

Makale Türü/Article Type: Araştırma Makalesi/Research Article

Yabancı Paralı Finansal Tabloların Milli Para Birimine Çevrilmesi ve Konsolidasyonu Üzerine Bir Araştırma¹

*A Study on the Translation and Consolidation of Foreign Currency Financial Statements into
National Currency*

İsrafil ZOR²

Ayşe ÖKDEM³

Öz

Günümüzde sürekli büyümeyi hedefleyen işletmeler, kendi ülkesi dışındaki ülkelerde faaliyet gösteren başka işletmeler ile güç birliği oluşturmak adına ilişki içine girmektedirler. Bu amaçla birçok ülkede faaliyette bulunan işletmelerin sayısı ve pazar payı sürekli artmaktadır. Bu tür faaliyette bulunan işletmeler varlıklarını devam ettirebilmek adına, işletme birleşmelerine başvurmakta ya da o ülkedeki işletmelerin önemli oranda hissesini satın alarak başka bir ülkedeki işletmeyi kontrolleri altına almaktadırlar. İşletmelerin bu tür yollara başvurusuyla birlikte faaliyet alanları genişlemekte, sektördeki payı artmakta, kaynaklara erişimi kolaylaşmakta ve riskinin azalması gibi çeşitli avantajlar sağlamaktadır. İşletmelerin bu tür yollarla birbiriyle ilişkili işletmeler haline dönüşmesi; farklı ülkelerde, farklı dillerde ve farklı para birimi ile hazırlanan mali tabloların birleştirilmesi ve ortak bir finansal raporlama dili oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Mali tabloların konsolide edilerek tek bir finansal tablo gibi hazırlanması gerek ana işletmenin sahipleri, yöneticileri, çalışanları, kreditorleri vb. ilgili olan her bir tarafın alacağı kararlarda yol gösterici olacaktır.

Çalışmada; öncelikle konsolide mali tablolar konusu ele alınmış, daha sonra yabancı paralı finansal tabloların çevrilmesi konusuna değinilmiş ve son olarak örnek uygulama ile hem çevirme işlemleri hem de çevrilmiş mali tabloların konsolidasyonu tam konsolidasyon yöntemi ile açıklanmıştır. Çalışma sonucunda konsolidasyon konusunda gerek standartlarda gerekse mevzuatlarda yapılan düzenlemelerin geliştirilmesi, uygulamaya yönelik yeni standartlar ve mevzuat düzenlemeleri yapılması gerektiği kanaatine ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Konsolidasyon, Konsolide Finansal Tablolar, Eliminasyon, Çeviri Yöntemleri

Abstract

¹ Bu çalışma "**Konsolide Finansal Tablolar, Yabancı Para Birimi Üzerinden Düzenlenen Finansal Tabloların Çevrilmesi ve Konsolide Edilmesi İşlemleri: Bir Örnek Uygulama**" isimli tez çalışmasından yararlanılarak elde edilmiştir.

² **Sorumlu Yazar:** Prof. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, Kırıkkale, Türkiye, israfilzor@kku.edu.tr, orcid.org/0000-0001-6073-7571

³ Yüksek Lisans Öğrencisi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, Ankara, Türkiye, a.okdem06@gmail.com, orcid.org/0000-0003-2136-7496

Bu Yayına Atıfta Bulunmak için/Cite as:

Zor, İ. & Ökdem, A. (2023). Yabancı Paralı Finansal Tabloların Milli Para Birimine Çevrilmesi ve Konsolidasyonu Üzerine Bir Araştırma. *Sosyal Bilimlerde Nicel Araştırmalar Dergisi*, 3(1), 23-42

Today, businesses aiming for continuous growth are entering into relationships with other businesses operating in countries other than their own country in order to create a union of forces. For this purpose, the number and market share of businesses operating in many countries is constantly increasing. In order to survive, such enterprises resort to mergers or acquire a significant share of the enterprises in another country and take control of the enterprise in another country. By resorting to such avenues, enterprises expand their fields of activity, increase their share in the sector, have easier access to resources and reduce their risks.

The transformation of businesses into interrelated businesses in such ways; The need to unify financial statements prepared in different countries, in different languages and in different currencies and to establish a common financial reporting language. Preparation of consolidated financial statements as a single financial statement will guide the decisions to be taken by the owners, managers, employees, creditors, etc. of the parent company.

In our study; Firstly, the issue of consolidated financial statements is discussed, then the issue of translation of foreign currency financial statements is addressed and finally, with a sample application, both translation and consolidation of translated financial statements are explained with the full consolidation method. As a result of the study, it has been concluded that there is a need to improve the regulations made in both standards and legislation on consolidation, and to make new standards and legislative arrangements for implementation.

Keywords: Consolidation, Consolidated Financial Statements, Elimination, Translation Methods

1. Giriş

Günümüzde artan rekabet koşulları, teknoloji ve iletişim imkanlarının genişlemesi, uluslararası piyasalara kolaylıkla erişebilme imkanları...vb faktörler nedeniyle sürekli büyümeyi hedefleyen işletmeler, kendi ülkesi dışındaki ülkelerde faaliyet gösteren başka işletmeler ile güç birliği oluşturmak adına ilişki içine girmektedirler. Bu amaçla birçok ülkede faaliyette bulunan işletmelerin sayısı ve pazar payı sürekli artmaktadır. Bugün dünyamızda birçok işletme başka bir ülkenin sınırları içinde bizzat faaliyette bulunmakta ya da o ülkede yer alan bir işletmenin hisselerini satın alarak ya da elde ederek güç birliği oluşturmaktadır. Hatta dünyaca kabul edilmiş bazı marka ürünlerin birçok parçası farklı ülkelerdeki işletmeler tarafından üretilmekte, marka sahibi işletme belki de üretime hiç katkı vermeden, o markanın avantajlarını kendi kullanmaktadır.

Bu tür faaliyette bulunan işletmeler varlıklarını devam ettirebilmek adına, işletme birleşmelerine başvurmakta ya da o ülkedeki işletmelerin önemli oranda hissesini satın alarak başka bir ülkedeki işletmeyi kontrolleri altına almaktadırlar. İşletmelerin bu tür yollara başvurusuyla birlikte faaliyet alanları genişlemekte, sektördeki payı artmakta, kaynaklara erişimi kolaylaşmakta ve riskinin azalması gibi çeşitli avantajlar sağlamaktadır. İşletmelerin bu tür yollarla birbiriyle ilişkili işletmeler haline dönüşmesi; farklı ülkelerde, farklı dillerde ve farklı para birimi ile hazırlanan mali tabloların birleştirilmesi ve ortak bir finansal raporlama dili oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Mali tabloların konsolide edilerek tek bir finansal tablo gibi hazırlanması gerek ana işletmenin sahipleri, yöneticileri, çalışanları, kreditorleri...vb ilgili olan her bir tarafın alacağı kararlarda yol gösterici olacaktır.

Konsolidasyon işlemleri ile bir grubun bütününün gücünü bir arada görmek mümkün olacak ve verilecek kararlarda grubun gücüne göre karar vermek daha isabetli sonuçlar elde

edilmesini sağlayacaktır. İşin içine gruptaki şirketlerin ayrı ülkelerde, ayrı dillerde ve ayrı para birimine göre mali tablolarını hazırladıklarını da katacak olursak, bu tür işletmeleri anlamak adına konsolidasyon zaten zorunlu bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkar. Özellikle grup şirketlerinin sahipleri ve yöneticileri verecekleri kararlarda bütünü görmek isterler. Tek tek ele alındığında zararda görünen bir işletme, grubun bütünü düşünüldüğünde önemsiz bir zarar olarak nitelendirilebilir.

Ortak bir finansal raporlamanın oluşturulmasıyla birlikte işletme yönetici ve ortakları, hissedarlar gibi finansal tablolardan yararlanmak isteyen finansal tablo kullanıcılarına sunulmak üzere çeşitli finansal tablolara ihtiyaç duyulmaktadır. Finansal tablolar sunulurken her bir işletmeye ait tabloyu teker teker incelemek hem zor olmakta hem de mükerrerlikler ile karşılaşılabilme olasılığı da olduğundan hazırlanan finansal tabloların bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Finansal tabloların bir bütün olarak sunulması, ortak bir dil kullanılması ve ortak para biriminin kullanılması konsolide finansal tablolar ile mümkün olmaktadır. Bu amaçla işletmeler ayrı ayrı bireysel finansal tablolarını ve ana şirket bünyesinde konsolide finansal tablolarını düzenlemektedirler. Bireysel finansal tablolar düzenlendikten sonra, konsolidasyon işlemine tabi tutulmakta, konsolidasyon ile finansal tablolar birleştirilmektedir. Birleştirme işlemi yapılırken aynı çatı altında bulunan ortaklıkların birbirleriyle gerçekleştirmiş oldukları işlemler, eliminasyon işlemine tabi tutulmakta ve grup içi işlemlerin etkileri kaldırılarak finansal tabloların daha doğru bir şekilde sunulması sağlanmaktadır.

