

# İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2020 Cilt/Volume: 2 Sayı/No:2 Dönem/Period:

Aralık/December 2020 Sayfa: 71-84

## TFRS 10 Standardı Konsolide Finansal Tablolar: Bir Uygulama Örneği

Dr. Öğr. Üyesi Zülkif YALÇIN<sup>1</sup>

### Özet

*İşletmelerin ana ortaklığıyla bağlı ortaklığı arasındaki ilişkiler, yatırım yapmak isteyen yatırımcıları, vergi talep eden devleti, kredi veren kuruluşları ve diğer tarafların bu işletmelerin mali tablolarını anlamalarını zorlaştırmaktadır. Firmaların kamuya daha şeffaf ve güvenilir mali tablo sunmaları bu sebeple önem arz etmektedir. Bu tabloların anlaşılabilmesi TFRS 10 Standardında ki gibi konsolide edilmesi gerekmektedir. Çalışmamızın amacı uygulamada zor olan bu düzenlemeye konsolide finansal tabloların hazırlanması ve muhasebeleştirilmesine yönelik örnek bir uygulamayla bilime katkı sunmaktır. Çalışmamızda literatür taraması yöntemiyle konsolide bilançolar hakkında bilgi verilecek, uygulama monografisiyle konsolide finansal tabloların hazırlanması, muhasebeleştirilmesi gösterilecektir. Bu çalışma, muhasebe eğitiminde standardın bilimsel olarak anlaşılmasına yardımcı olacaktır.*

**Anahtar Kelimeler**— TFRS 10, Konsolide Finansal Tablolar, Muhasebe

**JEL Sınıflama Kodları:** M40, M41, M49

---

<sup>1</sup> Dr. Öğr. Üyesi., Munzur Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, zulkifyalcin@munzur.edu.tr

Z.YALÇIN

**TFRS 10 The Consolidated Financial Statements:  
An Application Example**

*Abstract*

*The relations between the main partnership of the enterprises and its subsidiary make it difficult for investors who want to invest, the government requesting tax, creditors and other parties to understand the financial statements of these enterprises. Understanding these tables should be consolidated as in TFRS 10 Standard. The aim of our study is to contribute to science with a sample application for the preparation and accounting of consolidated financial statements in this regulation, which is difficult in practice. In our study, information about the consolidated balance sheets will be given with the literature review method, and the preparation and accounting of consolidated financial statements will be shown with the application monograph.*

**Keywords**— TFRS 10, Consolidated Financial Statements, Accounting

**JEL Classification Codes:** M40, M41, M49

## 1. GİRİŞ

Bu standart, günümüzde bir şirketin başka bir şirket ile yaptığı ortaklık durumunda, faaliyetlerinin bütünleştirilmesi ve bu bütünleştirmenin nasıl olması gerektiği noktasında firmalara yol gösteren bir standarttır. Bir firma “ana faaliyetine” yardımcı olan başka bir firmanın yönetimini (üretim maliyetlerini aşağıya çekmek ve fiyat avantajı ile rekabet üstünlüğü elde edebilmek için) kontrol altında tutmak isteyebilir veya sektörde tek

başına faaliyet gösterebilmek ve rakiplerini elemek için onu satın almak isteyebilir. Bu durumda ana firma birçok iştirak ettiği firmanın yönetimini ele geçirip kontrol altında tutarak tek bir firmaymış gibi hareket eder. O zaman ana firma ile iştirak ettiği firmaların kendi içindeki ticari faaliyetleri ve bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan borç ve alacaklar ile gelir ve giderler nasıl bütünleştirilecek sorusu cevaplandırılmaya çalışılmıştır. Bu sonuçlar nihayetinde bizi firmaların ortaklıklarını araştırmamıza yöneltmiştir. Standart bu koşullar altında çıkmıştır.

Ana firma ile iştirak edilen firmaların faaliyet bütünlüğü içinde olması gerekmektedir. Bu amaçla firmaların faaliyetlerinin ortaklaştırılması ve faaliyet sonuçlarının ortak bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde faaliyet sonuçlarından olan bilanço ve gelir tablolarının da ortak yansıtılması gerekmektedir. Bir şirketin birden çok firmanın kontrolünü elinde bulundurması, birçok firmanın sermaye paylarına iştirak ederek faaliyetlerini çeşitlendirmesi, günümüzde çok sık rastlanan bir durum olduğundan bu tür karmaşık bir yapıya sahip olan firmaların faaliyet sonuçları hakkında doğru ve güvenilir bilgi elde edilmesi amacıyla konsolide finansal tabloların düzenlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada TFRS 10 Konsolide Finansal Tabloların (eskiden TMS 27 Konsolide Finansal Tablolar) düzenlenmesine ilişkin hükümler ele alınacaktır. Aynı zamanda çalışmamızda literatür taraması yöntemi ile konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin örnek uygulamalar yapılarak standardın nasıl uygulanması gerektiği anlatılmaya çalışılacaktır.

