BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE ORTAK KONTROLE TABİ İŞ BİRLEŞMELERİNİN RAPORLANMASINDA KULLANILACAK HAKLARIN BİRLEŞMESİ YÖNTEMİ VE BİR UYGULAMA*

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN[a]
Doç. Dr. Arman Aziz KARAGÜL[b]

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 169-187

ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu tebliğin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek için BOBİ FRS'nin yürürlüğe konmasıdır (30138 Sayılı Tebliğ).

BOBİ FRS hükümleri ile TMS/TFRS ilkeleri arasında ilk muhasebeleştirme, dönem sonu değerleme ve raporlama bakımından pek çok farklılık bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılan/kullanılacak konsolidasyon yöntemidir. Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal tablolarda raporlanmasında BOBİ FRS'ye göre **hakların birleşmesi yöntemi** kullanılacaktır (BOBİ FRS, Par. 21.34-35).

Bu çalışmanın amacı, işletmelerin BOBİ FRS'yi kullanmaları durumunda ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılacak hakların birleşmesi yöntemi hakkında bilgiler verilmesidir.

Anahtar Sözcükler: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Özkaynak Yöntemi, Hakların Birleşmesi Yöntemi.

JEL Kodları: M40, M41.

---

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

[a] İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr

[b] Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, aaziz@anadolu.edu.tr

POOLING OF INTEREST METHOD TO BE USED FOR REPORTING BUSINESS COMBINATIONSUNDER COMMON CONTROL ACCORDING TO FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES

ABSTRACT

The announcement of Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises (LME-FRS) prepared by Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board was published in Official Gazette on 29th of June 2017. The purpose of the announcement is the promulgation of the Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises which do not apply full set Turkish Financial Reporting Standards/Turkish Accounting Standards but on the other hand subject to independent auditing in order to provide fair, relevant and comparable financial information (Announcement no. 30138).

There are many differences between the terms of LME-FRS and the principles of TFRS/TAS in recognizing, measuring, and reporting issues. One of the differences is the consolidation method to be used/using in reporting combinations of business under common control. Reporting business combinations under common control, pooling of interest method will be used (LMS-FRS, Par.21.34-35).

The aim of the study is to give business combinations of business under common control.

Keywords: Financial Reporting Standards for Large and Middle Sized Enterprises, Turkish Accounting Standards, Turkish Financial Reporting Standards, Equity Method, Unification of Rights Method

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu tebliğin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek için BOBİ FRS'nin yürürlüğe konmasıdır (30138 Sayılı Tebliğ).

Tebliğ ekinde yer alan BOBİ FRS'nin, bağımsız denetime tabi olup da TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunlu tutulmuştur. BOBİ FRS'yi uygulayacak işletmeler iki yıl geçmediği müddetçe isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi uygulayamayacaklardır. Diğer yandan isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi uygulayan işletmeler de BOBİ FRS'yi uygulayabilmek için en az iki yıl süreyle TMS/TFRS'yi uygulamış olmaları gerekmektedir (30138 Sayılı Tebliğ). BOBİ FRS 01.01.2018 tarihinde isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulamayan işletmeler tarafından uygulanmaya başlayacaktır.

BOBİ FRS hükümleri ile TMS/TFRS ilkeleri arasında ilk muhasebeleştirme, dönem sonu değerleme ve raporlama bakımından pek çok farklılık bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılan/kullanılacak konsolidasyon yöntemidir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi; büyük ve orta büyüklükteki işletmeler isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi, isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi uygulamayan işletmeler de 01.01.2018 tarihinden itibaren BOBİ FRS'yi uygulayacaklardır. Bu çalışmanın amacı, işletmelerin BOBİ FRS'yi kullanmaları durumunda ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılacak hakların birleşmesi yöntemi hakkında bilgiler verilmesidir. Bu amaçla doğrultusunda çalışmada iş ortaklığı, müştereken kontrol edilen işletme, ortak kontrole tabi iş birleşmesi kavramlarına değinilmiş, hakların birleşmesi yöntemi hakkında bilgiler verilmiş ve özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iş ortaklığının ortak kontrole tabi iş birleşmesi kapsamında yeniden yapılandırılarak hakların birleşmesi yönteminin uygulaması yapılmıştır.

