



**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®**

# UMS® 27 Bireysel Finansal Tablolar



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

## UMS® 27 Bireysel Finansal Tablolar

### Kapsam ve Temel Kavramlar

#### UMS 27'nin Amacı

UMS 27 bir işletmenin kendi isteği ile ya da yerel mevzuat gereği bireysel finansal tablolar sunması durumunda, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

UMS/UFRS'lerde ana şirketin hazırladığı konsolide finansal tablolara ek olarak bireysel finansal tabloları hazırlamaya yönelik bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak, yerel mevzuatlar ana şirketin konsolide finansal tablolara ek olarak bireysel finansal tablo hazırlamasını isteyebilir. Ayrıca, işletmeler iç kontrol amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olarak da bireysel finansal tablolar hazırlayabilir.

Bu standardın amacı bireysel finansal tabloların hazırlanmasında gerekli açıklama hükümlerini düzenlemektedir. Bu hükümler konsolidasyon yöntemindeki (bağlı ortaklıklardaki yatırımlar vs.) yatırımlardan daha basittir.

UMS 27 kendine özgü, tek finansal tabloların sunulmasıyla ilgilenir.

Konsolide finansal tablolar ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu grup finansal tablolarıdır. Bireysel finansal tablolar, bağlı ortaklığı, iştiraki ya da iş ortaklığı olan işletmeler tarafından hazırlanır. Bireysel finansal tablolar, yatırımlarını maliyet yöntemiyle, gerçeğe uygun değer ile ya da özkaynak yöntemiyle değerleyen ana işletme tarafından, yatırım işletme üzerinde müşterek kontrolü ya da önemli olan işletme tarafından hazırlanır (UMS 27.4).

İşletmelerin finansal tabloları yatırım içermiyorsa (bağlı ortaklık, iştirak ya da iş ortaklığı) bu tablolara "bireysel finansal tablo" denilmez. Dolayısıyla, bireysel finansal tablolar konsolidasyon gereklilikleri olmayan işletmelerin finansal tablolarından farklıdır. Buradaki "bireysel" kavramı finansal tablolarında yatırım olan ve finansal bilgileri ayrı olarak hazırlaması gereken işletmelerin finansal tabloları anlamına gelmektedir.

Grup şirketlerinde, ana şirket kendisine ve bağlı ortaklıklarına ait konsolide tutarları içeren konsolide finansal tabloların yanında bireysel (konsolide olmayan) finansal tablolar da hazırlar. Şekil 1 bu ilişkiyi göstermektedir.

Şekil 1: UMS 27 Kapsam



## Temel Konular

### Bireysel Finansal Tablolar için Gereklilikler

Bireysel finansal tablo gereklilikleri yalnızca bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlara uygulanır. Bireysel finansal tabloların hazırlanması sırasında uygulanacak diğer hükümler, bireysel finansal tablo hazırlamayan bir şirketin finansal tablolarına benzerdir.

UMS 27 bireysel finansal tablolarda 3 çeşit yatırım türünü içermektedir:

YATIRIM TÜRLERİ		
BAĞLI ORTAKLIK	İŞTİRAK	İŞ ORTAKLIĞI
Üzerinde başka bir işletmenin kontrolü bulunduğu işletme	Yatırımcının üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletme	İlgili tarafların müşterek kontrolü ve anlaşmanın net varlıkları üzerinden haklarının bulunduğu müşterek anlaşma
Yatırımcının, yatırım yapılan işletme üzerinde <b>kontrol</b> gücü bulunmaktadır.	Yatırımcının, yatırım yapılan işletme üzerinde <b>önemli etkisi</b> bulunur.	Yatırımcının, yatırım yapılan işletme üzerinde <b>müşterek kontrolü</b> bulunur.

### Bireysel Finansal Tabloların Hazırlanması

#### Muhasebe Yönteminin Seçilmesi

Bir işletme bireysel finansal tablolar hazırladığı zaman bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlardaki aşağıdakilerden biriyle muhasebeleştirilir (UMS 27.10):

- Maliyet değeri
- Gerçeğe uygun değer
- Özkaynak yöntemi

İşletme her bir yatırım türü için aynı muhasebeleştirme yöntemini uygulamalıdır. Eğer ki işletme iştiraklerini ve iş ortaklıklarını gerçeğe uygun değer ile değerlerse bu durumda bireysel finansal tablolarını hazırlarken de aynı yöntemi kullanmalıdır. Eğer ki işletme iştiraklerini ve iş ortaklıklarını özkaynak yöntemi ile değerlerse bu durumda bireysel finansal tablolarını hazırlarken de aynı yöntemi kullanmalıdır.

Bağlı ortaklıklarda, ana işletme bireysel finansal tablolarında bağlı ortaklıklarını (yatırım olarak) maliyet değeri, gerçeğe uygun değer ya da özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirebilir. Ancak bireysel finansal tabloların hazırlanmasında özkaynak yönteminin kullanılması ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında konsolidasyon prosedürlerinin kullanılması karmaşık görünmektedir. Bu nedenle bireysel finansal tablolarda iştiraklerin maliyet değeri ya da gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilmesi daha pratik görünmektedir.

#### Kâr Payı Toplanması

Ana şirket, kâr payı elde etmeye hakkı olduğu zaman bağlı ortaklıklardan, müşterek kontrol ettiği işletmelerden ya da iştiraklerden elde ettiği kâr paylarını bireysel finansal tablosunda kâr ya da zararda muhasebeleştirir. Eğer ki yatırım özkaynak yöntemi yerine maliyet değeri ya da gerçeğe uygun değer ile değerlendirilirse kâr payı kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Eğer ki yatırım özkaynak yöntemi ile

değerleniyorsa o zaman elde edilen kâr payı yatırımın defter değerinden düşülmek suretiyle muhasebeleştirilir.

### Şekil 2: Kâr payları toplanmasının muhasebeleştirilmesi



### ÖRNEK:

X işletmesi bir risk sermayesi işletmesi olup, Y işletmesinin %40 hissesine sahiptir, üzerinde önemli etkisi bulunmaktadır, dolayısıyla iştirak olarak muhasebeleştirilmiştir.

Durum A) X işletmesi Y işletmesindeki yatırımlarını gerçeğe uygun değer ile kâr ya da zararda muhasebeleştirmiştir.

Durum B) X işletmesi Y işletmesindeki yatırımlarını özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirmiştir.

Y işletmesi 30,000 PB net kâr raporlamış olup 10,000 PB kâr payı dağıtmıştır.

X işletmesinin A ve B durumlarındaki kâr payı raporlaması bireysel finansal tablosunda nasıl kaydedilecektir?

### ÇÖZÜM:

Durum A) X işletmesi Y işletmesindeki yatırımlarını gerçeğe uygun değer ile kâr ya da zararda muhasebeleştirmiştir. Kâr payı kâr ya da zararda muhasebeleştirilecektir.

Nakit	4,000
Kâr ya da zarar (dağıtılmamış kârlar)	4,000

Durum B) X işletmesi Y işletmesindeki yatırımlarını özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirmiştir. Kâr payları defter değerinden indirim olarak muhasebeleştirilir.

*Kâr payı elde edilmesi:*

Kasa	4,000
Y işletmesindeki yatırım	4,000

#### *Kâr payı raporlanması:*

Y işletmesindeki yatırım	12,000
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	12,000

#### **Satış Amaçlı Elde Tutulan olarak Sınıflandırılan Bağlı Ortaklıklar, İş Ortaklıkları ve İştiraklerdeki Yatırımlar**

Yatırımlar, satış amacıyla veya sahiplerine dağıtılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırıldığında (veya satış amaçlı elde tutulan veya sahiplerine dağıtılmak üzere sınıflandırılan elden çıkarılacak bir gruba dahil edildiğinde), aşağıdakiler ile ölçülür:

- Daha önce maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmişse UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca muhasebeleştirilir. UFRS 5, defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçüm yapılmasını gerektirir.
- Daha önceden UFRS 9 Finansal Araçlar'a göre muhasebeleştirilmişse UFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilir.

#### **Yatırım Kuruluşları**

Yatırım kuruluşları konsolidasyon yönteminden muaf oldukları ve gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçüldüğü için; bir bağlı ortaklıktaki yatırımlarını da bireysel finansal tablolarında aynı şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir.

Ana ortaklığın yatırım işletmesi olmaktan çıkması durumunda, işletme bir bağlı ortaklıktaki yatırımı maliyet değeri üzerinden (değişiklik veya durum tarihindeki gerçeğe uygun değere dayalı olarak) veya gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan değer üzerinden muhasebeleştirir. Bir işletme yatırım işletmesi haline geldiğinde, bağlı ortaklığındaki yatırımı gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirir (UMS 27.11A-B).

#### **Grup Yeniden Yapılandırması**

Ana ortaklık, grup yapısını yeniden yapılandığı durumlarda bireysel finansal tablolarda özel muhasebe ilkeleri uygulanır. Grup yeniden yapılandırmasının olduğu tarihte, yeni ana ortaklık ilk ana ortaklığın bireysel finansal tablolarında gösterilen özkaynak kalemlerindeki payının defter değerini maliyet bedeli ile ölçer. İlkeler, aşağıdaki gereklilikleri karşılayan yeni bir kuruluş kurulduğunda geçerlidir (UMS 27.13):

- Yeni ana ortaklığın ilk ana ortaklığın kontrolünü ele geçirmesi,
- Yeni ana ortaklığın ve ilk ana ortaklığın varlıklarının ve kaynaklarının yeniden yapılandırma öncesinde ve sonrasında aynı olması,
- İlk ana ortaklığın yeniden yapılandırma öncesindeki sahiplerinin, yeniden yapılandırmanın hemen öncesindeki ilk grubun net varlıkları üzerinde sahip oldukları mutlak ve nispi paylar ile yeniden yapılandırmanın hemen sonrasında oluşan yeni grubun net varlıkları üzerinde sahip oldukları mutlak ve nispi payların aynı olması.

## Açıklamalar

Bir ana ortaklık konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmadığı (hariç tutulduğu için) ve bunun yerine bireysel finansal tablo hazırladığı durumlarda aşağıda yer alan bilgiler ana ortaklığın bireysel finansal tablolarında açıklanır (UMS 27.16):

- Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu; konsolide finansal tabloların muafiyet dolayısıyla hazırlanmadığı; kamuya açıklanmak üzere TFRS'lere uygun konsolide finansal tablolarını hazırlayan işletmenin adı ve faaliyetini sürdürdüğü esas yeri (farklı olması durumunda şirket olarak olduğu ülke) ve konsolide finansal tabloların elde edilebileceği adres.
- İşletmenin adını, faaliyet gösterdiği yer (farklı olması durumunda şirket olarak kurulduğu ülke), işletmedeki sahiplik oranı ve oy hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı bilgilerini de içeren önemli bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının listesi.
- Yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemle ilişkin açıklama

## ÖRNEK:

A işletmesi yıl içerisinde iki yatırımda bulunmuştur:

- Yatırım 1: 500,000 PB karşılığında X işletmesinin çoğunluk oy hakkını sağlayan adi hisselerin %70'i.
- Yatırım 2: Y işletmesi, bir risk sermayesi işletmesidir ve A işletmesi, Y işletmesinin 200,000 PB karşılığında çoğunluk oy hakkı sağlamayan adi hisselerini elinde tutmaktadır. Bunun yerine A Şirketi, Y Şirketi üzerinde önemli etkiye sahiptir ve konsolide finansal tablolarında Y Şirketini gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirmektedir (özkaynak yöntemiyle değil).

A işletmesi bireysel finansal tablolarında her iki yatırımı da nasıl muhasebeleştirecektir?

## ÇÖZÜM:

- Yatırım 1: X işletmesi, A işletmesinin konsolide finansal tablolarında maliyeti (500,000 PB) veya UMS 39/IFRS9 uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden veya özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilebilir.
- Yatırım 2: Y işletmesi risk sermayesi işletmesi olduğundan dolayı yalnızca UMS 39/IFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilir.