

İşletmeler Arasındaki İttifakların TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardına Göre Raporlanması*

Seçil ÖZTÜRK**

ÖZET

İşletmeler arasındaki ittifaklar, ekonomik ve hukuki bağımsızlığını koruyan işletmeler arasında yapılan işbirliğine dayalı anlaşmalardır. Bu tip anlaşmalar, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları kapsamında 11 no'lu Müşterek Anlaşmalar Standardı'nda düzenlenmiştir. Bu çalışmanın amacı; işletmeler arasındaki ittifakların sınıflandırılarak muhasebe standartlarıyla ilişkilendirilmesi, müşterek anlaşmalar kapsamındaki müşterek faaliyetlerin ve iş ortaklıklarının birbirlerinden ayırt edilme kriterlerinin belirlenmesi ve bu iş modellerinin raporlanmasıdır. Bu kapsamda, literatür taraması yapılarak işletmeler arasındaki ittifaklar açıklanmış, muhasebe standartlarındaki ilgili düzenlemeler incelenmiş ve örnek finansal raporlama uygulamalarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Müşterek Anlaşmalar, Müşterek Faaliyetler, İş Ortaklıkları.

JEL Sınıflandırması: M41, L24.

Reporting of Alliances Between Enterprises According to IFRS-11 Joint Agreements

ABSTRACT

Alliances between enterprises are the agreements which are based on the collaboration of the enterprises that protect their economic and legal independences. Such agreements at the Turkey Standards of Accounting / Financial Reporting are arranged in the Standard of Joint Agreements no: 11. The purpose of this study is associating alliances between enterprises with accounting standards by classifying them, determining the criteria to distinguish joint ventures and joint operations within the scope of joint agreements, reporting these business models. In this context, alliances between enterprises were examined by a literature review, the regulations about accounting standards were examined and example of financial reporting applications was given.

Keywords: Joint Agreements, Joint Operations, Joint Ventures.

Jel Classification: M41, L24.

* Bu çalışma "Müşterek Faaliyetler ve İş Ortaklıkları Faaliyetlerinin Raporlanması ve Ortaya Çıkan Sorunlar" adlı doktora tezinden üretilmiştir.

** Arş. Gör. Dr. Seçil Öztürk, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, secilozturk@comu.edu.tr.

1. GİRİŞ

20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren bilgi ve teknoloji alanındaki gelişmeler, küreselleşmenin etkisi ile hız kazanmış, işletmeler uluslararası faaliyetlere yönelmiş, rekabet küresel boyuta taşınmıştır. Bu gelişmeler, işletme faaliyetlerinin hacmini ve riskini artırmış, gün geçtikçe de artırmaya devam etmektedir. Küresel rekabet ortamında işletmelerin hayatta kalabilmeleri ve istedikleri karlılığa ulaşabilmeleri için tek başlarına sahip oldukları teknoloji, finansal kaynak, bilgi ve yetenek yetersiz kalmaktadır. İşletmeler ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını kaybetmeden daha çok kendi öz yeteneklerine odaklanarak, eksik yönlerini tamamlamak ve/veya sinerji oluşturmak için diğer işletmeler ile ittifak yapmaya yönelmektedir. İşletmelerin buradaki amacı; rekabet yeteneklerini geliştirmek, büyük ölçekli projeleri gerçekleştirmek, maliyetlerini düşürmek, gerekli finansal kaynağı sağlamak, riskleri paylaşmak, bilgi ve deneyim kazanmak, yeni pazarlara açılmak, uluslararası faaliyetlere yönelmek, teknoloji transfer etmek vb. çeşitli konularda fayda sağlamaktır. Ülkemizde özellikle inşaat sektöründe olmak üzere, imalat, telekomünikasyon gibi birçok sektörde ittifaklara sıklıkla rastlanmaktadır. Bu ittifak şekillerinden bazıları; lisans anlaşmaları, araştırma geliştirme anlaşmaları, pazarlama anlaşmaları, üretim anlaşmaları, konsorsiyumlar, diğer kaynak ve yeteneklerin paylaşımına yönelik sözleşmeli anlaşmalar ile iş ortaklıklarıdır.

Bu çalışmada işletmeler arası ittifakların finansal raporlanması ele alınmıştır. Çalışmanın amacı; işletmeler arasındaki ittifakların sınıflandırılarak, TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nda hangi kavramlara karşılık geldiğinin belirlenmesi, müşterek anlaşmaların özelliklerinin ve sınıflandırılmasında dikkate alınması gereken koşulların tespit edilmesi, müşterek faaliyetlerin ve iş ortaklıklarının raporlama yöntemlerinin belirlenmesi ve örneklendirilmesidir. Böylece hem literatüre hem de sahaya katkı sunulması beklenmektedir.

2. İŞLETMELER ARASINDAKİ İTTİFAKLARA GENEL BİR BAKIŞ

Bu bölümde, işletmeler arasındaki ittifaklar muhasebe standartları dikkate alınmaksızın literatür incelemesi yapılmak suretiyle açıklanmıştır.

2.1. İşletmeler Arasındaki İttifakların Tanımı ve Kapsamı

İşletmeler arası ittifaklar, ekonomik ve hukuki bağımsızlığını koruyan işletmeler arasında yapılan yeni bir ürün, hizmet, teknoloji ya da yapı meydana getirmek, mevcut olanı geliştirmek ve diğer işletmelerin kaynaklarından yararlanarak maliyet avantajı elde etmek veya işletme karlılığını artırmak amacıyla oluşturulan işbirliği anlaşmalarıdır.

İşletmeler arası ittifaklar; doğrudan yatırımlar, iş ortaklığı, tedarikçi ilişkileri, teknoloji lisansı, teknoloji değişimi, araştırma ve geliştirme anlaşmalarının da dahil olduğu çeşitli işbirliğine dayalı anlaşmalardan oluşmaktadır (Das ve Teng 1996:827). Bu ittifaklar yapısal olarak; hisseli/sermayeye dayalı (equity alliances) ve hisseli olmayan/sözleşmeli ittifaklar (non-equity alliances) olmak üzere ikiye ayrılabilir. Hisseli ittifaklarda sermaye sahipliği

bulunmaktadır. İş ortaklığı ve doğrudan yatırım olmak üzere ikiye ayrılabilir. İş ortaklığı, ortakların müşterek sahip olduğu yeni bir işletme şeklindedir. Doğrudan yatırım ise ortaklardan birinin, diğer ortak veya ortakların kısmi mülkiyetini elde ettiğinde gerçekleşir. Hisseli olmayan ittifaklar; sözleşmeye bağlı anlaşmalardan oluşmaktadır. Herhangi bir sermaye devri söz konusu değildir ve yeni bir organizasyon oluşumu yoktur (Das ve Teng 1996:828).

