

Tanımlar (I)

- **Kurul** : Sermaye Piyasası Kurulunu,
- **Ana ortaklık** : Bir başka ortaklığın bağlı ortaklığı durumunda olsun ya da olmasın, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklığı ve/veya müşterek yönetime tabi ortaklığı bulunan, hisse senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören şirketleri,
- **Bağlı ortaklık** : Ana ortaklığın, doğrudan veya diğer bağlı ortaklıkları veya iştirakleri vasıtasıyla, sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde %50'den fazla oranda hisseye, oy hakkına veya yönetim çoğunluğunu seçme hakkına veya yönetim çoğunluğuna sahip olduğu işletmeleri

Tanımlar (II)

- **Müşterek yönetime tabi ortaklık** : Yönetimi, konsolidasyona dahil ortaklıklar ile birlikte veya tek başına başka hissedar ve/veya hissedarlar grubunca ortak olarak paylaşılan işletmeleri,
- **İştirak** : Ana ortaklığın, yönetimine ve işletme politikalarının belirlenmesine katılma anlamında devamlı bir bağının ve/veya doğrudan veya dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisinin bulunduğu ya da sermayesinde yüzde yirmi veya daha fazla, yüzde elliden az oranda paya veya bu oranda yönetime katılma hakkına sahip bulunduğu işletmeleri,
- **Konsolidasyon yöntemi** : Konsolidasyon kapsamındaki ana ortaklık ve bağlı ortaklıklara ait mali tablolarla yer alan varlık, borç, özkaynaklar, gelir ve giderlerin bir bütün olarak birleştirilmesi ve konsolidasyon ilke ve esasları çerçevesinde gerekli düzeltmelerin yapılarak konsolide mali tabloların hazırlanması yöntemini

Tanımlar (III)

- **Müşterek yönetim konsolidasyonu yöntemi** : Konsolidasyon kapsamındaki müşterek yönetime tabi ortaklıklara ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, özkaynaklar, gelir ve giderlerin ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların sahip olduğu payın yüzdesi ile konsolidasyona alınması ve buna uygun konsolidasyon düzeltmelerinin yapılarak konsolide mali tabloların hazırlanması yöntemini,
- **Özkaynak yöntemi** : İştiraklerin başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilerek, bu tutarın iştirakin özkaynağından ana ortaklığın payına düşen kısmı gösterecek şekilde artırılması veya azaltılması suretiyle mali tablolara yansıtılması yöntemini,

Tanımlar (IV)

- **Ana ortaklık dışı özsermaye** : Konsolide bilançoda, bağlı ortaklıkların özsermayelerinden ana ortaklığın doğrudan ve/veya dolaylı kontrolü dışında kalan paylara isabet eden kısmı,
- **Ana ortaklık dışı kâr-zarar** : Konsolide bilançoda, bağlı ortaklıkların net dönem kârlarından ana ortaklığın doğrudan ve/veya dolaylı kontrolü dışında kalan paylara isabet eden kısmı,
- **Konsolide mali tablolar** : Ana ortaklığın unvanı altında düzenlenen ve ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlık, borç, özkaynak, gelir ve giderlerini, finansal durumundaki değişikliklerini bir bütün olarak gösteren, müşterek yönetime tabi şirketlerdeki ana ortaklığın payını içeren, dipnotlarıyla birlikte konsolide bilanço, konsolide gelir tablosu ile bu tabloların eki diğer konsolide mali tabloları, ifade eder.

Konsolide mali tablo düzenleme, ilan ve bildirim zorunluluğu (I)

- Ana ortaklıklar, ara ve yıllık dönemler itibarıyla, konsolide mali tablo düzenlemek ve bu tabloları bu Tebliğde ve Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerinde belirlenen esaslar çerçevesinde ilan etmek ve Kurula ve yayımlanmak üzere ilgili borsaya bildirmek zorundadırlar. Konsolide mali tablolara ilişkin ilanlar ve bildirimler, ara ve yıllık mali tablolar için Kurulun muhasebe standartlarına ilişkin diğer tebliğlerinde öngörülen ilân ve bildirim yükümlülüklerinin son gününden itibaren altı hafta içinde yapılır. Konsolide mali tablo ve raporlarını ilan edecek ortaklıklar, konsolide olmayan mali tablolarını ilan etmeyebilirler. Ancak bu tablolar Kurula ve Borsaya bildirilir.
- Menkul kıymetleri halka arz olunan veya arz olunmuş sayılan anonim ortaklıklarca herhangi bir yolla halka yapılacak duyurularda, bu Tebliğe uygun olarak hazırlanmamış konsolide mali tablolar veya bu tablolarda yer alan veriler kullanılamaz.

