000 TL tutarında sipariş avansı vermiştir. Asya işletmesi ve Avrupa işletmesinin Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklarına ait veriler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 68: Asya ve Avrupa İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Asya İşletmesi	Avrupa İşletmesi
KVYK		
Diğer Borçlar	100.000 TL	50.000 TL
-Bağlı Ort., İşt ve Müş. Gir. Borç	0 TL	0 TL
Alınan Avanslar	0 TL	0 TL
-Alınan Sipariş Avansları		
TOPLAM KVYK	100.000 TL	50.000 TL

Çözüm:

Asya İşletmesi, Avrupa İşletmesine 150.000 TL tutarında borç, 100.000 TL tutarında sipariş avansı vermiştir. Avrupa İşletmesi aldığı 150.000 TL tutarındaki borcu Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimlere Borçlar Hesabına, 100.000 TL tutarındaki avansı Alınan Sipariş Avansları Hesabına kaydetmelidir. Asya işletmesinin, Avrupa işletmesine borç ve sipariş avansı vermesi sonucunda oluşan tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 69: Asya ve Avrupa İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Durum Tablosu

	Asya İşletmesi	Avrupa İşletmesi
KVYK		
Diğer Borçlar	100.000 TL	200.000 TL
-Bağlı Ort., İşt ve Müş. Gir. Borç	0 TL	+150.000 TL
Alınan Avanslar	0 TL	100.000 TL
-Alınan Sipariş Avansları		+100.000 TL
TOPLAM KVYK	100.000 TL	300.000 TL

Avrupa işletmesinin aldığı; 150.000 TL tutarındaki borç Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimlere Borçlar Hesabında, 100.000 TL tutarındaki sipariş avansı ise Alınan Sipariş Avansları Hesabında artışa sebep olmuştur. Grup işletmeler arasında gerçekleşen işlemler elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapılarak oluşturulduğu konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 70: Asya ve Avrupa İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Asya İşl.	Avrupa İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
KVYK					
Diğer Borçlar -Bağlı Ort., İşt ve Müş. Gir. Borç	100.000 TL 0 TL	200.000 TL 150.000 TL	300.000 TL	-150.000 TL	150.000 TL
Alınan Avanslar -Alınan Sipariş Avansları	0 TL	100.000 TL 100.000 TL	100.000 TL	-100.000 TL	0 TL
TOPLAM KVYK	100.000 TL	300.000 TL	400.000 TL		150.000 TL

Asya İşletmesi ile Avrupa İşletmesi arasında gerçekleşen grup içi işlemler elimine edilmelidir. Bu sebeple Avrupa İşletmesinin, Asya işletmesinden aldığı 150.000 TL tutarında borç, Diğer Borçlar Hesabından, 100.000 TL tutarındaki sipariş avansı, Alınan Avanslar Hesabından elimine edilmiştir. Böylece mükerrerlik önlenerek doğru sonuca ulaşılmıştır.

Örnek 3 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Faiz Geliri): Beyaz İşletmesi, Siyah İşletmesinin tamamına sahiptir. Siyah İşletmesi 500.000 TL tutarında tahvil çıkartmıştır. Beyaz İşletmesi 100.000 TL tutarında Siyah İşletmesinin çıkartmış olduğu tahvillerden satın almıştır. Yıl içinde 10.000 TL tutarında faiz tahakkuk etmiştir. Beyaz işletmesi ve Siyah işletmesinin Uzun Vadeli Yabancı Yükümlülükler aile veriler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 71: Beyaz ve Siyah İşletmesinin Tahvil Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Beyaz İşletmesi	Siyah İşletmesi
KVY		
Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları	0 TL	0 TL
UVY		
Finansal Yükümlülükler -Çıkarılmış Tahvil ve Diğer Borçlanma Araçları	100.000 TL	500.000 TL 500.000 TL
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	100.000 TL	500.000 TL

Çözüm:

Siyah İşletmesi, tahvillerinin 100.000 TL’lik kısmını Beyaz İşletmesine satmıştır. Satın alma sonrasında Beyaz İşletmesi 10.000 TL tutarında faiz geliri elde etmiştir. Bunun sonucunda oluşan finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 72: Beyaz ve Siyah İşletmesinin Tahvil Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Beyaz İşletmesi	Siyah İşletmesi
KVY		
Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları	0 TL	10.000 TL
-Gider Tahakkukları		10.000 TL
UVY		
Finansal Yükümlülükler	100.000 TL	400.000 TL
-Çıkarılmış Tahvil ve Diğer Borçlanma Araçları		400.000 TL
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	100.000 TL	410.000 TL

Siyah İşletmesi satmak için çıkarttığı tahvilleri Finansal Yükümlülükler Hesabında izlemektedir. Siyah İşletmesinin, sattığı 100.000 TL tutarındaki tahvil Finansal Yükümlülükler Hesabında azalışa sebep olmuştur. Siyah İşletmesinin satmış olduğu tahvil sonucunda 10.000 TL tutarında faiz oluşmuştur. Siyah işletmesi, tahakkuk eden bu faiz tutarını Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları Hesabında izlemektedir. Grup İşletmeler arasındaki işlemlerin elimine edildiği konsolide finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 73: Beyaz ve Siyah İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Beyaz İşl.	Siyah İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
KVY					
Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları	0 TL	10.000 TL	10.000TL		0 TL
-Gider Tahakkukları		10.000 TL		-10.000 TL	
UVY					
Finansal Yükümlülükler	100.000TL	400.000 TL	500.000TL		500.000TL
-Çıkarılmış Tahvil ve Diğer Borçlanma Ar		400.000 TL			
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	100.000TL	410.000 TL	510.000TL		500.000TL

Beyaz İşletmesi ve Siyah İşletmesi arasında gerçekleşen işlemlerin elimine edilmesi gerekir. Bu sebeple Siyah İşletmesinin, Beyaz İşletmesine sattığı tahviller sonucunda ödemesi gereken 10.000 TL’lik tutar Gider Tahakkukları Hesabından elimine edilmiştir.

Örnek 4 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Kira Ödemesi): Ana ortaklık olan Mutlu İşletmesi, bağlı ortaklığı olan Neşeli İşletmesinden kiraladığı bina için 6 aylık kira bedelini peşin almıştır. Neşeli işletmesi, 6 aylık kira için 60.000 TL ödeme yapmıştır. Mutlu ve Neşeli işletmesinin kira ödemesi öncesindeki yükümlülüklerine ait kalemler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 74: Mutlu ve Neşeli İşletmesinin Kira Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Mutlu İşletmesi	Neşeli İşletmesi
KYY		
Ertelenmiş Gelirler Ve Gider Tahakkukları	50.000 TL	30.000 TL
-Gelecek Aylara Ait Gelirler	0 TL	0 TL
TOPLAM KYY	50.000 TL	30.000 TL

Çözüm:

Mutlu işletmesi, Neşeli işletmesinden 60.000 TL tutarında bir kira geliri elde etmiştir. Neşeli işletmesinden alınan kira geliri sonucunda oluşan tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 75: Mutlu ve Neşeli İşletmesinin Kira Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Mutlu İşletmesi	Neşeli İşletmesi
KYY		
Ertelenmiş Gelirler Ve Gider Tahakkukları	110.000 TL	30.000 TL
-Gelecek Aylara Ait Gelirler	60.000 TL	0 TL
TOPLAM KYY	110.000 TL	30.000 TL

Mutlu İşletmesinin, Neşeli İşletmesinden aldığı 60.000 TL tutarındaki kira geliri Ertelenmiş Gelirler Hesabında artışa sebep olmuştur. Grup işletmeler arasında oluşan işlemler elimine edilmiştir. Gerekli eliminasyonların yapıldığı konsolide finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 76: Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Mutlu İşletmesi	Neşeli İşletmesi	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
KYY					
Ertelenmiş Gelirler Ve Gider Tah.	110.000 TL	30.000 TL	140.000		80.000 TL
-Gelecek Aylara Ait Gelirler	60.000 TL	0 TL	TL	-60.000 TL	
TOPLAM KYY	110.000 TL	30.000 TL	140.000 TL		80.000 TL

Mutlu ve Neşeli işletmesi arasında gerçekleşen kira ödemesi, Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları Hesabında gözükmektedir. Grup içerisinde gerçekleşen 60.000 TL’lik tutar konsolide finansal tablolar oluşturulurken Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tahakkukları Hesabından elimine edilmiştir.

Örnek 5 (Grup İşletmeler Arasında Ticari Mal Satımı): Bulut İşletmesi, Yağmur İşletmesi’nin %80’ine sahiptir. Yağmur İşletmesi maliyet bedeli 80.000 TL olan malını 100.000 TL’ye Bulut İşletmesine satmıştır. Bulut işletmesi, grup dışına satmayı planladığı malları henüz satamamıştır. Bulut ve Yağmur İşletmesinin yükümlülük verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 77: Bulut ve Yağmur İşletmesinin Ticari Mal Alımı Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Bulut İşletmesi	Yağmur İşletmesi
KYY		
Ticari Borçlar	250.000 TL	200.000
TOPLAM KYY	250.000 TL	200.000 TL

Çözüm:

Bulut İşletmesi, Yağmur İşletmesinden 100.000 TL tutarında ticari mal almıştır. Ticari mal alışı sonucunda oluşan finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 78: Bulut ve Yağmur İşletmesi Ticari Mal Alımı Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Bulut İşletmesi	Yağmur İşletmesi
KYY		
Ticari Borçlar	350.000 TL	200.000
-Yağmur İşletmesi	100.000 TL	
TOPLAM KYY	350.000 TL	200.000 TL

Yağmur İşletmesi 100.000 TL tutarındaki ticari mal alımını Ticari borçlar Hesabında izlemektedir. Yağmur İşletmesinin ticari mal alması, Ticari Borçlar Hesabında artışa neden olmuştur. İki işletme arasında oluşan işlemlerin elimine edilmesi gerekir. Eliminasyonların yapılarak oluşturulduğu konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 79: Bulut ve Yağmur İşl. Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Bulut İşletmesi	Yağmur İşletmesi	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
KYY					
Ticari Borçlar	350.000 TL	200.000	550.000 TL	-100.000 TL	450.000 TL
TOPLAM KYY	350.000 TL	200.000 TL	550.000 TL		450.000 TL

Grup işletmeler arasındaki işlemler elimine edilmelidir. Bu sebeple Bulut İşletmesi'nin mal alımı sonucunda oluşan 100.000 TL'lik borç Ticari Borçlar Hesabından elimine edilmiştir. Yağmur İşletmesi maliyeti 80.000 TL olan ticari malını 100.000 TL'ye Bulut İşletmesine satmıştır. Arada kalan 20.000 TL Yağmur İşletmesinin ticari mal satışından elde ettiği karı göstermektedir. Grup İşletme arasında gerçekleşen bu kar tutarı Dönem Net Karı Hesabından elimine edilmelidir.

Örnek 6 (Ana Ortaklığın Bağlı Ortaklarına Uzun Vadeli Borç Vermesi): Güneş İşletmesi, Yıldız İşletmesi'nin %70 hissesini 420.000 TL, Ay İşletmesinin %75 Hisselerini 600.000 TL'ye satın almıştır. Güneş İşletmesi, makine alması için Yıldız İşletmesine 150.000 TL, araba alması için Ay işletmesine 250.000 TL borç para vermiştir. Güneş İşletmesi verdiği borç parayı duran varlıklarında, Ay ve Yıldız İşletmesi aldığı borcu uzun vadeli yükümlülüklerinde izlemektedir. İşletmelerin yükümlülüklerine ait verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 80: Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Güneş İşletmesi	Yıldız İşletmesi	Ay İşletmesi
KYY			
Diğer Borçlar	150.000 TL	50.000 TL	100.000 TL
TOPLAM KVV	150.000 TL	50.000 TL	100.000 TL

Çözüm:

Yıldız İşletmesi, Güneş İşletmesinden makine almak için 150.000 TL tutarında borç para almıştır. Ay İşletmesi, Güneş İşletmesinden araba almak için 250.000 TL borç para almıştır. Yıldız işletmesi ve Ay İşletmesi aldığı borcu Diğer Borçlar Hesabında izlemelidir. Yıldız ve Ay işletmesinin borç para alması sonucunda oluşan finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 81: Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Borç Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Güneş İşletmesi	Yıldız İşletmesi	Ay İşletmesi
KYY			
Diğer Borçlar	150.000 TL	200.000 TL	350.000 TL
- Bağlı Ort., İşt. ve Müşterek Gir. Borçlar		150.000 TL	250.000 TL
TOPLAM KVV	150.000 TL	50.000 TL	100.000 TL

Yıldız İşletmesinin ve Ay İşletmesinin, Güneş İşletmesinden aldığı borç iki işletmenin Diğer Borçlar Hesabında artışa sebep olmuştur. Grup işletmeler arasında oluşan alacak ve borç işlemleri elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapıldığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 82: Güneş, Yıldız ve Ay İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Güneş İşl.	Yıldız İşl.	Ay İşl.	Toplam	Eliminasyon	Kon. FDT
KYY						
Diğer Borçlar - Bağlı Ort., İşt. M. Gir. Br.	150.000TL	200.000TL 150.000TL	350.000 TL 250.000 TL	700.000TL	400.000 TL	300.000TL
TOPLAM KYY	150.000TL	50.000 TL	100.000 TL	700.000TL		300.000TL

Yıldız ve Ay İşletmesinin, Güneş İşletmesinden aldığı 150.000 TL ve 250.000 TL’lik borç tutarı grup içerisi işlem olduğu için Diğer Borçlar Hesabından elimine edilmiştir. Böylece daha gerçekçi bir finansal tabloya ulaşılmıştır.

Örnek 7 (Grup İşletmeler Arasında Ticari Mal Alımı ve Borçlanma): Kuzey işletmesi, Güney İşletmesinin %80 payını, Doğu İşletmesinin %70 payını, Batı işletmesinin %90 payını satın almıştır. Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesine 160.000 TL tutarında, Doğu İşletmesine 80.000 TL tutarında ticari mal satmıştır. Kuzey işletmesi, Batı İşletmesine 60.000 TL tutarında borç para vermiştir. Kuzey, Güney, Doğu ve Batı İşletmelerinin yükümlülüklerine ait veriler aşağıda verilmiştir.

Tablo 83: Kuzey, Güney, Doğu ve Batı İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	KUZEY İŞL.	GÜNEY İŞL.	DOĞU İŞL.	BATI İŞL.
KVY				
Ticari Borçlar	600.000 TL	500.000 TL	300.000 TL	300.000 TL
Diğer Borçlar	500.000 TL	200.000 TL	30.000 TL	150.000 TL
TOPLAM KVY	1.100.000 TL	700.000 TL	330.000 TL	450.000 TL

Çözüm:

Güney İşletmesi ve Doğu İşletmesi, Kuzey İşletmesinden aldığı ticari malı Ticari Borçlar Hesabında izlemektedir. Batı işletmesi ise Kuzey İşletmesinden aldığı borç parayı Diğer Borçlar Hesabında izlemektedir. Güney, Doğu ve Batı İşletmesinin, Kuzey İşletmesine borçlanmaları ile oluşan finansal veriler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 84: Kuzey, Güney, Doğu ve Batı İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	KUZEY İŞL.	GÜNEY İŞL.	DOĞU İŞL.	BATI İŞL.
KVY				
Ticari Borçlar -Kuzey İşletmesi	600.000 TL	660.000 TL 160.000 TL	380.000 TL 80.000 TL	300.000 TL
Diğer Borçlar -Bağlı Ort., İşt. M. Gir. Borçlar	500.000 TL	200.000 TL	30.000 TL	210.000 TL 60.000 TL
TOPLAM KVY	1.100.000 TL	860.000 TL	410.000 TL	510.000 TL

Güney İşletmesi ve Doğu İşletmesi, Kuzey İşletmesinden aldığı ticari mallar iki işletmenin Ticari Borçlar Hesabında artışa sebep olmuştur. Doğu İşletmesinin, Kuzey İşletmesinden aldığı borç İşletmenin Diğer Borçlar Hesabını arttırmıştır. Grup işletmeler arasında ticari bir işlem ya da ticari olmayan bir işlem sonucunda oluşan alacak ve borç ilişkileri elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapılarak oluşturulduğu konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 85: Kuzey İşletmesi, Güney İşletmesi, Doğu İşletmesi ve Batı İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Kuzey İşl.	Güney İşl.	Doğu İşl	Batı İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT
KVYK							
Ticari Borçlar	600.000	660.000	380.000	300.000	1.940.000		1.700.000
-Kuzey İşl.		160.000	80.000			-240.000	
Diğer Borçlar	500.000	200.000	30.000	210.000	940.000		880.000
-Bağlı, İşl. MG Borç				60.000		-60.000	
TOPLAM KVY	1.100.000	860.000	410.000	510.000			2.580.000

Güney ve Doğu İşletmesinin aldığı ticari mallar sonucu oluşan Ticari Borçlar toplamı olan 240.000 TL ve Batı işletmesinin almış olduğu 60.000 TL borç tutarı elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

Örnek 8 (Grup İşletmeler Arasında Gerçekleşen Ticari Mal Satımı ve Hatır Çeki Alımı):

Okyanus İşletmesi, Mercan İşletmesinin %75 payını, Coral İşletmesinin %85 payını satın almıştır. Mercan işletmesi, Okyanus İşletmesinden almış olduğu 70.000 TL’lik Ticari malının borcunu Uzun Vadeli Yükümlülüklerinde izlemektedir. Mercan İşletmesi almış olduğu 70.000 TL’lik Ticari malın karşılığında 15 ay vadeli çek vermiştir. Coral İşletmesi ise Okyanus İşletmesinden 24 ay vadeli 50.000 TL tutarında hatır senedi almıştır. Okyanus, Mercan ve Coral İşletmelerinin yükümlülüklerine ait veriler aşağıda verilmiştir.

Tablo 86: Okyanus, Mercan ve Coral İşletmesinin Borçlanma Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Okyanus İşletmesi	Mercan İşletmesi	Coral İşletmesi
UVY			
Ticari Borçlar	100.000 TL	200.000 TL	150.000 TL
Diğer Borçlar	150.000 TL	10.000 TL	50.000 TL
TOPLAM UVY	250.000 TL	210.000 TL	200.000 TL

Çözüm:

Mercan İşletmesi, almış olduğu ticari mal sonucunda oluşan tutarı Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar kaleminin Ticari Borçlar Hesabında izlemektedir. Coral İşletmesi, almış olduğu hatır senedini, Diğer Borçlar Hesabında izlemektedir. Mercan ve Coral İşletmesinin, Okyanus İşletmesine borçlanması sonrasında oluşan finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 87: Okyanus İşletmesi, Mercan İşletmesi ve Coral İşletmesinin Borçlanma Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Okyanus İşletmesi	Mercan İşletmesi	Coral İşletmesi
UVY			
Ticari Borçlar -Okyanus İşletmesi	100.000 TL	270.000 TL 70.000 TL	150.000 TL
Diğer Borçlar -Bağlı Ort., İşt. M. Gir. Borçlar	150.000 TL	10.000 TL	100.000 TL 50.000 TL
TOPLAM UVY	250.000 TL	280.000 TL	250.000 TL

Mercan İşletmesi'nin almış olduğu 70.000 TL tutarındaki ticari mal, Ticari Borçlar Hesabında artışa sebep olmuştur. Coral İşletmesinin, Okyanus işletmesinden aldığı hatır senedi Diğer Borçlar Hesabındaki tutarın artmasına neden olmuştur. Grup işletmeleri arasında olan alacak ve borç bakiyesi oluşturacak işlemlerin elimine edilmesi gerekmektedir. Gerekli eliminasyonların yapılarak oluşturulduğu konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 88: Okyanus İşletmesi, Mercan İşletmesi ve Coral İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Okyanus İşl.	Mercan İşl.	Coral İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
UVY						
Ticari Borçlar -Okyanus İşletmesi	100.000TL	270.000 TL 70.000 TL	150.000 TL	520.000TL	-70.000TL	450.000TL
Diğer Borçlar -B. Ort., İşt M Gir. B.	150.000 TL	10.000 TL	100.000 TL 50.000 TL	260.000TL	-50.000TL	210.000TL
TOPLAM UVY	250.000 TL	280.000 TL	250.000 TL	780.000TL		660.000TL

Mercan işletmesinin almış olduğu ticari mal sonucu oluşan 70.000 TL tutarındaki borç, Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Ticari Borçlar Hesabından elimine edilmiştir. Coral işletmesinin almış olduğu 50.000 TL tutarındaki hatır senedi ise, Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Diğer Borçlar Hesabından elimine edilmiştir.

Örnek 9 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Sipariş Avansları): Pasifik İşletmesi, Atlantik İşletmesinin tamamına sahiptir. Yıl içerisindeki farklı tarihlerde Pasifik İşletmesi, Atlantik İşletmesine 10.000 TL; Atlantik İşletmesi de Pasifik İşletmesine 5.000 TL sipariş avansı vermiştir. Pasifik ve Atlantik İşletmelerine ait kısa vadeli yükümlülük verileri aşağıda verilmiştir.

Tablo 89: Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Sipariş Avansı Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Pasifik İşletmesi	Atlantik İşletmesi
KVY		
Alınan Avanslar	70.000 TL	30.000 TL
TOPLAM KVY	70.000 TL	30.000 TL

Çözüm:

Atlantik İşletmesi, Pasifik İşletmesinden aldığı 10.000 TL tutarındaki sipariş avansını ve Pasifik İşletmesi, Atlantik İşletmesinden aldığı 5.000 TL tutarındaki sipariş avansını Alınan Avanslar Hesabında izlemelidir. İki işletme arasındaki sipariş avansı sonrasında oluşan finansal tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 90: Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Sipariş Avansı Öncesi Münferit Finansal Durum Tablosu

	Pasifik İşletmesi	Atlantik İşletmesi
KVY		
Alınan Avanslar	75.000 TL	40.000 TL
-Pasifik İşletmesi		10.000 TL
-Atlantik İşletmesi	5.000 TL	
TOPLAM KVY	75.000 TL	40.000 TL

İşletmelerin birbirlerinden aldıkları sipariş avansları her iki işletmenin kısa vadeli yükümlülüklerinde bulunan Alınan Avanslar Hesabında artışa sebep olmuştur. Grup işletmeler arasında gerçekleşen sipariş avansları elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapılarak hazırlandığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 91: Pasifik ve Atlantik İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Pasifik İşletmesi	Atlantik İşletmesi	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
KVY					
Alınan Avanslar	75.000 TL	40.000 TL	115.000 TL		100.000 TL
-Pasifik İşletmesi		10.000 TL		-5.000 TL	
-Atlantik İşletmesi	5.000 TL			-10.000 TL	
TOPLAM KVY	75.000 TL	40.000 TL	115.000 TL		100.000 TL

Atlantik İşletmesinin Pasifik İşletmesinden aldığı 10.000 TL sipariş avansı ve Pasifik işletmesinin Atlantik işletmesinden aldığı 5.000 TL tutarındaki sipariş avansı elimine edilmiştir. Böylece mükerrerlik önlenerek doğru sonuca ulaşılmıştır.

Örnek 10 (Farklı Dönemlere Ait Finansal Tabloların Konsolidasyonu): Ara dönemlerde konsolide finansal tablo hazırlamakta olan ana ortaklık aldığı karar ile 3. Çeyrekte (30.09) konsolide finansal tablolarını hazırlamak istemektedir. Fakat bağlı ortaklık ise 30.09 itibariyle ancak 2. Çeyrek mali tablolarını hazırlamıştır. Ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait kısa ve uzun vadeli yükümlülük verileri ve dönemleri aşağıdaki tabloda verilmiştir. (Bağlı ortaklığın 2.çeyrek yabancı kaynakları içinde yer alan ticari borçların yarısı ana ortaklığa olan borcudur.)

Tablo 92: Ana Ortaklığın Yabancı Kaynak Durumu

	2.çeyrek	3.çeyrek
KVY		
Finansal Yükümlülükler	90.000 TL	110.000 TL
Ticari Borçlar	80.000 TL	100.000 TL
Diğer Borçlar	70.000 TL	90.000 TL
Alınan Avanslar	60.000 TL	80.000 TL
UVY		
Finansal Yükümlülükler	60.000 TL	60.000 TL
Ticari Borçlar	50.000 TL	50.000 TL
Diğer Borçlar	40.000 TL	40.000 TL
Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tah.	30.000 TL	30.000 TL
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	480.000 TL	560.000 TL

Tablo 93: Bağlı Ortaklığın Yabancı Kaynak Durumu

	1.çeyrek	2.çeyrek
KVY		
Finansal Yükümlülükler	60.000 TL	50.000 TL
Ticari Borçlar	80.000 TL	60.000 TL
Diğer Borçlar	70.000 TL	80.000 TL
Alınan Avanslar	30.000 TL	40.000 TL
UVY		
Finansal Yükümlülükler	50.000 TL	50.000 TL
Ticari Borçlar	60.000 TL	60.000 TL
Diğer Borçlar	20.000 TL	20.000 TL
Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tah.	40.000 TL	40.000 TL
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	410.000 TL	400.000 TL

Çözüm:

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken kullanılan münferit finansal tablolar, ilke olarak, aynı dönemlere ait olmalıdır. Ana ortaklığın hesap döneminin 30.09 tarihinde bitmesi nedeniyle konsolide finansal tabloları hazırlarken bağlı ortaklığın aynı dönemi olan 2.çeyrek finansal verilerini kullanarak konsolide finansal tablo hazırlanır. Bağlı ortaklığın 2. çeyrek yabancı kaynakları içinde yer alan Ticari Borçlar Hesabının yarısı Ana Ortaklığa ait bir borçtur. Bu sebeple Ticari Borçlar Hesabında 30.000 TL (60.000/2) eliminasyon yapılmıştır.

Tablo 94: Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Finansal Durum Tablosu

	3.çeyrek	2.çeyrek	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
KVY					
Finansal Yükümlülükler	110.000 TL	50.000 TL	160.000 TL		160.000 TL
Ticari Borçlar	100.000 TL	60.000 TL	160.000 TL	-30.000	130.000 TL
Diğer Borçlar	90.000 TL	80.000 TL	170.000 TL		170.000 TL
Alınan Avanslar	80.000 TL	40.000 TL	120.000 TL		120.000 TL
UVY					
Finansal Yükümlülükler	60.000 TL	50.000 TL	110.000 TL		110.000 TL
Ticari Borçlar	50.000 TL	60.000 TL	110.000 TL		110.000 TL
Diğer Borçlar	40.000 TL	20.000 TL	60.000 TL		60.000 TL
Ertelenmiş Gelirler ve Gider Tah.	30.000 TL	40.000 TL	70.000 TL		70.000 TL
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	560.000 TL	400.000 TL	960.000 TL		930.000 TL

Ana ortaklığın 3. Çeyrek münferit finansal tabloları ve bağlı ortaklığının 2. Çeyrek münferit finansal tabloları birleştirilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

2.7.3.4. Özkaynakların Konsolidasyonu

Grup işletmeler, konsolide finansal durum tablolarını hazırlarken son olarak özkaynaklarının tam konsolidasyonunu yaparlar. Tam konsolidasyonda, grup işletmelerine ait münferit finansal durum tablosundaki kalemler tek tek toplanır. Özkaynak kalemlerinde toplama yapıldıktan sonra gerekli eliminasyonlar yapılmalıdır.

Ana işletmenin Duran Varlıklarında yer alan İştirakler İş Ortaklıkları Ve Bağlı Ortaklıklara Yatırımlar Hesabındaki tutar, Bağlı ortaklığın toplam özkaynak tutarında ana işletmeye denk düşen tutarı göstermektedir. Bu sebeple Konsolide finansal durum tablosu hazırlanırken İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklara Yatırımlar Hesabındaki tutarın elimine edilirken ana işletmenin özkaynaklarında bulunan ödenmiş sermayenin de elimine edilmesi gerekir.

Özkaynakların tam konsolidasyonu yapılırken, ilke olarak, ödenmiş sermaye ana ortaklığın ödenmiş sermayesine eşit olmalıdır. Ana ortaklığın ödenmiş sermayesi, bağlı ortaklığın ödenmiş sermayesini de içermektedir. Bu nedenle konsolide finansal durum tablosu oluşturulurken, bağlı ortaklıkların ödenmiş sermayeleri elimine edilir.

Özkaynak kalemlerinde tam konsolidasyon yapılırken, işletmelerin münferit finansal tablolarındaki sermaye yedekleri, kar yedekleri ve diğer özkaynak kalemleri varsa, toplanır. Her özkaynak kaleminin toplanan tutarlarından gerekli eliminasyonlar yapılarak konsolide finansal tablodaki özkaynak kalemlerine yazılır. Ana ortaklığın özkaynak kalemleri, bağlı ortaklığın özkaynak kalemlerini kapsadığı için bulunan tutarlar, ana ortaklığın özkaynak kalemlerine eşit olmalıdır. Bu durumda bağlı ortaklığa ait özkaynak kalemleri elimine edilmelidir. Eğer ana işletme, bağlı işletmenin tamamına sahip değilse kontrol gücü olmayan paylardan söz edilir. Özkaynak kalemlerinin içinde kontrol gücü olmayan paylarda bulunmaktadır. Bağlı ortaklıklara ait her bir özkaynak kalemi içinden azınlıklara isabet eden tutarın toplu bir şekilde Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabında gösterilmesi gerekir.

Ana ortaklık ve bağlı ortaklık arasında ilk defa konsolidasyon yapılıyorsa yada kontrol gücü olmayan paylar yoksa, işletmelerin konsolide finansal tablolarında geçmiş yıl kar veya zarar tutarları toplanılır. Toplama yapıldıktan sonra gerekli eliminasyonlar yapılmalıdır. Konsolide finansal durum tablosu ilk defa hazırlanıyorsa, geçmiş yıl kar veya zarar tutarları, ana ortaklığın geçmiş yıl kar veya zarar tutarına eşit olmalıdır. Bu durumda bağlı ortaklıklara ait geçmiş yıl kar veya zarar tutarları elimine edilerek, konsolidasyon tutarı ana ortaklığın geçmiş yıl kar ve zararına eşitlenmelidir. Konsolide finansal tablolar ilerleyen dönemlerde hazırlanıyorsa işletmelerin geçmiş yıl kar ve zarar tutarları toplanır ve toplanan tutarda eliminasyon yapılmaz. Eğer, kontrol gücü olmayan paylar varsa, sonraki dönemlerde hazırlanan konsolide finansal durum tablolarında, ana ortaklığın hisselerine denk düşen geçmiş yıl kar/zararı, toplam geçmiş yıl kar/zararı tutarı ile toplanmalıdır. Başka bir ifade ile kontrol gücü olmayan payların hissesine denk düşen geçmiş yıl kar/zararı tutarı hesaplanır. Bulunan bu tutar toplam geçmiş yıl kar/zararı tutarından çıkarılır.

Grup işletmelerinin özkaynaklarının tam konsolidasyonu yapılırken, işletmelerin münferit finansal tablolarındaki dönem net karı tutarları toplanır. Ana ortaklık, bağlı ortaklığın tamamına sahipse, eliminasyon yapılmadan bulunan tutar konsolide finansal durum tablosunun Dönem Net Karı Hesabına yazılır. Ana ortaklık, bağlı ortaklığın tamamına sahip değil ise, sahip olduğu orana denk düşen kâr payı tutarını hesaplamalıdır. Ana ortaklık ve ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki payı oranına denk düşen net kar tutarları toplanarak konsolide finansal durum tablosunda gösterilmelidir. Diğer bir ifade ile dönem net karı, kontrol gücü olmayan payların oranına isabet eden kar tutarı hesaplanarak elimine edilmelidir.

Özkaynaklarda tam konsolidasyon işlemi yapılırken kontrol gücü olmayan paylar unutulmamalıdır. Ana ortaklık, bağlı ortaklığın tüm payına sahip ise kontrol gücü olmayan paylardan söz edilemez. Fakat ana ortaklık, bağlı ortaklığın tamamına sahip değilse, sahip olmadığı orana denk düşen tutar Özkaynakların Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabında gösterilmelidir.

Örnek 1 (Ana Ortaklığın, Bağlı Ortaklığını Satın Alması): Yaz işletmesi, Kış işletmesinin %80 hissesini 2.500.000 TL'ye satın almıştır. Kış İşletmesinin özsermayesi 3.125.000 TL'dir. İşletmelerin 01.01.2021 tarihindeki özkaynaklarına ait veriler aşağıda verilmiştir.

Tablo 95: Yaz İşletmesi ve Kış İşletmesinin Birleşme Öncesi Finansal Durum Tablosu

	Yaz İşletmesi	Kış İşletmesi
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	5.000.000 TL	3.000.000 TL
Sermaye Tamamlama Fonu	150.000 TL	10.000 TL
Kar Yedekleri	180.000 TL	15.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	800.000 TL	100.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	6.130.000 TL	3.125.000 TL

Çözüm:

Konsolidasyon yapmadan önce şerefiyenin oluşup oluşmadığına kontrol edilmelidir. Bu sebeple bağlı ortaklığa ait özkaynak toplamına bakılır.

Kış İşletmesine ait özkaynak tutarının ana ortaklığa düşen payı hesaplanır. Bulunan tutar ile bağlı ortaklığa ödenen tutar karşılaştırılır.

Ana ortaklığın ödemiş olduğu tutar= 2.500.000TL

Satın alırken Kış işletmesinin özkaynakları üzerindeki ana ortaklık payı=

$(3.125.000 \times 0,80) = 2.500.000 \text{ TL'dir}$

Şerefiye tutarı= $2.500.000 - 2.500.000 = 0$

Örneğimizde Yaz işletmesinin, %80'ini satın aldığı Kış işletmesine ödediği tutar 2.500.000 TL'dir. Satın alma tarihindeki toplam özkaynak tutarı ise 3.125.000 TL'dir. Bu özkaynak tutarının %80'i ile satın alma maliyeti eşit olduğu için örneğimizde şerefiye oluşmamaktadır.

Yaz işletmesi, Kış işletmesinin %80'ini 2.500.000 TL'ye almıştır. Yaz işletmesinde, Bağlı ortaklık hesabına yansıtılan bu tutar aynı zamanda Kış işletmesinin özkaynak kaleminde de yer almaktadır. Bu sebeple mükerrerliği önlemek için Yaz işletmesinin finansal tablolarında bağlı

ortaklık hesabı ile Kış işletmesinin finansal tablolarında yer alan Ödenmiş Sermaye Hesabı elimine edilmelidir.

Konsolide finansal tabloların özkaynak kalemlerinde konsolidasyon yapılırken, ödenmiş sermaye, kar yedekleri, geçmiş yıl karları; ana ortaklığa denk düşen hesap kalemleri tutarlarına eşit olmalıdır. Bu sebeple bağlı ortaklığa ait ödenmiş sermaye, kar yedekleri ve geçmiş yıl karları elimine edilmelidir.

Son olarak kontrol gücü olmayan paylar hesaplanmalıdır. Kontrol gücü olmayan pay, Kış işletmesinin özkaynak toplamının 0,20'si kadar olacaktır. Bu tutar ise;

Kontrol gücü olmayan payların tutarı= 3.125.000*0,20= 625.000 TL'dir.

Tablo 96: Kontrol Gücü Olmayan Payların Hesaplanması

	Kış İşletmesi	Kontrol Gücü Olmayan Pay Oranı	Kontrol Gücü Olmayan Pay Tutarı
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	3.000.000 TL	%20	600.000 TL
Sermaye Tamamlama Fonu	10.000 TL	%20	2.000 TL
Kar Yedekleri	15.000 TL	%20	3.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	100.000 TL	%20	20.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	6.130.000 TL		625.000 TL

Yaz ve Kış işletmesinin konsolide finansal durum tabloları hazırlanırken aşağıdaki eliminasyonların yapılması gerekmektedir.

Tablo 97: Yaz İşletmesi ve Kış İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Yaz İşletmesi	Kış İşletmesi	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye	5.000.000 TL	3.000.000 TL	8.000.000 TL	-3.000.000TL	5.000.000 TL
Sermaye Tamamlama Fonu	150.000 TL	10.000 TL	160.000 TL	-10.000 TL	150.000 TL
Kar Yedekleri	180.000 TL	15.000 TL	195.000 TL	-15.000 TL	180.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	800.000 TL	100.000 TL	900.000 TL	-100.000 TL	800.000 TL
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				625.000 TL	625.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	6.130.000 TL	3.125.000 TL	9.255.000 TL		6.755.000 TL

Ödenmiş sermayesi tutarı kural olarak Yaz işletmesinin Ödenmiş sermayesine eşit olacağı için Kış İşletmesinin Ödenmiş sermaye tutarı elimine edilmiştir.

Yaz işletmesinin Özkaynak tutarları Kış işletmesinin özkaynak tutarlarını içermektedir. Bu sebeple, Kış işletmesine ait; sermaye tamamlama fonu, Kardan ayrılmış kısıtlanmış yedekler, Geçmiş yıl karları elimine edilmiştir.

Örnek 2 (Ana Ortaklığın, Bağlı Ortaklığını Satın Alması): Ekim işletmesi Kasım işletmesinin %70'ini 2.940.000 TL'ye almıştır. Ekim ve Kasım işletmesinin Özkaynak verileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 98: Ekim İşletmesi ve Kasım İşletmesinin Birleşme Öncesi Finansal Durum Tablosu

	Ekim İşletmesi	Kasım İşletmesi
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	10.000.000 TL	3.000.000 TL
Sermaye Yedekleri		200.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	1.000.000 TL	1.000.000 TL
Dönem Net Karı	2.000.000 TL	1.000.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	13.000.000 TL	5.200.000 TL

Çözüm:

Ekim işletmesi, %70 payını aldığı Kasım İşletmesine 2.940.000 TL ödemiştir. Ekim işletmesine ait finansal tabloların, Bağlı ortaklık hesabına yansıtılan bu tutar aynı zamanda hem Ekim işletmesinin hem de Kasım İşletmesinin özkaynak kaleminde de yer almaktadır. Bu sebeple Ekim işletmesi Bağlı ortaklık hesabını elimine etmelidir. Kasım işletmesi ise ödenmiş Sermayesini elimine etmelidir.

Konsolide finansal tabloların özkaynak kalemlerinde konsolidasyon yapılırken, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, geçmiş yıl karları; ana ortaklığa denk düşen hesap kalemleri tutarlarına eşit olmalıdır. Bu nedenle bağlı ortaklığa ait ödenmiş sermaye, kar yedekleri ve geçmiş yıl karları elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonları yapılarak hazırlandığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 99: Ekim İşletmesi ve Kasım İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Ekim İşletmesi	Kasım İşletmesi	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye	10.000.000 TL	3.000.000 TL	13.000.000TL	-3.000.000 TL	10.000.000 TL
Sermaye Yedekleri		200.000 TL	200.000 TL	-200.000 TL	
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	1.000.000 TL	1.000.000 TL	2.000.000 TL	-1.000.000 TL	1.000.000 TL
Dönem Net Karı	2.000.000 TL	1.000.000 TL	3.000.000 TL	-300.000 TL	2.700.000 TL
Kontrol Gücü Olmayan Pay				+1.560.000TL	1.560.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	13.000.000TL	5.200.000 TL	18.200.000TL		15.260.000 TL

Ekim işletmesi, bağlı ortaklığına ödediği tutarı “Bağlı Ortaklık, İştirakle ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar Hesabında” izlemektedir. Bu hesapta izlenen tutar aynı zamanda bağlı ortaklığın özkaynaklarındaki tutarları da içermektedir. Bu nedenle bağlı ortaklığa ait ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, Geçmiş Yıl Karları ve Zararları Hesabı elimine edilmiştir.

Kasım işletmesinin dönem net karının %30’luk kısmı kontrol gücü olmayan paylara aittir. Dönem net karının kontrol gücü olmayan paylarına denk düşen kısmı hesaplanarak 300.000 TL ($1.000.000 \times 0,30$) bulunmuştur. Bulunan tutar dönem net karı toplamından elimine edilmiştir. Böylece Ekim işletmesi, sahip olduğu hissesine denk düşen dönem net karı ile konsolide finansal durum tablosunu oluşturmuştur.

Son olarak kontrol gücü olmayan paylar hesaplanmıştır.

Tablo 100: Kasım İşletmesinin Kontrol Gücü Olmayan Paylarının Hesaplanması

	Kasım İşletmesi	Kontrol Gücü Olmayan Pay Oranı	Kontrol Gücü Olmayan Pay Tutarı
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	3.000.000 TL	%30	900.000 TL
Sermaye Yedekleri	200.000 TL	%30	60.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	1.000.000 TL	%30	300.000 TL
Dönem Net Karı	1.000.000 TL	%30	300.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	5.200.000 TL		1.560.000 TL

Kasım işletmesinin %30 payına denk düşen 1.560.000 TL Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabına eklenmiştir.

Örnek 3 (Bağı Ortaklığın Karının Tamamını Dağıtması): Fındık İşletmesi, Ceviz işletmesinin %75'ini 2019 yılında 3.000 TL'ye satın almıştır. Ceviz işletmesinin 2019 yılında özkaynakları toplamı 4.000TL'dir. Ana ortaklık 2021 yılında konsolidasyon yapılmasına karar vermiştir. Ceviz işletmesi her dönem sonunda karın tamamını dağıtmıştır. Fındık ve Ceviz işletmesinin yıllara göre özkaynak verileri aşağıda verilmiştir.

Tablo 101: Fındık ve Ceviz İşletmesinin Münferit Finansal Durum Tablosu

	2019		2020		2021	
	Fındık İşl.	Ceviz İşl.	Fındık İşl.	Ceviz İşl.	Fındık İşl.	Ceviz İşl.
Özkaynaklar						
Ödenmiş Sermaye	10.000 TL	4.000 TL	10.000 TL	4.000 TL	10.000 TL	4.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	-	-	5.750 TL	-	7.050 TL	-
Dönem Net Karı	5.000 TL	1.000 TL	1.000 TL	400 TL	2.000 TL	1.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	15.000 TL	5.000 TL	16.750 TL	4.400 TL	19.050 TL	5.000 TL

Çözüm:

Fındık İşletmesi, 2019 yılında Ceviz işletmesini 3.000 TL'ye satın almıştır. Fındık işletmesine ait finansal tabloların, Bağı ortaklık hesabına yansıtılan bu tutar aynı zamanda hem Fındık işletmesinin hem de Ceviz işletmesinin özkaynak kaleminde yer almaktadır. Bu sebeple Ceviz işletmesi ödenmiş Sermayesini elimine etmelidir. 2021 yılında gerekli eliminasyonların yapılarak hazırlandığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 102: Fındık ve Ceviz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Fındık İşl.	Ceviz İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye	10.000 TL	4.000 TL	14.000 TL	-4.000 TL	10.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	7.050 TL	-	7.050 TL		7.050 TL
Dönem Net Karı	2.000 TL	1.000 TL	3.000 TL	-250 TL	2.750 TL
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				1.250 TL	1.250 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	19.050 TL	5.000 TL	24.050 TL		21.050 TL

Konsolide finansal durum tablosunda Ödenmiş Sermaye Hesabı, kural olarak, ana ortaklığın ödenmiş sermayesi ile aynı olmalıdır. Bu sebeple Ceviz işletmesinin 4.000 TL tutarındaki ödenmiş sermayesi elimine edilmiştir.

Ceviz işletmesinin dönem net karının %25'lik kısmı kontrol gücü olmayan paylara aittir. Dönem net karının kontrol gücü olmayan paylarına denk düşen kısmı hesaplanarak 250 TL (1.000*0,25) bulunmuştur. Bulunan tutar dönem net karı toplamından elimine edilmiştir.

Böylece Fındık işletmesi, sahip olduğu hissesine denk düşen dönem net karı ile konsolide finansal durum tablosunu oluşturmuştur.

Son olarak kontrol gücü olmayan paylar hesaplanmalıdır. 2019 yılında kontrol gücü olmayan payların tutarı;

Tablo 103: Ceviz İşletmesinin Kontrol Gücü Olmayan Paylarının Hesaplanması

	Ceviz İşletmesi	Kontrol Gücü Olmayan Pay Oranı	Kontrol Gücü Olmayan Pay Tutarı
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	4.000 TL	%25	1.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	-	%25	0 TL
Dönem Net Karı	1.000 TL	%25	250 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	5.000 TL		1.250 TL

Ceviz işletmesinin %25 payına denk düşen 1.250 TL Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabına eklenmiştir.

