

---

**DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 6**  
**(DMS 6)**  
**KONSOLİDE VE BİREYSEL MALİ TABLOLAR**

---

RG 10 Temmuz 2009 / 27284

**Amaç**

1. Bu standardın amacı; kontrol eden idarenin ve onun kontrolü altında bulunan idarelerin konsolide mali tablolarının hazırlanması ve sunumuna ilişkin esasların belirlenmesidir.

**Kapsam**

2. Bu standart, kamu idareleri ile bunların kontrolü altındaki kurum ve kuruluşların mali tablolarının konsolidasyonunda uygulanır.

**Tanımlar**

3. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamları ile kullanılır.

**Azınlık Payı:**

Kontrol eden kuruluşun, kontrol ettiği kuruluşta doğrudan veya dolaylı olarak sahip olmadığı paylara isabet eden bölümüdür.

**Bireysel Mali Tablolar:**

Kontrol eden kuruluş veya kendisine bağlı kontrol edilen kuruluşun, bir iştirakteki yatırımlarını veya müştereken kontrol edilen bir kuruluşteki girişimci payını, yatırımların rapor sonuçları ve yatırım yapılan kuruluşların net varlıkları yerine, doğrudan net varlıklar/ öz kaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirerek sunduğu mali tablolardır. Kontrol edilen kuruluşu, iştiraki veya müştereken kontrol edilen bir kuruluşta girişimci payı bulunmayan bir kuruluşta ait mali tablolar bireysel mali tablo değildir.

**Kamu İdaresi:**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2 nci maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerdir.

**Konsolide Mali Tablolar:**

Kontrol eden ve edilen kuruluşların bu standartta belirlenen esaslar çerçevesinde birleştirilerek oluşturulan mali tablolarını ifade eder.

**Kontrol:**

Diğer bir kuruluşun mali politikalarının ve faaliyetlerinin yönetilmesi gücüdür.

**Kontrol Eden Kuruluş:**

Bir veya daha fazla sayıdaki kuruluş ya da idareyi kontrol eden kuruluş ya da idaredir.

**Kontrol Edilen Kuruluş:**

Başka bir kuruluşun kontrolü altında olan kuruluştur.

**Maliyet Yöntemi:**

Başka bir kurum ya da kuruluşa yapılan bir yatırımın maliyet bedeli üzerinden mali tablolara yansıtıldığı muhasebeleştirme yöntemidir.

**Konsolide Mali Tablolar ve Bireysel Mali Tablolar**

4. Bir kontrol eden kuruluş veya kontrol ettiği kuruluş, bir iştirakte yatırımcı veya müştereken kontrol edilen bir kuruluşta girişimci olabilir. Bu durumda, ilgili standart hükümleri de dikkate alınarak bu Standarda göre konsolide mali tablolar hazırlanır ve bireysel mali tablolarla birlikte sunulur.

5. Özel bir neden ya da zorunluluk olmadıkça, bireysel mali tabloların konsolide mali tablolara eklenmesi veya beraberinde sunulması gerekmez.

6. Konsolide mali tabloları hazırlamaktan ve sunmaktan muaf olan bir kontrol eden kuruluş, bireysel mali tablolarını nihai mali tablolar olarak sunabilir.

**Konsolide Mali Tabloların Sunulması**

7. Kontrol eden kuruluş, kendi mali tabloları ile kontrol ettiği kuruluşların mali tablolarını bu standart uyarınca konsolide ederek sunar.

**Konsolide Mali Tabloların Hazırlanmasına Gerek Olmayan Durumlar**

*RG 27 Şubat 2010 / 27506 ile değiştirilen 8 nci paragrafın önceki hali belgenin sonundadır.*

8. Aşağıdaki durumlarda konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek yoktur:

1) Kontrol eden kuruluşun:

- i. Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından tamamen kontrol edilmesi ve kendisine ait mali tabloların kullanıcısının olmaması veya kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının, ilgili kuruluşun kontrol eden kuruluşuna ait konsolide mali tablolardan karşılanabiliyor olması,
- ii. Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından kısmen kontrol edilmesi ve oylama hakkına bakılmaksızın tüm pay sahiplerinin, ilgili kontrol eden kuruluşun konsolide mali tabloları hazırlamaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olması.