2. Literatür İncelemesi

Çalışmanın bu bölümünde, yabancı paralı mali tabloların milli para birimine çevrilmesi ve konsolidasyona konu olan çalışmalara yer verilmiştir.

Akbulut (1994) yılında yapılan araştırmada, yabancı paralı finansal tabloların milli para birimine çevrilmesinde kullanılan yöntemlere ilişkin örnek uygulama yapılarak konsolide finansal tablolar açısından incelenmiştir (Akbulut, 1994). Keleş (2015) yılında yapılan araştırmada, yabancı paralı finansal tabloların ulusal paraya çevirisinde kullanılan yöntemler ve çeviri işleminin finansal analiz sonuçları üzerine etkisini incelemektedir. Çeviri işlemlerinde, Amerikan Doları üzerinden düzenlenen finansal tabloların Türk Lirasına çevirisi uygulamalı olarak incelenmiş ve çeviri işlemlerinin finansal analiz üzerine etkileri ortaya konulmuştur (Keleş,2015). Doğan, Türk ve Çürük (2001) yılında yapılan araştırmada, yabancı para ile düzenlenmiş mali tabloların ulusal paraya çevirisinde kullanılan yöntemler ve mali tablolar üzerindeki etkisi incelenmektedir. Çeviri işlemlerinde kullanılan yöntemlerin mali tablolara etkisini örnek uygulamayla incelenmiştir (Doğan, Türk ve Çürük, 2001).

Erdun (2017) yılında yapılan araştırmada, TFRS uyumlu konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin örnek üzerinden ana ortaklık ve ona bağlı ortaklıklardan oluşan bir gruba ait finansal tablolar TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı ve İlişkili Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) çerçevesinde ele alınarak incelenmiştir (Erdun, 2017). Denk (2019) yılında yapılan araştırmada, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına göre finansal tabloların konsolidasyonu ve muhasebeleştirilmesini Borsa İstanbul'da bir uygulama üzerinde incelenmiştir. Ana ortaklık olarak seçilen X A.Ş., bağlı ortaklık olarak seçilen Y. A.Ş.'yi Tam Konsolidasyon Yöntemi ile

satın alma işlemi gerçekleştirmiş olup finansal tablolara etkisini TFRS 3 İşletme Birleşmeleri ve TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı açısından incelenmiştir (Denk, 2019). Avcı (2018), yılında yapılan araştırmada, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardına göre İştiraklerin Öz Kaynaktan Pay Alma Yöntemi' ne göre muhasebeleştirilmesi ile ana ortaklığın finansal tabloları oluşturulmuştur. Konsolide finansal tabloların düzenlenmesini havacılık sektörüne yönelik bir uygulama ile incelenmiştir (Avcı, 2018).

3. Metodoloji

Çalışmada; öncelikle konsolide mali tablolar konusu ele alınmıştır. Daha sonra yabancı paralı finansal tabloların çevrilmesi konusuna değinilmiş ve son olarak örnek uygulama ile hem çevirme işlemleri hem de çevrilmiş mali tabloların konsolidasyonu tam konsolidasyon yöntemi ile açıklanmıştır.

3.1.Konsolide Finansal Tablolar

Finansal tablolar aracılığıyla işletme sahipleri, hissedarlar, yöneticiler, işletme dışındaki üçüncü kişiler ve menfaat sahibi kişi ve gruplara işletmenin belirli bir dönemde gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlere ilişkin veriler sunulmaktadır.

Konsolide finansal tablolar, iki veya daha fazla bağlı ortaklığın bireysel finansal tablolarının ana ortaklık bünyesinde tek bir finansal tabloda yer alacak bir şekilde hazırlanarak sunulan mali tablolar olarak ifade edilmektedir (Akbulut, 1994:4).

Günümüzde şirketler genellikle aile şirketi olarak yapılanmaktadır. Şirket büyüdükçe faaliyet alanı genişlemekte, yeni yeni şirketler kurulmaktadır. Birbirinden bağımsız olarak kurulan bu şirketlerin sahipleri genellikle aile içinde yer alan aynı kişilerden oluşmaktadır. Zaman içinde aile bireyleri birbirleriyle anlaşamamakta, her bir kardeş bir şirkete sahiplenerek aileden kopmakta, birlikte oluşturdukları sinerji azalmakta ve sonuçta birçoğu küçülerek, dağılmaktadırlar. Ancak başarılı aile şirketlerine bakıldığında kardeşler şirketleri paylaşmak yerine, tüm şirketlerin üstünde oluşturdukları bir holding şirkette pay sahibi olmakta ve holding bünyesindeki şirketleri profesyonel yöneticilere devrederek, şirketi paylaşmak yerine şirketlerin tümünün gelirini paylaşma yoluna gitmektedirler. Bu durumda kardeşler arasında bir sıkıntı yaşanmamakta, herkes holding bünyesinde payı oranında söz sahibi olmakta ve holding vasıtasıyla tüm şirketleri bir arada görme imkanına sahip olmaktadır.

Bazı durumlarda holding yapılanması yerine, ana şirket faaliyet alanıyla ilgili bir yada birkaç şirketin ortaklık payını satın alarak faaliyetlerini genişletmekte, diğer şirketlerin verdiği katkı ile hem kendi gücünü artırmakta hem de ortağı olduğu şirketlere katkı vererek onların da büyümesini sağlamaktadır.

İster holdingleşme şeklinde olsun, isterse ana şirket-yavru şirket şeklinde olsun, bu tür ortaklık ilişkilerinde tüm grubun gücünü bir arada görme ihtiyacı verilecek kararlar açısından önem taşıyacaktır. Bu amaca hizmet edecek en önemli araçlardan biri konsolide mali tablolardır. Diğer bir ifadeyle konsolide finansal tablo, ana ortaklık veya holding ile ona bağlı ortaklıkların aynı tarihte gerçekleşen işlemlerinin gerekli eliminasyon işlemleri yapılarak birleştirilmesi sonucu oluşan yeni durumun tek bir işletmenin finansal tablosu gibi ifade eden finansal tablodur (Eyüpgiller,2012:42).

Konsolide finansal tabloların hazırlanması hukuki bir zorunluluktan ziyade, işletmenin içinde bulunduğu ekonomik koşullardan dolayı gereklidir. İşletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamalarındaki başlıca amaçlar aşağıda maddeler halinde sıralanmaktadır (Genç,2005:70):

- Grup bünyesinde yer alan şirketlerin gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerin bir bütün olarak görülmesini sağlamak,
- Hazırlanan konsolide finansal tablolarda grup bünyesinde gerçekleşen her bir faaliyetle ilişkili olan hesap kaleminin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler hakkında bilgi edinilmesini sağlamak,
- Ana ortaklık ve ona bağlı ortakların kısa vadeli ve uzun vadeli yükümlülüklerini, öz kaynak toplamını tespit ederek işletmenin genel durumu hakkında daha doğru bilgi edinilmesine imkân sağlamak,
- Finansal tablolardan faydalanmak isteyenlere ana ortaklık ve ona bağlı ortaklıkların finansal verilerine dayanarak daha doğru ve anlaşılır bir analiz yapılmasına imkân sağlamak.

3.1.1. Konsolidasyon Yöntemleri

Ana işletme ile bir veya daha fazla işletmenin bir araya gelerek ortaklık kurması halinde finansal tablolarının nasıl raporlanacağına karar verilmesi hem yatırım yapılan işletme hem de yatırımda bulunan işletme açısından önem arz etmektedir. İşletmelerin mali analizlerini yapmamızı sağlayan finansal tablolar hazırlanırken çeşitli birleştirilme yöntemleri bulunmaktadır. Literatürde konsolide finansal tablolar hazırlanırken kullanılan üç yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; tam konsolidasyon, oransal konsolidasyon ve öz kaynak yöntemleridir (Denk,2019:70).

Tam Konsolidasyon

Tam konsolidasyon yöntemine göre, yatırım yapılan işletmenin mali tablolarında yer alan hesap kalemlerinden her birinin ortaklık oranı dikkate alınmaksızın yatırımda bulunan işletmenin mali tablolarıyla birleştirilmesinin yapıldığı konsolidasyon yöntemidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2017: 382). Bu yöntem finansal tablolarda yer alan hesapların tamamının ana işletmenin hesaplarıyla birleştirmeyi ifade etmektedir (Avcı,2018:41).