2. ORTAK KONTROLE TABİ İŞ BİRLEŞMELERİ VE HAKLARIN BİRLEŞMESİ YÖNTEMİ

2.1. Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmeleri

Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi; iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletme kavramları ile karıştırılabilmektedir.

İş ortaklıklarının finansal tablolarda raporlanması ile ilgili ilkeler TMS/TFRS açısından bakıldığında TMS 28'de yer almakta ve iş ortaklığı "*müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları*

üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır." olarak tanımlanmaktadır. İş ortaklıklarının finansal tablolarda gösterilmesinde **özkaynak yöntemi**nin kullanılması gerektiği belirtilmektedir (TMS 28, Md. 3, 10).

BOBİ FRS'de müştereken kontrol edilen işletmeler "*her bir müşterek girişimcinin pay sahibi olduğu bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir müşterek girişimdir.*" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu işletmenin müşterek girişimciler arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında diğer işletmelerle aynı şekilde faaliyet göstereceği belirtilmekte ve müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümünde **özkaynak yöntemi**nin uygulanması gerekmektedir (BOBİ FRS, 11.14-15).

Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi TFRS 3'ün B1. paragrafında "birleşen tüm teşebbüs ya da işletmelerin işletme birleşmesinin öncesinde ve sonrasında aynı kişi veya kişiler tarafından kontrol edildiği ve bu kontrolün geçici olmadığı bir işletme birleşmesidir" olarak tanımlanmıştır. Ortak kontrole tabi işletme birleşmeleri TFRS 3'ün kapsamı dışındadır (TFRS 3, p. 2c). TMS/TFRS'lerde ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili özel bir hüküm bulunmamaktadır.

BOBİ FRS'de ortak kontrole tabi iş birleşmeleri "Bölüm 21 İş Bileşmeleri"nde yer almakta ve TFRS 3 ekindekine benzer bir tanımla "*birleşen tüm teşebbüs ya da işletmelerin birleşmenin öncesinde ve sonrasında aynı kişi veya kişiler tarafından kontrol edildiği ve bu kontrolün geçici olmadığı bir iş birleşmesidir*" olarak ifade edilmektedir. Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal tablolarda raporlanmasında BOBİ FRS'ye göre **hakların birleşmesi yöntemi** kullanılacaktır (BOBİ FRS, Par. 21.34-35).

2.2. Hakların Birleşmesi Yöntemi

UFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardının temelleri E 22 İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi Taslak Metnine dayanmaktadır. Kasım 1983'te UMS 22 İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi standardı yayınlanmış ve 1 Ocak 1985'ten itibaren uygulanmasına kadar verilmiştir (www.iasplus.com). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu, UFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardını 2004 yılında uygulamaya koymuş ve UMS 22'yi uygulamadan kaldırmıştır.

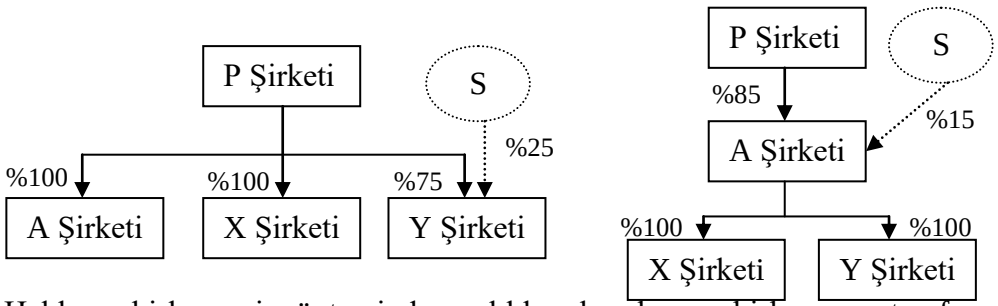
UMS 22'de Satın Alma Yöntemi ile birlikte Hakların Birleşmesi Yöntemi uygulanabilmekteydi. UFRS 3'ün uygulamaya geçmesiyle hakların birleşmesi yöntemi yürürlükten kaldırılmış, işletme birleşmelerinin raporlanmasında sadece satın alma yönteminin kullanılmasına başlanmıştır.