- 2) Kamu idaresinin borçlanma araçları veya öz kaynağa dayalı mali araçlarının kamuya açık piyasada işlem görmüyor olması,
- 3) Kamu idaresinin, mali araçlarını kamuya açık piyasaya ihraç etmek amacıyla mali tablolarını yetkili bir kuruluşa sunmamış olması veya sunma sürecinde olmaması,
- 4) Kontrol eden kuruluşun nihai veya ara kontrol eden kuruluşunun, kamuya açıklanmak üzere Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun konsolide mali tablolar hazırlaması.

8. Aşağıdaki durumlarda konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek yoktur:

1) Kontrol eden kuruluşun:

i. Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından tamamen kontrol edilmesi ve kendisine ait mali tabloların kullanıcısının olmaması veya kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının, ilgili kuruluşun kontrol eden kuruluşuna ait konsolide mali tablolardan karşılanabiliyor olması,

ii. Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından kısmen kontrol edilmesi ve oylama hakkına bakılmaksızın tüm pay sahiplerinin, ilgili kontrol eden kuruluşun konsolide mali tabloları hazırlamaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olması.

2) Kontrol eden kuruluşun nihai veya ara kontrol eden kuruluşunun, kamuya açıklanmak üzere Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun konsolide mali tablolar hazırlaması.

9. Ara kontrol eden kuruluşun konsolide mali tablolarının kullanıcılarının olması ihtimali durumunda, ilgili kamu idaresi konsolide mali tabloları hazırlayarak sunmalıdır.

10. Konsolide mali tabloların sunulmasına gerek olmayan durumlarda, kontrol eden kuruluşlar bu standart uyarınca bireysel mali tablolarını sunmalıdır.

### **Konsolide Mali Tabloların Kapsamı**

11. Konsolide mali tablolar, aşağıdaki durumlar hariç, bütün kontrol edilen kuruluşların mali tablolarını içerecek şekilde hazırlanır:

1) Bir kontrol edilen kuruluşun ediniminden itibaren on iki ay içerisinde elden çıkarılmasının planlanması nedeniyle kontrolün geçici olması,

2) Yönetimin, kontrol edilen kuruluş için satış sürecini başlatmış olması.

Konsolidasyona dâhil edilmeyen bu tür kontrol edilen kuruluşlar, ilgili standarda göre mali araçlar olarak sınıflandırılır ve muhasebeleştirilir.

12. Elden çıkarılması planlanarak edinildiğinden konsolidasyon dışında bırakılan bir kontrol edilen kuruluş, on iki ay içerisinde elden çıkarılmazsa edinim tarihinden itibaren konsolide edilerek sonraki dönemler için mali tablolar yeniden sunulmalıdır.

13. Konsolidasyona dâhil edilmeyen bir kontrol edilen kuruluş için alıcı bulunmuş olmasına rağmen karar ya da onay alınması gibi resmi işlemler nedeniyle satış işleminin on iki ay içerisinde tamamlanamaması durumunda, süreç raporlama tarihinden kısa bir süre sonra tamamlanacak ise kontrol edilen kuruluşun konsolide edilmesi gerekmez.

14. Bir kontrol edilen kuruluş; risk sermayesi, yatırım fonu, yatırım ortaklığı veya benzeri bir kuruluş olması nedeniyle konsolidasyon kapsamı dışında tutulamaz.

### **Mali Raporlama Açısından Diğer Kuruluş Üzerindeki Kontrolün Belirlenmesi**

15. Bir kuruluşun diğer bir kuruluşu kontrol edip etmediği hususu; kuruluşlar arasındaki ilişkinin yapısı, kontrol kavramındaki güç (diğer bir kuruluşun faaliyet ve mali politikalarını yönetme gücü) ve fayda (kontrol eden kuruluşun diğer kuruluşun faaliyetlerinden yararlanma imkânı) unsurları ile her bir duruma özgü koşullar dikkate alınarak değerlendirilir.