Ana ortaklığın bilançosunda Mali Duran Varlıklar hesap grubundaki Bağlı Ortaklıklar hesap kalemindeki tutarın, bağlı ortaklığın Sermaye hesabında yer alan tutardan düşülmesi gerekmektedir. Eliminasyon işlemleri denilen bu tür düzeltmeler tamamlandıktan sonra, ana ortaklık ve ona bağlı ortaklığın varlık ve kaynakları bir araya getirilir. Satın alma tarihindeki ilk konsolidasyon işleminde bağlı ortaklığın özkaynakları için ödenen bedel, bağlı ortaklık özkaynaklarının defter değerinden büyük ise pozitif konsolidasyon şerefyesi oluşacaktır. Bu şerefye konsolide mali tablolarda bir varlık kalemi olarak yer alır. Şayet ödenen bedel bağlı ortaklığın özkaynaklarının defter değerinden küçük ise negatif konsolidasyon şerefyesinden söz edilir ve bu tutarda konsolide mali tablolarda pasif kısımda gösterilir. Sonraki yıllarda yapılacak konsolidasyon işlemlerinde ise bağlı ortaklığın yeni elde edeceği karlar ortaklık payı oranında konsolide mali tablolara yansıtılacak, ayrıca azınlık payı var ise azınlığa düşen kısım özkaynakların altında Azınlık Payı olarak raporlanacaktır. Diğer bir ifadeyle bu yöntemde, ilk konsolidasyon işlemleri ile sonraki yıllarda yapılan konsolidasyon işlemlerindeki eliminasyon işlemleri birbirinden farklı olacaktır. İlk konsolidasyonda bağlı ortaklığın özkaynaklar

grubundaki tüm hesaplar elimine edilirken, sonraki yıllarda elde edilecek karlar nedeniyle bağlı ortaklığın özkaynakları da artacak ama eliminasyon işlemlerinde bu artan kar kısmı eliminasyona tabi tutulmayacak, aksine konsolide mali tablolara kar ve azınlık payları olarak yansıtılacaktır.

Bu yöntemde toplam kâra ulaşabilmek için kâr veya zarar tablolarında konsolidasyon işlemi yapılmalı, toplam gelir ve gider değerlerinin bir araya getirilmesiyle toplam değere ulaşılmalıdır. İlgili işlemlerin tamamlanmasıyla sonuç hesapları olan konsolide kâr veya zarar, ana ortaklığın kâr veya zararına, bağlı ortaklıkların ana ortaklığın iştirak kalemindeki pay oranına denk gelen kâr veya zararına ekleme yapılarak bulunmaktadır (Avcı,2018:41).

Oransal Konsolidasyon

Oransal konsolidasyon yöntemine göre finansal tablolarda yer alan hesap kalemleri konsolidasyona tabi tutulurken ortaklık oranını dikkate alarak birleştirme yapılmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2017: 382). Bu yöntemin uygulanabilmesi için, bağlı ortaklığın varlıkları üzerinde birden fazla kişi ya da işletmenin söz sahibi olması gerekmektedir (Avcı,2018:42).

Bu yöntemin amacı, ana ortaklığın faaliyet sonuçları hakkında finansal tablolardan faydalanmak isteyen kişi ve gruplara bilgi vermek ve ortaklığın finansman yapısı hakkında bilgilendirmede bulunmaktır (Demir ve Bahadır,2009:30).

Oransal konsolidasyon yönteminin uygulama esasları aşağıda maddeler halinde sıralanmaktadır (Kaya, 2011:108):

- Ana ortaklığın mali tablosunda varlıklar arasında yer alan yatırım tutarı ve yatırımda bulunan işletmenin öz kaynaklarındaki ana ortaklığın sermaye hesabında yer alan tutar karşılıklı olacak şekilde eliminasyon işlemine tabi tutulmaktadır.
- Yatırımda bulunan işletme, ortak kontrol gücüne sahip olduğu işletmeden kendisine düşen pay kadar olan kısmı konsolide mali tablolara yansıtmaktadır.
- Ortaklıktaki işletmelerin yapmış oldukları işlemler, gerçekleşmeyen gelir ve değer düşüklüğünden kaynaklanmayan zararlar ana ortaklıktaki payı kadar konsolide mali tablolardan düşülecektir.
- Ortaklıkta yer alan her bir işletmeye yapılacak kâr dağıtımında ödenecek vergilerde ise TMS 12'ye göre muhasebeleştirilme işlemi yapılacaktır.

Oransal konsolidasyon yönteminin diğer konsolidasyon yöntemlerinden temel farkı ortaklıktaki her bir işletmenin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerde ortaklık oranını esas alarak konsolidasyon işlemine tabi tutulmasıdır (Erdun,2017:66). Ayrıca bu yöntemle hazırlanan konsolide mali tablolarda azınlık paylarına ilişkin bilgilere de yer verilmemektedir (Stoltzfus ve Epps, 2005: 172).

Özkaynak Yöntemi

TMS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardına göre öz kaynak yöntemi, iştiraklerde veya iş ortaklıklarında başlangıçta yapılan yatırımların elde etme maliyetleri esas alınarak muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır. Yatırımın elde etme tarihinden sonra işletmenin kâr veya zarardan alacağı pay da yapılan yatırımın defter değerini

artıracak veya azaltacaktır. Oluşan kâr veya zarara göre mali tablolara yansıtılma işlemi yapılmalıdır. Ayrıca yatırımda bulunan işletmenin yatırım yapmış olduğu işletmede oluşan kâr veya zarardan alacağı pay oranı kadar da yatırımcı işletmenin kâr veya zararı olarak muhasebeleştirme işlemleri yapılacaktır (TMS 28 Md. 10).

Bu yöntemde, iştirak veya iş ortaklığı yatırımında bulunan işletmenin elde ettiği gelirler, iştiraktan almış olduğu paya göre belirlenir. Bu yöntemin uygulanması ile yatırımda bulunan işletmenin net varlıkları, kâr veya zarar durumu gibi sayısal durumu hakkında diğer yöntemlere göre daha fazla bilgi vermektedir. Böylece konsolide mali tablolardan faydalanacak olan kişi ve gruplara, ortaklık hakkında daha fazla bilgi edinilmesine imkân sağlamaktadır (TMS 28 Md. 11).

Literatürde yapılan çalışmalara göre öz kaynak yönteminde ana ortaklığın yatırımda bulunduğu işletme üzerinde önemli etkisinin olması halinde, bu yatırımların SPK tarafından belirlenen öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Denk,2019:72).

3.2. Yabancı Paralı Finansal Tablolar

Küreselleşmenin de etkisiyle, günümüz dünyasında tüm ülkeler artık tek bir pazarın paydaşları gibi hareket etmektedirler. Doğal olarak her işletme içinde bulunduğu ülkenin hem mevzuatına uyacak hem de bireysel olarak hazırlanan mali tablolar o ülkenin para birimi üzerinden düzenlenecektir. Burada yer alan sorun, ana işletmenin bir ülkede, bağlı ortaklıkların başka ülkelerde olması halinde konsolidasyon işlemlerinin nasıl yapılacağı sorunudur. Bazı sektörlerde farklı zaman uygulaması olsa da bunlar istisnai durumlardır. Tüm dünya genelinde işletmeler çoğunlukla takvim yılını esas alarak mali tablolarını düzenlemektedirler. O halde zaman uyumu açısından istisnai durumlar dışında bireysel mali tablolar açısından bir problem yaşanmayacaktır.

Ancak bireysel mali tablolarda kullanılan dil ve para birimi açısından doğal olarak aynı uyumun olması söz konusu olamaz. Buradaki temel kural konsolidasyona tabi tutulacak işletmelerin tümünün ana ortaklığın bulunduğu ülkenin dili ve para birimine göre bireysel mali tablolarını dönüştürmeleri şeklindedir. Diğer bir ifadeyle konsolide olacak tüm işletmeler ana şirketin dili ve para birimine göre mali tablolarını düzenleyeceklerdir.

Burada ifade edilen çevirme işlemlerinde literatürde birbirinden farklı dört yöntemden bahsedilmektedir. Elbette mantıklı ve birbirleriyle uyumlu olmaları halinde burada yer alan dört yöntemin dışında farklı yöntemler uygulamak mümkündür. Önemli olan muhasebe uygulamaları açısından aynı ortak dilin ve para biriminin kullanılabilmesidir.

3.2.1. Yabancı Paralı Finansal Tabloların Milli Para Birimine Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler

Yabancı para birimi üzerinden hazırlanan finansal tabloların milli para birimine çevrilmesi ile ilgili olarak literatürde dört yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler sırasıyla cari-cari olmayan yöntem, parasal-parasal olmayan yöntem, temporal yöntem ve cari kur yöntemidir (Akbulut,1994:20-25).

Cari-Cari Olmayan Yöntem

Cari-Cari Olmayan Yöntemi, yabancı paralı finansal tabloların milli para birimine çevrilmesinde kullanılan yöntemler içerisinde geliştirilen en eski yöntemdir. Bu yönteme göre yabancı paralı mali tablolar milli para birimine çevrilirken, bilanço ve gelir tablosunda göz önünde bulundurulması gereken bazı hususlar bulunmaktadır. İşletmelerde elbette çeşitli ihtiyaçları karşılamak üzere birçok mali tablo düzenlemek mümkündür. Ancak bu çalışmanın sınırları açısından sadece bilanço ve gelir tablosu dikkate alınacak, diğer mali tabloların çevrilmesi ve konsolidasyonu işlemlerine değinilmeyecektir.