## **2. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR**

Finansal tablolar bir işletmenin belli bir dönemdeki faaliyet sonuçlarını ilgililere aktarmak için düzenlenir. Bu tablolar işletmenin aynı zamanda bir özeti göstermektedir. Konsolide finansal tablolar ise birkaç işletmenin finansal tablolarının birleştirilmesidir. Ancak bu birkaç işletmenin finansal tablolarının birleştirilmesi neye göre yapılacaktır ve neden birleştirmeye ihtiyaç duyulmaktadır sorularına cevap vermek gerekmektedir. Konsolidasyonu yapılacak işletmelerin mutlaka birbiri ile ilişkili olması gerekmektedir. Bu ilişki de ancak ortaklık payı ile mümkündür. İşletmelerin faaliyetlerinin ortak olması konsolide finansal tabloyu gerektirmez. Ancak ortaklık payı işletmenin yönetiminin ortak olmasını gerektirdiğinden finansal tabloların konsolidasyonunu da gerektirmektedir. Konsolide finansal tablolar aslında finansal tabloların taşıdığı amaca göre hazırlanırlar. Ancak konsolide finansal tabloda diğer tablolardan farklı olarak birkaç finansal tablonun birleştirilmesi mevcuttur.

Konsolide finansal tablolar ekonomik bir zorunluluk olduğu kadar hukuki olarak da hazırlanması zorunlu tablolardır. Ancak gerçekte konsolide finansal tablolar hukuki olmaktan ziyade ekonomik bir zorunluluktur (Akdoğan,Tenker; 2001;405). Çünkü standartların tüm işletmeler için uygulanması hukuki olarak zorunlu hale getirilmemiştir. Bu zorunluluk Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılan ve yapılacak çalışmalar ile gelecek yıllarda zorunluluk haline gelebilir. Hukuki zorunluluk olmadığı halde Finansal Tabloların Konsolidasyonu işletmelerin ekonomik zorunluluğundan dolayı hazırlanmaktadır. O zaman konsolide finansal tablolarda; işletmelerin dönen varlıkları, duran varlıkları, kısa vadeli yabancı kaynakları, uzun vadeli yabancı kaynakları, özkaynakları ile “gelir ve giderleri” konsolide edilir. Yani iki temel tablo olan bilanço ve gelir tablosunun tüm kalemleri konsolidasyona tabi olur. Ana ortaklık yapıları aynı olan birkaç işletmenin tek bir işletmeymiş gibi hareket edilerek finansal tabloların hazırlanması ve bu hazırlanan tabloların bütünleştirilmiş hali sadece bir işletmenin faaliyetlerini yansıtacak şekilde düzenlenmesi gerekir. Hazırlanan bu tablolar aslında tek bir işletmeye aitmiş gibi tasarruf sahiplerine, yatırımcılara, devlete ve diğer ilgili kişi ve kurumlara bilgi vermek ve sunmak için düzenlenir.

## **3. TFRS 10’NUN (Eski TMS 27) KAPSAMI**

Bu Standart, bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirlemektedir. İşletme birleşmelerinde ortaya çıkan şerefiyeler, muhasebeleştirme yöntemleri standart kapsamına alınmamıştır. Standart, ihtiyari bir şekilde eğer işletmeler

finansal tablolarını konsolide ederse bu standart hükümlerine göre yapılması gerektiğini tenkit etmiştir. Eğer konsolidasyon yapılacaksa o zaman bağlı ortaklıkların, iştiraklerin, ve müştereken kontrol edilen işletmelerin muhasebeleştirilmesi standart kapsamına dahil olur. (TMS;2002;575)

Standart Kontrolü; bir işletmenin başka bir işletmeyi fayda sağlamak amacıyla faaliyet ve yönetimini kontrol altında tutması olarak ifade etmiştir. Maliyet Yöntemini ise; başka bir işletmeye yapılan yatırımın muhasebe hesaplarına yansıtılma yöntemi olarak tanımlamıştır. Grup tanımı da; Bir ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıkları olarak tanımlanmıştır. Azınlık Payını; ana ortaklığın kontrolü dışındaki hisse payları olarak tanımlamıştır. Ana Ortaklığı; bir veya birden fazla ortaklığı bulunan işletme olarak tanımlarken; Bağlı Ortaklığı ise tüzel kişiliği olmayan işletmeler dahil olmak üzere ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmeler olarak tanımlanmıştır. (TMS;2002;575)