Konsolide mali tablo düzenleme, ilan ve bildirim zorunluluğu (II)

- Halka yapılacak duyuru ve açıklamalarda, bu Tebliğe uygun olarak hazırlanmamış konsolide mali tabloların veya bu tablolarda yer alan verilerin kullanılması, halka yapılan yazılı açıklama ve ilanlarda menkul kıymetlerin değerini etkileyecek önemli hususlara ilişkin gerçeğe aykırı veya noksan bilgi verilmesi sayılır.
- Konsolide yıllık mali tablolar bir önceki dönem yıllık konsolide mali tabloları ile ve konsolide ara mali tablolar bir önceki yılın aynı ara dönemi konsolide mali tabloları ile karşılaştırmalı olarak düzenlenir.

Konsolidasyon kapsamı dışında tutulma şartları

- Bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar, aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde, konsolidasyona tabi tutulmayabilir:
 - a) Bağlı ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların yakın bir gelecekte elden çıkarılmak amacıyla geçici olarak elde tutulması,
 - b) Bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklığın ciddi ve uzun süreli kısıtlar altında faaliyet göstermesi nedeniyle ana ortaklığa fon aktarım gücünün bulunmaması.
- Yukarıda belirtilen şartlar dışında, gerek ilgili işletmenin küçük olması gerekse faaliyet hacminin düşük olması gibi nedenlerle, konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkilemeyen işletmeler de konsolidasyon kapsamı dışında tutulabilir.
- Bu şekilde konsolidasyon kapsamı dışında tutulan paylar, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemeleri çerçevesinde değerlemeye tabi tutulur.

Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde genel esaslar (I)

- Konsolide mali tabloların hazırlanmasında aşağıdaki esaslara uyulur.
 - a) Bağlı ortaklıklar, konsolidasyon yöntemi; müşterek yönetime tabi ortaklıklar, müşterek yönetim konsolidasyonu yöntemi; geçici amaçla iktisap edilen menkul kıymetler, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerine göre değerlendirilir.
 - b) Konsolide mali tabloların, bu Tebliğe uygun şekilde düzenlenmesi ve konsolidasyona tabi ortaklıkların bir bütün olarak varlıklarını, kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam ve doğru yansıtması esastır.

Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde genel esaslar (II)

- c) Konsolidasyona tabi ortaklıkların mali tabloları farklı muhasebe politikaları benimsenerek düzenlenmiş ise, muhasebe politikalarının neden olduğu farklılıklar Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri çerçevesinde ortak muhasebe politikaları uygulanarak konsolide mali tabloların hazırlanması sırasında giderilir. Muhasebe politikalarının neden olduğu farklılıkların tam olarak hesaplanması imkansız ise, düzeltme işlemi belli varsayım ve tahminlere göre yapılır ve bu varsayım ve tahminler dipnotlarda açıklanır.

Konsolide mali tabloların düzenlenmesinde genel esaslar (III)

- d) Ana ortaklık ile bağı ortaklığın, müşterek yönetime tabi ortaklığın veya iştirakin hesap dönemlerinin kapanış tarihleri arasında üç aydan fazla süre olması halinde, ana ortaklık, bağı ortaklık, müşterek yönetime tabi ortaklık ve iştirak için Kurulun ara mali tablolara ilişkin düzenlemesi çerçevesinde, ana ortaklığın hesap dönemi esas alınarak hazırlanacak ara mali tablolar kullanılır. Hesap dönemlerinin kapanış tarihleri arasında üç aydan az süre bulunması halinde, önceki tarihi içeren mali tablolar Kurulun muhasebe standartları ilgili düzenlemelerinde yer alan “Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar” ve “Şarta Bağı Olaylar”a ilişkin esaslar çerçevesinde konsolide mali tablo tarihi ile uyumlaştırılır. Ana ortaklığın hesap döneminin konsolidasyon kapsamındaki diğerk ortaklıkların hesap dönemlerine göre üç aydan daha fazla bir farklılık gösterdiği durumlarda, ana ortaklığın hesap döneminin esas alınması gerekmektedir birlikte, konsolidasyon kapsamındaki ortaklıklar arasında yoğunlaşma olduğu durumlarda en fazla yoğunlaşma bulunan hesap dönemi esas alınır.