Hakların birleşmesi yöntemi, birleşen işletmenin ortaklarının varlıkları ve faaliyetleri üzerindeki kontrol haklarını, hiçbir işletmenin alıcı olarak tanımlanmadığı, birleşilen işletmeye bağlı risk ve hakların üzerinde herhangi bir değişiklik olmadan, ortak paylaşım elde etmek için birleştirdikleri bir birleşme türüdür (Ersoy, 2004: s.52). Bu tür birleşmelerin temel özelliği birleşen tarafların, birleşilen işletme üzerinde risk ve hakları kesilme olmadan ortak paylaşmalarıdır. Hakların birleşmesi yönteminin amacı, birleşen işletmelerin mevcutta müştereken sahip olunmasına ve yönetilmesine rağmen, önceden olduğu üzere ayrı işletmeler olarak devam ediyormuş gibi muhasebeleştirilmesidir (Cengiz vd., 2014: s.37).

Örneğin; P şirketinin, X, Y ve A şirketleri olmak üzere üç adet bağlı ortaklığı vardır. P şirketi X şirketinin %100'ünü yıllar önce edinmiştir.

P şirketi yıllar önce başka bir yatırımcı olan hissedar S ile Y şirketini kurmuştur. P şirketinin Y'deki yatırım oranı %75'tir. 1.1.20X0'da P şirketi A şirketini kurmuştur.

31.12.20X1'de A şirketi, P şirketiyle hissedar S'nin iştirakleri X ve Y'yi edinir. Yeniden yapılanma öncesi ve sonrası durumlar aşağıdaki gibidir (http://www.gtturkey.com/ud_objs/pdf/sekhab/hs_2006_21.pdf, Erişim: 02.12.2017):



Hakların birleşmesi yönteminde varlıklar, borçlar ve birleşmeye taraf olan şirketlerin faaliyet sonuçları hiçbir düzeltme yapılmadan kayıtlı değerleri ile toplanmaktadır. Bu yöntemin amacı, birleşen işletmelerin

şimdi müştereken sahip olunmakla birlikte sanki aynı işletmeler eskiden olduğu üzere devam ediyormuş gibi muhasebeleştirilmesidir (Kağıtçı, 2009: s.43). Hakların birleşmesi yönteminde birleştirilen varlıklar ve yükümlülükler defter değerleri üzerinden hesaplandığı için şerefiye oluşmamaktadır (Durmuş, 1992: s.176-177). Ödenmiş sermaye olarak kaydedilmiş tutar ve ilave nakit ya da diğer varlıklar biçimindeki herhangi bir ek bedel toplamı ile elde edilen sermayenin arasındaki fark, özsermayede ayarlama yapılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Hakların birleşmesi yönteminde aslında herhangi bir iktisap oluşmamaktadır. İşletme birleşmesi öncesinde mevcut risk ve hakların birleşme sonrasında da müşterek olarak paylaşımı devam etmektedir. Bu yöntemde şerefiye de negatif şerefiye de oluşmamaktadır (Kağıtçı, 2009: s.43-44). Hakların birleşmesi yöntemi ile satın alma yöntemi arasındaki muhasebe açısından en önemli fark şerefiyenin doğup doğmamasıdır. Satın alma yönteminde şerefiye kayıtlara alınırken, hakların birleşmesi yönteminde şerefiye kayıtlara alınmamaktadır. Burada önemli olan etken; satın alma yönteminde varlık ve yükümlülükler gerçeğe uygun değeri üzerinden, hakların birleşmesi yönteminde ise defter değeri üzerinden devredilmesidir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017: s.364).

Hakların birleşmesi yöntemi;

- Varlık ve yükümlülükler gerçeğe uygun değeri ile değil, defter değeri ile muhasebeleştirildiği için finansal tablo bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiler sunmaktan uzak olması,
- Ortakların haklarının tümüyle ya da büyük oranda devam ettirmeleri, gerçekte bir iktisap işleminin bulunmaması, birleşme amacının, birleşmeye taraf işletmelerin ticari çıkarlarının birleştirilmesinden ibaret olması,
- İleride daha fazla gelir oluşturmaya imkan verdiğinden işletmelerin birleşme döneminde fazladan maliyetlere katlanması,
- Adil olmayan rekabete yol açmasından dolayı ekonomik kaynakların verimsiz kullanılması

nedenlerinden dolayı eleştiriler alan yöntem Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yasaklanmıştır (Cengiz vd., 2014: s.36).

Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili TMS/TFRS'lerde özel bir hüküm bulunmadığından, bu birleşmelerin muhasebeleştirilmesi için 28714 No'lu Resmi Gazetede KGK'nın 75935942-050.01.04 kurul karar numarası ile ilke kararı yayınlanmıştır. Bu karara göre ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi esasları şu şekildedir (Resmi Gazete 28714):

- Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin hakların birleşmesi yöntemi ile muhasebeleştirilmesi gerekmektedir, dolayısıyla finansal tablolarda şerefiyeye yer verilmemelidir,
- Hakların birleşmesi yöntemi uygulanırken, ortak kontrolün oluştuğu raporlama döneminin başı itibarıyla birleşme gerçekleşmiş gibi finansal tablolar düzeltilmeli ve ortak kontrolün oluştuğu raporlama döneminin başından itibaren karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır,
- Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin finansal tablolara yansıtılmasında ana ortaklık açısından bakılması uygun olacağından, konsolidasyon işleminde grubun kontrolünü elinde bulunduran şirketin ortak kontrolde bulunan şirketlerin kontrolünü ele geçirdiği tarihte ve sonrasında TMS'ye göre finansal tablo düzenleniyormuş gibi finansal tablolar birleşme muhasebesi dahil TMS hükümlerine göre yeniden düzenlenmelidir,
- Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi nedeniyle oluşacak muhtemel aktif – pasif uyumsuzluğunu gidermek amacıyla özkaynaklar altında denkleştirici bir hesap olarak "Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" hesabı kullanılmalıdır.

BOBİ FRS'de hakların birleşmesi yöntemi İş Birleşmeleri bölümünde yer almaktadır. Bu bölümde iş birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde Satın Alma Yöntemi, ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ise Hakların Birleşmesi Yönteminin uygulanması gerektiği belirtilmektedir.

KGK'nın konuyla ilgili kurul kararında belirtilen hükümleri ile uyumlu olarak hakların birleşmesi yönteminin uygulanması hususları BOBİ FRS'de şu şekilde yer almaktadır (BOBİ FRS 21.35):

- Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri hakların birleşmesi yöntemiyle muhasebeleştirildiğinden finansal tablolarda şerefiyeye yer verilmemelidir,
- Hakların birleştirilmesi yöntemi uygulanırken, ortak kontrolün oluştuğu raporlama döneminin başı itibarıyla birleşme gerçekleşmiş gibi finansal tablolar düzeltilmeli ve ortak kontrolün oluştuğu raporlama döneminin başından itibaren karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır,
- Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal tablolara yansıtılmasında ana ortaklık açısından bakılması uygun olacağından, konsolidasyon işleminde **topluluğun** kontrolünü elinde bulunduran işletmenin ortak kontrolde bulunan işletmelerin kontrolünü ele geçirdiği tarihte ve sonrasında bu standarda göre finansal tablo düzenleniyormuş gibi finansal tablolar birleşme muhasebesi dâhil bu standart hükümlerine göre yeniden düzenlenmelidir,
- Ortak kontrole tabi iş birleşmesi nedeniyle oluşacak muhtemel aktif –pasif uyumsuzluğunu gidermek amacıyla özkaynaklar altında denkleştirici bir hesap olarak "Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi" hesabı kullanılmalıdır.

Hakların birleşmesi yöntemi ile satın alma yöntemi arasında konsolide kar veya zarar tablosunun düzenlenmesi açısından iki farklılık söz konusudur. Birincisi, satın alma yönteminde kar veya zarar tablosunda konsolidasyon şerefiyesinin amortisman payı görünürken, hakların birleşmesi yönteminde zaten şerefiye doğmayacağı için böyle bir amortisman payı raporlanmayacaktır. İkincisi ise yeni bir ortak kontrole tabi iş birleşmesi yatırımı oluştuğunda ortaya çıkmaktadır. Satın alma yönteminde bağlı şirketin sadece satın alma tarihinden itibaren oluşan gelir kısmı kar veya zarar tablosuna yansıtılırken, hakların birleşmesi yönteminde ortak kontrolün oluştuğu raporlama döneminin başında birleşme gerçekleşmiş gibi finansal tablolar düzeltilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2004: s.433).