Standartta finansal tablolar da tanımlanmıştır. Bireysel Finansal Tabloları; ana ortaklık, bağlı ortaklığı olan bir işletme veya özkaynak payına dayalı olarak net aktiflerin muhasebeleştirildiği finansal tablolar olarak tanımlamıştır. Bir ana ortaklık veya onunun bağlı olduğu ortaklık eğer başka bir işletmeye ortaklık ederse bu durumda standardın belirttiği üzere TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar ve TMS 31 İş Ortaklıkları Standardının da dikkate alınması gerekmektedir. Standart; Bir bağlı ortaklığı olmayan, iştiraki yada müştereken kontrol edilen bir işletmede payı bulunmayan firmaların finansal tablolarını bireysel finansal tablo olarak adlandırmamıştır. (TMS;2002;575-585)

Ortaklıkları bulunan ana işletme, merkezi bulunduğu ülke içindeki ve dışındaki tüm ortaklıklarının bilanço ve gelir tablolarını konsolide etmelidir. Konsolidasyon bilançodaki tüm varlık ve kaynak hesapları ile gelir tablosundaki gelir ve giderler dikkate alınarak yapılmalıdır. Konsolidasyon işlemleri yapılırken bazı kurallar da dikkate alınmalıdır. Bunlar; (Akdoğan,Tenker;2001;410), (TMS;2010;578-580)

•Konsolidasyona tabi olacak şirketlerin tümü aynı muhasebe standartlarına tabi olmalıdır, olmayanlar arasında uyum sağlanır; bu kural aslında UMS ve UFRS'nin tüm ülkeler nezdinde uyulması gerektiğini ortaya çıkarmaktadır. Yani bir ülkede eğer UMS ve UFRS uygulanmıyorsa uygulanan başka bir ülkedeki finansal tablolar uyumlaştırılmaya bilindir. Bu durum esasında UMS ve UFRS'lerin tüm ülkelerde muhasebe dilinin ortaklaştırılması için ne kadar önemli olduğunu da ortaya çıkarmaktadır.

•Önemlilik kavramı gereği muhasebe politikalarındaki farklılıklar giderilir, giderilemeyen farklılıklar ya uyumlaştırılarak giderilir ya da dipnotlarda gösterilir. Her işletmenin muhasebe politikaları bulunduğu ülke kurallarına göre belirlenmektedir. Bu durumda ülkelerde uygulanan muhasebe politikalarında farklılık varsa bu farklılıkların giderilmesi veya uyumlaştırılması gerekir.

•Şirketlerin hesap kapama dönemleri aynı olmalıdır, aynı değilse ya hesap dönemi dikkate alınmayarak dipnotlarda gösterilir ya da hesap kapamaları arasında 3 aylık süre varsa konsolidasyon yapılır ve dipnotta gösterilir. Bu kuralda önemli bir kuraldır. Çünkü işletmelerin “varlık ve kaynakların” durumlarını ve “gelir ve giderleri” dönemsellik kavramı gereği ilgili dönemlerde belirlenir. Bir ülkede hesap kapama 6 ay, diğer ülkede 12 ay veya 3 ay ise bu durumda sonuç hesapları ve dipnotlarında bu durum ayrıca belirtilmelidir. Aynı durum ülke içinde farklı firmalarda da geçerlidir. Örneğin yeni kurulan bir işletmenin hesap kapaması 6 aylık bir dönem denk geliyorsa bu durum dipnotlarda ayrıca gösterilmelidir. Böyle durumlarda ana ortaklığın finansal tablo hazırlama dönemlerine göre yeniden düzenlemeler yapılır

•Bağlı ortaklık ana ortaklığa bağlandığı tarihte konsolidasyon başlar. Ortaklık bitene kadar devam eder. Bu iki ortaklık arasında satıştan kaynaklı bir fark varsa bu durum gelir tablosunda gösterilir ve dipnotlarda gösterilir.

•Bağlı ortaklığın zarar etmesi durumunda eğer zarar ortaklık payını aşacak şekilde ise bağlı ortaklık çoğunluk payından mahsup edilebilir, kâra geçtiğinde tekrar yerine konulur.

•Ana ortaklık kendi payına ait kâr ve zararı imtiyazlı ortaklıkların temettülerini de dikkate alarak yapmalıdır.

