

ORTAK KONTROLE TABİ İŞLETME BİRLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK İLKE KARARI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ



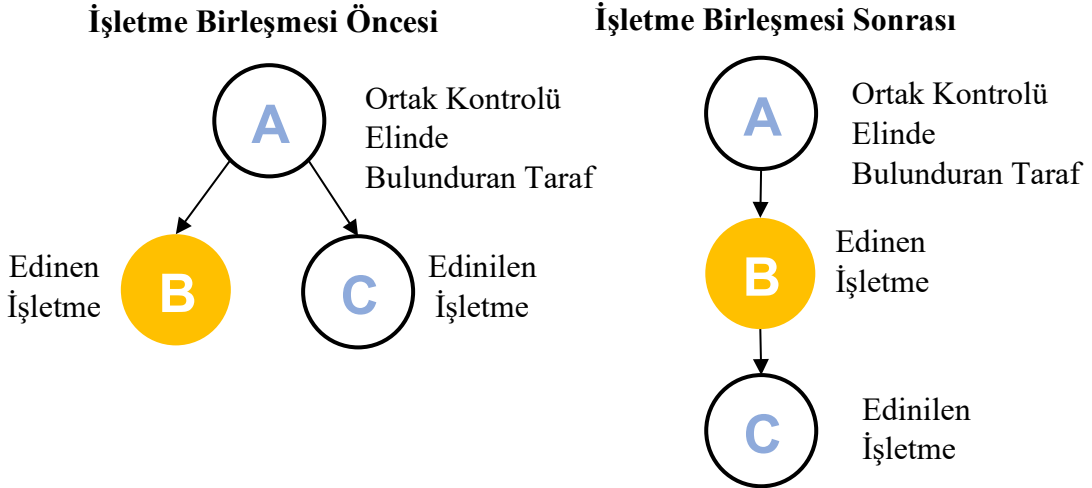
ORTAK KONTROLE TABİ İŞLETME BİRLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK İLKE KARARI

Amaç ve Kapsam

1. Bu İlke Kararının amacı, finansal tablolarını zorunlu veya ihtiyari olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) uygun olarak hazırlayan işletmelerin, ortak kontrole tabi bir işletmeyi edindiği işletme birleşmelerini finansal tablolarına ne şekilde yansıtacağına yönelik ilkeleri düzenlemektir.

Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmeleri ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Hükümler

2. TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri* (TFRS 3) kapsamında ortak kontrole tabi işletme birleşmeleri; *“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 birleşmesi”* şeklinde tanımlanmaktadır.
3. Aşağıdaki şemada ortak kontrole tabi işletme birleşmelerine ilişkin basitleştirilmiş bir örnek yer almaktadır.



Edinilen işletme, ortak kontrol altındaki bir taraftan diğer bir tarafa devredilen işletmeyi ifade etmektedir. Yukarıda yer alan şemadaki C İşletmesi edinilen işletme olarak nitelendirilir. Edinen işletme; edinilen işletmeyi, ortak kontrol altındaki bir taraftan devralan işletmeyi ifade etmektedir. Yukarıda yer alan şemadaki B İşletmesi edinen

işletme olarak nitelendirilir. Ortak kontrolü elinde bulunduran taraf ise birleşmenin öncesinde ve sonrasında birleşen işletmelerin tamamını kontrol eden taraftır. Yukarıda yer alan şemadaki A tarafı, ortak kontrolü elinde bulunduran taraf olarak nitelendirilir.

4. İşletme birleşmelerinin finansal tablolara alınmasına ilişkin esaslar TFRS 3'te düzenlenmekle birlikte TFRS 3'ün 2'nci paragrafında ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletme birleşmelerinin Standardın kapsamı dışında bulunduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla edinen işletmenin söz konusu birleşme işlemini ne şekilde finansal tablolarına alacağına ilişkin TFRS'de uygulanabilir hükümler bulunmamaktadır. Bu kapsamda bu İlke Kararı, edinen işletme açısından böyle bir işletme birleşmesinde uygulanacak ilkeleri düzenlemektedir.

Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınmasına İlişkin Esaslar

5. Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin finansal tablolara alınmasında **hakların birleştirilmesi** yöntemi kullanılır.
6. Birleşme işlemi karşılaştırmalı olarak sunulan dönemin başı itibarıyla gerçekleşmiş gibi, cari ve karşılaştırmalı döneme ait finansal tablolar düzeltilerek sunulur. Ancak ortak kontrolün, karşılaştırmalı olarak sunulan dönemin başından sonra elde edilmesi durumunda birleşme, ortak kontrolün elde edildiği tarihten itibaren gerçekleşmiş gibi finansal tablolar düzeltilir.

Açılış Finansal Durum Tablosu

7. Açılış finansal durum tablosu:
 - a) Ortak kontrolün, karşılaştırmalı olarak sunulan dönemin başında veya öncesinde mevcut olduğu durumlarda karşılaştırmalı dönemin başına ait finansal durum tablosunu,
 - b) Ortak kontrolün, karşılaştırmalı olarak sunulan dönemin başından sonra var olması durumunda ortak kontrolün elde edildiği tarihteki finansal durum tablosunu ifade eder.
8. Hazırlanan açılış finansal durum tablosunun sunulması zorunlu değildir.
9. Edinen işletme, açılış finansal durum tablosunda, bu tablo tarihi itibarıyla edinilen işletmenin varlık ve yükümlülüklerini TFRS'ye göre belirlenmiş defter değerleri üzerinden finansal tablolarına alır. Edinilen işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin,

açılış finansal durum tablosu tarihi itibarıyla ortak kontrolü elinde bulunduran taraf açısından taşıdığı defter değerleri dikkate alınır. Bu itibarla, söz konusu varlık ve yükümlülüklerin defter değerleri olarak aşağıda belirtilen finansal durum tablosunda yer alması gereken defter değerleri kullanılır:

- a) Ortak kontrolü elinde bulunduran bir üst ya da daha üst bir ana ortaklığın edinilen işletmeyi de dâhil ettiği TFRS'ye uygun konsolide finansal durum tablosu. Bu kapsamda edinilen işletmenin ilgili işletme (ortak kontrolü elinde bulunduran bir üst ya da daha üst bir ana ortaklık) tarafından daha önce satın alınması sonucu TFRS 3 uyarınca ortaya çıkmış olan tanımlanabilir varlık ve yükümlülükler de (şerefiye, marka değeri, müşteri listeleri, koşullu yükümlülükler vb.) edinilen işletmenin varlığı veya yükümlülüğü olarak dikkate alınır.
- b) Aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı (a) bendindeki finansal durum tablosunun bulunmaması durumunda, edinilen işletmenin TFRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal durum tablosu:
 - i. Ortak kontrolü elinde bulunduran tarafın gerçek kişi olması nedeniyle finansal tablo hazırlamaması.
 - ii. Ortak kontrolü elinde bulunduran bir üst ya da daha üst bir ana ortaklığın TFRS dışında başka bir raporlama çerçevesine göre finansal tablolarını hazırlıyor olması.
- c) Edinilen işletmenin TFRS dışında başka bir finansal raporlama çerçevesine göre finansal tablolarını hazırlıyor olması nedeniyle (b) bendindeki finansal durum tablosunun bulunmaması durumunda, edinilen işletmenin TFRS 1 *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması* uyarınca geçiş hükümlerini uygulayarak hazırlayacağı TFRS'ye uygun finansal durum tablosu. Bu durumda karşılaştırmalı olarak sunulan dönemin başı (veya uygun olması halinde ortak kontrolün elde edildiği tarih) TFRS'ye geçiş tarihi olarak kabul edilir.