Bu Tebliğde hüküm bulunmayan hallerde, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerinde yer alan kavram, ilke, standart ve formlara uyulması zorunludur. Bu Tebliğ ve Kurulun ilgili diğer düzenlemelerinde yer almayan hususlarda, uluslararası muhasebe standartlarına uyulur.

Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı ortaklıklara ve müşterek yönetime tabi ortaklıklara ilişkin hükümler saklıdır.

Konsolide bilançonun düzenlenmesine ilişkin esaslar (I)

- Konsolide bilançonun düzenlenmesinde aşağıdaki esaslara uyulması zorunludur.
- a) Konsolidasyon kapsamındaki ortaklığın bağlı ortaklık haline geldiği tarih itibarıyla ve daha sonraki pay alımlarında bir defaya mahsus olmak üzere, ana ortaklığın bağlı ortaklığın sermayesinde sahip olduğu payların elde etme maliyeti, bu payların bağlı ortaklığın makul değere göre değerlenmiş bilançosundaki özsermayesinde temsil ettiği değerden mahsup edilir. Kayıtlı değer lehine oluşan fark, pozitif şerefiye olarak konsolide bilançonun aktifinde ayrı bir kalemde gösterilir ve şerefiyenin izafe edildiği ekonomik birimin faydalı ömrünü geçmemek üzere en fazla 20 yıl içinde itfa edilir; kayıtlı değer aleyhine oluşan fark ise negatif şerefiye olarak bilançonun aktifinde negatif olarak ayrı bir kalemde gösterilir ve en fazla 20 yıl içinde itfa edilir. Ancak, bu tutarlar ilgili bağlı ortaklığın dönem zararından mahsup edilebilir. Bu şekilde her bir bağlı ortaklık için hesaplanacak pozitif şerefiyeler aktifte “maddi olmayan duran varlıklar” hesap grubu altında ‘bağlı ortaklıklar şerefiyesi’ olarak, negatif şerefiye ise aynı hesap grubu içerisinde negatif bir kalem olarak “bağlı ortaklıklar negatif şerefiyesi” olarak konsolide bilançoğa yansıtılır. Önceki dönemlerde elde edilen bağlı ortaklıklar için gerekli şerefiye ve itfa payı hesaplamaları yapılarak sonuçlar geçmiş yıllar kar veya zararı ile ilişkilendirilir.

Konsolide bilançonun düzenlenmesine ilişkin esaslar (II)

- b) Ana ortaklık ile bağı ortaklıkların ödenmiş sermayesi ve satın alma tarihindeki özsermayeleri dışındaki bilanço kalemleri toplanır.
- c) Yapılan toplama işleminde, konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerinden olan alacak ve borçları karşılıklı indirilir. Ortaklıklar, birbirlerinin borçlanmayı temsil eden menkul kıymetlerine veya kıymetli evrakına sahiplerse, söz konusu menkul kıymetler ve kıymetli evrak da indirim tabi tutulur.

Konsolide bilançonun düzenlenmesine ilişkin esaslar (III)

- d) Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerinden satın almış oldukları dönen ve duran varlıklar, ilke olarak, bu varlıkların konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklara olan elde etme maliyetleri üzerinden gösterilmesini sağlayacak düzeltmeler yapılmak suretiyle bulunan tutarları üzerinden konsolide bilançoda yer alır.

Stokların konsolide bilançoda gösterilmesinde 9 uncu maddenin (b) bendi hükmü gözönünde tutulur.