•Grup dışında tutulmuş sahip olduğu imtiyazlı hisse senetlerinde kâr düzeltmesi yapıldıktan sonra kâr zararı hesaplar.

•Bağlı ortaklıklarından finansal tabloları eğer topluluğun finansal tablolarını doğru ve gerçeği yansıtacak şekilde etkilemiyorsa bu finansal tablolar dikkate alınmayabilir.

•Yakın gelecekte elden çıkarılacak şirketler ile finansal durumu ağır olan şirketler ve ana şirkete kâr aktaramayan şirketler konsolidasyona tabi olmayabilir.

Standartta hangi durumlarda konsolidasyonun yapılmayacağına da açıklık getirilmiştir. Bunlar (TMS;2010;576);

•Ana ortaklığın bir başka ortaklığın kısmen veya tamamen bağlı ortaklığı olması durumunda,

•Ana ortaklığın borçlanma araçları ve özkaynağa dayalı finansal araçlar yönünden kamuya açık olmaması durumunda,

•Açık piyasada hisse senedi ihracında bulunmuyor olması durumunda,

•Bağlı olduğu ana ortaklık TFRS'ye uygun konsolide finansal tablo hazırlamış olması durumlarında konsolidasyonun yapılmayacağını belirtmiştir.

Konsolidasyon kapsamına; oy haklarının yarısından fazlası kontrol altında tutulan şirketler, bir sözleşme ile yönetme yetkisi devredilmiş şirketler, şirketin yönetim ve diğer önemli kurullarını atama yetkisine sahip şirketler, yönetim kurulunda oyların çoğunluğunu elinde bulunduran şirketler alınmıştır. Bu şekilde; konsolidasyon kapsamına; ana ortaklık, bağlı ortaklık (%50'den fazla hisse), iştirak (%10-50 arası hisse), diğer ortaklıklar (%10'dan az hisse) üzerinde kontrol gücüne sahip olduğu şirketler dahil edilmiştir (Akdoğan;2001;17)

Standartta “kontrol” kavramına da değinilmiştir. (URL 2)

•Ana ortaklığın çoğunluk hisseye sahip olması veya yasa yada anlaşmalarla bu gücü elimde bulundurması durumunda;

o Ana şirket yavru şirketi yönetme gücüne sahiptir,

o Ana şirket yavru şirketin getirilerinde hak sahibidir,

o Bu getirileri elde etmek için işletme üzerinde kontrol gücüne sahiptir.

•Bu üç kontrol gücünde bir zayıflama varsa kontrol gücü tekrar değerlendirilmelidir.

•Ana şirket iki ayrı işletmenin kontrolünde ise; birlikte kontrol var denilmektedir.

Standartta “güç” kavramından da bahsedilmektedir. Güç işletme faaliyetlerini ve gelirlerini büyük oranda kontrol edebilmesi ve bu gücü “haklardan” elde etmesidir. Güç ve getiriler arasında mutlak bir ilişki vardır. Ana firma yavru firmanın getirileri üzerinde elde ettiği bu “gücü” kullanma hakkına sahiptir.

Konsolidasyonu yapılacak şirketlerin finansal tabloları birleştirildiğinden bazı sınırlar da mevcuttur. Bunlar (Akdoğan,Tenker;2001;412);

•Konsolide edilmiş finansal tablolar analiz edilirken her bir şirketin değil ortalama değer üzerinden sonuçlar bulunur ancak durumu kötü olan şirketler burada gözükmeyebilir;

•Muhasebe kayıtlarında değerlendirme ve diğer muhasebe yöntemlerinde farklılık olduğunda bu durum analiz ve genel durumu yanlış gösterebilir;

## Z.YALÇIN

•Yanlış ve kötü sonucun ortaya çıkması kredi veren kuruluşları ve işletme sahiplerini yanlış yönlendirebilir; bunun yanında yanlış ve kötü sonuçlar dağıtılabılır kâr olgusunu ortaya çıkarabilir ancak bu durum ortaklara temettü dağıtımını gerektirmez;

•Yabancı bir ülkedeki yavru şirketin kur dalgalanmalarından etkilenmesi ile ortaya çıkacak olumsuz durum finansal tablolara yansiyabilir.