Bu yönteme göre işletmenin bilançosu çeviri işlemine tabi tutulurken, bilançoda yer alan varlık ve borç kalemleri elde tutma süreleri ve vadelerine göre cari-cari olmayan ayrımına tabi tutulmaktadır. Cari kalemler, işletmenin dönen varlıkları ile kısa vadeli yabancı kaynaklarını kapsarken, cari olmayan kalemler; duran varlıklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynakları kapsamaktadır.

Yöntemin uygulamasında cari kalemler cari kur üzerinden çevrilirken, cari olmayan kalemler ise tarihi kur üzerinden çeviri işlemine tabi tutulacaktır (Keleş, 2015:37). İşletmenin gelir tablosu, genel olarak dönemin ortalama kuru esas alınarak çeviri işlemlerine tabi tutulacaktır. Fakat gelir tablosunda yer alan hesaplardan cari varlıklar ile ilişkisi olanlar cari kur üzerinden, cari olmayan varlıklar ile ilişkisi olanlar ise tarihi kur üzerinden çeviri işlemine tabi tutulacaktır (Keleş, 2015:37)

Parasal-Parasal Olmayan Yöntem

Cari-Cari Olmayan yönteminin yabancı paralı finansal tabloların milli para birimine çevrilmesinde yeterli olmadığı düşüncesi ile Parasal-Parasal Olmayan yöntemi geliştirilmiştir.

Parasal-Parasal Olmayan yönteminde bilançonun varlık kalemleri ve borç kalemleri parasal ve parasal olmayan şeklinde bir ayrıma tabi tutulacak, parasal varlık ve borçlar cari kur üzerinden çevrime tabi tutulurken, parasal olmayan kalemler tarihi kur ile çevrime tabi tutulacaktır. Bilançoda yer alan öz kaynaklar kalemi ise parasal olmayan kalem olarak nitelenip, yine tarihi kur üzerinden çevrime tabi tutulmaktadır.

Gelir tablosu çeviri işlemine tabi tutulurken yine ortalama kur esas alınacak, fakat gelir tablosundaki parasal nitelikte olmayan varlık ve borçlar ile ilişkili olanlar çevrilirken, tarihi kur üzerinden çeviri işlemine tabi tutulacaktır (Keleş, 2015:37).

Temporal Yöntem (Geleneksel)

Yabancı paralı finansal tabloların milli para birimine çevrilmesiyle ilgili olarak geliştirilen diğer bir yöntem ise temporal yöntemdir. Literatürde, bu yöntemin ortaya çıkış sebebi, parasal ve parasal olmayan yönteminin eksikliklerini gidermek şeklinde ifade edilmektedir (Keleş, 2015:37-38). Bu yönteme literatürde geleneksel yöntem ve geçici yöntem de denilmektedir (Akbulut,1994:23).

Çeviri işlemi yapılırken bilançoda cari değerle ifade edilen (kasa, alacaklar, borçlar vb.) hesap kalemleri cari kur üzerinden çevrilirken, tarihi değer ile ifade edilen hesap kalemleri ve öz kaynaklar tarihi kur üzerinden çeviri işlemine tabi tutulmaktadır. Temporal yöntemin parasal ve parasal olmayan yöntemden ayrıldığı temel nokta, bilançoda cari değer ile ifade edilen

parasal nitelikte olmayan kalemlerin (stoklar gibi) cari kur üzerinden çeviri işlemine tabi tutulmasıdır (Keleş, 2015:37-38).

Gelir tablosu çeviri işlemine tabi tutulurken, burada yer alan her bir hesap kalemi için gelir ve gidere dair işlemlerin gerçekleştiği tarihteki kur göz önünde bulundurularak çevrilecektir. Fakat gelir ve gidere ilişkin işlemlerin gerçekleştiği tarihlerin çok fazla değişiklik göstermesi nedeniyle genellikle ortalama kur dikkate alınarak çeviri işlemleri yapılır (Keleş, 2015:37-38).

Bu yöntemin diğer çeviri yöntemlerinden ayrıldığı bir başka temel nokta, ana işletmeye bağlı olan yabancı işletmelerin mali tablolarını çeviri işlemine tabi tutulmadan önce, ana işletmenin yer aldığı ülkedeki kurallara uygun olarak mali tabloların yeniden düzenlenmesine ilişkin bir zorunluluk bulunmasıdır. Bu zorunluluk nedeniyle bağlı işletme/işletmelerin finansal tabloları önce ana işletmenin mali tablolarına göre yeniden düzenlenir, sonra ana işletmenin para birimine göre çeviri işlemleri yapılır ve nihayetinde bu mali tablolar konsolidasyona tabi tutulur. (Keleş, 2015:37-38).

Cari Kur Yöntemi

Çeviri yöntemleri içerisinde uygulanması en kolay yöntem cari kur yöntemidir. Bu yöntemde dönem sonu kuru yöntemi ve net yatırım yöntemi de denilmektedir (Keleş, 2015:37). Cari kur yöntemine göre bilançoda çeviri yapılırken, özkaynaklar hariç bilançoda yer alan hesap kalemlerinin hepsi bilançonun düzenlenme tarihindeki cari kur üzerinden çevrilecektir (Akbulut,1994:25). Dönem net karı dışında kalan öz kaynakların çevirisi yapılırken ise tarihi kur dikkate alınacak, dönem net karı ise gelir tablosundan alınarak aynen gösterilecektir (Keleş, 2015:37).

Gelir tablosu çeviri işlemine tabi tutulurken, gelir tablosunda yer alan her bir hesap kalemi cari kur veya ortalama kur göz önünde bulundurularak çevrilecektir. Çeviriyle ilgili işlemler bittikten sonra oluşan kazanç ve kayıplar, öz kaynaklar hesap grubu içerisinde ayrı bir hesap olarak raporlanmaktadır. (Akbulut,1994:25). Cari kur yönteminde yapılan çeviri işlemlerinden doğan kazanç ve kayıplar, dönem net karının belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır (Keleş, 2015:37).

Bu yöntemin amacı, çeviri işlemlerinin yapıldığı bilanço ve gelir tablosunda yer alan her bir hesap kalemindeki değerleri mümkün olduğunca daha doğru ve gerçekçi bir şekilde çevirerek oluşan kazanç ve kaybın gösterilmesini sağlamaktır. İlgili yöntemle yapılacak çeviri işlemlerinde çeviri öncesinde gerçekleşen finansal ilişkiler korunmaktadır (Akbulut,1994:25-26).

3.2.2. Yabancı Paralı Finansal Tabloların Milli Para Birimine Çevrilmesinin Konsolide Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri

Çeviri işleminde kullanılan her yöntem farklı döviz kurunu dikkate alarak çevirdiğinden dolayı çeviri sonuçları da kullanılan yöntemle göre farklılık arz edecektir. Kullanılan yöntemle göre de çeviri işlemleri tamamlandıktan sonra meydana gelecek kazanç ve kayıplar da farklı olacaktır.

3.2.2.1.Çeviri Yöntemlerinin Konsolide Bilanço Üzerindeki Etkileri

Yabancı paralı finansal tabloların milli para birimine çevrilmesinde kullanılan her bir yöntem farklı bir döviz kurunu esas aldığından, çeviri sonuçları da kullanılan yönteme göre farklılık arz edecektir.

Cari- cari olmayan yönteme göre yapılacak çeviride bilançoda yer alan cari varlık ve kaynaklar cari kur esas alınarak çevrilecektir. Cari olmayan varlık ve kaynaklar çeviri işlemine tabi tutulurken tarihi kur esas alınarak çeviri işlemine tabi tutulacaktır. Parasal- parasal olmayan yönteme göre çeviri yapılırken, parasal hesap kalemleri cari kur esas alınarak çevrilecektir. Parasal olmayan hesap kalemleri ise tarihi kur üzerinden çevrilecektir. Geleneksel yönteme göre yapılacak çeviride ise bilançoda cari değer ile ifade edilen değerler cari kur üzerinden çevrilecektir. Bilançoda tarihi değerle ifade edilen parasal olmayan hesap kalemler ise çevrilirken tarihi kur esas alınarak çevrilecektir.

Cari kur yöntemine göre yapılacak çeviride ise bilançoda yer alan hesapların tamamının döviz kuru değişiminin etkisinde kaldığı varsayılmaktadır. Çeviri işlemi yapılırken öz kaynaklar dışındaki her bir varlık ve borç hesap kalemi cari kur üzerinden çevrilecektir (Keleş, 2015:38). Bu yönteme göre oluşabilecek çeviri kazanç ve kayıpları ise öz kaynaklar grubunda “Çeviri Düzeltme Hesabı” olarak ayrı bir hesap adı altında gösterilmektedir. Bağlı işletmenin net varlık ve borçlarının kıyaslamasına göre çeviri kazancı veya çeviri kaybı meydana gelmektedir. Aşağıdaki tabloda cari kur yönteminin bilanço üzerine etkisi gösterilmektedir (Akbulut,1994:36).