### **Mali Raporlama Açısından Kontrol**

16. Mali raporlamayla ilgili olarak kontrol, bir kuruluşun kanunla veya bazı resmi anlaşmalar yoluyla diğer bir kuruluşun mali ve faaliyet politikalarını yönetme gücünden doğduğundan diğer kuruluşun hisselerinin veya diğer özkaynak paylarının çoğunluğuna sahip olunması gerekmeyip, kontrol gücünün kullanılabilir olması yeterlidir.

17. Kontrolün varlığı, kontrol edilen kuruluşun günlük faaliyetlerinin yönetilmesini veya günlük faaliyetlerinde rol alınmasını gerektirmez. Kontrol eden kuruluşun bu faaliyetlere ilişkin yetkisini kullanmaması kontrolün varlığını ortadan kaldırmaz.

18. Düzenleme yapma gücünün bulunması, bir kuruluşun başka bir kuruluş tarafından kontrol edilmesini engellemez. Kontrol edilen kuruluşun günlük faaliyetlerinin veya işlemlerinin yürütülmesi üzerinde kontrol eden kuruluşun sorumluluğunun olmaması kontrolün varlığını etkilemez.

19. Bu Standartta tanımlanan kontrol gücünün varlığı, bir kuruluşun başka bir kuruluşun faaliyet ve mali politikalarıyla ilgili karar alma sürecini faaliyetlerinden fayda sağlayacak şekilde yönetme yetkisine sahip olmasıyla mümkündür.

### **Düzenleyici Güç ve Satın Alma Gücü**

20. Kamu idarelerinin kendi faaliyet alanında düzenleyici ya da denetleyici konumunun gereği olarak hukuki düzenleme yapma yetkisi ve/veya satın alma gücünün bulunması mali raporlama açısından ilgili kurumlar üzerinde kontrolün varlığını göstermez.

## **Mali Raporlama Açısından Kontrolün Olup Olmadığının Belirlenmesi**

21. Kamu idareleri hedeflerinden bazılarını gerçekleştirmek için başka kuruluşlar oluşturabilirler. Bazı durumlarda bir kuruluşun kontrol edilen kuruluş olduğu açıktır ve bu nedenle ilgili kuruluşun konsolidasyona dâhil edilmesi gerekir.

22. Kontrolün başka bir kuruluşa ait olduğuna dair açık bir bilgi yok ise, aşağıdaki güç koşullarından en az biri ile faydalanma koşullarından en az birinin var olması halinde kontrolün bulunduğu varsayılır;

Güç koşulları:

- 1) Kuruluşun, doğrudan veya dolaylı olarak başka bir kuruluştaki oy hakkının çoğunluğuna sahip olması,
- 2) Kuruluşun, başka bir kuruluşun yönetim kurulunun veya eşdeğer yönetim organının üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma yetkisine sahip olması ve söz konusu diğer kuruluşun kontrolünün bu kurul veya organ üzerinden sağlanması,
- 3) Kuruluşun, başka bir kuruluşun genel kurulunda yapılacak oylamada oyların çoğunluğunu kullanma veya kullanılmasını düzenleme yetkisine sahip olması,
- 4) Kuruluşun, diğer kuruluşun yönetim kurulu veya eşdeğer yönetim organı toplantısında oyların çoğunluğunu kullanma gücünün olması ve kontrolün bu kurul veya organ üzerinden sağlanması.

Faydalanma koşulları:

- 1) Kuruluşun, başka bir kuruluşu kapatma ve geriye kalan ekonomik değerlerden önemli düzeyde fayda sağlama veya önemli yükümlülüklerini üstlenme yetkisine sahip olması,
- 2) Kuruluşun, tasfiye edilen başka bir kuruluşun tasfiye sonucundan pay alma gücü ve/veya belli başlı yükümlülüklerinden sorumlu olması.

23. Güç ve faydalanma koşullarından en az birinin bulunmaması durumunda, aşağıdaki faktörlerin her biri veya bütünü kontrolün varlığının tespit edilmesinde gösterge teşkil eder:

Güç göstergeleri:

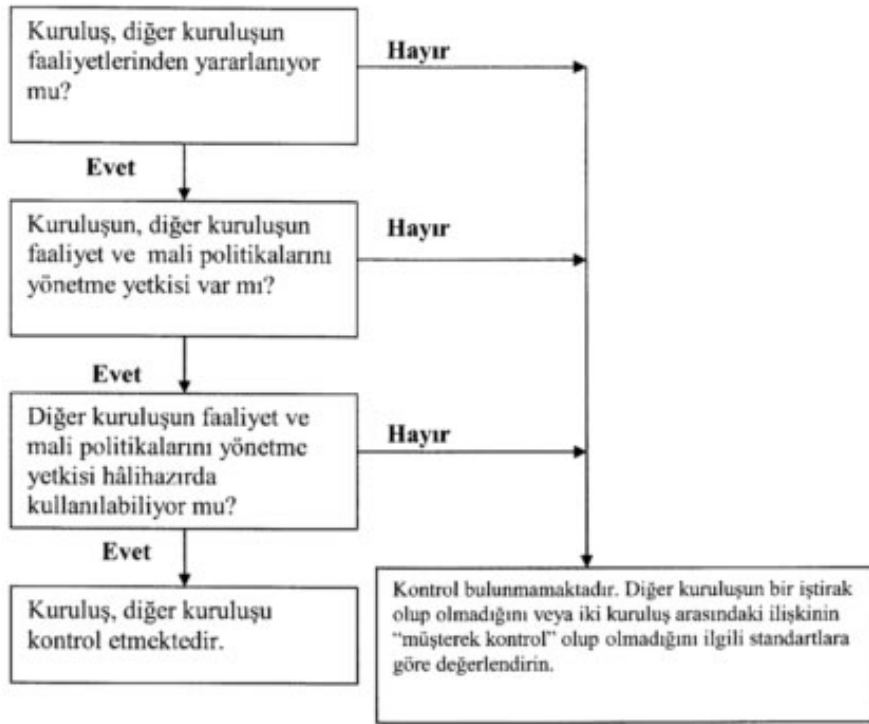
- 1) Kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyet ve yatırım bütçelerini veto edebilmesi,
- 2) Kuruluşun, başka bir kuruluşun yönetim kurulu kararlarını veto etme, bozma veya değiştirme olanağına sahip olması,
- 3) Kuruluşun, başka bir kuruluşun üst düzey personelinin istihdamını, yeniden atanmasını ve işten çıkarılmasını onaylama olanağına sahip olması,
- 4) Diğer kuruluşun yetki ve görevlerini belirleme ve sınırlandırma konusunda düzenleme yapma yetkisinin bulunması,
- 5) Bir kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyet ve mali politikalarını yönetme hakkını veren altın hisseye (veya benzerine) sahip olması.

Fayda göstergeleri:

- 1) Kuruluşun, başka bir kuruluşun net varlıkları/özkaynağına doğrudan veya dolaylı olarak müdahale hakkına sahip olması,
- 2) Tasfiye veya tasfiye dışındaki bir dağıtım durumunda kuruluşun, başka bir kuruluşun net varlıkları/özkaynağı üzerinde önemli düzeyde hakka sahip olması,
- 3) Kuruluşun kendi hedeflerini gerçekleştirirken başka bir kuruluşu işbirliği yapmak konusunda yönlendirebilmesi,
- 4) Kuruluşun, başka bir kuruluşun faaliyetinin sona ermesi halinde yükümlülüklerinin bakiyesinden sorumlu olması.

24. Aşağıda yer alan diyagramda, başka bir kuruluş üzerinde kontrolün tesis edilmesine ilişkin temel aşamalar gösterilmiştir.

### Mali Raporlama Açısından Başka Bir Kuruluş Üzerinde Kontrolün Tesis Edilmesi



25. Kontrol eden kuruluş, kontrol ettiği kuruluşun faaliyetlerinden yararlanmak için sahip olduğu faaliyet ve mali politikalarını yönetme yetkisini kaybetmesi durumunda diğer kuruluş üzerindeki kontrolünü kaybeder. Kontrol kaybı, sahiplik düzeyinde mutlak veya nispi bir değişiklik veya değişiklik olmaksızın gerçekleşebilir.

## Konsolidasyon İşlemleri

26. Konsolide mali tablolar hazırlanırken, kontrol eden kuruluş ile kontrol edilen kuruluşların mali tablolarındaki varlıklar, yükümlülükler, net varlıklar/öz kaynak, gelir, gider kalemleri toplanarak satır satır birleştirilir. Bu şekilde birleştirmeden sonra aşağıdaki işlemler yapılır:

1) Kontrol eden kuruluşun, kontrol ettiği her bir kuruluştaki yatırımının net defter değeri ve her bir kontrol ettiği kuruluşun net varlıklar/öz kaynağındaki payı elimine edilir,

2) Konsolide edilen kontrol edilen kuruluşların dönem açığı veya fazlasındaki azınlık payları tespit edilir,

3) Konsolide edilen kontrol edilen kuruluşun net varlıklar/öz kaynağındaki azınlık payları, kontrol eden kuruluşun sahip olduğu pay tutarından ayrı olarak hesaplanır. Net varlıklar/öz kaynaktaki azınlık payları aşağıdakilerden oluşur:

(i) İlk birleşme tarihindeki azınlık paylarının tutarı (kuruluş birleşmeleri hakkındaki ilgili standarda bakılmalıdır),

(ii) Birleşme tarihinden itibaren net varlıklar/öz kaynaktaki meydana gelen değişikliklerden azınlık payına isabet eden tutarlar.

27. Gelir, gider ve temettüer dâhil olmak üzere, kontrol eden ve edilen kuruluş arasındaki bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir. Kontrol eden ve edilen kuruluş arasındaki işlemlerden doğan ve varlıkların maliyetine dâhil edilen fazla ve açıklar da elimine edilir.

28. Konsolide mali tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan kontrol eden kuruluş ile kontrol edilen kuruluşlara ait mali tablolar aynı raporlama tarihine ilişkin olmalıdır. Mali tabloların raporlama tarihlerinin farklı olması durumunda, kontrol edilen kuruluş (uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar hariç olmak üzere) kontrol eden kuruluşun mali tablolarıyla aynı tarihli ilave mali tablolar hazırlamalıdır.

29. Bir kontrol edilen kuruluşun konsolide mali tabloların hazırlanmasında kullanılan mali tabloları, kontrol eden kuruluşun mali tablolarından farklı bir raporlama tarihine ilişkinse ve kontrol edilen kuruluşun mali tablolarını kontrol eden kuruluşun raporlama tarihine göre düzenleyemezse, bu iki tarih arasında geçen sürede gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin etkisini yansıtmak üzere düzeltmeler yapılmalıdır. Raporlama dönemlerinin uzunluğu ve raporlama tarihlerindeki herhangi bir farklılık her bir dönem için aynı olmalıdır. Her türlü koşulda, kontrol edilen kuruluş ile kontrol eden kuruluşun raporlama tarihleri arasındaki fark üç aydan fazla olamaz.

30. Konsolide mali tablolar, benzer koşullardaki işlemler ve diğer olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanır.

31. Kontrol eden veya edilen kuruluşlardan herhangi birinin benzer koşullardaki işlemler ve olaylar için farklı muhasebe politikalarını kullanması halinde, konsolidasyonu mümkün kılacak şekilde mali tablolarda gerekli düzeltmeler yapılır.

32. Kontrol edilen kuruluşun gelir ve giderleri, elde edilme tarihinden itibaren konsolide mali tablolara dâhil edilir. Kontrolün sona erdiği dönemde, kontrol edilen kuruluşun gelir ve giderlerinin sona erme tarihine kadarki kısmı konsolide mali tablolara dâhil edilmelidir.

