

Satışa çıkarılan bağı ortaklık konsolide edilir mi?

IFRS danışmanlığı deneyimlerimizde karşımıza çıkan ilginç uygulamalardan biri de, bağı ortaklığını satmaya yönelik bir plan oluşturmuş ve bu plana bağı olarak ilgili aksiyonları (pazarlama, potansiyel alıcılarla görüşmeler, vb.) almaya başlamış işletmelerin söz konusu bağı ortaklıklarını satana kadar konsolide etmeye devam ediyor olmaları hususudur.

Aslında bu muhasebe konusu, IASB'nin ajandasına çeşitli defalar girmiş, çok sayıda soru toplamış popüler muhasebe konularından biri olmuştur.

Zira, IFRS 5, 6 nolu paragrafında, bir varlık ve yükümlülük grubunun defter değeri, kullanım değil satış yoluyla geri kazanılacak ise bu varlık ve yükümlülük grubunun satış amaçlı olarak sınıflandırılmasını ve dolayısıyla IFRS 5'in sunduğu ilkelere göre muhasebe edilmesini şart koşturmaktadır.

Diğer yandan, eski standart IAS 27, yeni standart IFRS 10 da ise bir ana ortaklığın, bağı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybedene dek konsolidasyon yapması gerektiği ifade edilmektedir. IFRS 10'da, kontrolün kaybedildiği tarihte bağı ortaklığın tüm varlık ve yükümlülükleri bilanço dışı bırakılarak, elde kalan payların boyutuna göre ilgili muhasebe standardının uygulanması öngörülmektedir.

Bu durumda, bağı ortaklığın satışına yönelik bir plan oluşturulduğunda henüz bağı ortaklık üzerinde kontrol kaybedilmediği için konsolidasyona devam edilmeli midir, yoksa satış planı oluşturulduğu ve ilgili aksiyonlar alındığı için artık IFRS 5 mi uygulanmalıdır?

İlk bakışta iki standard arasında bir çelişki var gibi görüldüğü için, bu hususta IASB'ye çok sayıda soru ve aydınlatma talebi gelmiştir.

Bu yoğun soru ve aydınlatma talepleri sonrasında, 2007 yılında IASB, IFRS 5 standardının gerekçe belgesinde bu konuya yaklaşımını ifade ederek konuyu açıklığa kavuşturmuştur.

IFRS 5 BC24C paragrafında açıkça belirtildiği üzere, işletme yönetiminin bağı ortaklığının satışına yönelik bir satış planı hazırlaması ve bu plana bağı şekilde aksiyonlar almaya başlamış olması durumunda, işin özünde bu işletme, bağı ortaklık üzerindeki kontrolünden vazgeçmiş durumdadır. Diğer bir deyişle, bir bağı ortaklığı üzerindeki kontrolünü kaybetmeye yönelik bir satış planına bağı olarak hareket etmek, IFRS 5 kapsamına göre 'satış amaçlı' sınıflandırılmasına geçiş sebebidir.

Buradan da anlıyoruz ki, bağı ortaklığını satışa çıkaran bir işletme artık bu bağı ortaklığını konsolide etmeyi bırakmalıdır. Peki bu durumda nasıl bir muhasebe yapılmalıdır?

Yapılacak muhasebe IFRS 5 in 18, 19 ve 23. paragraflarındaki ilkeleri takip etmelidir. İlgili bağı ortaklığın varlık ve yükümlülükleri, IFRS 5 in 4 nolu paragrafında belirtilen 'elden çıkarılacak grup' tanımına girmektedir. Bu kapsamda, ilgili bağı ortaklığın tüm varlık ve yükümlülükleri, kontrol kaybedildikten sonra elde kalacak paylar dikkate alınmaksızın, tümüyle 'satış amaçlı' olarak sınıflandırılmalıdır.

Bir varlık ve yükümlülükler grubunun elden çıkarılacak olması durumunda, IFRS 5 ölçüm ilkelerinin bir bütün olarak grup seviyesinde uygulanması gerektiği unutulmamalıdır. Diğer bir deyişle 'grup', defter değeri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı üzerinden bilançoda tutulmalıdır.

İlgili grup IFRS 5 e göre muhasebe edilmeye başlamadan hemen önce, gruptaki tüm varlık ve yükümlülüklerin ilgili standartlarına göre defter değerleri hesaplanarak grubun defter değeri bulunmalıdır.

İlk kayıt sonrasındaki dönemlerde, satış amaçlı olarak sınıflandırılmış grup içersindeki her bir varlık ve yükümlülüğün ilgili IFRS'e göre defter değerleri bulunmalı ve ardından grubun (bağlı ortaklık) bir bütün olarak satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri hesaplanmalıdır.

Sonraki dönemlerde değer düşüklüğü çıkması durumunda ise IAS 36 104(a) and (b) and 122 nolu paragraflardaki dağıtım ilkelerine uygun olarak IFRS 5'in ölçüm ilkeleri kapsamına giren duran varlıkların defter değerleri azaltılmalıdır.

Bağlı ortaklıklarını satışa çıkarmış veya çıkarmayı planlayan işletmelerin IFRS konusunda uzman danışmanlara başvurması, finansal tablolarını hazırlarken önemli muhasebe hataları yapmalarının ve finansal tablo okuyucularını yanlış yönlendirmelerinin önüne geçecektir.