

Uluslararası Muhasebe Standardı 2

**TARİHİ MALİYET SİSTEMİ İÇİNDE STOKLARIN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE SUNULMASI**

Uluslararası Muhasebe Standardı 3

BİRLEŞİK (KONSOLİDE) FİNANSAL TABLOLAR

Çeviren

Dr. Halık ÜNAL

I.Ü. İşletme Fakültesi

Finansal Muhasebe Kürsüsü

Uluslararası Muhasebe Standardı

BİRLEŞİK (KONSOLİDE) FİNANSAL TABLOLAR

GİRİŞ

1. Bu Bildirinin konusu, ana şirketin kontrolü altındaki bir şirketler grubu için birleşik (konsolide) finansal tabloların düzenlenmesidir. Birleşik (konsolide) finansal tablolar bir şirketler grubunun finansal durumları ve faaliyetlerinin sonuçları ile ilgili bilgi gereksinmelerini karşılamak amacıyla geliştirilmiştir.

2. Bu Bildiri, ayrıca, birleşik (konsolide) finansal tablolarda gösterilen bazı belirli uzun-dönem yatırım türlerinin muhasebeleştirilmesinde net yatırım değeri yönteminin (equity method)* kullanılmasını bir Uluslararası Muhasebe Standardı olarak ortaya koymaktadır. Ancak finansal tablolarda yer alan diğer unsurlara net yatırım değeri yönteminin (equity method) uygulanması konusu ele alınmamıştır.

3. Bu Bildiride, aşağıdaki şu özel konular ele alınmamıştır:

- İşletme birleşmeleri (business mergers) veya diğer şekillerde işletmelerin birbirlerine katılmaları ile ilgili muhasebe uygulamaları ve bunların birleştirme (konsolidasyon) üzerindeki etkileri.
- Peştemallığın muhasebeleştirilmesi.
- Hisse senedi şeklindeki kâr payı dağıtımının muhasebeleştirilmesi.
- Bir şirketin birden çok aşamada elde edilmesinin (acquisition) ve bağımlı şirketlerin (subsidiaries) ve ilgili şirketlerin (associated companies) elden çıkarılmasının muhasebeleştirilmesi.

- Bağımlı şirket (subsidiary) tarafından çıkarılan hisse senetlerinin muhasebeleştirilmesi.
- Aynı grup içindeki iki şirketin birbirlerinin hisselerine sahip olması durumunda karşılıklı ortaklığın (reciprocal share holdings) muhasebeleştirilmesi.
- Yabancı paralarla ifade edilmiş finansal tabloları yerel paralarla ifade etme yöntemleri.
- Birbirinden ayrı şirketlerin üretim hatları veya faaliyetleri itibarıyla finansal tablolarda açıklanması.
- Ortak girişimlerin (joint venture) muhasebeleştirilmesi.

Tanımlamalar

4. Bu Bildirinin amaçlarına uygun olarak aşağıdaki sözcükler belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır.

Yatırımcı (investor), başka bir şirketin (yatırım konusu şirket) toplam oy gücünde bir payı olan şirkettir.

Yatırım konusu şirket (investee), toplam oy gücünde başka bir şirketin (yatırımcı) payı olan şirkettir.

Bağımlı şirket (subsidiary), ana şirket tarafından kontrol edilen şirkettir.

Ana şirket (parent company), bir veya daha fazla bağımlı şirkete sahip olan şirkettir.

Birleşik (konsolide) finansal tablolar, ana şirketin ve bağımlı şirketlerinin varlıkları, borçlarını, sermayelerini, gelirlerini ve

* Çev. Notu: Bu yöntem ana şirketin bilançolarında yer alan iştirak değerlerinin saptanmasını ve bilançolarda gösterilmesini sağlayan bir değerlendirme yöntemidir. Bu bildiride geniş açıklaması yapılmıştır.

dönemin gerçekleşmemiş kârları, azınlık hisselerine uygun bir kısmı ayrıldıktan sonra, birleşik (konsolide) gelirden indirilir. Ancak satıcı şirketin hesaplarında elde edilen kârlar gerçek kârlar durumundadır, ve bu nedenle vergilendirilmesi söz konusudur. Bu vergi ise konsolide finansal tablolarda gösterilmeyen ve ancak gelecek dönemlerde gerçekleşmiş gelir durumuna gelebilecek gelir ile ilgilidir. Bu nedenle ilgili gelirin vergi gideri, bu gelir gerçekleşmiş gelir durumuna gelinceye dek, gelecek dönemlere aktarılır. Konsolide finansal tablolarda bildirilen varlıkların, gruba dahil şirketler arasında, gruba mal oluş değerlerinden daha aşağı bir değerde alınıp satılmasıyla ortaya çıkan gerçekleşmemiş zararlar ve ilgili vergi etkileri, eğer bu maliyet farkı kapatılamayacaksa, konsolidasyon dışı bırakılır.

13. Ana şirket bağımlı şirketi satın aldığı zaman, bağımlı şirkete ait hisselerin ana şirkete nakdi maliyeti, devir ânında hisselerin bağımlı şirket defterlerindeki kayıtlı değerlerinden farklı ise aradaki bu fark (yatırım maliyeti), eğer olanaklı ise, bağımlı şirketin varlık veya borç kalemlerine (eğer fark kayıtlı değer üstünde ise varlıklara, altında ise borçlara), bunların değerlerine göre dağıtılır, ve satınalmadan sonra düzenlenecek ana şirketin konsolide finansal tablolarında bağımlı şirketin varlıkları ve borçları dağıtılmış bu miktarlar sonunda ortaya çıkan değerleri ile gösterilir. Ana şirketin yatırım maliyetinin toplamı ile bağımlı şirketin aktif veya borç kalemlerine dağıtılan tutarların toplamı arasında bir fark ortaya çıkarsa, bu fark birleşik bilançoda uygun bir şekilde açıklanmalıdır⁴.

14. Bağımlı şirketlerin dağıtılmamış kârlarından ana şirketin payına düşen kısım ile ilgili ana şirket veya bağımlı şirket tarafından ödenecek vergiler, eğer bu kârların bir kısmının eninde sonunda dividant ve-

ya diğer bir şekilde dağıtılacağı ve dağıtım zamanında bir vergi yükümlülüğü doğacağı görüşü paylaşıyorsa, biriktirilir ve gelecek dönemlere aktarılır.

Ana şirketin dağıtılmamış kârları yeniden uzun-dönemli yatırım şekline dönüştürme eğiliminde ve isteğinde olması nedeniyle dağıtılmamış kârlar üzerinden ödenecek vergiler biriktirilip gelecek dönemlere aktarılmamış ise, ana şirket tarafından vergisi ayrılmamış bu dağıtılmamış kârların miktarı bazen açıklanmaktadır.

15. Ana şirketin ve bağımlı şirketlerinin finansal bilgilerinin aynı döneme ait olması tercih edilmektedir. Eğer farklı tarihlerdeki finansal tablolar birleştirilmişse, aradaki dönemde yer almış önemli işlemler veya olaylar, ayarlamalarla veya birleşik finansal tablolarda açıklama yolu ile hesaplara yansıtılır. Eğer tarihlerde farklılık varsa, bağımlı şirketlerin finansal tablolarının hangi dönemleri kapsadığı açıklanmalıdır. Bağdaşım ilkesi finansal bilgilerin ait olduğu dönemlerin, ve varsa, bilanço tarihlerindeki farklılığın bir dönemden diğerine bağdaşık olmasını zorunlu kılar.

16. Bir bağımlı şirket, finansal bilgilerinin ait olduğu dönem içinde elde edildiğinde, ancak elde etme tarihinden sonraki faaliyet sonuçları birleşik gelir tablosuna dahil edilir⁵. Benzer şekilde, bir bağımlı şirket elden çıkarılmış ise, elden çıkarma tarihine kadar olan faaliyet sonuçları birleşik gelir tablosuna dahil edilir.

17. Birleşik finansal tablolara dahil edilmiş bir bağımlı şirketteki azınlık hisselerinin payına düşen zararlar, azınlık hisselerinin toplam sermayedeki payından fazla olabilir. Bu fazlalık ve azınlık hisselerine uygulanabilecek diğer zararlar çoğunluk hisselerinin borcuna kaydedilir. Ancak bu işlemin yapılabilmesi için azınlık hisselerini, ilerde elde edilebilecek kârlarla paylarına düşen bu zararları karşılayacak-

4) Dipnot 2'de belirtilen birleşmeler ve hisse senetlerinin bir grupta toplanmasında uygulanmaz.

