

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR-DERS NOTU

(Prof. Dr. Cengiz ERDAMAR)

Konsolidasyon ile ilgili standartlar, Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar isimli 27 No.lu TMS, İşletme Birleşmeleri isimli 3 No.lu TFRS'de yer almaktadır.

Finansal tabloların konsolide edilmesi, bir finansal tabloda raporlanması için,

- a) Birden fazla işletmenin **tüzel kişiliklerinin** bunlardan birinde veya yeni kurulacak bir işletmede **birleşmesi**, böylece diğerlerinin kapatılması,
- b) veya birden fazla **işletmenin yönetiminin**, aralarındaki sermaye ilişkileri nedeniyle ağırlıklı olarak **bir sermaye grubunda toplanması** gerekir.

Tüzel Kişiliklerin Birleşmesinde, örneğin A İşletmesi, B İşletmesi ile birleşir. Böyle bir durumda bu iki şirketten birisinin tüzel kişiliği sona erer, diğerinin tüzel kişiliği devam eder veya her ikisi de kapatılarak yeni bir C şirketi kurulabilir.

İşletme yönetiminin bir sermaye grubunda toplanmasında ise, örneğin A İşletmesi, B'nin bir kısım veya % 100 hissesini alabilir. Bu durumda her iki tüzel kişilik devam eder. Bu durumda alınan hisseler, satın alan işletmenin bilançosunda iştirakler veya bağlı ortaklık olarak muhasebeleştirilir. Ancak alınan paylar % 50'den fazla ise, hisseleri satın alan **A İşletmesi, aldığı bu payı kendi bilançosunda Bağlı Ortaklık olarak göstermek ve ayrıca A+B Konsolide Finansal Tablolarını düzenlemek zorundadır.** Bu durumda hem A+B Konsolide Bilançosu, hem de A+B Konsolide Gelir Tablosu düzenlenecektir.

Bir Şirketin hisselerinin satın alınması için, ya şirket tüzel kişiliğine veya hissesi alınan şirketin ortaklarına nakit, başka bir varlık verilebileceği gibi, satın alan şirket sermaye artışı yaparak kendi yeni hisse senetlerini, satın aldığı bu hisseler karşılığında karşı tarafa verebilir.

İster yeni hisse senedi, isterse nakit verilsin, alım maliyetine, hisse senetlerinin kayda alınması giderleri, hisse senedi basım giderleri ve danışmanlık giderleri gibi alım için yapılan giderler eklenecektir.

Hisse Senedi İhraç Primi:

Karşılık olarak yeni hisse senedi verildiği takdirde, alınan hisselerin maliyeti hesaplanırken doğal olarak verilen bu yeni hisse senetlerinin piyasa değeri temel alınacaktır. Böyle bir durumda alan şirketin Sermayesi verilen yeni hisselerin nominal değeri kadar artarken, başbaşaın üzerindeki fiyatı **Hisse Senedi İhraç Primi** olarak muhasebeleştirilecektir.

Şerefiye:

- A) Satın alma maliyeti, alınan işletmenin piyasa değerinin satın alınan payına eşit ise Şerefiye söz konusu olmaz**
- B) Satın alma maliyeti, alınan işletmenin piyasa değerinin satın alınan payından fazla ise;** aradaki bu fark **Şerefiye** olarak tanımlanır. Bu durumda aradaki fark olan Şerefiye ve satın alınan işletmenin tanımlanabilir varlıkları gerçeğe uygun değerleri ile konsolide bilançoya dahil edilir.
- C) Satın alma maliyeti, alınan işletmenin piyasa değerinin satın alınan payından az ise;** satın alan açısından aradaki fark kadar bir gelir veya diğer bir yaklaşımla varlıkların bir kontra hesabı olan **Negatif Şerefiye** ortaya çıkmıştır. Bu durumda yine satın alınan işletmenin tanımlanabilir varlıkları gerçeğe uygun değerlerinin tamamı ile konsolide bilançoya dahil edilir. Satın alan lehine oluşan kar, standartlara göre gelir olarak muhasebeleştirilir.

Şerefiye olarak belirtilen tutarın, her yıl, alınan işletmenin (Alınan işletme, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'ne göre Nakit Yaratan Birim olarak tanımlanmıştır) gelecekte yaratacağı naktin azalışına göre ortaya çıkan değer düşüklüğünün şerefiyeye isabet eden kısmı kadar **giderleştirilmesi gerekmektedir** (Amortisman ayrılamaz).

Azınlık Payları:

Şirketin tamamının değil de, belirli bir hissesinin satın alınması durumunda, satın alınmamış hisseleri temsil eden **Azınlık Payları,** konsolide tabloda satın alınan şirketin **gerçeğe uygun değeri üzerindeki payıyla** Konsolide Bilançoda Öz Sermaye başlığı altında belirtilir.