10. Açılış finansal durum tablosu hazırlanırken, edinilen işletmenin varlık ve yükümlülükleriyle birlikte 9'uncu paragrafa göre belirlenen finansal durum tablosundaki özkaynaklar altında yer alan geçmiş yıl kârları/zararları, birikmiş diğer kapsamlı gelir unsurları ile kârdan ayrılan kısıtlanmış yedeklerden edinen işletmenin payına düşen kısım da açılış finansal durum tablosundaki ilgili özkaynak kalemlerine yansıtılır. Bunlar dışındaki edinilen işletmeye ilişkin diğer özkaynak unsurlarına ilişkin tutarlar açılış

finansal durum tablosuna yansıtılmaz.

11. Yeknesak muhasebe politikalarının uygulanması amacıyla gerekli düzeltmeler yapılır. Ayrıca edinilen işletme ile edinilen işletme arasında gerçekleşen işlemlerle ilgili özkaynak, gelir ve giderler ile grup içi varlık ve borçların tümü elimine edilir.
12. TFRS 3'te öngörülen satın alma yönteminden farklı olarak; edinilen işletmenin varlık ve yükümlülükleri, açılış finansal durum tablosu tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerleri üzerinden yeniden ölçülmez ve açılış finansal durum tablosu tarihi itibarıyla bu İlke Kararının 9'uncu paragrafı uyarınca kullanılan finansal durum tablosunda yer alanlar dışında başka bir tanımlanabilir varlık veya yükümlülük bulursa dâhi bunlar finansal tablolara alınmaz.
13. Edinen işletme, edinilen işletmedeki varsa kontrol gücü olmayan payların açılış finansal durum tablosu tarihi itibarıyla değerini, bu payların ilgili olduğu varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin işlem tarihindeki oransal payı üzerinden ölçer ve açılış finansal durum tablosuna yansıtır.
14. Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde şerefiye ortaya çıkmaz.
15. Ortak kontrole tabi işletme birleşmesinin aşamalı olarak gerçekleşen bir birleşme şeklinde ortaya çıkması durumunda edinilen işletme, daha önceden elinde bulundurduğu edinilen işletmedeki özkaynak payındaki yatırımını, açılış finansal durum tablosu tarihindeki defter değeri üzerinden finansal tablo dışı bırakır. Daha önceki raporlama dönemlerinde, edinilen işletme, edinilen işletmedeki özkaynak payının gerçeğe uygun değerindeki değişimleri diğer kapsamlı gelirden finansal tablolara almış olabilir. Böyle bir durumda, diğer kapsamlı gelirden finansal tablolara alınmış olan tutar, edinilen işletmenin önceden elinde bulundurduğu özkaynak payını doğrudan elden çıkarması halinde öngörülen yöntemle aynı şekilde finansal tablolara alınır.
16. Açılış finansal durum tablosunda ortak kontrole tabi işletme birleşmesi nedeniyle oluşacak muhtemel aktif - pasif uyumsuzluğu özkaynaklar altındaki "Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" kalemine yansıtılır.

Cari Döneme ve Karşılaştırmalı Döneme/Dönemlere ait Finansal Tablolar

17. Cari döneme ve karşılaştırmalı olarak sunulan döneme/dönemlere ait sunulacak finansal tablolarda konsolidasyon işlemleri, bu İlke Kararındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar* (TFRS 10) uyarınca gerçekleştirilir.