5) Dipnot 2'de belirtilen birleşmeler ve hisse senetlerinin bir grupta toplanmasında uygulanmaz.

ları hususunda, bağlayıcı bir zorunluluk olmalıdır. Eğer bağımlı şirket ilerde kârlı bir duruma geçerse bu kârların bütünü çoğunluk hisselerinin, evvelce azınlık hisselerinin payına düşmüş zararlar bütünüyle karşılanıncaya kadar, alacağına kaydedilir.

18. Eğer bağımlı şirketin grup dışında elde tutulan üstün hisseleri varsa, üstün hisseler kâr dağıtımının yapılacağı duyurulmuş olsun olmasın, yatırımcı bu üstün hisselerinin dividant haklarına göre bir ayarlama yaptıktan sonra payına düşen kârları veya zararları hesaplar.

İlgili Şirketlerdeki ve Birleştirme Dışı Bırakılmış Bağımlı Şirketlerdeki Yatırımlar

19. İlgili şirketlerdeki (associated companies) ve birleştirme dışı bırakılmış bağımlı şirketlerdeki (unconsolidated subsidiaries) yatırımların muhasebeleştirilmesi de iki temel yöntem vardır: «maliyet» yöntemi (cost method) ve «net yatırım değeri» yöntemi (equity method).

Maliyet Yöntemi

20. Maliyet yönteminde (cost method), yatırımcı yatırım konusu şirketin hisselerindeki yatırımını maliyeti üzerinden kaydeder; gelir ise yatırım konusu şirketin satın alınmasından sonra bu şirketin elde ettiği net kârlardan yapılan dividant ödemeleri ile doğmuş olur. Böyle kârlardan elde edilen dividantlar evvelce yapılmış yatırımların karşılanması şeklinde görülür ve yatırım maliyetinden indirimler şeklinde kayıtlara geçirilir.

Net Yatırım Değeri Yöntemi

21. Eğer bir yatırımcının ilgili şirkette yatırımı varsa, elde edilen dividantlar esasına göre kayıtlara geçirilecek gelir, bu yatırım sonucu kazanılan gelirin uygun bir ölçüsü olmamaktadır; çünkü, elde edilen dividant ödemelerinin yatırım konusu şirketin göstermiş olduğu gelişme ile yakın bir ilişkisi yoktur. Net yatırım değeri yönteminin uygulanması yatırımcının net varlıkları ve

geliri ile ilgili daha ayrıntılı bilgi verilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

22. Net yatırım değeri yönteminde (equity method), yatırım konusu şirketin kayıtlarında yer alan ve ilgili şirket sermayesindeki payını gösteren yatırım hesabındaki miktar, satın alınmayı izleyen tarihten sonra yatırımcının yatırım konusu şirketin kârları ve zararlarındaki payının belirlenebilmesi için, arttırılır veya azaltılır. Yatırım konusu şirketin sermayesindeki (share capital) bir değişiklik sonucu yatırımcı şirketin yatırım konusu şirkette sahip olduğu hisse oranında da bir değişiklik meydana gelir. Bu değişikliği dikkate almak için, mevcut yatırım miktarında bir ayarlama yapılması da gerekli olabilir. Yatırım konusu şirketten elde edilen dividantlar mevcut yatırım miktarını azaltan bir unsurdur.

Diğer Kavramlar

23. Yatırım konusu şirketin bağımlı şirket tanımı gereğince durumunu devam ettirmemesi fakat önceki ana şirketinin önemli bir etkinliğe sahip olması durumunda, yatırım bağı şirketteki gibi işlem görür. Ancak yatırım konusu şirketin bağımlı şirket tanımı gereğince durumunu devam ettirmemesi ve ana şirketinin de hem kontrolü hem de önemli bir etkinliği sağlama gücünü yitirmesi durumunda, bu şirket ilgili şirket (associated company) olarak görülemez. Ayrıca yatırım konusu şirket üzerindeki ana şirketin sahip olduğu önemli bir etkinliğin yitirilmesi ile de, bu şirket ilgili şirket durumundan çıkmış olur. Örneğin, yatırım konusu şirket adli makamların kontrolü altına girmişse veya iflas veya borçların tasfiyesi işlemleri yürütülmeğe, ana şirket kontrolü ve önemli bir etkinliği sağlama gücünü yitirmiş olur.