33. Kontrol edilen kuruluşun elden çıkarılmasından doğan kazanç ile elden çıkarma tarihindeki net defter değeri arasındaki fark, Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri Hakkındaki Standart hükümlerine göre net varlıklar/özkaynakta muhasebeleştirilen kontrol edilen kuruluşa ait kur farklarının toplam tutarı da dahil olmak üzere, kontrol edilen kuruluşun elden çıkarılmasından elde edilen kazanç veya kayıp olarak konsolide mali tablolara yansıtılmalıdır.

34. Bir kontrol edilen kuruluş, kontrolün sona erdiği tarihten itibaren iştirak ya da müştereken kontrol edilme şartlarını taşııyorsa mali araç olarak muhasebeleştirilir.

35. Bir kontrol edilen kuruluştaki yatırımın ilgili kuruluş üzerindeki kontrolün sona erdiği tarihteki net defter değeri, mali aracın maliyet bedeli olarak değerlendirilir.

36. Azınlık payları, konsolide bilançonun net varlıklar/özkaynaklar bölümünde kontrol eden kuruluşun net varlıkları/özkaynağından ayrı olarak gösterilir. Konsolide faaliyet sonuçları tablosunda, fazla veya açıktan azınlık paylarına isabet eden tutar da ayrıca gösterilir.

37. Fazla veya açık, kontrol eden kuruluşa ve varsa azınlık paylarına aktarılır çünkü her ikisi de net varlık/özkaynaktır; azınlık paylarına aktarılan tutarlar gelir veya gider değildir.

38. Konsolidasyon sırasında kontrol edilen kuruluşdaki azınlık payına isabet eden kayıplar, azınlık payının tutarını aşabilir. Bu durumda azınlık pay sahiplerinin kaybı karşılamaya yönelik bağlayıcı bir yükümlülüğü olmaması veya kayıpları kapatmak için ek kaynak tahsis etmemesi halinde, azınlık payı tutarını aşan tutar çoğunluğun payına mahsup edilir. Daha sonraki dönemlerde fazla verilmesi durumunda fazlalar, çoğunluğun payına uygulanan kayıp tutarına ulaşıncaya kadar çoğunluk paylarına ilave edilir.

39. Kontrol edilen kuruluşta azınlık paylarının sahip olduğu ve net varlıklar/öz kaynak olarak sınıflandırılan imtiyazlı hisse senedi bulunması durumunda, kontrol eden kuruluş kendi payına isabet eden fazla ya da açığı hesaplar, bu imtiyazlı hisselerin payına düşen temettülerin etkilerini dikkate alır.



## **Bireysel Mali Tablolarda Kontrol Edilen Kuruluşların, Müştereken Kontrol Edilen Kuruluşların ve İştiraklerin Gösterilmesi**

40. Bireysel mali tablolar hazırlanırken, kontrol edilen kuruluşlar, müştereken kontrol edilen kuruluşlar ve iştiraklerdeki yatırımlar aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

- 1) Öz kaynak yöntemiyle,
- 2) Maliyet bedeli üzerinden veya
- 3) Mali araçlar olarak.

Her bir yatırım kategorisi için aynı muhasebeleştirme işlemi uygulanır.

41. Konsolide mali tablolarda mali araçlar olarak muhasebeleştirilen kontrol edilen kuruluşlar, müştereken kontrol edilen kuruluşlar ve iştirakler, yatırımcının bireysel mali tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirilir.

42. Mali araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgiler, mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi hakkındaki standartlarda yer alır.