Örnek 4 (Bağlı Ortaklığın Karının Bir Kısımını Dağıtması): Şah İşletmesi, Vezir işletmesinin %75'ini 2019 yılında 3.000 TL'ye satın almıştır. Vezir işletmesinin 2019 yılında özkaynakları toplamı 4.000TL'dir. Ana ortaklık 2021 yılında konsolidasyon yapılmasına karar vermiştir. Vezir işletmesi her dönem sonunda karının yarısını dağıtmıştır. Şah ve Vezir işletmesinin yıllara göre özkaynak verileri aşağıda verilmiştir.

Tablo 104: Şah ve Vezir İşletmesinin Münferit Finansal Durum Tablosu

	2019		2020		2021	
	Şah İşl.	Vezir İşl.	Şah İşl.	Vezir İşl.	Şah İşl.	Vezir İşl.
Özkaynaklar						
Ödenmiş Sermaye	10.000 TL	4.000 TL	10.000 TL	4.000 TL	10.000 TL	4.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	-	-	5.375 TL	500 TL	6.525 TL	700 TL
Dönem Net Karı	5.000 TL	1.000 TL	1.000 TL	400 TL	2.000 TL	1.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	15.000 TL	5.000 TL	16.375 TL	4.900 TL	18.525 TL	5.700 TL

Çözüm:

Şah İşletmesi, 2019 yılında Vezir işletmesini 3.000 TL'ye satın almıştır. Şah işletmesine ait finansal tabloların, Bağlı ortaklık hesabına yansıtılan bu tutar aynı zamanda hem Şah işletmesinin hem de Vezir işletmesinin özkaynak kaleminde de yer almaktadır. Bu sebeple Vezir işletmesi

ödenmiş Sermayesini elimine etmelidir. 2021 yılında gerekli eliminasyonların yapılarak hazırlandığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 105: Şah ve Vezir İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Şah İşl.	Vezir İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye	10.000 TL	4.000 TL	14.000 TL	-4.000 TL	10.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	6.525 TL	700 TL	7.225 TL	-175 TL	7.050 TL
Dönem Net Karı	2.000 TL	1.000 TL	3.000 TL	-250 TL	2.750 TL
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				+1.425 TL	1.425 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	18.525 TL	5.700 TL	24.050 TL		21.225 TL

Konsolide finansal durum tablosunda Ödenmiş Sermaye Hesabı, kural olarak, ana ortaklığın ödenmiş sermayesi ile aynı olmalıdır. Bu sebeple Vezir işletmesinin 4.000 TL tutarındaki ödenmiş sermayesi elimine edilmiştir.

İşletmelerin ilk birleştirildiği yıl konsolide finansal durum tablosu hazırlanırken bağlı ortaklığın geçmiş yıl karları elimine edilmelidir. Sonraki yıllarda hazırlanan konsolide finansal durum tablosunda ana ortaklığın ve bağlı ortaklığın geçmiş yıl karı/zararı toplanır. Geçmiş Yıl Karının kontrol gücü olmayan paylarına denk düşen kısmı hesaplanarak 175 TL ($700 \times 0,25$) bulunmuştur. Bulunan tutar Geçmiş Yıl Karı toplamından elimine edilmiştir.

Vezir işletmesinin dönem net karının %25'lik kısmı kontrol gücü olmayan paylara aittir. Dönem net karının kontrol gücü olmayan paylarına denk düşen kısmı hesaplanarak 250 TL ($1.000 \times 0,25$) bulunmuştur. Bulunan tutar dönem net karı toplamından elimine edilmiştir. Böylece Şah işletmesi, sahip olduğu hissesine denk düşen dönem net karı ile konsolide finansal durum tablosunu oluşturmuştur.

Son olarak kontrol gücü olmayan paylar hesaplanmalıdır. 2019 yılında kontrol gücü olmayan payların tutarı;

Tablo 106: Vezir İşletmesinin Kontrol Gücü Olmayan Paylarının Hesaplanması

	Vezir İşletmesi	Kontrol Gücü Olmayan Pay Oranı	Kontrol Gücü Olmayan Pay Tutarı
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	4.000 TL	%25	1.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	700 TL	%25	175 TL
Dönem Net Karı	1.000 TL	%25	250 TL
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR	5.700 TL		1.425 TL

Vezir işletmesinin %25 payına denk düşen 1.425 TL Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabına eklenmiştir.

2.7.3.5. Konsolide Finansal Durum Tablosu İle İlgili Özel Durumlar

Konsolidasyon işlemlerinde farklı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlar alt başlık halinde aşağıda açıklanmıştır.

2.7.3.5.1. %100'üne Sahip Olunan Bağlı Ortaklığın Konsolidasyonu

Ana ortaklık, bağlı ortaklığın tüm hisselerine sahip olabilir. Bu durumlarda konsolidasyon yapılırken dönen varlık kalemleri, duran varlık kalemleri, yabancı kaynak kalemleri, özkaynak kalemleri tek tek toplanır. Ana ortaklığın, bağlı ortaklığı satın aldığı tutar işletmenin Duran Varlıklar Kaleminde bulunan “Bağlı Ortaklık, İştirakle ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar Hesabında” izlenmektedir. Bu tutar aynı zamanda ana ortaklığın özkaynak kalemlerinde de bulunmaktadır. Bu sebeple “Bağlı Ortaklık, İştirakle ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar Hesabı” elimine edilmelidir.

Ana ortaklığın duran varlıklarında izlediği “Bağlı Ortaklık, İştirak ve Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar Hesabı”, bağlı ortaklığın özkaynak kalemlerini de kapsamaktadır. Bu nedenle özkaynak toplamından bağlı ortaklığa ait özkaynak kalemleri tek tek çıkarılmalıdır. Konu ile ilgili örnek aşağıda verilmiştir.

Örnek: Ana ortaklık olan Çağdaş İşletmesi, Uygar İşletmesinin tamamına 2.000.000 TL vererek sahip olmuştur. Çağdaş ve Uygar İşletmesi'nin münferit finansal durum tabloları aşağıda verilmiştir.

Tablo 107: Çağdaş ve Uygar İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Çağdaş İşletmesi	Uygar İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	3.000.000 TL	1.000.000 TL
Ticari Alacaklar	1.000.000 TL	300.000 TL
Stoklar	2.000.000 TL	500.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	500.000 TL	200.000 TL
Toplam Dönen Varlıklar	6.500.000 TL	2.000.000 TL

Tablo 107: (devamı)

Duran Varlıklar		
Finansal Yatırımlar -İştirakler, İş Ortaklıkları Ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırım	2.000.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar	3.000.000 TL	1.000.000 TL
Toplam Duran Varlıklar	5.000.000 TL	1.000.000 TL
Toplam Varlıklar	11.500.000 TL	3.000.000 TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Kısa Vadeli Borçlanmalar	3.000.000 TL	600.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	3.000.000 TL	600.000 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
Uzun Vadeli Borçlanmalar	1.000.000 TL	300.000 TL
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	1.000.000 TL	300.000 TL
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	7.000.000 TL	2.000.000 TL
Dönem Net Karı	500.000	100.000 TL
Toplam Özkaynaklar	7.500.000 TL	2.100.000 TL
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	11.500.000 TL	3.000.000 TL

Çözüm:

Çağdaş İşletmesi, Uygur işletmesinin tamamını 2.000.000 TL'ye satın almıştır. Bu tutar ana ortaklığın Finansal Yatırımlar Hesabında izlenmektedir. Satın alma sonucunda oluşan ve gerekli eliminasyonların yapıldığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 108: Çağdaş ve Uygur İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Çağdaş İşl.	Uygur İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri	3.000.000 TL	1.000.000 TL	4.000.000 TL		4.000.000 TL
Ticari Alacaklar	1.000.000 TL	300.000 TL	1.300.000 TL		1.300.000 TL
Stoklar	2.000.000 TL	500.000 TL	2.500.000 TL		2.500.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	500.000 TL	200.000 TL	700.000 TL		700.000 TL
Toplam Dönen Varlıklar	6.500.000 TL	2.000.000 TL	8.500.000 TL		8.500.000 TL

Tablo 108: (devamı)

Duran Varlıklar					
Finansal Yatırımlar -İşt, İş Ort Ve Bağlı Ort Yat.	2.000.000 TL		2.000.000 TL	-2.000.000TL	0 TL
Maddi Duran Varlıklar	3.000.000 TL	1.000.000 TL	4.000.000 TL		4.000.000 TL
Toplam Duran Varlıklar	5.000.000 TL	1.000.000TL	6.000.000TL		4.000.000 TL
Toplam Varlıklar	11.500.000TL	3.000.000TL	14.500.000TL		12.500.000TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler					
Kısa Vadeli Borçlanmalar	3.000.000 TL	600.000 TL	3.600.000 TL		3.600.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yüküm.	3.000.000 TL	600.000 TL	3.600.000TL		3.600.000 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler					
Uzun Vadeli Borçlanmalar	1.000.000 TL	300.000 TL	1.300.000 TL		1.300.000 TL
Toplam Uzun Vadeli Yüküm.	1.000.000 TL	300.000 TL	1.300.000 TL		1.300.000 TL
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye	7.000.000 TL	2.000.000 TL	9.000.000 TL	-2.000.000TL	7.000.000 TL
Dönem Net Karı	500.000	100.000 TL	600.000 TL		600.000
Toplam Özkaynaklar	7.500.000 TL	2.100.000 TL	9.600.000 TL		7.600.000 TL
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	11.500.000 TL	3.000.000 TL	14.500.000TL		12.500.000TL

Çağdaş işletmesi, Uygar işletmesinin tamamını 2.000.000 TL'ye almıştır. Çağdaş işletmesinde, Bağlı ortaklık hesabına yansıtılan bu tutar aynı zamanda Uygar işletmesinin özkaynak kaleminde de yer almaktadır. Bu sebeple mükerrerliği önlemek için Çağdaş işletmesinin finansal tablolarında Bağlı Ortaklık Hesabı ile Uygar işletmesinin finansal tablolarında yer alan Ödenmiş Sermaye Hesabı elimine edilmiştir.

2.7.3.5.2. %100'ün Altında Bir Paya Sahip Olunan Bağlı Ortaklığın Konsolidasyonu

Ana ortaklığın, bağlı ortaklıktaki hisselerin tamamına sahip olmadığı durumlardır. %100'üne sahip olunan bağlı ortaklığın konsolidasyonundan tek farkı kontrol gücü olmayan paylardır. Ana ortaklığın bağlı ortaklıkta sahip olmadığı paylar kontrol gücü olmayan payları oluşturmaktadır. Kontrol gücü olmayan paylara denk düşen tutar hesaplanarak konsolide finansal tablolara eklenmelidir. Konu ile ilgili örnek aşağıda verilmiştir.

Örnek: Ana ortaklık olan Arda Deniz Ürünleri İşletmesi, balık üretme ve yetiştirme çiftliği olan Deniz İşletmesinin %80 hissesini 1.200.000 TL'ye satın almıştır. 20xx yılı içerisinde Arda ve Deniz işletmesi arasında hiçbir işlem gerçekleşmemiştir. Arda ve Deniz işletmesinin 31.12.20xx finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 109: Arda ve Deniz İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Finansal Durum Tablosu

	Arda İşletmesi	Deniz İşletmesi
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.500.000 TL	2.000.000 TL
Ticari Alacaklar	3.000.000 TL	500.000 TL
Stoklar	4.000.000 TL	900.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	100.000 TL	500.000 TL
Toplam Dönen Varlıklar	9.600.000 TL	3.900.000 TL
Duran Varlıklar		
Finansal Yatırımlar -İştirakler, İş Ortaklıkları Ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	1.200.000 TL	
Maddi Duran Varlıklar	10.000.000 TL	2.000.000 TL
Toplam Duran Varlıklar	11.200.000 TL	2.000.000 TL
Toplam Varlıklar	20.840.000 TL	5.900.000 TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Kısa Vadeli Borçlanmalar	6.000.000 TL	2.700.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	6.000.000 TL	2.700.000 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
Uzun Vadeli Borçlanmalar	4.000.000 TL	1.500.000 TL
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	4.000.000 TL	1.500.000 TL
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	9.500,00 TL	1.400.000 TL
Kar Yedekleri	500.000 TL	50.000 TL
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	500.000 TL	50.000 TL
Dönem Net Karı/Zararı	300.000 TL	200.000 TL
Toplam Özkaynaklar	10.800.000 TL	1.700.000 TL
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	20.800.000 TL	5.900.000 TL

Çözüm:

Arda İşletmesi, Deniz işletmesinin %80 payını 1.200.000 TL'ye satın almıştır. Bu tutar ana ortaklığın Finansal Yatırımlar Hesabında izlenmektedir. Satın alma sonucunda oluşan ve gerekli eliminasyonların yapıldığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 110: Arda ve Deniz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Arda İşl.	Deniz İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.500.000 TL	2.000.000 TL	4.500.000 TL		4.500.000 TL
Ticari Alacaklar	3.000.000 TL	500.000 TL	3.500.000 TL		3.500.000 TL
Stoklar	4.000.000 TL	900.000 TL	4.900.000 TL		4.900.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	100.000 TL	500.000 TL	600.000 TL		600.000 TL
Toplam Dönen Varlıklar	9.600.000 TL	3.900.000 TL	13.500.000 TL		13.500.000 TL
Duran Varlıklar					
Finansal Yatırımlar				-	
-İştirakler, İş Ort Ve Bağlı Ort Yatırım	1.200.000 TL		1.200.000 TL	1.200.000 TL	0 TL
Maddi Duran Varlıklar	10.000.000 TL	2.000.000 TL	12.000.000 TL		12.000.000 TL
Toplam Duran Varlıklar	11.200.000 TL	2.000.000 TL	13.200.000 TL		12.000.000 TL
Toplam Varlıklar	20.800.000 TL	5.900.000 TL	26.700.000 TL		25.500.000
Kısa Vadeli Yükümlülükler					
Kısa Vadeli Borçlanmalar	6.000.000 TL	2.700.000 TL	8.700.000 TL		8.700.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	6.000.000 TL	2.700.000 TL	8.700.000 TL		8.700.000 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler					
Uzun Vadeli Borçlanmalar	4.000.000 TL	1.500.000 TL	5.500.000 TL		5.500.000 TL
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	4.000.000 TL	1.500.000 TL	5.500.000 TL		5.500.000 TL
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye	9.500,00 TL	1.400.000 TL	10.900.000 TL	1.400.000 TL	9.500,00 TL
Kar Yedekleri	500.000 TL	50.000 TL	550.000 TL	-50.000 TL	500.000 TL
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	500.000 TL	50.000 TL	550.000 TL	-50.000 TL	500.000 TL
Dönem Net Karı/Zararı	300.000 TL	200.000 TL	500.000 TL	-40.000 TL	460.000 TL
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				+340.000 TL	340.000 TL
Toplam Özkaynaklar	10.800.000 TL	1.700.000 TL	12.500.000 TL		11.300.000 TL
Toplam Yükümlülük ve Özkaynak	20.840.000 TL	5.900.000 TL	26.700.000 TL		25.500.000 TL

Arda işletmesi, Deniz işletmesinin %80 payını 1.200.000 TL'ye almıştır. Arda işletmesinde, Bağlı ortaklık hesabına yansıtılan bu tutar aynı zamanda Deniz işletmesinin özkaynak kaleminde de yer almaktadır. Bu sebeple mükerrerliği önlemek için Arda İşletmesinin finansal tablolarında bağlı ortaklık hesabı ile Deniz İşletmesinin Özkaynak kalemleri elimine edilmiştir.

Konsolide finansal tabloların özkaynak kalemlerinde konsolidasyon yapılırken, Ödenmiş Sermaye, Kar Yedekleri, Geçmiş Yıl Karları Hesabı, ilke olarak, ana ortaklığın Ödenmiş Sermayesi, Kar Yedekleri ve Geçmiş Yıl Karları Hesabına eşit olmalıdır. Bu nedenle Deniz işletmesinin Ödenmiş Sermayesi, Kar yedekleri ve Geçmiş Yıl Karları Hesabı elimine edilmiştir.

Arda İşletmesi, Deniz İşletmesinin %80 payına sahiptir. Deniz işletmesinin kalan %20 hissesi kontrol gücü olmayan paylara aittir. Deniz İşletmesinin Dönem Net karı tutarının %20'sine denk düşen 40.000 TL ($200.000 \times 0,20$) kontrol gücü olmayan paylara ait olup dönem net karı toplamından elimine edilmiştir.

Bağlı ortaklığın Kontrol Gücü olmayan payları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

	Deniz İşletmesi	Kontrol Gücü Olm Pay Oranı	Kontrol Gücü Olm Pay Tutarı
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	1.400.000 TL	%20	280.000 TL
Kar Yedekleri	50.000 TL	%20	10.000 TL
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	50.000 TL	%20	10.000 TL
Dönem Net Karı/Zararı	200.000 TL	%20	40.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	1.700.000 TL		340.000 TL

Deniz işletmesinin %20 payına denk düşen 340.000 TL Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabına eklenerek konsolide finansal durum tablosu oluşturulmuştur.

2.7.3.5.3. Pozitif Şerefiyeye Sahip Ana Ortaklığın Konsolidasyonu

Pozitif şerefiye, işletmenin satın alma maliyetinin, nominal değerinden fazla olduğu durumlarda ortaya çıkar. Farklı bir ifade ile işletmeyi satın almak için ödenen tutarın, işletmenin net varlıklarından fazla olmasıdır.

Örnek: Yukarıdaki örneğimizde Arda İşletmesi, Deniz İşletmesinin %80 hissesini 1.400.000TL'ye peşin ödeyerek satın alsaydı ne olurdu?

Çözüm:

Deniz işletmesinin özkaynakları toplamı 1.500.000TL'dir. Deniz İşletmesinin %80 hissesinin değeri ise 1.200.000 TL. $(1.500.000 \times 0,80 = 1.200.000\text{TL})$ 'dir. Ana işletmenin satın aldığı tutar ile bağlı ortaklığın hisse oranına düşen özkaynak tutarı birbiri ile mahsuplaştırıldığı zaman ortaya çıkan fark şerefiyeyi vermektedir.

Ana ortaklığın %80 pay için ödemiş olduğu tutar= 1.400.000TL

Satın alırken işletmenin net belirlenebilir varlıklarındaki ana ortaklık payı=

$(1.500.000 \times 0,80) = 1.200.000$ TL'dir

Şerefiye tutarı= $1.400.000 - 1.200.000 = 200.000$ TL'dir.

200.000 TL değerindeki tutar konsolide finansal durum tablosunda Duran Varlıklar Hesabında izlenilmelidir.

Tablo 111: Arda ve Deniz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Arda İşl.	Deniz İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.300.000 TL	2.280.000 TL	4.580.000 TL		4.580.000 TL
Ticari Alacaklar	3.000.000 TL	500.000 TL	3.500.000 TL		3.500.000 TL
Stoklar	4.000.000 TL	900.000 TL	4.900.000 TL		4.900.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	100.000 TL	500.000 TL	600.000 TL		600.000 TL
Toplam Dönen Varlıklar	9.400.000 TL	4.180.000 TL	13.580.000TL		13.580.000TL
Duran Varlıklar					
Finansal Yatırımlar -İştirakler, İş Ort Ve Bağlı Ort Yatırım	1.400.000 TL		1.400.000 TL	- 1.400.000TL	0 TL
Maddi Duran Varlıklar	10.000.000 TL	2.000.000 TL	12.000.000TL		12.000.000TL
Şerefiye				200.000 TL	200.000 TL
Toplam Duran Varlıklar	11.400.000 TL	2.000.000 TL	13.400.000TL		12.200.000TL
Toplam Varlıklar	20.800.000 TL	6.180.000 TL	26.980.000TL		25.780.000TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler					
Kısa Vadeli Borçlanmalar	6.000.000 TL	2.700.000 TL	8.700.000 TL		8.700.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	6.000.000 TL	2.700.000 TL	8.700.000 TL		8.700.000 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler					
Uzun Vadeli Borçlanmalar	4.000.000 TL	1.500.000 TL	5.500.000 TL		5.500.000 TL
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	4.000.000 TL	1.500.000 TL	5.500.000TL		5.500.000TL

Tablo 111: (devamı)

Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye	9.500,00 TL	1.400.000 TL	10.900.000TL	-	9.500,00 TL
KarYedekleri	500.000 TL	50.000 TL	550.000 TL	-50.000TL	500.000 TL
Sermaye Yedekleri(H. Senedi İhraç pr.)		280.000 TL		-56.000 TL	224.000 TL
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	500.000 TL	50.000 TL	550.000 TL	-50.000TL	500.000 TL
Dönem Net Karı/Zararı	300.000 TL	200.000 TL	500.000 TL	-40.000 TL	460.000 TL
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				+396.000 TL	396.000 TL
Toplam Özkaynaklar	10.800.000 TL	1.980.000 TL	12.780.000TL		11.580.000TL
Toplam Yükümlülük ve Özkaynak	20.800.000 TL	6.180.000 TL	26.980.000TL		25.780.000TL

Arda İşletmesi, %80 payı 1.200.000 TL olan Deniz işletmesine 1.400.000 TL ödemiştir. 200.000 TL değerindeki fark konsolide finansal durum tablosunun Duran Varlıklar Kaleminde Şerefiye Hesabına eklenmiştir.

Deniz İşletmesi, %80 hissesini satması ile 280.000 TL tutarında Hisse Senedi İhraç Primi oluşmuştur. $(1.400.000 - (1.400.000 * 0,80))$ Satış sonrasında bu tutar Deniz İşletmesinin münferit finansal tablolarında Sermaye Yedekleri Hesabında izlenmiştir. Satış işleminden sonra oluşması sebebiyle bu tutarın, kontrol gücü olmayan paylara ait olan kısmı bulunarak Sermaye Yedekleri Hesabından elimine edilmiştir.

Bağlı ortaklığın Kontrol Gücü olmayan payları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

	Deniz İşletmesi	Kontrol Gücü Olm Pay Oranı	Kontrol Gücü Olm Pay Tutarı
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	1.400.000 TL	%20	280.000 TL
Kardan Yedekleri	50.000 TL	%20	10.000 TL
Sermaye Yedekleri	280.000 TL	%20	56.000 TL
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	50.000 TL	%20	10.000 TL
Dönem Net Karı/Zararı	200.000 TL	%20	40.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	1.900.000 TL		396.000 TL

Kontrol gücü olmayan paylar 380.000 TL bulunmuştur. Bulunan tutar konsolide finansal durum tablosuna eklenmiştir.

2.7.3.5.4. Negatif Şerefiyeye Sahip Ana Ortaklığın Konsolidasyonu

Negatif şerefiye, işletmenin satın alma maliyetinin, nominal değerinin altında olduğu durumlarda ortaya çıkar. Farklı bir ifade ile işletmeyi satın almak için ödenen tutarın, işletmenin net varlıklarından az olmasıdır. Pek rastlanmayan bir durum olan negatif şerefiye, değerinin altında düşük fiyata satılan işletmelerde oluşmaktadır.

Örnek: Arda İşletmesi, Deniz İşletmesinin %80 hissesini 1.100.000TL’ye peşin ödeyerek satın alsaydı ne olurdu?

Tablo 112: Arda ve Deniz İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Arda İşl.	Deniz İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.600.000 TL	1.900.000 TL	4.500.000 TL		4.500.000 TL
Ticari Alacaklar	3.000.000 TL	500.000 TL	3.500.000 TL		3.500.000 TL
Stoklar	4.000.000 TL	900.000 TL	4.900.000 TL		4.900.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	100.000 TL	500.000 TL	600.000 TL		600.000 TL
Toplam Dönen Varlıklar	9.700.000 TL	3.800.000 TL	13.500.000TL		13.500.000TL
Duran Varlıklar					
Finansal Yatırımlar				-	
-İştirakler, İş Ort Ve Bağlı Ort Y.	1.100.000 TL		1.100.000 TL	1.100.000TL	0 TL
Maddi Duran Varlıklar	10.000.000 TL	2.000.000 TL	12.000.000TL		12.000.000TL
Toplam Duran Varlıklar	11.100.000 TL	2.000.000 TL	13.100.000TL		12.000.000TL
Toplam Varlıklar	20.800.000 TL	5.800.000 TL	26.600.000TL		25.500.000
Kısa Vadeli Yükümlülükler					
Kısa Vadeli Borçlanmalar	6.000.000 TL	2.700.000 TL	8.700.000 TL		8.700.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	6.000.000 TL	2.700.000 TL	8.700.000 TL		8.700.000 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler					
Uzun Vadeli Borçlanmalar	4.000.000 TL	1.500.000 TL	5.500.000 TL		5.500.000 TL
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	4.000.000 TL	1.500.000 TL	5.500.000TL		5.500.000TL
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye	9.500,00 TL	1.300.000 TL	10.800.000TL	1.300.000TL	9.500,00 TL
Kar Yedekleri	500.000 TL	50.000 TL	550.000 TL	-50.000TL	500.000 TL
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	500.000 TL	50.000 TL	550.000 TL	-50.000TL	500.000 TL
Dönem Net Karı/Zararı	300.000 TL	200.000 TL	500.000 TL	-40.000 TL	460.000 TL
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				+340.000 TL	340.000 TL
Toplam Özkaynaklar	10.800.000 TL	1.600.000 TL	12.400.000TL		11.300.000TL
Toplam Yükümlülük ve Özkaynak	20.840.000 TL	5.800.000 TL	26.600.000TL		25.500.000TL

Çözüm:

Deniz işletmesinin özkaynakları toplamı 1.400.000TL'dir. Deniz İşletmesinin %80 hissesinin değeri ise 1.120.000 TL ($1.400.000 \times 0,80 = 1.120.000\text{TL}$)'dir. Ana işletmenin satın alma bedelinden, bağlı ortaklığın hisse oranına düşen özkaynak tutarı çıkarıldığında oluşan fark şerefiyeyi vermektedir. Satın alınan tutar, bağlı ortaklığın hisse oranına düşen tutardan küçükse yada oluşan fark negatif sonuç veriyorsa buna negatif şerefiye denilmektedir.

Ana ortaklığın %80 pay için ödemiş olduğu tutar= 1.100.000TL

Satın alırken işletmenin net belirlenebilir varlıklarındaki ana ortaklık payı= ($1.400.000 \times 0,80$) = 1.120.000 TL'dir

Şerefiye tutarı= $1.120.000 - 1.100.000 = 20.000$ TL'dir.

Örneğimizde satın alınan tutar, bağlı ortaklığın hisse oranına düşen özkaynak tutarından küçük olduğu için 20.000 TL tutarında negatif şerefiye oluşmuştur. TFRS'de negatif şerefiye ile ilgili bilgi bulunmamaktadır. BOBİ FRS'ye göre ise bu tutar, yatırımın edinildiği dönemde iştirakin dönem net kârından (zararından) işletmeye düşen pay belirlenirken konsolide kâr zarar tablosunda "Bağlı ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar Hesabında" gelirlere dâhil edilmelidir. (BOBİ FRS, 10, 22)

2.7.3.5.5. Yabancı Para ile Hazırlanan Bağlı Ortaklıkların Finansal Tablolarının Konsolidasyonu

Ana ortaklığın ve bağlı ortaklıklarının kullandığı para birimi farklılık gösterebilir. Bu durumlarda ana ortaklığın kullandığı para birimi dikkate alınır. Bağlı Ortaklıklar hesap kalemlerindeki tutarları ana ortaklığın kullandığı para birimine göre hesaplayarak finansal tablolarını oluştururlar. Aynı para biriminin kullanıldığı münferit finansal tablolar birleştirilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanır.

Örnek: Ankara İşletmesi, Londra İşletmesinin tamamına 70.000 £, Paris İşletmesinin %90 hissesine 135.000 €, Washington İşletmesinin %80 hissesine 80.000 \$ ödeyerek sahip olmuştur. (Satış işlemi gerçekleşirken herhangi bir şerefiye oluşmamıştır) Ana ortaklık olan Ankara İşletmesinin para birimi Türk Lirasıdır. Bağlı ortaklıkları olan Londra İşletmesinin para birimi Sterlin, Paris İşletmesinin para birimi Euro, Washington İşletmesinin para birimi ise Dolardır.

İşletmeler arasında herhangi bir işlem gerçekleşmemiştir. İşletmelerin münferit finansal tabloları aşağıda verilmiştir.

İşletmelerin yabancı para cinsinden kurları aşağıdaki gibidir;

	Sterlin kuru	Euro kuru	Dolar kuru
Dönem sonu kur tutarı	9.5905 TL	8,6880 TL	7.3460 TL
Ortalama kur tutarı	8.5905 TL	7,6880 TL	6.8460 TL

Tablo 113: Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Münferit Finansal Durum Tabloları

	ANKARA İŞLETMESİ	LONDRA İŞLETMESİ	PARİS İŞLETMESİ	WASHINGTON İŞLETMESİ
DÖNEN VARLIKLAR				
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.500.000 ₺	80.000 £	140.000 €	100.000 \$
Ticari Alacaklar	400.000 ₺	15.000 £	30.000 €	20.000 \$
Stoklar	600.000 ₺	20.000 £	40.000 €	40.000 \$
DURAN VARLIKLAR				
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırımlar	2.431.895 ₺			
AKTİF TOPLAMI	4.931.895 ₺	115.000 £	210.000 €	160.000 \$
KVY	600.000 ₺	30.000 £	40.000 €	40.000 \$
ÖZKAYNAKLAR				
Ödenmiş Sermaye	4.000.000 ₺	70.000 £	150.000 €	100.000 \$
Dönem Net Karı	331.895 ₺	15.000 £	20.000 €	20.000 \$
PASİF TOPLAMI	4.931.895 ₺	115.000 £	210.000 €	160.000 \$

Çözüm:

Ankara İşletmesi; Londra İşletmesini 671.335 TL'ye ($70.000\text{£} \times 9,5905\text{TL}$), Paris İşletmesini 1.172.880 TL'ye ($135.000\text{€} \times 8,6880\text{TL}$), Washington İşletmesini 587.680 TL'ye ($80.000\$ \times 7,3460\text{TL}$) satın almıştır. Konsolide finansal durum tablosu, ana ortaklığın kullandığı para birimine göre hazırlanmalıdır. Ana ortaklığın kullandığı para birimi Türk Lirası olduğu için diğer işletmelerin para birimleri Türk Lirasına çevrilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmalıdır. İşletmelerin Dönem Net Karı dışındaki tüm kalemleri dönem sonu kuruna göre hesaplanır. Dönem net karı, yıl içerisindeki işlemlerin birikmesi ile oluştuğu için ortalama kur tutarına göre hesaplanır. Dönem net karının ortalama kur ile Türk Lirasına çevrilmesi sonucunda Aktif ve Pasifler arasında fark ortaya çıkar. Bu fark Yabancı Para Çevrim Farkları Adı altında özkaynaklara ilave edilerek Aktif ve Pasifler birbirine eşitlenmelidir. İşletmelerin kur tutarlarına göre Türk Lirasına çevrilen kalemleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 114: Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Türk Lirasına Çevrilerek Hazırlanan Münferit Finansal Durum Tabloları

	ANKARA İŞLETMESİ	LONDRA İŞLETMESİ	PARİS İŞLETMESİ	WASHINGTON İŞLETMESİ
DÖNEN VARLIKLAR				
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.500.000 ₺	767.240 ₺	1.216.320 ₺	734.600 ₺
Ticari Alacaklar	400.000 ₺	143.857 ₺	260.640 ₺	146.920 ₺
Stoklar	600.000 ₺	191.810 ₺	347.520 ₺	293.840 ₺
DURAN VARLIKLAR				
İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırımlar	2.431.895 ₺			
AKTİF TOPLAMI	4.931.895 ₺	1.102.907 ₺	1.824.480 ₺	1.175.360 ₺
KVY	600.000 ₺	287.715 ₺	347.520 ₺	293.840 ₺
ÖZKAYNAKLAR				
Ödenmiş Sermaye	4.000.000 ₺	671.335 ₺	1.303.200 ₺	734.600 ₺
Yabancı Para Çevrim Farkı		15.000 ₺	20.000 ₺	10.000 ₺
Dönem Net Karı	331.895 ₺	128.857 ₺	153.760 ₺	136.920 ₺
PASİF TOPLAMI	4.931.895 ₺	1.102.907 ₺	1.824.480 ₺	1.175.360 ₺

Bağlı ortaklıkların para birimleri Türk Lirasına çevrildikten sonra İşletmelerin konsolide finansal tabloları hazırlanabilir. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken, işletmelerin dönen varlık kalemleri, duran varlık kalemleri, kısa vadeli yabancı kaynak kalemleri, uzun vadeli yabancı kaynaklar kalemleri ve özkaynak kalemleri tek tek toplanmalıdır. Toplama işleminden sonra gerekli eliminasyonlar yapılmalıdır. Gerekli eliminasyonların yapıldığı konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 115: Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Tam Konsolidasyon Yöntemine Göre Hazırlanan Finansal Durum Tabloları

	ANKARA İŞL.	LONDRA İŞL.	PARİS İŞL.	WASH. İŞL.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT
DÖNEN VARLIK							
Nakit ve N. Benzer.	1.500.000	767.240	1.216.320	734.600	4.218.160		4.218.160
Ticari Alacaklar	400.000	143.857	260.640	146.920	951.417		951.417
Stoklar	600.000	191.810	347.520	293.840	1.433.170		1.433.170
DURAN VARLIK							
İşt, İş OrtVe B. Ort Y.	2.431.895				2.431.895	-2.431.895	
AKTİF TOPLAMI	4.931.895	1.102.907	1.824.480	1.175.360	9.034.642		6.602.747

Tablo 115: (devamı)

KVY	600.000	287.715	347.520	293.840	1.529.075		1.529.075
ÖZKAYNAKLAR							
Ödenmiş Sermaye	4.000.000	671.335	1.303.200	734.600	6.709.135	-2.709.135	4.000.000
Y. Para Çevrim Fark		15.000	20.000	10.000	45.000	-4.000	41.000
Dönem Net Karı	331.895	128.857	153.760	136.920	751.432	-42.760	708.672
Kon. Gücü Olm. Pay						324.000	324.000
PASİF TOPLAMI	4.931.895	1.102.907	1.824.480	1.175.360	9.034.642		6.602.747

Ankara İşletmesinin, bağlı ortaklıklarından satın aldığı hisseler için ödediği 2.431.895 TL “İştirakler, İş Ortaklıkları Ve Bağlı Ortaklıklarına Yatırımlar Hesabında” bulunmaktadır. Fakat bu tutar aynı zamanda Ankara İşletmesinin özkaynaklarında ve bağlı ortaklıkların özkaynaklarında bulunmaktadır. Mükerrerliği önlemek için “İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklarına Yatırımlar Hesabında” 2.431.895 TL tutarında eliminasyon gerçekleştirilmelidir.

Ödenmiş sermaye tutarları, kural olarak, ana ortaklığın ödenmiş sermaye tutarlarına eşit olmalıdır. Ana ortaklığın ödenmiş sermaye tutarı, bağlı ortaklıklarının ödenmiş sermaye tutarlarını kapsamaktadır. Bu sebeple bağlı ortaklıkların Ödenmiş Sermaye Hesapları elimine edilmiştir.

Yabancı para çevrim farkının kontrol gücü olmayan paylara ait olan kısmı bulunarak elimine edilmelidir. Paris İşletmesinin yabancı para çevrim farkı tutarı 20.000 TL’dir. Bu tutarın %10’una denk düşen 2.000 TL elimine edilmiştir. Washington İşletmesinin yabancı para çevrim farkı tutarı 10.000 TL’dir. Bu tutarın %20’sine denk düşen 2.000 TL elimine edilmiştir. (2.000+2.000=4.000)

Dönem net karının kontrol gücü olmayan paylara ait olan kısmı toplam tutardan elimine edilmelidir. Dönem net karı tutarı 153.760 TL olan Paris İşletmesinin %10 payı kontrol gücü olmayan paylara aittir. Kontrol gücü olmayan paylara denk düşen 15.376 TL (153.760*0,10) toplam dönem net karı tutarından elimine edilmiştir. 136.920 TL dönem net karına sahip olan Washington İşletmesinin %20 payı kontrol gücü olmayan paylardır. Dönem net karının 27.384 TL’si (136.920*0,20) kontrol gücü olmayan paylara aittir. Bulunan bu tutar toplam dönem net karından elimine edilmiştir (27.384+136.920=42.760).

Konsolide finansal tablo hazırlanırken son olarak kontrol gücü olmayan paylar hesaplanmalıdır. Örneğimizde Ankara İşletmesi, Londra İşletmesinin tamamına sahip olduğu için Londra İşletmesinin kontrol gücü olmayan payları bulunmamaktadır. Ankara İşletmesi, Paris İşletmesinin %90 hissesine sahiptir. Bu sebeple Paris İşletmesinin %10 hissesine denk düşen 147.696 TL (1.476.960 TL*0,10) kontrol gücü olmayan paylara aittir.

Paris İşletmesinin kontrol gücü olmayan payları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

	Paris İşletmesi	Kontrol Gücü Olm Pay Oranı	Kontrol Gücü Olm Pay Tutarı
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	1.303.200	%10	130.320 TL
Y. Para Çevrim Fark	20.000	%10	2.000 TL
Dönem Net Karı	153.760	%10	15.376 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	1.476.960 TL		147.696 TL

Ankara İşletmesi, Washington İşletmesinin %80 hissesine sahiptir. Washington İşletmesinin %20 hissesine denk düşen 88.152 TL ($881.520 \times 0,20$) Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabında gösterilmelidir. bu işlemler sonucunda kontrol gücü olmayan paylara kaydedilmesi gereken toplam tutar 324.000 (147.696+176.304) TL'dir.

Washington İşletmesinin kontrol gücü olmayan payları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

	Washington İşletmesi	Kontrol Gücü Olm Pay Oranı	Kontrol Gücü Olm Pay Tutarı
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	734.600	%20	146.920 TL
Y. Para Çevrim Fark	10.000	%20	2.000 TL
Dönem Net Karı	136.920	%20	27.384 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	881.520 TL		176.304 TL

2.7.3.5.6. Farklı Dönemlere Ait Finansal Tabloların Konsolidasyonu

Grup işletmeler, konsolide finansal tablolarını oluştururken aynı raporlama tarihi olan münferit finansal tabloları kullanılmalıdır. Fakat bazı durumlarda ana ortaklık ve bağlı ortaklığın münferit finansal tablolarının raporlama tarihi farklı olabilir. Böyle durumlarda bağlı ortaklık, ana ortaklığın finansal tablolarını hazırladığı raporlama dönemine göre münferit finansal tablolarını düzenlemelidir. Eğer bu düzeltme işlemi yapılmıyorsa, ana ortaklık ve bağlı ortaklığın farklı olan raporlama dönemleri arasında oluşan önemli etkiye sahip olaylar dikkate alınarak, bağlı ortaklığa ait en güncel finansal tablolar ile konsolide finansal tablolar hazırlanmalıdır. Her durumda ana ortaklık ve bağlı ortaklığın raporlama dönemleri arasında kalan süre 3 aydan fazla olmamalıdır. (TFRS, 10, B92)

Örnek: Hesap dönemi 31.12 tarihinde biten ana ortaklık, geçmiş yıllarda bağlı ortaklığının tüm paylarını 2.000.000 TL'ye satın almıştır. Ara dönemlerde konsolide finansal tablo hazırlama

zorunluluğu bulunmayan ana ortaklık aldığı karar ile 3. Çeyrekte konsolide finansal tablolarını hazırlamak istemiştir. Hesap dönemi 30.06 tarihinde biten bağlı ortaklık 1.çeyrek finansal tablolarını hazırlamıştır. Fakat bağlı ortak mücbir sebeplerden dolayı 3. Çeyrek finansal tablolarını hazırlayamamıştır. Ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait münferit finansal tablo ve dönemleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 116: Ana Ortaklığın Münferit Finansal Tabloları

	31.03.2021	30.06.2021	30.09.2021
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.000.000 TL	3.000.000 TL	1.000.000 TL
Ticari Alacaklar	900.000 TL	1.000.000 TL	1.100.000 TL
Stoklar	1.500.000 TL	2.000.000 TL	1.700.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	600.000 TL	500.000 TL	400.000 TL
Toplam Dönen Varlıklar	5.000.000 TL	6.500.000 TL	4.200.000 TL
Duran Varlıklar			
Finansal Yatırımlar - İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yatırımlar	2.000.000 TL	2.000.000 TL	2.000.000 TL
Maddi Duran Varlıklar	3.000.000 TL	3.000.000 TL	3.500.000 TL
Toplam Duran Varlıklar	5.000.000 TL	5.000.000 TL	5.500.000 TL
Toplam Varlıklar	10.000.000 TL	11.500.000 TL	9.700.000 TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Borçlanmalar	1.500.000 TL	2.900.000 TL	1.000.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.500.000 TL	2.900.000 TL	1.000.000 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Borçlanmalar	1.000.000 TL	1.000.000 TL	1.000.000 TL
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	1.000.000 TL	1.000.000 TL	1.000.000 TL
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	7.000.000 TL	7.000.000 TL	7.000.000 TL
Dönem Net Karı	500.000 TL	600.000 TL	700.000 TL
Toplam Özkaynaklar	7.500.000 TL	7.600.000 TL	7.700.000 TL
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	10.000.000 TL	11.500.000 TL	9.700.000 TL

Tablo 117: Bağı Ortaklığın Münferit Finansal Tabloları

	30.06.2021	30.09.2021
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.000.000 TL	1.500.000 TL
Ticari Alacaklar	450.000 TL	500.000 TL
Stoklar	750.000 TL	1.000.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	300.000 TL	250.000 TL
Toplam Dönen Varlıklar	2.500.000 TL	3.250.000 TL
Duran Varlıklar		
Finansal Yatırımlar		
Maddi Duran Varlıklar	700.000 TL	700.000 TL
Toplam Duran Varlıklar	700.000 TL	700.000 TL
Toplam Varlıklar	3.200.000 TL	3.950.000 TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Kısa Vadeli Borçlanmalar	500.000 TL	950.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	500.000 TL	950.000 TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
Uzun Vadeli Borçlanmalar	400.000 TL	600.000 TL
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	400.000 TL	600.000 TL
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	2.000.000 TL	2.000.000 TL
Dönem Net Karı	300.000 TL	400.000 TL
Toplam Özkaynaklar	2.300.000 TL	2.400.000 TL
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	3.200.000 TL	3.950.000 TL

Çözüm:

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken kullanılan münferit finansal tablolar, ilke olarak, ana ortaklıkla aynı dönemlere ait olmalıdır. Örneğimizde ana ortaklığın 3. dönem ara finansal tabloları ile bağı ortaklığın 2. dönem ara finansal tabloları konsolide edilmek için hazırlanmıştır. Bu durumda hazırlanan konsolide finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 118: Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Ana Ort. 30.09	Bağlı Ort. 30.09	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.000.000 TL	1.500.000TL	2.500.000 TL		2.500.000 TL
Ticari Alacaklar	1.100.000 TL	500.000 TL	1.600.000 TL		1.600.000 TL
Stoklar	1.700.000 TL	1.000.000TL	2.700.000 TL		2.700.000 TL
Diğer Dönen Varlıklar	400.000 TL	250.000 TL	650.000 TL		650.000 TL
Toplam Dönen Varlıklar	4.200.000 TL	3.250.000TL	7.450.000TL		7.450.000TL
Duran Varlıklar					
Finansal Yatırımlar - İşt, İş OrtVe Bağlı Ort Yat	2.000.000 TL	0 TL	2.000.000 TL	-2.000.000TL	0 TL
Maddi Duran Varlıklar	3.500.000 TL	700.000	4.200.000 TL		4.200.000TL
Toplam Duran Varlıklar	5.500.000 TL	700.000 TL	6.200.000TL		4.200.000TL
Toplam Varlıklar	9.700.000 TL	3.950.000TL	13.650.000TL		11.650.000TL
Kısa Vadeli Yükümlülükler					
Kısa Vadeli Borçlanmalar	1.000.000 TL	950.000 TL	1.950.000TL		1.950.000TL
Toplam Kısa Vadeli Yük.	1.000.000 TL	950.000 TL	1.950.000TL		1.950.000TL
Uzun Vadeli Yükümlülükler					
Uzun Vadeli Borçlanmalar	1.000.000 TL	600.000 TL	1.600.000TL		1.600.000TL
Toplam Uzun Vadeli Yük.	1.000.000 TL	600.000 TL	1.600.000TL		1.600.000TL
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye	7.000.000 TL	2.000.000TL	9.000.000TL	-2.000.000TL	7.000.000 TL
Dönem Net Karı	700.000 TL	400.000 TL	1.100.000TL		1.100.000 TL
Toplam Özkaynaklar	7.700.000 TL	2.400.000TL	10.100.000TL		8.100.000 TL
Toplam Yük. ve Özkaynaklar	9.700.000 TL	3.950.000TL			11.650.000TL

2.7.3.5.7. Kontrol Gücünün Kaybedilmesi

Ana ortaklık bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybettiği tarihte, bağlı ortaklığını tüm aktif ve pasifleriyle birlikte konsolide finansal tablolarından çıkarmalıdır.