24. Gerek net yatırım değeri yönteminde, gerek maliyet yönteminde, eğer yatırımın değeri kayıtlarda yer alan yatırım miktarının altında ise ve bu durum geçici bir dönem için geçerli değilse ve bu değer düşüklüğü uygun bir şekilde kayıtlara geçirilme-

mişse, yatırımcının varlıkları olduğundan fazla gösterilmiş olur.

Net Yatırım Değeri Yönteminin Uygulanması

25. Net yatırım değeri yönteminin uygulanması için yapılan işlemlerin çoğu, bağımlı şirketlerdeki yatırımların birleştirilmesindeki işlemlere benzerdir.

26. Yatırımcının veya yatırım konusu şirketin grup içi alışveriş sonucu elde ettikleri varlıkların kayıtlı değerlerinin içerdiği gerçekleşmemiş kârları ve zararları, grup dışı paylar dikkate alındıktan sonra, ilgili hesaplardan indirebilmek için yatırımcının kâr ve zararlardaki payında bir ayarlama yapılır.

27. Net yatırım değeri yönteminin uygulanmasında, yatırımcı, yatırım konusu şirketin elde edilebilen en son tarihli finansal tablolarını kullanır. Yatırımcının ve yatırım konusu şirketin finansal tablolarının aynı tarihli olmaması durumunda, tarih farkından dolayı ortaya çıkan ara dönemde yer almış önemli işlemler veya olaylar, ayarlamalarla veya gerekli açıklamalar yapılarak hesaplara yansıtılır. Eğer farklılık varsa, yatırım konusu şirketlerin finansal tablolarının hangi dönemleri kapsadığı açıklanmalıdır. Bağdaşım ilkesi finansal bilgilerin ait olduğu dönemlerin, ve varsa, bilanço tarihlerindeki farklılığın, bir dönemden diğerine bağdaşık olmasını zorunlu kılar.

28. Yatırım konusu şirketin gelecek finansal dönemlerde elde edeceği gelirin ne kadarının yatırımcı şirketin payına düşeceğinin, dolayısıyla, birleşik gelir tablosuna dahil edileceğinin, belirlenebilmesi için ilgili şirketin (associated company) satın alınmasında uygulanacak işlemlere, genel olarak bir bağımlı şirketin (subsidiary) satın alınmasında kullanılan birleştirme işlemlerine yön veren kavramlar yön verir. Bir bağımlı şirketin satın alınmasında uygulanacak birleştirme işlemleri 13. paragrafta açıklanmıştır.

29. Yatırımcıya, yatırım konusu şirketin

dağıtılmamış kârlarından ilerde bir ödeme yapıldığında veya yatırımcının yatırım konusu şirketin paylarını elden çıkarma durumunda, bunlar üzerinden ödenebilecek vergiler, kârlar kayıtlara geçirildiğinde biriktirilir; çünkü dividant ödemeleri yapıldığında veya hisseler elden çıkarıldığında bir vergi ödeme konusu ortaya çıkacaktır.

30. Eğer yatırımcının, yatırım konusu şirketin zararlarındaki payı, net yatırım değeri yöntemi ile hesaplara kaydedilmiş mevcut yatırım miktarına eşit olur veya aşarsa, yatırımcı net yatırım değeri yönteminin uygulanmasına devam etmez. Yatırım bu durumda sıfır değerle kaydedilir. Eğer yatırımcı şirket, yatırım konusu şirketin yükümlülüklerini garanti ederse veya herhangi bir şekilde finansal destek sağlarsa daha sonra ortaya çıkabilecek ek zararlar ancak bu koşulların varlığında kabul edilebilir. Yatırım konusu şirketin daha sonraki dönemlerde net gelir elde etmesi durumunda yatırımcı şirket yeniden net yatırım değeri yöntemini uygulamaya başlayabilir. Net yatırım değeri yöntemine geçilebilmesi için de, elde edilen bu net gelirden yatırımcının payına düşen kısım, evvelce yatırımcının payına düşüp de kayıtlara geçirilmemiş zararlara eşit olması gerekir.

31. Yatırımın değerindeki bir düşme kayıtlara geçirilecekse, yatırımın kayıtlı değerinde bir ayarlama yapılır ve değer düşüklüğü miktarı birleşik gelirin borcuna yazılarak, ilgili yatırımın mevcut miktarının da alacağına kaydedilir.