3. UYGULAMA

A İşletmesi ile B İşletmesi gerçekleştirdikleri işler ile ilgili birlikte hareket etme amacıyla bir 30.09.2017 tarihinde C İşletmesini

kurmuşlardır. A ve B işletmeleri C İşletmesinin kuruluşuna 250.000'er TL bedel ödemiş olup kontrol %50-%50 olarak dizayn edilmiştir. A İşletmesinin kuruluş tarihindeki finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

BİLANÇO (30.09.2017)	A İŞLETMESİ (İş Ortaklığı Öncesi)	İş Ortaklığı Kuruluşu	A İŞLETMESİ (İş Ortaklığı Sonrası)
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar	**1.449.576**	**(250.000)**	**1.199.576**
Hazır Değerler	596.770	(250.000)	346.770
Ticari Alacaklar	511.683		511.683
Stoklar	341.123		341.123
Duran Varlıklar	**376.000**	**250.000**	**626.000**
Mali Duran Varlıklar	-	250.000	250.000
Maddi Duran Varlıklar	376.000		376.000
TOPLAM VARLIKLAR	**1.825.576**	**-**	**1.825.576**
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**418.376**	**-**	**418.376**
Finansal Borçlar	186.251		186.251
Ticari Borçlar	232.125		232.125
ÖZKAYNAKLAR	**1.407.200**	**-**	**1.407.200**
Ödenmiş Sermaye	1.000.000		1.000.000
Geçmiş Yıllar Karları	280.000		280.000
Net Dönem Karı/Zararı	127.200	-	127.200
TOPLAM KAYNAKLAR	**1.825.576**	**-**	**1.825.576**

GELİR TABLOSU (01.01 - 30.09.2017)	A İŞLETMESİ (İş Ortaklığı Öncesi)	İş Ortaklığı Kuruluşu	A İŞLETMESİ (İş Ortaklığı Sonrası)
Net Satışlar	1.795.750		1.795.750

Satışların Maliyeti	(1.222.000)		(1.222.000)
BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI	**573.750**	**-**	**573.750**
Faaliyet Giderleri (-)	(200.250)		(200.250)
FAALİYET KARI / ZARARI	**373.500**	**-**	**373.500**
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	55.000		55.000
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	-		-
Finansman Giderleri (-)	(269.500)		(269.500)
DÖNEM KAR / ZARARI	**159.000**	**-**	**159.000**
Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı (-)	(31.800)		(31.800)
Dönem Net Karı / Zararı	**127.200**	**-**	**127.200**

C İşletmesinin kuruluş bilançosu ise aşağıdaki gibidir:

BİLANÇO (30.09.2017)	**C İŞLETMESİ**
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	**300.000**
Hazır Değerler	130.000
Ticari Alacaklar	-
Stoklar	170.000
Duran Varlıklar	**200.000**
Mali Duran Varlıklar	-
Maddi Duran Varlıklar	200.000
TOPLAM VARLIKLAR	**500.000**
KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**-**
Finansal Borçlar	-
Ticari Borçlar	-

ÖZKAYNAKLAR	**500.000**
Ödenmiş Sermaye	500.000
Geçmiş Yıllar Karları	-
Net Dönem Karı/Zararı	-
TOPLAM KAYNAKLAR	**500.000**

2017 yılının kalan 3 aylık döneminde gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde A ve C İşletmelerinin bireysel finansal tabloları aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir:

BİLANÇO (31.12.2017)	A İŞLETMESİ	C İŞLETMESİ
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar	**1.511.435**	**549.987**
Hazır Değerler	695.693	189.139
Ticari Alacaklar	360.911	129.682
Stoklar	454.831	231.166
Duran Varlıklar	**582.500**	**191.450**
Mali Duran Varlıklar	250.000	-
Maddi Duran Varlıklar	332.500	191.450
TOPLAM VARLIKLAR	**2.093.935**	**741.437**
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**643.335**	**126.257**
Mali Borçlar	351.835	69.757
Ticari Borçlar	291.500	56.500
ÖZKAYNAKLAR	**1.450.600**	**615.180**
Ödenmiş Sermaye	1.000.000	500.000
Geçmiş Yıllar Karları	280.000	-
Net Dönem Karı/Zararı	170.600	115.180
TOPLAM KAYNAKLAR	**2.093.935**	**741.437**