DURUM	ETKİ
Bağlı İşletmenin Para Birimi Ana İşletmenin Para Birimi Karşısında Değer Kaybeder	
1- Öz Kaynaklar Borçlardan Fazladır.	Döviz Kuru Kaybı (Çeviri Kaybı)
2- Borçlar Öz Kaynaklardan Fazladır.	Döviz Kuru Kazancı (Çeviri Kazancı)
Bağlı İşletmenin Para Birimi Ana İşletmenin Para Birimi Karşısında Değer Kazanır	
1- Öz Kaynaklar Borçlardan Fazladır	Döviz Kuru Kazancı (Çeviri Kazancı)
2- Borçlar Öz Kaynaklardan Fazladır	Döviz Kuru Kaybı (Çeviri Kaybı)

Şekil 1. Cari kur yönetiminin bilanço üzerindeki etkisi, **Kaynak:** Akbulut,1994:37

3.2.2.2.Çeviri Yöntemlerinin Konsolide Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri

Cari-Cari olmayan yönteme göre gelir tablosunun çevirisi yapılırken ortalama kur üzerinden çevrilecektir. Ancak cari olmayan varlık ve kaynaklarla ilişkili olan hesap kalemleri bilançoda ilgili varlık ve kaynakların çeviri işleminde kullanılan tarihi kur esas alınarak çeviri işlemine tabi tutulmaktadır.

Parasal-Parasal olmayan yönteme göre çeviri işlemleri yapılırken, gelir tablosunda yer alan hesap kalemleri ortalama kur esas alınarak çevrilmektedir. Fakat burada çeviri yapılırken, parasal nitelikte olmayan varlık ve borçlar ile ilişkili olan gelir tablosu kalemlerini milli para birimine çevirirken tarihi kur esas alınarak çeviri işlemleri gerçekleştirilecektir.

Geleneksel yönteme göre çeviri işlemleri yapılırken, gelir tablosunda yer alan hesap kalemleri gelir ve gidere dair işlemlerin gerçekleştiği tarihteki kur esas alınarak çeviri işlemine

tabi tutulacaktır. Fakat gelir ve gidere dair işlemlerin gerçekleştiği tarihlerin çok fazla değişiklik göstermesi durumunda ortalama kur esas alınarak çeviri işlemine tabi tutulacaktır.

Cari kur yöntemine göre yapılacak çeviri işlemlerinde, gelir tablosunda yer alan hesap kalemleri cari kur veya ortalama kur esas alınarak çevrilecektir. Çeviri işlemleri tamamlandıktan sonra oluşan kazanç ve kayıplar ise öz kaynaklar içerisinde ayrı bir hesap kalemi olarak gösterilecektir (Akbulut,1994:25). Ayrıca ilgili yöntemde çeviri işlemlerinden dolayı oluşacak kazanç ve kayıplar dönem net karının belirlenmesinde göz önünde bulundurulmayacaktır. (Keleş,2015:40-41).

4. Uygulama

Çalışmanın bu aşamasında hem mali tabloların çevrilmesinde kullanılan yöntemleri açıklamak hem de çevrilmiş olan mali tabloların konsolidasyon işlemlerini yapmak üzere bir örnek hazırlanmıştır. Örnekte yer alan ABC Şirketi ana işletme olup, mali tabloları TL üzerinden gösterilmektedir. T işletmesi % 70 hissesine sahip olunan bir işletme olup, bu işletmenin mali tabloları Azerbaycan Manat'ı üzerinden düzenlenmiştir. X işletmesi % 80 hissesine sahip olunan bir işletme olup, bu işletmenin mali tabloları Euro üzerinden düzenlenmiştir. Y İşletmesi % 60 hissesine sahip olunan bir işletme olup, mali tabloları USD üzerinden düzenlenmiştir. Z işletmesi ise % 100 hissesine sahip olunan bir işletme olup, mali tabloları Rus Rublesi üzerinden düzenlenmiştir.

Çalışmamda yer alan çevirme işlemlerinin tamamını gösterebilmek adına, T işletmesinin mali tabloları Cari-Cari Olmayan, X işletmesinin mali tabloları Parasal-Parasal Olmayan, Y işletmesinin mali tabloları Temporal yöntemi ve Z işletmesinin mali tabloları Cari Kur Yöntemine göre çevrilecektir.

Çevirme işlemi tamamlandıktan sonra ABC Şirketinin Mali Tabloları tam konsolidasyon yöntemi ile konsolide edilecektir. Konsolidasyona tabi tutulacak işletmelerin buldukları ülkelerin para birimleri üzerinden düzenlenmiş finansal tabloları ve çevirme işlemleri aşağıda verilmiştir.

4.1.Yavru Şirketlerin Mali Tablolarının Çevrilmesi İşlemleri

Ana İşletmenin bağlı ortaklığı konumunda olan şirketlerin bilanço ve gelir tabloları aşağıda verilmiştir.

T İŞLETMESİ	CARİ-CARİ OLMAYAN YÖNTEMİ		
	MANAT	Çevrim Kuru	TL
Bilanço	31.12.2022		31.12.2022
Dönen Varlıklar	335.000		3.663.996
Hazır Değerler	25.000	10,9373	273.433
Ticari Alacaklar	150.000	10,9373	1.640.595
Stoklar	160.000	10,9373	1.749.968
Duran Varlıklar	260.000		2.028.338
Maddi Duran Varlıklar	225.000	7,8013	1.755.293
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	35.000	7,8013	273.046
AKTİF TOPLAMI	595.000		5.692.334
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	172.000		1.881.216
Mali Borçlar	80.000	10,9373	874.984
Ticari Borçlar	50.000	10,9373	546.865
Diğer Borçlar	30.000	10,9373	328.119
Alman Avanslar	2.000	10,9373	21.875
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gid. Tahakkukları	10.000	10,9373	109.373
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	160.000		1.248.208
Mali Borçlar	100.000	7,8013	780.130
Ticari Borçlar	60.000	7,8013	468.078
Öz Kaynaklar	263.000		2.562.910
Ödenmiş Sermaye	100.000	7,8013	780.130
Sermaye Yedekleri	25.000	7,8013	195.033
Kar Yedekleri	40.000	7,8013	312.052
Geçmiş Yıllar Karları	70.000	7,8013	546.091
Dönem Net Karı	28.000	9,3693	262.340
Çevrim Farkı Kazancı			467.264
PASİF TOPLAMI	595.000		5.692.334
Gelir Tablosu	31.12.2022	Çevrim Kuru	31.12.2022
BRÜT SATIŞLAR	700.000	9,3693	6.558.510
SATIŞ İNDİRİMLERİ	- 15.000	9,3693	- 140.540
NET SATIŞLAR	685.000		6.417.971
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	- 580.000	9,3693	- 5.434.194
BRÜT SATIŞ KARI	105.000		983.777
FAALİYET GİDERLERİ (-)	- 65.000	9,3693	- 609.005
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	- 30.000	9,3693	- 281.079
Genel Yönetim Giderleri	- 35.000	9,3693	- 327.926
FAALİYET KARI	40.000		374.772
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GELİR VE KAR.	25.000	9,3693	234.233
Faiz Gelirleri	20.000	9,3693	187.386
Kambiyo Karları	5.000	9,3693	46.847
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GİDER VE ZARAR (-)	- 3.000	9,3693	- 28.108
Komisyon Giderleri (-)	- 3.000	9,3693	- 28.108
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	- 35.000	9,3693	- 327.926
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 15.000	9,3693	- 140.540
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 20.000	9,3693	- 187.386
OLAĞAN KAR	27.000		252.971
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	13.000	9,3693	121.801
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	13.000	9,3693	121.801
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	- 5.000	9,3693	- 46.847
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	- 5.000	9,3693	- 46.847
DÖNEM KARI	35.000		327.926
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. (-)	- 7.000	9,3693	- 65.585
DÖNEM NET KARI	28.000		262.340