32. Eğer yatırım konusu şirketin grup dışında elde tutulan üstün hisseleri varsa, üstün hisseler kâr dağıtımının yapılacağı duyurulmuş olsun olmasın, yatırımcı bu üstün hisselerin dividant haklarına göre bir ayarlama yaptıktan sonra, payına düşen kârları veya zararları hesaplar.

Finansal Tablolarda Açıklama

33. Birleşik finansal tablolar bir şirketler grubunun finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını bir bütün olarak gösterirler.

Finansal tabloları kullananların, grubun ne türlü işlerle uğraştığını daha açık bir şekilde anlamalarına olanak vermek için, grubun yapısı ile ilgili ek bilgileri sağlamak ve finansal tablolardaki bazı hesapların ayrıntılarını vermek gerekli olabilir. Eğer grup, birbirinden çok farklı sahalarda faaliyet gösteren şirketlerden oluşmuş ise, bu şirketlerin isimlerinin, faaliyet konularının ve önemli bağımlı ve ilgili şirketlerin her birinin toplam oy gücünde sahip olunan payın açıklanması finansal tabloları kullananlara yardımcı olabilir. Dağıtılmamış kârların ana şirket, bağımlı şirket ve ilgili şirket dikkate alınarak ayrıntıları-

nın verilmesi ve ana şirketin yapacağı divident ödemelerine etki etmesi bakımından da yasalar veya anlaşmalar gereğince kârların dağıtımındaki kısıtlamaların açıklanması önemli olabilir. Uluslararası şirketlerden oluşmuş bir grubun, yabancı paraların değerlerindeki dalgalanmalardan doğan riskler dahil olmak üzere, diğer ülkelerdeki faaliyetlerinin karşı karşıya bulunduğu olağanüstü risklerin saptanabilmesi için grubun varlıklarının ve borçlarının coğrafi dağılışına ilişkin ayrıntıların verilmesi de finansal tabloları inceleyenlere verecekleri kararlarda yardımcı olabilir.

Uluslararası Muhasebe Standardı 3

BİRLEŞİK (KONSOLİDE) FİNANSAL TABLOLAR

Uluslararası Muhasebe Standardı 3, bu Bildirinin 34-52. paragraflarını kapsamaktadır. Standard bu Bildirinin 1-33. paragrafları ve Uluslararası Muhasebe Standardları Bildirilerine Başlangıç gözönüne alınarak okunmalıdır.

Birleşik (konsolide) Finansal Tablolar.

34. Ana şirket, eğer kendisi hisseleri tümüyle satın alınmış bağımlı bir şirket durumunda değilse, birleşik finansal tabloları hazırlamalıdır.

35. Birleşik finansal tabloları hazırlayan ana şirket 4. paragrafta tanımları verilmiş ülke dışı ve ülke içi tüm bağımlı şirketleri, 36 ve 37. paragrafta değinilenler hariç, birleştirmeye (konsolidasyona) dahil etmelidir.

36. Bir bağımlı şirket şu durumlar geçerli ise birleştirmeye dahil edilmemesi gerekir.

(a) Ana şirketin bağımlı şirket üzerindeki kontrolü geçicidir.

(b) Bağımlı şirketin, fonlarının ana şirkete aktarılmasında uzun dönemli ciddi kısıtlamaların bulunduğu bir ortamda faaliyet göstermesi nedeniyle ana şirketin bağımlı şirketin varlıkları ve faaliyetleri üzerindeki kontrolünün olanaksızlaşması.

37. Bağımlı şirketin faaliyet konusu, gruba dahil diğer şirketlerinkinden çok farklı ise, bu şirket birleştirme dışı bırakılabilir ve birleşik finansal tablolar yanında ba-

ğımlı şirketin finansal tabloları ayrıca sunulurken ana şirket hissedarlarına ve diğer ilgililere daha iyi bilgi sağlanmış olur.

38. Herhangi bir şirket, bir grubun kontrolü altında bulunmasa da aşağıdaki durumların geçerli olduğu hallerde bu şirket bağımlı şirket gibi işlem görebilir ve birleşik finansal tablolara dahil edilebilir. Şöyle ki grup:

(a) Sermayenin çoğunluğuna sahip olmasına karşın toplam oy gücünün çoğunluğuna sahip değildir, veya

(b) Sermayenin çoğunluğuna sahip olsun olmasın yasal olarak veya anlaşma gereğince bu şirketlerin finansal ve faaliyet politikalarını kontrol etme yetkisine sahiptir.