İlk madde ve malzeme, yarı mamul, ara mamul, mamul ve emtianın satış işlemi sonunda stoklarda kalan tutarın ve/veya kâr-zararın tespitinin imkansız olduğu durumlarda bu hesaplama belli varsayımlar altında yapılır ve kullanılan varsayımlar dipnotlarda açıklanır.

Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların kendi aralarında alım-satıma konu olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklar arasındaki işlem nedeniyle oluşmuş gelir ve gider kalemlerinden arındırılarak konsolide mali tablolara yansıtılmasını sağlamak üzere, satış kâr-zararının yanısıra, satış nedeniyle doğan yeni şartlarda yapılan hesaplamalarla satış öncesi şartların devamı niteliğindeki hesaplamalar arasındaki amortisman farkları ile yeniden değerlendirilmesi halinde yeniden değerlendirme değer artış fonu farkları da ilgili hesaplarla karşılıklı mahsup edilir.

Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklar arasındaki amortismanına tabi sabit kıymet satış kâr-zararının, amortismanına tabi sabit kıymet satış kâr-zararı elimine edilmeden önceki konsolide net kâr-zararın %5'ini aşmaması halinde, dördüncü paragrafta belirtilen mahsup işlemleri yapılmayabilir. Bu durumda konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

Konsolide bilançonun düzenlenmesine ilişkin esaslar (IV)

- e) Konsolide bilançonun ödenmiş/çıkarılmış sermayesi ilke olarak ana ortaklığın ödenmiş/çıkarılmış sermayesidir; konsolide bilançoda bağlı ortaklıkların ödenmiş/çıkarılmış sermayesi yer almaz. Ancak, bağlı ortaklıkların ana ortaklıkta pay sahibi olmaları durumunda, konsolide bilançonun ödenmiş/çıkarılmış sermayesi, (a) bendi uyarınca yapılan işlem nedeniyle, ana ortaklığın ödenmiş/çıkarılmış sermayesinden daha az olabilir.

Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerine sermaye taahhütlerinden kaynaklanan borçlarının bulunması halinde bu borçlar, ilgili oldukları ödenmemiş sermaye ve varsa emisyon primi alacaklarından indirilerek tasfiye edilir.

Konsolide bilançonun düzenlenmesine ilişkin esaslar (V)

- f) Konsolidasyon kapsamındaki bağı ortaklıkların ödenmiş/çıkarılmış sermaye dahil bütün öz sermaye hesap grubu kalemlerinden, ana ortaklık ve bağı ortaklıklar dışı paylara isabet eden tutarlar indirilir ve konsolide bilançonun özsermaye hesap grubundan önce, "Ana Ortaklık Dışı Özsermaye" hesap grubu adıyla gösterilir.
- g) Bir bağı ortaklıkla ilgili olarak ana ortaklık dışı paya isabet eden zararın tutarı, bağı ortaklıktaki ana ortaklık dışı pay tutarını aşabilir. Bu durumda, ana ortaklık dışı pay sahiplerinin zararı karşılamaya zorunlu ve mali açıdan yeterli olmaması durumunda fazla olan kısım ana ortaklığın payından mahsup edilir. Konsolidasyona tabi ortaklığın daha sonra kara geçmesi halinde, daha önce mahsup edilen tutarlara ulaşıncaya kadar tüm karlar ana ortaklığın payına ilave edilir.
- h) Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların faaliyet konularının birbirinden çok farklı olması halinde, konsolide bilançonun hesap grupları faaliyet konuları itibarıyla sınıflandırılabilir veya konu dipnotlarda açıklanabilir.

Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin esaslar (I)

- Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesinde aşağıdaki esaslara uyulması zorunludur.
 - a) Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların gelir tablosu kalemleri ayrı ayrı toplanır. Hesap dönemi içinde elde edilen bağlı ortaklıklar için gelir tablosu kalemlerinin toplanmasında bağlı ortaklığın elde edildiği tarihten sonra gerçekleşenler dikkate alınır.
 - b) Yapılan toplama işleminde konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirinden yapmış oldukları mal ve hizmet satışları, toplam satış tutarından ve satılan mal maliyetinden indirilir. Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların stoklarına ilişkin bu ortaklıklar arasındaki mal alım-satımından doğan kâr, konsolide mali tablolarda stoklardan düşülerek satılan malın maliyetine eklenir; zarar ise stoklara eklenerek satılan malın maliyetinden düşülür.

Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin esaslar (II)

- c) Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirleriyle olan işlemleri nedeniyle oluşmuş gelir ve gider kalemleri ilgili hesaplarla karşılıklı mahsup edilir.

Konsolidasyona tabi ortaklıklar arasında amortismanına tabi iktisadi kıymet alım satımına ilişkin kâr-zarar ve amortisman farklarının mahsubunda 8 inci maddenin (d) bendi hükmü gözönünde tutulur.

- d) Konsolidasyon kapsamındaki bağlı ortaklıkların net dönem kâr veya zararlarından konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklar dışındaki paylara isabet eden kısım, net konsolide kâr-zarardan önce "Ana Ortaklık Dışı Kâr-Zarar" hesap grubu adıyla indirim veya artırım olarak gösterilir.

Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin esaslar (III)

- e) Gelir tablosuna, bağılı ortaklığın elde edilme ve elden çıkarılma tarihleri arasında geçen süredeki işlemleri dahil edilir. Bağılı ortaklığın elden çıkarılması durumunda, elde edilen gelir ile bağılı ortaklığın aktiflerde izlenen tutarından borçlarının çıkarılması sonucu bulunan tutar arasındaki fark gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
- f) Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların faaliyet konularının birbirinden çok farklı olması halinde konsolide gelir tablosu kalemleri faaliyet konuları itibari ile sınıflandırılabilir veya konu dipnotlarda açıklanır.

Müşterek yönetim konsolidasyonu yönteminin uygulanması

- Müşterek yönetime tabi ortaklıkların mali tablolarında gösteriminde müşterek yönetim konsolidasyonu yöntemi uygulanır.
- Bu yöntem esas itibarıyla konsolidasyon yöntemi kapsamında yapılan işlemlerle aynıdır. Ancak, müşterek yönetim konsolidasyonu ile ilgili işlemlere başlanmadan önce, ilgili müşterek yönetime tabi ortaklıklara ait bilanço ve gelir tablosuna ait büyüklükler ana ortaklığın doğrudan ve/veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla sahip olduğu müşterek yönetime tabi ortaklıktaki pay yüzdesi kadar dikkate alınarak toplanır. Bu işlemler sonucunda oluşturulan konsolide mali tablolarında ana ortaklık dışı özsermaye ve ana ortaklık dışı kar-zarar tutarları bulunmaz

Özkaynak yönteminin uygulanması (I)

- İştirakler özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.
- İşletmelerin iştirak niteliği kazandığı tarih itibarıyla ve daha sonraki pay alımlarında, bir defaya mahsus olmak üzere, ana ortaklığın iştirakin sermayesinde sahip olduğu payların elde etme değeri ile bu payların iştirakin makul değerler esas alınarak düzenlenmiş bilançosundaki özsermayesinde temsil ettiği değer arasında oluşan pozitif veya negatif fark şerefiye olarak bilançoda ayrı kalemler olarak gösterilir ve konsolidasyonda belirtilen şekilde itfa edilir. Bu şekilde her bir iştirak için hesaplanacak pozitif şerefiyeler aktifte “maddi olmayan duran varlıklar” hesap grubu altında, ‘iştirakler şerefiyesi’ olarak, negatif şerefiye ise aynı hesap grubu içerisinde negatif bir kalem olarak “iştirakler negatif şerefiyesi” olarak konsolide bilançoya yansıtılır. Önceki dönemlerde elde edilen iştirakler için gerekli şerefiye ve itfa payı hesaplamaları yapılarak sonuçlar geçmiş yıllar kar veya zararı ile ilişkilendirilir.