Tarihi Kur : 7,8013 TL

Cari Kur : 10,9373 TL

Ortalama Kur: 9,3693 TL

X İŞLETMESİ	PARASAL-PARASAL OLMAYAN YÖNTEMİ		
	EURO	Çevrim Kuru	TL
Bilanço	31.12.2022		31.12.2022
Dönen Varlıklar	540.000		9.455.832
Hazır Değerler	25.000	19,9349	498.373
Ticari Alacaklar	245.000	19,9349	4.884.051
Stoklar	270.000	15,0867	4.073.409
Duran Varlıklar	420.000		6.336.414
Maddi Duran Varlıklar	350.000	15,0867	5.280.345
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	70.000	15,0867	1.056.069
AKTİF TOPLAMI	960.000		15.792.246
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	275.000	19,9349	5.482.098
Mali Borçlar	130.000	19,9349	2.591.537
Ticari Borçlar	85.000	19,9349	1.694.467
Diğer Borçlar	40.000	19,9349	797.396
Alınan Avanslar	15.000	19,9349	299.024
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gid. Tahakkukları	5.000	19,9349	99.675
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	255.000		5.083.400
Mali Borçlar	180.000	19,9349	3.588.282
Ticari Borçlar	75.000	19,9349	1.495.118
Öz Kaynaklar	430.000		5.226.749
Ödenmiş Sermaye	200.000	15,0867	3.017.340
Sermaye Yedekleri	35.000	15,0867	528.035
Kar Yedekleri	50.000	15,0867	754.335
Geçmiş Yıllar Karları	85.000	15,0867	1.282.370
Dönem Net Karı	60.000	17,5108	1.050.648
Çevrim Farkı Kaybı			- 1.405.978
PASİF TOPLAMI	960.000		15.792.246
Gelir Tablosu	EURO	Çevrim Kuru	TL
BRÜT SATIŞLAR	800.000	17,5108	14.008.640
SATIŞ İNDİRİMLERİ	- 10.000	17,5108	- 175.108
NET SATIŞLAR	790.000		13.833.532
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	- 650.000	17,5108	- 11.382.020
BRÜT SATIŞ KARI	140.000		2.451.512
FAALİYET GİDERLERİ (-)	- 55.000	17,5108	- 963.094
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	- 30.000	17,5108	- 525.324
Genel Yönetim Giderleri	- 25.000	17,5108	- 437.770
FAALİYET KARI	85.000		1.488.418
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GELİR VE KAR.	41.000	17,5108	717.943
Faiz Gelirleri	21.000	17,5108	367.727
Kambiyo Karları	20.000	17,5108	350.216
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GİDER VE ZARAR (-)	- 3.000	17,5108	- 52.532
Komisyon Giderleri (-)	- 3.000	17,5108	- 52.532
FINANSMAN GİDERLERİ (-)	- 58.000	17,5108	- 1.015.626
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 25.000	17,5108	- 437.770
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 33.000	17,5108	- 577.856
OLAĞAN KAR	65.000		1.138.202
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	15.000	17,5108	262.662
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	15.000	17,5108	262.662
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	- 5.000	17,5108	- 87.554
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	- 5.000	17,5108	- 87.554
DÖNEM KARI	75.000		1.313.310
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. (-)	- 15.000	17,5108	- 262.662
DÖNEM NET KARI	60.000		1.050.648

Tarihi Kur : 15,0867 TL

Cari Kur : 19,9349 TL

Ortalama Kur: 17,5108 TL

Y İŞLETMESİ	TEMPORAL YÖNTEMİ		
	USD	Çevrim Kuru	TL
Bilanço	31.12.2022		31.12.2022
Dönen Varlıklar	365.000		6.824.880
Hazır Değerler	20.000	18,6983	373.966
Ticari Alacaklar	175.000	18,6983	3.272.203
Stoklar	170.000	18,6983	3.178.711
Duran Varlıklar	235.000		3.132.315
Maddi Duran Varlıklar	200.000	13,3290	2.665.800
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	35.000	13,3290	466.515
AKTİF TOPLAMI	600.000		9.957.195
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	194.000		3.627.470
Mali Borçlar	90.000	18,6983	1.682.847
Ticari Borçlar	44.000	18,6983	822.725
Diğer Borçlar	40.000	18,6983	747.932
Alınan Avanslar	15.000	18,6983	280.475
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gid. Tahakkukları	5.000	18,6983	93.492
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	195.000		3.646.169
Mali Borçlar	120.000	18,6983	2.243.796
Ticari Borçlar	75.000	18,6983	1.402.373
Öz Kaynaklar	220.000		2.683.556
Ödenmiş Sermaye	100.000	13,3290	1.332.900
Sermaye Yedekleri	20.000	13,3290	266.580
Kar Yedekleri	30.000	13,3290	399.870
Geçmiş Yıllar Karları	45.000	13,3290	599.805
Dönem Net Karı	25.000	16,0137	400.341
Çevrim Farkı Kaybı			- 315.940
PASİF TOPLAMI	609.000		9.957.195
Gelir Tablosu	USD	Çevrim Kuru	TL
BRÜT SATIŞLAR	300.000	16,0137	4.804.095
SATIŞ İNDİRİMLERİ	- 15.000	16,0137	- 240.205
NET SATIŞLAR	285.000		4.563.890
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	- 230.000	16,0137	- 3.683.140
BRÜT SATIŞ KARI	55.000		880.751
FAALİYET GİDERLERİ (-)	- 25.000	16,0137	- 400.341
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	- 15.000	16,0137	- 240.205
Genel Yönetim Giderleri	- 10.000	16,0137	- 160.137
FAALİYET KARI	30.000		480.410
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GELİR VE KAR.	21.250	16,0137	340.290
Faiz Gelirleri	11.250	16,0137	180.154
Kambiyo Karları	10.000	16,0137	160.137
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GİDER VE ZARAR (-)	- 3.000	16,0137	- 48.041
Komisyon Giderleri (-)	- 3.000	16,0137	- 48.041
FINANSMAN GİDERLERİ (-)	- 20.000	16,0137	- 320.273
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 8.000	16,0137	- 128.109
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 12.000	16,0137	- 192.164
OLAĞAN KAR	28.250		452.386
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	7.000	16,0137	112.096
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	7.000	16,0137	112.096
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	- 4.000	16,0137	- 64.055
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	- 4.000	16,0137	- 64.055
DÖNEM KARI	31.250		500.427
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. (-)	- 6.250	16,0137	- 100.085
DÖNEM NET KARI	25.000		400.341

Tarihi Kur : 13,3290 TL

Cari Kur : 18,6983 TL

Ortalama Kur: 16,0137 TL

Z İŞLETMESİ	CARİ KUR YÖNTEMİ		
	RUBLE	Çevrim Kuru	TL
Bilanço	31.12.2022		31.12.2022
Dönen Varlıklar	1.220.000		316.566
Hazır Değerler	70.000	0,25948	18.164
Ticari Alacaklar	650.000	0,25948	168.662
Stoklar	500.000	0,25948	129.740
Duran Varlıklar	780.000		202.394
Maddi Duran Varlıklar	700.000	0,25948	181.636
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	80.000	0,25948	20.758
AKTİF TOPLAMI	2.000.000		518.960
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	360.000	0,25948	93.413
Mali Borçlar	200.000	0,25948	51.896
Ticari Borçlar	90.000	0,25948	23.353
Diğer Borçlar	35.000	0,25948	9.082
Alınan Avanslar	20.000	0,25948	5.190
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gid. Tahakkukları	15.000	0,25948	3.892
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	320.000		83.034
Mali Borçlar	200.000	0,25948	51.896
Ticari Borçlar	120.000	0,25948	31.138
Öz Kaynaklar	1.320.000		342.514
Ödenmiş Sermaye	500.000	0,16484	82.420
Sermaye Yedekleri	40.000	0,16484	6.594
Kar Yedekleri	70.000	0,16484	11.539
Geçmiş Yıllar Karları	350.000	0,16484	57.694
Dönem Net Karı	360.000	0,21216	76.378
Çevrim Farkı Kazancı			107.890
PASİF TOPLAMI	2.000.000		518.960
Gelir Tablosu	31.12.2022	Çevrim Kuru	31.12.2022
BRÜT SATIŞLAR	3.000.000	0,21216	636.480
SATIŞ İNDİRİMLERİ	- 90.000	0,21216	- 19.094
NET SATIŞLAR	2.910.000		617.386
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	- 2.250.000	0,21216	- 477.360
BRÜT SATIŞ KARI	660.000		140.026
FAALİYET GİDERLERİ (-)	- 170.000	0,21216	- 36.067
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	- 120.000	0,21216	- 25.459
Genel Yönetim Giderleri	- 50.000	0,21216	- 10.608
FAALİYET KARI	490.000		103.958
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GELİR VE KAR.	60.000	0,21216	12.730
Faiz Gelirleri	45.000	0,21216	9.547
Kambiyo Karları	15.000	0,21216	3.182
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GİDER VE ZARAR (-)	- 10.000	0,21216	- 2.122
Komisyon Giderleri (-)	- 10.000	0,21216	- 2.122
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	- 105.000	0,21216	- 22.277
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 45.000	0,21216	- 9.547
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 60.000	0,21216	- 12.730
OLAĞAN KAR	435.000		92.290
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	30.000	0,21216	6.365
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	30.000	0,21216	6.365
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	- 15.000	0,21216	- 3.182
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	- 15.000	0,21216	- 3.182
DÖNEM KARI	450.000		95.472
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. (-)	- 90.000	0,21216	- 19.094
DÖNEM NET KARI	360.000		76.378

Tarihi Kur : 0,16484 TL

Cari Kur : 0,25948 TL

Ortalama Kur: 0,21216 TL

Ana işletme zaten Türkiye’de faaliyette bulunduğu için finansal tabloları TL olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle burada ayrıca gösterilmeyip konsolide finansal tablo içerisinde yer almaktadır.

Çevrim işleminden sonraki aşama konsolide finansal tabloların düzenlenmesidir. Uygulanacak konsolidasyon yöntemi tam konsolidasyon olup, mali tabloların düzenlenmesinde tek düzen muhasebe sisteminin formatı benimsenmiştir. Ayrıca sadece işlemleri göstermek amacıyla, eliminasyon işlemleri sınırlı tutulmuştur. Örneğimizde yer alan işletmelere ilişkin eliminasyon işlemleri aşağıda verilmiştir.

