



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®

IFRS® 11 Müşterek Anlaşmalar



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

UFRS® 11 Müşterek Anlaşmalar

KAPSAM

UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar standardı özellikle ortak kontrol edilen anlaşmalara taraf olan işletmelerin raporlama kurallarını düzenlemektedir. Müşterek anlaşmalara taraf olan işletmelerin bu kurallara uyumu zorunludur.

UFRS 11 ilk olarak May 2011’de yayınlanırken Mayıs 2014’te revize edilmiştir. Bu standart 1 Ocak 2016 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemleri için geçerlidir. Müşterek anlaşmalardaki paylar için gerekli açıklamalar, UFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Payların Açıklaması standardında verilmiştir.

Bu standartta müşterek anlaşmaların iki çeşidi olan müşterek faaliyet ve iş ortaklığı tanımlanmıştır.

Bazı durumlarda işletmeler diğer işletmelerle riski ve getiriye paylaşmak, farklı işletmelerin tamamlayıcı işlerini yerine getirmek ve bir iş faaliyetini etkili bir şekilde fonlamak için müşterek anlaşma yaparlar. Bu anlaşma daha az resmi bir yapıya sahiptir ve birçok durumda faydalı olmaktadır.

Müşterek anlaşmaların oluşabilmesi için sözleşmeye bağlı bir anlaşmanın olması gerekir. Bu anlaşmada, müşterek anlaşmanın amacı, süresi, müşterek anlaşmanın konusu, karar alma süreci, ilgili tarafların sermayeleri ve katkıları, ilgili tarafların varlık, yükümlülük, gelir, gider ve kar-zararı nasıl paylaşacaklarına yönelik hususlar yer alır.

TEMEL KAVRAMLAR

UFRS 11 EK A’da müşterek anlaşma, müşterek kontrol, müşterek faaliyet, iş ortaklığı, iş ortaklığı katılımcısı, müşterek anlaşma tarafı ve ayrı araç kavramları detaylı olarak açıklanmıştır (bakınız Tablo 1).

Tablo 1: UFRS 11’deki Temel Kavramlar

Müşterek Anlaşma	İki ya da daha fazla tarafın müşterek kontrole sahip olduğu anlaşma.
Müşterek Kontrol	Bir anlaşma kapsamında kontrolün sözleşmeye dayalı paylaşılması. İlgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliğini ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda ortaya çıkar.
Müşterek Faaliyet	Müşterek kontrole sahip tarafların anlaşma kapsamında varlıklar üzerindeki haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları müşterek anlaşmadır.
İş Ortaklığı	İlgili tarafların müşterek kontrolü ve anlaşmanın net varlıkları üzerinden haklarının bulunduğu müşterek anlaşma çeşidi.
İş Ortaklığı Katılımcısı	İş ortaklığı üzerinde müşterek kontrole sahip olan taraf.
Müşterek Anlaşma Tarafı	Müşterek kontrole sahip olup olmadığına bakılmaksızın müşterek anlaşmaya katılan taraf.

Ayrı Araç	İşletmelerin ayrı bir yapıya sahip olup olmadığına bakılmaksızın tanımlanabilir ayrı bir finansal yapı.
-----------	---

Müşterek Anlaşma ve Müşterek Kontrol

Bir sözleşmenin müşterek anlaşma olarak değerlendirilebilmesi için müşterek kontrolün bulunması zorunludur. UFRS 11’de müşterek kontrol açık bir şekilde tanımlanmıştır.

Müşterek kontrol, herhangi bir tarafın kontrol gücünün bulunmadığı ve iki ya da daha fazla tarafın oybirliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda ortaya çıkar.

İşletmenin müşterek kontrole sahip olup olmadığını değerlendirmeden önce öncelikle UFRS Standart 10 Konsolide Finansal Tablolar kapsamında ilgili tarafların anlaşmayı kontrol edip etmediğini değerlendirmesi gerekir.