Bu durumlarda, şirketin birleştirmeye (konsolidasyona) dahil edilme nedenleri açıklanmalıdır.

39. Birleşik finansal tablolara dahil edilen şirketlerin kullandıkları muhasebe yöntemlerinde benzerlik sağlanmalıdır. Kullanılan farklı muhasebe yöntemlerinin ve bir tek bilanço sınıflaması içinde yer almış varlık ve borçların ne kadarının farklı muhasebe yöntemi uygulanarak elde edildiğinin açıklanması gerekir.

Yatırımların Muhasebeleştirilmesinde Net Yatırım Değeri Yöntemi

40. Tanımı 4. Paragrafta verilmiş bulunan bağlı şirketlerdeki ve 37. paragrafta belirtilen nedenlerle birleşik finansal tablolara dahil edilmemiş bulunan bağımlı şirketlerdeki yatırımlar birleşik finansal tablolara net yatırım değeri yöntemi ile dahil edilmelidir.

41. (a) Paragraf 36 (b) de belirtilen nedenlerle bağımlı şirketin birleştirmeye (konsolidasyona) dahil edilmediği,

(b) Yatırım konusu şirketin ilgili şirket (associated company) durumuna gelmesizin bağımlı şirket (subsidiary) tanımı gereğince durumunu devam ettirmediği veya yatırım konusu şirketin bağlı şirket tanımı gereğince durumunu devam ettirmediği,

andan itibaren böyle şirketlerdeki yatırımlar, net yatırım değeri yöntemi altında mevcut miktarları ile, birleşik bilançolarda belirtilmelidir. Bu tarihten sonra yatırımcı yatırım konusu şirketin izleyen dönemlerdeki kârlarını ve zararlarını birleştirmeye devam etmemelidir.

42. Net yatırım değeri yöntemi ile izlenen, kayıtlardaki mevcut yatırım miktarı ve 41. paragrafta değinilen yatırımlar bu yatırımların değerlerini aşıyorsa ve bu farklılık geçici değilse, değer düşüklüğünün uygun bir şekilde kayıtlara geçirilmesi gerekir. Her bir yatırım için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır; karşılıkların hesaplanması için ayrı ayrı yatırımların toplanıp elde edilen toplam kullanılmamalıdır.

Finansal Tablolarda Sunma

43. Finansal bilgileri birleştirilmiş şirketlerdeki azınlık hisseleri, birleşik bilançoda toplam sermayeye dahil edilmeyip ayrı bir kalem halinde gösterilmelidir. Böyle şirketlerin kârları ve zararlarındaki azınlık hisseleri de birleşik gelir tablosunda ayrı bir şekilde gösterilmelidir.

44. Net yatırım değeri yöntemi ile muhasebeleştirilmiş yatırımlar birleşik bilanço-

da uygun bir şekilde sınıflandırılmalıdır ve yatırımcının kârlardaki ve zararlardaki payı birleşik gelir tablosunda ayrı bir kalem halinde gösterilmelidir. Eğer dönemin kârları ve zararları olağanüstü kâr ve zarar kalemlerini kapsıyorsa yatırımcının bu olağanüstü kâr ve zarar kalemlerindeki payı yatırımcı tarafından kullanılan muhasebe yöntemlerine uygun olarak ayrı bir şekilde gösterilmelidir.

45. Yatırımcı yatırım konusu şirkete ait elinde bulundurduğu hisseleri sattığında karşılaştığı kazanç veya kayıp birleşik gelir tablosunda yer almalıdır. Kayıtlara geçirilen bu kazanç veya kayıp miktarı, satış sırasında elde edilen satış hasılatı ile satılan hisselerin birleşik finansal tablolarda ki kayıtlı değerleri arasındaki farktır.