Örnek: Ana ortaklık olan X işletmesi, Y bağlı ortaklığına ait hisselerin %80'ini 360.000 TL'ye satın almıştır. İlerleyen tarihlerde X işletmesi, Y işletmesinin %60 hissesini elinden çıkartmıştır. X İşletmesi, Y İşletmesine ait olan %60 hissesini 360.000 TL'ye satmıştır. B işletmesinin gerçeğe uygun değeri 600.000 TL'dir. (Tanyeri, 2016,40) Aşağıdaki tabloda X ve Y işletmesinin satış öncesi konsolide Finansal Durum Tablosu verilmiştir.

Tablo 119: X ve Y İşletmesinin Satış Öncesi Finansal Durum Tablosu

	X İŞLETMESİ	Y İŞLETMESİ
DÖNEN VARLIKLAR		
Nakit ve Nakit Benzerleri	900.000	500.000
Ticari Alacaklar	500.000	250.000
Diğer Alacaklar	150.000	10.000
Stoklar	450.000	200.000
DURAN VARLIKLAR		
İşt, İş Ort Ve Bağlı Ort Yat	360.000	
Maddi Duran Varlıklar	350.000	100.000
AKTİF TOPLAMI	2.710.000	1.060.000
I - KVK		
Ticari Borçlar	650.000	350.000
Diğer Borçlar	110.000	60.000
II - UVK	300.000	200.000
III - ÖZKAYNAKLAR	1.650.000	450.000
PASİF TOPLAMI	2.710.000	1.060.000

Çözüm:

Yapılan satış işlemi sonucunda X işletmesinin, Y işletmesinde %20'lik hissesi devam etmektedir. Fakat X işletmesi, Y işletmesi üzerindeki kontrolünü kaybetmiştir. Bu durumda X işletmesi, eski bağlı ortaklığı olan Y işletmesinin varlık ve borçlarını konsolide finansal tablolarından çıkarmalıdır. X işletmesi, %60 hissesini sattığı Y işletmesinde kalan %20'lik hisse payını gerçeğe uygun değer üzerinden İştirakler Hesabında göstermelidir. X işletmesi satmış olduğu hisselerden bir kazanç elde etmişse bunu konsolide finansal tablolarına yansıtmalıdır. (Örneğimizde satış kazancı özkaynaklarda gösterilmiştir) Kontrol kaybına sebep olan satış işlemi ile ilgili hesaplamalar aşağıda verilmiştir.

Y'nin Defter Değeri	450.000
Y'nin Gerçeğe Uygun Değeri	600.000
Y'de Kontrol Gücü Olmayan Payların Defter Değeri (450.000*0,20)	90.000
Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden X'in Y'deki %60'lık Pay Satışı (600.000*0,60)	360.000
X'in yeni payı = 600.000*0,20)	120.000

Y işletmesinin özkaynaklarında gözüken 450.000 TL değerindeki tutar Y işletmesinin defter değeridir. Y işletmesinin gerçeğe uygun değeri ise 600.000 TL'dir. Y işletmesinin %60 hissesi gerçeğe uygun değer üzerinden 360.000 TL'ye satılmıştır. Satış sonucunda X işletmesinin, Y işletmesinde kalan %20 hissesinin gerçeğe uygun değeri ise 120.000 TL'dir.

Tablo 120: Y İşletmesinin Satışından Elde Edilen Gelir

Satılan %60 hissenin gerçeğe uygun değeri (600*0,60)	+	360.000
Satış Bedeli	=	360.000
X şirketine kalan %20 hissenin gerçeğe uygun değeri (600*0,20)	+	120.000
X şirketinin toplam hisselerinin gerçeğe uygun değeri (600*0,80)	=	480.000
X şirketinin toplam hisselerinin defter değeri (450.000*0,80)	-	360.000
Kontrol Kaybı Sonucu Oluşan Gelir	=	120.000

X işletmesi, Y işletmesinin %60 hissesini gerçeğe uygun değer üzerinden 360.000 TL'ye satmıştır. Eğer X işletmesi, Y işletmesinin hisselerini satmasaydı, Y işletmesinin %80 hissesinin gerçeğe uygun değeri 480.000 TL olacaktı. Y İşletmesinin %80 hissesinin Defter değeri ise 360.000 TL 'di. X işletmesi, Y işletmesinin %60 hissesini sattığında 120.000 TL (480.000-360.000) satış karı elde etmiştir. Diğer bir ifade ile X işletmesi, Y işletmesinin %80 hissesini satın alırken ödediği 360.000 TL'yi, Y işletmesinin %60 hissesini satarak geri kazanmıştır. X işletmesinin, Y işletmesinde kalan %20 lik hissesine denk düşen 120.000 TL değerindeki tutar, X işletmesinin satış karı olmuştur.

X işletmesinin, Y işletmesindeki kontrolünü kaybetmesi sonucunda Y işletmesini konsolide finansal tablolarından çıkartması gerekmektedir. Bağlı ortaklık olan Y işletmesine ait tüm varlık ve borç hesapları elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu dışına atılmıştır. Satış sonucu oluşan konsolide finansal durum tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 121: Satış Sonucu Hazırlanan Konsolide Finansal Durum Tablosu

	X İŞ	Y İŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
DÖNEN VARLIKLAR					
Nakit ve Nakit Benzerleri	900.000	500.000	1.400.000,00	360.000 -500.000	1.260.000
Ticari Alacaklar	500.000	250.000	750.000	-250.000	500.000
Diğer Alacaklar	150.000	10.000	16.000	-10.000	150.000
Stoklar	450.000	200.000	650.000	-200.000	450.000
DURAN VARLIKLAR					
İşt, İş Ort Ve Bağlı Ort Yat					
-Bağlı Ortaklıklar	360.000		360.000	-360.000	0
-İştirakler	0		0	120.000	120.000
Maddi Duran Varlıklar	350.000	100.000	450.000	-100.000	350.000
AKTİF TOPLAMI	2.710.000	1.060.000	3.770.000		2.830.000
I - KVYK					
Ticari Borçlar	650.000	350.000	1.000.000	-350.000	650.000
Diğer Borçlar	110.000	60.000	170.000	-60.000	110.000

Tablo 121: (devamı)

II - UYUK	300.000	200.000	500.000	-200.000	300.000
III - ÖZKAYNAKLAR	1.650.000	450.000	2.100.000	120.000 -450.000	1.770.000
Kontrol Gücü Olmayan Pay				90.000 -90.000	0
PASİF TOPLAMI	2.710.000	1.060.000	3.770.000		2.830.000

X ana ortaklığı, hisselerini sattığı ve kontrolünü kaybettiği Y bağlı ortaklığını konsolidasyondan çıkarmıştır. X işletmesi, Y işletmesini satması ile elde ettiği 360.000 TL'yi Nakit ve Nakit Benzerleri Hesabında toplamalıdır. Aynı zamanda Y işletmesine ait olan nakit ve nakit benzeri tutarlar elimine edilerek konsolide finansal tablolardan çıkarılmalıdır. Y işletmesine ait olan kalemlerdeki tutarlar tek tek toplam tutarlardan elimine ederek konsolide finansal tablo dışına çıkarmıştır. X ana ortaklığının, Y bağlı ortaklığında (eski) sahip olduğu %20'lik hisse payına denk düşen 120.000 TL değerindeki tutar İştirakler Hesabına kaydedilmiştir. X işletmesinin %60'lık hisse satışı sonucunda elde ettiği 120.000 TL tutarındaki kazanç özkaynaklar kalemine kaydedilmiştir.

2.7.3.6. Kar ve Zarar Tablosunun Konsolidasyonu

Grup işletmeler konsolide finansal tablolarını tamamladıktan sonra konsolide kar ve zarar tablosunu hazırlamaktadır. Bunun için grup işletmeler öncelikle münferit kar ve zarar tablolarındaki gelir ve gider kalemlerini tek tek toplayarak gelir ve giderlerin tam konsolidasyonunu yapmalıdır.

Grup işletmeler, konsolide kar ve zarar tablolarını oluştururken, münferit kar ve zarar tablolarındaki hasılat kalemini toplayarak tam konsolidasyona başlarlar. Sonrasında münferit kar ve zarar tablosunda bulunan satışların maliyeti kalemlerini toplarlar. Toplam hasılat tutarı ile toplam satışların maliyeti tutarının birbirinden çıkarılmasıyla brüt kar bulunur.

Grup işletmeler münferit kar ve zarar tablolarında topladıkları tüm kalemler ile gerekli işlemleri yaparak dönem net karına ulaşmalıdır. Bulunan dönem net karı tutarı işletmenin konsolide finansal durum tablosunda eliminasyon yapılmadan önce bulunan dönem net karına eşit olmalıdır.

Grup işletmeler kar ve zarar tablolarındaki gelir ve gider kalemlerini tek tek topladıktan sonra elimine edilmesi gereken kalemler olup olmadığına bakmalıdır. Toplanan kalemlerde, varsa, gerekli eliminasyonlar yapılmalıdır. Grup işletmeleri arasında kira, faiz, komisyon gelirlerinin olması ya da mal alım/satımı olması gibi sebeplerden konsolide kar ve zarar tablosunda gerekli eliminasyonlar yapılmalıdır.

Gelir ve gider kalemlerinin birleştirildiği konsolide kar ve zarar tablosunda kontrol gücü olmayan paylar unutulmamalıdır. Ana ortaklık bağlı ortaklığın tüm hisselerine sahip ise kontrol gücü olmayan paylar söz konusu değildir. Bu durumda dönem net karı kalemi konsolide finansal durum tablosundaki dönem net karı kalemiyle denk olmalıdır. Eğer ana ortaklık, bağlı ortaklığın tamamına sahip değil ise dönem net karında sahip olmadığı orana denk düşen tutar Konsolide kar ve zarar tablosunda kontrol gücü olmayan paylar kaleminde gösterilmelidir.

Örnek 1 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Mal Alımının Grup Dışına Satılması):

Lavanta işletmesi, Begonya işletmesinin hisselerinin %80'ine sahiptir. Begonya işletmesi ürettiği mamullerin tamamını A işletmesine satmıştır. Maliyeti 350.000 TL olan mamulleri, 450.000 TL'ye alan Lavanta işletmesi bu mamulün tamamını 500.000 TL'ye grup dışında bir işletmeye satmıştır. (Karışıklık olmaması için Kar ve Zarar Tablosunda sadece gerekli kalem tutarları açıklanmıştır.)

Tablo 122: Lavanta ve Begonya İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Lavanta İşletmesi	Begonya İşletmesi
Satış Hasılatı	100.000 TL	50.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(70.000) TL	(30.000) TL
BRÜT KAR/Z	30.000 TL	20.000 TL
DÖNEM NET KAR/Z	30.000 TL	20.000 TL

Çözüm:

Begonya işletmesi maliyeti 350.000 TL olan ürünleri Lavanta işletmesine 450.000 TL'ye satmıştır. Satış işlemi sonucunda Begonya işletmesinin Hasılat Hesabında 450.000 TL, Satışların Maliyeti Hesabında 350.000 TL artış olmuştur. Lavanta işletmesi aldığı 450.000 TL tutarındaki ürünü 500.000 TL'ye grup dışında bir işletmeye satmıştır. Grup dışındaki işletmeye satılan ürün sonucunda Lavanta İşletmesinin Hasılat Hesabında 500.000 TL, Satışların Maliyeti Hesabında 450.000 TL artış gerçekleşmiştir.

Tablo 123: Lavanta ve Begonya İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Lavanta İşletmesi	Begonya İşletmesi
Satış Hasılatı	600.000 TL	500.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(520.000) TL	(380.000) TL
BRÜT KAR/Z	80.000 TL	120.000 TL
DÖNEM NET KAR/Z	80.000 TL	120.000 TL

Begonya işletmesi ürettiği mamullerin tamamı için 350.000 TL harcamıştır. Üretilen mamuller önce Lavanta işletmesine 450.000 TL'ye sonra da grup dışındaki başka bir işletmeye 500.000 TL'ye

satılmıştır. Begonya işletmesi, ana ortaklığı olan Lavanta işletmesine sattığı mamuller için gerekli hesap kalemlerinde eliminasyon yapmalıdır. Eğer gerekli eliminasyonlar yapılmaz ise konsolide kar ve zarar tablosunda toplamda 950.000 TL’lik bir satış hasılatı kaydı çıkmış olacak ve dolayısıyla yanlış sonuçlar oluşacaktır. Oysa ki Begonya işletmesi, maliyeti 350.000 TL olan ürünleri, Lavanta işletmesi aracılığıyla başka bir işletmeye 500.000 TL’ye satmış ve 150.000 TL brüt kar elde etmiştir. Gerekli eliminasyonların yapılarak hazırlandığı konsolide kar ve zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 124: Lavanta ve Begonya İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu

	Lavanta İşl.	Begonya İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z T.
Satış Hasılatı	600.000 TL	500.000 TL	1.100.000 TL	-450.000 TL	650.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(520.000) TL	(380.000) TL	(900.000) TL	+450.000 TL	(450.000) TL
BRÜT KAR/Z	80.000 TL	120.000 TL	200.000 TL		200.000 TL
DÖNEM NET KAR/Z	80.000 TL	120.000 TL	200.000 TL		200.000 TL
Ana Ortaklık Payları				176.000 TL	(176.000) TL
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				24.000 TL	24.000 TL

Lavanta işletmesinin, Begonya işletmesinde sahip olmadığı hisseler kontrol gücü olmayan payları oluşturmaktadır. Örneğimizde Lavanta işletmesi, Begonya işletmesinin %80 hissesine sahip olduğu için kalan %20’lik hisse kontrol gücü olmayan paylara aittir. Kar Ve Zarar Tablosu hazırlanırken, dönem net karından kontrol gücü olmayan paylara düşen tutar hesaplanarak konsolide kar ve zarar tablosunda gösterilmelidir. Begonya işletmesinin 120.000 TL dönem net karı vardır. Bu karın %20’si yani 24.000 TL’si kontrol gücü olmayan paylara aittir.

Örnek 2 (Grup İşletmeler Arasında Ticari Mal Alımı): Bulut İşletmesi, Yağmur İşletmesinin %80’ine sahiptir. Yağmur İşletmesi maliyet bedeli 80.000 TL olan malını 100.000 TL’ye Bulut İşletmesine satmıştır. Bulut işletmesi, grup dışına satmayı planladığı malları henüz satamamıştır. Bulut ve Yağmur İşletmesinin finansal tabloları aşağıda verilmiştir. (Karışıklık olmaması için Kar ve Zarar Tablosunda sadece gerekli kalem tutarları açıklanmıştır.)

Tablo 125: Bulut İşletmesi ve Yağmur İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Bulut İşletmesi	Yağmur İşletmesi
Satış Hasılatı	300.000 TL	100.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(200.000) TL	(70.000) TL
BRÜT KAR/Z	100.000 TL	30.000 TL
DÖNEM NET KAR/Z	100.000 TL	30.000 TL

Çözüm:

Yağmur işletmesi maliyeti 80.000 TL olan ürünleri Bulut işletmesine 100.000 TL'ye satmıştır. Satış işlemi sonucunda Yağmur işletmesinin Hasılat Hesabında 100.000 TL, Satışlarında Maliyeti Hesabında 80.000 TL artış gerçekleşmiştir. Satış sonrasında oluşan münferit kar ve zarar tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 126: Bulut İşletmesi ve Yağmur İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Bulut İşletmesi	Yağmur İşletmesi
Satış Hasılatı	300.000 TL	200.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(200.000) TL	(150.000) TL
BRÜT KAR/Z	100.000 TL	50.000 TL
DÖNEM NET KAR/Z	100.000 TL	50.000 TL

Örneğimize baktığımızda bir satış işlemi gerçekleşmiştir. Oysaki grup işletmeler arasında gerçekleşen alım-satım işlemleri satış niteliğinde değildir. Eğer Bulut işletmesi, Yağmur işletmesinden aldığı malı grup dışındaki bir işletmeye satmış olsaydı örneğimizde bir satış işlemi gerçekleşmiş olurdu. Mükerrerliğe sebep verilmemesi için grup işletme arasında olan alacak ve borç, gelir ve gider, alım ve satım işlemleri elimine edilmelidir. Yağmur İşletmesi, Bulut İşletmesine maliyet bedeli 80.000 TL olan ürünü satmış ve 20.000 TL kar elde etmiştir. Fakat grup işletmeler arasında alım-satım olamayacağı için yapılan satış işlemleri elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapıldığı konsolide kar ve zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 127: Bulut İşletmesi ve Yağmur İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu

	Bulut İşletmesi	Yağmur İşletmesi	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z T.
Satış Hasılatı	300.000 TL	200.000 TL	500.000 TL	-100.000 TL	400.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(200.000) TL	(150.000) TL	(350.000) TL	+80.000 TL	(270.000) TL
BRÜT KAR/Z	100.000 TL	50.000 TL	150.000 TL		130.000 TL
DÖNEM NET KAR/Z	100.000 TL	50.000 TL	150.000 TL	-20.000 TL	130.000 TL
Ana Ortaklık Payları				120.000 TL	(120.000) TL
Kontrol Gücü Olmayan Pay.				10.000 TL	10.000 TL

Örneğimizde Yağmur İşletmesi, Bulut İşletmesine maliyet bedeli 80.000 TL olan ürünü satmış ve 20.000 TL kar elde etmiştir. Fakat grup işletmeleri arasında alım-satım olamayacağı için yapılan satış işleminin elimine edilmesi gerekmektedir. Yurtiçi satışlar, Satışların maliyeti ve dönem net karında eliminasyonların yapılması gerekmektedir.

Öncelikle bir satış işlemi gerçekleşmediği için Yurtiçi Satış Hesabından 100.000 TL, Satışların Maliyeti Hesabından da 80.000 TL elimine edilmiştir. Örneğimizde satış işleminden 20.000 TL kar gözükmektedir. Fakat gerçek bir satış işlemi olmadığı için bu kar tutarı da elimine edilmiştir. Bulut İşletmesinin, Yağmur İşletmesinde sahip olmadığı kısmı yani %20'lik kısmı kontrol gücü olmayan payları oluşturmaktadır. Dönem net karından, kontrol gücü olmayan paylara denk düşen tutar yani 10.000 (50.000*0,20)TL konsolide kar ve zarar tablosuna yansıtılmıştır.

Örnek 3 (Ana Ortaklığın Danışmanlık Hizmet Vermesi): Muson İşletmesi, Tropikal İşletmesinin %70 hissesine, Ekvatorial İşletmesinin %75'ine sahiptir. Muson işletmesi, Tropikal işletmesine 3.000 TL tutarında, Ekvatorial İşletmesine 4.000 TL tutarında danışmanlık yapmıştır. Muson, Tropikal ve Ekvatorial İşletmesinin Kar ve Zarar tabloları aşağıda verilmiştir. (Danışmanlık hizmetinden sağlanan gelir, diğer faaliyetlerden gelirler kaleminde izlenmektedir.)

Tablo 128: Muson, Tropikal ve Ekvatorial İşl. Danış. Hizmeti Öncesi Münferit K/Z Tablosu

	Muson İşletmesi	Tropikal İşletmesi	Ekvatorial İşletmesi
Satış Hasılatı	600.000 TL	400.000 TL	300.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(350.000 TL)	(200.000 TL)	(250.000 TL)
BRÜT KAR/Z	250.000 TL	200.000 TL	50.000 TL
Genel Yönetim Giderleri (-)	(50.000 TL)	(10.000 TL)	0 TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	200.000 TL	190.000 TL	50.000 TL
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	0 TL	0 TL	0 TL
DÖNEM NET KAR/Z	200.000 TL	190.000 TL	50.000 TL

Çözüm:

Muson İşletmesi verdiği danışmanlık hizmetinden sağladığı 7.000 TL tutarındaki gelir Diğer Faaliyetlerden Gelirler Hesabında artışa sebep olmuştur. Tropikal ve Ekvatorial İşletmelerinin aldığı danışmanlık hizmeti sonucunda ödedikleri tutar genel yönetim giderleri kalemini arttırmıştır. Danışmanlık hizmeti sonucunda oluşan münferit kar ve zarar tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 129: Muson, Tropikal ve Ekvatorial İş. Danış. Hizmeti Sonrası Münferit K/Z Tablosu

	Muson İşletmesi	Tropikal İşletmesi	Ekvatorial İşletmesi
Satış Hasılatı	600.000 TL	400.000 TL	300.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(350.000) TL	(200.000) TL	(250.000) TL
BRÜT KAR/Z	250.000 TL	200.000 TL	50.000 TL
Genel Yönetim Giderleri (-)	(50.000) TL	(13.000) TL	(4.000) TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	200.000 TL	187.000 TL	46.000 TL
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	7.000 TL	0 TL	0 TL
DÖNEM NET KAR/Z	207.000 TL	187.000 TL	46.000 TL

Grup işletmeleri arasında gerçekleşen işlemlerin elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapıldığı konsolide kar ve zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 130: Muson, Tropikal ve Ekvatorial İşl. Konsolide Kar ve Zarar Tablosu

	Muson İşl.	Tropikal İşl.	Ekvatorial İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z T.
Satış Hasılatı	600.000 TL	400.000 TL	300.000 TL	1.300.000TL		1.300.000T
Satışların Maliyeti (-)	(350.000)TL	(200.000)TL	(250.000)TL	(800.000)TL		(800.000)T
BRÜT KAR/Z	250.000 TL	200.000 TL	50.000 TL	500.000 TL		500.000TL
Genel Yönetim Giderleri (-)	(50.000) TL	(13.000) TL	(4.000) TL	(67.000) TL	+7.000 TL	(60.000)TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	200.000 TL	187.000 TL	46.000 TL	433.000 TL		440.000TL
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	7.000 TL	0 TL	0 TL	7.000 TL	-7.000 TL	0 TL
DÖNEM NET KAR/Z	207.000 TL	187.000 TL	46.000 TL	440.000 TL		440.000TL
Ana Ortaklık Payları					372.400	(372.400)T
Kontrol Gücü Olmayan Pay.					67.600	67.600 TL

Tropikal ve Ekvatorial İşletmeleri almış oldukları danışmanlık hizmeti sonucunda oluşan 7.000 TL (3.000+4.000) tutarındaki gideri, Genel Yönetim Giderleri Hesabından elimine etmiştir. Muson İşletmesi vermiş olduğu danışmanlık hizmeti sonucunda oluşan 7.000 TL'lik tutarı Diğer Faaliyetlerden Gelirler Hesabından elimine etmiştir.

Muson İşletmesinin, Tropikal İşletmesinde sahip olmadığı %30'luk kısım ile Ekvatorial İşletmesinde sahip olmadığı %25'lik kısım kontrol gücü olmayan payları oluşturmaktadır. Tropikal İşletmesinin Dönem Net karının %30'luk kısmı yani 56.100 (187.000*0,30) TL kontrol gücü olmayan paylara aittir. Ekvatorial İşletmesinin %25'lik kısmı yani 11.500 (46.000*0,25) TL kontrol gücü olmayan payları oluşturur. Kontrol gücü olmayan payların toplamı 67.600TL'dir. Bulunan bu tutar konsolide kar ve zarar tablosuna eklenmiştir.

Örnek 4 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Kira Ödemesi): Ana ortaklık olan Mutlu İşletmesi, bağlı ortaklığı olan Neşeli İşletmesine kiraya verdiği bina için 6 aylık kira bedelini peşin almıştır. Neşeli işletmesi, 6 aylık kira için 60.000 TL ödeme yapmıştır. Mutlu ve Neşeli işletmesinin kira ödemesi öncesindeki kar ve zarar tablosu aşağıda verilmiştir. (Mutlu İşletmesi, Neşeli İşletmesinin tamamına sahiptir.)

Tablo 131: Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Kira Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Mutlu İşletmesi	Neşeli İşletmesi
BRÜT KAR/Z	100.000 TL	80.000 TL
Genel Yöntemin Giderleri(-)	(20.000 TL)	(10.000 TL)
ESAS FAALİYET KARI/Z	80.000 TL	70.000 TL
Diğer Faaliyetlerden Gelirler -Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri	0 TL	0 TL
DÖNEM NET KAR/Z	80.000 TL	70.000 TL

Çözüm:

Mutlu İşletmesi, Neşeli İşletmesine kiraya verdiği binadan 60.000 TL gelir sağlamıştır. Bu gelir Mutlu İşletmesinin Diğer Faaliyetlerden Gelirler Hesabında artışa neden olmuştur. Neşeli İşletmesinin kiraladığı bina için ödediği 60.000 TL tutarındaki gider Genel Yönetim Gideri Hesabında artışa neden olmuştur. Mutlu ve Neşeli işletmesinin kira ödemesi sonrasında oluşan kar ve zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 132: Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Kira Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Mutlu İşletmesi	Neşeli İşletmesi
BRÜT KAR/Z	100.000 TL	80.000 TL
Genel Yöntemin Giderleri(-)	(20.000 TL)	(70.000 TL)
ESAS FAALİYET KARI/Z	80.000 TL	10.000 TL
Diğer Faaliyetlerden Gelirler -Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri	60.000 TL	0 TL
DÖNEM NET KAR/Z	140.000 TL	10.000 TL

Grup içerisinde oluşan işlemler elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapılarak hazırlandığı konsolide kar ve zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 133: Mutlu İşletmesi ve Neşeli İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu

	Mutlu İşl.	Neşeli İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z T.
BRÜT KAR/Z	100.000 TL	80.000 TL	180.000 TL		180.000 TL
Genel Yöntemin Giderleri(-)	(20.000)TL	(70.000)TL	(90.000)TL	+60.000TL	(30.000) TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	80.000 TL	10.000 TL	90.000 TL		150.000 TL
Diğer Faaliyetlerden Gelirler -Yatırım Amaçlı Gayrim. Kira Gelirleri	60.000 TL	0 TL	60.000 TL	-60.000 TL	0 TL
DÖNEM NET KAR/Z	140.000TL	10.000 TL	150.000 TL		150.000 TL

Mutlu İşletmesi, Neşeli İşletmesinden sağladığı 60.000 TL kira gelirini Diğer Faaliyetlerden Gelirler kaleminde izlemektedir. Kira geliri, grup içerisinde gerçekleşen bir işlemdir ve bu sebeple Diğer Faaliyetlerden Gelirler Hesabından elimine edilmiştir. Neşeli İşletmesi, Mutlu İşletmesine ödediği 60.000 TL kira giderini Genel Yönetim Gideri Hesabında izlemektedir. Grup işletmeler arasında gerçekleşen bir işlem olan kira gideri Genel Yönetim Giderleri Hesabından elimine edilmiştir.

Örnek 5 (Grup İşletme Arasında Gerçekleşen Faiz Geliri): Beyaz İşletmesi, Siyah İşletmesinin tamamına sahiptir. Siyah İşletmesi 500.000 TL tutarında tahvil çıkartmıştır. Beyaz İşletmesi 100.000 TL tutarında Siyah İşletmesinin çıkartmış olduğu tahvillerden satın almıştır. Yıl içinde 10.000 TL tutarında faiz tahakkuk etmiştir. Beyaz işletmesi ve Siyah işletmesinin tahvil alımı öncesindeki Kar ve Zarar Tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 134: Beyaz ve Siyah İşletmesinin Faiz Tahakkuku Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Beyaz İşletmesi	Siyah İşletmesi
BRÜT KAR/Z	800.000 TL	500.000 TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	800.000 TL	500.000 TL
Finansal Gelirler -Faiz Kar Payı vb Gelirler	0 TL	0 TL
Finansal Giderler (-) - Faiz vb Giderler (-)	0 TL	0 TL
DÖNEM NET KAR/Z	800.000 TL	500.000 TL

Çözüm:

Beyaz İşletmesi, Siyah İşletmesinden 100.000 TL tutarında tahvil satın almıştır. Yıl içerisinde tahvil 10.000 TL faiz tahakkuk etmiştir. Tahakkuk eden faiz; Beyaz İşletmesinin Finansal Gelirler Hesabını 10.000 TL arttırırken, Siyah İşletmesinin Finansal Giderler Hesabında 10.000 TL azalışa sebep olmuştur. Beyaz ve Siyah İşletmesinin faiz tahakkuku sonrasında oluşan münferit kar ve zarar tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 135: Beyaz ve Siyah İşletmesinin Faiz Tahakkuku Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Beyaz İşletmesi	Siyah İşletmesi
BRÜT KAR/Z	800.000 TL	500.000 TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	800.000 TL	500.000 TL
Finansal Gelirler -Faiz Kar Payı vb Gelirler	10.000 TL	0 TL
Finansal Giderler (-) - Faiz vb Giderler (-)	0 TL	(10.000) TL
DÖNEM NET KAR/Z	810.000 TL	490.000 TL

Grup içerisinde oluşan işlemler elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapılarak hazırlandığı konsolide kar ve zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 136: Beyaz ve Siyah İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu

	Beyaz İşletmesi	Siyah İşletmesi	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z T.
BRÜT KAR/Z	800.000 TL	500.000 TL	1.300.000 TL		1.300.000 TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	800.000 TL	500.000 TL	1.300.000 TL		1.300.000 TL
Finansal Gelirler					
-Faiz Kar Payı vb Gelir	10.000 TL	0 TL	10.000 TL	-10.000 TL	0 TL
Finansal Giderler (-)	0 TL	(10.000) TL			
- Faiz vb Giderler (-)			(10.000) TL	+10.000 TL	0 TL
DÖNEM NET KAR/Z	810.000 TL	490.000 TL	1.300.000 TL		1.300.000 TL

Beyaz İşletmesi tahvil alımı sonucunda elde ettiği faiz tahakkukunu Finansal Gelirler Hesabında izlemektedir. Faiz geliri grup içerisinde gerçekleşen bir işlemdir ve bu sebeple Finansal Gelirler Hesabından elimine edilmiştir. Siyah İşletmesi, tahvil satımı sonucunda ödemesi gereken faiz tahakkukunu Finansal Giderler Hesabında izlemektedir. Faiz tahakkuku grup içerisinde gerçekleşen bir işlemdir ve bu nedenle Finansal Giderler Hesabından elimine edilmiştir.

Örnek 6 (Grup İşletme Arasında Ticari Mal Alımı/Satımı): Yakut işletmesi, Zümrüt işletmesinin hisselerinin tamamına sahiptir. Zümrüt işletmesi maliyeti 250.000 TL olan mamullerinin tamamını Yakut işletmesine 300.000 TL'ye satmıştır. İlerleyen dönemlerde Yakut işletmesi Maliyeti 100.000 TL olan mamullerini, 150.000 TL'ye Zümrüt işletmesine satmıştır. (Karışıklık olmaması için Kar ve Zarar Tablosunda sadece gerekli kalem tutarları açıklanmıştır.)

Tablo 137: Yakut ve Zümrüt İşletmesinin Satış Öncesi Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Yakut İşletmesi	Zümrüt İşletmesi
Satış Hasılatı	500.000 TL	400.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(300.000) TL	(250.000) TL
BRÜT KAR/Z	200.000 TL	150.000 TL
DÖNEM NET KAR/Z	200.000 TL	150.000 TL

Çözüm:

Zümrüt işletmesi, maliyeti 250.000 TL olan ürünlerini Yakut işletmesine 300.000 TL'ye satmıştır. Bu satış işlemi Zümrüt işletmesinin Kar ve Zarar tablosunda; Satış hasılatı Hesabında 300.000 TL, Satışların Maliyeti Hesabında 250.000 TL artışa sebep olmuştur.

Yakut İşletmesi maliyeti 100.000 TL olan ürünlerini Zümrüt işletmesine 150.000 TL'ye satmıştır. Bu satış işlemi Yakut işletmesinin Kar ve Zarar tablosunda; Satış Hasılatı Hesabında 150.000 TL, Satışlarının Maliyeti Hesabında 100.000 TL artışa neden olmuştur. Yakut ve Zümrüt işletmesinin satış sonrasında oluşan kar ve zarar tabloları aşağıdaki gibidir.

Tablo 138: Yakut ve Zümrüt İşletmesinin Satış Sonrası Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	Yakut İşletmesi	Zümrüt İşletmesi
Satış Hasılatı	650.000 TL	700.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(400.000) TL	(500.000) TL
BRÜT KAR/Z	250.000 TL	200.000 TL
DÖNEM NET KAR/Z	250.000 TL	200.000 TL

Grup içerisinde oluşan işlemler elimine edilmelidir. Gerekli eliminasyonların yapılarak hazırlandığı konsolide kar ve zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 139: Yakut ve Zümrüt İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu

	Yakut İşl.	Zümrüt İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z T.
Satış Hasılatı	650.000 TL	700.000 TL	1.350.000 TL	-450.000 TL	900.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(400.000) TL	(500.000) TL	(900.000) TL	+350.000 TL	(550.000) TL
BRÜT KAR/Z	250.000 TL	200.000 TL	450.000 TL		350.000 TL
DÖNEM NET KAR/Z	250.000 TL	200.000 TL	450.000 TL	-100.000 TL	350.000 TL

Zümrüt İşletmesi, maliyet bedeli 250.000 TL olan ürünü, Yakut İşletmesine 300.000TL satmış ve 50.000 TL kar elde etmiştir. Grup işletmeler arasında gerçekleşen satış işlemleri elimine edilmelidir. Bu sebeple, Satış Hasılatı Hesabı 300.000 TL, Satışların Maliyeti Hesabı 250.000 TL, Dönem Net Karı Hesabı 50.000 TL elimine edilmiştir.

Yakut İşletmesi, maliyet bedeli 100.000 TL olan ürünü, Zümrüt İşletmesine 150.000TL satmış ve 50.000 TL kar elde etmiştir. Satış işlemi grup işletmeler arasında olduğu için elimine edilmelidir. Bu sebeple, Satış Hasılatı Hesabı 150.000 TL, Satışların Maliyeti Hesabı 100.000 TL, Dönem Net Karı Hesabı 50.000 TL elimine edilmiştir.

Örnek 7 (Farklı Para Birimlerinde Kar ve Zarar Tablosunun Konsolidasyonu): Ankara İşletmesi, Londra İşletmesinin tamamına, Paris İşletmesinin %90 payına, Washington İşletmesinin %80 payına sahiptir. Ana ortaklık olan Ankara İşletmesinin para birimi Türk Lirasıdır. Bağlı ortaklıkları olan Londra İşletmesinin para birimi Sterlin, Paris İşletmesinin para birimi Euro, Washington İşletmesinin para birimi ise Dolardır. İşletmeler arasında herhangi bir işlem gerçekleşmemiştir. İşletmelerin münferit kar ve zarar tabloları aşağıda verilmiştir.

İşletmelerin yabancı para cinsinden kurları aşağıdaki gibidir;

	Sterlin kuru	Euro kuru	Dolar kuru
Ortalama kur tutarı	8.5905 TL	7,6880 TL	6.8460 TL

Tablo 140: Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Münferit Kar ve Zarar Tabloları

	Ankara İşl.	Londra İşl	Paris İşl.	Washington İşl.
Satış Hasılatı	650.000 TL	80.000 £	75.000 €	90.000 \$
Satışların Maliyeti (-)	(300.000) TL	(60.000) £	(50.000) TL	(60.000) \$
BRÜT KAR/Z	350.000 TL	20.000 £	25.000 €	30.000 \$
Pazarlama Giderleri (-)	(50.000) TL	(3.000) £	(8.000) €	(5.000) \$
Genel Yönetim Giderleri (-)	(100.000) TL	(5.000) £	(7.000) €	(10.000) \$
ESAS FAALİYET KARI/Z	200.000 TL	12.000 £	10.000 €	15.000 \$
Diğer faaliyetlerden Gelirler	150.000 TL	2.000 £	8.000 €	10.000 \$
Finansal Gelirler	31.895 TL	3.000 £	5.000 €	2.000 \$
Finansal Giderler (-)	(50.000) TL	(2.000) £	(3.000) €	(7.000) \$
DÖNEM NET KAR/Z	331.895 TL	15.000 £	20.000 €	20.000 \$

Çözüm:

Konsolide kar ve zarar tablosu, ana ortaklığın kullandığı para birimine göre hazırlanmalıdır. Ana ortaklığın kullandığı para birimi Türk Lirası olduğu için diğer işletmelerin para birimleri Türk Lirasına çevrilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmalıdır. İşletmelerin kar ve zarar tablosundaki tüm kalemler ortalama kur tutarına göre hesaplanır. İşletmelerin kur tutarlarına göre Türk Lirasına çevrilen kalemleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 141: Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Münferit Kar ve Zarar Tabloları

	Ankara İşl.	Londra İşl	Paris İşl.	Washington İşl.
Satış Hasılatı	650.000 TL	687.240 TL	576.600 TL	616.140 TL
Satışların Maliyeti (-)	(300.000) TL	(515.430) TL	(384.400) TL	(410.760) TL
BRÜT KAR/Z	350.000 TL	171.810 TL	192.200 TL	205.380 TL
Pazarlama Giderleri (-)	(50.000) TL	(25.771) TL	(61.504) TL	(34.230) TL
Genel Yönetim Giderleri (-)	(100.000) TL	(42.953) TL	(53.816) TL	(68.460) TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	200.000 TL	103.086 TL	76.880 TL	102.690 TL
Diğer faaliyetlerden Gelirler	150.000 TL	17.181 TL	61.504 TL	68.460 TL
Finansal Gelirler	31.895 TL	25.771 TL	38.440 TL	13.692 TL
Finansal Giderler (-)	(50.000) TL	(17.181) TL	(23.064) TL	(47.922) TL
DÖNEM NET KAR/Z	331.895 TL	128.857 TL	153.760 TL	136.920 TL

Bağılı ortaklıkların para birimleri Türk Lirasına çevrildikten sonra İşletmelerin konsolide Kar ve Zarar tablosu hazırlanabilir. Konsolide Kar ve Zarar Tablosu hazırlanırken, işletmelerin tüm kalemleri tek tek toplanmalıdır. Hazırlanan Konsolide Kar ve Zarar Tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 142: Ankara, Londra, Paris ve Washington İşletmesinin Konsolide Kar ve Zarar Tablosu

	Ankara İşl	Londra İşl	Paris İşl	Wash. İşl.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z T.
Satış Hasılatı	650.000	687.240	576.600	616.140	2.529.980		2.529.980
Satışların Maliyet(-)	(300.000)	(515.430)	(384.400)	(410.760)	(1.610.590)		(1.610.590)
BRÜT KAR/Z	350.000	171.810	192.200	205.380	919.390		919.390
Pazarlama Gideri(-)	(50.000)	(25.771)	(61.504)	(34.230)	(171.505)		(171.505)
GYG (-)	(100.000)	(42.953)	(53.816)	(68.460)	(265.229)		(265.229)
ESAS FAAL. K/Z	200.000	103.086	76.880	102.690	482.656		482.656
Diğer faaliyet Geliri	150.000	17.181	61.504	68.460	297.145		297.145
Finansal Gelirler	31.895	25.771	38.440	13.692	109.798		109.798
Finansal Giderler (-)	(50.000)	(17.181)	(23.064)	(47.922)	(138.167)		(138.167)
DÖNEM NET K/Z	331.895	128.857	153.760	136.920	751.432		751.432
Ana Ortaklık Payı						708.672	(708.672)
KGOP.						42.760	42.760

Ankara İşletmesinin, Paris İşletmesinde sahip olmadığı %10'luk kısım ile Ekvatorial İşletmesinde sahip olmadığı %20'lik kısım kontrol gücü olmayan payları oluşturmaktadır. Paris İşletmesinin Dönem Net karının %10'luk kısmı yani 15.376 (153.760*0,10) TL kontrol gücü olmayan paylara aittir. Washington İşletmesinin %20'lik kısmı yani 27.384 (136.920*0,2) TL kontrol gücü olmayan payları oluşturur. Kontrol gücü olmayan payların toplamı 42.760 TL'dir. Bulunan bu tutar konsolide kar ve zarar tablosuna eklenmiştir.

Örnek 8 (Farklı Dönemlere Ait Finansal Tabloların Konsolidasyonu): Ara dönemlerde konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmayan ana ortaklık aldığı karar ile 3. Çeyrekte konsolide finansal tablolarını hazırlamak istemektedir. Fakat bağılı ortaklık mücbir sebeplerden dolayı 3. Çeyrek finansal tablolarını hazırlayamamıştır. Ana ortaklık ve bağılı ortaklığa ait Münferit Kar/Zarar Tablosu ve dönemleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 143: Ana Ortaklığın Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek
Satış Hasılatı	800.000 TL	850.000 TL	950.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(400.000) TL	(420.000) TL	(450.000) TL
BRÜT KAR/Z	400.000 TL	430.000 TL	500.000 TL
Pazarlama Giderleri (-)	(20.000) TL	(25.000) TL	(35.000) TL
Genel Yönetim Giderleri (-)	(80.000) TL	(85.000) TL	(90.000) TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	300.000 TL	320.000 TL	375.000 TL
Diğer faaliyetlerden Gelirler	150.000 TL	170.000 TL	200.000
Finansal Gelirler	100.000 TL	120.000 TL	145.000 TL
Finansal Giderler (-)	(50.000) TL	(10.000) TL	(20.000) TL
DÖNEM NET KAR/Z	500.000 TL	600.000 TL	700.000 TL

Tablo 144: Bağlı Ortaklığın Münferit Kar ve Zarar Tablosu

	1. Çeyrek	2. Çeyrek
Satış Hasılatı	600.000 TL	700.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(300.000) TL	(350.000) TL
BRÜT KAR/Z	300.000 TL	350.000 TL
Pazarlama Giderleri (-)	(20.000) TL	(30.000) TL
Genel Yönetim Giderleri (-)	(30.000) TL	(40.000) TL
ESAS FAALİYET KARI/Z	250.000 TL	280.000 TL
Diğer faaliyetlerden Gelirler	50.000 TL	90.000 TL
Finansal Gelirler	50.000 TL	85.000 TL
Finansal Giderler (-)	(50.000) TL	(55.000) TL
DÖNEM NET KAR/Z	300.000 TL	400.000 TL

Çözüm:

Konsolide Kar ve Zarar tablosu hazırlanırken kullanılan münferit Kar ve Zarar Tablosu, kural olarak, ana ortaklıkla aynı dönemlere ait olmalıdır. Örneğimizde bağlı ortaklık 3. Çeyrek konsolide Kar ve Zarar Tablosunu hazırlayamamıştır. Ana ortaklık konsolide finansal tablolarını hazırlamak için bağlı ortaklığın 3. Çeyrek konsolide finansal tablolarını hazırlamasını beklemelidir. Fakat konsolide Kar ve Zarar tablo hemen hazırlanması gerekiyorsa, münferit finansal tablolar arasındaki farkın 3 aydan fazla olmaması şartı ile, konsolide Kar ve Zarar Tablosu hazırlanabilir. Bu durumda hazırlanan konsolide Kar ve Zarar tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 145: Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklığın Konsolide Kaz/Zarar Tablosu

	3. Çeyrek	2. Çeyrek	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z T.
Satış Hasılatı	950.000 TL	700.000 TL	1.650.000 TL		1.650.000 TL
Satışların Maliyeti (-)	(450.000) TL	(350.000) TL	(800.000) TL		(800.000) TL
BRÜT KAR/Z	500.000 TL	350.000 TL	850.000 TL		850.000 TL
Pazarlama Giderleri (-)	(35.000) TL	(30.000) TL	(65.000) TL		(65.000) TL
Genel Yönetim Giderleri (-)	(90.000) TL	(40.000) TL	(130.000) TL		(130.000) TL
ESAS FAALİYET KAR/Z	375.000 TL	280.000 TL	655.000 TL		655.000 TL
Diğer faaliyetlerden Gelirler	200.000	90.000 TL	290.000 TL		290.000 TL
Finansal Gelirler	145.000 TL	85.000 TL	230.000 TL		230.000 TL
Finansal Giderler (-)	(20.000) TL	(55.000) TL	(75.000) TL		(75.000) TL
DÖNEM NET KAR/Z	700.000 TL	400.000 TL	1.100.000 TL		1.100.000 TL

Ana ortaklığın 3. Çeyrek münferit finansal tabloları ve bağlı ortaklığının 2. Çeyrek münferit finansal tabloları birleştirilerek konsolide Kar ve Zarar tablosu hazırlanmıştır.