UFRS Standart 10 Konsolide Finansal Tablolar uyarınca, bir yatırımcının, yatırım yapılan işletme üzerindeki gücü aracılığıyla değişken getirilere maruz kaldığında veya değişken getirilere sahip olduğu durumlarda yatırım yapılan işletmeyi kontrol etmesi beklenir. Yatırımcı işletme aşağıdaki üç temel faktörün bulunduğu durumda yatırım yapılan işletmeyi kontrol eder:

- Yatırım yapılan işletme üzerindeki güç – Yatırım yapılan işletmenin getirilerini önemli biçimde etkileyen faaliyetleri yönetme hakkı (ilgilim faaliyetler).
- Yatırım yapılan işletmeyle ilişkisinden kaynaklanan değişken getirilere maruz kalma.
- Yatırımcının getirilerinin miktarını etkilemek için yatırım yapılan işletme üzerindeki gücünü kullanma yeteneği.

Anlaşmayı tüm ilişkili tarafların toplu olarak kontrol ettiği değerlendirildikten sonra işletme, bunun ne müşterek anlaşmanın hangi türü olduğunu belirlemelidir.

ÖRNEK 1: Müşterek Kontrolün Yorumlanması

D, E ve F işletmeleri arasında müşterek bir anlaşma imzalanmıştır. D işletmesi oy haklarının %50’sine sahipken, E işletmesi %40, F işletmesi ise %10 oy hakkına sahiptir. Bu müşterek anlaşma gereğince ilgili operasyonel kararların alınması için en az %70 oy hakkı gerekmektedir. UFRS 11 göz önünde bulundurularak hangi işletmeler müşterek kontrole sahiptir?

ÇÖZÜM 1

Bir anlaşmanın müşterek anlaşma olabilmesi için iki ya da daha fazla katılımcının müşterek kontrole sahip olması gerekir. Bu örnekte D işletmesi, her ne kadar operasyonel kararları engelleme gücüne sahip olsa da operasyonel kararların alınabilmesi için diğer işletmelerin oy hakkına ihtiyaç duymaktadır. D ve E işletmelerinin karşılıklı anlaşmaları olmadan operasyonel kararlar alınmadığı için D ve E işletmeleri müşterek kontrole sahiptir.

Müşterek Anlaşma Türleri

Müşterek anlaşmanın iki türü bulunmaktadır: Müşterek Faaliyet ve İş Ortaklığı. Anlaşmanın amacına, yapısına şekline bakılmaksızın müşterek anlaşmanın sınıflandırılması katılımcıların anlaşma kapsamında ortaya çıkan hak ve yükümlülüklerine dayanmaktadır.

Müşterek anlaşma, varlıklar üzerinde haklara ve anlaşmayla ilgili yükümlülüklerle sahip olmayı içeriyorsa, o zaman bu bir Müşterek Faaliyettir. Müşterek faaliyette, katılımcılar genellikle başka bir işletme kurmazlar. Müşterek faaliyetlerde her bir katılımcı kendi mallarını ve stoklarını kullanır, faaliyet giderlerini ve yükümlülüklerini kendi adına karşılar ve faaliyetle ilgili olarak kendi adına üstlendiği yükümlülükler için bağımsız finansman sağlar. Ancak, satışlardan elde edilen gelir müşterek faaliyet katılımcıları arasında paylaşılır.

Eğer ki müşterek anlaşma tarafları net varlıklar üzerinde haklara sahip ise o zaman bu bir İş Ortaklığı'dır ve bu anlaşmanın tarafları İş Ortaklı Katılımcısı olarak tanımlanır. İş ortakları genellikle ayrı araç ile kurulur. Ayrı araç anlaşmaya bağlı olarak varlıklara ilişkin haklara ve kaynaklara ilişkin yükümlülüklerle sahiptir.

Ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılmayan bir müşterek anlaşma müşterek faaliyettir. Bu tür durumlarda, tarafların söz konusu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerindeki hakları ile borçlara ilişkin yükümlülüklerini ve tarafların ilgili giderlere karşılık gelen yükümlülüklerini ve hasılatlarını sözleşmeye bağlı anlaşma belirlemektedir (UFRS 11.B16). Öte yandan, bir müşterek anlaşma ayrı bir araç vasıtasıyla gerçekleştiriliyorsa bu durumda bu durumda müşterek anlaşma müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı olabilir. Bu durumda, katılımcıların anlaşmayla ilgili ayrı bir araç bünyesinde tutulan varlıklar üzerindeki hakları ve borçlara ilişkin yükümlülükleri kritik öneme sahiptir. Daha önce bahsedildiği gibi, müşterek anlaşma, varlıklar üzerinde haklara ve anlaşmayla ilgili yükümlülüklerle sahip olmayı içeriyorsa, o zaman bu bir Müşterek Faaliyet, değilse İş Ortaklığı'dır.