18. Cari döneme ait finansal tablolarda birleşme tarihi itibarıyla; birleşme için transfer edilen bedel, 16'ncı paragrafa göre belirlenen "Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" kaleminin birleşme tarihindeki tutarını azaltacak şekilde finansal tablolara yansıtılır. Birleşme tarihi itibarıyla, özkaynak payı ihracı dışında, transfer edilen bedelin hesaplanmasında TFRS 3 hükümleri uygulanır.
19. Birleşmenin pay değişimi yoluyla gerçekleşmesi durumunda edinilen işletme tarafından ihraç edilen paylar, nominal değerleri üzerinden finansal tablolara alınır. Dolayısıyla bu paylara ilişkin herhangi bir ihraç primi finansal tablolara yansıtılmaz. Söz konusu payların tutarı 16'ncı paragrafa göre belirlenen "Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" kaleminin birleşme tarihindeki tutarını azaltacak şekilde finansal tablolara yansıtılır.
20. Birleşmeyle bağlantılı olarak katlanılan maliyetler doğrudan kâr veya zarara yansıtılır.
21. Açılış finansal durum tablosu tarihi ile birleşme tarihi arasında kontrol gücü olmayan payların oranında değişiklik olması durumunda, kontrol gücü olmayan paylara ilişkin defter değeri, edinilen işletmenin net varlıklarındaki oransal payını yansıtacak şekilde düzeltilir. Kontrol gücü olmayan payların düzeltildiği tutar ile ödenen ya da alınan bedelin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, özkaynaklarda "Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" kalemine yansıtılır.

Kontrolün Kaybı

22. Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi sonucu edinilen bağlı ortaklığın daha sonradan kontrolünün kaybedilmesi durumunda TFRS 10'un ilgili hükümleri uygulanır. Kontrolü kaybedilen bağlı ortaklığa ilişkin "Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" kaleminde yer alan tutar, "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır ve dipnotlarda buna ilişkin açıklama yapılır. İşletme ayrıca bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesi sonucu ortaya çıkan kazanç veya kaybı kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalemde (Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmesiyle Edinilen Bağlı Ortaklığın Elden Çıkarılmasından Kazançlar/Kayıplar gibi) gösterir ya da dipnotlarında açıklar.

Edinilen İşletmenin Varlığının Sona Ermesi

23. Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi neticesinde edinilen işletmenin varlığının sona erip edinilen işletme bünyesine dâhil olması ya da sonradan böyle bir durumun ortaya çıkması veya bağlı ortaklığın sonradan infisah olması halinde "Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs

veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi” kaleminde yer alan tutar, ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin tamamı için tutarlı olarak uygulanmak üzere, olayın ortaya çıktığı raporlama döneminden başlanarak en fazla 5 raporlama dönemi içinde eşit tutarlar halinde “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılarak kapatılır.

Dipnot Açıklamaları

24. Edinen işletme, ortak kontrole tabi işletme birleşmelerine ilişkin aşağıdaki hususları açıklar:

- a) Edinilen işletmenin unvanı (unvanının bulunmaması durumunda edinilen işletmenin niteliğine ilişkin açıklama),
- b) Birleşme tarihi,
- c) Edinilen özkaynak paylarının yüzdesi,
- ç) İşletme birleşmesinin temel nedenleri ve edinilen işletmenin kontrolünün nasıl elde edildiği,
- d) Transfer edilen bedelin birleşme tarihindeki toplam değeri ve her bir ana sınıfa (örneğin nakit, maddi ve maddi olmayan duran varlık, üstlenilen yükümlülükler) göre gerçeğe uygun değeri,
- e) Koşullu bedele ilişkin olarak:
 - i. Birleşme tarihinde muhasebeleştirilen tutar,
 - ii. Koşullu bedele ilişkin sözleşmenin açıklanması ve ödeme tutarının belirlenme esası ve
 - iii. Sonuç (iskonto edilmemiş) aralığının bir tahmini veya bir aralık tahmin edilememesi durumunda bu bilgi ve niçin bir aralık tespit edilemediğinin nedenleri. Ödeme tutarının azami miktarının sınırsız olması durumunda, bu husus açıklanır.
- f) İşletme birleşmesi kapsamında açılış finansal durum tablosuna yansıtılan, edinilen varlıklar, üstlenilen yükümlülükler ve özkaynak unsurlarının her bir ana sınıf itibariyle tutarları,
- g) Bulunması durumunda, kontrol gücü olmayan payların açılış finansal durum tablosu tarihi itibariyle değeri,
- ğ) 16’ncı paragraf kapsamında açılış finansal durum tablosuna yansıtılan “Ortak

Kontrolle Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi” kaleminin tutarı,

- h) 20’nci paragraf kapsamında kâr veya zarara yansıtılmış olan birleşmeyle bağlantılı olarak katlanılan maliyetler,
- ı) 23’üncü paragraf kapsamında “Ortak Kontrolle Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi” kaleminden “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine yapılacak aktarımın kaç yılda gerçekleşeceği ve yıllık tutarı.