Sonuç olarak Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi bilanço ve gelir tablosunda bulunan hesap kalemlerinin satır satır toplanması ile yapılmaktadır. Konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin şerefiyelere yönelik TFRS 3 şirket birleşmeleri standardında ayrıca bir düzenleme yapılmıştır. Standart TFRS 3'e atıf yaparak aslında konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin sanki şirket birleşmesi gibi hareket edilmesi gerektiğini tenkit etmiştir. TFRS 3 ile birlikte standartta ayrıca konsolide finansal tablolar hazırlanırken TMS 12 Gelir Vergileri standardı ile TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının da dikkate alınması gerektiği belirtmiştir (TMS;2010;579-580).

### 4. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR HAZIRLANIRKEN BAZI MUHASEBE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Bu konu başlığında; şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu yapılırken bazı hesapların birleştirilmesinde eliminasyona ihtiyaç duyulduğunu ve bu eliminasyonların nasıl yapılması gerektiği noktasında muhasebe kayıtları incelenecektir.

Öncelikle detaylandırılmamış ve sadece işlem yapacağımız hesapları barındıran bir bilanço örneğini aşağıdaki gibi hazırlanması gerekir. Tabloda üç şirketin bilançosu ile bu bilançoların düzeltme farklarını gösteren eliminasyon işlemleri ve üç bilançonun birleşiminden oluşan konsolide bilanço kalemleri gösterilmiştir. Konsolidasyona ilişkin örnek uygulama aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

Bilanço Kalemleri	A Şirketi	B Şirketi	C Şirketi	Toplam	Eliminasyon İşlemleri		Konsolide Bilanço
					Borç	Alacak	
Çeşitli Aktifler	500.000	150.000	150.000	800.000	–	–	–
Bağlı Ortaklıklar	83.000	–	–	83.000	–	–	–
Alıcılar	25.000	10.000	5.000	40.000	–	–	–
Ö.K.T.S. Bono	100.000	70.000	–	170.000	–	–	–
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>708.000</b>	<b>230.000</b>	155.000	1.093.000	–	–	–
Çeşitli Yab. Kay.	58.000	160.000	65.000	283.000			

*İzmir YMMO Dergisi / Yıl: 2020 Dönem: Aralık Cilt:2 No:2 ss.71-84*

Satıcılar	50.000	20.000	10.000	80.000	-	-	-
Çık. Tahviller	100.000	-	-	100.00	-	-	-
Sermaye	500.000	50.000	80.000	630.000	-	-	-
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>708.000</b>	<b>230.000</b>	<b>155.000</b>	<b>1.093.000</b>	-	-	-

Gelir Tablosu Kalemleri	A Şirketi	B Şirketi	C Şirketi	Toplam	Eliminasyon İşlemleri		Konsolide Bilanço
					Borç	Alacak	
Brüt Satışlar	750.000	150.000	120.000	1.020.000	-	-	-
Satış İndirimleri -	(50.000)	(15.000)	(5.000)	(70.000)	-	-	-
<b>*Net Satışlar</b>	<b>700.000</b>	<b>135.000</b>	<b>115.000</b>	<b>950.000</b>	-	-	-
Satışların Maliyeti -	(350.000)	(50.000)	(60.000)	(460.000)	-	-	-
<b>*Brüt Kâr/zarar</b>	<b>350.000</b>	<b>85.000</b>	<b>55.000</b>	<b>490.000</b>	-	-	-
Faaliyet Giderleri -	(150.000)	(35.000)	(15.000)	(200.000)	-	-	-
<b>*Faaliyet K/Z</b>	<b>200.000</b>	<b>50.000</b>	<b>40.000</b>	<b>290.000</b>	-	-	-
D.O.F.G.K +	25.000	10.000	10.000	45.000	-	-	-
D.F.G.G.Z. -	(5.000)	(10.000)	(15.000)	(30.000)	-	-	-
Finansman Gideri -	(25.000)	(5.000)	(10.000)	(40.000)	-	-	-
<b>*Olağan K/Z</b>	<b>195.000</b>	<b>45.000</b>	<b>25.000</b>	<b>265.000</b>	-	-	-
Olağandışı Kâr +	-	-	-	-	-	-	-
Olağandışı Zarar -	-	-	-	-	-	-	-
<b>*Dönem K/Z</b>	<b>195.000</b>	<b>45.000</b>	<b>25.000</b>	<b>265.000</b>	-	-	-
Dönem Kârı Vergisi	(45.000)	(10.000)	(5.000)	(60.000)	-	-	-
<b>Dönem Net K/Z</b>	<b>150.000</b>	<b>35.000</b>	<b>20.000</b>	<b>205.000</b>	-	-	-