İşletmeler arası ittifaklar literatürde sıklıkla “stratejik ittifaklar” kavramıyla anılmaktadır. Burada vurgulanmak istenen tarafların stratejik amaç için işbirliğine yönelmesidir (Hewitt 2008:74). İttifak yapan işletmelerin birbirleriyle bütünleşmeleri Şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1. Çeşitli Şekillerde İttifaklar

Dış Kaynaklardan Yararlanma (Outsourcing)	Kurumsal (Stratejik) İttifaklar				Birleşme ve Satın Alma (Merger–Acquisition)	
	Artan Ortak Taahhütü →					
Sözleşme Hizmetleri	Lisanslama (non-equity)	Paylaşılan Kaynaklar ve Yetenekler (non-equity)	Kısmi Devralma Kontrolün Olmadığı <% 50	İş Ortaklığı (Müşterek Kontrol)	Kontrolun Olduğu Devralma >% 50	% 100 Bağlı Ortaklık
	Sözleşmeli İşbirlikçi (Contractual) (Collaborative)					
	Artan Bütünleşme Derecesi →					

Kaynak: Pekár ve Margulis (2003:51).

Şekil 1’deki kurumsal (stratejik) ittifaklar; lisans anlaşmaları, paylaşılan kaynak ve yetenek anlaşmaları, kısmi devralma ve iş ortaklıklarından oluşmaktadır. Lisans anlaşmaları ve paylaşılan kaynak ve yetenek anlaşmaları ayrı bir işletme yapısı gerektirmeyen sözleşmeli ittifaklardır. Sözleşmeye bağlı anlaşmalardan sonra taraflar arasındaki bütünleşmenin en yoğun olduğu ittifak şekli iş ortaklığıdır. Burada kastedilen, taraflardan ayrı bir işletme şekli olan ve tarafların sermaye payına sahip olduğu ekonomik bir birim şeklindeki sermayeye dayalı iş ortaklığıdır. İşbirliğine yönelik olarak yapılan kısmi devralma şeklindeki yatırımlarda ittifak edilen konuya ilişkin kararlar konusunda kontrol paylaşıyorsa, bu yatırım azınlık sermaye yatırımı şeklinde iş ortaklığının bir türü olarak sınıflandırılabilir.

Sermayeye dayalı iş ortaklığının bir türü olan azınlık sermaye yatırımlarında bir taraf azınlık sermaye payını başka bir taraftan almaktadır. Yatırım, basit sermaye yatırımının ötesinde ve taraflara ortak ticari faydalar sağlayan, taraflar arasındaki stratejik ilişki veya ittifakın bir parçasıdır. Aslında, bu genellikle özel bir proje veya işletme şeklinde iş ortaklığı yapısı değildir. Taraflar arasında belirli bir iş girişimi desteklenebilir veya geliştirilebilir. Böyle bir ittifak özellikle telekomünikasyon ve diğer sektörlerde görülmektedir. Bu tip yatırımlara örnek olarak; iki farklı araba üreticisi firma olan Fiat'ın ve General Motors'un, maliyetlerini azaltmak, güç aktarım mekanizmaları oluşturmak, araba parçalarının satın alınması ve diğer çeşitli araştırma geliştirme alanlarına bir dizi iş ortaklığı aracılığıyla karşılıklı iştirak ittifak yapacaklarını açıklaması verilebilir. Her iki taraf da bağımsızlıklarını ve kimliklerini korumuştur. Bunun için General Motors, Fiat'ın %20 hissesini, Fiat'a kendisinin % 5,1 hissesini vererek devralmıştır (Hewitt 2008:97-105). Ancak böyle bir yapı yoksa ortak kontrol söz konusu değilse bu yatırım iştirak yatırımı olarak değerlendirilmelidir.

Dış kaynaklardan yararlanma (outsourcing) anlaşmaları, tarafların ekonomik ve/veya hukuki bağımsızlığını yitirdikleri birleşme ve devralmalar ile karteller; tröstler; konzerne de konumuzun dışındadır.

2.2. İşletmeler Arasındaki İttifakların Sınıflandırılması

İşletmeler arası ittifaklar sözleşmeli ittifaklar ve iş ortaklıkları olarak sınıflandırılabilir.

2.2.1. Sözleşmeli İttifaklar

Sözleşmeli ittifaklar, tipik olarak tarafların müşterek üstlendiği araştırma-geliştirme veya diğer teknolojik alanlardaki işbirliği anlaşmalarını, belirli bir ürünün üretiminde ya da geliştirilmesinde tarafların her birinin belirli bir alanda uzmanlaşmayı kabul ettiği müşterek üretim anlaşmalarını, farklı tarafların belirli bir yapı projesini üstlenmek amacıyla bir araya gelerek oluşturdukları konsorsiyumları ve ülkemizde Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki unsurları taşıyan ve kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden iş ortaklıklarını, özellikle petrol, gaz veya madencilik alanında rastlanan müşterek kontrol edilen ve yönetilen varlıklara ilişkin anlaşmaları, müşterek pazarlama anlaşmalarını, diğer kaynak ve yeteneklerin paylaşımına ilişkin anlaşmaları kapsamaktadır. Ayrıca araştırma geliştirme anlaşmaları, teknoloji işbirlikleri ve müşterek üretim/hizmet anlaşmaları gibi ortak iş yapmaya yönelik ittifaklarda, anlaşma tarafları patent, üretim süreci, ticari sır gibi fikri mülkiyet haklarının paylaşımına yönelik lisans anlaşmaları da düzenleyebilmektedir.