2.7.3.7. Nakit Akış Tablosunun Konsolidasyonu

Konsolide nakit akış tablosu, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının ayrı ayrı hazırladıkları nakit akış tablolarının birleştirilmesi ve gerekli eliminasyonların yapılması ile hazırlanabilir. Nakit akış tablosunun konsolidasyonu ile ilgili örnek aşağıda verilmiştir.

Örnek: Büyük İşletmesi, Küçük işletmesinin tamamına sahiptir. Dönem içerisinde işletmeler arasında herhangi bir işlem gerçekleşmemiştir. Büyük ve Küçük işletmesinin önceki dönem ve cari dönem verilerinden elde edilen münferit nakit akış tabloları aşağıda verilmiştir.

Tablo 146: Büyük ve Küçük İşletmesinin Münferit Nakit Akış Tablosu

	Büyük işletmesi	Küçük İşletmesi
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları		
Dönem Karı/Zararı (-/+)	3.000.000 TL	1.000.000
Dönem Karı/Zararı Mutabakatı İle İlgili Düzenlemeler		
Stoklardaki Artış ve Azalışlarla İlgili Düzeltmeler (-/+)	-200.000 TL	-100.000 TL
Ticari Alacaklardaki Artış ve Azalışlarla İlgili Düzeltmeler (-/+)	+100.000 TL	+350.000 TL
Ticari Borçlardaki Artışlar ve Azalışlar İle İlgili Düzeltmeler (-/+)	-150.000 TL	-50.000 TL
A-Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı (-/+)	2.750.000 TL	1.200.000 TL
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları		
Maddi ve Maddi Olm. Duran Varlıkların Satışından Nakit Girişi (-/+)	+500.000 TL	0 TL
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışı (-/+)	-250.000 TL	-300.000 TL

Tablo 146: (devamı)

B-Yatırım Faaliyetlerden Net Nakit Akışı (-/+)	+250.000 TL	-300.000 TL
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları		
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri (-/+)	+100.000 TL	+50.000 TL
Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışları (-/+)	-600.000 TL	-50.000 TL
C-Finansman Faaliyetlerden Net Nakit Akışı (-/+)	-500.000 TL	0 TL
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış/Azalış (A+B+C)	2.500.000 TL	900.000 TL
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri	1.500.000 TL	500.000 TL
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri	4.000.000 TL	1.400.000 TL

Çözüm:

Stoklardaki Artış/Azalışlar, Ticari Alacaklardaki Artış/Azalışlar ve Ticari Borçlardaki Artış/Azalışların Dönem Net Karı ile toplanması Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışını oluşturmaktadır. İşletmelerin stoklarındaki artış, nakit çıkışına neden olmaktadır. Büyük işletmesinin 200.000 TL tutarında, Küçük işletmesinin 100.000 TL tutarında aldığı stoklar, Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı tutarını azaltmıştır. İşletmelerin Ticari alacaklarını tahsil etmesi nakit girişine neden olmaktadır. Büyük işletmesinin 100.000 TL, Küçük işletmesinin 350.000 TL tutarındaki ticari alacağını tahsil etmesi Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı tutarını arttırmıştır. Ticari Borçlardaki azalış İşletmelerin borçlarını ödediğini göstermektedir ve nakit çıkışına neden olmaktadır. Büyük işletmesinin 150.000 TL, Küçük işletmesinin 50.000 TL tutarındaki ticari borcunu ödemesi Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı tutarını azaltmıştır.

Maddi ve Maddi Olmayan duran varlıkların satışından nakit girişi ile Maddi ve Maddi Olmayan duran varlıkların alımından nakit çıkışı toplamı Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışını oluşturmaktadır. Büyük İşletmesinin, 500.000 TL'ye sattığı Duran Varlığı nakit girişine sebep olmuştur ve Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı tutarını arttırmıştır. Büyük İşletmesinin 250.000 TL, Küçük İşletmesinin 300.000 TL ödeyerek satın aldığı duran varlıklar nakit çıkışı oluşturarak Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı tutarının azalmasına neden olmuştur.

Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri ve borç ödemelerinden nakit çıkışları Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışını oluşturmaktadır. Büyük İşletmesinin 100.000 TL, Küçük işletmesinin 50.000 TL Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişi bulunmaktadır ve bu nakit girişi Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışının artmasına neden olmuştur. Büyük İşletmesinin 600.000 TL, Küçük işletmesinin 50.000 TL tutarındaki Finansman borçlarını ödemesi, nakit çıkışıdır. Bu nakit çıkışı Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışını azaltmasına sebep olmuştur.

Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı, Yatırım Faaliyetlerden Net Nakit Akışı ve Finansman Faaliyetlerden Net Nakit Akışı tutarının toplamı Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış tutarını

vermektedir. Büyük işletmesinin 2.500.000 TL, Küçük işletmesinin 900.000 TL Nakit ve Nakit benzerlerinde artış olmuştur. Bu tutarların Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri ile toplanması sonucunda İşletmelerin Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri Hesabına ulaşılmaktadır. Nakit Akış Tablosunda bulunan, Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri tutarı, Finansal Durum Tablosundaki Nakit ve Nakit Benzerleri tutarına eşit olmalıdır. İşletmelerin Münferit Nakit Akış Tablolarından yararlanılarak oluşturulan Konsolide Nakit Akış Tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 147: Büyük ve Küçük İşletmesinin Konsolide Nakit Akış Tablosu

	Büyük işl.	Küçük işl	Toplam	Elimine	Konsolide NAT
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları					
Dönem Karı/Zararı (-/+)	3.000.000	1.000.000	4.000.000		4.000.000 TL
Dönem Karı/Z Mutabakatı Düzenleme					
Stoklarda Artış ve Az. Düzeltme (-/+)	-200.000	-100.000	-300.000		-300.000 TL
Ticari Alacaklar Artış ve Az.Düzeltme(-/+)	+100.000	+350.000	+450.000		+450.000 TL
Ticari Borçlar Artış ve Az. Düzeltme (-/+)	-150.000	-50.000	-200.000		-200.000 TL
A-Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı (-/+)	2.750.000	1.200.000	3.950.000		3.950.000 TL
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları					
Maddi ve MODV Satışından N. Girişi (-/+)	+500.000	0 TL	+500.000		+500.000 TL
Maddi ve MODV Alımından N. Çıkışı (-/+)	-250.000	-300.000	-550.000		-550.000 TL
B-Yatırım Faaliyetlerden Net N. Akışı (-/+)	+250.000	-300.000	-50.000		-50.000 TL
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları					
Borçlanmadan Kaynaklanan N Girişi (-/+)	+100.000	+50.000	+150.000		+150.000 TL
Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışı (-/+)	-600.000	-50.000	-650.000		-650.000 TL
C-Finansman Faaliyetler. Net N.Akışı (-/+)	-500.000	0	-500.000		-500.000 TL
N. ve N Benzerlerinde Safi Artış/Az(A+B+C)	2.500.000	900.000	3.400.000		3.400.000 TL
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri	1.500.000	500.000	2.000.000		2.000.000 TL
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri	4.000.000	1.400.000	5.400.000		5.400.000 TL

Büyük ve Küçük işletmesinin Münferit nakit akış tablosunda bulunan tüm kalemler tek tek toplanarak konsolide nakit akış tablosu oluşturulmuştur.

2.7.3.8. Özkaynak Değişim Tablosunun Konsolidasyonu

Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu İşletmelerin, konsolide finansal durum tablolarından ve konsolide kar/zarar tablolarından yararlanılarak hazırlanabilir. Özkaynak Değişim Tablosunun konsolidasyonu ile ilgili örnek aşağıda verilmiştir.

Örnek: Çakıl İşletmesi, Kum işletmesinin tamamına sahiptir. Çakıl ve Kum işletmesinin önceki dönem ve cari dönem Konsolide Finansal Durum Tablosunda bulunan Özkaynak verileri aşağıda verilmiştir.

Tablo 148: Çakıl ve Kum İşletmesinin Konsolide Finansal Durum Tablosundaki Özkaynak Verileri

	Önceki Dönem	Cari Dönem
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	10.000.000 TL	12.000.000 TL
Kar Yedekleri	500.000 TL	500.000 TL
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	1.000.000 TL	3.000.000 TL
Dönem Net Karı	2.000.000 TL	2.400.000 TL
TOPLAM ÖZKAYNAK	13.500.000 TL	17.900.000 TL

Çözüm:

Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu oluşturulurken, işletmelerin önceki dönem ve cari dönem konsolide finansal durum tablolarından yararlanılır. İşletmenin konsolide finansal durum tablosunda bulunan önceki döneme ait özkaynak verileri, konsolide Özkaynak değişim tablosunun önceki dönem kalemlerine yazılmıştır. İşletmenin önceki dönem verileri, bir düzeltme olmamışsa, aynı zamanda cari dönemin dönem başı verileridir. Bu sebeple cari dönemde, düzeltmelerden sonraki dönem başı bakiyeler kalemine aynı tutarlar yazılmıştır. İşletme, cari dönemde 2.000.000 TL sermaye artırımını yapmıştır. İşletmenin yaptığı sermaye artırımını ödenmiş sermaye artırımını yada azalışı hesap kalemine yansıtılmalıdır. Cari dönemde işletmenin Geçmiş yıl karında 2.000.000 TL tutarında bir artış olmuştur. Bu tutar diğer değişiklikler nedeniyle artış ile geçmiş yıl karlarının kesiştiği yere yazılmalıdır. Cari dönemde İşletmenin dönem net karında 400.000 TL artış olmuştur. Bu tutar konsolide özkaynak değişim tablosunun, dönem net karı kalemine yansıtılmalıdır. İşletmelerin önceki dönem ve cari dönem özkaynaklarında meydana gelen değişimlerin toplamı (2.000.000TL+2.000.000TL+400.000TL), özkaynak unsurlarında toplam artış ve azalışları kaleminde gözükmelidir. Özkaynak unsurlarında toplam artış/azalışlar ile Cari Düzeltmelerden Sonraki Dönem Başı Bakiyeler tutarları toplandığında dönem sonu bakiyelere ulaşılır. Dönem sonu bakiyeler aynı zamanda İşletmenin cari dönem özkaynak verileri ile aynı olmalıdır. Tüm bu işlemler sonucunda oluşan konsolide özkaynak değişim tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 149: Çakıl ve Kum İşletmesinin Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu

	Ödenmiş Sermaye	Kar Yedekleri	Geçmiş Yıl Kar/Z	Dönem Net Kar/Z	Ana O. Ait Özk. Top.	KGOP	Toplam Özkaynaklar
Önceki Dönem							
Dönem Sonu Bakiyeler	10.000.000	500.000	1.000.000	2.000.000	13.500.000		13.500.000
Cari Dönem							
Düzeltilmelerden Sonraki Dönem Başı Bakiyeler	10.000.000	500.000	1.000.000	2.000.000	13.500.000		13.500.000
Dönem Net Karı/Zararı				400.000	400.000		400.000
Ödenmiş Sermaye Artırımı yada Azaltışı	2.000.000				2.000.000		2.000.000
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış			2.000.000		2.000.000		2.000.000
Özk. Unsurlarında Toplam Artış/Azalış	2.000.000		2.000.000	400.000	4.400.000		4.400.000
Dönem Sonu Bakiyeler	12.000.000	500.000	3.000.000	2.400.000	17.900.000		17.900.000

İşletmelerin önceki dönem ve cari dönem konsolide finansal durum tablolarından yararlanarak konsolide özkaynak değişim tablosu hazırlanmıştır.

2.7.3.9. Dipnotların Konsolidasyonu

Konsolide finansal tablolarda verilen sayısal verileri ayrıntılı bir şekilde açıklayan ve sayısal verilerle aktarılamayan sözel bilgilerin okuyucuya aktarılmasını sağlayan bilgiler dipnotlarda bulunur. Dipnotlar, konsolide finansal tablolarda sunulan kalemlerin sayısal ve sözel bilgiler ile okuyucuya aktaran notlardır.

Örnek:

Tablo 150: Dipnotların Konsolidasyonu

Grup'un Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	X İşletmesi, beyaz eşya üretimi yapan bir firmadır. X İşletmesinin tamamına sahip olduğu Y işletmesi ise mobilya üretimi yapan bir işletmedir. Grup işletmenin genel müdürlüğü İstanbul'dadır. Grup İşletmenin 1.200 çalışanı bulunmaktadır.																							
Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar	Grup İşletmenin konsolide finansal tabloları kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu tarafından çıkarılan standartlara uygun hazırlanmıştır. Ana ortaklığın ve bağlı ortaklığının kullandığı para birimi Türk Lirasıdır.																							
Ticari Alacak ve Borçlar	Ticari Alacaklar; <table><thead><tr><th></th><th>Cari Yıl</th><th>Önceki Yıl</th></tr></thead><tbody><tr><td>-Alıcılar:</td><td>2.000.000 TL</td><td>1.400.000 TL</td></tr><tr><td>-Alacak Senetleri:</td><td>500.000 TL</td><td>600.000 TL</td></tr><tr><td>-Toplam ticari alacaklar:</td><td>2.500.000 TL</td><td>2.000.000 TL</td></tr></tbody></table> Ticari Borçlar; <table><tbody><tr><td>-Satıcılar:</td><td>1.500.000 TL</td><td>1.300.000 TL</td></tr><tr><td>-Borç Senetleri:</td><td>1.000.000 TL</td><td>700.000 TL</td></tr><tr><td>-Toplam Ticari Borçlar</td><td>2.500.000 TL</td><td>2.000.000 TL</td></tr></tbody></table> Grup işletmenin 2.500.000 TL tutarında ticari alacakları, 2.500.000 TL tutarında ticari borçları bulunmaktadır.				Cari Yıl	Önceki Yıl	-Alıcılar:	2.000.000 TL	1.400.000 TL	-Alacak Senetleri:	500.000 TL	600.000 TL	-Toplam ticari alacaklar:	2.500.000 TL	2.000.000 TL	-Satıcılar:	1.500.000 TL	1.300.000 TL	-Borç Senetleri:	1.000.000 TL	700.000 TL	-Toplam Ticari Borçlar	2.500.000 TL	2.000.000 TL
	Cari Yıl	Önceki Yıl																						
-Alıcılar:	2.000.000 TL	1.400.000 TL																						
-Alacak Senetleri:	500.000 TL	600.000 TL																						
-Toplam ticari alacaklar:	2.500.000 TL	2.000.000 TL																						
-Satıcılar:	1.500.000 TL	1.300.000 TL																						
-Borç Senetleri:	1.000.000 TL	700.000 TL																						
-Toplam Ticari Borçlar	2.500.000 TL	2.000.000 TL																						
Stoklar	Stoklar; <table><thead><tr><th></th><th>Cari Yıl</th><th>Önceki Yıl</th></tr></thead><tbody><tr><td>-İlk Madde ve Malzeme:</td><td>1.000.000 TL</td><td>800.000 TL</td></tr><tr><td>-Yarı Mamuller:</td><td>500.000 TL</td><td>400.000 TL</td></tr><tr><td>- Ticari Mallar:</td><td>800.000 TL</td><td>700.000 TL</td></tr><tr><td>- Diğer Stoklar:</td><td>200.000 TL</td><td>100.000 TL</td></tr><tr><td>- Toplam Stoklar:</td><td>2.500.000 TL</td><td>2.000.000 TL</td></tr></tbody></table> Grup İşletmenin Stoklar Hesabı toplamı 2.500.000 TL'dir.				Cari Yıl	Önceki Yıl	-İlk Madde ve Malzeme:	1.000.000 TL	800.000 TL	-Yarı Mamuller:	500.000 TL	400.000 TL	- Ticari Mallar:	800.000 TL	700.000 TL	- Diğer Stoklar:	200.000 TL	100.000 TL	- Toplam Stoklar:	2.500.000 TL	2.000.000 TL			
	Cari Yıl	Önceki Yıl																						
-İlk Madde ve Malzeme:	1.000.000 TL	800.000 TL																						
-Yarı Mamuller:	500.000 TL	400.000 TL																						
- Ticari Mallar:	800.000 TL	700.000 TL																						
- Diğer Stoklar:	200.000 TL	100.000 TL																						
- Toplam Stoklar:	2.500.000 TL	2.000.000 TL																						
Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri	<table><thead><tr><th></th><th>Cari Yıl</th><th>Önceki Yıl</th></tr></thead><tbody><tr><td>Ödenmiş Sermaye</td><td>3.500.000 TL</td><td>3.500.000 TL</td></tr></tbody></table> Grup İşletmenin ödenmiş sermayesi 3.500.000 TL'dir. <table><thead><tr><th></th><th>Cari Yıl</th><th>Önceki Yıl</th></tr></thead><tbody><tr><td>Geçmiş Yıl Karı/Zararı</td><td>1.500.000 TL</td><td>500.000 TL</td></tr></tbody></table> Grup İşletmenin Geçmiş Yıl Karı 1.500.000 TL'dir.				Cari Yıl	Önceki Yıl	Ödenmiş Sermaye	3.500.000 TL	3.500.000 TL		Cari Yıl	Önceki Yıl	Geçmiş Yıl Karı/Zararı	1.500.000 TL	500.000 TL									
	Cari Yıl	Önceki Yıl																						
Ödenmiş Sermaye	3.500.000 TL	3.500.000 TL																						
	Cari Yıl	Önceki Yıl																						
Geçmiş Yıl Karı/Zararı	1.500.000 TL	500.000 TL																						

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KONSOLİDE FİNANSAL TABLO SETİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3.1. Genel Açıklama

Finansal Tabloların Konsolidasyonu, özellikle birden fazla şirketi bulunan girişimcilerin, yaptığı yatırımların finansal durumlarını, performanslarını, nakit durumunu, özkaynak değişimlerini toplu olarak görebilmek için ihtiyaç duyduğu tablolardır. Mevcut şirketlerin münferit finansal tablolarının birleştirilmiş şekli olan konsolide finansal tablolar, girişimcilere yatırımları hakkında daha gerçekçi bilgiler sunar. Çünkü, münferit mali tablolarda grup içi işlemler nedeniyle mükerrer işlemler bulunabilmekte buda analizlerde yanılgılara sebep verebilmektedir. Bu nedenle grup içi işlemler elimine edilerek konsolide finansal tabloların daha gerçekçi sunulmaları sağlanır.

Konsolidasyon sayesinde, ana ortaklığa ve bağlı ortaklıklara ait münferit finansal tablolardaki veriler birleştirilerek, tek bir işletmeye aitmiş gibi gösterilir. Münferit finansal tabloların konsolidasyonlarında birden fazla yöntem olmakla birlikte Türkiye’de tam konsolidasyon yöntemi tercih edilmiştir. Yine konsolidasyon işlemleri uygulanırken kullanılacak iki farklı standart bulunmaktadır. Bunlar TFRS/TMS içinde yer alan TFRS 10, BOBİ FRS’nin 22. Bölümüdür. KÜMİ FRS’de konsolidasyon uygulaması yoktur. Ancak KÜMİ’ler isterlerse BOBİ FRS’nin 22. Bölümünü kullanarak konsolidasyon yapabilirler. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulunda TFRS’den alıntı yaparak TFRS 10’un kullanımını istemiştir. TFRS 10 ile BOBİ FRS’nin 22. Bölümü incelendiğinde uygulamaların çoğunluğunun aynı olduğu görülmüştür. Ancak BOBİ FRS’yi dikkate alarak konsolidasyon konusunu ele alan çalışma yok gibidir. Bu nedenle bu çalışma alandaki eksikliği giderir niteliktedir.

3.2. Literatür Taraması

Konsolide finansal tablolar ile ilgili ilk çalışmalar 1990’lı yıllarda başladığı görülmektedir. Bu yıllardan günümüze kadar konu ile ilgili yapılan çalışmaların büyük kısmı, çıkarılan tebliğ ve yasalar doğrultusunda konsolide finansal tabloların tanımlanmasını gaye edinen kitap ve makalelerden oluştuğu görülmektedir. Mevcut çalışma, konsolide finansal tablolar ile ilgili uygulama çalışması olması nedeniyle, literatür taramasında ampirik çalışmalar kapsam dışında bırakılmıştır.

Konsolide finansal tabloları alt başlık olarak inceleyen birçok kitap, makale ve tezler bulunmaktadır. Konsolide finansal tabloların ana başlık olarak yayınladığı ilk kitap 1993 yılına dayanmaktadır. 1993 yılından sonrasında konsolide finansal tabloların alt başlık olarak yer aldığı birçok kitap bulunmaktadır. 2005 yılında Türkiye Muhasebe Standardı 27. Bölümün yayınlanması ile birlikte araştırmalarında arttığı gözlemlenmektedir. 2005 yılından sonra yayınlanan kitaplarda konsolide finansal tablolar alt başlık olarak değil ana konu olarak ele alınmıştır.

Bu kısımda literatür taraması kitap, makale ve tezler şeklinde sınıflandırılarak incelenmiştir. Konsolide finansal tablolar konusunu ele alan kitap çalışmaları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Türkiye’de konsolide finansal tablolar ile ilgili çıkarılan ilk kitap 1993 yılında Oktay Güvemli’nin çıkardığı Kurumlar Topluluğunun Muhasebe, Finansman, Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Yönetimi (Mali Tabloların Birleştirilmesi Bileşmesi Birleşmesi Bölünmesi) isimli kitabıdır.

2007 yılında Sümer Göğüş, konsolidasyonun anlaşılması amacıyla, IFRS/TFRS çerçevesinde tam konsolidasyon isimli kitabını yayınlamıştır. Sümer kitabında tam konsolidasyonu uygulama ile birlikte kapsamlı bir şekilde ele almıştır.

Demir ve Bahadır, 2009 yılında UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve konsolidasyon isimli bir kitap çıkarmıştır. İşletme birleşmelerini ve konsolidasyon yöntemlerini anlatan kitapta uygulamalara yer verilerek konu ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

Kaya, 2011 Yılında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Konsolide Finansal Tablolar isimli kitabını yayınlamıştır. Konsolidasyonu ve konsolidasyon yöntemlerini örneklerle anlatan Kaya ayrıca İş ortaklıklarını, işletme birleşmelerini, nakit akış tablosunu ve dipnotları sözel bilgilerle açıklamıştır.

2012 yılında Eyüpgiller, Şirketler topluluğunda konsolidasyon isimli kitabını çıkarmıştır. Konsolidasyon ve konsolidasyon yöntemlerini uygulamalarla birlikte açıklayan kitapta diğer kitaplardan farklı olarak konsolide vergi beyanı sözel bir şekilde anlatılmıştır.

Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015 yılında Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Konsolide Finansal Raporlama isimli bir kitap çıkarmıştır. Konsolidasyonu sözel anlatan kitabın son bölümünde konsolide finansal tablolar ile ilgili 8 adet uygulamaya yer verilerek, konsolidasyon ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Fidan, 2019 yılında Şirket Birleşmeleri Ve Konsolide Finansal Tablolar isimli kitabını yayınlamıştır. Fidan, kitabında konsolidasyonu açıklayarak örnekler ile daha anlaşılır hale getirmeye çalışmıştır.

Günümüzde konsolidasyon ile ilgili son yayınlanan kitap TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Birleşme Konsolidasyon Muhasebeleştirme ve Raporlama'dır. Mortaş ve Denk'in (2020) yayınladığı kitapta uygulamalara yer verilerek konsolidasyon açıklanmıştır.

Kitap çalışmalarının yanında literatüre başka uyan birçok makale mevcuttur. Çalışmamızın uygulama çalışması olması sebebiyle, aşağıdaki tabloda 2000 yılı ve sonrasında konsolide finansal tabloları örnek ve uygulama yöntemiyle açıklayan makalelere yer verilmiştir.

Konsolide finansal tabloları konu alan ilk makale 1970 yılında Sabri Bektöre'nin Konsolide Bilanço isimli makalesidir. 1970-2000 yılları arasında 14 makale yayınlanmıştır. 2000 yılından günümüze kadar 40 akademik makale yayınlanmıştır. Bu makalelerin 21'i konsolide finansal tabloları teorik bilgilerle, 19'u uygulama yöntemi ile okuyucuya aktarmaktadır. Tablo 133'te Konsolide finansal tabloları uygulama yöntemi ile anlatan makalelere yer verilmiştir.

Tablo 151: Konsolide Finansal Tablolar İle İlgili Yazılan Makaleler

Yasin Şeker	2020	Karşılıklı İştirak Durumunda Konsolidasyon	Muhasebe Enstitüsü Dergisi
Zülkif Yalçın	2020	TFRS 10 Standardı Konsolide Finansal Tablolar: Bir Uygulama Örneği	İzmir Ymmo Dergisi
Aylin Poroy Arsoy	2015	Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri	Muhasebe Ve Finansman Dergisi
Vasfi Haftacı Yavuz Kılınç	2013	KOBİ TFRS' lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi	Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
Rabia Aktaş	2013	İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? TFRS 10 – Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği	Mali Çözüm Dergisi
Serkan Terzi	2013	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS 10) Açısından Konsolidasyon İlkeleri ve Kontrol Modeli	Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi
Serkan Terzi	2012	Etkin Ortaklık Payındaki Değişimin Konsolide Finansal Tablolar Açısından İncelenmesi	Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi
Okan Netek	2012	Konsolide Finansal Tablolar Standardı	Vergi Dünyası Dergisi
Tuğçe Kocamış Özgür Özkan	2010	UMS – TMS 27" Ye Göre Konsolide ve Bireysel Finansal Tabloların Hazırlanması (Uygulama Örnekleri	Yaklaşım Dergisi
Yıldız Özerhan	2008	TMS 27 Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi	Yaklaşım Dergisi

Tablo 151: (devamı)

Mahmut Yardımcıoğlu	2008	Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi	Mali Çözüm Dergisi
Fahrettin Özdemirci	2007	Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu	Vergi Dünyası Dergisi
Metin Saban Murat Genç	2006	Ortak Girişimlerin Konsolidasyonu	Muhasebe Ve Finansman Dergisi
Belma Ak İsmail Bekçi	2005	Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Konsolidasyon ve Bir Uygulama	MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Yavuz Akbulak Eser Sagar	2004	Halka Açık Anonim Ortaklıklarda, İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Konsolide Mali Tabloların Hazırlanmasına ilişkin Esaslar	Vergi Dünyası Dergisi
Ayten Ersoy	2004	Uluslararası Muhasebeye Göre Ticari Birleşmeler ve Konsolidasyon Uygulamaları	Yaklaşım Dergisi
Yakup Selvi Fatih Yılmaz	2002	SPK Konsolidasyon Tebliği'nin İncelenmesi Ve Örnek Bir Uygulama	Mali Çözüm Dergisi
Emre Büyükkışık	2000	Holdinglerde Dönem Sonu İşlemleri ve Konsolide Mali Tablolar	Vergi Dünyası Dergisi

Konsolide finansal tabloların hazırlanması ile ilgili en yoğun çalışmanın akademik tezler çerçevesinde gerçekleştiği görülmektedir. Yoğun olarak konuya yönelik çalışmaların 2000'li yıllarda başladığı görülmektedir. Bu konuda yapılmış tezler aşağıda verilen tablo 134'te özetlenmiştir.

Tablo 152: Konsolide Finansal Tablolar İle İlgili Yazılan Tezler

Ozan Denk	2019	TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Muhasebeleştirilmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama	Yüksek Lisans Tezi	Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi
Saadet Türk	2018	TMS, TFRS Uygulamaları Çerçevesinde Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi VUK Karşılaştırmalı Uygulama	Yüksek Lisans Tezi	İstanbul Okan Üniversitesi
Haluk Mert	2018	Holding Ve Grup Şirketlerinde Finansal Tabloların Konsolidasyonu Ve Bir Uygulama	Yüksek Lisans Tezi	İstanbul Okan Üniversitesi
Nezih Mustafa Yutmaz	2017	Kobi'ler İçin Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması: Hizmet Sektörü Örneği	Yüksek Lisans Tezi	Dokuz Eylül Üniversitesi
Gökay Yurdakul	2017	Mali Tabloların Konsolidasyonuna Yönelik TMS Ve TFRS'lerin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi Ve Konsolide Finansal Tabloların (Tfrs 10) İncelenmesine İlişkin Örnek Uygulamalar	Yüksek Lisans Tezi	Balıkesir Üniversitesi
Semih Erdun	2017	TFRS Uyumlu Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması Ve Bir Uygulama	Yüksek Lisans Tezi	Kırklareli Üniversitesi
Cansu Canel	2017	Özel Sektör Ve Kamu Sektöründe Muhasebe Standartları Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması: Özel Sektör Uygulamasına Yönelik Örnek Çalışma	Yüksek Lisans Tezi	Ankara Üniversitesi
Nedime Arslan Toramanoğlu	2016	Şirketler Topluğunda Konsolidasyon: Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi	Yüksek Lisans Tezi	Işık Üniversitesi
Ayşe Tanyeri	2016	Konsolide Finansal Tabloların Firma Performansı Üzerine Etkisi: Türkiye'deki Firmalar Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma	Yüksek Lisans Tezi	Çukurova Üniversitesi
Demet Emine Savaşkan	2015	Konsolide Finansal Tablolar Standardının (TFRS 10) İncelenmesi	Yüksek Lisans Tezi	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Esra Taşpunar Yüksek	2015	Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Konsolidasyon Ve Bir Uygulama	Yüksek Lisans Tezi	Okan Üniversitesi
Yavuz Kılınç	2012	Tfrs-10 Açısından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi Ve Bağımsız Denetimi	Yüksek Lisans Tezi	Atatürk Üniversitesi
Ayhan Gök	2012	İnşaat Sektöründe Muhasebe Ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi Ve Örnek Uygulama	Yüksek Lisans Tezi	Okan Üniversitesi
Hatice Başaran	2012	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Konsolidasyon	Yüksek Lisans Tezi	İstanbul Ticaret Üniversitesi
Tarık Bölükbaş	2010	UMS 27 Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı Çerçevesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu	Yüksek Lisans Tezi	Hacettepe Üniversitesi

Tablo 152: (devamı)

Mehmet Maşuk Fidan	2009	Kredilendirme Sürecinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi	Doktora Tezi	Kadir Has Üniversitesi
Şengül Durna Kezik	2008	Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Şirket Birleşmeleri Ve Konsolide Finansal Tablolar	Yüksek Lisans Tezi	Erciyes Üniversitesi
Murat Yüksel	2008	TMS 27 ' Ye Göre Konsolide Finansal Tablolar Ve Düzenlenmesi	Yüksek Lisans Tezi	Muğla Üniversitesi
Mehmet Porsuk	2008	Holding Şirketlerinin Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolarının Düzenlenme Esaslarının TMS 27 İle Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi Ve Uygulama Çalışması	Yüksek Lisans Tezi	Celal Bayar Üniversitesi
Burcu Erdoğan	2007	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Konsolidasyon Yöntemleri Ve Bu Yöntemlerin Finansal Tablolar Analizine Etkileri	Yüksek Lisans Tezi	Gazi Üniversitesi
Avni Arifoğlu	2005	Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Mali Tabloların Konsolidasyonu Ve Türkiye Uygulaması	Yüksek Lisans Tezi	Ankara Üniversitesi
Murat Genç	2005	Yabancı Ülkelerdeki Bağlı Ortaklıklar Ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklar Bakımından Temel Finansal Tabloların Konsolidasyonu	Yüksek Lisans Tezi	Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
Aylin Poray	2004	Holdinglerde Konsolide Fon Akım Tablolarının Düzenlenmesi ve Bir Uygulama	Doktora Tezi	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Belma Ak	2004	Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına göre konsolidasyon ve bir uygulama	Yüksek Lisans Tezi	Süleyman Demirel Üniversitesi
Mehmet Şenyıldız	2004	Sermaye Piyasası Standartlarına Göre Finansal Tablolar Konsolidasyonu ve Bir Uygulama	Yüksek Lisans Tezi	Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Osman Akbalık	2002	Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Bir Uygulama	Yüksek Lisans Tezi	Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Orhan Ünal	2002	Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi Ulusal Ve Uluslararası Uygulamaların Karşılaştırılması	Yüksek Lisans Tezi	Ankara Üniversitesi
Ömer Murat Uluat	2002	Serbest Bölgelerde Mali Tabloların Konsolidasyonu	Yüksek Lisans Tezi	Marmara Üniversitesi
Ömer Toker	2001	Vakıf ve İktisadi İşletmelerinde Mali Tabloların Konsolidasyonu ve Bir Uygulama Örneği	Yüksek Lisans Tezi	Marmara Üniversitesi
Kadir Gürdal	2001	Muhasebe Standartları Yönünden Finansal Tabloların Konsolidasyon	Doktora Tezi	Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Arif Engin Ergüden	2000	Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	Yüksek Lisans Tezi	Marmara Üniversitesi

Tablo 134’te konsolide finansal tabloları uygulama yöntemi ile okuyucuya aktaran tez çalışmalarına yer verilmiştir. Konsolide finansal tabloları konu alan ilk tez çalışması 1976 yılına dayanmaktadır. 1976-2000 yılları arasında konsolide finansal tabloları anlatan 17 tez çalışması bulunmaktadır. Bu çalışmaların 5’i doktora, 12’si yüksek lisans tez çalışmasıdır. 2000 yılından günümüze kadar 43 tez çalışması bulunmaktadır. Tez çalışmalarının 12’si konsolide finansal tabloları teorik bilgilerle ve ampirik çalışmalarla anlatırken, 31’i konsolide finansal tabloları uygulama yöntemi ile okuyucuya aktarmaktadır. Bu çalışmaların 3’ü doktora tezi, 40’ı yüksek lisans tez çalışmasıdır.

Yukarıdaki literatür incelemesi dikkate alındığında, konu ile doğrudan ilgili çalışmaların çoğunun yoğun olarak 200 yılı sonrasında ait olduğu görülmektedir. 2000’li yıllardan itibaren yani muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi, bu konudaki çalışmaların ivmelenmesine neden olmuştur.

Yapılan literatür incelemesi sonucunda finansal raporlama standartlarına uygun konsolide finansal raporlama uygulamasını anlatan pek az çalışma olduğu tespit edilmiştir. Özellikle BOBİ FRS’yi esas alan çalışmaların yok denecek kadar az olduğu görülmüştür. Mevcut çalışmaların tamamında konsolidasyon uygulamasını sadece Finansal Durum Tablosu Ve Kar/Zarar Tablosu üzerinden anlatıldığı diğer mali tabloların konsolidasyonu ile ilgili bilgilere yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu nedenle, BOBİ FRS’ye uygun tam set Konsolide Finansal Tabloların nasıl hazırlanması gerektiği tezin temel amacı olarak belirlenmiştir. Mevcut çalışmayı diğer tezlerden ayıran en önemli farklılık konsolidasyon konusunu tam set olarak ele alması ve BOBİ FRS’yi esas almasıdır.

3.3. Çalışmanın Metodolojisi

Çalışmamızın bu başlığı altında uygulamanın hazırlanmasında ve çözümünde dikkate alınan mizansenler ve kurallar özetlenmiştir.

3.3.1. Çalışmanın Amacı

Yapılan literatür incelemesinde BOBİ Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda konsolide finansal tabloları anlatan ve tam set konsolide finansal tabloların hazırlanmasını ele alan çok az sayıda çalışma olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple BOBİ finansal raporlama standartları çerçevesinde tam set konsolide finansal tabloların hazırlanması tezin amacı olarak belirlenmiştir. Çalışmanın diğer çalışmalardan farkı konsolide finansal tabloların tam set olarak ve BOBİ FRS baz alınarak anlatılmasıdır.

Çalışmamızın bu bölümünde, tezin ikinci bölümünde anlatılan sözel bilgi ve örneklerin bir bütün olarak uygulanmasına çalışılmıştır

3.3.2. Çalışmanın Yöntemi

Finansal tabloların konsolidasyonuna yönelik yapılan uygulamada gerçek hayattan bir örnek seçilmiştir. Uygulamamızda örnek olarak alınan üç şirkete ait veriler gerçek veriler olup, şirketlerin unvanları şirket yetkililerinin isteği üzerine değiştirilerek kullanılmıştır. Bu sebeple üç şirketin unvanları Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi olarak değiştirilmiştir. Çalışmamızda, tam konsolidasyon yöntemi kullanılmıştır. Bunun nedeni, tüm Finansal Raporlama Standartlarının tam konsolidasyon yöntemini benimsemiş olmasıdır. Tam konsolidasyon, benzer kalemlerin tek tek birleştirilmesi usulüdür. Uygulamada Finansal Raporlama Standartları esas alındığından uygulamada kullanılacak mali tabloların standartlara uygun olması gerekir. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlanmış olan şirket mali tabloları BOBİ FRS'ye uygun olarak yeniden düzenlenmiş ve uygulamada standartlara göre uyarlanan finansal tablolar kullanılmıştır.

Örnek şirket olarak seçilen üç şirketten ikisi 2020 yılında büyük işletme statüsünde iken 2021 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu'nun yaptığı değişiklikten sonra her üç şirkette orta boy işletme statüsüne girmiştir. Uygulamada BOBİ FRS'nin 22. Bölümünde yer alan Konsolide Finansal Tablolar ilkeleri kullanılmıştır.

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken, finansal durum tablosu ile Kar Zarar Tablosu doğrudan konsolide edilmiş, daha sonra konsolide finansal durum tablosu ile konsolide Kar Zarar Tablosundan yararlanılarak grup işletmeye ait konsolide nakit akış tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide dipnotlar doğrudan hazırlanmıştır.

3.3.3. Çalışmanın Kapsamı

Çalışmamızın uygulama bölümünde Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumuna göre orta boy işletme olarak tanımlanmakta olan şirketler örnek olarak alınmıştır. Şirketler, ticaret sektöründen seçilmiştir. BOBİ Finansal Raporlama Standartları baz alınarak hazırlanan çok az sayıda uygulama örneği bulunmaktadır. Bu sebeple BOBİ Finansal Raporlama Standartlarına uygun büyüklükte işletmeler tercih edilmiştir. BOBİ Finansal Raporlama Standartlarına uygun büyüklükteki işletmeleri tercih etmek amacıyla sektör tercihi yapılmamıştır.

3.3.4. Çalışmanın Sınırları

Uygulamadaki işletmeler grup işletme niteliğinde olmayan üç farklı işletmeye ait gerçek verilerdir. Birbirinden bağımsız olan işletmelerin konsolide edilmesi amacıyla oluşturulan örnekler hayal olup, grup işletmeler arasında sıklıkla karşılaşılabilen işlemleri içermektedir.

Uygulamada yer alan işletmeler, sektörlerinde öncü firmalar oldukları için rekabet ve pazarlama açısından bütün verilerini paylaşmamaktadır. Bu sebeple sadece geçmiş dönem finansal verilerini paylaşmışlardır. İşletmelerin ayrıntılı verilerini elde edemediğimiz için finansal tablolar üzerinde bazı veriler hayali olarak uyarlanmıştır. Özellikle grup içi işlemler konusunda yeterli bilgi alınamadığından bu işlemler hayali olarak oluşturulmuştur. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi içinde mümkün olduğunca fazla ayrıntıya yer verilmeye çalışılmıştır.

Ayrıca, şirketler son dönem finansal tablolarını vermekten imtina ettikleri için vergi kanunları gereğince 5 yıllık zaman aşımı dikkat alınarak 2015 ve 2016 yıllarına ait finansal tablolar uygulama için temin edilebilmiştir. 2015 ve 2016 yılları için büyük işletme konumundaki bu işletmeler, 2021 yılında yapılan değişikliklerden sonra orta boy işletme statüsüne girmişlerdir.

Şirketlere ait orijinal finansal tablolar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlanmıştır. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlanmış olan veriler BOBİ FRS şablonuna ve hükümlerine uyumlu hale getirilerek tezde kullanılmıştır.

3.4. Konsolide Finansal Tablo hazırlanmasına ilişkin Örnek Uygulama

Konunun daha iyi anlaşılması amacıyla, gerçek finansal verileri olan işletmelere ilişkin örnek uygulama oluşturulmuştur.

3.4.1 Grup İşletmeler Hakkında Genel Bilgiler

Uygulamada üç anonim şirket bulunmaktadır. Şirketlerin isteği üzerine unvanları değiştirilen bu üç şirket birbirlerinden farklı iş kollarında faaliyet göstermektedir. Bu üç şirketten biri olan Ata adlı şirket ana şirket statüsündedir. Diğer Türk ve Bayrak adlı şirketler ise bağlı şirket statüsündedir.

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin tamamına, Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin %80'ine sahiptir. Unvanları değiştirilerek hayali unvanlar verilen şirketler ile ilgili tanımlayıcı bilgiler aşağıda verilmiştir.