Özkaynak yönteminin uygulanması (II)

- Bu yöntemde iştirakler öncelikle elde etme maliyeti ile kaydedilir. Hesaplanan şerefiye tutarına göre gerekli değer düzeltmeleri yapıldıktan sonra, mali tabloların hazırlanması sırasında bu tutar iştirakin özsermayesinden ana ortaklığın payına düşen kısma isabet eden tutar kadar artırılır veya azaltılır. Bu işlemlerde, elde etme maliyetine kıyasla özsermaye payına isabet eden tutarda meydana gelen artışlar kâr, azalışlar ise zarar olarak gelir tablosunda gösterilir. Özsermayedeki değişikliğin kâr veya zarar dışındaki özsermaye kalemlerinden kaynaklanması halinde ana ortaklığın özsermayesinde de bu kalemlere ilişkin gerekli düzeltmeler yapılır. İştiraklerden tahsil edilen kâr payları ilgili iştirak tutarından düşülür. İştirakin olağanüstü gelir ve giderlerinden kaynaklanan özkaynak değişiklikleri gelir tablosunda diğer olağanüstü kalemlerle birlikte veya ayrı bir olağanüstü kalem olarak gösterilebilir.

Özkaynak yönteminin uygulanması (III)

- Ana ortaklığın, iştirakin zararlarındaki payı iştirakin bilanço değerine eşit veya bundan fazla ise iştirak iz bedeli ile izlenir. Ana ortaklığın iştirak adına yükümlülükler üstlenmesi veya iştirak adına ödemeler yapması durumunda bu tutarlar, gerekirse karşılık ayırmak suretiyle, zarar olarak dikkate alınır ve ilgili iştirak ile ilişkilendirilir. İz bedeliyle izlenen iştirakin özkaynaklarındaki azalmanın ortaklığın payına düşen kısmı ayrıca dipnotlarda belirtilir.

Makul Değer Hesaplaması

- Bu Tebliğe göre hazırlanacak mali tablolardaki Şerefiyenin belirlenmesinde kullanılacak makul değer, bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir iliŐkiden etkilenmeyecek Şartlar altında bir varlığın el deęiŐtirebileceęi fiyatı veya yokumllklerin yerine getirilmesinde esas teŐkil edecek olan meblağı ifade eder. Gayrimenkullerin makul değerinin belirlenmesinde uzman kuruluŐlarının ve eksperlerin goruŐleri esas alınır.

Şerefiyenin belirlenmesinde karşılaşılan güçlüklerin çözömlenmesine ilişkin hükümler

- İlk defa düzenlenecek konsolide mali tablolarıda, önceki yıllarda elde edilen bağı ortaklık ve iştiraklere ilişkin şerefiyenin belirlenmesinde hesaplama güçlüğü bulunması halinde, daha sonraki yılların mali tablo verilerinin dikkate alınması gibi uygun yöntemler kullanılabilir. Bu durumda, yöntemler hakkında bilanço dipnotlarında açıklama yapılması zorunludur.

Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağılı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar

(I)

- Yabancı bir ülkede faaliyet gösteren bağılı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi yabancı işletmelerin ana ortaklığın bilançosunda gösteriminde bu madde hükümlerine uyulur.
- Yabancı işletmeler, konsolidasyon kapsamında ana ortaklığın mali tablolarında yabancı işletmenin şube benzeri veya bağımsız nitelikte olmalarına göre farklı işleme tabi tutulur.
- Ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmakla birlikte, faaliyetleri ana ortaklığın uzantısı olan, ana ortaklığın yurt dışı faaliyetlerini yürütmekle görevli bulunan yabancı işletmeler şube benzeri yabancı işletmelerdir.

Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağılı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar

(II)

- Şube benzeri işletmelerin işlemleri ana ortaklığın işlemleri gibi değerlemeye tabi tutulur. Bu çerçevede, parasal kalemler bilanço tarihindeki piyasa kurları kullanılarak, parasal olmayan kalemler ise işlem tarihindeki veya makul değerlerin belirlendiği tarihteki geçerli piyasa kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir. Çevrim işleminden kaynaklanan kur farkları gelir tablosu ile ilişkilendirilir
- Şube benzeri işletmeler dışında kalan işletmeler, bağımsız yabancı işletmelerdir. Bağımsız yabancı işletmeler, esas itibarıyla faaliyet gösterdikleri ülkelerde borçlanma, üretimde bulunma, harcama yapma anlamında bağımsız hareket etme kabiliyetine sahip olup, döviz kurundaki değişikliklerin hem bu ortaklığın hem de ana ortaklığın gelecekte beklenen nakit akımları üzerine doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır.
- Bağımsız yabancı işletmelerin mali tablolarının ana ortaklık tarafından konsolide mali tablolara dahil edilmesinde aşağıdaki ilkelere uyulur.

Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağılı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar

(III)

- Parasal ve parasal olmayan yükümlülükler bilanço gününde geçerli olan piyasa kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir. Gelir ve gider kalemleri, işlem gününde geçerli olan kurlar üzerinden Türk Lirasına çevrilir. Eğer ilgili işletme yüksek enflasyonlu bir ülkede faaliyet gösteriyorsa, bu durumda bilanço tarihinde geçerli olan piyasa kurları dikkate alınır. Çevrim işleminden kaynaklanan kur farkları, konsolide bilançoda özsermaye hesap grubu altında “Çevrim Farkları” hesabında, bunun ana ortaklık dışı paylara isabet eden kısmı “Ana Ortaklık Dışı Paylar” hesabında izlenir.

Tarafların Bilgi Sağlama Yükümlülüğü

- Bir ortaklığın iştiraki, bağlı ortaklığı veya müşterek yönetime tabi ortaklığı olması nedeniyle mali tablolarındaki bilgileri ana ortaklığın konsolide mali tablolarının hazırlanmasında veya iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak olan işletmeler ve bunların bağımsız denetçileri, mali tablo hazırlanmasında kullanılacak söz konusu bilgileri uygun bir süre içerisinde ilgi ana ortaklığa veya işletmeye vermek, makul değere ilişkin bilgileri tutmakla yükümlüdür

Kar dağıtımı

- İşletmeler, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde düzenlenmiş mali tablolarda bulunan net dönem kârından, Kurulun muhasebe standartlarına ilişkin diğer düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanmış mali tablolardaki net dönem karı üzerinden Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ayrılması gereken yedek akçelerin toplamının düşülmesi suretiyle bulunan tutardan fazlasını kâr payı olarak dağıtamazlar. Konsolide mali tablolarda bulunan net dönem kârının, diğer tablolardaki net dönem kârından daha az olması durumunda, kâr dağıtımı için daha az olan tutar esas alınır. Bu şekilde bulunan kârın daha sonraki yıllarda dağıtmaya karar verilmesi durumunda da bunların tarihi değerleri dikkate alınır. Kurulun kar dağıtımına ilişkin düzenlemeleri saklıdır.

Konsolide mali tabloların dipnotları (I)

➤ Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerinde öngörülenlere ilave olarak, konsolide mali tabloların dipnotlarında aşağıdaki açıklamalara yer verilir:

a) Konsolide mali tablolara dahil edilen bağlı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi ortaklıklar ve iştiraklerin ünvanı, sermayesi ve sermayeleri içinde ana ortaklık ile diğer bağlı ortaklıkların sahip oldukları paylar,

b) Ana ortaklığın, bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklıkları, iştirakleri veya bunların veya kendi ortakları veya yöneticileri vasıtasıyla yönetiminde % 20'den fazla oy hakkına, yöneticilerini seçme hakkına veya yönetimine sahip olmakla birlikte sermayesinde pay sahibi olunmaması nedeniyle konsolide mali tablolara dahil edilemeyen bağlı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi ortaklıklar ve iştiraklerle yapılan işlemlerin konsolide mali tablo kalemleri üzerindeki etkilerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar,

Konsolide mali tabloların dipnotları (II)

- c) Konsolide mali tablolara dahil edilen ortaklıkların kompozisyonunda bir önceki döneme göre oluşan değişiklik,
- d) Konsolide mali tabloların kapsamına girmeyen iştiraklerde ana ortaklığın sahip olduğu hisseler ve bu hisselerin muhasebeleştirilmelerine ilişkin bilgiler,
- e) Konsolidasyona dahil edilmeyen ve ana ortaklık ve bağlı ortaklık ile sermaye, yönetim ve denetim bakımından ilişkili bulunan ortaklıkların dahil edilmeme nedenleri,

Konsolide mali tabloların dipnotları (III)

- f) İflas veya tasfiye halinde olan veya kanuni merkezleri yurt dışında bulunan konsolide mali tablo kapsamındaki bağılı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi ortaklıklar ve iştirakler ile bunlara ilişkin bilgiler,
- g) Konsolide mali tablo uygulamasında yıllar arasında farklı muhasebe politikaları uygulanmışsa nedenleri ve parasal etkileri,
- h) Konsolide mali tablolara dahil edilen ortaklıklar arasındaki her bir ikili sermaye ilişkisi bazında şerefiye tutarları

Konsolide mali tabloların dipnotları (IV)

- i) Her bir bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi ortaklık ve iştirak bazında ana ortaklığın doğrudan veya dolaylı kontrolü dışında kalan paylar,
- i) 7 nci maddenin (c) bendine göre kullanılan varsayımlara ilişkin açıklama,
- j) Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların konsolide mali tablo düzenleme tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklama gerektiren hususlara ilişkin bilgi,
- k) 8 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen hususlar,
- l) 8 inci maddenin birinci fıkrasının (h) bendinde belirtilen hususlar,
- m) 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (f) bendinde belirtilen hususlar,

Konsolide mali tabloların dipnotları (V)

- n) 13 üncü maddede belirtilen yöntemlere ilişkin açıklama,
- o) 21 inci maddede belirtilen hususlar,
- ö) Konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkileyen ya da bunların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması bakımından açıklanması gerekli olan diğer bilgiler,
- p) Konsolide mali tablolara dahil edilen ortaklıklar arasındaki işlemlerle ilgili olarak, bilanço ve gelir tablosu ana kalemleri itibarıyla, elimine edilen kalemler ve tutarları.

İlk konsolide mali tablolar

- Ana ortaklıklar, Kurulca yayımlanmış olan düzenlemelerde yer alan esaslar çerçevesinde ilk kez hazırlayacakları ve yayımlayacakları konsolide mali tabloları, bir hesap dönemine mahsus olmak üzere karşılaştırmalı olarak hazırlamayabilirler. Ancak, tutarlılık kavramının sonucu olarak, gerekli açıklamaları konsolide bilanço dipnotlarında yapmakla yükümlüdürler. Konsolidasyona tabi tutulan bağlı ortaklıkların geçmiş yıl kar veya zararlarının ana ortaklığın ilgili hesaplarında izlenmesi zorunludur.

Diğer mevzuat uyarınca düzenlenen konsolide mali tablolar

- Ortaklıklar, varsa kendi özel mevzuatlarına göre belirlenmiş şekil ve esaslar çerçevesinde konsolide mali tablo ve raporlarını düzenleyerek yayımlarlar; ancak konsolide mali tablo ve raporların düzenlenmesi ve yayımlanması ile ilgili olarak söz konusu özel mevzuatta hüküm bulunmaması halinde bu Tebliğ hükümleri uygulanır.

Konsolide mali tabloların bağımsız denetimi

- Konsolide mali tabloların bağımsız denetimi ana ortaklığın bağımsız denetimi görevini üstlenmiş bulunan bağımsız denetleme kuruluşu tarafından yerine getirilir. Bağımsız denetleme kuruluşunun denetim faaliyeti kapsamında ihtiyaç duyacağı bilgi ve belgelerin temini, ana ortaklığın sorumluluğundadır. Bu kapsamdaki bağımsız denetim faaliyeti, Kurulun bağımsız denetim hakkındaki düzenlemelerine uygun olarak yürütülür.

Konsolidasyona dahil işletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında kullanılacak standartlar

- Konsolide mali tablolara dahil işletmelerin mali tablolarının hazırlanmasında Kurulun muhasebe standartlarıyla ilgili düzenlemelerinde belirtilen hükümlere uyulması esastır. Ancak, başka bir ülkede bulunan işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış mali tabloları; Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin kendi özel mevzuatına göre hazırlanmış mali tabloları, konsolidasyona esas alınacak mali tablolarının hazırlanmasında kullanılabilir. Bu durumda konu hakkında dipnotlarda bilgi verilir.