Şekil 1 müşterek anlaşmaların katılımcıların hakları ve yükümlülüklerine bağlı olarak nasıl sınıflandırılacağını özetlemektedir (IFRS11.B21).

Şekil 1: Müşterek Anlaşmaların Sınıflandırılması

	Anlaşma ayrı araç vasıtasıyla mı gerçekleştirildi?	Hayır	Müşterek Faaliyet
	Evet		
Ayrı aracın hukuki şekli	Yasal form katılımcılara varlıklar ve yükümlülükler üzerinde hak ve sorumluluk sağlıyor mu?	Evet	Müşterek Faaliyet
	Hayır		
Sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümleri	Anlaşmanın maddeleri katılımcılara varlıklar ve yükümlülükler üzerinde hak ve sorumluluk sağlıyor mu?	Evet	Müşterek Faaliyet
	Hayır		
Diğer durum ve koşullar	Anlaşmanın tasarımı, tarafların fiilen varlıklara/yükümlülüklerle ilişkin hakları/yükümlülükleri olacak şekilde mi?	Evet	Müşterek Faaliyet
	Hayır		
	İş Ortaklığı		

Müşterek Anlaşma Katılımcılarının Finansal Tabloları

Müşterek faaliyet katılımcıları müşterek faaliyetteki varlıkları, kaynakları, satışlardan elde edilen gelirleri, giderleri payları oranında muhasebeleştirir. İşletmenin, bir müşterek faaliyette pay edinmesi ve söz konusu müşterek faaliyet tarafından yürütülen faaliyetlerin TFRS 3 İşletme Birleşmeleri'nde tanımlandığı şekliyle bir işletme teşkil etmesi durumunda, 20'nci paragraf uyarınca söz konusu payın büyüklüğüne bağlı olarak; işletme TFRS 3'teki ve diğer TFRS'lerdeki işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin bu TFRS'de yer alan rehberle çelişmeyen tüm ilkeleri uygular ve işletme birleşmesiyle ilgili olarak diğer TFRS'lerin açıklanmasını istediği bilgileri açıklar. Bu hüküm, yürütülen faaliyetleri bir işletme teşkil eden müşterek faaliyetin ilk payının ve ilâve paylarının ediniminde uygulanır (ikinci durumda, daha önce elde tutulan paylar yeniden değerlendirilmez).

Öte yandan, iş ortaklığı katılımcısı paylarını yatırım olarak muhasebeleştirir ve UMS Standard 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamında özkaynak yöntemini uygulanmaktan istisna değilse özkaynak yöntemini uygular. Eğer ki iş ortaklığı katılımcısının müşterek kontrolü bulunmuyorsa o

zaman UFRS Standard 9 Finansal Araçlar kapsamında muhasebeleştirir. Diğer taraftan, katılımcının iş ortaklığı üzerinde önemli etkisi bulunuyorsa o zaman UMS Standard 28 kapsamında muhasebeleştirilir.

ÖRNEK 2

Karayolları tarafından açılan 500 kilometrelik yol inşaatı kapsamında, 200 kilometrelik kısım Z işletmesi, 300 kilometrelik kısım ise Y işletmesi tarafından yapılacaktır. Z ve Y işletmesi gerekli olan asfaltın gemini için ayrı bir işletme kurmuşlardır. Tüm gelir ve giderler asfalt işletmesine yapılan ticaret hacmine göre paylaşılacaktır. İlk yılın sonunda toplam 300,000 para birimlik (PB) asfalt satılmıştır. Z işletmesi 120,000 PB'lik alım yaparken Y işletmesi 150,000 PB'lik alım yapmıştır. Kalan kısım ise diğer işletmelere gerçekleştirilen satışlardan oluşmaktadır. İlk yılın sonunda toplam 250,000 PB'lik maliyet oluşmuştur. Bu bilgilerden hareketle Z ve Y işletmelerinin gelir ve giderlerdeki paylarını hesaplayınız. Prefabrik alanın amortisman oranı %10'dur.

