

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/31]

Karar Tarihi: 03.01.2019

Konu: TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*’ın Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9’uncu maddesi uyarınca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumu sağlamak üzere; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından “*Annual Improvements to IFRS Standards 2015–2017 Cycle*” başlığıyla yayımlanan *2015-2017 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler* kapsamında yapılan değişikliklerin TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*’a eklenmesine, ayrıca TFRS 11’in söz konusu değişiklikleri de içeren mevcut halinin yeniden yayımlanmasına karar verilmiştir.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 11

Müşterek Anlaşmalar

Amaç

- 1 Bu Standardın amacı, müştereken kontrol edilen anlaşmalarda (*müşterek anlaşmalarda*) payı olan işletmeler tarafından yapılacak finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemektir.

Amacın karşılanması

- 2 Bu TFRS, 1'inci paragrafta yer alan amacın yerine getirilmesi için, *müşterek kontrolü* tanımlamakta ve *müşterek anlaşma* tarafı olan işletmelerin hak ve yükümlülüklerini değerlendirerek dâhil oldukları müşterek anlaşmanın türünü belirlemelerini ve söz konusu hak ve yükümlülükleri müşterek anlaşmanın türüne uygun şekilde muhasebeleştirmelerini gerekli kılmaktadır.

Kapsam

- 3 Bu TFRS müşterek anlaşma tarafı olan tüm işletmeler tarafından uygulanır.

Müşterek anlaşmalar

- 4 Müşterek anlaşma, iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır.
- 5 Müşterek anlaşmanın özellikleri şu şekildedir:
- (a) Taraflar, sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile sınırlandırılmıştır (bakınız: B2-B4 paragrafları).
- (b) Sözleşmeye bağlı anlaşma, söz konusu tarafların iki veya daha fazlasına anlaşmanın müşterek kontrolünü vermektedir (bakınız: 7-13 paragrafları).
- 6 Müşterek anlaşma bir *müşterek faaliyet* ya da bir *iş ortaklığı*dır.

Müşterek kontrol

- 7 Müşterek kontrol, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrol, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği bir durumda vardır.
- 8 Anlaşmaya taraf olan işletmeler; sözleşmeye bağlı anlaşmanın tarafların tümüne veya bir bölümüne, bu anlaşmanın birlikte kontrol edilmesini sağlayıp sağlamadığını değerlendirecektir. Tarafların tümü veya bir bölümü, anlaşmanın getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetleri (ilgili faaliyetleri) yönetmek amacıyla birlikte hareket etmek zorunda olduklarında anlaşmayı birlikte kontrol etmektedir.
- 9 Tarafların tümünün veya bir bölümünün anlaşmayı birlikte kontrol ettiği belirlendiğinde, müşterek kontrol ancak ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda ortaya çıkar.
- 10 Müşterek bir anlaşmada taraflardan herhangi biri anlaşmayı tek başına kontrol etmez. Anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip bir taraf, taraflardan herhangi birinin veya tarafların bir bölümünün söz konusu anlaşmayı kontrol etmesini engelleyebilir.
- 11 Tarafların tümünün müşterek kontrole sahip olmaması durumunda bile bir anlaşma müşterek anlaşma olabilir. Bu TFRS müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflar (*müşterek faaliyet katılımcıları* veya *iş ortaklığı katılımcıları*) ile müşterek anlaşmaya iştirak etmekle birlikte müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olmayan tarafları birbirinden ayırmaktadır.
- 12 Bir işletme tarafların tümünün mü yoksa bir bölümünün mü anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olduğunu değerlendirirken yargıda bulunmaya ihtiyaç duyacaktır. Söz konusu değerlendirme tüm durum ve koşullar esas alınarak yapılır (bakınız: B5-B11 paragrafları).
- 13 Bir işletme durum ve koşulların değişmesi halinde anlaşmaya ilişkin müşterek kontrole sahip olmaya devam edip etmediğini yeniden değerlendirir.

Müşterek anlaşma türleri

- 14 İşletmeler dâhil oldukları müşterek anlaşmanın türünü belirler. Müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı şeklinde sınıflandırılması, anlaşmaya taraf olanların sahip oldukları hak ve yükümlülüklerle bağlıdır.
- 15 Müşterek faaliyet, anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları müşterek anlaşmadır. Söz konusu taraflara müşterek faaliyet katılımcıları denir.
- 16 İş ortaklığı, anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip oldukları müşterek anlaşmadır. Söz konusu taraflara iş ortaklığı katılımcıları denir.
- 17 Müşterek anlaşmanın, müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı mı olduğu değerlendirilirken yargıda bulunulur. İşletmeler, dâhil oldukları müşterek anlaşmanın türünü, söz konusu anlaşmadan doğan hak ve yükümlülüklerini göz önünde bulundurarak belirler. Anlaşmanın yapısal ve hukuki biçimine, sözleşmeye bağlı anlaşmadaki taraflarca üzerinde mutabakat sağlanan hükümlere ve ilgili olduğu hallerde diğer durum ve koşullara bakılarak söz konusu hak ve yükümlülükler değerlendirilir (bakınız: B12-B33 paragrafları).
- 18 Bazı durumlarda taraflar, bir veya daha fazla faaliyetin yürütülmesine ilişkin sözleşmeye bağlı genel hükümlere yer veren bir çerçeve anlaşma düzenleyebilir. Çerçeve anlaşma, tarafların, anlaşmanın bir bölümünü oluşturan belirli faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla farklı müşterek anlaşmalar oluşturmalarını düzenleyebilir. Söz konusu müşterek anlaşmalar aynı çerçeve anlaşmayla ilgili olsa dahi, tarafların çerçeve anlaşmada yer verilen farklı faaliyetleri yürütürken sahip oldukları haklar ve yükümlülükler farklıysa, bu anlaşmaların türleri farklı olabilir. Dolayısıyla, taraflar aynı çerçeve anlaşmanın bir bölümünü oluşturan farklı faaliyetleri üstlendiklerinde, müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları bir arada ortaya çıkabilir.
- 19 Bir işletme durum ve koşulların değişmesi halinde dâhil oldukları müşterek anlaşmanın türünün değişip değişmediğini değerlendirir.

Müşterek anlaşma taraflarının finansal tabloları

Müşterek faaliyetler

- 20 Müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyetteki payına ilişkin olarak aşağıdakileri muhasebeleştirir:
- (a) Müştereken elde bulundurulanan varlıklardaki payı da dâhil olmak üzere varlıklarını,
 - (b) Müştereken katılan borçlardaki payı da dâhil olmak üzere borçlarını,
 - (c) Müşterek faaliyetten kaynaklanan çıktıya ilişkin payının satışından doğan hasılatını,
 - (d) Müşterek faaliyet tarafından çıktının satışından doğan hasılatın kendine düşen payı ve
 - (e) Müştereken katılan giderlerdeki payı da dâhil olmak üzere giderlerini.
- 21 Müşterek faaliyet katılımcısı müşterek anlaşmadaki payıyla ilgili varlıkları, borçları, hasılatı ve giderleri söz konusu varlıklara, borçlara, hasılatlara ve giderlere uygulanan ilgili TFRS'ler çerçevesinde muhasebeleştirir.
- 21A 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 uygulayarak 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. Bu tür bir müşterek faaliyette pay edinimine ilişkin muhasebeleştirme hükümleri B33A-B33D paragraflarında açıklanmıştır.
- 22 Bir işletme ile söz konusu işletmenin müşterek faaliyet katılımcısı olduğu bir müşterek faaliyet arasında meydana gelen varlık satışı, satın alınması veya varlıkların katılım payı olarak verilmesi gibi işlemlerin muhasebeleştirilmesi B34-B37 paragraflarında düzenlenmiştir.
- 23 Müşterek faaliyete iştirak etmekle birlikte müşterek faaliyetin müşterek kontrolüne sahip olmayan bir taraf, söz konusu müşterek faaliyetle ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip olması durumunda, anlaşmadaki payını 20-22 paragrafları uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek faaliyete iştirak etmekle birlikte müşterek faaliyetin müşterek kontrolüne sahip olmayan bir tarafın, söz konusu müşterek faaliyetle ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip olmaması

durumunda ise, müşterek faaliyetteki payını söz konusu pay için uygulanabilen Standartlar çerçevesinde muhasebeleştirir.