### **Açıklamalar**

**43. Konsolide mali tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır:**

- 1) Önemli kontrol edilen kuruluşların listesi,
- 2) Konsolide edilmeyen kontrol edilen kuruluş varsa, bu standartta yer alan hükümlere göre konsolide edilmeme nedeni,
- 3) Konsolide edilmeyen kontrol edilen kuruluşlar hakkında toplam; varlık, yükümlülük, gelir tutarları ile fazla veya açık tutarlarını da içeren, bireysel veya toplu olarak sunulmuş özet mali bilgiler,
- 4) Kontrol eden kuruluşun sahiplik payı ve/veya oy hakkının %50'sini veya daha azını elinde bulundurduğu kontrol edilen kuruluşun adı ve kontrolün ne şekilde bulunduğuna ilişkin açıklama,
- 5) Bir yatırımcının, oy hakkının veya potansiyel oy hakkının %50'sinden fazlasına sahip olmasına karşın kontrol gücünün olmamasının nedenleri,
- 6) Bir kontrol edilen kuruluşun mali tablolarının konsolide mali tabloların kullanılmasıyla birlikte raporlama tarihi veya döneminin kontrol eden kuruluşunkinden farklı olması durumunda, farklı raporlama tarihi veya döneminin kullanılmasının nedeni,
- 7) Kontrol edilen kuruluşların, nakdi temettüler veya benzer dağıtımlar şeklinde ya da kredi veya avans geri ödemesi için kontrol eden kuruluşa fon transferinde bulunmasıyla ilgili önemli kısıtlama varsa bunun esası ve düzeyi.

44. Bu standart hükümlerine göre konsolide mali tabloları hazırlamamayı tercih eden bir kontrol eden kuruluş için bireysel mali tablolar hazırlanırken, bu bireysel tablolar aşağıdaki açıklamaları içermelidir:

- 1) Mali tabloların bireysel mali tablolar olduğu, konsolidasyondan muafiyetin tercih edildiği, mali tabloları hazırlanan kuruluşun adı ve faaliyet alanı, mali tabloların edinilebileceği adres,

2) Önemli kontrol edilen kuruluş, müştereken kontrol edilen kuruluş ve iştiraklerin; adı, kontrol eden kuruluşunkinden farklı olması halinde faaliyet alanı, sahiplik oranı, sahipliğin hisse senetleri şeklinde olması durumunda elde tutulan oy hakkını içeren liste,

3) 2 nci bent kapsamında listelenen kuruluşların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntem.

45. Konsolide mali tablo hazırlamamayı tercih eden bir kontrol eden kuruluş haricindeki kontrol eden kuruluş, müştereken kontrol edilen kuruluşta paya sahip olan girişimci veya bir iştirakteki girişimci; bireysel mali tablo hazırlarken, bu mali tablolar aşağıdaki açıklamaları içermelidir:

1) Mali tabloların bireysel mali tablolar olduğu ve mevzuat veya yetkili bir makamın talebi uyarınca hazırlanması gerekiyorsa neden hazırlandığı,

2) Önemli kontrol edilen kuruluş, müştereken kontrol edilen kuruluş ve iştiraklerin; adı, kontrol eden kuruluşunkinden farklı olması halinde faaliyet alanı, sahiplik oranı, sahipliğin hisse senetleri şeklinde olması durumunda elde tutulan oy hakkını içeren liste,

3) 2 nci bent kapsamında listelenen kuruluşların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntem.

#### **Yürürlük Tarihi**

46. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Nisan 2008 tarihinde yayınlanan, Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulunun Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar standardından yararlanılarak hazırlanmıştır.

47. Bu Standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

48. Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

**Konsolide Mali Tabloların Hazırlanmasına Gerek Olmayan Durumlar**

8. Aşağıdaki durumlarda konsolide mali tabloların hazırlanmasına gerek yoktur:

1) Kontrol eden kuruluşun:

- i. Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından tamamen kontrol edilmesi ve kendisine ait mali tabloların kullanıcısının olmaması veya kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının, ilgili kuruluşun kontrol eden kuruluşuna ait konsolide mali tablolardan karşılanabiliyor olması,
- ii. Başka bir kontrol eden kuruluş tarafından kısmen kontrol edilmesi ve oylama hakkına bakılmaksızın tüm pay sahiplerinin, ilgili kontrol eden kuruluşun konsolide mali tabloları hazırlamaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olması.

2) Kontrol eden kuruluşun nihai veya ara kontrol eden kuruluşunun, kamuya açıklanmak üzere Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun konsolide mali tablolar hazırlaması.