Eliminasyon İşlemleri:

1) Z İşletmesinin Ticari alacakları içinde yer alan tutarın 100.000 TL'lik kısmı T İşletmesinden olan alacaktır.
2) ABC İşletmesinin KV Ticari Borçları arasında yer alan tutarın 250.000 TL'lik kısmı X İşletmesine, 350.000 TL'lik kısmı Y İşletmesine olan borçlardan oluşmaktadır.
3) Z İşletmesinin Net Satışlarının tamamı T İşletmesine yapılan satışlardır.
4) Tüm Yavru İşletmeler 01.01.2022 tarihinde satın alınmış olup, Dönem Net Karı hariç Özkaynak grubunda yer alan hesapların tamamı dönem başı durumunu göstermektedir.

(1) Z İşletmesinin Ticari alacakları içinde yer alan tutarın 100.000 TL'lik kısmı T İşletmesinden olduğu için, karşılıklı olarak kısa vadeli ticari alacaklar ve ticari borçlar tutarından mahsup edilmiştir.

(2) Benzer şekilde ABC İşletmesinin KV Ticari Borçları arasında yer alan tutarın 250.000 TL'lik kısmı X İşletmesine, 350.000 TL'lik kısmı Y İşletmesine ait olduğu için bu tutarın toplamı ana işletmenin ticari borçları ile X ve Y işletmelerinin ticari alacaklarından mahsup edilmiştir.

(3) Z İşletmesinin Net Satışlarının tamamı T İşletmesine yapılan satışlar olduğu için hem bilançodaki stok ve dönem net karı kalemlerinden, hem de gelir tablosundaki brüt satışlar, satış indirimleri ve satışların maliyeti kalemlerinden karşılıklı olarak elimine edilmiştir. Her ne kadar satış işlemi grup içi olsa da burada azınlık açısından bu satış geçerli bir satıştır. Ancak örneğimizde yer alan Z İşletmesinin iştirak oranı % 100 olduğu için azınlık payı hesaplanmamıştır.

(4) Tüm Yavru İşletmeler 01.01.2022 tarihinde satın alındığı varsayıldığı için Dönem Net Karı hariç Özkaynak grubunda yer alan hesapların tamamı dönem başı durumunu göstermektedir. Buna göre konsolidasyon şerefiyesi aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi hesaplanmıştır.

Konsolidasyon Şerefiyesinin Hesaplanması	% 70 İştirak Oranı	% 80 İştirak Oranı	% 60 İştirak Oranı	% 100 İştirak Oranı	
	T İŞLETMESİ	X İŞLETMESİ	Y İŞLETMESİ	Z İŞLETMESİ	TOPLAM
Özkaynak Toplamı	1.833.306	5.582.079	2.599.155	158.246	10.172.786
Ana Şirket	1.283.314	4.465.663	1.559.493	158.246	7.466.716
Azınlık	549.992	1.116.416	1.039.662	-	2.706.069
Kons. Şerefiyesi = Satın Alma Bedeli - Yavru Şirket Özkaynakları * İştirak Oranı					
Satın Alma Bedeli	2.000.000	4.000.000	2.000.000	100.000	8.100.000
Kons. Şerefiyesi	716.686	- 465.663	440.507	- 58.246	633.284
Pozitif Şerefiye	716.686		440.507		1.157.193
Negatif Şerefiye		- 465.663		- 58.246	- 523.910
Net Şerefiye					633.284

(5) **Azınlık Payları:** Yavru Şirketlerin Özkaynaklarından Azınlıklara Düşen Pay + Cari Dönem Karından Azınlıklara Düşen Pay + Çevrim Farklarından Azınlıklara Düşen Pay olarak hesaplanmıştır.

$$\text{Azınlık Payları: } 2.706.069 + 448.968 + (170.291) = 2.984.747 \text{ TL}$$

Not: Bazı hesaplamalarda 1-2 TL gibi farklar oluşmuştur. Çevirme işlemleri ve konsolidasyon işlemleri excel üzerinde çalışılmıştır. Ancak bazı rakamlar manuel olarak girilmiştir. Excel arka planda virgülden sonraki haneleri de dikkate aldığı için bu tür yuvarlama farkları oluşmuştur.

Buna göre ABC İşletmesinin Konsolide Bilançosu ve Konsolide Gelir Tablosu aşağıda verilmiştir.

	ANA ŞİRKET	% 70 İştirak Oranı	% 80 İştirak Oranı	% 60 İştirak Oranı	% 100 İştirak Oranı			
	ABC İŞLETMESİ	T İŞLETMESİ	X İŞLETMESİ	Y İŞLETMESİ	Z İŞLETMESİ	ELİMİNASYON İŞLEMLERİ		KONSOLİDE ABC
	TL	TL	TL	TL	TL	Borç	Alacak	TL
Bilanço	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022			31.12.2022
Dönen Varlıklar	9.000.000	3.663.996	9.455.832	6.824.880	316.566			28.421.247
Hazır Değerler	750.000	273.433	498.373	373.966	18.164			1.913.935
Ticari Alacaklar	4.000.000	1.640.595	4.884.051	3.272.203	168.662		100.000 (1) 250.000 (2) 350.000 (2)	13.265.510
Stoklar	4.250.000	1.749.968	4.073.409	3.178.711	129.740		140.026 (3)	13.241.802
Duran Varlıklar	22.600.000	2.028.338	6.336.414	3.132.315	202.394			27.356.654
Mali Duran Varlıklar	8.100.000	-	-	-	-			-
* T İşletmesi	2.000.000	-	-	-	-		2.000.000 (4)	-
* X İşletmesi	4.000.000	-	-	-	-		4.000.000 (4)	-
* Y İşletmesi	2.000.000	-	-	-	-		2.000.000 (4)	-
* Z İşletmesi	100.000	-	-	-	-		100.000 (4)	-
Maddi Duran Varlıklar	12.000.000	1.755.293	5.280.345	2.665.800	181.636			21.883.074
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.500.000	273.046	1.056.069	466.515	20.758			4.316.388
Konsolidasyon Şerefiyesi*						1.157.193 (4)		1.157.193
AKTİF TOPLAMI	31.600.000	5.692.334	15.792.246	9.957.195	518.960			55.777.901
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	9.000.000	1.881.216	5.482.098	3.627.470	93.413			19.384.196
Mali Borçlar	3.250.000	874.984	2.591.537	1.682.847	51.896			8.451.264
Ticari Borçlar	4.000.000	546.865	1.694.467	822.725	23.353	100.000 (1) 600.000 (2)		6.387.410
Diğer Borçlar	1.000.000	328.119	797.396	747.932	9.082			2.882.529
Alınan Avanslar	500.000	21.875	299.024	280.475	5.190			1.106.562
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gid. Tahakkukatları	250.000	109.373	99.675	93.492	3.892			556.431
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	7.750.000	1.248.208	5.083.400	3.646.169	83.034			17.810.810
Mali Borçlar	5.000.000	780.130	3.588.282	2.243.796	51.896			11.664.104
Ticari Borçlar	2.750.000	468.078	1.495.118	1.402.373	31.138			6.146.706
Öz Kaynaklar	14.850.000	2.562.910	5.226.749	2.683.556	342.514			15.598.148
Ödenmiş Sermaye	10.000.000	780.130	3.017.340	1.332.900	82.420	3.842.123 (4) 1.370.667 (5)		10.000.000
Sermaye Yedekleri	2.000.000	195.033	528.035	266.580	6.594	725.492 (4) 270.749 (5)		2.000.000
Kar Yedekleri	1.000.000	312.052	754.335	399.870	11.539	1.073.365 (4) 404.431 (5)		1.000.000
Geçmiş Yıllar Karları	900.000	546.091	1.282.370	599.805	57.694	1.825.736 (4) 660.223 (5)		900.000
Dönem Net Karı	950.000	262.340	1.050.648	400.341	76.378	140.026 (3) 448.968 (5)		2.150.713
Çevrim Farkı Kazancı/Kayıbı	-	467.264	-1.405.978	-315.940	107.890		170.291 (5)	976.474
K. Şerefiyesi							523.909 (4)	523.909
Azınlık Payları	-	-	-	-	-	170.291 (5)	3.155.038 (5)	2.984.747
PASİF TOPLAMI	31.600.000	5.692.334	15.792.246	9.957.195	518.960	12.789.264	12.789.264	55.777.901