GELİR TABLOSU (01.01 - 31.12.2017)	A İŞLETMESİ	C İŞLETMESİ
Net Satışlar	2.369.333	571.367
Satışların Maliyeti	(1.611.333)	(320.467)
BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI	**758.000**	**250.900**
Faaliyet Giderleri (-)	(255.500)	(49.950)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	73.333	14667
FAALİYET KARI / ZARARI	**575.833**	**215.617**
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	(362.833)	(71.957)
DÖNEM KAR / ZARARI	**213.000**	**143.660**
Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı (-)	(42.400)	(28.480)
Dönem Net Karı / Zararı	**170.600**	**115.180**

31.12.2017 tarihinde A İşletmesi BOBİ FRS'ye göre finansal tablo düzenlemektedir. A İşletmesi BOBİ FRS 11. Bölüm uyarınca C İşletmesini İş Ortaklığı (Müştereken Kontrol Edilen İşletme) olarak değerlendirerek Özkaynak Yöntemi aracılığıyla finansal tablolarında raporlayacaktır.

A İşletmesinin konsolide finansal tabloları oluşturulurken C İşletmesinin dönem karından %50 oranında pay alacaktır. Söz konusu tutar aşağıdaki kayıtla A işletmesinin finansal tablolarına alınacaktır:

İşletme	Hesap	Borç	Alacak
A	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	57.590	
A	İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar		57.590
Özkaynaktan pay alma			

Kayıt sonrasında A İşletmesinin dönem sonu finansal tabloları aşağıdaki gibi oluşacaktır:

A İŞLETMESİ BİLANÇO (31.12.2017)	Özkaynak Yöntemi Öncesi	DÜZELTMELER	Özkaynak Yöntemi Sonrası
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar	**1.511.435**	**-**	**1.511.435**
Nakit ve Nakit Benzerleri	695.693		695.693
Ticari Alacaklar	360.911		360.911
Stoklar	454.831		454.831
Duran Varlıklar	**582.500**	**57.590**	**640.090**
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	250.000	57.590	307.590
Maddi Duran Varlıklar	332.500		332.500
TOPLAM VARLIKLAR	**2.093.935**	**57.590**	**2.151.525**
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**643.335**	**-**	**643.335**
Finansal Borçlar	351.835	-	351.835
Ticari Borçlar	291.500		291.500
ÖZKAYNAKLAR	**1.450.600**	**57.590**	**1.508.190**
Ödenmiş Sermaye	1.000.000		1.000.000
Geçmiş Yıllar Karı (Zararı)	280.000		280.000
Net Dönem Karı (Zararı)	170.600	57.590	228.190
TOPLAM KAYNAKLAR	**2.093.935**	**57.590**	**2.151.525**

A İŞLETMESİ GELİR TABLOSU (01.01 - 31.12.2017)	Özkaynak Yöntemi Öncesi	DÜZELTMELER	Özkaynak Yöntemi Sonrası

Hasılat	2.369.333		2.369.333
Satışların Maliyeti (-)	(1.611.333)		(1.611.333)
BRÜT KAR (ZARAR)	**758.000**		**758.000**
Faaliyet Giderleri (-)	(255.500)		(255.500)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	73.333		73.333
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar		57.590	57.590
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	**575.833**		**633.423**
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	(362.833)		(362.833)
VERGİ ÖNCESİ KAR (ZARAR)	**213.000**	**57.590**	**270.590**
Dönem vergi gideri (-)	(42.400)		(42.400)
DÖNEM KARI (ZARARI)	**170.600**	**57.590**	**228.190**

A İşletmesi X İşletmesinin %100'lük payını 01.01.2018 tarihinde satın almıştır. Alım işlemi nakden yapılmış olup, şerefiye doğmamıştır. X İşletmesinin kuruluşuna iştirak edilmiştir.