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, 1977 yılında İstanbul’da kurulmuştur. Şirket 1977 yılında paslanmaz çelik rafları, plastik ve paslanmaz çelik mutfak eşyaları üretimine başlamıştır. İlerleyen yıllarda ürün çeşidini arttırarak, seramik, granit ve alüminyum mutfak eşyası üretimine devam etmiştir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, 7 ortaktan oluşan bir şirkettir. Şirketin, cari yıldaki toplam sermayesi, 72.500.000 TL olup, bu tutarın tamamı ödenmiştir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin, 154.526.011 TL tutarında toplam aktifi, 129.434.977 TL tutarında net satışları ve 356 çalışanı bulunmaktadır. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketine ait önceki dönem ve cari dönem finansal durum tablosu ve kar zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 153: Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi’nin Finansal Durum Tablosu

	2015	2016
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	25.856.552,64	27.951.597,50
Ticari Alacaklar	22.883.435,24	24.148.649,72
Diğer Alacaklar	365.106,40	1.937.703,25
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar		1.030.000,00
Diğer Taraflardan Alacaklar	365.106,40	907.703,25
Stoklar	21.250.672,71	25.912.896,99
Ham Madde Ve Malzeme	11.740.815,67	14.356.269,45
Yarı Mamuller	2.851.898,00	3.129.012,30
Mamuller	2.786.288,79	3.341.382,79
Ticari Mallar	789.367,24	356.872,01
Verilen Sipariş Avanslar	3.082.303,01	4.729.360,44
Peşin Ödenmiş Giderler		73.787,39
Peşin Ödenmiş Vergi Ve Benzerleri	615.163,97	294.707,47
Diğer Dönen Varlıklar	1.284.472,54	571.776,84
Toplam Dönen Varlıklar	72.255.403,50	80.891.119,16
Duran Varlıklar		
Ticari Alacaklar		2.765.372,26
Diğer Alacaklar		1.500.000,00
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar		1.500.000,00
Finansal Yatırımlar		39.500.000,00
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar		39.500.000,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		1.358.722,40
Maddi Duran Varlıklar	38.428.797,80	27.187.745,02
Arazi ve Arsalar	7.048.601,63	2.675.642,50
Binalar	18.104.756,82	14.511.870,92
Tesis, Makine ve Cihazlar	11.268.431,50	8.109.518,07
Taşıtlar	1.660.746,13	1.500.648,13
Demirbaşlar	346.261,72	390.065,40
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	72.243,38	56.734,82
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	72.243,38	56.734,82
Peşin Ödenmiş Giderler	94.362,18	39.731,67

Tablo 153: (devamı)

	2015	2016
Ertelenmiş Vergi Varlığı	94.560,01	93.609,72
Diğer Duran Varlıklar		1.132.976,53
Toplam Duran Varlıklar	38.689.963,37	73.634.892,42
Toplam Varlıklar	110.945.366,87	154.526.011,58
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Finansal Yükümlülükler	41.769.689,32	30.042.055,74
Finansal Kuruluşlarına Borçlar	41.059.961,97	29.966.770,24
Diğer Finansal Yükümlülükler	709.727,34	75.285,50
Ticari Borçlar	10.968.556,56	11.193.913,61
Diğer Borçlar	2.431.745,58	1.342.948,89
Diğer Çeşitli Borçlar	1.765.173,50	543.507,48
Diğer Taraflara Borçlar	666.572,08	799.441,41
Alınan Avanslar	2.956.171,41	4.169.985,62
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	497.588,72	367.613,93
Ertelenmiş Gelirler		545.914,58
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	30.280,31	106.274,22
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	58.654.031,89	47.768.706,59
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
Finansal Yükümlülükler	20.731.911,07	30.913.729,81
Finansal Kuruluşlarına Borçlar	20.731.911,07	30.871.167,57
Diğer Finansal Yükümlülükler		42.562,24
Ticari Borçlar		1.562.161,12
Alınan Avanslar		275.342,61
Uzun Vadeli Karşılıklar	270.337,50	370.575,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	270.337,50	370.575,00
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	21.002.248,57	33.121.808,54
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	20.000.000,00	72.500.000,00
Sermaye	20.000.000,00	72.500.000,00
Paylara İlişkin Primler/İskontolar		
Kar Yedekleri	2.039.149,48	147.374,18
Yasal Yedekler	147.374,18	147.374,18
Diğer Kar Yedekleri	1.891.775,30	
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	6.950.201,12	
Dönem Net Karı/Zararı	2.299.735,81	988.122,27
Toplam Özkaynaklar	31.289.086,41	73.635.496,45
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	110.945.366,87	154.526.011,58

Tablo 154: Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Kar ve Zarar Tablosu

	2015	2016
Dönem Net Karı/Zararı		
Satış Hasılatı	121.480.512,22	129.434.977,05
Satışların Maliyeti (-)	- 103.279.986,89	- 114.708.033,18
Brüt Kar/Zarar	18.200.525,33	14.726.943,87
Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)		- 921.323,40
Pazarlama Giderleri (-)	- 1.296.226,98	- 1.526.667,79
Genel Yönetim Gideri (-)	- 2.974.894,57	- 2.511.556,94
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	4.180.968,38	3.034.619,67
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	- 9.354.492,69	- 4.578.446,28
Esas Faaliyet Karı/Zararı	8.755.879,47	8.223.569,13
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	352.132,65	848.956,87
Bağlı Ort., İşt. Ve Müş. Gir. Kar Payları		320.000,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri		
Diğer Gelirler		528.956,87
Diğer Faaliyetlerden Giderler	- 395.325,74	- 608.595,72
Diğer Giderler(-)		- 608.595,72
Finansal Gelirler		
Finansal Giderler (-)	- 5.767.506,29	- 7.180.978,84
Diğer Finansal Giderler (-)		- 7.180.978,84
Dönem Karı/Zararı	2.945.180,09	1.282.951,44
Vergi Gideri	- 645.444,28	- 294.829,17
Dönem Net Karı/Zararı	2.299.735,81	988.122,27

Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Afyonkarahisar'da faaliyet göstermektedir. 6 ortakтан oluşan, Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi şarküteri ve gıda alım satımı yapmaktadır. Şirketin, cari yıldaki toplam sermayesi, 8.600.000 TL olup, bu tutarın tamamı ödenmiştir. Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin, 92.925.945 TL tutarında toplam aktifi, 222.729.057 TL tutarında net satışı ve 140 çalışanı vardır. Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketine ait önceki dönem ve cari dönem finansal durum tablosu ve kar zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 155: Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Finansal Durum Tablosu

	2015	2016
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	11.722.238,79	15.904.074,50
Ticari Alacaklar	29.825.436,14	44.131.840,05
Stoklar	9.108.869,12	11.562.187,35
Ham Madde Ve Malzeme	256.712,35	325.128,92
Mamuller	6.092.659,59	6.714.343,89
Verilen Avanslar	2.759.497,18	4.522.714,54
Peşin Ödenmiş Giderler	17.930,61	21.265,28
Peşin Ödenmiş Vergi Ve Benzerleri	530.166,69	605.612,62
Diğer Dönen Varlıklar	18.406,08	
Toplam Dönen Varlıklar	51.223.047,43	72.224.979,80
Duran Varlıklar		
Ticari Alacaklar		342.783,13
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		1.372.546,27
Maddi Duran Varlıklar	15.792.952,04	16.767.940,55
Binalar	6.593.798,53	6.593.798,53
Tesis, Makine ve Cihazlar	6.796.913,64	7.393.993,25
Taşıtlar	730.418,57	882.340,04
Demirbaşlar	652.405,18	781.666,00
Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.019.330,14	1.116.056,75
Diğer Maddi Olan Yatırımlar	85,98	85,98
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	989.485,16	989.485,16
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	877.787,38	877.787,38
Verilen Avanslar	111.697,78	111.697,78
Peşin Ödenmiş Giderler	68.073,79	387.124,85
Ertelenmiş Vergi Varlığı	49.511,71	98.492,51
Diğer Duran Varlıklar		742.593,10
Toplam Duran Varlıklar	16.900.022,70	20.700.965,57
Toplam Varlıklar	68.123.070,13	92.925.945,37
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Finansal Yükümlülükler	12.591.997,87	18.352.555,01
Finansal Kuruluşlarına Borçlar	12.576.788,56	16.852.280,99
Diğer Finansal Yükümlülükler	15.209,31	1.500.274,02
Ticari Borçlar	7.059.703,17	21.246.997,45
Diğer Borçlar	19.030.114,21	19.917.776,44
Ortaklara Borçlar		480.000,00
Diğer Çeşitli Borçlar	18.877.663,89	19.167.225,81
Diğer Taraflara Borçlar	152.450,32	270.550,63

Tablo 155: (devamı)

	2015	2016
Alınan Avanslar	3.016.585,43	667.014,91
Ödenecek Vergi Ve Benzeri Yükümlülükler	447.210,65	510.261,73
Ertelenmiş Gelirler		154.685,70
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	211.616,81	344.236,96
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	42.357.228,14	61.193.528,20
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
Finansal Yükümlülükler	257.650,20	1.402.567,37
Finansal Kuruluşlarına Borçlar	257.650,20	1.402.567,37
Diğer Borçlar		900.000,00
Ortaklara Borçlar		900.000,00
Alınan Avanslar		43.592,20
Uzun Vadeli Karşılıklar	174.217,50	290.000,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	174.217,50	290.000,00
Ertelenmiş Gelirler		33.421,52
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	29.113,91	369.626,31
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	460.981,61	3.039.207,40
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	8.600.000,00	8.600.000,00
Sermaye	8.600.000,00	8.600.000,00
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	13.933.600,51	16.704.860,38
Dönem Net Karı/Zararı	2.771.259,87	3.388.349,39
Toplam Özkaynaklar	25.304.860,38	28.693.209,77
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	68.123.070,13	92.925.945,37

Tablo 156: Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Kar ve Zarar Tablosu

	2015	2016
Dönem Net Karı/Zararı		
Satış Hasılatı	189.024.313,20	222.729.057,05
Satışların Maliyeti (-)	- 178.636.018,02	- 209.627.073,44
Brüt Kar/Zarar	10.388.295,18	13.101.983,61
Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)		
Pazarlama Giderleri (-)	- 4.667.754,98	- 6.197.986,99
Genel Yönetim Gideri (-)	- 794.820,78	- 799.813,14
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	184.220,11	62.274,07
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	- 853,68	- 16.327,03
Esas Faaliyet Karı/Zararı	5.109.085,85	6.150.130,52
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	6.800,30	214.115,44
Bağlı Ort., İşt. Ve Müş. Gir. Kar Payları		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri		209.293,12
Diğer Gelirler		4.822,32
Diğer Faaliyetlerden Giderler	- 303,98	- 95.733,73
Diğer Giderler(-)		- 95.733,73
Finansal Gelirler		
Finansal Giderler (-)	- 1.639.446,62	- 2.028.805,77
Diğer Finansal Giderler (-)		- 2.028.805,77
Dönem Karı/Zararı	3.476.135,55	4.239.706,46
Vergi Gideri	- 704.875,68	- 851.357,07
Dönem Net Karı/Zararı	2.771.259,87	3.388.349,39

Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, İstanbul'da faaliyet göstermektedir. Şirketin faaliyet konusu poşet, karton bardak alım satımıdır. Şirketin, cari yıldaki toplam sermayesi, 14.000.000 TL olup, bu tutarın tamamı ödenmiştir. Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin 71.466.988 TL tutarında toplam aktifi, 67.309.018 TL tutarında net satışı ve 138 çalışanı bulunmaktadır. Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketine ait önceki dönem ve cari dönem finansal durum tablosu ve kar zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 157: Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Finansal Durum Tablosu

	2015	2016
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	30.160.925,22	36.339.667,82
Ticari Alacaklar	6.235.867,39	8.136.371,18
Diğer Alacaklar	41.845,27	131.570,23
Diğer Taraflardan Alacaklar	41.845,27	131.570,23
Stoklar	15.643.401,66	12.997.029,16
Ham Madde Ve Malzeme	9.033.430,89	9.487.235,15
Yarı Mamuller	1.140.885,63	
Mamuller	806.424,95	5.625,50
Ticari Mallar	3.547.471,37	3.004.267,32
Diğer Stoklar	154.077,50	93.867,50
Verilen Sipariş Avanslar	961.111,32	406.033,69
Peşin Ödenmiş Vergi Ve Benzerleri	359.098,60	205.242,37
Diğer Dönen Varlıklar	180.823,65	24.763,15
Toplam Dönen Varlıklar	52.621.961,79	57.834.643,91
Duran Varlıklar		
Ticari Alacaklar	76.684,60	76.684,60
Diğer Alacaklar		22.121,28
Diğer Taraflardan Alacaklar		22.121,28
Maddi Duran Varlıklar	14.869.936,95	13.315.009,60
Arazi Ve Arsalar	1.750.000,00	1.750.000,00
Binalar	41.657,62	41.657,62
Tesis, Makine ve Cihazlar	8.267.935,14	8.083.631,75
Taşıtlar	1.947.539,70	1.047.315,70
Demirbaşlar	2.725.867,33	2.255.467,37
Diğer Maddi Olan Yatırımlar	136.937,16	136.937,16
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	123.982,08	118.086,44
Geliştirme Maliyetleri	97.494,42	91.598,78
Gayri Maddi Haklar	22.790,08	22.790,08
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3.697,58	3.697,58
Peşin Ödenmiş Giderler	16.829,34	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	181.441,51	87.343,64
Diğer Duran Varlıklar		13.099,07
Toplam Duran Varlıklar	15.268.874,48	13.632.344,63
Toplam Varlıklar	67.890.836,27	71.466.988,54
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Finansal Yükümlülükler	19.518.827,27	17.840.718,37
Finansal Kuruluşlarına Borçlar	19.518.827,27	17.840.718,37

Tablo 157: (devamı)

	2015	2016
Ticari Borçlar	11.807.206,79	15.199.546,92
Diğer Borçlar	282.440,75	965.099,22
Ortaklara Borçlar		550.000,00
Diğer Taraflara Borçlar	282.440,75	415.099,22
Alınan Avanslar	695.982,33	474.598,26
Ödenecek Vergi Ve Benzeri Yükümlülükler	211.444,43	155.589,81
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		89.123,44
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	32.535.901,57	34.724.676,02
Uzun Vadeli Yükümlülükler		
Ticari Borçlar		570.822,43
Diğer Borçlar	19.253.307,53	16.316.090,48
Ortaklara Borçlar		600.000,00
Diğer Çeşitli Borçlar	19.253.307,53	15.716.090,48
Alınan Avanslar		28.615,20
Uzun Vadeli Karşılıklar	184.657,87	238.815,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	164.657,87	238.815,00
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	19.417.965,37	17.154.343,11
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	14.000.000,00	14.000.000,00
Sermaye	14.000.000,00	14.000.000,00
Paylara İlişkin Primler/İskontolar		2.833.414,96
Kar Yedekleri	228.954,24	458.569,95
Yasal Yedekler	194.123,43	225.069,18
Olağanüstü Yedekler	34.830,81	34.830,81
Diğer Kar Yedekleri		198.669,96
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	943.299,37	1.708.015,09
Dönem Net Karı/Zararı	764.715,72	587.969,41
Toplam Özkaynaklar	15.936.969,33	19.587.969,41
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	67.890.836,27	71.466.988,54

Tablo 158: Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin Kar ve Zarar Tablosu

	2015	2016
Dönem Net Karı/Zararı		
Satış Hasılatı	60.231.146,99	67.309.018,39
Satışların Maliyeti (-)	- 56.135.428,99	- 62.643.325,04
Brüt Kar/Zarar	4.095.718,00	4.665.693,35
Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)		
Pazarlama Giderleri (-)	-1.866.709,51	- 1.388.327,20
Genel Yönetim Gideri (-)	- 1.000.015,11	- 1.238.701,97
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	2.066.053,43	1.162.186,19
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	- 226.791,27	- 480.092,19
Esas Faaliyet Karı/Zararı	3.068.255,54	2.720.758,18
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	458.365,63	336.217,04
Bağlı Ort., İşt. Ve Müş. Gir. Kar Payları		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri		
Diğer Gelirler		336.217,04
Diğer Faaliyetlerden Giderler	- 23.235,55	- 121.007,47
Diğer Giderler(-)		- 121.007,47
Finansal Gelirler		
Finansal Giderler (-)	- 2.379.571,30	- 2.140.975,97
Diğer Finansal Giderler (-)		- 2.140.975,97
Dönem Karı/Zararı	1.123.814,32	794.991,78
Vergi Gideri	- 359.098,60	- 207.022,37
Dönem Net Karı/Zararı	764.715,72	587.969,41

Üç işletmeye ait konsolidasyon öncesi cari yıl (2016 yılı) finansal durum tablosu Tablo 141'de toplu halde verilmiştir.

Tablo 159: Grup İşletmenin Konsolidasyon Öncesi Münferit Finansal Durum Tabloları

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	27.951.597,50	15.904.074,50	36.339.667,82
Ticari Alacaklar	24.148.649,72	44.131.840,05	8.136.371,18
Diğer Alacaklar	1.937.703,25	-	131.570,23
Bağlı Ort., İşt. ve Müş. Gir. Alacaklar	1.030.000,00		
Diğer Taraflardan Alacaklar	907.703,25		131.570,23
Stoklar	25.912.896,99	11.562.187,35	12.997.029,16
Ham Madde Ve Malzeme	14.356.269,45	325.128,92	9.487.235,15
Yarı Mamuller	3.129.012,30		
Mamuller	3.341.382,79	6.714.343,89	5.625,50
Ticari Mallar	356.872,01		3.004.267,32
Diğer Stoklar			93.867,50

Tablo 159: (devamı)

	Ata A.Ş.	Türk A.Ş.	Bayrak A.Ş.
Verilen Sipariş Avanslar	4.729.360,44	4.522.714,54	406.033,69
Peşin Ödenmiş Giderler	73.787,39	21.265,28	
Peşin Ödenmiş Vergi Ve Benzerleri	294.707,47	605.612,62	205.242,37
Diğer Dönen Varlıklar	571.776,84		24.763,15
Toplam Dönen Varlıklar	80.891.119,16	72.224.979,80	57.834.643,91
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar	2.765.372,26	342.783,13	76.684,60
Diğer Alacaklar	1.500.000,00	-	22.121,28
Bağlı Ort., İştirak. ve Müş. Gir. Alacak	1.500.000,00		
Diğer Taraflardan Alacaklar			22.121,28
Finansal Yatırımlar	39.500.000,00		
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	39.500.000,00		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1.358.722,40	1.372.546,27	
Maddi Duran Varlıklar	27.187.745,02	16.767.940,55	13.315.009,60
Arazi Ve Arsalar	2.675.642,50		1.750.000,00
Binalar	14.511.870,92	6.593.798,53	41.657,62
Tesis, Makine ve Cihazlar	8.109.518,07	7.393.993,25	8.083.631,75
Taşıtlar	1.500.648,13	882.340,04	1.047.315,70
Demirbaşlar	390.065,40	781.666,00	2.255.467,37
Yapılmakta Olan Yatırımlar		1.116.056,75	
Diğer Maddi Olan Yatırımlar		85,98	136.937,16
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	56.734,82	989.485,16	118.086,44
Geliştirme Maliyetleri			91.598,78
Gayri Maddi Haklar			22.790,08
Şerefiye			
	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	56.734,82	877.787,38	3.697,58
Verilen Avanslar		111.697,78	
Peşin Ödenmiş Giderler	39.731,67	387.124,85	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	93.609,72	98.492,51	87.343,64
Diğer Duran Varlıklar	1.132.976,53	742.593,10	13.099,07
Toplam Duran Varlıklar	73.634.892,42	20.700.965,57	13.632.344,63
Toplam Varlıklar	154.526.011,58	92.925.945,37	71.466.988,54
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler	30.042.055,74	18.352.555,01	17.840.718,37
Finansal Kuruluşlarına Borçlar	29.966.770,24	16.852.280,99	17.840.718,37
Diğer Finansal Yükümlülükler	75.285,50	1.500.274,02	
Ticari Borçlar	11.193.913,61	21.246.997,45	15.199.546,92

Tablo:159 devamı

	Ata A.Ş.	Türk A.Ş.	Bayrak A.Ş.
Diğer Borçlar	1.342.948,89	19.917.776,44	965.099,22
Ortaklara Borçlar		480.000,00	550.000,00
Diğer Çeşitli Borçlar	543.507,48	19.167.225,81	
Diğer Taraflara Borçlar	799.441,41	270.550,63	415.099,22
Alınan Avanslar	4.169.985,62	667.014,91	474.598,26
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler	367.613,93	510.261,73	155.589,81
Ertelenmiş Gelirler	545.914,58	154.685,70	
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	106.274,22	344.236,96	89.123,44
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	47.768.706,59	61.193.528,20	34.724.676,02
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler	30.913.729,81	1.402.567,37	-
Finansal Kuruluşlarına Borçlar	30.871.167,57	1.402.567,37	
Diğer Finansal Yükümlülükler	42.562,24		
Ticari Borçlar	1.562.161,12		570.822,43
Diğer Borçlar	-	900.000,00	16.316.090,48
Ortaklara Borçlar		900.000,00	600.000,00
Diğer Çeşitli Borçlar			15.716.090,48
Alınan Avanslar	275.342,61	43.592,20	28.615,20
Ödenecek Vergi Ve Benzeri Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Karşılıklar	370.575,00	290.000,00	238.815,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	370.575,00	290.000,00	238.815,00
Vergi Karşılıkları			
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler		33.421,52	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		369.626,31	
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	33.121.808,54	3.039.207,40	17.154.343,11
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	72.500.000,00	8.600.000,00	14.000.000,00
Sermaye	72.500.000,00	8.600.000,00	14.000.000,00
Paylara İlişkin Primler/İskontolar			2.833.414,96
Kar Yedekleri	147.374,18		458.569,95
Yasal Yedekler	147.374,18		225.069,18
Statü Yedekleri			
Olağanüstü Yedekler			34.830,81
Diğer Kar Yedekleri			198.669,96
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları		16.704.860,38	1.708.015,09
Dönem Net Karı/Zararı	988.122,27	3.388.349,39	587.969,41
Toplam Özkaynaklar	73.635.496,45	28.693.209,77	19.587.969,41
Toplam Yükümlülük ve Özkaynaklar	154.526.011,58	92.925.945,37	71.466.988,54

İşletmelerin, Konsolidasyon öncesi kar ve zarar tabloları toplu bir halde Tablo 142’de verilmiştir.

Tablo 160: Grup İşletmenin Konsolidasyon Öncesi Münferit Kar/Zarar Tabloları

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.
Dönem Net Karı/Zararı			
Satış Hasılatı	129.434.977,05	222.729.057,05	67.309.018,39
Satışların Maliyeti (-)	-114.708.033,18	-209.627.073,44	-62.643.325,04
Brüt Kar/Zarar	14.726.943,87	13.101.983,61	4.665.693,35
Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)	-921.323,40		
Pazarlama Giderleri (-)	-1.526.667,79	-6.197.986,99	-1.388.327,20
Genel Yönetim Gideri (-)	-2.511.556,94	-799.813,14	-1.238.701,97
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	3.034.619,67	62.274,07	1.162.186,19
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-4.578.446,28	-16.327,03	-480.092,19
Esas Faaliyet Karı/Zararı	8.223.569,13	6.150.130,52	2.720.758,18
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	848.956,87	214.115,44	336.217,04
Bağlı Ort., İst. Ve Müş. Gir. Kar Payları	320.000,00		
Yatırım Amaçlı Gayr. Kira Gelirleri		209.293,12	
Diğer Gelirler	528.956,87	4.822,32	336.217,04
Diğer Faaliyetlerden Giderler	-608.595,72	-95.733,73	-121.007,47
Diğer Giderler(-)	-608.595,72	-95.733,73	-121.007,47
Finansal Gelirler			
Finansal Giderler (-)	-7.180.978,84	-2.028.805,77	-2.140.975,97
Diğer Finansal Giderler (-)	-7.180.978,84	-2.028.805,77	-2.140.975,97
Dönem Karı/Zararı	1.282.951,44	4.239.706,46	794.991,78
Vergi Gideri	-294.829,17	-851.357,07	-207.022,37
Dönem Net Karı/Zararı	988.122,27	3.388.349,39	587.969,41

3.4.2.Grup Arasında Dönem İçi İşlemler

Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketi ve Türk Anonim Şirketinin gerçek finansal verileri kullanılmıştır. Uygulamada adı geçen farklı iş kollarına ait üç işletme birleştirilmiştir. Grup işletmeler arasında sıklıkla gerçekleşen işlemler ile ilgili bir monografi hazırlanmıştır.

1-Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketinin tamamını 31.12.202X tarihinde 19.000.000 TL’ye satın alarak bedelini peşin ödemiştir.

2-Ata Anonim Şirketi aynı dönemde Türk Anonim Şirketine yatırım yaparak, işletmenin %80 hissesini 20.500.000 TL’ye satın almıştır.

3-Bayrak Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketi'ne ait olan işyeri için 200.000 TL kira ödemesi yapmıştır.

4-Bayrak Anonim Şirketi'nin bankaya olan 550.000 TL borcunu, Ata Anonim Şirketi ödemiştir.

5-Ata Anonim Şirketi ürettiği, maliyet bedeli 500.000 TL olan ticari mallarını 600.000 TL'ye Bayrak Anonim Şirketine satmıştır. Bayrak Anonim Şirketi de aldığı ticari malları grup dışındaki bir işletmeye 660.000 TL'ye satmıştır.

6-Bayrak Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketine malzeme alması için 250.000 TL sipariş avansı vermiştir.

7-Ata Anonim Şirketi, dönem içerisinde farklı tarihlerde, ticari olmayan işlemler için Bayrak Anonim Şirketine 300.000 TL, Türk Anonim Şirketine 600.000 TL uzun vadeli borç vermiştir.

8-Ata Anonim Şirketi, bankadan 400.000 TL kredi çekmiştir ve çektiği krediyi Türk Anonim Şirketi'nin banka hesabına yollamıştır.

9- Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine üretimde kullanacağı bir makine alımı için 500.000 TL tutarında çek vermiştir.

10- Bayrak Anonim Şirketi, kendine ait işyeri inşaatına başlamak için Ata Anonim Şirketinden değeri 1.000.000 TL olan arsayı 1.400.000 TL'ye satın almıştır.

11- Bayrak Anonim Şirketi stoklarında bulunan ve uzun zamandır satamadığı maliyet bedeli 160.000 TL olan ticari malını Türk Anonim Şirketine 160.000 TL'ye satmıştır.

12- Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketinden alacağı ile ilgili 15.000 TL, Türk Anonim Şirketinden alacağı ile ilgili 30.000 TL faiz geliri elde etmiş ve bu tutarı tahsil etmiştir.

13- Ata Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında ticari işlem gerçekleşmiştir. Bu ticari işlem sonucunda Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine 152.365,23 TL borçlanmıştır.

14- Ata Anonim Şirketi, bağlı ortaklıkları için gerçekleştirdiği genel koordinatörlük hizmeti için Türk Anonim Şirketine 50.000 TL Bayrak Anonim Şirketine 40.000 TL tutarında fatura kesmiştir.

15- Dönem içerisinde Bayrak Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketine geçmiş yıl karlarından 400.000 TL temettü dağıtılmasına karar vermiştir. İki işletme arasında ödeme gerçekleşmemiştir.

16- Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketinden, faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 10 adet paslanmaz çelik depo rafı almıştır. Çelik depo raflarının toplam maliyeti 200.000 TL'dir. Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketine 300.000 TL borçlanmıştır.

17- Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketinden olan 240.000 TL'lik alacağını, Türk Anonim Şirketi'nin bir başka ticari alacağı bulunan grup dışındaki işletmelerin birinden tahsil etmiştir. (Türk Anonim Şirketi'nin ve grup dışındaki işletmenin onayı alınmıştır.)

18- Ata Anonim Şirketi., Türk Anonim Şirketi'nin 600.000 TL'lik borç senedini ödemiştir. Ata Anonim Şirketi 600.000 TL'lik tutarı duran varlıklarda izlemektedir.

19- Türk Anonim Şirketi, ürünlerinin satışında kullanmak için Bayrak Anonim Şirketinden 268.000 TL tutarında ambalaj malzemesi satın almıştır. İşletmeler arasında herhangi bir ödeme işlemi gerçekleşmemiştir. (Ambalaj malzemesinin maliyet bedeli 200.000 TL'dir.)

20- Bayrak Anonim Şirketi, almış olduğu paslanmaz çelik depo rafının bakımı için Ata Anonim Şirketinden 15.000 TL tutarında servis hizmeti almıştır.

3.4.3. Grup İşletmelerin Muhasebe Kayıtları Ve Konsolidasyon İşlemleri

Grup arasında dönem içerisinde gerçekleşen işlemlere ilişkin hazırlanan monografinin konsolidasyon işlemleri aşağıda gösterilmiştir. Monografi çözümleri toplu bir şekilde Tablo 161 ve 163'te gösterilmiştir.

1-Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketinin tamamını 19.000.000 TL'ye satın alarak bedelini peşin ödemiştir.

Öncelikle alım-satım ilişkisi sonucunda şerefiyenin oluşup oluşmadığına bakılmalıdır. Bu sebeple Bayrak Anonim Şirketi'nin Özkaynak kalemlerinin toplamı baz alınmalıdır. Aşağıda Bayrak Anonim Şirketi'nin özkaynak kalemleri verilmiştir.

Ödenmiş Sermaye	14.000.000,00
Paylara İlişkin Primler/İskontolar	2.833.414,96
Kar Yedekleri	458.569,95
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	1.708.015,09
Toplam Özkaynaklar	19.000.000

Ata AŞ, Bayrak AŞ'ye ödediği tutar: 19.000.000 TL

- Bayrak AŞ'nin net belirlenebilir varlıkları: 19.000.000 TL

Şerefiye Tutarı: 0 TL

500 Sermaye Hesabı	19.000.000,-	
212 Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar Hesabı		19.000.000,-
Bağlı Ort. Eliminasyonu		

Anonim Şirketi'nin, münferit finansal durum tablosunda bulunan Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar Hesabında, Bayrak Anonim Şirketini satın aldığı tutar bulunmaktadır. Bu tutar, aynı zamanda Ata Anonim Şirketi'nin Özkaynak kalemlerinde artışa sebep olmuştur. Mükerrerliğin önlenmesi amacıyla Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar Hesabında 19.000.000 TL eliminasyon gerçekleşmiştir.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Finansal Yatırımlar						
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	39.500.000	-	-	39.500.000	- 19.000.000	20.500.000

Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketi'nin tamamına sahip olduğu için kontrol gücü olmayan paylardan söz edilememektedir. Eğer kontrol gücü olmayan paylar olsaydı özkaynak kalemlerinin kontrol gücü olmayan paylara denk düşen tutarı hesaplanarak konsolide finansal tablolarda gösterilmesi gerekirdi.

2- Ata Anonim Şirketi aynı dönemde Türk Anonim Şirketine yatırım yaparak, işletmenin %80 hissesini 20.500.000 TL'ye satın almıştır.

Ata Anonim Şirketi'nin, Türk Anonim Şirketini satın alması sonucunda oluşan şerefiye hesaplanmalıdır. Türk Anonim Şirketi'nin özkaynak kalemleri aşağıda verilmiştir.

Ödenmiş Sermaye	8.600.000,00
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	16.704.860,38
Toplam Özkaynaklar	25.304.860,38

Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketi'nin %80 hissesine 20.500.000 TL ödemiştir. Türk Anonim Şirketi'nin %80 hissesine ödemesi gereken tutar ise 20.243.888,3 TL'dir. Arada kalan tutar hesaplandığında şerefiyeye ulaşılır.

Ata AŞ, Türk AŞ'ye ödediği tutar : 20.500.000,00 TL
- Türk AŞ'nin net belirlenebilir varlıkları: 20.243.888,30 TL
Şerefiye Tutarı: 256.111,70 TL

550 Sermaye Hesabı	20.243.888,30	
260 Şerefiye Hesabı	256.111,70	
212 Bağı Ortaklıklardaki Yatırımlar Hesabı		20.500.000,-
Bağı Ortaklığın Eliminasyonu		

Ata Anonim Şirketi'nin, münferit finansal tablolarında bulunan Bağı Ortaklıklardaki Yatırımlar Hesabında, Türk Anonim Şirketini satın aldığı tutar bulunmaktadır. Bu tutar, aynı zamanda Ata Anonim Şirketi'nin Özkaynak kalemlerinde artışa sebep olmuştur. Mükerrerliğin önlenmesi amacıyla Bağı Ortaklıklardaki Yatırımlar Hesabında 20.500.000 TL eliminasyon gerçekleştirilmiştir.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Finansal Yatırımlar						
Bağı Ortaklıklardaki Yatırımlar	39.500.000	-	-	39.500.000	- 20.500.000	19.000.000

Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketi'nin %80 hissesine sahiptir. Türk Anonim Şirketi'nin kalan %20 hissesi kontrol gücü olmayan paylara aittir. Bu sebeple özkaynak kalemlerinden kontrol gücü olmayan paylara denk düşen tutarlar hesaplanmalıdır.

	Türk AŞ'nin Özkaynak Kalemleri	Kontrol Gücü Olmayan Pay Oranı	Kontrol Gücü Olmayan Pay Tutarı
Ödenmiş Sermaye	8.600.000,00	%20	1.720.000,00
Geçmiş Yıl Karları/Zararları	14.704.860,38	%20	3.340.972,08
Dönem Net Karı	3.388.349,39	%20	677.669,88
Toplam Kontrol Gücü Olm. Pay			5.738.641,96

Kontrol gücü olmayan payların toplam tutarı 5.738.641,96 TL’dir. Azınlık paylarının kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

500 Sermaye Hesabı		1.720.000,-	
570 Geçmiş Yıl Karları Hesabı		3.340.972,08	
590 Dönem Net Karı Hesabı		677.669,88	
	Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabı		5.738.641,96
Azınlık Payları			

Ana ortaklık, bağlı ortaklıktaki hisselerin tamamına sahip olmadığı zaman kontrol gücü olmayan paylar oluşur. Kontrol gücü olmayan pay tutarı hesaplanarak konsolide finansal durum tablosunda bulunan Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabına yansıtılmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
ÖZKAYNAKLAR						
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-	-	-	-	+5.738.641,96	5.738.641,96

3 - Bayrak Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketi’ne ait olan işyeri için 200.000 TL kira ödemesi yapmıştır.

Türk Anonim Şirketi Almış olduğu kira gelirini Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir Hesabı ile Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Türk Anonim Şirketi ödediği kira giderini Genel Yönetim Giderleri Hesabı ile Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Grup işletmeler arasında oluşan gelir ve giderlerin elimine edilmesi gerekir. Bu sebeple kira ödemesinin eliminasyon kaydı aşağıdaki gibidir;

Yatırım Amaçlı Gayrimen. Elde Edilen Gelir Hesabı (Türk AŞ.)	200.000,-	
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı (Bayrak AŞ.)		200.000,-

Grup işletmeler arasında gerçekleşen kira ödemesi, Türk Anonim Şirketi’nin münferit finansal tablolarında bulunan Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelir Hesabını ve Bayrak Anonim Şirketi’nin münferit finansal tablolarında bulunan Genel Yönetim Gideri Hesabında artışa neden olmuştur. Artışa neden olan tutarlar elimine edilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tablosu
Brüt Kar ve Zarar						
GYG (-)	(2.511.556)	(799.813)	(1.238.701)	(4.550.072)	+200.000	(4.350.072)
Esas Faaliyet Karı/Zararı						
YAG Elde Edilen Gelir		209.293		209.293	-200.000	9.293

4 -Bayrak Anonim Şirketi'nin bankaya olan 550.000 TL borcunu, Ata Anonim Şirketi ödemiştir.

Bayrak Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketi'nin ödemiş olduğu bu borcu Ortaklara Borçlar Hesabı ile Banka Kredileri Hesabına kaydetmelidir. Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketi adına ödemiş olduğu borcu Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabı ile ödemeyi yaptığı Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Grup işletmeler arasında oluşan alacak ve borç işlemlerinin elimine edilmesi için yapılması gereken kayıt aşağıda verilmiştir.

331 Ortaklara Borçlar Hesabı (Bayrak AŞ.)	550.000,-	
132 Bağlı Ort, İştirak ve Müş Gir. Alacaklar Hesabı (Ata AŞ.)		550.000,-
Banka Borcunun Ödenmesi		

Ata Anonim Şirketi'nin, Bağlı ortaklığına verdiği 550.000 TL, Ata Anonim Şirketi'nin finansal tablolarında Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabında artışa neden olmuştur. Bu tutar aynı zamanda Bayrak Anonim Şirketi'nin finansal tablolarında bulunan Ortaklara Borçlar Hesabında artışa sebep olmuştur. Artışa neden olan tutarlar elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Diğer Alacaklar						
Bağlı Or., İşt. ve Müş. Gir. A.	1.030.000	-	-	1.030.000	-550.000	480.000
Diğer Borçlar						
Ortaklara Borçlar.	-	480.000	550.000	1.030.000	-550.000	480.000

5 - Ata Anonim Şirketi ürettiği maliyet bedeli 500.000 TL olan ticari mallarını 600.000 TL'ye Bayrak Anonim Şirketine satmıştır. Bayrak Anonim Şirketi de aldığı ticari malları grup dışındaki bir işletmeye 660.000 TL'ye satmıştır.

Ata Anonim Şirketi Maliyet bedeli 500.000 TL'ye ürettiği mallarını önce 600.000 TL'ye Bayrak Anonim Şirketine satmıştır. Bayrak Anonim Şirketi de bu malları 660.000 TL'ye başka bir işletmeye satmıştır. Bakıldığında iki satış işlemi gözükmektedir. Toplam Yurtiçi Satışlar Hesabı 1.260.000 TL, toplam Satış Maliyeti' de 1.100.000 TL olarak gözükmektedir. Oysaki 500.000 TL maliyet bedelli mal dışarıdaki bir işletmeye 660.000 TL'ye satılmıştır. Bayrak Anonim Şirketi'nin Ata Anonim Şirketine satmış olduğu 600.000 TL'lik satış tutarı ile Ata Anonim Şirketinin Bayrak Anonim Şirketinden alarak oluşan 600.000 TL'lik maliyet tutarı elimine edilmelidir. Ata Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında olan alım-satım işleminin eliminasyon kaydı aşağıdaki gibidir.

600 Yurt İçi Satışlar Hesabı (Ata AŞ.)	600.000,-	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (Bayrak AŞ.)		600.000,-

Grup içerisinde gerçekleşen işlemler sonucunda Satış Hasılatı Hesabı ile Satışların Maliyeti Hesabında 600.000 TL artış meydana gelmiştir. Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tab.
Dönem Net Karı/Zararı						
Satış Hasılatı	129.434.977	222.729.057	67.309.018	419.473.052	-600.000	418.873.052
Satışların Maliyeti (-)	(114.708.033)	(209.627.073)	(62.643.325)	(386.978.431)	+600.000	(386.378.431)

6 - Bayrak Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketine malzeme alması için 250.000 TL avans vermiştir.

Bayrak Anonim Şirketi vermiş olduğu avansı, Verilen Sipariş Avansları Hesabı ile Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Türk Anonim Şirketi aldığı avansı, Alınan Sipariş Avansları ve Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Grup işletmeler arasında olan avans işlemlerinin elimine edilmelidir. Bu sebeple yapılması gereken avansın eliminasyon kaydı aşağıdaki gibidir.

345 Alınan Sipariş Avansları (Türk AŞ.)	250.000,-	
159 Verilen Sipariş Avansları (Bayrak AŞ.)		250.000,-
Avans Alış/Verişi		

Grup içerisinde gerçekleşen avans işlemi, Bayrak Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında Verilen Sipariş Avansları Hesabında, Türk Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında Alınan Sipariş Avansları Hesabında artışa sebep olmuştur. Artışa neden olan tutarlar elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Stoklar						
Verilen Sipariş Avansları	4.729.360	4.522.714	406.033	9.658.108	-250.000	9.408.108
Kısa Vadeli Yükümlülükler						
Alınan Sipariş Avanslar	4.169.985	667.014	474.598	5.311.598	-250.000	5.061.598

7 - Ata Anonim Şirketi, dönem içerisinde farklı tarihlerde, ticari olmayan işlemler için Bayrak Anonim Şirketine 300.000 TL, Türk Anonim Şirketine 600.000 TL uzun vadeli borç vermiştir.

Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine ödemiş olduğu borcu Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabı ile ödemeyi yaptığı Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Bayrak Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketi'nden aldığı borcu Ortaklara Borçlar Hesabı ile Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Aynı işlemler Türk Anonim Şirketi İçinde geçerlidir. Grup işletmeler arasında ticari işlem sebebiyle veya farklı sebeplerden oluşan alacak borç ilişkisinin elimine edilmesi gerekir. Bu sebeple yapılması gereken eliminasyon kayıtları ayrı ayrı aşağıda verilmiştir.

Ata Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında gerçekleşen alacak borç eliminasyonu;

431 Ortaklara Borçlar Hesabı (Bayrak AŞ.)	300.000,-	
232 Bağlı Ort, İştirak ve Müş Gir. Alacaklar Hesabı (Ata AŞ.)		300.000,-
Ticari Olm. Borç Para Alış/verişi		

Ata Anonim Şirketi ile Türk Anonim Şirketi arasında gerçekleşen alacak borç eliminasyonu;

431 Ortaklara Borçlar Hesabı (Türk AŞ.)	600.000,-	
232 Bağlı Ort, İşt. ve Müş Gir. Alacaklar Hesabı (Ata AŞ.)		600.000,-
Ticari Olm. Borç Para Alış/veriş		

Grup içerisinde gerçekleşen borç para alımı ve verimi, Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında Bağlı ortaklık, İştirak ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabında, Bayrak Anonim Şirketi ve Türk Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında Ortaklara Borçlar Hesabında artışa neden olmuştur. Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Diğer Alacaklar						
Bağlı Or., İşt. ve Müş. Gir. A	1.500.000	-	-	1.500.000	-900.000	600.000
Diğer Borçlar						
Ortaklara Borçlar	-	900.000	600.000	1.500.000	-900.000	600.000

8 - Ata Anonim Şirketi, bankadan 400.000 TL kredi çekmiştir ve çektiği krediyi Türk Anonim Şirketi'nin banka hesabına yollamıştır.

Ata Anonim Şirketi, çektiği krediyi öncelikle Banka Kredileri Hesabı ile Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Banka hesabına gelen parayı sonrasında Türk Anonim Şirketi'nin banka hesabına yolladığı için Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabı ile Bankalar Hesabını kapatmalıdır. Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketi'nden aldığı parayı Ortaklara Borçlar Hesabı ile Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Grup işletmeler arasında olan borç ve alacak kalemlerinin eliminasyonu için yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

331 Ortaklara Borçlar Hesabı (Türk AŞ.)	400.000,-	
132 Bağlı Ort, İşt ve Müş Gir. Alacaklar Hesabı (Ata AŞ.)		400.000,-
Banka Kredisi		

Grup içerisinde gerçekleşen para alış/verişi, Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabında, Bayrak Anonim Şirketi ve Türk Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında Ortaklara Borçlar

Hesabında artışa neden olmuştur. Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Diğer Alacaklar						
Bağlı Or., İst. ve Müş. Gir. A.	1.030.000	-	-	1.030.000	-400.000	630.000
Diğer Borçlar						
Ortaklara Borçlar	-	480.000	550.000	1.030.000	-400.000	630.000

9 - Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine üretimde kullanacağı bir makine alımı için 500.000 TL tutarında çek vermiştir.

Grup işletmeler arasında olan işlemler elimine edilmelidir. Ata Anonim Şirketi ve Bayrak Anonim Şirketi arasındaki çek alışverişinin eliminasyon kaydı aşağıdaki gibidir. Konsolide finansal tablo hazırlanırken Alınan Çek Hesabı ve Verilen Çek Hesabı Nakit ve Nakit Benzerleri Hesabında olması sebebiyle yapılan eliminasyon konsolide finansal tabloda değişime sebep olmamaktadır.

103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı (Ata AŞ.)	500.000,-	
101 Alınan Çekler Hesabı (Bayrak AŞ.)		500.000,-
Çek Alış/Verişi		

Grup içerisinde gerçekleşen çek alış/verişi, Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabında, Bayrak Anonim Şirketi'nin finansal tablolarında Alınan Çekler Hesabında artışa sebep olmuştur. Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Nakit ve Nakit Benzerleri	27.951.597	15.904.074	36.339.667	80.195.339	-500.000 +500.000	80.195.339

10- Bayrak Anonim Şirketi, kendine ait işyeri inşaatına başlamak için Ata Anonim Şirketinden değeri 1.000.000 TL olan arsayı 1.400.000 TL'ye satın almıştır.

Bayrak Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketi'nin 1.000.000 TL değerindeki arsasını 1.400.000 TL'ye satın almıştır. Bu satış işlemi sonucunda Ata Anonim Şirketi'nin 400.000 TL kazanç elde ettiği görülmektedir. Ata Anonim Şirketi sattığı arsayı Arazi ve Arsalar Hesabı, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Ortaya Çıkan Kazanç Hesabı ve Bankalar Hesabına kaydetmelidir.

Bayrak Anonim Şirketi aldığı arsayı, Arazi ve Arsalar Hesabı ve Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Grup işlemler arasında ticari veya ticari olmayan işlemlerin elimine edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple ortaya çıkan kazanç elimine edilmelidir. Arsa alım satımında ortaya çıkan karın eliminasyonu için yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

648 Maddi ve MODV Satışından Ortaya Çıkan Kazanç Hesabı (Ata AŞ.)	400.000,-	
250 Arazi ve Arsalar Hesabı (Bayrak AŞ.)		400.000,-
MDV alım/satımı		

Ata Anonim Şirketi, sattığı arsa sonucunda 400.000 TL kar elde etmiştir. Grup içerisinde gerçekleşen 400.000 TL tutarındaki kar, Arazi ve Arsalar Hesabından ve Dönem Net Karı Hesabından elimine edilmiştir.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Maddi Duran Varlıklar						
Arazi ve Arsalar	2.675.642		1.750.000	4.425.642	-400.000	4.025.642
Özkaynaklar						
Dönem Net Karı	988.122	3.388.349	587.969	4.964.441	-400.000	4.564.441

Grup içerisinde gerçekleşen arsa satışı Ata Anonim Şirketi'nin Diğer Gelirler Hesabında artışa sebep olmuştur. Artışa neden olan tutar elimine edilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tablosu
Diğer Faal. Gelirler						
Diğer Gelirler	528.956	4.822	336.217	869.996	-400.000	469.996

11-Bayrak Anonim Şirketi stoklarında bulunan ve uzun zamandır satamadığı maliyet bedeli 160.000 TL olan ticari malını Türk Anonim Şirketine 160.000 TL'ye satmıştır.

