



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

UFRS® 3 İşletme Birleşmeleri



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI – UFRS® 3 İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Giriş

İşletme birleşmeleri, işletmenin ihtiyaç duyduğu kaynaklar, üretim süreçleri veya insan sermayesi gibi çeşitli nedenlerle ortaya çıkar. İlk olarak, bir anlaşmanın işletme birleşmesi olarak tanımlanıp tanımlanamayacağı belirlenmelidir. İkinci olarak, UFRS 3'ün uygulanıp uygulanmayacağı ve işletme birleşmesi işleminin UFRS 3 kapsamına girip girmediği belirlenmelidir.

Bu örnek olay çalışmasının amacı, öğrencileri işletme birleşmesi modelleri ve bunların finansal tabloları nasıl etkilediği konusunda bilgilendirmektir. Bu nedenle, bu örnek olay çalışması aşağıdaki konuları ortaya koymaktadır:

- Varlıkların satın alınması ile işletme birleşmesi arasındaki fark nasıl belirlenir?
- Edinen işletmeyi ve birleşme tarihini belirlemek neden önemlidir?
- Edinilen varlık ve borçlar nasıl ölçülecektir, edinen işletmenin finansal tablolarında nasıl bir etki olacaktır?

Örnek Olay Hakkında Bilgi

"Delicious Food" (DF) Şirketi, yüksek besin standartlarına uygun dondurulmuş gıdalar üretmekte ve sadece en kaliteli malzemeleri kullanmaktadır. DF ürünlerinin ana yelpazesini, günlük öğle yemekleri (örneğin: köfteler, çorbalar vb.) oluşturmaktadır. DF Şirketi, yelpazesini dondurulmuş ıstiridyeye çorbası, ahtapot ve daha fazlası gibi egzotik yemekleri içerecek şekilde genişletmeye karar vermiştir. Bu durum, yönetilen tüm ekipmanı ve iş modeliyle "Queen's Sea Food" (QSF) Şirketi ile işletme birleşmesi yapmak için bir anlaşma ile sonuçlanmıştır.

31 Aralık 20x0'de DF Şirketi, 40.000 adet hissesini ihraç ederek QSF Şirketi'nin tüm varlık ve borçlarını satın almıştır. Bu anlaşmadan önce DF Şirketi'nin 160.000 adet hissesi vardı ve bu işlemten sonra, toplam 200.000 adet hisseye sahip olacaktır. Anlaşmaya göre hisselerin %20'si QSF Şirketi'ne ait olacaktır. Aşağıda her iki şirketin finansal durum tabloları sunulmuştur:

Hesap Kalemleri	DF Şirketi 31 Aralık 20x0, PB	QSF Şirketi 31 Aralık 20x0, PB
Kasa	1,000,000	50,000
Alacaklar	2,000,000	150,000
Stoklar	200,000	50,000
Arazi ve arsalar	1,000,000	300,000
Binalar ve cihazlar	3,000,000	500,000
Birikmiş amortismanlar	(1,200,000)	(150,000)
TOPLAM VARLIKLAR	6,000,000	900,000
Uzun vadeli yabancı kaynaklar	1,000,000	100,000
Kısa vadeli yabancı kaynaklar	400,000	-

Özkaynaklar (hisseler)	2,600,000	200,000
Kar (Zarar)	2,000,000	600,000
TOPLAM KAYNAKLAR	6,000,000	900,000

İşletme satın alınırken, DF şirketi QSF Şirketi'nden edinilen varlıkların ve üstlenilen borçların gerçeğe uygun değerini ölçmüştür. Tahmini gerçeğe uygun değerler aşağıda belirtilmiştir:

Hesap Kalemleri	Gerçeğe uygun değer 31 Aralık 20x0, PB
Kasa	50,000
Alacaklar	150,000
Stoklar	50,000
Arazi ve arsalar	400,000
Binalar ve cihazlar	550,000
Uzun vadeli yabancı kaynaklar	(100,000)
TOPLAM NET VARLIKLAR	1,100,000

DF Şirketi'nin hisselerinin piyasa değerinin 30 PB olduğu dikkate alındığında, yeni hisselerin toplam satın alma fiyatı 1,2 milyon PB (400.000 hisse x 30 PB) olacaktır.

Tartışma Soruları

1. Bu durumun işletme birleşmesi olarak kabul edilip edilemeyeceğini açıklayın. DF Şirketi, QSF Şirketi'ni satın aldıktan sonra DF Şirketi'nin atacağı adımları belirleyin.
2. DF Şirketi, QSF Şirketi'nin varlıklarını edinin ve borçlarını üstlendikten sonra şerefiyeyi ölçün.
3. QSF Şirketi'ni edinen şirketin, işletme birleşmesinden sonra kazanç mı yoksa kayıp mı elde edeceğini belirleyin.
4. Lütfen edinen DF Şirketi'nin birleşme tarihindeki hesaplarında yapılacak olan yevmiye kayıtlarını gösterin. İşletme birleşmesinden sonra finansal durum tablosunu hazırlayın.
5. Lütfen edinilen QSF Şirketi'nin birleşme tarihindeki hesaplarında yapılacak olan yevmiye kayıtlarını gösterin. İşletme birleşmesinden sonra finansal durum tablosunu hazırlayın.

ÖRNEK OLAYIN ÇÖZÜMÜ – UFRS 3 İŞLETME BİRLEŞMELERİ

DF Şirketi'nin QSF Şirketi'ne yatırım yapmadığı veya QSF Şirketi'nin varlıklarını satın almadığı göz önüne alındığında, bu durumda DF Şirketi, QSF Şirketi'nin varlıklarını ve borçlarını edinmiştir. Bu nedenle, bu örnek olay çalışması, işletme birleşmesi olarak ele alınacaktır. Bir işletme birleşmesi durumunda, DF Şirketi (1) birleşme tarihini belirlemelidir; (2) edinilecek varlık ve borçların gerçeğe uygun değerini ölçmelidir; (3) edinilen varlık ve borçların yevmiye kaydını yapmalıdır; ve (4) finansal tabloları hazırlamalıdır.

Hisselerin değeri ile edinilen varlıklar ve üstlenilen borçların değeri dikkate alınarak şerefiye hesaplanabilir ve hesaplara kaydedilebilir. Şerefiye, işletmenin maliyeti ile edinilen net varlıkların gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak ölçülür:

Şerefiye = Satın alma maliyeti – Edinilen işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değeri
Satın alma maliyeti 1,2 milyon PB (400.000 hisse x 30 PB) tutarındaki yeni hisselerdir.
Edinilen işletmenin net varlık gerçeğe uygun değeri 1,1 milyon PB'dir.
Şerefiye = 1,200,000 – 1,100,000 = 100,000 PB

İşletme birleşmesi tarihinde, edinen DF Şirketi aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır:

Kasa	50,000 PB
Alacaklar	150,000 PB
Stoklar	50,000 PB
Arazi ve arsalar	400,000 PB
Binalar ve cihazlar	550,000 PB
Şerefiye	100,000 PB
Hisse senetleri	1,200,000 PB
Uzun vadeli yabancı kaynaklar	100,000 PB

Bu sırada, şirketi satan QSF Şirketi, tüm varlıklarını ve borçlarını silip, yeni hisse alımını ve işlemde elde edilen kazancı muhasebeleştirerek işlemi kaydedecektir. Unutulmamalıdır ki, varlık ve borçların transfer edilmesinden sonra geriye kalan tek varlık, edinilen hisselerdir.

DF Şirketi, varlıkları ve borçları doğrudan edindiği için, bu işlem işletmeler arasında bir yatırım olarak değerlendirilmez. QSF Şirketi, DF Şirketi'nin bağlı ortaklığı olarak kabul edilmez. Buna dayanarak, QSF Şirketi kazancı hesaplar ve kaydeder. Kazanç, alınan bedelin (hisselerin) değerleri ile transfer edilen varlık ve borçların değeri arasındaki fark olarak hesaplanacaktır:

Kazanç = Satın alma maliyeti – Net varlıkların değeri
Yeni hisselerin satın alma maliyeti 1,2 milyon PB'dir (400.000 hisse x 30 PB).
Net varlık değeri 0,8 milyon PB'dir.
Kazanç = 1.200.000 – 800.000 = 400.000 PB

İşletme birleşmesi tarihinde, edinilen QSF Şirketi aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır:

Finansal varlıklar (hisse senetleri)	1,200,000 PB
Uzun vadeli yabancı kaynaklar	100,000 PB
Birikmiş amortismanlar	150,000 PB
Kasa	50,000 PB
Alacaklar	150,000 PB
Stoklar	50,000 PB
Arazi ve arsalar	300,000 PB
Binalar ve cihazlar	500,000 PB
Kazanç	400,000 PB

Her iki işletmenin finansal tabloları işlemten itibaren değişmiştir.

Hesap Kalemleri	DF Şirketi 31 Aralık 20x0, PB			QSF Şirketi 31 Aralık 20x0, PB		
	İşlemden önce	Değişiklikler	İşlemden sonra	İşlemden önce	Değişiklikler	İşlemden sonra
Kasa	1,000,000	+50,000	1,050,000	50,000	-50,000	
Alacaklar	2,000,000	+150,000	2,150,000	150,000	-150,000	
Stoklar	200,000	+50,000	250,000	50,000	-50,000	
Arazi ve arsalar	1,000,000	+400,000	1,400,000	300,000	-300,000	
Binalar ve cihazlar	3,000,000	+550,000	3,550,000	500,000	-500,000	
Birikmiş amortismanlar	(1,200,000)		(1,200,000)	(150,000)	+150,000	
Finansal varlıklar					+1,200,000	1,200,000
Şerefiye		+100,000	100,000			
TOPLAM VARLIKLAR	6,000,000		7,300,000	900,000		1,200,000
Uzun vadeli yabancı kaynaklar	1,000,000	+100,000	1,100,000	100,000	-100,000	
Kısa vadeli yabancı kaynaklar	400,000		400,000	-		
Özkaynaklar (hisseler)	2,600,000	+1,200,000	3,800,000	200,000		200,000
Kâr (Zarar)	2,000,000		2,000,000	600,000	+400,000	1,000,000
TOPLAM KAYNAKLAR	6,000,000		7,300,000	900,000		1,200,000

İşlemin niteliğine bağlı olarak, QSF Şirketi faaliyetlerine devam edebilir veya tasfiye edilebilir.