Literatürde sözleşmeli ittifaklara sözleşmeye dayalı iş ortaklığı da denmektedir. Aslında bu durum iş ortaklıklarının “sermayeye dayalı iş ortaklığı” ve “sözleşmeye dayalı iş ortaklığı” olmak üzere Amerikan Hukuku'ndan doğan sınıflandırmasından (Akyol 1997:79) kaynaklanmaktadır. Sözleşmeye dayalı iş ortaklığı ifadesiyle bu ortaklığın ayrı bir işletme yapısı ve sermaye gerektirmemesi kastedilmektedir. Bazı çalışmalarda sözleşmeli ittifaklar yerine sözleşmeye dayalı iş ortaklığı kavramı kullanılmakta ve konsorsiyum, sözleşmeye

dayalı iş ortaklığının bir türü olarak değerlendirilmektedir (Wolf 2011: 22; Klotz 2005:9-10; Wallace 2004:10; Tandoğan1986:86; Lima 2008:69). Türk Hukuku'nda (KVK, KİK, GVK) iş ortaklığı ve konsorsiyum konusunda bazı düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelere göre iş ortaklıkları, konsorsiyumlar gibi sözleşmeye dayalı ve adi ortaklık niteliğindedir. Ancak bu iki işbirliği şekli, tarafların sorumlulukları açısından birbirlerinden farklıdır. Konsorsiyumun ortakları, sadece işin kendilerine düşen kısmı kadar iş sahibine karşı sorumludur. İş ortaklıklarında ise ortakların iş sahibine karşı sorumlulukları müşterek ve müteselsildir. İş ortaklıkları ile konsorsiyumların birbirlerinden farklı işbirliği şekli olduğunu ifade eden çalışmaların sayısı da oldukça fazladır (Öztürk 2001:11; Tekinalp ve Tekinalp 1988:162; Köksal 2010:83; Barlas 2008:224; Friedmann 1972:58). Hukukumuzda düzenlenen ve “iş ortaklığı” olarak adlandırılan ittifak şekli ile konsorsiyum yapıları birbirinden farklıdır. Ancak her iki ortak iş yapma şekli de sözleşmeye dayalıdır, başka bir ifadeyle sözleşmeli ittifak kapsamındadır.

Ülkemizde sözleşmeli ittifaklar, bağımsız bir işletme yapısı ve bir tüzel kişilik gerektirmediği için adi ortaklıktır ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 620 ve devamı maddelerine tabidir.

2.2.2. İş Ortaklıkları

Uluslararası çalışmalarda sıklıkla kullanılan “joint venture” kavramı kelime anlamı olarak “ortak girişim” ya da "ortak macera" (joint adventure) şeklinde dilimize çevrilebilir. Ülkemizde bu kavramlar yerine “riski müştereken yüklenmek”, risk için birleşmek”, ortaklaşa risk yüklenmek” (Tekinalp ve Tekinalp 1988:150), “ortak girişim” (Kaplan 2007:3; Tekinalp ve Tekinalp 1988:150; Yılmaz 2006:13), “müşterek taahhüt”, “müşterek teşebbüs ortaklığı”, “müşterek girişim”, “müşterek iş ortaklığı” (Kaplan 2007) ve “iş ortaklığı” kavramları kullanılmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda (IFRS) “joint venture” kavramı kullanılmakla beraber bu standartların çevirisi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nda (TFRS) “joint venture”, “iş ortaklığı” olarak tercüme edilmiştir. Uluslararası literatürde yaygın olarak kullanılan “joint venture” kavramının karşılığı olarak ülkemizde farklı birçok kavramın kullanılması kavram kargaşasını da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle gerek TFRS'ye uyum sağlamak gerekse de kavram kargaşasını gidermek amacıyla, bu çalışmada “iş ortaklığı” kavramının kullanılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

İş ortaklığı; üretim, hizmet, pazarlama, araştırma geliştirme gibi faaliyetleri gerçekleştirmek amacıyla teknolojilerini, finansal kaynaklarını, uzmanlıklarını ve diğer yeteneklerini bir araya getiren birbirinden ekonomik ve hukuki olarak bağımsız en az iki gerçek veya tüzel kişinin, tek seferlik belirli bir işi ya da sürekli bir faaliyeti müşterek olarak gerçekleştirmek ve kar elde etmek amacıyla müşterek yönettikleri ve müşterek kontrol ettikleri ortaklardan ayrı bir işletme yapısı bulunan anlaşmalardır. Bu tanımda sermayeye dayalı iş ortaklığı kastedilmektedir. Tarafların sadece sözleşmeyle kurdukları, ortaklardan ayrı

bir hukuki yapı gerektirmeyen sözleşmeye dayalı iş ortaklığı olarak anılan ortaklıklar sözleşmeli ittifak kapsamında olduğu için iş ortaklığı tanımına dahil edilmemiştir.

İş ortaklığı temel sözleşme (iş ortaklığı sözleşmesi), ortaklık sözleşmesi (esas sözleşme) ve tabi sözleşmeler (uydu sözleşmeleri) ile kurulmaktadır. Temel sözleşme ve tabi sözleşmeler iş ortaklığı ile sözleşmeli ittifaklarda bulunurken, ortaklık sözleşmesi iş ortaklıklarında mevcut olup, ayrı işletme yapısının olmamasından kaynaklı olarak sözleşmeli ittifaklarda bulunmamaktadır¹. Ülkemizde iş ortaklıkları ticaret şirketleri aracılığıyla kurulacaktır. İş ortaklıklarında sözleşmeli ittifakların tabi olduğu Borçlar Kanunu'na ilave olarak Türk Ticaret Kanunu da devreye girmektedir.

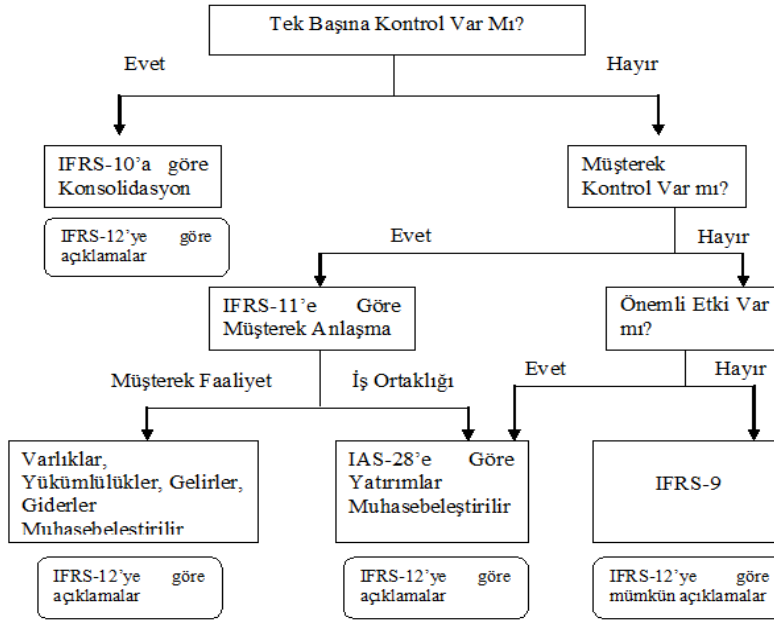
3. TFRS-11 MÜŞTEREK ANLAŞMALAR STANDARDI'NDAKİ DÜZENLEMELER

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), işletmeler arasındaki anlaşmalarının raporlanmasıyla ilgili olarak IAS/IFRS düzenlemeleri, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleriyle (U.S. GAAP) uyumlaştırmak adına Eylül 2007'de bir taslak hazırlamış (BDO, 2014:8) 11 Mayıs 2011 tarihinde ise IAS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardının yerini alacak olan, IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardını yayınlamıştır. Ayrıca IASB, 11'nolu Müşterek Anlaşmalar Standardı ile eş zamanlı olarak IFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar, IFRS-12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, IAS-27 Bireysel Finansal Tablolar (2011), IAS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standartlarını da yayınlamıştır. Bu standartlar 1 Ocak 2013 tarihinden sonraki dönemler için geçerlidir. TMS/IFRS'de, IFRS'nin birebir çevirisi niteliğindedir. Değişikliklere göre güncellenmektedir.

Bir yatırımın IFRS-11'in kapsamına girip girmeyeceği değerlendirilirken kontrol düzeyinden hareketle Şekil 2'deki sorular yardımcı olacaktır.

¹Sözleşmeler konusunda ayrıntılı bilgi için Akyol 1997; Gutterman 2009; Tekinalp ve Tekinalp 1988; Dhanoa 2013; Dayınlarlı 2007; Kaplan 2007; bakınız.

Şekil 2. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Arasındaki Etkileşim



Kaynak: (IFRS, 2011).

3.1. Müşterek Anlaşmalar ve Müşterek Anlaşmaların Yapılandırılması

TFRS-11'e göre müşterek anlaşmalar, “iki ya da daha fazla tarafın sözleşmeyi müşterek kontrol ettiği anlaşmalar” (TFRS 11, m.4.) şeklinde tanımlanmıştır. Bir anlaşmanın, müşterek anlaşma olabilmesi için en temel şart müşterek kontrol unsurudur. Bir işletmenin, anlaşma üzerinde müşterek kontrolünün bulup bulunmadığının değerlendirilmesinde ise iki aşama mevcuttur (TFRS 11, m.B5-B6.);

1. Birlikte Kontrolün Varlığının Değerlendirilmesi: Sözleşmeye bağlı anlaşma, (TFRS-10'daki “kontrol” tanımına göre) tarafların tamamına veya bir bölümüne, anlaşmanın getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetleri birlikte yönetme hakkı veriyor ise anlaşma birlikte kontrol edilmektedir.

2. Müşterek Kontrolün Varlığının Değerlendirilmesi: Anlaşmayı birlikte kontrol eden taraflar ilgili faaliyetlere ilişkin kararları oy birliğiyle alıyorsa, müşterek kontrol bulunmaktadır. Oy birliği; anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olan taraflardan herhangi birinin rızası olmadan; anlaşmanın diğer taraflarının tamamının ya da bir bölümünün tek başına karar almasının engellendiği durumda mevcuttur.

Müşterek kontrolde tarafların oy oranlarının önemi yoktur. Önemli olan, tarafların karar alma konusunda anlaşmalarıdır (Örten vd., 2013:784). Bazı durumlarda kararların alınması için gerekli en az oy hakkı oranına farklı şekillerde de ulaşabilmektedir. Ancak bu gibi durumlarda söz konusu faaliyetlere ilişkin kararların anlaşma taraflarının hangilerinin oy birliği ile alınacağı sözleşmede belirtilmelidir. Aksi durumda, söz konusu anlaşma, bir

müşterek anlaşma olmayacaktır (TFRS 11, m.B8). Örneğin; oy haklarının A-%40, B-%30, C-%30 olduğu bir anlaşmada ilgili faaliyetlere ilişkin kararların en az %70 oy hakkı ile alınacağı sözleşmede belirtildiğinde, bu anlaşmanın müşterek anlaşma olarak kabul edilebilmesi için oybirliğinin hangi taraflar (A-B veya A-C) arasında sağlanacağı belirlenmesi gerekmektedir.

3.2. Müşterek Anlaşmaların Sınıflandırılması

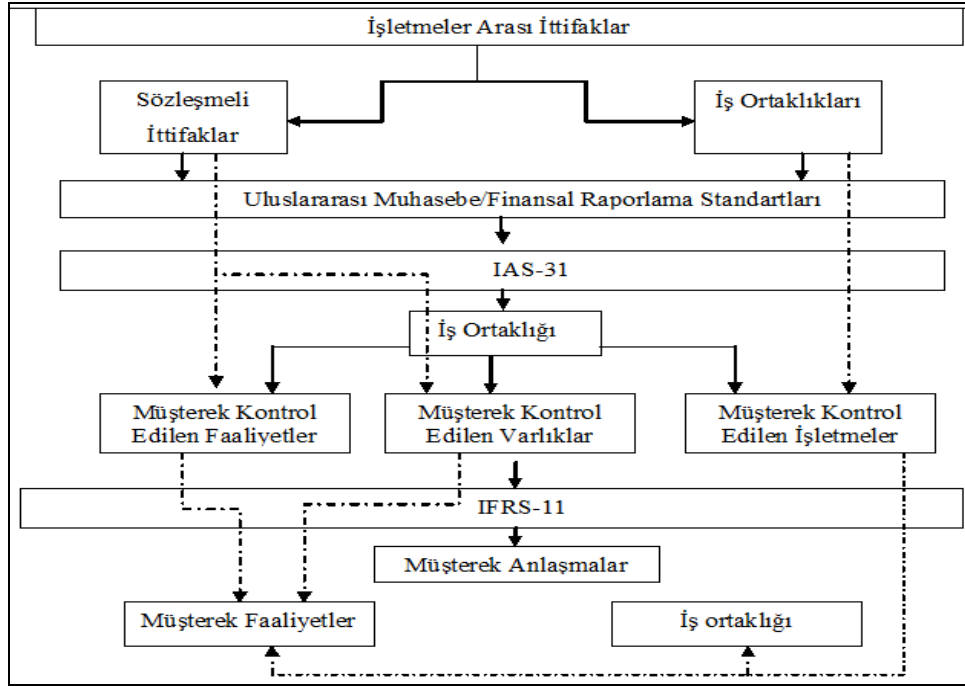
TFRS-11, TMS-31'deki iş ortaklıkları adı altındaki müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmeler şeklindeki sınıflandırmaya farklılık getirilerek, müşterek anlaşma kavramı üzerinden hareket etmiştir (Örten vd., 2013:784). Başka bir anlatımla, TMS-31'deki iş ortaklığı kapsamı daraltılmıştır. TFRS-11'de tüm anlaşmalar müşterek anlaşmalar çatısı altında toplanarak, müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Sınıflandırma yapılırken anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerinden hareket edilmiştir. Bu sınıflandırma Şekil 3'de verilmiştir.

Şekil 3. TMS-31 ve TFRS-11'in Karşılaştırılması

TMS-31	İş Ortaklığı (Joint Venture)	Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetler -Ayrı bir araç yoktur.	Müşterek Faaliyetler -Ayrı bir araç olmaksızın ya da ayrı aracın hukuki yapısı, sözleşme şartları ve diğer durum ve koşullar sebebiyle ayrı araç ile. -Müşterek anlaşma taraflarının varlıklar üzerinde hakları borçlar üzerinde yükümlülükleri vardır.	Müşterek Anlaşmalar (Joint Arrangements)	TFRS-11
		Müşterek Kontrol Edilen Varlıklar -Ayrı bir araç yoktur.			
		Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler -Ayrı bir araç mevcuttur.	İş Ortaklıkları -Ayrı bir araç mevcuttur. - Müşterek anlaşma taraflarının net varlıklar üzerinde hakları vardır.		

Bu açıklamalardan hareketle, işletmeler arasındaki ittifaklar muhasebe standartları da dikkate alınarak Şekil 4'teki gibi sınıflandırılabilir. IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nın 1 Ocak 2013 tarihinden sonraki dönemler için geçerli olmasıyla beraber, IAS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı yürürlükten kalkmıştır. Şekil 4'de IFRS-11 ile karşılaştırma yapabilmek amacıyla IAS-31'e yer verilmiştir.

Şekil 4. Muhasebe Standartları Açısından Ortak İş Yapma Şekilleri



Muhasebe standartları dikkate alınmaksızın, literatürde ortaklardan ayrı bir işletme (hukuki yapı) yapısının bulunup bulunulmamasına göre sözleşmeli ittifaklar ve iş ortaklıkları olmak üzere ikiye ayrılan işletmeler arasındaki ittifaklar, muhasebe standartları kapsamında farklı kavramlar altında ve farklı kriterlere göre sınıflandırılmaktadır.

3.2.1. Müşterek Faaliyetler

Müşterek faaliyetler (joint operations); “anlaşmanın müşterek kontrole sahip olan taraflarının, anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara ve borçları üzerinde yükümlülüklerle sahip olduğu müşterek anlaşmalardır” (TFRS 11, m.15). Bir müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmasında olması gereken kriterler şöyledir:

Kriter 1. Müşterek kontrolün bulunması: Öncelikle anlaşmanın, müşterek anlaşma olabilmesi için gerekli unsur müşterek kontrol unsurudur. Zira müşterek kontrol unsuru sağlanmadığı durumda müşterek anlaşmadan da söz etmek mümkün değildir.

Kriter 2. Ayrı araç yapısının bulunması/bulunmaması: Ayrı bir araç yapısı, tüzel kişiliğe sahip olsa da olmasa da anlaşma taraflarından ayrı işletmeler ya da ayrı olarak tanımlanabilen bir finansal yapıdır (TFRS 11, Ek-A). Ayrı aracın tüzel kişiliğinin bulunmasının zorunlu olmaması, anlaşma taraflarından ayrı tanımlanabilen varlıkların, kaynakların, gelirin ve giderlerin veya finansal kayıtların vb. bulunması sözleşmeye bağlı anlaşmanın ayrı araç olarak sınıflandırılmasına olanak verebilir. Ülkemizde tüzel kişiliği bulunan ticaret şirketleri ve tüzel kişiliği bulunmasa da ortaklardan ayrı finansal yapı özelliği gösteren adi ortaklıklar ayrı araç olarak kabul edilebilir. Ayrı aracın bulunmadığı müşterek anlaşmalar hak ve yükümlülüklerle ilişkin bir değerlendirme yapılmaya gerek kalmadan

müşterek faaliyet olarak sınıflandırılır. Ancak, ayrı araç yapısı mevcut ise anlaşmanın müşterek faaliyet olup olmadığının belirlenmesinde hak ve yükümlülüklerin tespit edilmesi için ayrı aracın hukuki yapısının, sözleşme şartlarının, diğer durum ve koşulların değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kriter 3. Anlaşma taraflarının müşterek anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülüklerle sahip olması: Müşterek faaliyetlerde anlaşma tarafları ile ayrı araç birbirlerinden ayrı değildir. Ayrı aracın varlık ve borçları anlaşma taraflarının varlık ve borçlarıdır (TFRS 11, m.B24). Tarafların hak ve yükümlülükleri bireyseldir. Anlaşma tarafları anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülüklerle sahiptir. Anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerinin tespitinde izlenecek adımlar sırasıyla aşağıda verilmiştir:

1. Adım: Öncelikle “ayrı aracın hukuki yapısına göre ortakların hak ve yükümlülükleri nelerdir?” sorusu cevaplandırılmalıdır. Ayrı aracın hukuki yapısı, farklı hak ve yükümlülükleri bulunan tarafları ortaya çıkarmaktadır. Eğer hukuki yapı taraflara; anlaşmanın varlıklarına ilişkin haklar, borçlarına ilişkin yükümlülükler veriyorsa, bu anlaşma müşterek faaliyet olarak değerlendirilir. Bir sonraki adım sözleşmeye bağlı anlaşma koşullarının incelenmesidir.

2. Adım: Müşterek faaliyetlerde sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşma taraflarının varlıklar üzerindeki haklarını, borçlar üzerindeki yükümlülüklerini, maliyetleri ve gelirleri belirli bir oranda (anlaşmadaki tarafların mülkiyet payı oranında ya da anlaşma yoluyla yürütülen faaliyet yüzdesi oranında) paylaşacaklarını belirlemektedir. Üçüncü taraflar alacakları için anlaşma taraflarına rücu etme hakkına sahiplerdir. Anlaşma tarafları sözleşmeye bağlı anlaşma ile anlaşmanın yapılandırıldığı ayrı aracın hukuki şeklinin gerektirdiği hak ve yükümlülükleri değiştirebilir veya iptal edebilirler (TFRS 11, m.B26-B27). Örneğin; gerçekte ayrı aracın hukuki şekline göre taraflar anlaşmaya ilişkin borçlardan doğrudan sorumlu olmaktan korunurken, sözleşmeyle taraflar varlıklar üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülüklerle doğrudan sahip olabilmektedir. Bu durum, taraflar arasında performansa göre gelir ve gider paylaşımı yapıldığında ya da anlaşmanın tüm tarafları üçüncü kişilere karşı sorumlu olduğunda mümkün olmaktadır (Deloitte, 2011:3). Dolayısıyla ayrı aracın hukuki yapısına göre ortakların hak ve yükümlülükleri belirlendikten sonra “taraflar arasındaki sözleşmede ayrı aracın hukuki yapısına rağmen ortakların hak ve yükümlülüklerine yönelik bir düzenleme mevcut mudur?” sorusunun sorulması gerekmektedir.

3. Adım: Ayrı bir araç kullanıldığında, ayrı aracın hukuki yapısı ve sözleşmeye bağlı anlaşma müşterek anlaşma taraflarına anlaşmanın varlıkları üzerinde haklar, borçları üzerinde yükümlülükler yüklediğinde, müşterek anlaşmayı sınıflandırmak için diğer durum ve koşullar incelenmelidir. Diğer durum ve koşullar anlaşma faaliyetlerinin devamlılığını sağlayan nakit akışlarının önemli ölçüde tek kaynağının anlaşma tarafları olup olmadığının değerlendirilmesini gerektirmektedir. Anlaşma taraflarının müşterek anlaşmanın nakit

akımlarının ve faaliyetlerin devamlılığı için nakit akımlarının tek kaynağı olması anlaşmanın müşterek faaliyet olduğunun göstergesidir (TFRS 11, m.B29-B33).

3.2.2. İş Ortaklıkları

İş ortaklığı (joint venture), “müşterek kontrole sahip olan anlaşma taraflarının bu anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olduğu anlaşmalardır” (TFRS 11, m.16). Bir müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olarak sınıflandırılmasında olması gereken kriterler şöyledir:

Kriter 1. Müşterek kontrolün bulunması: Müşterek faaliyetlerde olduğu gibi iş ortaklıklarında da öncelikle müşterek kontrol unsuru sağlanmalıdır.

Kriter 2. Ayrı araç yapısının bulunması: Bir müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olarak sınıflandırılabilmesi için şartlardan biri ayrı araç yapısının bulunmasıdır. Ayrı araç, tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketi şeklinde olabileceği gibi tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklık şeklinde de olabilir. Burada önemli olan anlaşma taraflarından ayrı, müşterek kontrol edilen bir finansal yapının bulunmasıdır. Ancak her müşterek kontrol edilen işletme iş ortaklığı değildir. Hak ve yükümlülükler açısından değerlendirilmelidir.

Kriter 3. Anlaşma taraflarının müşterek anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olması: Müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olabilmesi anlaşma taraflarının anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olmasını gerektirdiği için (TFRS 11, m.16) ayrı aracın hukuki şekli, sözleşme koşulları, diğer durum ve koşullar aşağıda verilen şekilde adım adım değerlendirilmelidir:

1. Adım: Müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olabilmesi için ayrı aracın hukuki şekli; müşterek anlaşmaya ilişkin varlık ve borçların müşterek anlaşma taraflarının değil, ayrı aracın varlık ve borçları olmasını gerektirmektedir. Müşterek anlaşmanın borçlarına ilişkin yükümlülükler, varlıklarına ilişkin haklar doğurmayan ayrı araç iş ortaklığının göstergesi olmaktadır. Ancak bu tek başına yeterli değildir. Çünkü taraflarına sınırlı sorumluluk yükleyen ayrı aracın bulunduğu her müşterek anlaşma iş ortaklığı olmayabilir. Bu durumda yapılması gereken, sözleşme koşullarının ve diğer durum ve koşulların değerlendirilmesidir.

2. Adım: Ayrı aracın hukuki şeklinin gerektirdiği hak ve yükümlülükler sözleşmeye bağlı anlaşma ile değiştirebilir veya iptal edebilir (TFRS 11, m.B26) olduğu için bir müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olabilmesi için sözleşmeye bağlı anlaşma koşulları müşterek anlaşma taraflarına anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklar sağlamalıdır. İş ortaklıklarında sınırlı sorumluluk bulunmaktadır. Anlaşma taraflarının anlaşmanın borçları üzerindeki yükümlülükleri, kendi yatırımları veya ödenmemiş sermaye, ek sermaye ya da her ikisine katılma yükümlülükleri ölçüsündedir. Üçüncü tarafların alacaklarını tahsil etmek amacıyla anlaşma taraflarından herhangi birine rücu etme hakları da bulunmamaktadır (TFRS 11, m.B27).

3.Adım: Diğer durum ve koşullara göre anlaşma faaliyetlerinin öncelikle ortaklara çıktı sağlamak için oluşturulmaması, anlaşma taraflarının anlaşmanın nakit akışlarının önemli ölçüde tek kaynağı olmamaları gerekmektedir (TFRS 11, m.B30-B31).

3.3. Müşterek Anlaşmaların Raporlanması

Tarafların tümü müşterek kontrole sahip olmasa da müşterek anlaşma mevcut olabilir. Standart, müşterek kontrole sahip olan müşterek faaliyet katılımcıları ile müşterek kontrole sahip olan iş ortaklığı katılımcılarını müşterek anlaşmaya dahil etmekle beraber, anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olmayan anlaşma taraflarını da müşterek kontrole sahip olan taraflardan ayırarak, farklı düzenlemeler getirmektedir (TFRS11, m.11). Örneğin; üç ayrı A, B ve C şirketlerinin sırasıyla %25, %25, %50 ortaklık payıyla işbirliği yapmak amacıyla kendilerinden ayrı bir anonim şirket kurduklarını varsayalım. Sözleşmede, faaliyetlere ilişkin kararların alınması için en az %75 oy hakkı gerektiği ve söz konusu faaliyetlere ilişkin kararların A-C taraflarının oy birliği ile alınacağına sözleşmede kararlaştırılmış olduğunu kabul edelim. Bu durumda bu sözleşmeye bağlı anlaşma bir müşterek anlaşmadır. A ve C şirketleri müşterek kontrol sahibi müşterek anlaşma katılımcısı olmaktadır. B şirketi ise müşterek anlaşmaya iştirak etmekle beraber müşterek kontrol sahibi olmayan taraf durumundadır.

Müşterek anlaşmaların raporlanmasında müşterek anlaşmanın müşterek kontrole sahip olan tarafları ile müşterek anlaşmanın müşterek kontrole sahip olmayan tarafları arasındaki farklılıklar (Christian ve Lüdenbach 2013:261-268) göz önünde bulundurularak, müşterek anlaşmaların finansal tablolarda raporlanması, Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1. Müşterek Anlaşmaların Raporlanması

		Konsolide Finansal Tablolar	Bireysel Finansal Tablolar
Müşterek Kontrol Sahibi Katılımcılar	İş Ortaklığı Katılımcısı (Joint Venturers)	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı (IAS-28) uyarınca özkaynak yöntemi uygulanır.	Maliyet, gerçeğe uygun değer yöntemi (IFRS-9/IAS-39) ya da özkaynak(1 Ocak 2016’dan sonra) yöntemine göre muhasebeleştirilir.
	Müşterek Faaliyet Katılımcısı (Joint Operators)	Ortaklaşa yapılan faaliyetlerden kendisine düşen pay da dahil olmak üzere, faaliyetine ilişkin varlık, yükümlülük ve diğer işlemlerini muhasebeleştirir.	
Müşterek Kontrol Sahibi Olmayan Katılımcılar	İş Ortaklığında Diğer Taraflar	Önemli etki mevcut ise IAS-28 (2011)’e göre özkaynak yöntemi, önemli bir etki yok ise; IFRS-9/IAS-39’a göre muhasebeleştirir.	Önemli etki mevcut ise maliyet ya da gerçeğe uygun değer yöntemi (IFRS-9/IAS-39) arasında seçim yapar, önemli etki yok ise; IFRS-9/IAS-39’a göre muhasebeleştirir.
	Müşterek Faaliyette Diğer Taraflar	Müşterek faaliyet katılımcısı varlıklar üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülükler sahipse ortaklaşa yapılan faaliyetlerden kendisine düşen pay da dahil olmak üzere varlık, yükümlülük ve işlemlerini muhasebeleştirir. Aksi durumda ise; kendi payını ilgili muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirir.	

Kaynak: KPMG (2012:7).

İş ortaklıklarının raporlanmasında oransal konsolidasyon yöntemi tercih olmaktan çıkartılmıştır. Ayrıca IASB, Bireysel Finansal Tablolar Standardı'nda değişikliğe giderek, bireysel finansal tablolarda özkaynak yönteminin uygulanmasına yönelik değişikliği 12 Ağustos 2014 tarihinde yayınlamıştır. Bu değişiklik, 1 Ocak 2016 tarihinde (erken uygulamaya izin verilmiştir) ya da bu tarihten sonra başlayan yıllık dönemler için geçerli olacaktır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 9 Nisan 2015 tarihinde resmi gazetede yayınlanan tebliğde de belirtildiği üzere, işletmeler bireysel finansal tablolarında; bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarını maliyet yöntemi, TFRS-9 Finansal Araçlar Standardı'na göre gerçeğe uygun değer yöntemi ya da TMS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı uyarınca özkaynak yöntemine göre raporlayabileceklerdir.

4. MÜŞTEREK ANLAŞMALARIN RAPORLAMA UYGULAMALARI

4.1. Müşterek Faaliyetler Örneği

Müşterek faaliyetlerin muhasebe uygulamalarının ayrı araç yapısının bulunduğu ve bulunmadığı duruma göre ayrı ayrı gösterilmesi yararlı olacaktır.

4.1.1. Ayrı Bir Araç Yapısı Bulunmadığı Durumda Müşterek Faaliyet Örneği

A ve B şirketleri müşterek anlaşma imzalamış, konsorsiyum şeklinde örgütlenerek bir okul binası inşaatını üstlenmişlerdir. A şirketi bina inşaatı için gerekli olan malzemeyi sağlayacak, B şirketi ise inşaatın yapım işini üstlenecektir. Ayrıca A ve B şirketleri müşterek olarak %50-%50 ortaklık payıyla 100.000TL tutarında şantiye binası satın almışlardır. Dönem içerisinde A şirketi 40.000TL tutarında inşaat malzemesi satın almış ve inşaatla kullanılmak üzere göndermiştir. B şirketinin inşaat faaliyetlerinde çalıştırdığı işçileri için 30.000 TL'lik personel gideri doğmuştur.

Konsorsiyum şeklindeki örgütlenmede, anlaşmaya ilişkin varlık ve borçlar müşterek anlaşma taraflarındadır. Üçüncü taraflar alacakları için doğrudan anlaşma taraflarına başvurabilmektedir. Hak ve yükümlülükler bireyseldir. Dolayısıyla konsorsiyum bir müşterek faaliyettir. Bu tip müşterek faaliyetlerde, anlaşma tarafları faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kendi varlık ve kaynaklarını kullanmakta ve faaliyetler müşterek anlaşma taraflarının kendi hesaplarında muhasebeleştirilmekte, kendilerine ait finansal tablolarda raporlanmaktadır. Varsa müşterek olarak kontrol edilen varlıklar, müşterek olarak katlanılan giderler ve müşterek faaliyetler sonucu elde edilen gelirler sözleşmede belirtilmiş oranlar yardımıyla taraflar arasında paylaşılmaktadır.