Bayrak Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketine sattığı ticari malları Yurt İçi Satışlar Hesabı ile Alıcılar Hesabına kaydetmelidir. Grup içerisinde olan ticari mal alım satımları ile, eğer varsa, satış sonucunda oluşan karların elimine edilmesi gerekmektedir. Grup içerisindeki satışın elimine edilmesi amacıyla yapılması gereken kayıt aşağıda verilmiştir.

600 Yurt İçi Satışlar Hesabı (Bayrak AŞ.)	160.000,-	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı (Türk AŞ.)		160.000,-
Grup İçi Satış Eliminasyonu		

Grup içerisinde gerçekleşen ticari mal alış/verişi, Bayrak Anonim Şirketi'nin münferit kar ve zarar tablosunda bulunan Satış Hasılatı Hesabında ve Türk Anonim Şirketi'nin münferit kar ve zarar Tablosunda bulunan Satışların Maliyeti Hesabında artışa neden olmuştur. Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tab.
Dönem Net Karı/Zararı						
Satış Hasılatı	129.434.977	222.729.057	67.309.018	419.473.052	-160.000	419.313.052
Satışların Maliyeti (-)	(114.708.033)	(209.627.073)	(62.643.325)	(386.978.431)	+160.000	(386.818.431)

12- Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketinden alacağı ile ilgili 15.000 TL, Türk Anonim Şirketinden alacağı ile ilgili 30.000 TL faiz geliri elde etmiş ve bu tutarı tahsil etmiştir.

Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketi ve Türk Anonim Şirketine daha önce vermiş olduğu uzun vadeli borçlar sebebiyle faiz geliri elde etmiştir. Fakat grup içerisinde borç alacak ilişkisi elimine edildiği gibi borç/alacak sebebiyle oluşan faiz gelir/gideri de elimine edilmelidir. Bu sebeple oluşan faiz gelir ve giderlerin eliminasyon kaydı aşağıda verilmiştir.

66X Finansal Gelirleri Hesabı (Ata AŞ.)	45.000, -	
67X Finansal Giderler Hesabı (Bayrak AŞ.)		15.000, -
67X Finansal Giderler Hesabı (Türk AŞ.)		30.000, -
Grup İçi Faiz Geliri/Gideri		

Grup içerisinde gerçekleşen faiz geliri ve gideri, Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Diğer Gelirler Hesabında, Türk Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Diğer Giderler Hesabında artışa neden olmuştur, Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tab.
Diğer Faal. Gelirler						
Diğer Gelirler	528.956	4.822	336.217	869.996	-45.000	424.996
Diğer Faal. Giderler						
Diğer Giderler	(608.595)	(95.733)	(121.007)	(825.336)	+45.000	(780.336)

13- Ata Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında ticari işlem gerçekleşmiştir. Bu ticari işlem sonucunda Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine 152.365,23TL borçlanmıştır.

Ata Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında gerçekleşen ticari işlem sonucunda oluşan tutarlar Ticari Borçlar ve Ticari Alacaklar Hesaplarına kaydedilmelidir. Oluşan tutarların elimine edilmesi için yapılması gereken eliminasyon kayıtları aşağıda verilmiştir.

32XTicari Borçlar Hesabı (Ata AŞ.)	152.365,23	
22X Ticari Alacaklar Hesabı (Bayrak AŞ.)		152.365,23
Grup İçi Ticari İşlem		

Grup içerisinde gerçekleşen ticari işlem, Bayrak Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Ticari Alacaklar Hesabında ve Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Ticari Borçlar Hesabında artışa neden olmuştur. Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar						
Ticari Alacaklar	24.148.649	44.131.840	8.136.371	76.416.860	-152.365	76.264.495
Kısa Vadeli Yük.						
Ticari Borçlar	11.193.913	21.246.997	15.199.546	47.640.457	-152.365	47.488.092

14- Ata Anonim Şirketi, bağlı ortaklıkları için gerçekleştirdiği genel koordinatörlük hizmeti için Türk Anonim Şirketine 50.000 TL Bayrak Anonim Şirketine 40.000 TL tutarında fatura kesmiştir.

Ata Anonim Şirketi, genel koordinatörlükten gelen 90.000 TL'lik tutarı, ana faaliyet konusu koordinatörlük olmaması nedeniyle, Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar kalemine kaydetmelidir. Türk Anonim Şirketi ve Bayrak Anonim Şirketi almış oldukları hizmet sonucunda

oluşan tutarı genel yönetim giderlerine kaydetmelidir. Grup işletmeleri arasında olan gelir ve gider hesapları ya da kazanç ve kayıp hesaplarının elimine edilmesi gerekmektedir. Ana ortaklık ve bağlı ortaklık arasındaki işlemleri elimine edilmesi için yapılması gereken kayıt aşağıda verilmiştir.

659 Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabı (Ata AŞ)	90.000,-	
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		90.000,-
Bayrak AŞ. 40.000		
Türk AŞ. 50.000		
Koor. Hiz. Gelirinin Elimin.		

Grup işletme arasında gerçekleşen genel koordinatörlük hizmeti, Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Diğer Faaliyetlerden Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabında, Bayrak ile Türk Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Genel Yönetim Gideri Hesabında artışa neden olmuştur. Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tablosu
Brüt Kar ve Zarar						
GYG (-)	(2.511.556,94)	(799.813,14)	(1.238.701,97)	(4.550.072,05)	+90.000	(4.460.072,05)
Diğer Faal. Gelirler						
Diğer Gelir	528.956	4.822	336.217	869.996	-90.000	779.996

15- Dönem içerisinde Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketine geçmiş yıl karlarından 400.000 TL temettü dağıtılmasına karar vermiştir. İki işletme arasında ödeme gerçekleşmemiştir. (Bu tutarın %20'si kontrol gücü olmayan paylara aittir.)

400.000 TL dağıtılacak olan kâr payının %80'ine denk düşen yani 320.000 TL'lik tutar Ata Anonim Şirketine, %20'si yani 80.000 TL değerindeki tutar Kontrol Gücü olmayan paylara aittir. Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketine dağıtacağı kâr payına denk düşen tutarı, Geçmiş Yıl Karları Hesabı ile Ortaklara Borçlar Hesabına kaydetmelidir. Ata Anonim Şirketi, alacağı kâr payına denk düşen tutarı Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabı ile Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kar Payları Hesabına kaydetmelidir. Grup arasında oluşan işlemlerin elimine edilmesi amacıyla yapılması gereken eliminasyon kaydı aşağıda verilmiştir.

64X Bağlı Ort, İşt. ve Müş. Giriş. Kar Payı Hesabı	320.000,-	
570 Geçmiş Yıl Karları Hesabı		320.000,-
331 Ortaklara Borçlar (Türk AŞ.)	320.000,-	
132 Bağlı Ort, İşt. ve Müş Gir. Alacaklar (Ata AŞ.)		320.000,-

Grup içerisinde gerçekleşen temettü kararı, Ata Anonim Şirketi'nin münferit kar ve zarar tablosunda bulunan Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kar Payı Hesabında artışa neden olmuştur. Artışa sebep olan tutar elimine edilmiştir.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tablosu
Diğer Faal. Gelirler						
Bağlı ort., İşt ve Müş. Gir. Kar Payı	320.000	-		320.000	-320.000	-

Dağıtılmasına karar verilen temettü tutarı; Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar, Ortaklara Borçlar, Geçmiş Yıl Karı/Zararı ve Dönem Net Karı Hesabından elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Diğer Alacaklar						
Bağ. O., İşt. ve Müş. Gir. A	1.030.000	-	-	1.030.000	-320.000	710 .000
Diğer Borçlar						
Ortaklara Borçlar	-	480.000	550.000	1.030.000	-320.000	710.000
Özkaynaklar						
Geçmiş Yıl Karı/Zararı		16.704.860	1.708.015	18.412.875	+320.000	18.732.875
Dönem Net Karı/Zararı	988.122	3.388.349	587.969	4.964.441	-320.000	4.644.441

16- Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketinden, faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 10 adet paslanmaz çelik teşhir standı almıştır. Teşhir stantlarının toplam maliyeti 200.000 TL'dir. Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketine 300.000 TL borçlanmıştır.

Türk Anonim Şirketi ve Ata Anonim Şirketi arasında bir ticari işlem gerçekleşmiştir. Türk Anonim Şirketi, aldığı 10 adet teşhir standının tutarını Demirbaşlar Hesabı ile Ticari Borçlar

Hesabına kaydetmelidir. Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketine sattığı ticari mallarını, Yurt İçi Satışlar Hesabı ile Ticari Alacaklar Hesabına kaydetmelidir. Ata Anonim Şirketi'nin 300.000 TL'ye sattığı demirbaşların maliyeti 200.000 TL'dir. Bu satış işlemi sonucunda Ata Anonim Şirketi'nin 100.000 TL kar elde ettiği görülmektedir. Grup işletmeleri arasında olan kar ve zarar işlemleri, ticari olan ya da ticari olmayan işlemler elimine edilmelidir. Bu sebeple ticari borçlar ve Ticari alacaklar ters kayıt yapılarak elimine edilir. Oluşan karın elimine edilmesi içinde Yurtiçi Satışlar, Satılan Ticari Mallar Maliyeti ve Demirbaş kalemleri ters kayıt yapılarak elimine edilmelidir. Yapılan eliminasyon kayıtları aşağıda verilmiştir.

32X Ticari Borçlar Hesabı (Türk AŞ.)	300.000,-	
12X Ticari Alacaklar Hesabı (Ata AŞ.)		300.000,-
Demirbaş Alım/Satımı		
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı (Ata AŞ.)	300.000,-	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (Türk AŞ.)		200.000,-
255 Demirbaşlar Hesabı (Türk AŞ.)		100.000,-
Demirbaş Alım/Satımında Oluşan Karın Eliminasyonu		

Grup içerisinde gerçekleşen ticari mal satışı, Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında Ticari Alacaklar Hesabında ve Dönem Net Karı Hesabında artışa neden olmuştur. Bayrak Anonim Şirketi'nin demirbaş alımı ise, münferit finansal tablolarında Ticari Borçlar Hesabı ile Demirbaşlar Hesabında artışa neden olmuştur. Ata Anonim Şirketi, sattığı ticari mal sonucunda 100.000 TL kar elde etmiştir. Grup içerisinde gerçekleşen 100.000 TL tutarındaki kar, Demirbaşlar Hesabından ve Dönem Net Karı Hesabından elimine edilmiştir. Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar						
Ticari Alacaklar	24.148.649	44.131.840	8.136.371	76.416.860	-300.000	76.116.860
Maddi Duran Varlıklar						
Demirbaşlar	390.065	871.666	2.255.467	3.427.198	-100.000	3.327.198
Kısa Vadeli Yük.						
Ticari Borçlar	11.193.913	21.246.997	15.199.546	47.640.457	-300.000	47.340.457
Özkaynaklar						
Dönem Net Karı	988.122	3.388.349	587.969	4.964.441	-100.000	4.864.441

Grup içerisinde gerçekleşen demirbaş alımı (ticari mal satışı) Satış Hasılatı Hesabında ve Satışların Maliyeti Hesabında artışa sebep olmuştur. Artışa neden olan tutarlar elimine edilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tab.
Dönem Net Karı/Zararı						
Satış Hasılatı	129.434.977	222.729.057	67.309.018	419.473.052	-160.000	419.313.052
Satışların Maliyeti (-)	(114.708.033)	(209.627.073)	(62.643.325)	(386.978.431)	+160.000	(386.818.431)

17- Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketinden olan 240.000 TL'lik alacağını, Türk Anonim Şirketi'nin bir başka ticari alacağı bulunan grup dışındaki işletmelerin birinden tahsil etmiştir. (Türk Anonim Şirketi'nin ve grup dışındaki işletmenin onayı alınmıştır.)

Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketine ait olan alacağını grup işletme dışından tahsil etmiştir. Ata Anonim Şirketi tahsil ettiği tutarı Bankalar Hesabı ile Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabına kaydetmelidir. Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketine dolaylı bir şekilde ödediği borcunu, paranın tahsil edildiği kişiye ait olan Ticari Alacaklar Hesabı ile Ortaklara Borçlar Hesabına kaydetmelidir. Grup işletmeler arasındaki işlemlerin elimine edilmesi için yapılan eliminasyon kaydı aşağıdaki gibidir.

132 Bağlı Ort, İştirak ve Müş Gir Alacaklar Hesabı (Ata AŞ.)	240.000,-	
331 Ortaklara Borçlar Hesabı (Türk AŞ.)		240.000,-

Grup içerisinde gerçekleşen işlem, Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabında ve Ortaklara Borçlar Hesabında azalışa neden olmuştur. Azalışa sebep olan tutarlar toplanarak konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Diğer Alacaklar						
Bağlı Or., İşt. ve Müş. Gir. Al	1.030.000	-	-	1.030.000	+240.000	1.270.000
Diğer Borçlar						
Ortaklara Borçlar	-	480.000	550.000	1.030.000	+240.000	1.270.000

18- Ata Anonim Şirketi., Türk Anonim Şirketi'nin 600.000 TL'lik borç senedini ödemiştir. Ata Anonim Şirketi 600.000 TL'lik tutarı duran varlıklarda izlemektedir.

Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketine ait ödediği borç senedini, Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabı ile Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketi tarafından ödenen borç senedini, Bankalar Hesabı ve Borç Senetleri Hesabı ile Ortaklara Borçlar Hesabı ve Bankalar Hesabına kaydetmelidir. Grup işletmeler arasında borç ve alacak işlemlerinin eliminasyonu amacıyla yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

432 Ortaklara Borçlar Hesabı (Türk AŞ.)	600.000,-	
232 Bağlı Ort, İştirak ve Müş Gir. Alacaklar Hesabı (Ata AŞ.)		600.000,-
Borç Senedi		

Grup işletme arasında gerçekleşen işlem, Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Bağlı Ortaklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabında ve Bayrak Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Ortaklara Borçlar Hesabında artışa neden olmuştur. Artışa sebep olan tutarlar elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Diğer Alacaklar						
Bağlı Or., İşt. ve Müş. Gir. Al.	1.500.000	-	-	1.500.000	-600.000	900.000
Diğer Borçlar						
Ortaklara Borçlar	-	900.000	600.000	1.500.000	-600.000	900.000

19- Türk Anonim Şirketi, ürünlerinin satışında kullanmak için Bayrak Anonim Şirketinden 268.000 TL tutarında ambalaj malzemesi satın almıştır. İşletmeler arasında herhangi bir ödeme işlemi gerçekleşmemiştir. (Ambalaj malzemesinin maliyet bedeli 200.000 TL'dir.)

Türk Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında ticari bir işlem gerçekleşmiştir. Ticari işlem sebebiyle satılan ambalajı Bayrak Anonim Şirketi Yurtiçi Satışlar Hesabı ile Ticari Alacaklar

Hesabına kaydetmelidir. Türk Anonim Şirketi aldığı ambalaj malzemesini, Ham Madde ve Malzeme Hesabı ile Ticari Borçlar Hesabına kaydetmelidir. Bayrak Anonim Şirketi maliyet bedeli 200.000 TL olan ambalaj malzemesini grup içerisindeki işletmeye 268.000 TL'ye satmıştır. Bu satış işleminden Bayrak Anonim Şirketi'nin 68.000 TL kar elde ettiği görülmektedir. Grup işletmeleri arasında olan ticari işlem tutarları ve kar tutarları ile gerekli kalemler elimine edilmesi gerekir. Yapılması gereken eliminasyon kayıtları aşağıda verilmiştir.

32X Ticari Borçlar Hesabı (Türk AŞ.)	268.000,-	
12X Ticari Alacaklar Hesabı (Bayrak AŞ.)		268.000,-
Ambalaj Mal. Alım/Satımı		
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı	268.000,-	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı		200.000,-
150 Ham Madde ve Malzeme Hesabı		68.000,-
Amb. Mal. Satışından Elde Edilen Karın Eliminasyonu		

Grup içerisinde gerçekleşen ticari mal satışı, Bayrak Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında Ticari Alacaklar Hesabında ve Dönem Net Karı hesabında artışa neden olmuştur. Türk Anonim Şirketi'nin hammadde alımı ise, münferit finansal tablolarında Ticari Borçlar Hesabı ile Ham Madde ve Malzeme Hesabında artışa neden olmuştur. Bayrak Anonim Şirketi, sattığı ticari mal sonucunda 68.000 TL kar elde etmiştir. Grup içerisinde gerçekleşen 68.000 TL tutarındaki kar, Ham Madde ve Malzeme Hesabından ve Dönem Net Karı Hesabından elimine edilmiştir. Artışa sebep olan diğer tutarlar elimine edilerek konsolide finansal durum tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT.
Dönen Varlıklar						
Ticari Alacaklar	24.148.649	44.131.840	8.136.371	76.416.860	-268.000	76.148.860
Stoklar						
Ham Madde ve Malzeme	14.356.269	325.128	9.487.235	24.168.633	-68.000	24.100.633
Kısa Vadeli Yük.						
Ticari Borçlar	11.193.913	21.246.997	15.199.546	47.640.457	-268.000	47.372.457
Özkaynaklar						
Dönem Net Karı	988.122	3.388.349	587.969	4.964.441	-68.000	4.896.441

Grup içerisinde gerçekleşen hammadde alımı (ticari mal satışı) Satış Hasılatı Hesabında ve Satışların Maliyeti Hesabında artışa sebep olmuştur. Artışa neden olan tutarlar elimine edilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tab.
Dönem Net Karı/Zararı						
Satış Hasılatı	129.434.977	222.729.057	67.309.018	419.473.052	-268.000	419.205.052
Satışların Maliyeti (-)	(114.708.033)	(209.627.073)	(62.643.325)	(386.978.431)	+200.000	(386.778.431)

20- Bayrak Anonim Şirketi, almış olduğu paslanmaz çelik teşhir stantların bakımı için Ata Anonim Şirketinden 15.000 TL tutarında servis hizmeti almıştır.

Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine daha önce satmış olduğu stantların bakımını, Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar Hesabına kaydetmelidir. Bayrak Anonim Şirketi de pazarlama bölümünde kullandığı teşhir stantlarının bakım ücretini Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerine kaydetmelidir. Grup işletmeleri arasındaki gelir ve giderlerin elimine edilmesi için yapılması gereken eliminasyon kayıtları aşağıdaki gibidir.

644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar (Ata AŞ.)	15.000,-	
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (Bayrak AŞ.)		15.000,-
Grup İçi Hizmet Satışı Elimin.		

Grup işletme arasında gerçekleşen stant bakımı, Ata Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Hesabında ve Bayrak Anonim Şirketi'nin münferit finansal tablolarında bulunan Pazarlama Gideri Hesabında artışa neden olmuştur. Artışa neden olan tutarlar elimine edilerek konsolide kar ve zarar tablosu hazırlanmıştır.

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z Tab
Brüt Kar ve Zarar						
Pazarlama Gideri(-)	(1.526.667)	(6.197.986)	(1.388.327)	(9.112.981)	+15.000	(9.097.981)
Esas Faal. Diğer Gelirler	3.034.619	62.274	1.162.186	4.259.079	-15.000	4.245.079

3.4.4. Finansal Durum Tablosunun Konsolidasyonuna İlişkin Özet Bilgilendirme Tablosu

Grup içerisinde gerçekleşen işlemler sonucunda oluşan Finansal Durum Tablosunun Konsolidasyonuna İlişkin Özet Bilgilendirme Tablosu aşağıda verilmiştir. İşletmelerin münferit finansal durum tablolarında yer alan kalemler tek tek toplanarak tam konsolidasyon yapılmıştır. Grup işletmeler arasında gerçekleşen ve elimine edilmesi gereken işlem tutarları gerekli kalemlerden çıkartılmıştır. Özet Bilgilendirme Konsolide Finansal Durum Tablosunda yer alan eliminasyon işlemleri numaralandırılma sırasına göre tablodan sonra açıklanmıştır.

Konsolide finansal durum tablosunda önceki dönem ve cari dönemin karşılaştırılması gerekir. Fakat çalışmanın kolay anlaşılması ve basit bir dille okuyucuya aktarılması amacıyla konsolide finansal durum tablosu sadece cari yılı içermektedir.



Tablo 161: Finansal Durum Tablosunun Konsolidasyonuna İlişkin Özet Bilgilendirme Tablosu

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT
Dönen Varlıklar						
Nakit ve Nakit Benzerleri	27.951.597,50	15.904.074,50	36.339.667,82	80.195.339,82		80.195.339,82
Ticari Alacaklar	24.148.649,72	44.131.840,05	8.136.371,18	76.416.860,95	- 720.365,23(1)	75.696.495,72
Diğer Alacaklar	1.937.703,25	-	131.570,23	2.069.273,48		1.039.273,48
Bağlı Ort., İşt. ve Müşt. Gir.Ala.	1.030.000,00			1.030.000,00	- 1.030.000,00(2)	-
Diğer Taraflardan Alacaklar	907.703,25		131.570,23	1.039.273,48		1.039.273,48
Stoklar	25.912.896,99	11.562.187,35	12.997.029,16	50.472.113,50		50.154.113,50
Ham Madde Ve Malzeme	14.356.269,45	325.128,92	9.487.235,15	24.168.633,52	- 68.000,00(3)	24.100.633,52
Yarı Mamuller	3.129.012,30			3.129.012,30		3.129.012,30
Mamuller	3.341.382,79	6.714.343,89	5.625,50	10.061.352,18		10.061.352,18
Ticari Mallar	356.872,01		3.004.267,32	3.361.139,33		3.361.139,33
Diğer Stoklar			93.867,50	93.867,50		93.867,50
Verilen Sipariş Avanslar	4.729.360,44	4.522.714,54	406.033,69	9.658.108,67	- 250.000,00(4)	9.408.108,67
Peşin Ödenmiş Giderler	73.787,39	21.265,28		95.052,67		95.052,67
Peşin Ödenmiş Vergi Ve Ben.	294.707,47	605.612,62	205.242,37	1.105.562,46		1.105.562,46
Diğer Dönen Varlıklar	571.776,84		24.763,15	596.539,99		596.539,99
Toplam Dönen Varlıklar	80.891.119,16	72.224.979,80	57.834.643,91	210.950.742,87		208.882.377,64
				-		-
Duran Varlıklar				-		-
Ticari Alacaklar	2.765.372,26	342.783,13	76.684,60	3.184.839,99		3.184.839,99
Diğer Alacaklar	1.500.000,00	-	22.121,28	1.522.121,28		22.121,28
Bağlı Ort., İşt. ve Müşt. Gir. Al.	1.500.000,00			1.500.000,00	- 1.500.000,00(5)	-
Diğer Taraflardan Alacaklar			22.121,28	22.121,28		22.121,28
Finansal Yatırımlar	39.500.000,00			39.500.000,00		-
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	39.500.000,00			39.500.000,00	-39.500.000,00(6)	-
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1.358.722,40	1.372.546,27		2.731.268,67		2.731.268,67

Tablo 161: (devamı)

	Ata A.Ş.	Türk A.Ş.	Bayrak A.Ş.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT
Maddi Duran Varlıklar	27.187.745,02	16.767.940,55	13.315.009,60	57.270.695,17		56.770.695,17
Arazi Ve Arsalar	2.675.642,50		1.750.000,00	4.425.642,50	- 400.000,00(7)	4.025.642,50
Binalar	14.511.870,92	6.593.798,53	41.657,62	21.147.327,07		21.147.327,07
Tesis, Makine ve Cihazlar	8.109.518,07	7.393.993,25	8.083.631,75	23.587.143,07		23.587.143,07
Taşıtlar	1.500.648,13	882.340,04	1.047.315,70	3.430.303,87		3.430.303,87
Demirbaşlar	390.065,40	781.666,00	2.255.467,37	3.427.198,77	- 100.000,00(8)	
Yapılmakta Olan Yatırımlar		1.116.056,75		1.116.056,75		1.116.056,75
Diğer Maddi Olan Yatırımlar		85,98	136.937,16	137.023,14		137.023,14
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	56.734,82	989.485,16	118.086,44	1.164.306,42		1.420.418,12
Geliştirme Maliyetleri			91.598,78	91.598,78		91.598,78
Gayri Maddi Haklar			22.790,08	22.790,08		22.790,08
Şerefiye				-	256.111,70(9)	256.111,70
Diğer Maddi Olmayan Duran V.	56.734,82	877.787,38	3.697,58	938.219,78		938.219,78
Verilen Avanslar		111.697,78		111.697,78		111.697,78
Peşin Ödenmiş Giderler	39.731,67	387.124,85		426.856,52		426.856,52
Ertelenmiş Vergi Varlığı	93.609,72	98.492,51	87.343,64	279.445,87		279.445,87
Diğer Duran Varlıklar	1.132.976,53	742.593,10	13.099,07	1.888.668,70		1.888.668,70
Toplam Duran Varlıklar	73.634.892,42	20.700.965,57	13.632.344,63	107.968.202,62		66.724.314,32
				-		-
Toplam Varlıklar	154.526.011,58	92.925.945,37	71.466.988,54	318.918.945,49		275.606.691,96
				-		-
Kısa Vadeli Yükümlülükler				-		-
Finansal Yükümlülükler	30.042.055,74	18.352.555,01	17.840.718,37	66.235.329,12		66.235.329,12
Finansal Kuruluşlarına Borçlar	29.966.770,24	16.852.280,99	17.840.718,37	64.659.769,60		64.659.769,60
Diğer Finansal Yükümlülükler	75.285,50	1.500.274,02		1.575.559,52		1.575.559,52
Ticari Borçlar	11.193.913,61	21.246.997,45	15.199.546,92	47.640.457,98	- 720.365,23(10)	46.920.092,75

Tablo 161: (devamı)

	Ata A.Ş.	Türk A.Ş.	Bayrak A.Ş.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT
Diğer Borçlar	1.342.948,89	19.917.776,44	965.099,22	22.225.824,55		21.195.824,55
Ortaklara Borçlar		480.000,00	550.000,00	1.030.000,00	- 1.030.000,00(11)	-
Diğer Çeşitli Borçlar	543.507,48	19.167.225,81		19.710.733,29		19.710.733,29
Diğer Taraflara Borçlar	799.441,41	270.550,63	415.099,22	1.485.091,26		1.485.091,26
Alınan Avanslar	4.169.985,62	667.014,91	474.598,26	5.311.598,79	- 250.000,00(12)	5.061.598,79
Ödenecek Vergi Ve Benzeri Y.	367.613,93	510.261,73	155.589,81	1.033.465,47		1.033.465,47
Ertelenmiş Gelirler	545.914,58	154.685,70		700.600,28		700.600,28
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	106.274,22	344.236,96	89.123,44	539.634,62		539.634,62
Toplam Kısa Vadeli Y.	47.768.706,59	61.193.528,20	34.724.676,02	143.686.910,81		141.686.545,58
				-		-
Uzun Vadeli Yükümlülükler				-		-
Finansal Yükümlülükler	30.913.729,81	1.402.567,37	-	32.316.297,18		32.316.297,18
Finansal Kuruluşlarına Borçlar	30.871.167,57	1.402.567,37		32.273.734,94		32.273.734,94
Diğer Finansal Yükümlülükler	42.562,24			42.562,24		42.562,24
Ticari Borçlar	1.562.161,12		570.822,43	2.132.983,55		2.132.983,55
Diğer Borçlar	-	900.000,00	16.316.090,48	17.216.090,48		15.716.090,48
Ortaklara Borçlar		900.000,00	600.000,00	1.500.000,00	- 1.500.000,00(13)	-
Diğer Çeşitli Borçlar			15.716.090,48	15.716.090,48		15.716.090,48
Alınan Avanslar	275.342,61	43.592,20	28.615,20	347.550,01		347.550,01
Ödenecek Vergi ve Benzeri Y.				-		-
Uzun Vadeli Karşılıklar	370.575,00	290.000,00	238.815,00	899.390,00		899.390,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	370.575,00	290.000,00	238.815,00	899.390,00		899.390,00
Ertelenmiş Gelirler		33.421,52		33.421,52		33.421,52
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü				-		-
Diğer Uzun Vadeli Y.		369.626,31		369.626,31		369.626,31
Toplam Uzun Vadeli Y.	33.121.808,54	3.039.207,40	17.154.343,11	53.315.359,05		51.815.359,05

Tablo 161: (devamı)

	Ata A.Ş.	Türk A.Ş.	Bayrak A.Ş.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide FDT
Ödenmiş Sermaye	72.500.000,00	8.600.000,00	14.000.000,00	95.100.000,00	- 22.600.000,00	72.500.000,00
Sermaye	72.500.000,00	8.600.000,00	14.000.000,00	95.100.000,00	- 22.600.000,00(14)	72.500.000,00
Paylara İlişkin Prim./İsknt.			2.833.414,96	2.833.414,96	- 2.833.414,96(15)	-
Kar Yedekleri	147.374,18		458.569,95	605.944,13	- 458.569,95(16)	147.374,18
Yasal Yedekler	147.374,18		225.069,18	372.443,36	- 225.069,18	147.374,18
Statü Yedekleri				-	-	-
Olağanüstü Yedekler			34.830,81	34.830,81	- 34.830,81	-
Diğer Kar Yedekleri			198.669,96	198.669,96	- 198.669,96	-
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları		16.704.860,38	1.708.015,09	18.412.875,47	- 18.092.875,47(17)	320.000,00
Dönem Net Karı/Zararı	988.122,27	3.388.349,39	587.969,41	4.964.441,07	- 1.565.669,88(18)	3.398.771,19
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				-	5.738.641,96(19)	5.738.641,96
Toplam Özkaynaklar	73.635.496,45	28.693.209,77	19.587.969,41	121.916.675,63		82.104.787,33
				-		
Toplam Yük. ve Özkaynaklar	154.526.011,58	92.925.945,37	71.466.988,54	318.918.945,49		275.606.691,96

Konsolide Finansal Durum Tablosunda Eliminasyona Sebep olan İşlemler aşağıda soru numaraları ve firma isimleriyle birlikte verilmiştir. Soru cevapları aşağıda açıklanmıştır.

1-Ticari Alacaklar

Bayrak Anonim Şirketinin, Türk Anonim Şirketinden 152.365,23 TL tutarında Ticari Alacağı bulunmaktadır (Soru.13).

Ata Anonim Şirketi'nin, Türk Anonim Şirketinden 300.000 TL Ticari Alacağı bulunmaktadır (Soru 16).

Bayrak Anonim Şirketinin, Türk Anonim Şirketinden 268.000 TL tutarında Ticari Alacağı bulunmaktadır (Soru 19).

Ticari Alacaklar Hesabında, 720.365,23 TL (152.365,23+300.000+268.000) tutarında elimine edilmesi gereken grup içi ticari işlem gerçekleşmiştir.

2-Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar (Dönen Varlıklar)

Ata Anonim Şirketi'nin, Bayrak Anonim Şirketinden 550.000 TL tutarında alacağı bulunmaktadır (Soru.4).

Ata Anonim Şirketi'nin, Türk Anonim Şirketinden 400.000 TL tutarında alacağı bulunmaktadır (Soru.8).

Ata Anonim Şirketi'nin, Türk Anonim Şirketinden 320.000 TL tutarında alacağı bulunmaktadır (Soru.15).

Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketinden olan alacaklarının 240.000 TL tutarındaki alacağını tahsil etmiştir (Soru.17).

Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabında 1.030.000 TL (550.000+400.000+320.000-240.000) tutarında elimine edilmesi gereken grup içi işlem gerçekleşmiştir.

3-Hammadde ve Malzeme

Türk Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketin' den 68.000 TL tutarında hammadde satın almıştır (Soru.19).

4- Verilen Avanslar

Bayrak Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketine 250.000 TL sipariş avansı vermiştir (Soru.6).

5-Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar (Duran Varlıklar)

Ata Anonim Şirketi'nin, Bayrak Anonim Şirketinden 300.000 TL, Türk Anonim Şirketinden 600.000 TL tutarında alacağı bulunmaktadır (Soru.7).

Ata Anonim Şirketi'nin, Türk Anonim Şirketinden 600.000 TL tutarında alacağı bulunmaktadır (Soru.18).

Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar Hesabında 1.500.000 TL (300.000+600.000+600.000) tutarında elimine edilmesi gereken grup içi işlem gerçekleşmiştir.

6-Bağlı Ortaklıktaki Yatırımlar

Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketine 20.500.000TL tutarında ve Bayrak Anonim Şirketine 19.000.000 TL tutarında bağlı ortaklık yatırımda bulunmuştur. Toplam tutarı 39.500.000 TL olan Bağlı Ortaklıktaki Yatırımlar Hesabının tamamı elimine edilmiştir.

7-Arazi Ve Arsalar

Bayrak Anonim Şirketi ile Ata Anonim Şirketi arasında 400.000 TL tutarında elimine edilmesi gereken arsa ve arazi satışı gerçekleşmiştir (Soru.10).

8-Demirbaşlar

Türk Anonim Şirketi ile Ata Anonim Şirketi arasında 100.000 TL tutarında elimine edilmesi gereken demirbaş alım/satımı gerçekleşmiştir (Soru.16).

9-Şerefiye

Bağlı ortaklık yatırımda gerçekleşen 256.111,70 TL tutarında şerefiye oluşmuştur.

10-Ticari borçlar

Türk Anonim Şirketi'nin, Bayrak Anonim Şirketine 152.365,23 TL tutarında Ticari Borcu bulunmaktadır (Soru.13).

Türk Anonim Şirketi'nin Ata Anonim Şirketine 300.000 TL tutarında Ticari Borcu bulunmaktadır (Soru.16).

Türk Anonim Şirketi'nin, Bayrak Anonim Şirketine 268.000 TL tutarında Ticari Borcu bulunmaktadır (Soru.19).

Ticari Borçlar Hesabında, 720.365,23 TL ($152.365,23 + 300.000 + 268.000$) tutarında elimine edilmesi gereken grup içi ticari işlem gerçekleşmiştir.

11-Ortaklara Borçlar

Bayrak Anonim Şirketi'nin, Ata Anonim Şirketine 550.000 TL tutarında borcu bulunmaktadır (Soru.4).

Türk Anonim Şirketi'nin, Ata Anonim Şirketine 400.000 TL tutarında borcu bulunmaktadır (Soru.8).

Türk Anonim Şirketi'nin, Ata Anonim Şirketine 320.000 TL tutarında borcu bulunmaktadır (Soru.15).

Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketine olan borçlarından 240.000 TL ödemiştir (Soru.17).

Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Borçlar Hesabında 1.030.000 TL ($550.000 + 400.000 + 320.000 - 240.000$) tutarında elimine edilmesi gereken grup içi işlem gerçekleşmiştir.

12-Alınan Avanslar

Türk Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketinden 250.000 TL tutarında avans almıştır (Soru.6).

13- Ortaklara Borçlar

Bayrak Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketinden 300.000 TL tutarında borç almıştır (Soru.7).

Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketinden 600.000 TL tutarında borç almıştır (Soru.7).

Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketinden 600.000 TL tutarında borç almıştır (Soru.18).

Bağı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Borçlar Hesabında 1.500.000 TL (300.000+600.000+600.000) Tutarında elimine edilmesi gereken grup içi işlem gerçekleşmiştir.

14-Sermaye

Türk Anonim Şirketi'nin 8.600.000 TL tutarındaki ödenmiş sermayesi ve Bayrak Anonim Şirketi 14.000.000 TL tutarındaki ödenmiş Sermayesi elimine edilmiştir.

15-Paylara İlişkin Primler/İskontolar

Bayrak Anonim Şirketi'nin 2.833.414,96 TL tutarındaki Paylara İlişkin Primler/İskontolar Hesabı elimine edilmiştir.

16-Kar Yedekleri

Bayrak Anonim Şirketi'nin 458.569,95 TL tutarındaki Kar Yedekleri Hesabı elimine edilmiştir.

17-Geçmiş Yıl Karları/Zararları

Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketine, kendi payına denk düşen 320.000 TL tutarında, geçmiş yıl karlarından temettü dağıtılmasına karar vermiştir (Soru.15).

Türk Anonim Şirketi'nin 16.704.860,38 TL tutarındaki Geçmiş Yıl Karları ve Bayrak Anonim Şirketi'nin 1.708.015,09TL tutarındaki Geçmiş Yıl Karları elimine edilmiştir.

Geçmiş Yıl Karı Zararı Hesabının 18.092.875,47 TL (16.704.860,38+1.708.015,09-320.000) tutarı elimine edilmiştir.

18-Dönem Net Karı/Zararı

Bayrak Anonim Şirketi ve Ata Anonim Şirketi arasında gerçekleşen arsa ve arazi Alım/Satımında ortaya çıkan 400.000 TL tutarındaki kar elimine edilmiştir (Soru.10).

Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketi arasındaki temettü kararı sonucunda oluşan 320.000 TL tutarındaki kar elimine edilmiştir (Soru.15).

Türk Anonim Şirketi ve Ata Anonim Şirketi arasında gerçekleşen demirbaş Alım/Satımında ortaya çıkan 100.000 TL tutarındaki kar elimine edilmiştir (Soru.16).

Bayrak Anonim Şirketi ve Türk Anonim Şirketi arasında gerçekleşen malzeme alım/satımından ortaya çıkan 68.000 TL tutarındaki kar elimine edilmiştir.

Türk Anonim Şirketi'nin elde ettiği dönem net karı tutarından kontrol gücü olmayan paylara denk düşen 677.669,88 TL (KGOP:3.388.349,39 x 0,20) elimine edilmiştir.

Dönem Net Karı/Zararı Hesabında 1.565.669,88 TL (400.000+320.000+100.000+68.000+677.669,88) tutarında eliminasyon gerçekleşmiştir.

19-Kontrol Gücü Olmayan Paylar

Türk Anonim Şirketi'nin kontrol gücü olmayan paylarına (%20) denk düşen 5.060.972,08 TL tutarı konsolide finansal tablolarda gösterilmiştir (Soru.2).

Türk Anonim Şirketi'nin elde ettiği dönem net karı tutarından kontrol gücü olmayan paylara denk düşen 677.669,88 TL tutarı konsolide finansal tablolara yansıtılmıştır.

Kontrol Gücü Olmayan Paylar Hesabında 5.738.641,96 TL (677.669,88+5.060.972,08) tutar konsolide finansal tablolarda gösterilmiştir.

Yapılan işlemler sonucunda grup işletmeye ait konsolide finansal durum tablosu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu formatına uygun olarak aşağıda verilmiştir.

Tablo 162: Konsolide Finansal Durum Tablosu

 Bobi FRS - Finansal Durum Tablosu (Konsolide)		Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Varlıklar				
Dönen Varlıklar				
Nakit ve Nakit Benzerleri	3	80.195.340		
Finansal Yatırımlar				
Ticari Alacaklar	5	75.696.496		
Diğer Alacaklar	7	1.039.273		
İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar				
Ödeme Çağrısı Yapılmış Sermaye Alacağı				
Ortaklardan Alacaklar				
Diğer Taraflardan Alacaklar	7	1.039.273		
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar				
Stoklar	6	50.154.114		
Ham Madde ve Malzeme	6	24.100.634		

Tablo 162: (devamı)

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Yarı Mamuller	6	3.129.012	
Mamuller	6	10.061.352	
Ticari Mallar	6	3.361.139	
Diğer Stoklar	6	93.868	
Verilen Avanslar	6	9.408.109	
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler	8	95.053	
Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri		1.105.562	
Diğer Dönen Varlıklar		596.540	
Toplam Dönen Varlıklar		208.882.378	
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar	5	3.184.840	
Diğer Alacaklar	7	22.121	
İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Alacaklar			
Ortaklardan Alacaklar			
Diğer Taraflardan Alacaklar	7	22.121	
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Canlı Varlıklar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		2.731.269	
Maddi Duran Varlıklar	10	56.770.695	
Arazi ve Arsalar	10	4.025.643	
Binalar	10	21.147.327	
Yeraltı ve Yerüstü Yapıları	10		
Tesis, Makine ve Cihazlar	10	23.587.143	
Taşıtlar	10	3.430.304	
Demirbaşlar	10	3.327.199	
Yapılmakta Olan Yatırımlar	10	1.116.057	
Diğer Maddi Duran Varlıklar	10	137.023	
Verilen Avanslar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	11	1.420.418	
Geliştirme Maliyetleri	11	91.599	
Gayri Maddi Haklar	11	22.790	
Şerefiye	11	256.112	
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	11	938.220	
Verilen Avanslar	11	111.698	
Peşin Ödenmiş Giderler	8	426.857	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	9	279.446	
Diğer Duran Varlıklar		1.888.669	
Toplam Duran Varlıklar		66.724.314	

Tablo 162: (devamı)

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Toplam Varlıklar		275.606.692	
Kaynaklar			
Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler	4	66.235.329	
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar	4	64.659.770	
Diğer Finansal Yükümlülükler	4	1.575.560	
Ticari Borçlar	5	46.920.093	
Diğer Borçlar	12	21.195.825	
Ortaklara Borçlar			
Diğer Çeşitli Borçlar	12	19.710.733	
Diğer Taraflara Borçlar	12	1.485.091	
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar	13	5.061.599	
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler		1.033.465	
Kısa Vadeli Karşılıklar		0	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları			
Vergi Karşılıkları			
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler	14	700.600	
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler		539.635	
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler		141.686.546	
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler	4	32.316.297	
İhraç Edilen Menkul Kıymetler			
Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçları			
Finans Kuruluşlarına Borçlar	4	32.273.735	
Diğer Finansal Yükümlülükler	4	42.562	
Ticari Borçlar	5	2.132.984	
Diğer Borçlar	12	15.716.090	
Ortaklara Borçlar			
Diğer Çeşitli Borçlar	12	15.716.090	
Diğer Taraflara Borçlar			
Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar			
Alınan Avanslar	13	347.550	
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			

Tablo 162: (devamı)

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Uzun Vadeli Karşılıklar	15	899.390	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	15	899.390	
Vergi Karşılıkları			
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
Ertelenmiş Gelirler	14	33.422	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler		369.626	
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler		51.815.359	
Toplam Yükümlülükler		193.501.905	
Özkaynaklar			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		76.366.145	
Ödenmiş Sermaye	16	72.500.000	
Sermaye	16	72.500.000	
Ödenmemiş Sermaye (-)			
Sermaye Düzeltme Farkları			
Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları			
Sermaye Tamamlama Fonu			
Geri Alınmış Paylar (-)			
Paylara İlişkin Primler/İskontolar (+/-)			
Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi (+/-)			
Yeniden Değerleme Yedeği			
Yabancı Para Çevrim Farkları (+/-)			
Korunma Yedeği (+/-)			
İşt. ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kay. Paylar (+/-)			
Kâr Yedekleri	25	147.374	
Yasal Yedekler	25	147.374	
Statü Yedekleri			
Olağanüstü Yedekler			
Diğer Kâr Yedekleri			
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları (+/-)		320.000	
Dönem Net Karı/Zararı (+/-)	24	3.398.771	
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	26	5.738.642	
Toplam Özkaynaklar		82.104.787	
Toplam Kaynaklar		275.606.692	

3.4.5.Kar/Zarar Tablosunun Konsolidasyonuna İlişkin Özet Bilgilendirme Tablosu

Grup işletmelerin, Özet Bilgilendirme Konsolide Kar Ve Zarar Tablosu aşağıda verilmiştir. İşletmelerin münferit kar ve zarar tablosundaki kalemler tek tek toplanarak tam konsolidasyon yapılmıştır. Grup işletmeler arasında gerçekleşen ve elimine edilmesi gereken tutarlar gerekli kalemlerden çıkartılmıştır. Son olarak ana ortaklığın, bağlı ortaklıklarda sahip olamadığı diğer bir ifade ile kontrol gücü olmayan paylar hesaplanarak konsolide kar ve zarar tablosuna eklenmiştir.

Konsolide kar ve zarar tablosunda önceki dönem ve cari dönemin karşılaştırması gerekir. Fakat çalışmanın basit bir dille okuyucuya aktarılması ve karmaşıklığın önlenmesi amacıyla konsolide kar ve zarar tablosu sadece cari döneme yönelik hazırlanmıştır.



Tablo 163: Kar/Zarar Tablosunun Konsolidasyonuna İlişkin Özet Bilgilendirme Tablosu

	Ata AŞ.	Türk AŞ.	Bayrak AŞ.	Toplam	Eliminasyon	Konsolide K/Z T.
Dönem Net Karı/Zararı						
Satış Hasılatı	129.434.977,05	222.729.057,05	67.309.018,39	419.473.052,49	-1.328.000,00(a)	418.145.052,49
Satışların Maliyeti (-)	-114.708.033,18	-209.627.073,44	-62.643.325,04	-386.978.431,66	1.160.000,00(b)	-385.818.431,66
Brüt Kar/Zarar	14.726.943,87	13.101.983,61	4.665.693,35	32.494.620,83		32.326.620,83
Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)	-921.323,40			-921.323,40		-921.323,40
Pazarlama Giderleri (-)	-1.526.667,79	-6.197.986,99	-1.388.327,20	-9.112.981,98	15.000,00(c)	-9.097.981,98
Genel Yönetim Gideri (-)	-2.511.556,94	-799.813,14	-1.238.701,97	-4.550.072,05	290.000,00(d)	-4.260.072,05
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	3.034.619,67	62.274,07	1.162.186,19	4.259.079,93	-15.000,00(e)	4.244.079,93
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-4.578.446,28	-16.327,03	-480.092,19	-5.074.865,50		5.074.865,50
Esas Faaliyet Karı/Zararı	8.223.569,13	6.150.130,52	2.720.758,18	17.094.457,83		17.216.457,83
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	848.956,87	214.115,44	336.217,04	1.399.289,35		344.289,35
Bağlı Ort., İşt. Ve Müş. Gir. Kar Payları	320.000,00				-320.000,00(f)	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri		209.293,12		209.293,12	-200.000,00(g)	9.293,12
Diğer Gelirler	528.956,87	4.822,32	336.217,04	869.996,23	-535.000,00(h)	334.996,23
Diğer Faaliyetlerden Giderler	-608.595,72	-95.733,73	-121.007,47	-825.336,92		-780.336,92
Diğer Giderler(-)	-608.595,72	-95.733,73	-121.007,47	-825.336,92	-45.000(i)	-780.336,92
Finansal Gelirler						
Finansal Giderler (-)	-7.180.978,84	-2.028.805,77	-2.140.975,97	-11.350.760,58		-11.350.760,58
Diğer Finansal Giderler (-)	-7.180.978,84	-2.028.805,77	-2.140.975,97	-11.350.760,58		-11.350.760,58
Dönem Karı/Zararı	1.282.951,44	4.239.706,46	794.991,78	6.317.649,68		5.429.649,68
Vergi Gideri	-294.829,17	-851.357,07	-207.022,37	-1.353.208,61		-1.353.208,61
Dönem Net Karı/Zararı	988.122,27	3.388.349,39	587.969,41	4.964.441,07		4.076.441,07
Ana Ortaklık Payları					677.669,88(j)	677.669,88
Kontrol Gücü Olmayan Paylar						3.398.771,19

Konsolide Kar ve Zarar tablosunda eliminasyona sebep olan işlemler soru numaraları ve firma isimleri ile birlikte verilmiştir.

A) Satış Hasılatı

Ata Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında gerçekleşen 600.000 TL tutarındaki mal alım/satımı elimine edilmiştir (Soru.5).

Bayrak Anonim Şirketi ile Türk Anonim Şirketi arasında gerçekleşen 160.000 TL tutarındaki mal alım/satımı elimine edilmiştir (Soru.11).

Ata Ticaret Anonim Şirketi ile Türk Anonim Şirketi arasında gerçekleşen 300.000 TL tutarındaki demirbaş alım/satımı elimine edilmiştir (Soru.16).

Türk Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında gerçekleşen 268.000 TL tutarındaki ticari mal alım/satımı elimine edilmiştir (Soru.19).

Grup içerisinde gerçekleşen satışlar sonucunda 1.328.000 TL (600.000+160.000+300.000+268.000) elimine edilmiştir.

B) Satışların Maliyeti

Bayrak Anonim Şirketi ile Ata Anonim Şirketi arasında gerçekleşen 600.000 TL tutarındaki mal alım/satımı elimine edilmiştir (Soru.5).

Türk Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında gerçekleşen 160.000 TL tutarındaki mal alım/satımı elimine edilmiştir (Soru.11).

Türk Anonim Şirketi ile Ata Anonim Şirketi arasında gerçekleşen demirbaş alım/satımı sonucunda oluşan 200.000 TL tutarındaki maliyet bedeli elimine edilmiştir (Soru.16).

Bayrak Anonim Şirketi ile Türk Anonim Şirketi arasında gerçekleşen ticari mal alım/satımında oluşan 200.000 TL tutarındaki maliyet bedeli elimine edilmiştir (Soru.19).

Grup içi işlemler sonucunda Satışların Maliyeti Hesabından 1.160.000 TL (600.000+160.000+200.000+200.000) elimine edilmiştir.

C) Pazarlama Giderleri

Ata Anonim Şirketi ile Bayrak Anonim Şirketi arasında 15.000 TL tutarında pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri gerçekleşmiştir (Soru.20).

D) Genel Yönetim Giderleri

Bayrak Anonim Şirketi ile Türk Anonim Şirketi arasında 200.000 TL tutarında kira ödemesi gerçekleşmiştir (Soru.3).

Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine 40.000 TL tutarında, Türk Anonim Şirketine 50.000 TL tutarında koordinatörlük hizmeti vermiştir (Soru.14).

Grup içi işlemler sonucunda Genel Yönetim Giderleri Hesabında 290.000 TL (200.000+40.000+50.000) tutarında eliminasyon gerçekleşmiştir.

E) Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler

Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine vermiş olduğu bakım hizmetinden sağladığı 15.000 TL tutarındaki gelir elimine edilmiştir (Soru.20).

F) Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kar Payları

Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketinden sağladığı 320.000 TL tutarında temettü geliri elimine edilmiştir (Soru.15).

G) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri

Bayrak Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketinden sağladığı 200.000 TL tutarında kira geliri elimine edilmiştir (Soru.3).

H) Diğer Gelirler

Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine satmış olduğu arsa ve araziden 400.000 TL gelir elde etmiştir (Soru.10).

Ata Anonim Şirketi, Bayrak Anonim Şirketine vermiş olduğu borçtan 15.000 TL tutarında faiz geliri elde etmiştir (Soru.12).

Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketine vermiş olduğu borçtan 30.000 TL tutarında faiz geliri elde etmiştir (Soru.12).

Ata Anonim Şirketi, bağlı ortaklıklarına vermiş olduğu koordinatörlük hizmetinden 90.000 TL tutarında gelir elde etmiştir (Soru.14).

Grup içerisinde gerçekleşen işlemler sonucunda Diğer Gelirler Hesabında 535.000 TL ($400.000+15.000+30.000+90.000$) tutarında eliminasyon gerçekleşmiştir.

İ) Diğer Giderler

Türk Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketinden almış olduğu borç sonucunda 30.000 TL faiz giderine oluşmuştur (Soru.12).

Bayrak Anonim Şirketi, Ata Anonim Şirketinden almış olduğu borç sonucunda 15.000 TL faiz giderine oluşmuştur (Soru.12).

Grup içi işlemler sonucunda 45.000 TL ($30.000+15.000$) tutarındaki gider elimine edilmiştir.

J) Ana Ortaklık Payları

Türk Anonim Şirketi'nin elde ettiği dönem net karı tutarından kontrol gücü olmayan paylara denk düşen 677.669,88 TL tutarı konsolide kar/zarar tablosunda gösterilmiştir.

Yapılan işlemler sonucunda grup işletmeye ait kar ve zarar tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 164: Konsolide Kar/Zarar Tablosu



- Kar veya Zarar Tablosu (Konsolide)

	Dipnot	Cari Dönem
Dönem Net Karı (Zararı) [abstract]		
Satış Hasılatı	17	418.145.052
Satışların Maliyeti (-)	18	-385.818.432
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları (+/-)		
Brüt Kar (Zarar) (+/-)		32.326.621
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	28	-921.323
Pazarlama Giderleri (-)	29	-9.097.982
Genel Yönetim Giderleri (-)	30	-4.260.072
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	19	4.244.080
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	19	-5.074.866
Esas Faaliyet Karı (Zararı) (+/-)		17.216.458
Diğer Faaliyetlerden Gelirler		344.289
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kârlarından Paylar		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri		9.293
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Kazançları		
Diğer Gelirler		334.996
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)		-780.337
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Zararlarından Paylar (-)		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları (-)		
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Satış Zararları (-)		
Diğer Giderler (-)		-780.337
Finansal Gelirler		0
Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler		
Kur Farkı Gelirleri		
Finansal Yatırımlar Satış Kazançları		
Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları		
Net Parasal Pozisyon Kazançları		
Diğer Finansal Gelirler		
Finansal Giderler (-)		-11.350.761
Faiz vb. Giderler (-)	20	-11.350.761
Kur Farkı Giderleri (-)		
Finansal Yatırımlar Satış Zararları (-)		
Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları (-)		
Net Parasal Pozisyon Kayıpları (-)		
Diğer Finansal Giderler (-)		
Dönem Karı (Zararı) (+/-)		5.429.650
Vergi Gideri (-)	9	-1.353.209
Dönem Net Karı (Zararı) (+/-)		4.076.441
Ana Ortaklık Sahiplerine İsalet Eden Dönem Net Karı (Zararı) (+/-)	26	677.670
Kontrol Gücü Olmayan Paylara İsalet Eden Dönem Net Karı (Zararı) (+/-)		3.398.771

3.4.6.Konsolide Nakit Akış Tablosu (Dolaylı Yöntem)

Konsolide nakit akış tablosu oluşturulurken işletmelerin; konsolide finansal durum tabloları, konsolide kar zarar tabloları ve mizanlarından yararlanılmıştır. Konsolide Nakit akış hazırlanırken işletmelerin önceki yıl ve cari yıl verileri kullanılmıştır. İşletmelerin ayrıntılı finansal verilerine ulaşılabilmesi sebebiyle konsolide nakit akış tablosu hazırlanırken, dolaylı yöntem kullanılmıştır.

Konsolide nakit akış tablosunda önceki dönem ve cari dönemin karşılaştırılması gerekir. Fakat çalışmanın karmaşıklığının önlenmesi ve basit bir dille okuyucuya aktarılması amacıyla konsolide nakit akış tablosu sadece cari döneme yönelik hazırlanmıştır. Konsolide Nakit akış tablosunda bulunan işlem kalemleri tek tek aşağıda açıklanmıştır.

1-Dönem Karı ve Zararı

Grup işletmeye ait konsolide finansal durum tablosundaki dönem net karı tutarı buraya aktarılmıştır. Grup işletmenin dönem net karı 4.964.441,07 TL'dir. Grup işletme içerisinde gerçekleşen ve elimine edilmesi gereken 1.565.669,88 TL tutarında grup içi işlem bulunmaktadır. Bu tutar elimine edildiği zaman grup işletmenin toplam dönem net karı 3.398.771,19 TL bulunmuştur.

2-Amortisman ve İtfa Gideriyle İlgili Düzenlemeler

İşletmelerin mizanında bulunan, genel yönetim gideri, araştırma geliştirme gideri, hizmet üretim giderleri ve pazarlama giderleri hesap kalemlerinin yardımcı hesaplarından yararlanılarak tespit edilen amortisman tutarlarının toplamından oluşmaktadır. Önceki yılın toplam amortisman ve itfa gideri 2.041.683,83 TL'dir. Cari yılın toplam amortisman ve itfa gideri tutarı 4.520.021,75 TL'dir. İki dönem arasındaki toplam amortisman ve itfa gideri farkı 2.478.337,93 TL'dir. Bu işlem nakit çıkışına sebep olmamıştır. (Bulunan amortisman ve itfa giderinde maddi ve maddi olmayan duran varlık satışında çıkarılması gereken amortisman tutarları çıkarılmıştır.)

3-Karşılıklarla İlgili Düzeltmeler

Kıdem tazminatı karşılıkları ve şüpheli ticari alacaklar karşılıkları sonucu oluşan tutar bu kaleme yazılmıştır. Önceki yılın toplam kıdem tazminatı 629.212,87 TL, toplam şüpheli ticari alacaklar karşılığı ise 654.185,87 TL'dir. Cari yılın toplam kıdem tazminatı karşılığı tutarı 899.390,00 TL, toplam şüpheli ticari alacaklar karşılığı 107.167,77 TL'dir. İki dönem arasındaki toplam fark 276.840,97 TL bulunmuştur. Bu tutar nakit çıkışı yaratmamıştır.

4- Faiz Geliri

İşletmenin konsolide kar ve zarar tablosundaki Faiz Geliri Hesabı baz alınmaktadır. Önceki yılın faiz geliri toplamı 5.832,70 TL'dir. Cari yılın faiz geliri toplamı ise 663.873,10 TL'dir. İki dönem arasındaki faiz geliri farkı 658.040,40 TL'dir. Bu tutar nakit girişine sebep olduğu için ilave edilmiştir.

5-Kur Farklarıyla İlgili Düzeltmeler

Konsolide kar ve zarar tablosundaki Kur Farkı Gelirleri ve Kur Farkı Giderleri Hesaplarından yararlanılır. Önceki yılın toplam kur farkı geliri 4.385.055,74 TL, toplam kur farkı gideri 9.438.141,83 TL'dir. Cari yılda toplam kur farkı geliri, 2.646.305,00 TL, kur farkı gideri ise 4.717.751,25 TL'dir. Cari yıl ile önceki yıl arasındaki kur farkı gelirleri 1.738.750,74 TL, kur farkı giderleri farkı ise 4.720.390,58 TL'dir. Toplama bakıldığında 2.981.639,84 TL'lik kur farkı gideri oluşmaktadır. Bu tutar nakit çıkışına sebep vermektedir.

6-Stoklardaki Artış ve Azalışlarla İlgili Düzeltmeler

Konsolide finansal durum tablosundan yararlanılmaktadır. Önceki yılın toplam stok tutarı, 46.002.943,49 TL'dir. Cari yılın toplam stok tutarı ise 50.154.113,50 TL'dir. Aradaki fark yani 4.151.170,01 TL cari yılda alınan stok tutarını gösterir. Alınan stoklar nakit çıkışına sebep vermektedir.

7-Ticari Alacaklardaki Artış ve Azalışlarla İlgili Düzeltmeler

Konsolide finansal durum tablosunda dönen ve duran varlıklarda bulunan ticari alacaklar tutarı baz alınır. Önceki dönemde dönen ve duran varlıklarda bulunan ticari alacaklar toplamı 59.021.423,37 TL'dir. Cari yıldaki dönen ve duran varlıklarda bulunan ticari alacaklar toplamı ise 78.881.335,71 TL'dir. Cari yıldaki ticari alacaklarda 19.859.912,34 TL tutarında artış olmuştur. Borç artışına sebep olan bu tutar nakit çıkışı oluşturmamıştır.

8-Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalışlar Ve Artışlar İle İlgili Düzeltmeler

Konsolide finansal durum tablosundaki dönen ve duran varlıklarda bulunan diğer alacakların toplamı baz alınır. Önceki dönem diğer alacaklar toplamı 406.951,67 TL'dir. Cari dönemde toplam dönen ve duran varlıklardaki diğer alacaklar toplamı 1.061.394,76 TL'dir. Cari yılda diğer alacaklar toplamında 654.443,09 TL'lik bir artış olmuştur. Bu tutar borç artışına ve nakit çıkışına sebep olmamaktadır.

9-Ticari Borçlardaki Artışlar ve Azalışlar İle İlgili Düzeltmeler

Konsolide finansal durum tablosundaki kısa vadeli yükümlülükler ve uzun vadeli yükümlülükler kaleminde bulunan ticari borç tutarlarına bakılır. Bu tutar artmışsa işletmenin borcunun arttığı ve nakit çıkışı olmadığı anlamına gelmektedir. Tutarın azalması ise işletmenin borçlarını ödediği ve nakit çıkışı olmasına işaret eder. Önceki yıldaki toplam ticari borç tutarı 29.835.466,52 TL'dir. Cari yılda toplam ticari borç tutarı 49.053.076,30 TL'dir. Cari yılda Ticari Borçlar Hesabında 19.217.609,78 TL tutarında artış olmuştur. Bu tutar nakit çıkışına sebep olmamıştır.

10-Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Azalışlar Ve Artışlar İle İlgili Düzeltmeler

Konsolide finansal durum tablosundaki Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler Hesabında bulunan Diğer Borçlar Hesabında toplamından yararlanılır. Önceki yıldaki toplam Diğer Borçlar 40.997.608,07 TL'dir. Cari yılda Diğer Borçlar Hesaplarının tutarı 36.911.915,03 TL'dir. Aradaki fark 4.085.693,04 TL'dir. Bu fark cari yılda Diğer Borçlar Hesabının azaldığını gösterir. Azalan bu tutar nakit çıkışına sebep vermektedir.

11-Ertelenmiş Gelirlerdeki Artışlar Azalışlar İle İlgili Düzenlemeler

Konsolide finansal durum tablosunda bulunan ertelenmiş Gelir Hesabına bakılır. İşletmenin önceki yılda ertelenmiş geliri bulunmamaktadır. Cari yıldaki ertelenmiş geliri 734.031,80 TL'dir. Bu tutar nakit çıkışına sebep olmamıştır.

12-Nakit Dışı Kalemlere İlişkin Diğer Düzeltmeler

Konsolide finansal durum tablosundan yararlanılır. İşletmelerin gelecek aylara ve gelecek yıllara ait giderler gibi nakit çıkışına sebep olan tutarlar bu kaleme yazılabilmektedir. Gelecek aylara ve gelecek yıllara ait giderler toplamı önceki yılda 184.096,75 TL, cari yılda ise 521.909,09 TL'dir. Cari yılda toplam Gelecek Aylara ve Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında 337.812,34 TL tutarında bir artış görülmektedir. Bu tutar nakit çıkışına sebep olmaktadır.

13-Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışlarına Neden Olan Diğer Kalemlere İlişkin Düzeltmeler

Konsolide finansal durum tablosuna bakıldığında işletmenin cari dönemde 2.731.268,67 TL tutarında yatırım amaçlı gayrimenkul aldığı görülmektedir. Grup işletmenin önceki yılda Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Hesap tutarı bulunmamaktadır. Cari yılda işletme yatırım amaçlı gayrimenkul alımı için 2.731.268,67 TL tutarında nakit çıkışında bulunmuştur.

14-Diğer Nakit Girişleri Çıkışları

Konsolide finansal durum tablosundaki diğer Dönen Varlıklar kalemine bakılmalıdır. Önceki dönemde diğer dönen varlıkların toplam tutarı, 1.483.702,27 TL'dir. Cari dönemde diğer dönen varlıkların toplam tutarı 596.539,99 TL'dir. Cari dönem ile önceki dönem diğer Dönen Varlıklar kaleminde 887.162,28 TL tutarında fark bulunmaktadır. Cari dönemde azalan bu tutar işletmenin dönen varlıklarını azalttığını ve azalan varlıklar sebebiyle işletmeye nakit girişi olduğunu göstermektedir.

15-Bağlı Ortaklık Ediniminden Nakit Çıkışları

Cari dönemde ana ortaklık 39.500.000 TL'lik yatırım yapmıştır. 39.500.000 TL'ye yapılan bağlı ortaklık yatırımı konsolide nakit akış tablosunda nakit çıkışına sebep olmaktadır.

16-Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Nakit Girişleri

İşletmelerin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının satılması işletmeye nakit girişi sağlamaktadır. İşletmelerin önceki yıl ve cari yıldaki konsolide finansal durum tablosunda bulunan Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesaplarına bakılmalıdır. Önceki dönemde Maddi Duran Varlık toplamı 69.091.686,79 TL'dir. Cari dönemde Maddi Duran Varlıkların toplamı 56.770.695,17 TL'dir. Bu tutar nakit girişine sebep olmuştur. (Maddi Olmayan Duran Varlık Hesabında alış meydana gelmiştir.)

17-Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları

İşletmelerin maddi ve maddi olmayan duran varlık alması, nakit çıkışına sebep olmaktadır. İşletmelerin önceki yıl ile cari yıl arasında, konsolide finansal durum tablosunda bulunan Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabında, artış olması nakit çıkışına sebep vermektedir. İşletmenin Maddi Duran Varlıklarında satış, Maddi Olmayan Duran Varlıklarında ise alış gerçekleşmiştir. Maddi Olmayan Duran Varlık toplamı önceki dönemde 1.185.710,62 TL, cari dönemde ise 1.420.418,12 TL'dir. Aradaki 234.708,50 TL tutarındaki fark, işletmenin cari döneminde Maddi Duran Varlık alımı gerçekleştirdiğini göstermektedir. Bu tutar nakit çıkışına sebep olmuştur.

18-Özkaynak Araçlarının İhracından veya Sermayenin Artırımından Nakit Girişleri

İşletmelerin, önceki yıla ait sermaye tutarları ve cari yıla ait sermaye tutarları karşılaştırılmalıdır. Ata İşletmesinin önceki yıl sermaye tutarı 20.000.000 TL'dir. Türk işletmesinin

sermaye tutarı 8.600.000 TL, Bayrak İşletmesinin ise 14.000.000 TL’dir. Ata İşletmesi, cari yılda sermayesini 13.000.000 TL arttırmıştır. Ayrıca sermayesinde, bağlı ortaklık satın alması nedeniyle 39.500.000 TL’lik bir artış yaşamıştır. Ata işletmesinin, sermayesinde 52.500.000 TL tutarında artış meydana gelmiştir. Cari yılda Türk ve Bayrak işletmesinin sermaye tutarında bir değişiklik olmamıştır. Sermaye artışına sebep olan 52.500.000 TL tutarı nakit girişine sebep olmuştur.

19-Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri

Konsolide finansal durum tablosunda bulunan kısa vadeli ve uzun vadeli finansal yükümlülükler kalemlerine bakılmalıdır. Önceki dönemde kısa ve uzun vadeli finansal yükümlülükler toplamı 94.870.075,72 TL’dir. Cari dönemde kısa ve uzun vadeli finansal yükümlülükler toplamı 98.551.626,30 TL’dir. Finansal yükümlülük tutarının azalması, işletmelerin borçlarını ödediğini ve dolayısıyla nakit çıkışı yaşadığını göstermektedir. Cari Dönemde grup işletmenin finansal yükümlülüklerinde 3.681.550,58 TL tutarında bir artış görülmektedir. Bu tutar işletmenin borçlarının arttığını göstermektedir ve nakit çıkışına sebep olmamaktadır.

20-Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışları

Konsolide finansal durum tablosunda bulunan Kısa Vadeli ve Uzun Vadeli Alınan Avanslar Hesabına bakılmalıdır. Önceki dönem Kısa ve Uzun Vadeli Alınan Avanslar Hesabının toplam tutarı 6.668.739,17 TL, cari dönemde Kısa ve Uzun Vadeli Alınan Avanslar Hesabının toplam tutarı ise 5.409.148,80 TL’dir. Aradaki 1.259.590,37 TL tutarındaki azalış, nakit çıkışına sebep olmaktadır.

21-Ödenen Faiz

Konsolide Kar ve Zarar tablosunda bulunan Finansal Giderler Hesabına bakılmalıdır. Önceki yıl ödenen faiz tutarı toplamı 9.786.524,21 TL, cari yılda ödenen faiz tutarı toplamı ise 11.350.760,58 TL’dir. Cari dönemde artan 1.564.236,37 TL’lik gider tutarı nakit çıkışına neden olmuştur.

22-Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları

Konsolide finansal durum tablosunda bulunan Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler ile Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler Hesabı dikkate alınmalıdır. İşletmenin önceki yılda Diğer Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler toplamı 66.021,73 TL’dir. Cari yılda diğer Kısa ve Uzun Vadeli Yükümlülükler toplamı 382.169,11 TL’dir. Cari yılda diğer yükümlülüklerde 316.147,38 TL’lik bir artış olmuştur. Bu artış nakit girişine sebep olmaktadır.

23-Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış/Azalış

Konsolide nakit akış tablosunda bulunan esas faaliyetlerinden net nakit akışı, yatırım faaliyetlerinden net nakit akışı ve finansman faaliyetlerinden net nakit akışı tutarlarının toplamından oluşmaktadır.

24-Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri

İşletmelerin, Önceki dönem Nakit ve Nakit Benzerleri Hesabının toplam tutarı 68.449.440,63 TL'dir.

Yukarıda yapılan işlemler sonucunda grup işletmeye ait konsolide nakit akış tablosu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu formatına uygun bir biçimde aşağıda verilmiştir.

Tablo 165: Konsolide Nakit Akış Tablosu (Dolaylı Yöntem)

	CARİ YIL
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları	
Dönem Karı/Zararı (-/+)	3.398.771
Dönem Karı Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler	
Amortisman ve İtfa Gideriyle İlgili Düzenlemeler	3.107.577
Karşılıklarla İlgili Düzeltmeler (-/+)	276.841
Faiz Gelirleri ve Giderleriyle İlgili Düzeltmeler (-/+)	658.040
Gerçekleşmemiş Kur Farklarıyla İlgili Düzeltmeler (-/+)	- 2.981.640
Stoklardaki Artış Ve Azalışlarla İlgili Düzeltmeler (-/+)(-/+)	- 4.151.170
Ticari Alacaklardaki Artış ve Azalışlarla İlgili Düzeltmeler (-/+)	- 19.859.912
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalışlar ve Artışlar İle İlgili Düzeltmeler (-/+)	- 654.443
Ticari Borçlardaki Artışlar ve Azalışlar İle İlgili Düzeltmeler (-/+)	19.217.610
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalışlar ve Artışlar İle İlgili Düzeltmeler (-/+)	- 4.085.693
Ertelenmiş Gelirlerdeki Artışlar Azalışlar İle İlgili Düzenlemeler (-/+)	734.022
Nakit Dışı Kalemlere İlişkin Diğer Düzeltmeler (-/+)	- 337.812
Yatırım Yada Fin. Faaliyet. Nakit Akışlarına Neden Olan Diğer Kalemlere İlişkin Düz. (-/+)	- 2.731.269
Dönem Karı/Zararı Mutabakatı İle İlgili Toplam Düzeltmeler (-/+)	- 10.807.850
Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışı (-/+)	- 7.409.079
Diğer Nakit Girişleri Çıkışları (-/+)	887.162
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı (-/+)	- 6.521.917
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları	
Bağlı Ortaklık Ediniminden Nakit Çıkışları (-/+)	- 39.500.000
Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Nakit Girişleri (-/+)	12.320.992

Tablo 165: (devamı)

Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları (-/+)	- 234.708
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (-/+)	- 27.413.716
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları	
Özkaynak Araçlarının İhracından Veya Sermayenin Artırımından Nakit Girişleri (-/+)	52.500.000
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri (-/+)	- 3.681.550
Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışları (-/+)	- 1.888.830
Ödenen Faiz (-/+)	- 1.564.236
Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları (-/+)	316.147
Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (-/+)	45.681.531
Nakit Ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış/Azalış (-/+)	11.745.898
Dönem Başı Nakit Ve Nakit Benzerleri	68.449.441

Tablo 166: Konsolide Nakit Akış Tablosu



Bobi FRS - Nakit Akış Tablosu - Dolaylı Yöntem (Konsolide)

	Dipnot	Cari Dönem	Önceki Dönem
Esas Faaliyetlerden Nakit Akışları [abstract]			
Dönem Karı (Zararı) (+/-)	24	3.398.771,19	
Dönem Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler [abstract]			
Amortisman ve İtfa Gideriyle İlgili Düzeltmeler	27	2.478.337,93	
Değer Düşüklüğü (İptali) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Karşılıklarla İlgili Düzeltmeler (+/-)	15	276.840,97	
Faiz Gelirleri ve Giderleriyle İlgili Düzeltmeler (+/-)	19	658.040,40	
Gerçekleşmemiş Kur Farklarıyla İlgili Düzeltmeler (+/-)	19	-2.981.639,84	
Gerçeğe Uygun Değer Kayıpları (Kazançları) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)			
Stoklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)	6	-4.151.170,01	
Ticari Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)	5	-19.859.912,34	
Faaliyetler İle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düz. (+/-)	7	-654.443,09	
Ticari Borçlardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)	5	19.217.610	
Faaliyetler İle İlgili Diğer Borçlardaki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düz. (+/-)	12	-4.085.693	
Ertelenmiş Gelirlerdeki Artışlar (Azalışlar) İle İlgili Düzeltmeler (+/-)	14	734.022	
Nakit Dışı Kalemlere İlişkin Diğer Düzeltmeler (+/-)	8	-337.812,34	
Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kayıplar (Kaz.) İle İlgili Düz. (+/-)			
Yatırım ya da Finansman Faal. Nakit A. Neden Olan Diğer Kal. İlişkin D. (+/-)		-2.731.268,67	
Dönem Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Diğer Düzeltmeler (+/-)			

Tablo 166: (devamı)

	Dip not	Cari Dönem	Önce ki Döne m
Dönem Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Toplam Düzeltmeler (+/-)		-11.437.088	
Faaliyetlerden Kaynaklanan Net Nakit Akışı (+/-)		-8.038.317	
Ödenen Kar Payları (-)		0	
Alınan Kar Payları		0	
Ödenen Faiz (-)			
Alınan Faiz			
Vergi İadeleri (Ödemeleri) (+/-)			
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)		887.162,28	
Esas Faaliyetlerden Net Nakit Akışı (+/-)		-7.151.155	
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları [abstract]			
Bağlı Ort. Pay. Kontrol Kaybına Neden Olacak Şekilde Elden Çıkarıl.n Nakit G.			
Bağlı Ortaklık Ediniminden Nakit Çıkışları (-)		-39.500.000	
İştirak ve Müşterek Girişimlerdeki Payların Elden Çıkarılmasından Nakit Girişleri			
İştirak ve Müşterek Girişim Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-)			
Başka İşl. veya Fon Paylarının veya B. Araçlarının Elden Çıkarılmasından Nakit G.			
Başka İşl. veya Fon Paylarının veya Borç. Araçlarının Ediniminden Nakit Çık. (-)			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Nakit Girişleri	10	12.320.992	
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Nakit Çıkışları (-)	11	-234.708	
Diğer Uzun Vadeli Varlıkların Satışından Nakit Girişleri			
Diğer Uzun Vadeli Varlık Alımlarından Nakit Çıkışları (-)			
Verilen Nakit Avans ve Borçlar (-)			
Verilen Nakit Avans ve Borçlardan Geri Ödemeler			
Türev Araçlardan Nakit Girişleri			
Türev Araçlardan Nakit Çıkışları (-)			
Devlet Teşviklerinden Nakit Girişleri			
Alınan Kar Payları			
Ödenen Faiz (-)			
Alınan Faiz			
Vergi İadeleri (Ödemeleri) (+/-)			
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)			
Yatırım Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (+/-)		-27.413.716	
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları [abstract]			
Bağlı Ort. Pay.Kontrol Kaybına Ned. Olmayacak Şekilde E. Çıkarıl. Nakit G.			
Bağlı Ort. İlave Paylarının Ediniminden Nakit Çıkışları (-)			
Özkaynak Araçlarının İhracından veya Sermaye Artırımından Nakit Girişleri		52.500.000	
İşl. Kendi P. ve Diğer Öz. Araçlarını Almasıyla veya Ser. Az. İlgili N. Ç. (-)			
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri	4	-3.681.551	

Tablo 166: (devamı)

	Dip not	Cari Dönem	Önce ki Döne m
Borç Ödemelerinden Nakit Çıkışları (-)	13	-1.259.590	
Finansal Kiralama Borçlarından Nakit Çıkışları (-)			
Devlet Teşviklerinden Nakit Girişleri			
Ödenen Kar Payları (-)			
Ödenen Faiz (-)	20	-1.564.236,37	
Vergi İadeleri (Ödemeleri) (+/-)			
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları) (+/-)		316.147,38	
Finansman Faaliyetlerinden Net Nakit Akışı (+/-)		46.310.770	
Kur Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış (Azalış) (+/-)		11.745.899	
Kur Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi (+/-)		0	
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Safi Artış (Azalış) (+/-)		11.745.899	
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri	3	68.449.440,63	
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri		80.195.340	

3.4.7.Konsolide ÖzKaynak Değişim Tablosu

Konsolide özkaynak değişim tablosu hazırlanırken, işletmelerin konsolide finansal durum tablolarından ve konsolide kar/zarar tablolarından yararlanılmıştır. Konsolide özkaynak değişim tablosunda bulunan kalemler aşağıda açıklanmıştır. Açıklamalardan sonra konsolide özkaynak tablosu hazırlanmıştır.

1-Dönem Sonu Bakiyeler (Önceki Dönem)

Grup işletmelerin önceki döneme ait özkaynak kalemleri, dönem sonu bakiye hesabında bulunan kalemlere yazılmıştır.

2-Düzeltilmelerden Önceki Dönem Başı Bakiyeler

Grup işletmenin önceki yıl dönem sonu bakiye tutarları aynı zamanda cari yılın düzeltilmelerden önceki dönem başı bakiye tutarlarına eşittir. Bu sebeple önceki yıl dönem sonu bakiyelerde bulunan tutarlar, cari yılda düzeltilmelerden önceki dönem başı bakiyelere yazılmıştır.

3-Dağıtılan Kar Payları

Türk Anonim Şirketi'nin hisselerinden, kontrol gücü olmayan paylara denk düşen tutar 677.669,80 TL bulunmuştur. Bulunan tutar dağıtılan kar payları ve kontrol gücü olmayan paylarının kesiştiği yere yazılmıştır.

4-Dönem Net Karı/Zarar

Grup işletmenin Finansal Durum Tablosunda ya da Kar/Zarar Tablosunda bulunan dönem net kar/zararı tutarı bulunmuştur. Bulunan tutar dönem net kar/zararı satırı ile dönem net/kar satırının kesiştiği yere yazılmıştır.

5-Ödenmiş Sermaye Artırımları Ya Da Azalışları

Ana ortaklık cari dönemde 39.500.000 TL bağlı ortaklık alımı yapmıştır. Aynı dönemde 13.000.000 TL sermaye artırımını yapmıştır. Toplamda 52.500.000 TL tutarındaki sermaye artırımını ödenmiş sermaye artırımlar ve ödenmiş sermayenin kesiştiği yere yazılmıştır.

Grup işletmenin 1.891.774,82 TL tutarındaki kar yedeklerini sermaye artırımını için kullandığı tespit edilmiştir. Bu tutar ödenmiş sermaye artırımları ve kar yedeklerinin kesiştiği yere yazılmıştır.

Grup işletmenin 12.465.913,12 TL tutarındaki geçmiş yıl karlarını sermaye artırımını için kullandığı tespit edilmiştir. Bu tutar ödenmiş sermaye artırımları ile geçmiş yıllar karı/zararı hesaplarının kesiştiği yere yazılmıştır.

6-Birleşmelerin Etkisi

Grup işletmenin elde ettiği kar payından, kontrol gücü olmayan paylara denk düşen tutar 5.060.972,08 TL bulunmuştur. Bulunan tutar birleşmelerin etkisi ve kontrol gücü olmayan paylarının kesiştiği yere yazılmıştır.

Tablo 167: Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu



BOBİ FRS - Özkaynaklar Değişim Tablosu (Konsolide)

	Dipnot	BOBİ FRS - Özkaynaklar Değişim Tablosu (Konsolide)						
		Özkaynak Unsurları						
		Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar						
		Ödenmiş Sermaye	Kâr Yedekleri	Geçmiş Yıllar Karları/ Zararları (+/-)	Dönem Net Karı/Zararı (+/-)	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar Toplamı	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Toplam Özkaynaklar
ÖNCEKİ DÖNEM								
Düzeltilmelerden Önceki Dönem Başı Bakiyeler	21	20.000.000	2.039.149,48	6.950.201,12	5.835.711	34.825.062		34.825.062
Düzeltilmelerden Sonraki Dönem Başı Bakiyeler		20.000.000	2.039.149	6.950.201	5.835.711	34.825.062	0	34.825.062
Özkaynaklardaki Değişimler [abstract]								
Özkaynak Unsurlarındaki Toplam Artış (Azalış)		0	0	0	0	0	0	0
Dönem Sonu Bakiyeler		20.000.000	2.039.149	6.950.201	5.835.711	34.825.062	0	34.825.062
CARİ DÖNEM								
Düzeltilmelerden Önceki Dönem Başı Bakiyeler	22	20.000.000	2.039.149	12.785.913		34.825.062	0	34.825.062
Düzeltilmelerden Sonraki Dönem Başı Bakiyeler	23	20.000.000	2.039.149	12.785.913	0	34.825.062	0	34.825.062
Özkaynaklardaki Değişimler [abstract]								
Dağıtılan Kar Payları	26					0	677.669,80	677.670
Dönem Net Karı (Zararı)	24				3.398.771	3.398.771		3.398.771
Ödenmiş Sermaye Artırımları veya Azaltımları	25	52.500.000	-1.891.775	-12.465.913		38.142.312		38.142.312
Dön. Meydana Gelen Ortak Kont. Tabi İşl. Bir. Etkisi						0	5.060.972	5.060.972
Özkaynak Unsurlarındaki Toplam Artış (Azalış)		52.500.000	-1.891.775	-12.465.913	3.398.771	41.541.083	5.738.642	47.279.725
Dönem Sonu Bakiyeler	16	72.500.000	147.375	320.000	3.398.771	76.366.145	5.738.642	82.104.787

3.4.7. Konsolide Dipnotlar

Dipnotların karşılaştırılması zorunlu olmakla birlikte tezin karmaşıklığının önlenmesi, kolay anlaşılabilmesi ve basit bir dille okuyucuya aktarılması amacıyla dipnotlar sadece cari yıla yönelik açıklanmıştır.

DİPNOT 1- GRUP'UN ORGANİZASYONU VE FAALİYET KONUSU

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve bağlı ortaklıkları farklı iş kollarında hizmet vermektedir. Ana ortaklık olan Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Mutfak eşyaları üretiminde faaliyet göstermektedir. Bağlı ortaklık olan Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, şarküteri üretiminde ve satışında faaliyet göstermektedir. Diğer bağlı ortaklık olan Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ise, poşet, karton gibi ambalaj ürünlerinin satışında faaliyet göstermektedir.

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin %80 hissesine, Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin tüm hisselerine sahiptir.

Şirketin genel müdürlüğü İstanbul'da bulunmaktadır. Grup işletmenin istihdam ettiği personel sayısı 634 kişidir.

DİPNOT 2- KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

2.1. Uygunluk beyanı

Grubun konsolide finansal tabloları kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, Büyük ve Orta Büyüklükteki işletmeler için yayınlanan finansal muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Hazırlanan konsolide finansal tablolar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan elektronik finansal raporlama sayfasında yer alan BOBİ FRS tablo formatında hazırlanmıştır.

2.2. Kullanılan Para Birimi

Ana ortaklığın ve bağlı ortaklığın fonksiyonel para birimi Türk Lirasıdır. Bu sebeple konsolide finansal tablolar hazırlanırken kullanılan para birimi Türk Lirasıdır.

2.3. Bağılı ortaklıklar

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin tüm hisselerine sahiptir. Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi poşet, karton gibi ambalaj malzemesi alım satımı yapmaktadır.

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin %80 hissesine sahiptir. Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, et, şarküteri ve gıda alanında faaliyet göstermektedir.

Konsolidasyonu yapılan grup işletmenin finansal tabloları hazırlanırken tam konsolidasyon yöntemi kullanılmıştır. Grup işletmeler arasında gerçekleşen alacak/borç işlemleri ve alım/satım işlemleri elimine edilmiştir.

Kontrol gücü olmayan paylara ait olan tutarlar, konsolide finansal durum tablosunda, kar ve zarar tablosunda, özkaynak değişim tablosunda "Kontrol Gücü Olmayan Paylar" isimli hesapta verilmiştir.

DİPNOT 3- NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

Nakit ve Nakit benzerleri para birimi Türk Lirasıdır.

❖ Kasa	606.306,42 TL
- TL Kasa	294.405,99
- EURO Kasa	127.549,91
- USD Kasa	184.350,52
❖ Çek Ve Senetler	72.707.044,02 TL
❖ Bankalar	6.087.297,62 TL
- TL Hesabı	4.667.976,84
- EURO Hesabı	184.117,23
- USD Hesabı	1.235.203,55
❖ Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Nakit Benzeri Niteliğindeki Alacaklar	794.691,76 TL
▪ Toplam Nakit Ve Nakit Benzerleri	80.195.339,82 TL

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yıla ait Nakit Ve Nakit Benzerleri Hesabının toplam tutarı 68.449.440,63 TL'dir.

DİPNOT 4- FİNANS SEKTÖRÜ FAALİYETLERİNDEN BORÇLAR

A) Kısa Vadeli Finansal Borçlar

❖ Kısa Vadeli Banka Kredileri:	64.638.527,32 TL
- TL Banka Kredisi	50.692.355,52
- EURO Banka Kredisi	4.102.969,40
- USD Banka Kredisi	9.843.202,40
❖ Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar:	78.384,14 TL
❖ Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri:	3.098,64 TL
❖ Uzun Vadeli Banka Kredilerinin Kısa Vadeli Kısım:	15.000,00 TL
❖ Diğer Mali Borçlar:	1.500.274,02 TL
▪ Toplam Kısa Vadeli Finansal Borçlar:	66.235.329,12 TL

B) Uzun Vadeli Finansal Borçlar

❖ Uzun Vadeli Banka Kredileri:	32.273.734,94 TL
- TL Banka Kredisi	32.273.734,94
❖ Uzun Vadeli Diğer Finansal Borçlar:	42.562,24 TL
▪ Toplam Uzun Vadeli Finansal Borçlar:	32.316.297,18 TL

Grup işletmenin finansal yükümlülükler toplamı 98.551.626,30 TL'dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yıla ait Finansal Yükümlülükler Hesabının toplam tutarı 94.870.075,72 TL'dir.

DİPNOT 5- TİCARİ ALACAKLAR VE TİCARİ BORÇLAR

A) Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

Grup İşletmenin Kısa Vadeli Ticari Alacakları Aşağıdaki Gibidir.

❖ Alıcılar:	73.346.839,41 TL
- Yurtiçi Müşterilerden Alacaklar	68.966.472,31 TL
- Yurtdışı Müşterilerden Alacaklar	4.380.367,10 TL
❖ Alacak Senetleri:	1.560.012,74 TL
❖ Şüpheli Ticari Alacaklar:	896.811,34 TL
❖ Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı:	(107.167,77) TL
▪ Toplam Kısa Vadeli Ticari Alacaklar:	75.696.495,72 TL

Grubun müşterilerden alacaklar kaleminin toplam tutarı 74.067.204,64 TL’dir. Grup içerisinde 720.365,23 TL tutarında ticari alacak işlemi gerçekleşmiş ve elimine edilmiştir. Grubun müşterilerden alacaklar toplamı 73.346.839,41 TL olmuştur.

B) Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

Grup işletmenin Uzun vadeli ticari alacakları aşağıdaki gibidir.

❖ Müşterilerden Alacaklar:	3.184.839,99 TL
- Yurtiçi Müşterilerden Alacaklar	3.184.839,99 TL
▪ Toplam Uzun Vadeli Ticari Alacaklar:	3.184.839,99 TL

Grup işletmenin toplam ticari alacakları 78.881.335,71 TL’dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yılına ait ticari alacaklarının toplam tutarı 59.021.423,37 TL’dir.

C) Kısa Vadeli Ticari Borçlar

Grup işletmenin kısa vadeli ticari borçları aşağıdaki gibidir.