X İşletmesinin 01.01.2018 tarihi itibarıyla finansal tablosu aşağıdaki gibidir:

BİLANÇO (31.12.2017)	**X İŞLETMESİ**
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	**500.000**
Hazır Değerler	500.000
Duran Varlıklar	**-**
TOPLAM VARLIKLAR	**500.000**
KAYNAKLAR	

Kısa Vadeli Yükümlülükler	**-**
ÖZKAYNAKLAR	**500.000**
Ödenmiş Sermaye	500.000
TOPLAM KAYNAKLAR	**500.000**

C iş ortaklığının ortağı olan A İşletmesi payını 31.12.2018 tarihinde X İşletmesine 350.000 TL'ye nakden satmıştır. Satış işlemi tarihinde C iş ortaklığının net varlıkları aşağıdaki gibidir (2018 yılı içinde herhangi bir finansal işlem olmadığı varsayılmıştır):

C İŞLETMESİ BİLANÇO (31.12.2018)	UFRS
ÖZKAYNAKLAR	**615.180**
Ödenmiş Sermaye	500.000
Geçmiş Yıllar Karı (Zararı)	115.180
Net Dönem Karı (Zararı)	-
TOPLAM KAYNAKLAR	**741.437**

Satış işleminden doğan farkın hesaplanması:

C İşletmesinin net varlıklarının satın alınan paya isabet eden tutarı

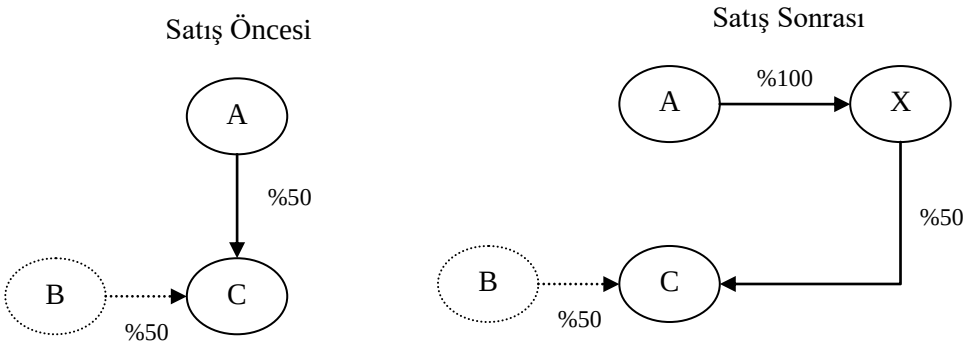
(615.180 x%50) : 307.590 TL

Satın alım bedeli : 350.000 TL

Satın alımdan doğan fark tutarı : 42.410 TL

Yapılan bu işlemde A'nın payı X İşletmesine geçmiştir. Ancak X İşletmesinin sahibi yani nihai kontrolü A İşletmesine aittir. Bu nedenle ana ortak ile bağlı ortak arasında yapılan bu işlemde kontrol yetkisi ve oranı değişmemiştir. Bu nedenle A ile X arasında yapılan bu satış işlemi satın alma yöntemi kapsamında değerlendirilmemektedir. X ile A arasındaki satış işlemi ortak kontrole tabi işletme birleşmesi kapsamına girmektedir ve hakların birleşmesi yöntemi ile muhasebeleştirilecektir.

Yapılan işlemin özeti aşağıdaki gibidir:



C'nin %50'lik payının alımından sonra X'in finansal tablosunda yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

- İştirak tutarında C'nin satış tarihindeki net varlık değerinin %50'lik kısmı yazılır. Yani 307.590 TL (A'nın 31.12.2017 tarihli bilançosundaki değeri, 2018 yılında işlem olmadığı için aynı olmuştur).
- Nakit ve benzerlerinden 350.000 TL çıkarılır.
- Aradaki fark olan 42.410 TL ise şerefiye olarak değerlendirilmez ve özkaynak içinde "ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin etkisi" adlı bir kalemde negatif olarak raporlanır.