ÇÖZÜM 2

Her iki işletmenin de payını bulmak için dağıtım oranının hesaplanması gerekmektedir. Toplam 270,000 PB'lik alımdan Z işletmesi 120,000 PB'lik kısmı, Y işletmesi ise 150,000 PB'lik kısmı gerçekleştirmiştir. Bu nedenle Z işletmesi için dağıtım oranı 12/27 iken Y işletmesi için oran 15/27'dir. Bu oranlar toplam gelir ve gidere uygulanmaktadır. Sonuç olarak aşağıdaki tablo oluşmaktadır.

	Dağıtım Oranı	Gelir	Gider
Z İşletmesi	12/27	133,333 PB	111,111 PB
Y İşletmesi	15/27	166,667 PB	138,889 PB
Asfalt İşletmesi	27/27	300,000 PB	250,000 PB

Bireysel Finansal Tablolar

Müşterek anlaşmaların işletmenin bireysel finansal tablolarında muhasebeleştirilmesi, müşterek anlaşmanın türüne ve işletmenin müşterek anlaşmaya dahiliyet durumuna bağlıdır. İşletme, müşterek faaliyet katılımcısı ise paylarını 20-22 ve 23 numaraları paragraflar uyarınca muhasebeleştirir. Eğer ki işletme, iş ortaklığı katılımcısı ise ve iş ortaklığı üzerinde önemli etkiye sahipse bu durumda paylarını UMS Standard 27 Bireysel Finansal Tablolar paragraf 10 ve UFRS Standard 9 Finansal Araçlar kapsamında muhasebeleştirir.

Açıklama

UFRS 11 kapsamında detaylı olarak açıklama hükümleri bulunmamaktadır. Eğer işletme UFRS 11 hükümlerini uyguluyorsa, UFRS Standard 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar kapsamında belirtilen gereklilikleri uygulamalıdır.

ÖRNEK 3

C-Day İnşaat işletmesi ve Island İnşaat işletmesi bir inşaat projesini tamamlamak üzere eşit paylı iş ortaklığı sözleşmesi gerçekleştirmişlerdir. Bu projede kullanılmak üzere C-day İnşaat işletmesi 160,000 PB'lik inşaat malzemesi satın almış ve bunlar projede kullanılmıştır. İki işletme eşit paylı olarak 400,000 PB'lik prefabrik şantiye (maddi duran varlık) satın almışlardır. Buna ek olarak, Island İnşaat işletmesi 120,000 PB'lik personel giderine katlanmıştır. Prefabrik şantiyenin amortisman oranı %10'dur. C-day ve Island İnşaat işletmesi bu işlemleri nasıl muhasebeleştirecektir?

ÇÖZÜM 3

- C-Day İnşaat işletmesinin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

<u>Prefabrik Şantiyenin Muhasebeleştirilmesi</u>	
Maddi Duran Varlıklar	200,000 PB
Kasa	200,000 PB
<u>İnşaat Malzemelerinin Muhasebeleştirilmesi</u>	
Stoklar	160,000 PB
Kasa	160,000 PB
<u>Stokların Hizmet Üretim Maliyeti Aktarılmasının Kaydı</u>	
Devam Eden Hizmet	160,000 PB
Stoklar	160,000 PB
<u>Amortisman Kaydı</u>	
Devam Eden Hizmet	20,000 PB
Birikmiş Amortisman	20,000 PB

- Island İnşaat işletmesinin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

<u>Prefabrik Şantiyenin Muhasebeleştirilmesi</u>	
Maddi Duran Varlıklar	200,000 PB
Kasa	200,000 PB
<u>Stokların Hizmet Üretim Maliyeti Aktarılmasının Kaydı</u>	
Devam Eden Hizmet	120,000 PB
Ödenecek Ücretler	120,000 PB
<u>Amortisman Kaydı</u>	
Devam Eden Hizmet	20,000 PB
Birikmiş Amortisman	20,000 PB