Yürürlükten Kaldırılan Mevzuat

- 25. Bu Karar ile 17/10/2018 tarihli ve 30568 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan 04/177 sayılı ve “Ortak Kontrolle Tabi İşletme Birleşmeleri” konulu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurul Kararı yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük ve Geçiş Hükümleri

- 26. Bu İlke Kararı, 01/01/2026 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri içerisinde gerçekleşen ortak kontrole tabi işletme birleşmelerine uygulanır.
- 27. Bu İlke Kararı ihtiyari olarak, 01/01/2026 tarihinden önce başlayan raporlama dönemlerinde gerçekleşen ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde de geriye dönük olarak uygulanabilir. Bu durumda bu İlke Kararı, geriye dönük uygulamanın yapıldığı birleşmelerden sonraki tüm birleşmelere de uygulanır ve geriye dönük uygulama hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.
- 28. 01/01/2026 tarihinden önce gerçekleşmiş olan ve bu İlke Kararının geriye dönük uygulanmadığı işletme birleşmeleri için 17/10/2018 tarihli ve 30568 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan 04/177 Sayılı ve “Ortak Kontrolle Tabi İşletme Birleşmeleri” konulu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurul Kararı uygulanır.

ORTAK KONTROLE TABİ İŞLETME BİRLEŞMELERİNİN

MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK İLKE KARARI UYGULAMA ÖRNEĞİ*

Örnek: Y ana ortaklığı, A ve B işletmelerinin kontrolünü elinde bulundurmakta ve konsolide finansal tablolarında A ve B işletmelerini bağlı ortaklık olarak konsolide etmektedir. Y ana ortaklığı, A İşletmesinin özkaynak paylarının tamamına, B İşletmesinin ise özkaynak paylarının %80'ine sahiptir. Y ana ortaklığının A ve B İşletmelerinin payları üzerindeki sahipliği, 20X4 yılından öncesine dayanmaktadır.

A İşletmesi, 31.12.20X4 tarihinde B İşletmesinin paylarının %10'unu 500.000 TL nakit bedel karşılığında satın almıştır.

A İşletmesi ayrıca, 30.06.20X5 tarihinde Y ana ortaklığının elinde bulunan B İşletmesinin özkaynak paylarının tamamını (B işletmesinin toplam özkaynak paylarının %80'ini) 4.500.000 TL nakit bedel karşılığında satın almıştır.

A İşletmesine ilişkin ilgili tarihlerdeki tutarlar aşağıdaki şekildedir:

	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Toplam Varlıklar	15.120.000	15.950.000	17.000.000
Toplam Yükümlülükler	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Net Varlıklar	12.620.000	13.450.000	14.500.000

Özkaynak Kalemlerine ilişkin Bilgiler			
	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Ödenmiş Sermaye	6.000.000	6.000.000	6.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	500.000	500.000	500.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	1.200.000	1.400.000	1.520.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	<i>1.200.000</i>	<i>1.400.000</i>	<i>1.520.000</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	920.000	950.000	980.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	<i>120.000</i>	<i>80.000</i>	<i>140.000</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	<i>800.000</i>	<i>870.000</i>	<i>840.000</i>
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.000.000	2.000.000	2.600.000
Dönem Net Kârı/Zararı	-	600.000	900.000
Toplam Özkaynaklar	12.620.000	13.450.000	14.500.000

Kapsamlı Gelire ilişkin Bilgiler			
	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Dönem Karı/Zararı	-	600.000	900.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	0	200.000	120.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>		<i>200.000</i>	<i>120.000</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	0	30.000	30.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>		<i>-40.000</i>	<i>60.000</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>		<i>70.000</i>	<i>-30.000</i>

* Örnek, temel olarak ortak kontrole tabi işletme birleşmesini ele almakta olup uygulama kolaylığı açısından TFRS'de yer alan bütün muhasebe ilkelerini (ertelenmiş vergi etkisi gibi) kapsamamaktadır; ayrıca finansal tablolarda yer alan her bir varlık ve yükümlülük kalemine yer verilmemiş olup bu tutarlar birleştirilerek sunulmuştur.

Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	0	230.000	150.000
Toplam Kapsamlı Gelir	0	830.000	1.050.000

**B İşletmesine ilişkin ilgili tarihlerdeki tutarlar aşağıdaki şekildedir:
(Y ana ortaklığının ilgili tarihlerdeki konsolide finansal tablolarına esas olan B İşletmesiyle ilgili tutarları yansıtmaktadır.)**

	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Toplam Varlıklar	7.500.000	8.150.000	9.045.000
Toplam Yükümlülükler	3.500.000	3.500.000	3.500.000
Net Varlıklar	4.000.000	4.650.000	5.545.000

Özkaynak Kalemlerine ilişkin Bilgiler			
	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Ödenmiş Sermaye	400.000	400.000	400.000
Sermaye Düzeltme Farkları	100.000	100.000	100.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	200.000	200.000	200.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	800.000	925.000	1.000.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	800.000	925.000	1.000.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	600.000	775.000	995.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	400.000	475.000	555.000
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	200.000	300.000	440.000
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	1.900.000	1.900.000	2.250.000
Dönem Net Kârı/Zararı	-	350.000	600.000
Toplam Özkaynaklar	4.000.000	4.650.000	5.545.000

Kapsamlı Gelire ilişkin Bilgiler			
	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Dönem Karı/Zararı	-	350.000	600.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	-	125.000	75.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	-	125.000	75.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	-	175.000	220.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	-	75.000	80.000
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	-	100.000	140.000
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	-	300.000	295.000
Toplam Kapsamlı Gelir	-	650.000	895.000

1.1.20X4 tarihli açılış finansal durum tablosu aşağıdaki şekilde hazırlanacaktır:

	1.1.20X4			
	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon	A İşletmesi (konsolide)
Toplam Varlıklar	15.120.000	7.500.000	-	22.620.000
Toplam Yükümlülükler	2.500.000	3.500.000	-	6.000.000
Net Varlıklar	12.620.000	4.000.000	-	16.620.000
Ödenmiş Sermaye	6.000.000	400.000	-400.000	6.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	2.000.000	100.000	-100.000	2.000.000
Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi			400.000	400.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	500.000	200.000	-40.000	660.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	1.200.000	800.000		1.840.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	<i>1.200.000</i>	<i>800.000</i>	<i>-160.000</i>	<i>1.840.000</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	920.000	600.000		1.400.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	<i>120.000</i>	<i>400.000</i>	<i>-80.000</i>	<i>440.000</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	<i>800.000</i>	<i>200.000</i>	<i>-40.000</i>	<i>960.000</i>
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.000.000	1.900.000	-380.000	3.520.000
Dönem Net Kârı/Zararı	-	-	-	-
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			800.000	800.000
Toplam Özkaynaklar	12.620.000	4.000.000		16.620.000
Dönem Karı/Zararı	-	-		-
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	-	-		-
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	-	-		-
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	-	-		-
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	-	-		-
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	-	-		-
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	-	-		-
Toplam Kapsamlı Gelir	-	-		-

31.12.20X4 tarihli konsolide finansal tablolar aşağıdaki şekilde hazırlanacaktır:

	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon			A İşletmesi (konsolide)
			Önceki Dönem Eliminasyon	Kontrol Gücü Olmayan Paylara Dağılım	İlave Kontrol Gücü Olmayan Pay Edinimi	
Toplam Varlıklar	15.950.000	8.150.000			-500.000	23.600.000
Toplam Yükümlülükler	2.500.000	3.500.000				6.000.000
Net Varlıklar	13.450.000	4.650.000				17.600.000
Ödenmiş Sermaye	6.000.000	400.000	-400.000			6.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	2.000.000	100.000	-100.000			2.000.000
Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi			400.000		-205.000	195.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	500.000	200.000	-40.000			660.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	1.400.000	925.000				2.232.500
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	<i>1.400.000</i>	<i>925.000</i>	<i>-160.000</i>	<i>-25.000</i>	<i>92.500</i>	<i>2.232.500</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	950.000	775.000				1.647.500
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	<i>80.000</i>	<i>475.000</i>	<i>-80.000</i>	<i>-15.000</i>	<i>47.500</i>	<i>507.500</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	<i>870.000</i>	<i>300.000</i>	<i>-40.000</i>	<i>-20.000</i>	<i>30.000</i>	<i>1.140.000</i>
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.000.000	1.900.000	-380.000			3.520.000
Dönem Net Kârı/Zararı	600.000	350.000		-70.000		880.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			800.000	130.000	-465.000	465.000
Toplam Özkaynaklar	13.450.000	4.650.000				17.600.000
Dönem Karı/Zararı	600.000	350.000				950.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	200.000	125.000				325.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	<i>200.000</i>	<i>125.000</i>				<i>325.000</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	30.000	175.000				205.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	<i>-40.000</i>	<i>75.000</i>				<i>35.000</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	<i>70.000</i>	<i>100.000</i>				<i>170.000</i>
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	230.000	300.000	-			530.000

31.12.20X4'te alınan kontrol gücü olmayan payların değeri		Diğer kapsamlı gelirin dağılımı			
B İşletmesinin net varlıkları	4.650.000	Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	925.000	10%	92.500
İlave kontrol gücü olmayan pay oranı	10%	Yabancı Para Çevrim Farkları	475.000	10%	47.500
Kontrol gücü olmayan pay tutarı	465.000	Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları	300.000	10%	30.000

"Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" kalemindeki değişim	
Kontrol Gücü Olmayan Paylardaki Değişim	465.000
Ödenen Bedel	-500.000
Diğer Kapsamlı Gelirdeki Değişim	-170.000
	-205.000

31.12.20X5 tarihli konsolide finansal tablolar aşağıdaki şekilde hazırlanacaktır:

	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon			A İşletmesi (konsolide)
			Önceki Dönem Eliminasyon	Kontrol Gücü Olmayan Paylara Dağılım	Birleşme İşlemleri	
Toplam Varlıklar	17.000.000	9.045.000	-500.000		-4.500.000	21.045.000
Toplam Yükümlülükler	2.500.000	3.500.000				6.000.000
Net Varlıklar	14.500.000	5.545.000				15.045.000
Ödenmiş Sermaye	6.000.000	400.000	-400.000			6.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	2.000.000	100.000	-100.000			2.000.000
Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi			195.000		-4.500.000	-4.305.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	500.000	200.000	-40.000			660.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	1.520.000	1.000.000				2.420.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	1.520.000	1.000.000	-92.500	-7.500		2.420.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	980.000	995.000				1.875.500
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	140.000	555.000	-47.500	-8.000		639.500
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	840.000	440.000	-30.000	-14.000		1.236.000
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.600.000	2.250.000	-450.000			4.400.000
Dönem Net Kârı/Zararı	900.000	600.000			-60.000	1.440.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			465.000	89.500		554.500
Toplam Özkaynaklar	14.500.000	5.445.000				15.045.000
Dönem Karı/Zararı	900.000	600.000				1.500.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	120.000	75.000				195.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	120.000	75.000				195.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	30.000	220.000				250.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	60.000	80.000				140.000
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	-30.000	140.000				110.000
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	150.000	295.000	-			445.000
Toplam Kapsamlı Gelir	1.050.000	895.000	-			1.945.000