ORTAK KONTROLE TABİ İŞLETME BİRLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK İLKE KARARI

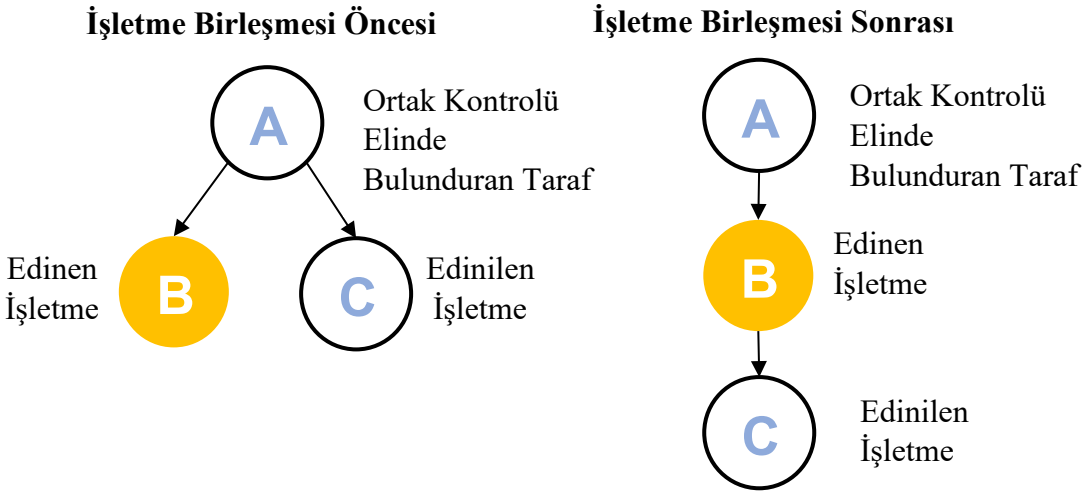
Amaç ve Kapsam

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 edinen 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 bulunsa 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 edinen 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, edinen işletme, edinilen işletmedeki özkaynak payının gerçeğe uygun değerindeki değişimleri diğer kapsamlı gelirde finansal tablolara almış olabilir. Böyle bir durumda, diğer kapsamlı gelirde finansal tablolara alınmış olan tutar, edinen 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'ıncı 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 edinen 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'ıncı 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 edinen 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, üstenilen 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

Kontrole 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 Kontrole 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 Kontrole 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 Kontrole Tabi İşletme Birleşmeleri" konulu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurul Kararı uygulanır.