İş ortaklıkları

- 24 İş ortaklığı katılımcısı iş ortaklığındaki payını bir yatırım olarak kaydeder ve TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar*'da belirlenen özkaynak yönteminin uygulamasından muaf tutulmadığı sürece söz konusu yatırımı bu Standart uyarınca özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirir.
- 25 İş ortaklığına iştirak etmekle birlikte iş ortaklığının müşterek kontrolüne sahip olmayan taraf, iş ortaklığı üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı sürece anlaşmadaki payını TFRS 9 *Finansal Araçlar* uyarınca muhasebeleştirmelidir. Önemli etkiye sahip olması durumunda, söz konusu payını TMS 28 (2011 yılında değiştirilen şekliyle) çerçevesinde muhasebeleştirir.

Bireysel finansal tablolar

- 26 Müşterek faaliyet katılımcısı veya iş ortaklığı katılımcısı, bireysel finansal tablolarında
- (a) 20-22 paragrafları uyarınca müşterek faaliyetteki payını,
 - (b) TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar*'ın 10'uncu paragrafı uyarınca iş ortaklığındaki payını muhasebeleştirir.
- 27 Müşterek anlaşmaya iştirak etmekle birlikte müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olmayan bir taraf, bireysel finansal tablolarında:
- (a) 23'üncü paragraf uyarınca müşterek faaliyetteki payını,
 - (b) İş ortaklığı üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı sürece TFRS 9 uyarınca, önemli etkiye sahip olması durumunda ise TMS 27'nin 10'uncu paragrafı (2011 yılında değişen şekliyle) uyarınca söz konusu ortaklıktaki payını muhasebeleştirir.

Ek A

Tanımlanan terimler

Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

müşterek anlaşma	İki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır.
müşterek kontrol	Bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrol sadece ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda vardır.
müşterek faaliyet	Müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip tarafların bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları müşterek anlaşmadır .
müşterek faaliyet katılımcısı	Müşterek faaliyet üzerinde müşterek kontrole sahip olan katılımcı taraftır.
iş ortaklığı	Müşterek kontrole sahip olan tarafların, anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır .
iş ortaklığı katılımcısı	İş ortaklığı üzerinde müşterek kontrole sahip olan katılımcı taraftır.
müşterek anlaşma tarafı	Müşterek anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olup olmadığına bakılmaksızın söz konusu anlaşmaya iştirak eden işletmedir.
ayrı araç	İşletmelerin tüzel kişiliğine sahip olup olmadığına bakılmaksızın ayrı tüzel kişi işletmeler ya da böyle olduğu kabul edilen işletmeler de dâhil olmak üzere ayrı olarak tanımlanabilir finansal yapıdır.

Aşağıdaki terimler TMS 27 (2011 yılında değişen şekliyle), TMS 28 (2011 yılında değişen şekliyle) veya TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*'da tanımlanmıştır ve söz konusu TFRS'lerde belirtilen anlamlarıyla kullanılırlar.

- Yatırım yapılan işletmenin kontrolü
- Özkaynak yöntemi
- Güç
- Koruyucu haklar
- İlgili faaliyetler
- Bireysel finansal tablolar
- Önemli etki.

Ek B

Uygulama rehberi

Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır. 1-27 paragraflarının uygulanmasını konu edinmekte olup bağlayıcılığı bu TFRS'in diğer kısımları ile aynı düzeydedir.

B1 Bu ektaki örnekler varsayımsal durumları ele almaktadır. Örneklerin bazı yönleriyle gerçek olaylarda karşılaşılsa da, TFRS 11 uygulanırken gerçek olayla ilgili tüm durum ve koşulların değerlendirilmesi gerekir.

Müşterek anlaşmalar

Sözleşmeye bağlı anlaşma (5'inci paragraf)

- B2 Bir anlaşmanın sözleşmeye bağlı olup olmadığı hususuna çeşitli yollarla açıklık getirilebilir. Bağlayıcı bir sözleşme her zaman değil ama çoğu kez yazılı olacak şekilde, genellikle taraflar arasında gerçekleştirilen bir sözleşme veya belgelenmiş görüşmeler şeklindedir. Ayrıca yasal mekanizmalar da kendi başlarına ya da taraflar arasındaki sözleşmeler ile bağlantılı olarak bağlayıcı anlaşmalar oluşturabilmektedir.
- B3 Müşterek anlaşmaların *ayrı bir araç* vasıtasıyla yapılandırılması durumunda (bakınız: B19-B33 paragrafları), sözleşmeye bağlı anlaşma veya bu anlaşmanın bazı yönleri, bazı durumlarda söz konusu ayrı araca ilişkin sözleşme maddesine, kuruluş sözleşmesine veya yönetmeliğe dâhil edilecektir.
- B4 Sözleşmeye bağlı anlaşma, tarafların bu anlaşmanın konusunu oluşturan faaliyete katılımını sağlayan hükümleri düzenlenmektedir. Sözleşmeye bağlı anlaşma, genellikle aşağıda belirtilen konuları ele almaktadır:
- (a) Müşterek anlaşmanın amacı, faaliyeti ve süresi.
 - (b) Müşterek anlaşmanın yönetim kurulunun veya buna eşdeğer bir yönetim organının üyelerinin nasıl atandığı konusu.
 - (c) Karar alma süreci: Taraflarca karar verilmesi gereken konular, tarafların oy verme hakları ve söz konusu konulara ilişkin gereken desteğin düzeyi. Sözleşmeye bağlı anlaşmaya yansıtılan karar alma süreci, anlaşmanın müşterek kontrolünü oluşturmaktadır (bakınız: B5-B11 paragrafları).
 - (d) Taraflarca konması gereken sermaye veya diğer katkılar.
 - (e) Tarafların müşterek anlaşmayla ilgili varlıkları, borçları, hâsılatı, giderleri ya da kâr veya zararı nasıl paylaşılabilecekları.

Müşterek kontrol (7-13 paragrafları)

- B5 Bir işletmenin anlaşma üzerinde müşterek kontrolünün bulunup bulunmadığı değerlendirilirken, işletme ilk olarak tarafların tümünün veya bir bölümünün anlaşmayı kontrol edip etmediğini değerlendirmelidir. TFRS 10 kontrol kavramını tanımlamaktadır. Bu kavram tarafların tümünün veya bir bölümünün, anlaşmaya dâhil olmalarından dolayı değişken getirilere maruz kalıp kalmadıklarını veya bu getirilerde hak sahibi olup olmadıklarını belirlemek için kullanılmalıdır. Tarafların tümü veya bir bölümünün, anlaşmanın getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetleri (ilgili faaliyetleri) birlikte yönetebiliyor olmaları durumunda, taraflar anlaşmayı birlikte kontrol etmektedir.
- B6 Tarafların tümünün veya bir bölümünün anlaşmayı birlikte kontrol ettikleri sonucuna ulaştıktan sonra, işletme anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olup olmadığını değerlendirir. Müşterek kontrol, yalnızca ilgili faaliyetlere ilişkin kararların anlaşmayı birlikte kontrol eden tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olmaktadır. Anlaşmanın tarafların tümü veya bir bölümü tarafından müştereken ya da taraflardan birince tek başına kontrol edilip edilmediğinin değerlendirilmesi yargıda bulunmayı gerektirebilmektedir.
- B7 Bazı durumlarda, sözleşmeye bağlı anlaşmada taraflarca üzerinde anlaşmaya varılan karar verme süreci müşterek kontrole zımnen neden olmaktadır. Örneğin; iki tarafın anlaşma oluşturdıkları, söz konusu anlaşma üzerinde yüzde 50'şer oy haklarının bulunduğu ve aralarındaki sözleşmeye bağlı anlaşmanın ilgili faaliyetlere ilişkin karar alınması için en az yüzde 51'lik oy gerektirdiği bir durumda; taraflar zımnen müşterek kontrole sahip oldukları konusunda anlaşmaya varmış olur. Çünkü bu durumda ilgili faaliyetlere ilişkin kararlar, her iki taraf da üzerinde anlaşmaya varmadıkça alınamayacaktır.

B8

Diğer durumlarda, sözleşmeye bağlı anlaşma ilgili faaliyetlere ilişkin karar alınması için gerekli olan asgari oy hakları oranını gerektirmektedir. Gerekli olan söz konusu asgari oy hakları oranına, birlikte hareket etme yönünde anlaşmaya varmış birden fazla taraf birlikteliği ile ulaşılabilmesi durumunda; sözleşmeye bağlı anlaşma ilgili faaliyetlere ilişkin kararların hangi tarafların (veya taraf birlikteliklerinin) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiğini belirlemediği sürece, söz konusu anlaşma müşterek bir anlaşma niteliğinde değildir.

Uygulama Örnekleri

Örnek 1

Üç tarafın bir anlaşma oluşturduğunu varsayınız: A, anlaşmaya ilişkin oy haklarının yüzde 50'sine, B yüzde 30'una ve C ise yüzde 20'sine sahiptir. A, B ve C'nin taraf olduğu sözleşmeye bağlı anlaşma, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların en az yüzde 75 oy hakkı ile alınacağını belirtmektedir. A herhangi bir kararı engelleyebilecek güce sahip olmasına rağmen, bunun için B'nin muvafakatine ihtiyaç duyacağı için tek başına anlaşmayı kontrol edememektedir. A ve B birlikte hareket etme yönünde mutabakata varmadan anlaşmanın ilgili faaliyetlerine ilişkin karar alınmadığı için, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların en az yüzde 75 oy hakkı ile alınacağını belirleyen sözleşmeye bağlı anlaşma hükümleri, A ve B'nin anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olduklarını göstermektedir.

Örnek 2

Bir anlaşmada üç tarafın bulunduğunu varsayınız: A anlaşmadaki oy haklarının yüzde 50'sine, B ve C'den her biri ise yüzde 25'ine sahiptir. A, B ve C'nin taraf olduğu sözleşmeye bağlı anlaşma, ilgili faaliyetlere ilişkin kararların en az yüzde 75 oy hakkı ile alınacağını belirtmektedir. A herhangi bir kararı engelleme gücüne sahip olmasına rağmen, B veya C'den herhangi birinin muvafakatine ihtiyaç duyacağı için tek başına anlaşmayı kontrol edememektedir. Bu örnekte A, B ve C anlaşmayı birlikte kontrol etmektedirler. Ancak, oy haklarının yüzde 75'ine ulaşabilecek birden fazla taraf birlikteliği bulunmaktadır (A ve B veya A ve C birliktelikleri). Böyle bir durumda, müşterek anlaşmadan söz edebilmek için taraflar arasındaki sözleşmeye bağlı anlaşmada hangi taraf birlikteliğinin ilgili faaliyetlere ilişkin kararlar için oybirliğiyle mutabakatının gerekeceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Örnek 3

A ve B'den her birinin yüzde 35'er oy hakkına sahip olduğu ve kalan yüzde 30'un ise geniş ölçüde dağılmış olduğu bir anlaşma varsayınız. İlgili faaliyetlere ilişkin kararlar oy haklarının çoğunluğunun onayı ile alınmaktadır. Sadece sözleşmeye bağlı anlaşmanın ilgili faaliyetlere ilişkin kararların A ve B'nin mutabakatı ile alınabileceğini gerektirdiği bir durumda, A ve B anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olacaktır.

B9

Oybirliğiyle mutabakat koşulu; anlaşma üzerinde müşterek kontrolü bulunan herhangi bir tarafın, diğer tarafların veya taraflardan bir bölümünün kendi rızası olmadan (ilgili faaliyetlere ilişkin) tek yönlü karar vermelerini önleyebileceği anlamına gelmektedir. Oybirliğiyle mutabakat koşulu, bir tarafa koruyucu hak veren kararlara yönelik olması ve anlaşmaya konu faaliyetlere ilişkin kararlarla ilgisinin bulunmaması durumunda, söz konusu taraf anlaşma üzerinde müşterek kontrolü bulunan bir taraf olmayacaktır.

B10

Sözleşmeye bağlı bir anlaşmada ihtilafların çözümüne yönelik olarak tahkime gidilmesi gibi anlaşma maddeleri bulunabilir. Bu hükümler müşterek kontrole sahip taraflar arasında oybirliğiyle mutabakatın gerçekleşmemesi durumunda, kararların alınmasına olanak sağlayabilir. Bu tür hükümlerin varlığı anlaşmanın müştereken kontrol edilmesini ve neticede müşterek bir anlaşma olmasını engellememektedir.

Müşterek kontrolün değerlendirilmesi



- B11 Bir anlaşmanın TFRS 11'in kapsamında olmaması durumunda, işletmeler söz konusu anlaşmadaki paylarını TFRS 10, TMS 28 (2011 yılında değişen şekliyle) veya TFRS 9 gibi ilgili standartlar uyarınca muhasebeleştirir.

Müşterek anlaşma türleri (14-19 paragrafları)

- B12 Müşterek anlaşmalar çok çeşitli amaçlar için (örneğin; tarafların maliyet ve riskleri paylaşmalarının ya da yeni teknoloji veya yeni pazarlara giriş sağlamalarının bir yolu olarak) yapılmaktadır. Ayrıca söz konusu anlaşmalar farklı yapılar veya hukuki şekiller kullanılarak oluşturulmuş olabilir.
- B13 Bazı anlaşmalar, anlaşma konusu faaliyetin ayrı bir araçla yürütülmesini gerektirmez. Ancak bazı anlaşmalar ise faaliyetin ayrı bir araç oluşturularak yürütülmesini gerektirebilir.
- B14 Bu TFRS uyarınca gerekli kılınan "müşterek anlaşmaların sınıflandırılması" konusu, tarafların işlerin olağan akışı çerçevesinde anlaşmadan doğan hak ve yükümlülüklerine bağlı olmaktadır. Standart müşterek anlaşmaları; müşterek faaliyetler ya da iş ortaklıkları şeklinde sınıflandırmaktadır. İşletmelerin anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları durumda, söz konusu anlaşma müşterek faaliyetlerdir. İşletmelerin anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip oldukları durumda, söz konusu anlaşma iş ortaklığıdır. Bu TFRS'nin B16-B33 paragrafları, işletmelerin müşterek faaliyette mi yoksa iş ortaklığında mı paylarının bulunduğu belirlenmesinde uygulanan değerlendirmeyi düzenlemektedir.

Müşterek anlaşmanın sınıflandırılması

- B15 Bu TFRS'nin B14 paragrafında ifade edildiği üzere, müşterek anlaşmaların sınıflandırılması tarafların anlaşmadan doğan hak ve yükümlülüklerini değerlendirmelerini gerektirir. Söz konusu değerlendirme yapılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:
- (a) Müşterek anlaşmanın yapısı (bakınız: B16-B21 paragrafları),
 - (b) Müşterek anlaşmanın ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılması durumunda:
 - (i) Söz konusu ayrı aracın hukuki şekli (bakınız: B22-B24 paragrafları),
 - (ii) Sözleşmeye bağlı anlaşma hükümleri (bakınız: B25-B28 paragrafları) ve
 - (iii) İlgili olduğu durumda, diğer durum ve koşullar (bakınız: B29-B33 paragrafları).

Müşterek anlaşmanın yapısı

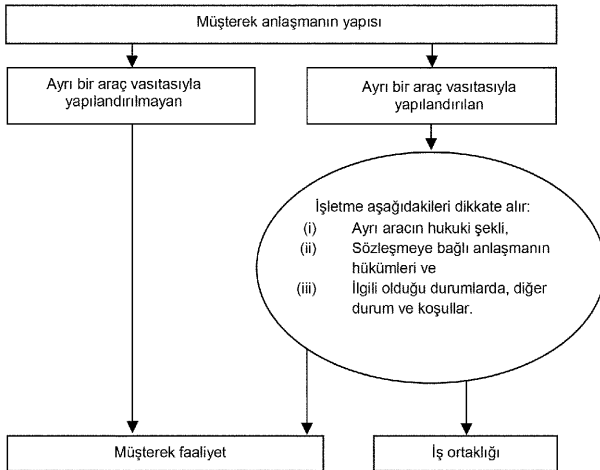
Ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılmayan müşterek anlaşmalar

- B16 Ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılmayan bir müşterek anlaşma müşterek faaliyetlerdir. 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.
- B17 Sözleşmeye bağlı anlaşma, çoğu kez anlaşmanın konusunu oluşturan faaliyetlerin niteliğini ve tarafların söz konusu faaliyetleri üstlenmeyi ne şekilde tasarladıklarını tanımlamaktadır. Örneğin, müşterek anlaşmanın tarafları, her bir tarafın belirli bir görevden sorumlu olduğu ve ayrıca her birinin kendi varlıklarını kullanarak kendi adına borçlandığı bir yapı içerisinde birlikte ürün imal etmek konusunda anlaşabilir. Ayrıca sözleşmeye bağlı anlaşma, taraflar arasında ortak olan hasılat ve giderlerin söz konusu taraflar arasında ne şekilde paylaştırılacağını da belirleyebilir. Böyle bir durumda, her bir müşterek faaliyet katılımcısı belirli görev için kullanılan varlık ve borçları kendi finansal tablolarına yansıtır ve hasılat ile giderlere ilişkin payını sözleşmeye bağlı anlaşma uyarınca muhasebeleştirir.
- B18 Diğer durumlarda, müşterek anlaşmaya taraf olanlar örneğin, bir varlığı birlikte paylaşmak ve işletmek konusunda anlaşabilir. Böyle bir durumda, sözleşmeye bağlı anlaşma, tarafların müştereken işletilen varlık üzerindeki haklarını ve söz konusu varlıktan elde edilen çıktı veya hasılat ile işletim maliyetlerinin taraflar arasında ne şekilde paylaştırılacağını belirler. Her bir müşterek faaliyet katılımcısı, ortak varlığa ilişkin payını ve herhangi bir borç üzerinde anlaşmaya varılmış payını muhasebeleştirir. Elde edilen çıktı, hasılat ve giderlere ilişkin payını da sözleşmeye bağlı anlaşma uyarınca muhasebeleştirir.

Ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılan müşterek anlaşmalar

- B19 Anlaşmayla ilgili varlık ve borçların ayrı bir araç bünyesinde tutulduğu müşterek anlaşma, bir iş ortaklığı ya da bir müşterek faaliyet olabilir.
- B20 Bir tarafın müşterek faaliyet katılımcısı mı yoksa iş ortaklığı katılımcısı mı olduğu, söz konusu tarafın anlaşmayla ilgili ayrı bir araç bünyesinde tutulan varlıklar üzerindeki haklarına ve borçlara ilişkin yükümlülüklerine bağlıdır.
- B21 Bu TFRS'nin B15 paragrafında ifade edildiği üzere, taraflar müşterek anlaşmayı ayrı bir araç olarak yapılandırdıklarında, söz konusu tarafların ayrı aracın hukuki şeklinin, sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümlerinin ve ilgili olduğu durumlarda diğer durum ve koşulların aşağıda yer alan hakları kendilerine verip vermediğini değerlendirmeleri gerekmektedir:
- (a) Anlaşmayla ilgili varlıklar üzerindeki haklar ve borçlara ilişkin yükümlülükler (bu durumda, anlaşma müşterek faaliyetlerdir) veya
 - (b) Anlaşmanın net varlıklarına ilişkin haklar (bu durumda, anlaşma iş ortaklığıdır).

Müşterek anlaşmanın sınıflandırılması: Tarafların anlaşmadan doğan hak ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi



Ayrı aracın hukuki şekli

- B22 Ayrı aracın hukuki şekli müşterek anlaşma türünün değerlendirilmesi ile bağlantılıdır. Hukuki şekil, tarafların ayrı araç bünyesinde tutulan varlıklar üzerinde payının olup olmadığı ve ayrı araç bünyesindeki borçlardan sorumlu olup olmadıkları gibi ayrı bir araç bünyesinde tutulan varlıklar üzerindeki haklarının ve borçlara ilişkin yükümlülüklerinin ilk değerlendirilmesinde yardımcı olmaktadır.
- B23 Örneğin; taraflar müşterek anlaşmayı, hukuki şeklinin kendi haklarına sahip olduğunu (yani ayrı araç bünyesinde tutulan varlık ve borçların ayrı aracın varlık ve borçları olduğunu, tarafların varlık ve borçları olmadığını) gösteren ayrı bir araç vasıtasıyla yürütebilir. Böyle bir durumda, ayrı aracın hukuki şekli tarafından taraflara verilen hak ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi, anlaşmanın bir iş ortaklığı niteliğinde olduğunu göstermektedir. Ancak, sözleşmeye bağlı anlaşmadaki taraflarca üzerinde mutabakat sağlanan hükümler (bakınız: B25-B28 paragrafları) ve ilgili olduğu durumlarda diğer durum ve koşullar (bakınız: B29-B33 paragrafları) ayrı aracın hukuki şekline taraflara verilen hak ve yükümlülüklerle yönelik değerlendirmenin sonucunu geçersiz kılabilir.
- B24 Tarafların, hukuki şekli taraflar ile ayrı aracın ayrılmasını sağlamayan bir ayrı araç olarak müşterek anlaşmayı oluşturdukları bir durumda (başka bir ifadeyle ayrı araç bünyesinde tutulan varlık ve borçların, tarafların varlık ve borçları olduğu bir durumda), ayrı aracın hukuki şekline taraflara verilen hak ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi anlaşmanın müşterek faaliyet olduğu sonucuna varmak için yeterlidir.

Sözleşmeye bağlı anlaşma hükümlerinin değerlendirilmesi

- B25 Birçok durumda, sözleşmeye bağlı anlaşmadaki taraflarca üzerinde mutabakat sağlanan hak ve yükümlülükler, anlaşmanın yapılandırıldığı ayrı aracın hukuki şekline taraflara verilen hak ve yükümlülükler ile tutarlılık gösterir ya da bunlar arasında uyumsuzluk oluşmaz.
- B26 Diğer durumlarda, taraflar sözleşmeye bağlı anlaşmayı, anlaşmanın yapılandırıldığı ayrı aracın hukuki şekline verilen hak ve yükümlülükleri iptal etmek veya değiştirmek amacıyla kullanır.

Uygulama Örneği

Örnek 4

İki tarafın anonim şirket çatısı altında bir müşterek anlaşma oluşturduğunu varsayınız. Her bir tarafın söz konusu şirket üzerinde yüzde 50'şer payı bulunmaktadır. İşletmenin anonim şirket olması, işletmenin sahiplerinden ayrılmasına olanak sağlamakta ve bunun bir sonucu olarak işletme bünyesindeki varlık ve borçlar anonim şirketin varlık ve borçları olmaktadır. Böyle bir durumda, ayrı aracın hukuki şekline taraflara verilen hakların ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi, tarafların anlaşmanın net varlıkları üzerinde hak sahibi olduklarını göstermektedir.

Ancak taraflar ortaklığın özelliklerini sözleşmeye bağlı anlaşma aracılığıyla değiştirmekte ve böylece her biri anonim şirketin varlıkları üzerinde paya sahip olup anonim şirketin borçları üzerinde ise belirlenmiş bir oranda sorumlu olmaktadır. Ortaklığın özelliklerine yönelik sözleşmeye bağlı bu tür değişiklikler, anlaşmanın müşterek faaliyet haline gelmesine yol açabilmektedir.

- B27 Aşağıdaki tablo, müşterek faaliyet taraflarınca yapılan sözleşmeye bağlı anlaşmada yer alan genel hükümler ile iş ortaklığının taraflarınca yapılan sözleşmeye bağlı anlaşmada yer alan genel hükümleri karşılaştırmaktadır. Sözleşme hükümlerine ilişkin tabloda yer alan örnekler kapsamlı değildir.

Sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümlerinin değerlendirilmesi		
	Müşterek faaliyet	İş ortaklığı
Sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümleri	Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşmanın taraflarına, anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklar ve borçlara ilişkin yükümlülükler sağlamaktadır.	Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşmanın taraflarına, net varlıklar üzerinde haklar sağlamaktadır (anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle taraflar değil ayrı araç sahiptir).

Sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümlerinin değerlendirilmesi		
	Müşterek faaliyet	İş ortaklığı
Varlıklar üzerinde haklar	Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşma taraflarının anlaşmayla ilgili varlıklardaki tüm çıkarları (örneğin; haklar, unvan veya sahiplik) belirlenmiş bir oranda (örneğin; tarafların anlaşmadaki payları oranında veya kendilerine doğrudan atfedilen ve anlaşma vasıtasıyla gerçekleştirilen faaliyet oranında) paylaşacaklarını belirlemektedir.	Sözleşmeye bağlı anlaşma, anlaşma kapsamına dışarıdan getirilen veya daha sonradan müşterek anlaşma tarafından edinilen varlıkların anlaşmanın varlıkları olduğu hususunu belirlemektedir. Tarafların anlaşmanın varlıklarına ilişkin herhangi bir payı (haklar, unvan veya sahiplik üzerinde) bulunmamaktadır.
Borçlara ilişkin yükümlülükler	Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşma taraflarının tüm borçları, yükümlülükleri, maliyetleri ve giderleri belirli bir oranda (örneğin; tarafların anlaşmadaki payları oranında veya kendilerine doğrudan atfedilmiş ve anlaşma vasıtasıyla gerçekleştirilen faaliyet oranında) paylaşacaklarını belirlemektedir.	Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşmanın söz konusu anlaşmayla ilgili borçlardan ve yükümlülüklerden sorumlu olduğunu belirlemektedir.
		Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşma taraflarının söz konusu anlaşma üzerindeki sorumluluklarının, yalnızca kendi yatırımları veya anlaşmaya koydukları ödenmemiş sermaye ya da ek sermaye veya her ikisine katılma yükümlülükleri ölçüsünde olduğunu belirlemektedir.
	Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşma taraflarının üçüncü tarafların alacaklarına karşı sorumlu olduklarını belirlemektedir.	Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşmanın kreditorlerinin anlaşmayla ilgili borçlar veya yükümlülükler konusunda herhangi bir tarafa rücu etme hakkının olmadığını göstermektedir.
Hasılat, giderler, kâr veya zarar	Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşma taraflarının nispi performanslarına dayalı olarak hasılat ve giderlerin dağıtılacağını belirlemektedir. Örneğin; sözleşmeye bağlı anlaşma hasılat ve giderlerin, her bir tarafın ortaklaşa işletilen bir tesiste kullandığı kapasite ölçüsünde, ki bu ölçü müşterek anlaşmadaki paylarından farklılık gösterebilir, dağıtılabileceğini belirleyebilir. Diğer durumlarda, taraflar anlaşmayla ilgili kâr veya zararın, tarafların anlaşmadaki sahiplik payı gibi belirli bir oranda paylaşılması konusunda anlaşmış olabilir. Tarafların anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip olması durumunda, bu husus anlaşmanın müşterek faaliyet olmasına engel teşkil etmeyecektir.	Sözleşmeye bağlı anlaşma, her bir tarafın anlaşmanın faaliyetleri ile ilgili kâr veya zarara ilişkin payını belirlemektedir.

Sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümlerinin değerlendirilmesi		
	Müşterek faaliyet	İş ortaklığı
Teminatlar	Müşterek anlaşma taraflarının, üçüncü taraflara; örneğin müşterek anlaşmadan hizmet alan veya anlaşmaya finansman sağlayan taraflara teminat vermeleri çoğunlukla zorunlu kılınmıştır. Bu tür teminatların verilmesi veya bu teminatların verilmesi için üçüncü taraflara verilen taahhütler, kendi başlarına müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet olduğunu göstermez. Müşterek bir anlaşmanın müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı mı olduğunu belirleyen özellik, tarafların anlaşmayla ilgili borçlara ilişkin yükümlülüklerinin olup olmadığıdır (bazı anlaşmalar için taraflar teminat vermiş veya vermemiş olabilir).	

B28 Sözleşmeye bağlı anlaşmanın tarafların söz konusu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip olduğunu belirlemesi durumunda, söz konusu taraflar müşterek bir faaliyetin taraflarıdır. Böyle bir durumda tarafların müşterek anlaşmayı sınıflandırmak amacıyla diğer durum ve koşulları (B29-B39 paragrafları) dikkate almaları gerekmez.

Diğer durum ve koşulların değerlendirilmesi

B29 Sözleşmeye bağlı anlaşma hükümlerinin, tarafların söz konusu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip olduğunu belirlememesi durumunda, söz konusu taraflar anlaşmanın müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı mı olduğunun değerlendirilmesi için diğer durum ve koşulları dikkate almalıdır.

B30 Müşterek anlaşma, taraflar ile arasında ayrım öngören bir hukuki şekle sahip ayrı bir araç bünyesinde yapılandırılmış olabilir. Taraflar arasında mutabakat sağlanan sözleşmeye bağlı hükümler, tarafların varlıklar üzerindeki haklarını ve borçlara ilişkin yükümlülüklerini belirlememiş olabilir; yine de diğer durum ve koşulların dikkate alınması bu tür bir anlaşmanın müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmasına neden olabilir. Böyle bir olay, diğer durum ve koşulların taraflara söz konusu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklar ve borçlara ilişkin yükümlülükler verdiği bir durumdur.

B31 Anlaşma faaliyetlerinin öncelikli olarak taraflara çıktı sağlamak için tasarlanmış olması durumu, tarafların anlaşmanın varlıklarının tüm ekonomik faydaları üzerinde büyük ölçüde hak sahibi olduklarını göstermektedir. Bu tür anlaşmanın tarafları çoğu zaman, anlaşmanın üçüncü taraflara çıktı satmasını önleyerek, anlaşma tarafından sağlanan çıktılara erişim haklarını garanti altına almaktadır.

B32 Bu tür bir tasarıma ve amaca sahip bir anlaşmanın etkisi; anlaşmadan kaynaklanan borçların, esasında ürünleri satın almaları dolayısıyla taraflardan elde edilen nakit akışlarından karşılanmasıdır. Tarafların, anlaşma faaliyetlerinin sürekliliğine katkı yapan nakit akışlarının büyük ölçüde tek kaynağı olmaları halinde, bu durum söz konusu tarafların anlaşmayla ilgili borçlara ilişkin yükümlülükleri bulunduğunu gösterir.

Uygulama Örneği
Örnek 5 İki tarafın anonim şirket (C işletmesi) çatısı altında, her bir tarafın söz konusu şirket üzerinde yüzde 50’er payının bulunduğu müşterek bir anlaşma oluşturduğunu varsayınız. Anlaşmanın amacı, tarafların kendi bireysel imalat sürecinde gereken malzemeleri imal etmektir. Anlaşma tarafların malzemeleri üreten tesisi, söz konusu tarafların nitelik ve niceliğine göre işleteceklerini garanti etmektedir. Faaliyetlerin bünyesinde yürütüldüğü C işletmesinin (anonim şirket) hukuki şekli, C işletmesinde tutulan varlık ve borçların C işletmesinin varlık ve borçları olduğunu göstermektedir. Taraflar arasındaki sözleşmeye bağlı anlaşma, tarafların C işletmesinin varlıkları üzerinde haklara veya borçlarına ilişkin yükümlülüklerle sahip olduklarını açıkça belirtmemektedir. Buna göre, C işletmesinin hukuki şekli ve sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümleri, söz konusu anlaşmanın bir iş ortaklığı olduğunu göstermektedir. Ancak taraflar anlaşmanın aşağıda yer alan yönlerini de göz önünde bulundurur: Taraflar C işletmesi tarafından üretilen ürünlerin tamamını 50:50 oranında satın alacakları konusunda anlaşmıştır. C işletmesi anlaşmanın her iki tarafı da onayladıktan sonra üçüncü

tarafllara herhangi bir ürün satamamaktadır. Anlaşmanın amacı tarafllara gereken ürünleri sağlamak olduğundan, üçüncü tarafllara yapılan bu tür satışların seyrek ve önemsiz olması beklenmektedir.

- Tarafllara satılan ürünlerin fiyatı her iki tarafça, C işletmesi tarafından borçlanılan üretim maliyetleri ile yönetim giderlerini karşılayacak bir düzeye belirlenmektedir. Bu işletme modeli çerçevesinde anlaşmanın başa baş seviyesinde yürütülmesi amaçlanmaktadır.

Yukarıda yer alan örneğe göre aşağıdaki durum ve koşullar ortaya çıkmaktadır:

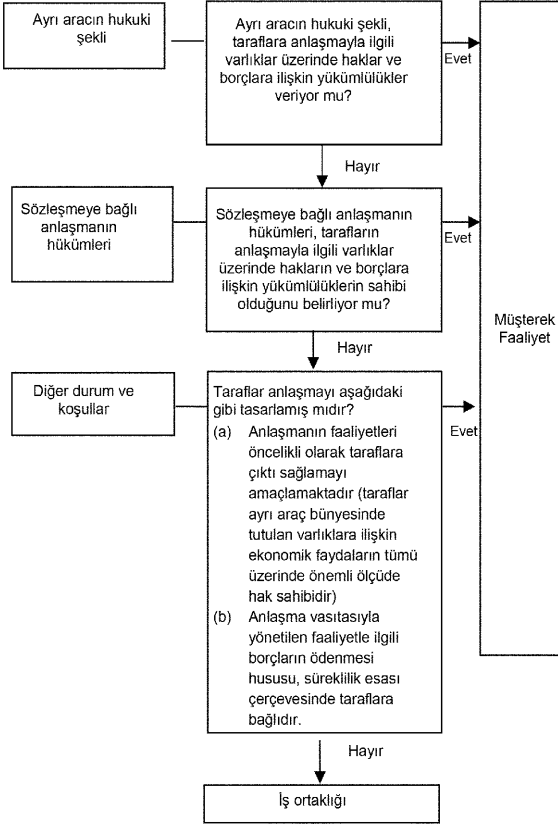
- Taraflların, C işletmesi tarafından üretilen tüm ürünleri satın alma yükümlülüğü, nakit akışlarının yaratılması hususunda C işletmesinin tarafllar üzerindeki ayrıcalıklı bağımlılığını yansıtmakta ve bu nedenle taraflların C işletmesinin borçlarının ödenmesini finanse etme yükümlülükleri bulunmaktadır.
- Taraflların C işletmesinin ürettiği tüm ürünler üzerinde hakka sahip olmaları durumu, taraflların tüketim yaptıkları ve bu nedenle C işletmesinin varlıklarına ilişkin tüm ekonomik faydalar üzerinde hakka sahip oldukları anlamına gelir.

Bu durum ve koşullar, anlaşmanın müşterek faaliyet olduğunu göstermektedir. Bu koşullar altında müşterek anlaşmanın sınıflandırılmasına ilişkin sonuç, taraflların ürünlerdeki payını kendi başlarına daha sonraki bir imalat sürecinde kullanmak yerine söz konusu paylarını üçüncü tarafllara satmış olmaları dışında değişmeyecektir.

Taraflların sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümlerini değiştirmiş olmaları ve böylece anlaşmanın, ürünleri üçüncü tarafllara satmaya olanak vermesi halinde, bu durum C işletmesinin talep, stok ve kredi risklerini üzerine alması ile sonuçlanacaktır. Böyle bir senaryoda, durum ve koşullardaki bu tür bir değişiklik, müşterek anlaşmanın yeniden değerlendirilmesini gerektirecektir. Bu tür durum ve koşullar anlaşmanın iş ortaklığı olduğunu gösterecektir.

Aşağıda yer alan akış şeması, müşterek anlaşmanın ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırıldığı durumlarda, bir işletmenin söz konusu anlaşmayı sınıflandırmak amacıyla izleyeceği değerlendirmeyi göstermektedir.

Ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılan müşterek anlaşmanın sınıflandırılması



Müşterek anlaşma taraflarının finansal tabloları (21A ve 22'nci paragraflar)

Müşterek faaliyetlerde edinilen payların muhasebeleştirilmesi

B33A İşletmenin, bir müşterek faaliyette pay edinmesi ve söz konusu müşterek faaliyet tarafından yürütülen faaliyetlerin TFRS 3'te 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 TFRS'de yer alan rehberle çelişmeyen işletme birleşmesine ilişkin muhasebe ilkeleri aşağıdakilerle sınırlı olmamakla birlikte şu ilkeleri kapsar:

- TFRS 3 ve diğer TFRS'lerde istisna sağlanan kalemler hariç olmak üzere, tanımlanabilir varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü,

- (b) TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum* ve TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilen borç veya özkaynağa dayalı menkul kıymet ihracına ilişkin maliyetler hariç olmak üzere, maliyetlere katıldığı ve hizmetlerin alındığı dönemlerde edinime ilişkin maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirilmesi,¹
- (c) TFRS 3 ve TMS 12 *Gelir Vergileri*'nin işletme birleşmelerine ilişkin hükümleri uyarınca, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri hariç olmak üzere, varlık veya yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi,
- (d) Varsa, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen yükümlülüklerin, edinim tarihinde net tutarlarını aşan kısımlarının şerefiye olarak muhasebeleştirilmesi,
- (e) TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* uyarınca işletme birleşmesinde edinilen şerefiyeyle ilgili olarak, şerefiye dağıtımı yapılan bir nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü testinin, yılda en az bir kez ve bu birimin değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin varlığı hâlinde yapılması.

- B33B Müşterek faaliyete iştirak eden taraflardan birinin, müşterek faaliyetin kuruluşunda sadece TFRS 3'te tanımlanan bir işletmeyi katkı olarak sağlaması durumunda, 21A ve B33A paragrafları müşterek faaliyetin kuruluşuna da uygulanır. Ancak müşterek faaliyete iştirak eden tüm tarafların, müşterek faaliyetin kuruluşunda sadece işletme teşkil etmeyen varlık veya varlık gruplarını katkı olarak sağlamaları durumunda, bu paragraflar müşterek faaliyetin kuruluşunda uygulanmaz.
- B33C Bir müşterek faaliyet tarafından yürütülen faaliyetlerin TFRS 3'te tanımlandığı şekilde bir işletme teşkil etmesi durumunda, müşterek faaliyet katılımcısı ilâve bir pay daha edinerek müşterek faaliyetteki payını artırabilir. Bu tür durumlarda, müşterek faaliyet katılımcısının müşterek kontrolü elinde tutması hâlinde müşterek faaliyette önceden edinilen paylar yeniden ölçülmez.
- B33CA Müşterek faaliyete iştirak eden ancak müşterek kontrole sahip olmayan bir taraf, TFRS 3'te tanımlanan şekilde müşterek faaliyetin bir işletme oluşturması halinde, müşterek faaliyetin müşterek kontrolünü elde edebilir. Bu tür durumlarda, müşterek faaliyette önceden elde tutulan paylar yeniden ölçülmez.
- B33D Müşterek faaliyette pay edinen işletme dâhil, tarafların müşterek kontrolü paylaştığı; tarafların edinim öncesi ve sonrasında ortak kontrole tabi olduğu ve bu kontrolün geçici olmadığı durumlarda 21A ve B33A-B33C paragrafları müşterek faaliyetteki bir payın ediniminde uygulanmaz.

Müşterek faaliyete yapılan varlık satışının veya katılım paylarının muhasebeleştirilmesi

- B34 Bir işletme müşterek faaliyet katılımcısı olduğu bir müşterek faaliyet ile varlıkların satışı veya varlıkların katılım payı olarak verilmesi gibi bir işlem yaptığında, söz konusu işlemi müşterek faaliyetin diğer tarafları ile gerçekleştirmiş olur. Buna bağlı olarak bu tür bir işlemde doğan kazanç ve kayıpları yalnızca diğer tarafların müşterek faaliyetteki payları ölçüsünde muhasebeleştirmelidir.
- B35 Bu tür işlemler, müşterek faaliyete satılan veya katılım payı olarak verilen varlıkların net gerçekleştirilebilir değerinde bir azalma veya söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü göstergesi olduğunda, bu zararlar tümüyle müşterek faaliyet katılımcısı tarafından muhasebeleştirilmelidir.

Müşterek faaliyetten varlık satın alımının muhasebeleştirilmesi

- B36 Bir işletme müşterek faaliyet katılımcısı olduğu bir müşterek faaliyet ile varlık satın alınması şeklinde bir işlem yaptığında, satın aldığı varlıkları üçüncü bir tarafa satıncaya kadar kazanç ve kayıplara ilişkin payını muhasebeleştirmemelidir.
- B37 Bu tür işlemlerin satın alınan varlıkların net gerçekleştirilebilir değerinde bir azalma veya söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü olduğuna ilişkin kanıtlar sağlaması durumunda, müşterek faaliyet katılımcısı söz konusu zararlara ilişkin payını muhasebeleştirmelidir.

Ek C

Yürürlük tarihi, geçiş hükümleri ve diğer TFRS'lerin yürürlükten kaldırılması

Bu ek, bu TFRS'in ayrılmaz bir parçası olup bağlayıcılığı bu TFRS'nin diğer kısımları ile aynı düzeydedir.

Yürürlük tarihi

- C1 Bu TFRS, 1 Ocak 2013 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır ve aynı dönemlere ilişkin olarak TFRS 10, TFRS 12 *Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar*, TMS 27 (2011 yılında güncellenen haliyle) ve TMS 28 (2011 yılında güncellenen haliyle) de uygulanır.
- C1A 2013 yılında yayımlanan *Konsolide Finansal Tablolar, Müşterek Anlaşmalar ve Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar: Geçiş Rehberi* (TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12'ye İlişkin Değişiklikler), C2-C5, C7-C10 ve C12 paragraflarını değiştirmiş ve C1B ve C12A-C12B paragraflarını eklemiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2013 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 11'in erken uygulanması halinde söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.
- C1AA 2014 yılında yayımlanan *Müşterek Faaliyetlerde Edinilen Payların Muhasebeleştirilmesi* (TFRS 11'e İlişkin Değişiklik), B33 paragrafından sonra gelen başlığı değiştirmiş ve 21A, B33A-B33D ile C14A paragraflarını ve bu paragraflarla ilgili başlıkları eklemiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2016 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.
- C1AB 2019 yılında yayımlanan *2015-2017 Dönemine İlişkin TFRS'lerdeki Yıllık İyileştirmeler* B33CA paragrafını eklemiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan ilk yıllık hesap döneminin başlangıcında veya sonrasında müşterek kontrolün elde edildiği işlemlere uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

Geçiş hükümleri

- C1B TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'ın 28'inci paragrafındaki hükümlere bağlı kalınmaksızın, bu TFRS'yi ilk kez uyguladığında, işletmenin TMS 8'in 28(f) paragrafı uyarınca istenen sayısal bilgiyi yalnızca bu TFRS'nin ilk uygulanma tarihinin hemen öncesindeki hesap dönemi ('hemen önceki hesap dönemi') için sunması yeterlidir. İşletme, zorunlu olmamakla birlikte, söz konusu bilgiyi cari dönem için veya daha önceki karşılaştırmalı dönemler için de sunabilir.

İş ortaklıkları—oransal konsolidasyondan özkaynak yöntemine geçiş

- C2 Oransal konsolidasyondan özkaynak yöntemine geçiş yapılması durumunda, bir işletme iş ortaklığındaki yatırımını, hemen önceki hesap döneminin başındaki şekliyle muhasebeleştirmelidir. Söz konusu ilk yatırım, edinimden doğan şerefiye de dâhil olmak üzere işletmenin daha önceden oransal konsolidasyona tabi tuttuğu varlık ve borçlarının defter değerlerinin toplamı olarak ölçülmelidir. Şerefiyenin önceden daha büyük bir nakit yaratan birime veya nakit yaratan birim grubuna ait olması durumunda, söz konusu şerefiye iş ortaklığı ile ait olunan nakit yaratan birim veya nakit yaratan birim grubunun görece defter değerleri esas olacak şekilde iş ortaklığına dağıtılmalıdır.
- C3 Bu TFRS'nin C2 paragrafı uyarınca belirlenen yatırımın açılış bakiyesi, ilk muhasebeleştirme sırasında yatırımın tahmini maliyeti olarak kabul edilir. İşletmeler yatırımın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını değerlendirmek amacıyla TMS 28'in (2011 yılında değişen şekliyle) 40-43 paragraflarını yatırımın açılış bakiyesine uygulamalı ve herhangi bir değer düşüklüğü zararını hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlarda bir düzeltme olarak muhasebeleştirmelidir. Daha önceden oransal konsolidasyona tabi tutulmuş iş ortaklıkları için geçiş hükümlerinin uygulanması sonucunda ortaya çıkan bir iş ortaklığındaki yatırımın muhasebeleştirilmesi durumunda, TMS 12 *Gelir Vergileri*'nin 15 ve 24'üncü paragraflarındaki ilk muhasebeleştirme istisnası uygulanmaz.
- C4 Daha önceden oransal konsolidasyona tabi tutulmuş varlık ve borçların toplanmasının negatif net varlık olarak sonuçlanması durumunda, işletmeler negatif net varlıklara ilişkin yasal veya zimni kabulden doğan yükümlülüklerinin olup olmadığını değerlendirmeli ve mevcut olması durumunda söz konusu yükümlülüğe

karşılık gelen borcu muhasebeleştirmelidir. Negatif net varlıklara ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüklerinin olmadığı sonucuna varmaları durumunda, söz konusu yükümlülüğe karşılık gelen borcu muhasebeleştirmemeli bununla birlikte, hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârları düzeltilmelidir. Bu durum, hemen önceki hesap döneminin başında ve bu TFRS'nin ilk kez uygulandığı tarihte iş ortaklığındaki muhasebeleştirilmemiş zarar payının toplamı ile birlikte açıklanmalıdır.

- C5 Hemen önceki hesap döneminin başında tek kalemlik yatırım bakiyesinde toplanmış olan varlık ve borçların bir dökümü açıklanmalıdır. Bu açıklama, C2-C6 paragraflarında atıf yapılan geçiş hükümlerinin uygulandığı tüm iş ortaklıkları için toplu biçimde hazırlanmalıdır.
- C6 İş ortaklığındaki yatırım ilk muhasebeleştirmeden sonra TMS 28 (2011 yılında değişen şekliyle) uyarınca özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmelidir.

Müşterek faaliyetler—özkaynak yönteminden varlık ve borçların muhasebeleştirilmesine geçiş

- C7 Özkaynak yönteminden müşterek faaliyetteki paya ilişkin varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi yöntemine geçilmesi durumunda, işletmeler hemen önceki hesap döneminin başında, TMS 28'in (2011 yılında değişen şekliyle) 38'inci paragrafı uyarınca daha önceden özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırım ile anlaşmada yer alan net yatırımın bir parçasını oluşturan diğer kalemleri finansal tablo dışı bırakmalıdır. Ayrıca müşterek faaliyetteki paylarına ilişkin varlık ve borçlarını, yatırımın defter değerinin bir bölümünü oluşturmuş olabilecek herhangi bir şerefiye de dâhil olmak üzere muhasebeleştirir.
- C8 İşletmeler sözleşmeye bağlı anlaşma uyarınca belirli orandaki hak ve yükümlülüklerine dayanarak, müşterek faaliyetle ilgili varlık ve borçlara ilişkin paylarını belirlemelidir. Varlık ve borçların ilk defter değerleri, hemen önceki hesap dönemin başındaki yatırımın defter değerinden özkaynak yönteminin uygulanması esnasında kullanılan bilgiye dayanılarak ayrıştırılması suretiyle ölçülür.
- C9 TMS 28'in (2011 yılında değişen şekliyle) 38'inci paragrafı uyarınca daha önceden özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırım ile anlaşmada yer alan net yatırımın bir parçasını oluşturan diğer tüm kalemlerden doğan farklar ve şerefiye de dâhil olmak üzere muhasebeleştirilen varlık ve borçların net tutarları;
- (a) Şerefiye de dâhil olmak üzere muhasebeleştirilen varlık ve borçların net tutarları finansal tablo dışı bırakılan yatırımdan (ve işletmenin net yatırımının bir parçasını oluşturan diğer tüm kalemlerden) büyük ise, hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlarda düzeltilen herhangi bir bakiye farkıyla birlikte yatırımla bağlantılı şerefiye ile mahsuplaştırılmalıdır.
- (b) Şerefiye de dâhil olmak üzere muhasebeleştirilen varlık ve borçların net tutarları finansal tablo dışı bırakılan yatırımdan (ve işletmenin net yatırımının bir parçasını oluşturan diğer tüm kalemlerden) küçük ise, hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlar ile düzeltilmelidir.
- C10 Özkaynak yönteminden varlık ve borçların muhasebeleştirilmesine geçiş yapan bir işletme, hemen önceki hesap döneminin başında, dağıtılmamış kârlarda düzeltilen herhangi bir bakiye farkı ile birlikte finansal tablo dışı bırakılan yatırım ile muhasebeleştirilen varlık ve borçlar arasındaki mutabakatı göstermelidir.
- C11 TMS 12'nin 15 ve 24'üncü paragraflarında yer alan ilk muhasebeleştirme istisnası, işletmelerin müşterek faaliyetteki paylarına ilişkin varlık ve borçlarını muhasebeleştirmeleri durumunda uygulanmaz.

İşletmelerin bireysel finansal tablolarındaki geçiş hükümleri

- C12 TMS 27'nin 10'uncu paragrafı uyarınca, daha önceden bireysel finansal tablolarında müşterek faaliyete ilişkin payını maliyet değeri üzerinden bir yatırım olarak veya TFRS 9 çerçevesinde muhasebeleştiren bir işletme;
- (a) Söz konusu yatırımı finansal tablo dışı bırakır ve müşterek faaliyetteki payı ile ilgili varlık ve borçlarını C7-C9 paragrafları uyarınca belirlenen tutarlar üzerinden muhasebeleştirmelidir.
- (b) Hemen önceki hesap döneminin başında, dağıtılmamış kârlarda düzeltilen herhangi bir bakiye farkı ile birlikte finansal tablo dışı bırakılan yatırım ile muhasebeleştirilen varlık ve borçlar arasındaki mutabakatı göstermelidir.
- C13 Bu TFRS'nin C12 paragrafında atıfta bulunulan müşterek faaliyetlere ilişkin geçiş hükümlerinin uygulanması sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin bireysel finansal tablolarındaki müşterek faaliyetteki payı ile bağlantılı olan varlıklarını ve borçlarını muhasebeleştirmesi durumunda, TMS 12'nin 15 ve 24'üncü paragraflarında yer alan ilk kez muhasebeleştirmeye ilişkin istisna uygulanmaz.

“Hemen önceki hesap dönemi”ne ilişkin atıflar

- C13A C2-C12 paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan atıflarla bağlı kalınmaksızın, zorunlu olmamakla birlikte, işletme daha önceki dönemler için de düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İşletmenin daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, C2-C12 paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan tüm atıflar, “sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem” olarak okunur.
- C13B Daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmemiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, işletme düzeltilmemiş bilgiyi açıkça tanımlar, bu bilginin farklı bir esasa göre hazırlandığını belirtir ve bu esası açıklar.

TFRS 9’a yapılan atıflar

- C14 TFRS 9’un erken uygulamasını seçmemiş olmakla birlikte bu TFRS’nin uygulamasına başlayan bir işletme, bu TFRS’de TFRS 9’a yapılan atıfları TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm*’e yapılmış gibi değerlendirilmelidir.

Müşterek faaliyetlerde edinilen payların muhasebeleştirilmesi

- C14A *Müşterek Faaliyetlerde Edinilen Payların Muhasebeleştirilmesi* (TFRS 11’e ilişkin değişiklik) bu Standardın B33 paragrafından sonra gelen başlığı değiştirilmiş ve 21A, B33A-B33D ile C1AA paragrafları ve bu paragraflarla ilgili başlıklar eklenmiştir. Bir müşterek faaliyet tarafından yürütülen faaliyetlerin TFRS 3’te tanımlandığı şekliyle bir işletme teşkil etmesi durumunda, değişikliklerin uygulandığı ilk dönemin başlangıcından itibaren gerçekleşen edinimler için bu değişiklikler ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu nedenle, önceki dönemlerde ortaya çıkan müşterek faaliyetlerdeki pay edinimlerine ilişkin muhasebeleştirilen tutarlar düzeltilmez.

Diğer TFRS’lerin yürürlükten kaldırılması

- C15 Bu Standart aşağıdaki TFRS’leri yürürlükten kaldırır:
- (a) TMS 31 *İş Ortaklıklarındaki Paylar* ve
 - (b) TMS Yorum 13 *Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler – Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları*.