Şekil 2. ABC İşletmesinin Konsolide Bilançosu

Gelir Tablosu	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022	Borç	Alacak	TL
BRÜT SATIŞLAR	24.000.000	6.558.510	14.008.640	4.804.095	636.480	636.480 (6)		49.371.245
SATIŞ İNDİRLİMLERİ	- 400.000	- 140.540	- 175.108	- 240.205	- 19.094		19.094 (6)	955.853
NET SATIŞLAR	23.600.000	6.417.971	13.833.532	4.563.890	617.386			48.415.392
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	- 19.300.000	- 5.434.194	- 11.382.020	- 3.683.140	- 477.360		140.026 (6) 477.360 (6)	39.659.328
BRÜT SATIŞ KARI	4.300.000	983.777	2.451.512	880.751	140.026			8.756.065
FAALİYET GİDERLERİ (-)	- 775.000	- 609.005	- 963.094	- 400.341	- 36.067			2.783.507
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	- 325.000	- 281.079	- 525.324	- 240.205	- 25.459			1.397.067
Genel Yönetim Giderleri	- 450.000	- 327.926	- 437.770	- 160.137	- 10.608			1.386.440
FAALİYET KARI	3.525.000	374.772	1.488.418	480.410	103.958			5.972.558
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GELİR VE KAR.	940.000	234.233	717.943	340.290	12.730			2.245.195
Faiz Gelirleri	560.000	187.386	367.727	180.154	9.547			1.304.814
Kambiyo Karları	380.000	46.847	350.216	160.137	3.182			940.381
DİĞER FAALİYETLERDEN OL. GİDER VE ZARAR (-)	- 150.000	- 28.108	- 52.532	- 48.041	- 2.122			280.803
Komisyon Giderleri (-)	- 150.000	- 28.108	- 52.532	- 48.041	- 2.122			280.803
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	- 3.077.500	- 327.926	- 1.015.626	- 320.273	- 22.277			4.763.602
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 1.750.000	- 140.540	- 437.770	- 128.109	- 9.547			2.465.966
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	- 1.327.500	- 187.386	- 577.856	- 192.164	- 12.730			2.297.636
OLAĞAN KAR	1.237.500	252.971	1.138.202	452.386	92.290			3.173.348
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	70.000	121.801	262.662	112.096	6.365			572.923
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	70.000	121.801	262.662	112.096	6.365			572.923
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	- 120.000	- 46.847	- 87.554	- 64.055	- 3.182			321.638
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	- 120.000	- 46.847	- 87.554	- 64.055	- 3.182			321.638
DÖNEM KARI	1.187.500	327.926	1.313.310	500.427	95.472			3.424.634
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK. (-)	- 237.500	- 65.585	- 262.662	- 100.085	- 19.094			684.927
DÖNEM NET KARI	950.000	262.340	1.050.648	400.341	76.378	140.026 (3) 448.968 (5)		2.150.713
Azımlık Payları							448.968 (5)	448.968
Konsolide Bilançoya Aktarılan Stok Maliyeti							140.026 (6)	
TOPLAM						1.225.474	1.225.474	

Şekil 3. ABC İşletmesinin Konsolide Gelir Tablosu

5. Sonuç

Günümüzde gerek üretim ve gerekse pazarlama anlayışı hızla değişmektedir. Özellikle pandemi koşullarının yarattığı sıkıntılar nedeniyle işletmeler ürünlerini tek bir ülkede üretip tüm dünyaya satmak yerine, pazar sayılan ülkelerde üretip, aynı piyasada ürünlerini satma yoluna gitmektedirler. Bu durum bir anlamda maliyet etkinliği sağlamak niyetiyle ortaya çıkmış olsa da özellikle global piyasada faaliyette bulunan işletmeler yerel birimlerde yeni ortaklıklar oluşturmakta, o ülkede bulunan işletmelerin hisselerini ele geçirerek faaliyet alanlarını genişletmektedirler. Bazen bizzat ilgili ülkede sıfırdan yatırım yapmak suretiyle ilgili ülkelerin teşviklerinden de ayrıca yararlanmaktadırlar.

Çağımızın bir zorunluluğu haline gelen uluslararası piyasalara yaygınlık, ana işletme niteliğinde olan işletmelerin, farklı ülkelerdeki birçok işletmeyi kendi bünyesine katarak grup oluşturdukları görülmektedir. Böylece hem büyümeyi hem de faaliyet alanını genişletmeyi hedeflemektedirler. Bugün dünyamızda yıllık ciroları birçok ülkenin milli gelirinden büyük olan firmalar bulunmaktadır.

Uluslararası ortaklıklar yoluyla yaygınlaşan bu firmaların sorunlarından biri, farklı ülkelerde, farklı dillerde ve farklı para birimleri ile faaliyetlerini sürdürmek zorunda olmalarıdır. Ayrıca her ülkede mevzuat ve muhasebe uygulamaları açısından farklılıkların olması da muhasebenin bir bütün olarak anlaşılmasına engel çıkarmaktadır. Bu nedenle ayrı ayrı ülkelerde faaliyette bulunan grup işletmelerinin, ortak bir dil ve ortak bir para birimi ile finansal tablolarını düzenlemeleri gerekmektedir.

Bu çalışmada öncelikle farklı para birimi ile hazırlanan finansal tabloların aynı para birimi ile ifade edilmesi konusu ele alınmıştır. Literatürde bu konuda geliştirilmiş 4 farklı yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemlerin her biri tek tek ele alınmış ve örnek uygulamamızda bu yöntemlerin hepsini kapsayan bir örnek geliştirilmiştir. Yöntemlerin birbirinden farkları örnek uygulamamızda ayrı ayrı gösterilmiştir. Bu işlemleri yaparken ülkemizde uygulanan Tek Düzen Muhasebe Sistemine uygun finansal tabloların hazırlandığı varsayılmıştır. Bu çevrim işlemlerinde temel kural, ana ülkenin bulunduğu ülkenin para birimi ile finansal tabloların dönüştürülmesi şeklindedir. Bu nedenle tüm mali tablolar TL üzerinden çevrilmiş ve dört farklı yöntemin her biri ayrı ayrı ülkelerin para birimi üzerinden gösterilmiştir.

Bir sonraki aşamada TL' na çevrilmiş olan finansal tabloların, ana ülkedeki işletme ile konsolidasyonu konusu ele alınmıştır. Konsolidasyon işlemleri sadece bilanço ve gelir tablosu üzerinde gösterilmiştir. Kuşkusuz diğer mali tablolarında konsolide edilmesi söz konusu olabilir. Ancak çalışmayı sınırlamak adına diğer mali tabloların konsolidasyonu yapılmamıştır. Bu konuyla ilgili çalışma yapanlar, diğer mali tabloların konsolide edilmesi konusunda çalışma yapabilirler.

Konsolidasyon işlemlerinde Tam Konsolidasyon yöntemi benimsenmiş, örnek uygulama bu yöntem dikkate alınarak oluşturulmuştur. Yine konuyla ilgilenenler benzer çalışmayı diğer yöntemleri uygulayarak yapabilirler. Ayrıca zincirleme konsolidasyon, çapraz konsolidasyon vb. yöntemler çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Bu konularda yine ayrı çalışma konuları olarak ilgili olanlara tarafımızca önerilmektedir.

Bu çalışmanın önemi hem çeviri işlemlerinin hem de konsolidasyon işlemlerinin birlikte ele alınmasından kaynaklanmaktadır. Yaptığımız araştırmalarımızda genellikle bu iki konunun birbirinden ayrı çalışıldığı, ikisinin bir arada olduğu çalışmaların yapılmadığı hususu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak konsolidasyon konusunda gerek standartlarda gerekse mevzuatlarda yapılan düzenlemelerin geliştirilmesi, uygulamaya yönelik yeni standartlar ve mevzuat düzenlemeleri yapılması gerektiği kanaatine ulaşılmıştır.

Kaynakça

Akbulut, Y, (1994). Yabancı Paralı Finansal Tabloların Milli Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemlerin Konsolide Finansal Tablolar Açısından İncelenmesi. Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Avcı, A., (2018). TFRS 10/TMS 28 Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Havacılık Sektörüne Yönelik Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2009). UFRS/TFRS kapsamında işletme birleşmeleri ve konsolidasyon. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Denk, O., (2019). TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Muhasebeleştirilmesi: Borsa İstanbul' da Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Erdun, S., (2017). TFRS Uyumlu Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırklareli.
- Eyüpgiller, S. S. (2012). Şirketler topluluğunda konsolidasyon. İstanbul: Detay Yayıncılık.
- Genç, M., (2005). Yabancı Ülkelerdeki Bağlı Ortaklıklar ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklar Bakımından Temel Finansal Tabloların Konsolidasyonu. Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Kaval, H., Örtten, R. ve Karapınar, A. (2017). Türkiye muhasebe-finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları 2017 TMS-TFRS. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, İ. (2011). Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarında konsolide finansal tablolar. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Keleş, D. (2015). Yabancı Paralı Finansal Tabloların Ulusal Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler ve Çeviri İşleminin Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 22, 35-46.
- Stoltzfus, R. L. ve Epps, R. W. (2005). An Empirical Study of The Value-Relevance of Using Proportionate Consolidation Accounting for Investment in Joint Ventures. Accounting Forum, 29,169-190.
- TFRS 10- Konsolide Finansal Tablolar.
- TMS 28- İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar.