

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ
UYGULANMASINA YÖNELİK İLKE KARARI**

Sayı : 2018-1
Konu : Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi
İlişkili Standartlar : TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*

I. Ön Bilgi

İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*’nde düzenlenmiştir. TFRS 3’te işletme birleşmesi; “*Bir edinen işletmenin, bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya başka bir olay*” şeklinde tanımlanmıştır.

Bununla birlikte, TFRS 3’te 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 tanımlanmış olup, TFRS 3’te bu birleşmelerin muhasebeleştirilmesine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca TFRS 3’ün 2’nci paragrafında açıkça ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin bu TFRS’nin kapsamı dışında olduğu belirtilmektedir. Diğer taraftan, TFRS 3’ün bu konu hakkında rehberlik sağlayan hükümleri bulunmakla birlikte, söz konusu hükümlerde de muhasebeleştirmeye yönelik bir belirleme yapılmamaktadır (bakınız: TFRS 3 B1-B4 paragrafları).

**II. Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi
Konusunda TFRS Hükümlerinin Değerlendirilmesi**

Yukarıda yer verilen hükümler çerçevesinde, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında (TFRS) ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin özel bir hüküm bulunmadığı görülmektedir. Bu itibarla, ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde edinen işletmelerin, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*’ın 10-12’nci paragraflarında yer verilen hiyerarşi çerçevesinde uygun bir muhasebe politikası seçmeleri gerekmektedir.

III. Ortak Kontrolle Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilme Esasları

Ülkemiz uygulamasında görülen muhasebe politikalarına ilişkin farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla, TMS 8'in söz konusu paragraflarında yer verilen hiyerarşiye uygun olarak ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde **hakların birleştirilmesi** (*pooling of interest*) yöntemi kullanılır. Bu yöntemle göre;

1. Edinen işletme, edinilen işletmenin varlık ve yükümlülüklerini birleşme tarihindeki TFRS'ye göre belirlenmiş defter değerleri üzerinden finansal tablolara alır. Bu kapsamda aşağıdaki esaslara uyulur:
 - (a) Edinilen işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin, birleşme tarihi itibarıyla ortak kontrolü elinde bulunduran taraf açısından taşıdığı defter değerleri dikkate alınır. Bu itibarla, söz konusu varlık ve yükümlülüklerin defter değerleri olarak aşağıdaki finansal durum tablolarından uygun olanında birleşme tarihi itibarıyla yer alması gereken defter değerleri kullanılır:
 - i. Ortak kontrolü elinde bulunduran tarafın 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 tarafın 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 olarak dikkate alınır.
 - ii. Aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı (i) alt bendindeki finansal durum tablosunun bulunmaması durumunda, edinilen işletmenin TFRS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal durum tablosu:
 - Ortak kontrolü elinde bulunduran tarafın gerçek kişi olması nedeniyle finansal tablo hazırlanmaması.
 - Hem ortak kontrolü elinde bulunduran tarafın hem de daha üst bir ana ortaklığın TFRS dışında başka bir raporlama çerçevesine göre finansal tablolarını hazırlıyor olması.

- iii. Edinilen işletmenin TFRS dışında başka bir finansal raporlama çerçevesine göre finansal tablolarını hazırlıyor olması nedeniyle (ii) alt 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 TFRS'ye geçiş tarihi olarak kabul edilir.
- (b) Yeknesak muhasebe politikalarının uygulanması amacıyla gerekli düzeltmeler yapılır.
- (c) Edinen işletme ile edinilen işletme arasında gerçekleşen işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların tümü elimine edilir.
- (d) TFRS 3'te öngörülen satın alma yönteminden farklı olarak; edinilen işletmenin varlık ve yükümlülükleri, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden yeniden ölçülmez ve edinilen işletmenin birleşme tarihi itibarıyla (a) bendi uyarınca kullanılan finansal durum tablosunda yer alanlar dışında başka bir tanımlanabilir varlığı veya yükümlülüğü bulursa dâhi bunlar finansal tablolara alınmaz.
2. Edinen işletme, varsa kontrol gücü olmayan payların birleşme tarihindeki değerini, bu payların ilgili olduğu varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin oransal payı üzerinden ölçer. Kontrol gücü olmayan paylarda, birleşmeden dolayı meydana gelen değişiklikler TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*'a uygun şekilde özkaynak işlemi olarak muhasebeleştirilir.
3. Birleşmeyle bağlantılı olarak katılan maliyetler doğrudan kâr veya zarara yansıtılır.
4. Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde şerefiye ortaya çıkmaz.
5. Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi nedeniyle oluşacak muhtemel aktif – pasif uyumsuzluğunu gidermek amacıyla 6 ncı ve 7 nci maddelerde belirtilen esaslara uyulur.
6. Birleşmenin pay değişimi dışındaki şekillerde gerçekleşmesi durumunda (örneğin; nakden ödeme yapılarak veya herhangi bir bedel ödemeksizin birleşmenin meydana gelmesi gibi):

- (a) Edinilen işletmenin net varlıklarının birleşme tarihindeki defter değerinin transfer edilen bedeli aşması durumunda oluşan fark, pay sahiplerinin ilave sermaye katkıları gibi dikkate alınarak söz konusu fark kadar **“Paylara İlişkin Primler”** kaleminin değeri artırılır.
- (b) Transfer edilen bedelin edinilen işletmenin net varlıklarının birleşme tarihindeki defter değerini aşması durumunda oluşan fark özkaynakları azaltıcı bir unsur olarak **“Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi”** kalemine yansıtılır.

Birleşme tarihi itibarıyla transfer edilen bedelin hesaplanmasında TFRS 3 hükümleri uygulanır. Ancak aşamalı olarak gerçekleşen ortak kontrole tabi bir işletme birleşmesinde edinen işletme, daha önceden elinde bulundurduğu edinilen işletmedeki özkaynak paylarını, karşılaştırmalı olarak sunulan dönemin başındaki defter değeri üzerinden ölçer. Bununla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulan dönemin başından sonraki bir tarihte edinilmiş olan özkaynak payları alış bedeli üzerinden ölçülür. Edinen işletme, bu tarihlerden birleşme tarihine kadar olan dönemde söz konusu paylarla ilişkili olarak finansal tablolarına yansıttığı gelir veya giderleri elimine eder.

7. Birleşmenin pay değişimi yoluyla gerçekleşmesi durumunda:
- (a) Edinen işletme tarafından ihraç edilen paylar nominal değerleri üzerinden finansal tablolara alınır. Dolayısıyla bu paylara ilişkin herhangi bir ihraç primi finansal tablolara yansıtılmaz.
- (b) Edinilen işletmenin net varlıklarının birleşme tarihindeki defter değerinden edinen işletme tarafından ihraç edilen payların nominal değeri çıkarılarak bulunan fark **“Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi”** kalemine yansıtılır.
8. Birleşme işleminin kısmen pay değişimi kısmen de diğer ödemelerin yapılması yoluyla gerçekleşmesi durumunda, ihraç edilen payların ve transfer edilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerleri esas alınarak edinilen işletmenin yüzdesel olarak ne kadarının hangi yolla edinildiği belirlenir ve buna göre 6 ncı ve 7 nci madde hükümleri uygulanır.
9. Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemin başı itibarıyla birleşme gerçekleşmiş gibi cari ve karşılaştırmalı döneme ait finansal tablolar düzeltilerek sunulur.

10. Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi sonucu edinilen bağlı ortaklığın daha sonradan kontrolünün kaybedilmesi durumunda TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*'ın ilgili hükümleri uygulanır. Kontrolü kaybedilen bağlı ortaklığa ilişkin **“Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi”** kaleminde kaydedilen bir tutarın bulunması durumunda bu 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.
11. 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 tutarlar, olayın ortaya çıktığı hesap döneminden başlamak üzere en fazla 5 hesap dönemi içinde eşit taksitler halinde **“Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları”** kalemine aktarılarak kapatılır.

IV. Yürürlükten Kaldırılan Mevzuat

Bu Karar ile 21/07/2013 tarihli ve 28714 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kurul Kararı’nın I No’lu Ekinde yer alan “Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi” konulu İlke Kararı yürürlükten kaldırılmıştır.

V. Yürürlük ve Geçiş Hükümleri

1. Bu Karar, 01/01/2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri içerisinde gerçekleşen ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde uygulanır.
2. Bu Kararın üçüncü bölümünün 10-11 inci maddeleri, ortak kontrole tabi bir birleşmenin 01/01/2018 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerinde gerçekleşmesi ancak bu Kararın yayımı tarihinden sonra bu birleşme sonucu edinilen işletmenin varlığının sona erdirilip edinen işletme bünyesine dâhil edilmesi, infisah edilmesi veya elden çıkarılması durumunda bu olaylara uygulanır.

3. İsteyen işletmeler bu Kararı bir bütün olarak 01/01/2018 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerinde gerçekleşen ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde de geriye dönük olarak uygulayabilir. Bu durumda bu Karar, geriye dönük uygulamanın yapıldığı birleşmelerden sonraki tüm birleşmelere de uygulanır ve geriye dönük uygulama hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.
4. 01/01/2018 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerinde gerçekleşen ve bu Kararın geriye dönük olarak uygulanmadığı ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde; bu birleşmelerin edinilen işletmenin varlığının sona erip edinen işletme bünyesine dâhil edilerek gerçekleşmiş olması ya da bu Kararın yayımı tarihinden önce böyle bir durumun ortaya çıkmış olması veya bu birleşme sonucu edinilen bağlı ortaklığın bu Kararın yayımı tarihinden önce infisah edilmiş olması halinde, bu birleşmelere ilişkin olarak hâlihazırda –varsa– **“Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi”** kaleminde izlenen tutarlar, 01/01/2018 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap döneminden itibaren en fazla 5 hesap dönemi içinde eşit taksitler halinde **“Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları”** kalemine aktarılarak kapatılır.
5. 01/01/2018 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerinde gerçekleşen ve bu Kararın geriye dönük olarak uygulanmadığı ortak kontrole tabi işletme birleşmeleriyle edinilen bağlı ortaklığın bu Kararın yayımı tarihinden önce elden çıkarılmış olması durumunda, bu birleşmeye ilişkin olarak hâlihazırda –varsa– **“Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi”** kaleminde izlenen tutarlar, bu Kararın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda doğrudan **“Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları”** kalemine aktarılarak kapatılır.
6. Ara dönem finansal raporlama yapan işletmeler, 01/01/2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemine ilişkin ara dönem finansal tablolarında bu Kararı uygulamayabilir.