X İşletmesinin birleşme tarihi itibarıyla finansal tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

X İŞLETMESİ BİLANÇO	Birleşme Öncesi	DÜZELTMELER		Birleşme Sonrası
VARLIKLAR				
Dönen Varlıklar	**500.000**	**(350.00**	**-**	**150.000**

		0)		
Nakit ve Nakit Benzerleri	500.000	(350.000)		150.000
Duran Varlıklar	**-**	**-**	**307.950**	**307.950**
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	-		307.950	307.950
TOPLAM VARLIKLAR	**500.000**	**(350.000)**	**307.950**	**457.950**
KAYNAKLAR				
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**-**	**-**	**-**	**-**
ÖZKAYNAKLAR	**500.000**		**(42.410)**	**457.950**
Ödenmiş Sermaye	500.000			500.000
Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi	-		(42.410)	(42.410)
TOPLAM KAYNAKLAR	**500.000**		**(42.410)**	**457.950**

4. SONUÇ

BOBİ FRS, ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal tablolarda raporlanmasında hakların birleşmesi yöntemi kullanılmasını belirtmektedir. Hakların birleşmesi yönteminin temel özelliğinin birleşen tarafların, birleşilen işletme üzerinde risk ve hakları kesilme olmaksızın ortak paylaşmaları olarak gösterilebilmektedir. Bu yöntemin temel amacı, birleşen işletmelerin mevcutta müştereken sahip olunmasına ve yönetilmesine karşın, önceden olduğu üzere ayrı işletmelermiş gibi muhasebeleştirilmesidir.

Hakların birleşmesi yönteminin uygulanması sonucunda bazı özel durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu yöntemin uygulanışı doğrultusunda birleştirilen varlıklar ve yükümlülükler defter değerleri üzerinden hesaplandığı için şerefiye ortaya çıkmamaktadır. Finansal durum tablosuna bu şekilde yansıyan durum, kar zarar tablosuna ise şerefiye bulunmadığı için şerefiye amortisman payının bulunmaması şeklinde yansıyacaktır. Bir diğer özel durum ise ortak kontrole tabi iş birleşmesi nedeniyle oluşabilecek aktif-pasif uyumsuzluğunun giderilmesi amacıyla özkaynaklar altında "Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi" adlı

bir hesap kullanılmasıdır. Son olarak hakların birleşmesi yönteminde finansal tablolar ortak kontrolün gerçekleştiği dönemin başında birleşme gerçekleşmiş gibi düzeltilmektedir.

Bu çalışmanın amacı işletmelerin BOBİ FRS'yi kullanmaları durumunda ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılacak hakların birleşmesi yöntemi hakkında bilgiler verilmesidir. Bu amacı sağlayabilmek için çalışmada iş ortaklığı, müştereken kontrol edilen işletme, ortak kontrole tabi iş birleşmesi kavramlarına yer verilmiştir. Hakların birleşmesi yöntemi açıklanmış ve özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iş ortaklığının ortak kontrole tabi iş birleşmesi kapsamında yeniden yapılandırılarak hakların birleşmesi yönteminin uygulaması yapılmıştır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2004), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 9. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Cengiz, S., Zor, İ., Dilsiz, M.Ş., (2014), "TFRS-3 İşletme Birleşmeleri Standardı Kapsamında Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşme İşlemlerinin Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları", *Mali Çözüm Dergisi*, 125, 31-55.

Ersoy, A. (2004), "Uluslararası Muhasebeye Göre Ticari Birleşmeler ve Konsolidasyon Uygulamaları 1", *Yaklaşım Dergisi*, 136, 47-52.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited, https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias22, (Erişim: 02.12.2017).

Durmuş, A.H. (1992), *Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)*, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını, No: 7, İstanbul.

Grant Thornton Turkey, UFRS'lerle İlgili Sıcak Konu Bülteni, http://www.gtturkey.com/ud_objs/pdf/sekhab/hs_2006_21.pdf, (Erişim: 02.12.2017).

Kağıtçı, A. (2009), "Anonim Ortaklıklarda Birleşme Süreci ve Muhasebeleştirme Yöntemlerinde Meydana Gelen Gelişmeler", *Selçuk Üniversitesi Meslek Yüksekokulu, Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1-2), 35-49.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, www.kgk.gov.tr

Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ. ve Tüm, K. (2017), *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Resmi Gazete

Türkiye Muhasebe Standartları.