- Ana ortak şirketin (a), iki ayrı şirket (b) ve (c) ile yarı mamul tedariki yapmaktadır ve bu şirketlerle gelecekte tedarik ve maliyet konularında sorun yaşamamak için bu şirketlerin yönetimini ele geçirecek şekilde ortaklık kurup hisselerini satın almıştır. Ana şirketin (a) sermayesi 500.000 TL, (b) şirketinin sermayesi 50.000 TL, (c) şirketinin sermayesi 80.000 TL'dir. Ana ortak b şirketine %70 oranında, c şirketine %60 oranında ortaklık sermayesinin tamamını ödeyerek ortak olmuştur. Sermayenin konsolidasyonu yapılmadan önce aşağıdaki muhasebe işlemi ile bazı eliminasyonların yapılması gerekir. Eliminasyonda amaç sermaye hesapları birleştirilirken mali duran varlıklar hesaplarında kayıtlı olan bağlı ortaklık hesaplarındaki paylar ile sermaye hesabına aktarılacak payların birleştirilmesidir. Aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

A şirketinin B şirketi içindeki payı:  $50.000 \times 0,70 = 35.000$  TL

A şirketinin C şirketi içindeki payı:  $80.000 \times 0,60 = 48.000$  TL

**Şirket paylarının birleştirilmesi ve eliminasyonu**

SERMAYE (B şirketi)	35.000		
SERMAYE (C şirketi)	48.000		
BAĞLI ORTAKLIKLAR (A şirketi)			
- B şirketi: 35.000			
- C şirketi: 48.000		83.000	
/			

Görüldüğü üzere bu kayıt ile B ve C şirketinin sermaye kayıtlarından 83.000 TL silinirken, A şirketinin bağlı ortaklıklarından da 83.000 TL eklenmektedir. A şirketinin sermaye hesabı bağlı ortaklıklar hesabından gelen 83.000 TL ile artırılarak tek bir sermaye haline getirilmiştir.

- A şirketinin B şirketinden 5.000 TL alacağı ve C şirketinden de 1.000 TL alacağı bulunduğu borç ve alacaklarında eliminasyonu gerekmektedir. Borç ve alacaklar senetsizdir. Aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

**Borç ve alacakların düzeltilmesi**

SATICILAR (B şirketi)	5.000		
SATICILAR (C şirketi)	1.000		
ALICILAR (A şirketi)			
- B şirketi: 5.000			
- C şirketi: 1.000		6.000	
/			

Yukarıdaki örnekte grup içi eliminasyon yapılmıştır. Her bir şirket için ayrı ayrı eliminasyonlar yapılsaydı sanki bu işletmeler birleşme oluyormuş gibi muhasebe kayıtları yapılmış olurdu. Bu durum muhasebe kayıtlarının karışmasına sebep olurdu ve bu işlemlerin ters kayıtlarının yapılması ayrı bir iş yüküne sebep olurdu. Onun için grup içi kayıt ile tek seferde bu işlemler yapılabilmektedir.

- Ana ortak ile bağlı ortaklıklar arasında borç alacak ilişkisi doğmuş ve bu ilişkiden ana ortak A şirketi lehine B şirketinden 500 TL faiz tahakkuk ettirilmiştir. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur;

**Gelir ve giderlerin düzeltilmesi**

FAİZ GELİRLERİ (A şirketi)	500		
KISA VADELİ BORÇ. GİDERİ (B şirketi)		500	
/			

Yukarıdaki muhasebe kaydında yapılan aslında faiz gelirleri ve finansman giderleri arasında bir değişimle konsolidasyona konu hesaplar arasında eliminasyon yapılmıştır. Bu eliminasyon yapılsaydı faiz gelirlerimiz fazla gözükecek ve ortaklar ile diğer yatırımcılar yanlış bilgilendirilecekti.

- A şirketi C şirketinden 100.000 TL değerinde yarı mamul satın almıştır. A şirketi bu yarı mamulleri mamul üretiminde kullanmış ve bu mamullerin tamamını grup dışına satmıştır.

**Gelir ve giderlerin düzeltilmesi**

YURTIÇİ SATIŞLAR (C şirketi)	100.000		
------------------------------	---------	--	--



SATIŞLARIN MALİYETİ (A şirketi)	100.000
/	

Burada şu açıklama yapıla bilir. B şirketi için satış geliri A şirketi için satışların maliyetidir. Çünkü B şirketi başka firmalara yarı mamul üretmektedir ancak bu ürettiği yarı mamuller B şirketi için mamul niteliğindedir, satışları yurtiçi satış olarak gelir hesaplarında tutulur. Bu durumda B şirketinin ürettiği mamuller A şirketi için yarı mamul niteliğindedir, A şirketinin ürettiği mamulün üretiminde kullanılıp mamulün maliyetinde bulunur. A şirketinin ürettiği mamuller grup dışına satıldığında ortaya çıkan gelir ve giderler elimine edilmelidir.

- B şirketi A şirketinin çıkarmış olduğu uzun vadeli tahvillerden 50.000 TL'lik almıştır.

#### Varlık ve kaynak hesaplarının düzeltilmesi

ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER (A şirketi)	50.000	
ÖZEL KESİM TAH. SEN. BON. (B şirketi)		50.000
/		

Yukarıdaki kayıta aslında ortaklık kendi kendine borçlanmaktadır. Bu durumda ortaya çıkarak borç alacak ilişkisinde eliminasyon yapılmalıdır.

Yapılan eliminasyon ve hesap kayıtlarından sonra aşağıdaki gibi konsolide edilmiş bilanço kalemleri çıkacaktır. Dikkat edilmesi gereken durum konsolidasyon A şirketine göre yapılmaktadır. O zaman borç ve alacak durumu da yine A şirketine göre yapılmalıdır.

Bilanço Kalemleri	A Şirketi	B Şirketi	C Şirketi	Toplam	Eliminasyon İşlemleri		Konsolide Bilanço
					Borç	Alacak	
Çeşitli Aktifler	500.000	150.000	150.000	800.000	-	-	800.000
Bağlı Ortaklıklar	83.000	-	-	-	-	83.000	-
Alıcılar	25.000	10.000	5.000	40.000	-	6.000	34.000
Ö.K.T.S. Bono	100.000	70.000	-	170.000	-	50.000	120.000
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>708.000</b>	<b>230.000</b>	<b>155.000</b>	<b>1.093.000</b>	<b>-</b>	<b>139.000</b>	<b>954.000</b>
Çeşitli Yab. Kay.	58.000	160.000	65.000	283.000			283.000
Satıcılar	50.000	20.000	10.000	80.000	6.000	-	74.000
Çık. Tahviller	100.000	-	-	100.000	50.000	-	50.000
Sermaye	500.000	50.000	80.000	630.000	83.000	-	547.000
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>708.000</b>	<b>230.000</b>	<b>155.000</b>	<b>1.093.000</b>	<b>139.000</b>	<b>-</b>	<b>954.000</b>

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere üç firmanın bilançoları birleştirildiğinde aslında hepsi içinde ortak olan hesap kalemleri çıkarılarak gerçek hesap tutarları bulunmuştur. Bu hesap tutarları ana ortak ve bağlı ortakları sanki tek bir firmaymış gibi finansal sonuçlarını gösterir. Yani toplam aktif veya pasifleri 1.093.000 TL olan bu firmaların konsolidasyondan sonra ki aktif ve pasif değeri 954.000

## Z.YALÇIN

TL'ye düşmektedir. Bu fark konsolidasyonda çifte kayıtlar olan aktif ve pasif hesaplarının eliminasyonu ile ortaya çıkmıştır.

Gelir tablosundaki eliminasyon tablosu ise aşağıdaki gibi olacaktır;

Gelir Tablosu Kalemleri	A Şirketi	B Şirketi	C Şirketi	Toplam	Eliminasyon İşlemleri		Konsolide Gelir Tablosu
					Borç	Alacak	
Brüt Satışlar	750.000	150.000	120.000	1.020.000	100.000	-	920.000
Satış İndirimleri -	(50.000)	(15.000)	(5.000)	(70.000)	-	-	(70.000)
<b>*Net Satışlar</b>	<b>700.000</b>	<b>135.000</b>	<b>115.000</b>	<b>950.000</b>	-	-	<b>850.000</b>
Satışların Maliyeti -	(350.000)	(50.000)	(60.000)	(460.000)	-	100.000	(360.000)
<b>*Brüt Kâr/zarar</b>	<b>350.000</b>	<b>85.000</b>	<b>55.000</b>	<b>490.000</b>	-	-	<b>490.000</b>
Faaliyet Giderleri -	(150.000)	(35.000)	(15.000)	(200.000)	-	-	(200.000)
<b>*Faaliyet K/Z</b>	<b>200.000</b>	<b>50.000</b>	<b>40.000</b>	<b>290.000</b>	-	-	<b>290.000</b>
D.O.F.G.K +	25.000	10.000	10.000	45.000	500	-	44.500
D.O.F.G.Z. -	(5.000)	(10.000)	(15.000)	(30.000)	-	-	(30.000)
Finansman Gideri -	(25.000)	(5.000)	(10.000)	(40.000)	-	500	(35.000)
<b>*Olağan K/Z</b>	<b>195.000</b>	<b>45.000</b>	<b>25.000</b>	<b>265.000</b>	-	-	<b>265.000</b>
Olağandışı Kâr +	-	-	-	-	-	-	-
Olağandışı Zarar -	-	-	-	-	-	-	-
<b>*Dönem K/Z</b>	<b>195.000</b>	<b>45.000</b>	<b>25.000</b>	<b>265.000</b>	-	-	<b>265.000</b>
Dönem Kârı Vergisi	(45.000)	(10.000)	(5.000)	(60.000)	-	-	(60.000)
<b>Dönem Net K/Z</b>	<b>150.000</b>	<b>35.000</b>	<b>20.000</b>	<b>205.000</b>	-	-	<b>205.000</b>

Yukarıdaki elimine edilmiş gelir tablosundan da anlaşılacağı üzere bir şirket için gelir kaydı olan eliminasyon kaydı diğer şirket için gider kaydı olmaktadır. O zaman eliminasyon sonucunda ortaya çıkan Dönem K/Z'ı değişmeyecektir. Konsolide edilmiş dönem kârı veya zararı kâr dağıtımını yapılmadığı sürece ortaklar için de değişmeyecektir.

## SONUÇ

Birçok alanda faaliyet gösterip birden fazla firma ile yurtiçi ve yurtdışı ortaklık kuran firmaların ortaklıktan doğan finansal tablolarının konsolidasyonu gerektirmektedir. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı, sorunun çözülmesi için gerekli düzenlemeleri içeren bir standarttır. Çalışmamızda öncelikle standardın ortaya çıkma sebebi araştırılmış; sonrasında TFRS 10 standardı kavramsal olarak araştırılmıştır. Standartta geçen terim ve tanımlar incelenmiştir. Daha sonra basit bir uygulama örneği ile hesap kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği ve bunların mali tablolara aktarımına ilişkin düzeltmelerin nasıl yapılması gerektiği noktasında kayıtlar yapılmıştır.

Çalışmamızın uygulama kısmında özellikle konsolidasyona konu bazı yoğun kullanılan hesapların eliminasyon yöntemi ile muhasebe kayıtları gösterilmiştir. Bu kayıtların mali tablolara aktarımı konusunda uygulamalar gösterilmiştir. Özellikle borç alacak ilişkisinde, satışların yapılmasında, borçlanmalarda, sermaye hesabının oluşumunda çift kayıtların eliminasyonu yapılmıştır. Kayıtlar elimine dildikten sonra ana ortak firmanın bilanço ve gelir tablosunda düzeltmeler yapılarak doğru sonucu veren finansal tablo düzenlenmiştir. Bu tablo konsolide edilmiş finansal tablodur.

Çalışmamızda bu alanda çalışma yapmak isteyen firma, kişi ve kurumlara örnek teşkil edebilecek kayıtlar yapılarak bilime katkı sunulmuştur. Aynı zamanda gelecekte bu alanda yapılacak çalışmalar sonucunda verilecek eğitimlerde de katkı niteliğinde örneklem yapılmıştır.

## **KAYNAKLAR**

AKDOĞAN N.,TENKER N. (2001). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, genişletilmiş 7.baskı, Gazi Büro Yayınları, Ankara

AKDOĞAN N. (2001) TMS 5 Konsolide Finansal tablolar Standardının İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim

AKTAŞ R. (2013) İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? TFRS 10 – Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, 133-168

ARSOY A.P. (2016) Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak

MORTAŞ M., Denk O. (2020) TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Birleşme, Konsolidasyon, Muhasebeleştirme ve Raporlama, Eğitim Yayınevi,

SAVAŞKAN E.D., (2015) Konsolide Finansal Tabloların (TFRS 10) İncelenmesi, İstanbul Ticaret Üniversitesi S.B.E. Muhasebe ve Denetim A.B.D. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

TMS/TFRS, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2010

ÜÇOĞLU D., FIRAT F. (2019) TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Kapsamında Grup İçi Satışlarla İlgili Yapılan Eliminasyon İşlemlerinin Ertilenmiş Vergi Etkileri, Muhasebe ve Denetime Bakış, (57), 83-104

URL 1 Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi\\_frs.PDF](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF) (10.12.2019)

*Z.YALÇIN*

URL 2 [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_10\\_2018.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_10_2018.pdf) (31.12.2020)