Finansal Tablolarda Açıklama

46. Açıklanan muhasebe yöntemleri -bakınız Uluslararası Muhasebe Standardı 1, Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması - bağımlı ve ilgili şirketlerin hangi esaslara göre ele alındığına ilişkin bilgileri kapsamalıdır:

47. Birleşik finansal tablolarda aşağıdakiler açıklanmalıdır:

(a) Önemli bağımlı ve ilgili şirketlerin bir listesi ve bunların faaliyet konuları ile ilgili açıklamalar ve bu durumdaki şirketlerin finansal tablolarının ait olduğu tarihler ile ana şirketin finansal tablolarının ait olduğu tarih arasındaki farklılıklar (eğer birleşik finansal tablolar ile birlikte verilmiş tablolarda bu tarihler belirtilmemişse).

(b) Herhangi bir bağımlı şirketin birleştirme dışı bırakılma nedenleri.

(c) Ana şirket ile, bağımlı şirket durumunda olmayan fakat birleştirmede bağımlı şirket gibi işlem gören şirket arasındaki, 38. paragrafta açıklanan, ilişkinin içeriği.

(d) Yatırımcının ve yatırım konusu şirketin finansal tablolarının ait olduğu ta-

rihler farklı ise ara dönemde yer almış ve herhangi bir ayarlama yapılmamış önemli işlemlerin miktarları.

(e) Yabancı paraların değerlerindeki dalgalanmalarla ilgili riskler dahil olmak üzere, diğer ülkelerde faaliyet göstermekten doğan olağanüstü risklerin açıklanması gerekli olduğunda önemli her bir bilanço ve gelir tablosu kaleminin ayrıntıları verilerek karşı karşıya buldukları risklerin belirtilmesi.

(f) Grubun dağıtılmamış kârlarından yapılabilecek dividant ödemelerindeki yasal veya anlaşmalar sonucu kısıtlamalar.

48. Herhangi bir bağımlı şirket paragraf 37'e göre birleştirme dışı bırakılırsa, bu bağımlı şirketin finansal tabloları birleşik finansal tablo yanında ayrı olarak verilmelidir. Bu ek tablolar özet şeklinde verilebilir, ancak bunlar grup-içi işlemlerden dolayı ortaya çıkan hesap bakiyelerinin niteliği ve grup ile yapılan işlemlerin içeriği dahil olmak üzere, uygun açıklamaları verilmelidir. Birleştirme dışı bırakılmış bağımlı şirketin net faaliyet sonuçlarının ne kadar kısmının ek tablolarda ve ne kadar kısmının da birleşik gelir tablosunda yer aldığı belirtilmesi gerekir. Bu ek açıklamalar verilirken iki veya daha fazla bağımlı şirketin finansal tabloları bir araya getirebilir.

49. Eğer bir bağımlı şirket, 36 (b) paragrafında değinilen kısıtlamalar nedeniyle birleştirme dışı bırakılmışsa, bu yatırımla ilgili aşağıdaki açıklamalar verilmelidir.

(a) Yatırım konusu şirketin adı ve bu

şirketin net varlıklarında grubun sahip olduğu pay,

(b) Birleşik finansal tablolardaki yatırımın mevcut değeri,

(c) Birleştirme dışı bırakılmadan evvelki dönemde alınan dividantlar

(d) Birleştirme dışı bırakılmadan evvelki dönemin kârları veya zararları. Ayrıca olağan üstü bir özelliğe sahip kalemler ayrıca belirtilmelidir, ve

(e) İçinde bulunulan dönemde birleşik gelirin borcuna kaydedilmiş değer düşüklüğü miktarı.

Standardın Uygulanmasına Geçiş

50. Birleşik finansal tablolar ilk defa standarda uygun olarak hazırlandığında, birleşik bilançoyla ilişkin karşılaştırmalı rakamlar verilmelidir ve, eğer elverişli olmayacaksa, birleşik gelir tablosuna ilişkin karşılaştırmalı rakamlar verilmeyebilir. İzleyen diğer dönemlerde tüm finansal tabloların karşılaştırmalı rakamları verilmelidir - bakınız Uluslararası Muhasebe Standardı 1, Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması.

51. Net yatırım değeri yönteminin uygulanmasına geçildiği zaman yatırım konusu şirketin geçmiş dönemlerde elde ettiği gelirin yatırımcının payına düşebilecek kısmının ve yine geçmiş dönemlerde yatırımın değerindeki düşüklüğün kayıtlara geçirilmesi için kayıtlardan indirilen miktarların açıklanması gerekir.

52. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, 1 Ocak 1977'de başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.