❖ Satıcılar:	36.490.871,69 TL
- Yurtiçi Satıcılar	33.472.989,76
- Yurtdışı Satıcılar	3.017.881,93
❖ Borç Senetleri:	10.429.221,07 TL
▪ Toplam Kısa Vadeli Ticari Borçlar:	46.920.092,75 TL

Grup işletmenin Satıcılar Hesabı toplamı 37.211.236,92 TL’dir. Grup içerisinde 720.365,23 TL tutarında ticari borç işlemi gerçekleşmiş ve elimine edilmiştir. Grubun Satıcılar Hesabı toplamı 36.490.871,69 TL olmuştur.

D) Uzun Vadeli Ticari Borçlar

Grup işletmenin uzun vadeli ticari borçları aşağıdaki gibidir.

❖ Satıcılar:	2.132.983,55 TL
- Yurtiçi Satıcılar	2.132.983,55 TL
▪ Toplam Uzun Vadeli Ticari Borçlar:	2.132.983,55 TL

Grup işletmenin ticari borçlarının toplam tutarı 49.053.076,30 TL'dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yılına ait ticari borçlarının toplam tutarı 29.835.466,52 TL'dir.

DİPNOT 6- STOKLAR

Grup işletmenin stoklarına ait hesap kalemleri aşağıdaki gibidir.

❖ Ham Madde Ve Malzeme:	24.100.633,52 TL
❖ Yarı Mamuller:	3.129.012,30 TL
❖ Mamuller:	10.061.352,18 TL
❖ Ticari Mallar:	3.361.139,33 TL
❖ Diğer Stoklar:	93.867,50 TL
❖ Verilen Sipariş Avansları*:	9.408.108,67 TL
▪ Toplam Stoklar:	50.154.113,50 TL

Grup işletmenin ilk madde ve malzeme toplam tutarı 24.168.633,52 TL'dir. Grup işletmeler arasında 68.000 TL tutarında ilk madde ve malzeme işlemi gerçekleşmiştir. Grup işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerin elimine edilmesi sonucu grubun toplam Ham Madde ve Malzeme Hesabı tutarı 24.100.633,52 TL olmuştur.

Grup işletmenin Verilen Sipariş Avansları Hesabının toplam tutarı 9.658.108,67 TL'dir. Grup işletmeler arasında 250.000 TL tutarında avans işlemi gerçekleşmiştir. Grubun toplam Verilen Sipariş Avansları Hesabı, grup işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerin elimine edilmesi sonucunda 9.408.108,67 TL olmuştur.

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yılına ait stokların toplam tutarı 46.002.943,49 TL'dir.

*Türkiye Muhasebe Standartlarında, Verilen Sipariş Avansları; Peşin Ödenmiş Giderler Hesabında gösterilmektedir. Fakat BOBİ Finansal Raporlama Standartlarına göre Verilen Sipariş Avansları; Stoklar Hesabında gösterilmektedir.

DİPNOT 7- DİĞER ALACAKLAR

A) KISA VADELİ DİĞER ALACAKLAR

❖ Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar	468.784,87 TL
- Personelden Alacaklar 468.784,87 TL	
❖ Diğer Çeşitli Alacaklar	570.488,61 TL
▪ Toplam Kısa Vadeli Diğer Alacaklar:	1.039.273,48 TL

B) UZUN VADELİ DİĞER ALACAKLAR

❖ Diğer Çeşitli Alacaklar	22.121,28 TL
▪ Toplam Uzun Vadeli Diğer Alacaklar	22.121,28 TL

Grup işletmenin toplam diğer alacaklar tutarı, 1.061.394,76 TL'dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yıla ait diğer alacaklarının toplam tutarı 406.951,67 TL'dir.

DİPNOT 8- PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER

A) KISA VADELİ PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER

Grup işletmenin kısa vadeli peşin ödemiş giderleri aşağıdaki gibidir.

❖ Gelecek Aylara Ait Giderler:	95.052,57 TL
▪ Toplam Kısa Vadeli Peşin Ödenmiş Giderler:	95.052,57 TL

B) UZUN VADELİ PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER

❖ Gelecek Yıllara Ait Giderler	426.856,52 TL
▪ Toplam Uzun Vadeli Peşin Ödenmiş Giderler	426.856,52 TL

Grup işletmenin peşin ödenmiş giderler toplamı 521.909,09 TL'dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yıla ait peşin ödenmiş giderlerinin toplam tutarı 184.096,75 TL'dir.

DİPNOT 9- VERGİ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Grup işletmede ertelenmiş vergi varlığı oluşmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığı tutarları ayrıntılı bir şekilde aşağıda verilmiştir.

❖ Kıdem Tazminatı:	899.390,00 TL
❖ Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı:	107.167,77 TL
❖ Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri:	390.671,63 TL
▪ Toplam Tutar:	1.397.229,40 TL

Ertelenmiş vergi varlığının toplam tutarı 1.397.229,40 TL'dir. Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün ise toplam değeri 0'dır. Grup işletmenin 1.397.229,40 TL ertelenmiş varlık toplamı bulunmaktadır. Grup İşletmenin toplam ertelenmiş varlık tutarı, kurumlar vergisi oranı (cari yıldaki kurumlar vergisi oranı %20'dir.) ile çarpılarak bulunan tutar (279.445,87 TL) Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabına kaydedilmiştir.

❖ Cari Dönem Kurumlar Vergisi:	(1.632.654,48) TL
❖ Ertelenmiş Vergi Varlığı:	279.445,87 TL
▪ Toplam Vergi Gideri/Geliri:	(1.353.208,61) TL

DİPNOT 10- MADDİ DURAN VARLIKLAR

Grup işletmenin maddi duran varlıklarının maliyet değerleri aşağıdaki gibidir.

❖ Arazi ve Arsalar:	4.025.642,50 TL
❖ Binalar:	32.422.500,48 TL
❖ Tesis, Makine ve Cihazlar:	36.163.159,30 TL
❖ Taşıtlar:	5.259.247,59 TL
❖ Demirbaşlar:	5.101.169,68 TL
❖ Yapılmakta Olan Yatırımlar:	1.116.056,75 TL
❖ Diğer Maddi Olan Yatırımlar:	210.080,11 TL
▪ Toplam Maddi Duran Varlıklar:	84.297.856,41 TL

Grup işletmenin kullandığı amortisman yöntemi doğrusal amortisman yöntemidir (İşletmelerin duran varlıklarına ait hurda değerleri bulunmamaktadır). Grup işletmenin maddi duran varlıklarına ait birikmiş amortisman tutarları aşağıdaki gibidir.

❖ Binalar:	11.275.173,41 TL
❖ Tesis, Makine ve Cihazlar:	12.576.016,23 TL
❖ Taşıtlar:	1.828.943,72 TL
❖ Demirbaşlar:	1.773.970,91 TL
❖ Diğer Maddi Olan Yatırımlar:	73.056,97 TL
▪ Toplam Amortisman Tutarı:	27.527.161,24 TL

Grup işletmenin maddi duran varlıklarının net defter değer tutarları aşağıdaki gibidir.

❖ Arazi Ve Arsalar:	4.025.642,50 TL
❖ Binalar (32.422.500,48 TL-11.275.173,41 TL):	21.147.327,07 TL
❖ Tesis, Mak. Ve Cih. (36.163.159,30 TL-12.576.016,23 TL):	23.587.143,07 TL
❖ Taşıtlar(5.259.247,59 TL-1.828.943,72 TL) :	3.430.303,87 TL
❖ Demirbaşlar (5.101.169,68 TL-1.773.970,91 TL):	3.327.198,77 TL
❖ Yapılmakta Olan Yatırımlar:	1.116.056,75 TL
❖ Diğer Maddi Olan Yatırımlar (210.080,11 TL-73.056,97 TL):	137.023,14 TL
▪ Toplam Maddi Duran Varlıklar:	56.770.695,17 TL

Grup işletmenin maddi duran varlıklarının toplam maliyet değerleri 84.297.856,41 TL'dir. Maddi duran varlıklar için ayrılan amortisman tutarı ise 27.527.161,24 TL'dir. Maddi duran varlıklar için ayrılan amortisman tutarları maliyet değerlerinden düşürüldüğünde 56.770.695,17 TL'ye ulaşılmaktadır. Bu tutar, grup işletmenin maddi duran varlıklarının net defter değeridir.

Grup işletmenin, arazi ve arsalar toplam tutarı 4.425.642,50 TL'dir. Grup işletmeler arasında 400.000 TL tutarında arsa alım satım işlemi gerçekleşmiştir. Bu işlem sonucunda gerekli eliminasyonlar yapılarak 4.025.642,50 TL arazi ve arsa tutarına ulaşılmıştır.

Grup işletmenin toplam demirbaş tutarı 3.427.198,77 TL'dir. Grup işletmeler arasında 100.000 TL tutarında demirbaş işlemi gerçekleşmiştir. Grup işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerin eliminasyonu sonucu oluşan demirbaş tutarı 3.327.198,77 TL olmuştur.

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yıla ait maddi duran varlıklarının toplam tutarı 69.091.686,79 TL'dir.

DİPNOT 11- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Grup işletmenin maddi olmayan duran varlıklarının maliyet değerleri aşağıdaki gibidir.

❖ Geliştirme Maliyetleri:	128.225,70 TL
❖ Gayri Maddi Haklar:	31.902,98 TL
❖ Şerefiye:	256.111,70 TL
❖ Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar:	1.313.378,75 TL
❖ Verilen Avanslar*:	111.697,78 TL
▪ Toplam Maddi Olmayan Duran Varlıklar:	1.841.316,91 TL

Grup İşletmelerin birleşmesi sonucunda 256.11,70 TL tutarında Şerefiye oluşmuştur. Grup işletme, şerefiye ile ilgili amortisman ayırmayı uygun görmemiştir. Grup işletmenin maddi olmayan duran varlıklarına ait birikmiş amortisman tutarları aşağıdaki gibidir.

❖ Geliştirme Maliyetleri:	36.626,92 TL
❖ Gayri Maddi Haklar:	9.112,90 TL
❖ Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar:	375.158,97 TL
▪ Toplam Amortisman Tutarı:	420.898,79 TL

Grup işletmenin maddi olmayan duran varlıklarının net defter değer tutarları aşağıdaki gibidir.

❖ Geliştirme Maliyetleri (128.225,70 TL-36.636,92 TL):	91.598,78 TL
❖ Gayri Maddi Haklar (31.902,98 TL-9.112,90 TL) :	22.790,08 TL
❖ Şerefiye:	256.111,70 TL
❖ Diğer Maddi Olmayan Duran Var. (1.313.378,75 TL-375.158,97 TL):	938.219,78 TL
❖ Verilen Avanslar:	111.697,78 TL
▪ Toplam Maddi Olmayan Duran Varlıklar:	1.420.418,12 TL

Grup işletmenin maddi olmayan duran varlıklarının toplam maliyet değerleri 1.841.316,91 TL'dir. Maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman tutarı ise 420.898,79 TL'dir. Maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman tutarları maliyet değerlerinden düşürüldüğünde 1.420.418,12 TL'ye ulaşılmaktadır. Bu tutar, grup işletmenin maddi olmayan duran varlıklarının net defter değeridir.

*Türkiye Muhasebe Standartlarında, Verilen Avanslar; Peşin Ödenmiş Giderler Hesabında gösterilmektedir. Fakat BOBİ Finansal Raporlama Standartlarına göre Verilen Avanslar; Stoklar Hesabında gösterilmektedir.

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yıla ait maddi olmayan duran varlıklarının toplam tutarı 1.185.710,62 TL'dir.

DİPNOT 12- DİĞER BORÇLAR

Grup işletmenin diğer borçlarına ait veriler aşağıda verilmiştir.

A) Kısa Vadeli Diğer Borçlar

❖ Diğer Çeşitli Borçlar	19.710.733,29 TL
❖ Diğer Taraflara Borçlar:	1.485.091,26 TL
▪ Toplam Kısa Vadeli Diğer Borçlar:	21.195.824,55 TL

B) Uzun Vadeli Diğer Borçlar

❖ Diğer Çeşitli Borçlar	15.716.090,48 TL
▪ Toplam Uzun Vadeli Diğer Borçlar:	15.716.090,48 TL

Grup işletmenin diğer borçlarının toplam tutarı 36.911.915,03 TL'dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yılına ait diğer borçlarının toplam tutarı 40.997.608,07 TL'dir.

DİPNOT 13- ALINAN AVANSLAR

A) Kısa Vadeli Alınan Avanslar

Grup işletmenin Kısa Vadeli Alınan Avansları aşağıdaki gibidir.

❖ Alınan Sipariş Avansları:	3.632.236,14 TL
❖ Alınan Diğer Avanslar:	1.423.362,65 TL
▪ Toplam Kısa Vadeli Alınan Avanslar:	5.061.598,79 TL

Grup işletmenin Alınan Sipariş Avansları Hesabının toplamı 3.882.236,14 TL'dir. Grup içerisinde 250.000 TL tutarında alınan sipariş avansı olmuştur. Grup işletme arasındaki işlemler

sebebiyle eliminasyon sonrası Alınan Sipariş Avansları Hesabının bakiyesi 3.632.236,14 TL olmuştur.

B) Uzun Vadeli Alınan Avanslar

Grup işletmenin Uzun Vadeli Alınan Avansları aşağıdaki gibidir.

❖ Alınan Sipariş Avansları:	347.550,01 TL
▪ Toplam Uzun Vadeli Alınan Avanslar:	347.550,01 TL

Grup işletmenin Alınan Avanslar Hesabının toplam tutarı 5.409.148,80 TL'dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yılına ait Alınan Avans Hesabının toplam tutarı 7.297.952,01 TL'dir.

DİPNOT 14- ERTELENMİŞ GELİRLER

A) Kısa Vadeli Ertelenmiş Gelirler

Grup işletmenin kısa vadeli ertelenmiş gelirleri aşağıdaki gibidir.

❖ Gelecek Aylara Ait Gelirler:	700.600,28 TL
▪ Toplam Kısa Vadeli Ertelenmiş Gelirler:	700.600,28 TL

B) Uzun Vadeli Ertelenmiş Gelirler

Grup işletmenin uzun vadeli ertelenmiş gelirleri aşağıdaki gibidir

❖ Gider Tahakkukları:	33.421,52 TL
▪ Toplam Uzun Vadeli Ertelenmiş Gelirler:	33.421,52 TL

DİPNOT 15- KARŞILIKLAR

Grup işletmenin karşılıkları aşağıdaki gibidir.

❖ Kıdem Tazminatı Karşılıkları:	899.390,00 TL
❖ Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı:	107.167,77 TL
▪ Toplam Karşılıklar:	1.006.557,77 TL

Grup işletmenin toplam çalışan sayısı 515'dir. (Şirketlerin önceki yıllara ait çalışan sayısı ve Şirketin personellerine verdiği maaş bilinmemektedir. Bu sebeple kıdem tazminat süresi hesaplanırken 1 yıllık süre baz alınmıştır. Personellerin aldıkları maaşlar bilinmediği için 2 şirketin tüm personellerinin asgari ücret aldığı, diğer şirketteki tüm personellerinde 2.000 TL maaş aldıkları varsayılmıştır.)

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketinde 225 personel çalışmaktadır. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketine ait Kıdem tazminatları asgari ücret üzerinden hesaplanmıştır. Asgari ücrete denk düşen tutar 1.647,00 TL'dir.

Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin 145 çalışanı bulunmaktadır. Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi çalışanlarına 2.000,00 TL maaş vermektedir. Kıdem tazminatı 2.000,00 TL üzerinden hesaplanmıştır.

Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinde 145 personel çalışmaktadır. Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi çalışanlarına asgari ücret vermektedir. Kıdem tazminatı 1.647,00 TL tutarındaki asgari ücret üzerinden hesaplanmaktadır.

Grup işletmenin Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının ve Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının toplam tutarı 1.006.557,77 TL'dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yılına ait Kıdem Tazminatı Karşılığı ve Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabının toplam tutarı 1.283.398,74 TL'dir.

DİPNOT 16- SERMAYE

Grup işletmenin sermaye tutarı 72.500.000 TL'dir. Bu tutarın tamamı ödenmiş sermayeden oluşmaktadır. Grup işletmedeki ana işletmenin ortaklık yapısı ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 168: Ana İşletmenin Ortaklık Yapısı

ATA PASLANMAZ MUTFAK EŞYALARI SANAYİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ HİSSEDARLARI	PAY ORANI
A Kişisi	%35
B Kişisi	%21,62
C Kişisi	%19
D Kişisi	%9,37
E Kişisi	%5
F Kişisi	%5
G Kişisi	%5

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin sahip olduğu şirketler;

	Pay oranı
Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi	%80
Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi	%100

6 ortaklıktan oluşan Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin %80 hissesi Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'ne aittir. Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin kalan %20 hissesi ise 5 ortağa ait olup azınlık paylarını oluşturmaktadır.

Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nin hisselerinin tamamı Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketine aittir.

DİPNOT 17- HASILAT

Grup işletmenin net satışları aşağıdaki gibidir.

❖ Yurt İçi Satış Geliri:	393.854.233,18 TL
❖ Yurt Dışı Satış Geliri:	31.321.742,61 TL
❖ Diğer Gelirler:	4.577.969,72 TL
▪ Toplam Brüt Satışlar:	429.753.945,51 TL
❖ Satıştan İndirimler:	(11.608.893,02) TL
▪ Toplam Net Satışlar:	418.145.052,49 TL

Grup işletmenin yurtiçi satışlar toplamı 395.182.233,18 TL'dir. Grup içerisinde 1.328.000 TL tutarında satış işlemi gerçekleşmiştir. Grup içerisindeki satış işlemlerinin elimine edilmesi sonucu yurt içi satış geliri tutarı 393.854.233,18 TL olmuştur.

DİPNOT 18- SATIŞLARIN MALİYETİ

Grup işletmenin Satışların Maliyeti Hesabı ayrıntılı bir şekilde aşağıda verilmiştir.

❖ Satılan Mamuller Maliyeti:	314.466.555,04 TL
❖ Satılan Ticari Mallar Maliyeti:	69.765.111,44 TL
❖ Satılan Hizmet Maliyeti:	1.210.445,18 TL
❖ Diğer Satışların Maliyeti:	376.320,00 TL
▪ Toplam Satışların Maliyeti:	385.818.431,66 TL

Grup işletmenin, Satılan Mamullerin Maliyeti Hesabının toplam tutarı 315.626.555,04 TL'dir. Bu tutarın 1.160.000 TL'si Grup içerisinde olan işlemlerden kaynaklanmaktadır. 1.160.000 TL elimine edilerek Satılan Mamul Maliyetinin toplam tutarı 314.466.555,04 TL olmuştur.

DİPNOT 19- ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİRLER VE GİDERLER

Grup işletmenin Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler Hesabı ayrıntılı bir şekilde aşağıda verilmiştir.

❖ Faiz Gelirleri:	663.873,10 TL
❖ Kur Farkı Gelirleri:	2.646.305,00 TL
❖ Diğer Esas Faaliyetlerden Gelirler:	933.901,83 TL
▪ Toplam Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler:	4.244.079,93 TL

Grup işletmenin esas faaliyetlerden Diğer Giderler Hesabı ayrıntılı bir şekilde aşağıda verilmiştir.

❖ Karşılık Giderleri:	107167,77 TL
❖ Kur Farkı Giderleri:	4.717.751,25 TL
❖ Diğer Esas Faaliyetlerden Giderler:	249.946,48 TL
▪ Toplam Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler:	5.074.865,50 TL

Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yılına ait toplam kur farkı geliri 4.385.055,74 TL, toplam kur farkı gideri 9.438.141,83 TL'dir.

DİPNOT 20- FİNANSAL GİDERLER

Grup işletmenin kısa vadeli finansal giderleri aşağıdaki gibidir.

❖ Banka Finansman Giderleri:	8.873.474,21 TL
❖ Banka Havale Giderleri:	2.570,03 TL
❖ Diğer Finansman Giderleri:	6.724,52 TL
▪ Toplam Kısa Vadeli Finansal Giderler:	8.882.768,76 TL

Grup işletmenin uzun vadeli finansal giderleri aşağıdaki gibidir.

❖ Banka Finansman Giderleri:	2.467.991,82 TL
▪ Toplam Uzun Vadeli Finansal Giderler:	2.467.991,82 TL

Grup işletmenin toplam finansal giderleri 11.350.760,58 TL'dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yılına ait finansal giderlerinin toplam tutarı 9.786.524,21 TL'dir.

DİPNOT 21- DÖNEM SONU BAKİYELER (ÖNCEKİ DÖNEM)

Grup işletmenin önceki yıla ait konsolide finansal durum tablosunda bulunan Ödenmiş Sermaye Hesabının tutarı 20.000.000 TL, Kar Yedekleri Hesabının tutarı 2.039.149,48 TL, Geçmiş Yıl Kar ve Zarar Hesabının tutarı 6.950.201,12 TL ve Dönem Net Karı ve Zararı Hesabının tutarı ise 5.835.711,40 TL'dir. Bu tutarlar özkaynak değişim tablosunda önceki dönem sonu kalemlerine yazılmalıdır. Aynı zamanda bu tutarlar cari dönemin dönem başı tutarlarıdır.

DİPNOT 22- DÜZELTMELERDEN ÖNCEKİ DÖNEM BAŞI BAKİYELER

Grup işletmenin önceki yıl sonundaki ödenmiş sermaye ve kar yedekleri tutarı aynı zamanda cari yılın dönem başı tutarlarıdır. Bu sebeple önceki yıla ait ödenmiş sermaye ve kar yedekleri tutarı, cari yılda dönem başı Ödenmiş Sermaye ve Kar Yedekleri Hesaplarına yazılmalıdır. Grup işletmenin dönem net karı tutarı dönem başında geçmiş yıl karlarına aktarılır. Bu nedenle grup işletmenin cari yıldaki özkaynak değişim tablosunda bulunan Dönem Başı Geçmiş Yıl Karları Hesabına, önceki dönem sonu Geçmiş Yıl Karı/Zararı Hesabı ve Dönem Net Karı/Zararı Hesabının toplam tutarı yazılır. Bu tutar ise 12.785.912,52 (6.950.201,12 + 5.835.711,40) TL'dir. İşletmenin cari dönemde dönem başı net kar ve zararı tutarı ise 0'dır. İşletmelerin dönem içerisinde gerçekleştirdiği özkaynak

kalemlerindeki değişikler bu tutarlarda artışa ya da azalışa sebep olmaktadır. Bu artış ve azalışlar ile işletmenin dönem sonu özkaynak tutarı bulunmaktadır.

DİPNOT 23- DÜZELTMELERDEN SONRAKİ DÖNEM BAŞI BAKİYELER

Düzeltilmelerden Önceki dönem başı bakiye kalem tutarlarından, muhasebe politikalarında yada yanlışlıklara ilişkin düzenleme tutarları çıkarılarak bulunur. Grup işletmemizde, muhasebe politikalarında ve yanlışlıklarla ilgili bir işlem yoktur. Bu nedenle düzeltilmelerden önceki dönem başı bakiye tutarları, değiştirilmeden, düzeltilmelerden sonraki dönem başı bakiyeler satırına denk düşen hesap kalemlerine aktarılır.

DİPNOT 24- DÖNEM NET KARI/ZARARI

Cari yılın konsolide finansal durum tablosuna bakıldığında, grup işletmenin toplam Dönem Net Karı/Zararı Hesabı 3.398.771,19 TL'dir. Bu tutar cari dönemde bulunan, dönem net karı/zararı satırı ile dönem net karı/zararı sütununun birleştiği yere yazılmıştır.

DİPNOT 25- ÖDENMİŞ SERMAYE ARTIRIMLARI YA DA AZALTIŞLARI

Ana ortaklık cari dönemde, 13.000.000 TL tutarında sermaye artırımında bulunmuştur. Ayrıca ana ortaklık 39.500.000 TL tutarında bağlı ortaklık satın almıştır. Toplam tutar ödenmiş sermaye artırımları satırı ile ödenmiş sermaye sütununun kesiştiği yere yazılmıştır.

İşletmenin önceki dönemdeki kar yedekleri toplamı 2.039.149,48 TL, cari dönem kar yedekleri toplamı 147.374,18 TL'dir. Grup işletmenin cari dönemine ait kar yedekleri tutarında 1.891.774,82 TL'lik bir azalış meydana gelmiştir. Yasal yedekler dışında kalan 1.891.774,82 TL tutarındaki kar yedekleri sermaye artırımı için kullanılmıştır. Bu tutar cari dönemde bulunan, ödenmiş sermaye artırımları satırı ile kar yedekleri sütununun birleştiği yere yazılmıştır.

İşletmenin Geçmiş Yıl Kar ve Zarar Hesabının tutarı 6.950.201,12 TL'dir. Cari dönem başında ise bu tutar Dönem Net Karı Hesabı ile toplanarak 12.785.912,52 (6.950.201,12 + 5.835.711,40) TL bulunmuştur. İşletme cari dönem Geçmiş Yıllar Karı/Zararı Hesabında 12.465.913,52 TL tutarında bir azalış meydana gelmiştir. Bu tutar sermaye artırımı için kullanılmıştır. 12.465.913,52 TL cari dönemde Ödenmiş Sermaye artırımları satırı ile geçmiş yıllar karı/zararı sütununun birleştiği yere yazılmıştır.

DİPNOT 26- KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR

Cari yılda Ata Anonim Şirketi, Türk Anonim Şirketinin %80 hissesini, Bayrak Anonim Şirketinin ise tamamını satın almıştır. Türk Anonim Şirketinin kalan %20 yani 5.060.972,08 TL kontrol gücü olmayan paylara aittir. Bu tutar özkaynak değişim tablosuna yazılmıştır. Türk Anonim Şirketinin dönem net karının %80 hissesi grup işletmenin özkaynaklarında bir artışa sebep olmaktadır. Türk Anonim Şirketinin dönem net karının %20 hissesine denk düşen 677.669,80 TL ise kontrol gücü olmayan paylara dağıtılmaktadır. Bu tutar dağıtılan kar payları satırı ile kontrol gücü olmayan paylar sütununun kesiştiği yere yazılmıştır.

Kontrol gücü olmayan payların toplam tutarı 5.738.641,96 TL (5.060.972,08 +677.669,80)

DİPNOT 27- AMORTİSMAN VE İTFA GİDERLERİ

Grup işletmenin amortisman ve itfa giderlerini oluşturan kalemler aşağıda verilmiştir.

❖ Genel Üretim Giderleri:	3.473.715,61 TL
❖ Hizmet Üretim Gideri:	416.012,89 TL
❖ Pazarlama Giderleri:	92.172,42 TL
❖ Genel Yönetim Giderleri	538.120,83 TL
▪ Toplam Amortisman Ve İtfa Giderleri:	4.520.021,75 TL

Grup işletmenin amortisman ve itfa giderlerinin toplam tutarı 4.520.021,75 TL'dir. Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin önceki yılına ait amortisman ve itfa giderlerinin toplam tutarı 2.041.683,83 TL'dir.

DİPNOT 28- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

Grup işletmenin araştırma ve geliştirme giderleri ayrıntılı bir şekilde aşağıda verilmiştir.

❖ İşçi Ve Personel Giderleri	704.116,27 TL
❖ Müşavirlik Ve Danışmanlık Giderleri	15.239,41 TL
❖ İletişim Giderleri	131.529,10 TL
❖ Seyahat Giderleri	70.438,62 TL
▪ Toplam Araştırma Ve Geliştirme Giderleri	921.323,40 TL

DİPNOT 29- PAZARLAMA GİDERLERİ

Grup işletmenin pazarlama giderleri ayrıntılı bir şekilde aşağıda verilmiştir.

❖ İşçi Ve Personel Giderleri	2.738.806,16 TL
❖ Reklam Ve Tanıtım Giderleri	101.348,31 TL
❖ Satış Dağıtım Giderleri	1.099,424,91 TL
❖ İletişim Giderleri	27.167,03 TL
❖ Nakliye Giderleri	2.466.694,02 TL
❖ Araç Giderleri	935.165,74 TL
❖ Müşavirlik Ve Danışmanlık Giderleri	70.499,30 TL
❖ Seyahat Giderleri	108.980,56 TL
❖ Amortisman Ve İtfa Giderleri	92.172,42 TL
❖ Dışarıdan Sağlana Fayda Ve Hizmetler	413.150,58 TL
❖ Diğer Pazarlama Giderleri	1.044.572,95 TL
▪ Toplam Pazarlama Ve Satış Giderleri:	9.097.981,98 TL

DİPNOT 30- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Grup işletmenin genel yönetim giderleri ayrıntılı bir şekilde aşağıda verilmiştir.

❖ İşçi Ve Personel Giderleri	3.023.008,50 TL
❖ Müşavirlik Ve Danışmanlık Giderleri	138.709,78 TL
❖ İşletme Malzemesi Giderleri	60.662,17 TL
❖ Araç Giderleri	87.346,22 TL
❖ Temizlik Giderleri	20.775,94 TL
❖ Amortisman Ve İtfa Giderleri	538.120,83 TL
❖ Diğer Genel Yönetim Giderleri	281.448,61 TL
▪ Toplam Genel Yönetim Giderleri	4.150.072,05 TL

SONUÇ ve ÖNERİLER

Ekonomik gelişmeler, işletmeler arasında gerçekleşen rekabeti her geçen gün arttırmaktadır. İşletmeler artan rekabetler karşısında kendilerini koruyabilmek ve geliştirebilmek için farklı yöntemlere başvurabilmektedir. Artan rekabet işletmeleri; yeni pazar arayışına, ihtiyaç doğrultusunda faaliyet çeşitliliğini artırmaya, farklı işletmelerden hisse senedi almaya yöneltmiştir. Bu sebeplerle işletmelerin kendilerini büyütebilmesi için ortaklıklar ve iş birleşmelerinde her geçen gün artış gözükmemektedir.

Ortaklıkların ve iş birleşmelerinin artması sonucunda finansal verilerin ve finansal tabloların da önemi artmaktadır. İşletmeler, yatırım yapacakları işletmeler hakkında finansal bilgilere ulaşmak için finansal tablolara ihtiyaç duymaktadırlar. Finansal tablolar, işletmenin belirli dönem aralıklarındaki finansal bilgilerini işletme içindeki ya da işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına sunan tablolardır. Finansal tabloların, güvenilir olması, anlaşılabilir olması, karşılaştırılabilir olması, doğrulanabilir olması, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun olması yatırımcıya, yatırım yapacağı işletmeler hakkında yol gösterici olmaktadır.

Yatırımcı ve yatırım yapılan işletmeler arasında bazı işlemler gerçekleşebilmektedir. Grup içi işlemler olarak isimlendirilen bu işlemlerin elimine edilmesi gerekmektedir. Eliminasyon için bireysel finansal tablolar yetersiz kalmaktadır. Ayrıca birden fazla bireysel finansal tabloların ayrı ayrı incelenmesi zaman kaybına ve karmaşıklığa sebep olabilmektedir. Bu sebeplerle işletmelerin konsolide edilmiş finansal tablolarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Grup işletme olarak isimlendirilen ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarına ait bireysel finansal tabloları tek bir çatı altında toplayarak tek bir işletmeye aitmiş gibi sunan finansal tablolara konsolide finansal tablolar denilmektedir. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklara ait finansal tabloların bir bütün olarak görülmesini sağlayarak, grup işletmenin ekonomik durumunun izlenmesini kolaylaştırmaktadır. Konsolide finansal tablolar ile işletme yönetimi, işletmede oluşabilecek riskleri görebilmekte, daha önce uyguladığı stratejilerin doğruluğunu finansal verilerle ölçebilmektedir. Konsolide finansal tablolar, grup işletmeye yatırım yapabilecek işletmelerin ya da finansal bilgi kullanıcılarının (müşteriler, rakip firmalar, işletme çalışanları, hissedarlar vb.), güvenilir finansal verilere ulaşmasını sağlamaktadır. Grup işletme ile ilgili finansal ve faaliyetler verilerine ulaşmak isteyen bilgi kullanıcıları, grup işletmeye ait; konsolide finansal durum tablosundan,

konsolide kar/zarar tablosundan, konsolide nakit akış tablosundan ve konsolide özkaynak değişim tablosundan yararlanabilmektedirler. Finansal bilgi kullanıcıları, grup işletme ile ilgili konsolide finansal tablolarda bulamadıkları sözel bilgileri konsolidasyon sonrasında verilen dipnotlarda bulabilirler.

Konsolide finansal tablolar ile ilgili gerekli bilgiler 2011 yılında yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standardının 10. Bölümünde ve 2017 yılında yayınlanan BOBİ Finansal Raporlama Standardının 22. bölümünde verilmiştir. Bu standartlarda, konsolide finansal tabloların nasıl hazırlanacağı ve kimlerin konsolide finansal tablo hazırlayacağı yer almaktadır. Bu standartlar, konsolide finansal tablo hazırlanırken hangi yöntemin seçileceğine, işletmelerin hangi durumlarda konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüklerinin olmadığı gibi konularda yol gösterici olmaktadır.

Yapılan çalışmada öncelikle konsolidasyon ile ilgili genel bilgiler verilmiştir. Konsolidasyonla ilgili ayrıntılı bilgiler verildikten sonra konsolide finansal tabloların nasıl hazırlanacağını anlatan standartlara yer verilmiştir. Sözel bilgiler verildikten sonra konunun daha iyi anlaşılabilmesi için konu uygulama üzerinden anlatılmıştır.

Uygulamada, Sermayesi 72.500.000 TL olan Ata Paslanmaz Mutfak Eşyaları Sanayi Ticaret Anonim Şirketi, sermayesi 8.600.000,00 TL olan Türk Et Ve Gıda Sanayi Ticaret Anonim Şirketi ve 14.000.000,00 TL sermayeye sahip olan Bayrak Ambalaj Sanayi Ticaret Anonim Şirketinin finansal tabloları incelenerek BOBİ finansal raporlama standardı doğrultusunda konsolide edilmiştir. İşletmeler arasında sıklıkla oluşabilen grup içi işlemlere örnekler verilmiştir. Örnekler, Standartlar doğrultusunda gerekli eliminasyonlar yapılarak anlatılmıştır. Gerekli eliminasyonlar sonrasında oluşan konsolide finansal durum tablosu, konsolide kar/zarar tablosu, konsolide nakit akış tablosu ve konsolide özkaynak değişim tablosu; Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan BOBİ FRS tablo formatında hazırlanmıştır.

Konsolide Finansal tabloların hazırlanması esnasında dikkat edilmesi gereken hususlar bulunmaktadır. Ana ortaklığın, bağlı ortaklığı satın alması ile oluşabilen şerefiye unutulmamalıdır. Bulunan şerefiye tutarı konsolide finansal tablolara eklenmelidir. İşletmelerden alınan gerçek veriler konsolide edilirken, grup içerisinde olan işlemler öğrenilmeli ve elimine edilmelidir. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise kontrol gücü olmayan paylardır. Kontrol gücü olmayan paylar, eğer varsa, hesaplanarak konsolide finansal tablolara aktarılmalıdır.

Konsolide finansal tabloların işletmelere sağladığı birçok avantajlarının olmasına karşılık bazı eksiklikleri ve zorlukları da vardır. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken işletmelerin ayrıntılı verilerine ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmeler konsolide finansal tablolarını hazırlarken veri eksiklikleri yaşayabilmektedir. Grup işletmelerinin kullandıkları muhasebe politikaları farklı olduğunda konsolide finansal tablolar hazırlanamaz. Farklı muhasebe politikası uygulayan bağlı ortaklık, muhasebe

politikalarını değiştirdiği zaman konsolide finansal tablolarını hazırlayabilir. Bu durum konsolide finansal tablo hazırlamanın zorluğunu göstermektedir.

Türkiye’de muhasebe kayıtları hazırlanırken Vergi Usul Kanunu kullanılmaktadır. Konsolide Finansal Tablolar ise Finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmalıdır. İşletmelerin Vergi Usul Kanuna göre hazırlanan finansal tabloları, finansal raporlama standartlarına çevrilerek konsolide edilmek zorundadır. Bu durum konsolide finansal tablo hazırlamanın zorluğunu ve Türkiye’de kullanılan muhasebe sisteminin eksikliğini göstermektedir.

Yatırımcılar, konsolide finansal tablolara bakarak, yatırım yapacağı işletme hakkında yanlış düşüncelere sahip olabilmektedir. Grup içerisindeki işletmelerin birkaçı dönem sonunda kar sağlayabilirken birkaçı zarar edebilir. Konsolide finansal tablolar grup işletmenin finansal tablolarını, dönem sonunda elde ettiği karını ya da zararını toplu bir şekilde vermektedir. Konsolide finansal tablolarda, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklara ait bireysel finansal tablolar gözükmemektedir. Dönem sonunda kar sağlayan ortaklıkların fazla olduğu grup işletmenin konsolide finansal tablosunda zarar eden işletmeler anlaşılmayabilir. Yatırımcı, yatırım yaptığı işletmenin finansal bilgilerini göremediği için grup işletmeyi bir bütün olarak değerlendirir Yatırımcı, grup işletmenin konsolide finansal tablosu kar sonucu verdiği için dönem sonunda zarar eden işletmeyi göremez ve yanlış bir yatırım yapabilir. Dönem sonunda zarar eden ortaklıkların fazla olduğu grup işletmenin konsolide finansal tablosunda, kar sağlayan işletmelerde anlaşılmayabilir. Dönem sonunda zarar sonucu veren konsolide finansal tablolar yatırımcılar ve kredi kuruluşları için yanıltıcı mali bilgilere sebep olabilmektedir. Bu durumun önüne geçilebilmesi için konsolide finansal tabloların dipnotlarında işletmelere ait bireysel finansal tablolar verilebilir.

Türkiye’de TMS 27 “Konsolide Ve Bireysel Finansal Tablolar Standardının” yayınlanması ile konsolide finansal tablolar uygulamaya girmiştir. 16 yıldır uygulanan konsolide finansal tablolar ile ilgili verilen eğitimlerin yetersizliği sebebiyle konu ile ilgili fazla çalışma bulunmamaktadır. Bu sebeple denetçilere ve muhasebe meslek mensuplarına konunun daha iyi anlaşılmaları için gerekli eğitimler verilmelidir.

Konsolide Finansal tabloların hazırlanması esnasında dikkat edilmesi gereken hususlar bulunmaktadır. Ana ortaklığın, bağlı ortaklığı satın alması ile oluşabilen şerefiye unutulmamalıdır. Bulunan şerefiye tutarı konsolide finansal tablolara eklenmelidir. İşletmelerden alınan gerçek veriler konsolide edilirken, grup içerisinde olan işlemler öğrenilmeli ve elimine edilmelidir. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise kontrol gücü olmayan paylardır. Kontrol gücü olmayan paylar, eğer varsa, hesaplanarak konsolide finansal tablolara aktarılmalıdır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan Ve Tenker, Nejat, “Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri” Gazi Kitabevi, Ankara,2010

Akgüç, Öztin, “Mali Tablolar Analizi”, 13. Baskı, Avcı Ol Basım Yayın, İstanbul, 2008

Aktaş, Rabia, İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? TFRS 10 – Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği, Mali Çözüm Dergisi, 2013

Arzova, Sabri Burak, “Finansal Muhasebe”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011

Atama, Ümit , " Tekdüzen Hesap Planı Ve Mali Tablolar ", Türkmen Kitabevi Yenilenmiş İkinci Baskı , İstanbul, 2003.

Başaran, Hatice, (2007) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Konsolidasyon.” İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Bilginoglu, Fahir; “Muhasebe Harmanizasyonu: Avrupa ve Uluslararası Düzeyde Muhasebeye Doğru”, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:11, Sayı:41, 1985

Bölükbaş, Tarık, UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı Çerçevesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, 2010

Çankaya, Fikret Ve Dinç, Engin, “Tms/Tfrs Uyumlu Finansal Muhasebe”, Celepler Matbaa Yayın Ve Dağıtım, 2013

Demir, Şeref , Ufrs (Tms) Değerleme Hükümleri, Türmob Yayınları, Yayın No: 303, Ankara, 2007

Durmuş, Ahmet Hayri. “Mali Tablolar Tahlili” Nihad Sayar Yayın Ve Yardım Vakfı Yayınları. İstanbul, 1981

Durmuş, Ahmet Hayri, “Yabancı Ülkelerde Çalışan Şirketlerimizin Finansal Tablolarını Konsolidasyonda Karşılaştıkları Sorunlar”, V1. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, 1984.

Ekici, Hadi; “Bankacılıkta Mali Tabloların Konsolidasyonu”, Mali Çözüm, Sayı 59, 2002

Eliodor, T.A. ve Ovidiu, C.T, Consolidated financial statements under IFRS, Romanian Economic and Business Review, 2013

Erdoğan, Burcu, (2007) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Konsolidasyon Yöntemleri Ve Bu Yöntemlerin Finansal Tablolar Analizine Etkileri”, Gazi Üniversitesi, Ankara

Famil Şamiloğlu, Ali İhsan Akgün, “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Tablolar Analizi”, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara, 2010

Gökçen, Gürbüz, Öztürk , Erkan, Güleç, Ömer Faruk, KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti Ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2019

Gülümser Ünkaya, Sinan Aslan, “Finansal Muhasebe” Beta Yayınevi, İstanbul, 2009

Güvemli, Oktay “Yedinci Yönergenin Öngördüğü Konsolide Mali Tablolar Ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Editör: Latif Çakıcı, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, 1991

Güvemli, Oktay, “Kurumlar Topluluğunun Muhasebe, Finansman, Vergi Ve Ticaret Hukuku Açısından Yönetimi, Mali Tabloların Birleştirilmesi Bileşmesi Birleşmesi Bölünmesi”, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı, 1993

Kargın, Sibel, TFRS 11 kapsamında müşterek anlaşmaların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013.

Kaya, İdil, “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarında Konsolide Finansal Tablolar”, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2011

Kılınç, Yavuz. (2012) “Tfrs 10 Açısından Konsolide Finansal Tabloların Düzenlemesi Ve Bağımsız Denetimi”, Yayımlanmamı Yüksek Lisans Tezi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Erzurum.

Nobes, C. ve Parker, R. Comparative international accounting, 8. Edition, Prentice Hall. Essex 2004

Memiş, M. Ünsal, Hasılatların Muhasebeleştirilmesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS Karşılaştırması, Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2019

Pacter, Paul; Andrew J. Rosman; “The Debate Over Consolidating Statements”, Financial Executive, 1992

Pacter, Paul, “Consolidations: An Overview Of The FASB DM,” Journal Of Accountancy, 1992

Pekiner, Kamuran, “İşletme Denetimi”, 5. Baskı, İstanbul, 1988

Palombo, L. “Banka Birleşmeleri Ve Satın Almaları “, Türkiye Bankalar Birliği Bankacılar Dergisi, Sayı:19, 1997

Sağlam, Necdet, Banka Mali tablolarının Konsolidasyonu ve Oyak Bank AŞ.'de Bir Uygulama, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1998

Selvi, Yakup Ve Yılmaz, Fatih, Spk Konsolidasyon Tebliği'nin İncelenmesi Ve Örnek Bir Uygulama, Mali Çözüm Dergisi, 2002

Şen, İlker ve Özbirecikli, Mehmet, BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS Ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2018

Tanyeri, Ayşe, (2016) “Konsolide Finansal Tabloların Firma Performansı Üzerine Etkisi: Türkiye’deki Firmalar Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Adana

Terzi, Serkan, “Etkin Ortaklık Payındaki Değişimin Konsolide Finansal Tablolar Açısından İncelenmesi”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 2012

Terzi, Serkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ufrs 10) Açısından Konsolidasyon İlkeleri Ve Kontrol Modeli”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İibf Dergisi, 2013

Uzay, Şaban, “Konsolide Mali Tablolar, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi”, 1992

Yüksel, Murat (2008). “Tms 27’ Ye Göre Konsolide Finansal Tablolar Ve Düzenlenmesi”, Yüksek Lisans Tezi. Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muğla



ÖZGEÇMİŞ

Aleyna ALTINTAŞ, 2007 yılında İskenderpaşa İlköğretim Okulu'nu; 2011 yılında Atatürk Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi'ni; 2013 yılında Marmara Üniversitesi – Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu, Anestezi Bölümü'nü, 2017 yılında Anadolu Üniversitesi – Açıköğretim Fakültesi, Adalet Bölümü'nü; 2017 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü'nü bitirdi. 2017 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans programına başladı.

ALTINTAŞ, evli olup, İngilizce bilmektedir.