A Şirketi finansal işlemlerini aşağıdaki gibi kayda alacaktır:

252 BİNALAR		50.000	
Bina alış kaydı.	/		50.000
	100KASA/102 BANKA		
150 İLK MADDE VE MALZEME		40.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		7.200	
Malz. alış kaydı.	/		47.200
	100KASA		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		40.000	
740.01 Müşterek Faaliyetler			
740.01.01 Okul Binası inşaatı			
	150 İLK MADDE VE MALZ.		40.000
Malz. İnşaatı kullanılması kaydı.			

B Şirketinin kayıtları şöyle olacaktır:

252 BİNALAR	/	50.000	
Bina alış kaydı.	/		50.000
	100KASA/102 BANKA		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		30.000	
740.01 Müşterek Faaliyetler			
740.01.01 Okul Binası İnşaatı			
	335 PERSONELE BORÇLAR		20.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4.000
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		6.000
Personel Gid. Kaydı.			

Binaya ait amortisman oranı %5 olduğu durumda A ve B şirketlerinin kendi muhasebe sistemlerindeki kayıtları şöyle olacaktır:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		2.500	
740.01 Müşterek Faaliyetler			
740.01.01 Okul Binası İnşaatı			
(100.000*%50)*%5=2.500			
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		2.500
	257.01 Şantiye Binası		

Söz konusu müşterek faaliyetin finansal işlemleri A ve B şirketinin kendi muhasebe sistemlerinde bu şekilde kaydedilerek, finansal tablolarında diğer hesap kalemleriyle beraber raporlanacaktır.

4.1.2. Ayrı Bir Araç Yapısı Bulunduğu Durumda Müşterek Faaliyet Örneği

A ve B şirketleri, ayrı bir C şirketi kurarak müşterek anlaşma imzalamışlardır. Ayrı aracın hukuki yapısı gereği ortaklar ayrı aracın borçları üzerinde yükümlülüğe, varlıkları üzerinde haklara sahiplerdir. Sözleşmeye bağlı anlaşma koşulları ve diğer durum ve koşullar incelendiğinde de aksi bir düzenleme bulunmamaktadır. Başka bir anlatımla, ayrı araç ve ortaklar hak ve sorumluluklar açısından birbirlerinden ayrılmamıştır. A ve B şirketlerinin her ikisi de %50 oranında C şirketinin sermayesine sahiptir. İlave olarak, A ve B şirketinin hak ve yükümlülüklerine ilişkin sözleşmede bazı hükümlere göre A şirketi, C şirketinin finansal tablolarında raporlanan baraj inşaatı ile ilgili tüm haklara sahiptir. Ayrıca şirketin üçüncü taraflara olan borçlarının tamamının ödenmesinde de yükümlülük sahibidir. C şirketinin diğer tüm varlıkları ve borçları üzerinde sermaye payları oranında A ve B şirketlerinin hakları ve yükümlülükleri bulunmaktadır (Ernst&Young, 2011:29'dan yararlanılarak geliştirilmiştir). C şirketinin dönem sonuna ait bilançosu aşağıda verilmiştir.

Aktif	C Şirketi Bilançosu		Pasif
100Kasa	20.000	320 Satıcılar	120.000
170Yıl. Yay. İnş. ve On. Maliyetleri	220.000	335 Personele Borçlar	110.000
170.01 Baraj İnşaatı	120.000	500 Sermaye	150.000
170.02 Köprü İnşaatı	100.000		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	140.000		
Aktif Toplamı	380.000	Pasif Toplamı	380.000

C şirketinin baraj inşaatına ve köprü inşaatına ait ihale bedelleri sırasıyla 1.500.000TL, 1.000.000TL'dir. Her iki inşaatı ait toplam maliyet henüz tahmin edilememektedir. Baraj ile köprü inşaatlarının ilk yılıdır ve maliyetleri doğmuş olsa da, henüz hakediş alınmamıştır.

C şirketinin bilançosu ülkemiz Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygundur. Yasal kayıtlarda, maliyetler ve gelirler bilançoda raporlanmakta ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca, kar/zarar hesabı iş tamamlandığında yapılmaktadır. Dolayısıyla dönemsel olarak gelir tablosunda inşaat ve onarım işinin tamamlanma yüzdesine ilişkin bir kar/zarar tutarı bulunmamaktadır. TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı'nda ise dönemsel kavramına uygun olarak müşteri adına ve hesabına yapılan yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ilişkin gelir ve giderler tamamlanma yüzdesi yöntemine göre doğdukları dönemlerin finansal tablolarıyla ilişkilendirilmektedir. Dönemsel olarak kar/zarar hesabı yapılmakta ve ertelenen vergi etkisi doğmaktadır. Dolayısıyla Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal tabloların hazırlanması için yasal kayıtlar üzerinde yapılması gereken düzeltmeler mevcuttur.

Örnek C şirketinin inşaatla ilişkin maliyetleri doğmuş olsa da, henüz hakediş faturası bulunmamaktadır. Ancak katlanılan maliyetlerin tahsil edilmesi konusunda da hiçbir şüphe yoktur. Bu durumda katlanılan maliyet kadar gelir yazılmasına karar verilmiştir. Katlanılan maliyetlerden geri kazanılabilesi muhtemel olan kısım kadar gelir kaydedilmesi nedeniyle, kar rakamı da tahakkuk ettirilememektedir (Örten vd.2013:132).

..././....			
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		220.000	
	170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ		
	170.01 Baraj İnşaatı 120.000		
	170.02 Köprü İnşaatı 100.000		220.000
Maliyet kaydı.	/		
..././....			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR			
185.01 Baraj İnşaatı 120.000			
185.02 Köprü İnşaatı 100.000		220.000	
Fiili maliyetler kadar gelir kaydı.	/		220.000
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		

Yasal kayıtlarda 350 no'lu hesaba ilişkin bir işlem bulunmadığı için herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur. Katlanılan maliyetler kadar gelir kaydedildiği için gelir tablosunda kar rakamı bulunmamaktadır. Kar rakamına ulaşılamaması nedeniyle ertelenmiş vergi yükümlülüğüne ilişkin bir kayıt da yapılmayacaktır. Yapılan düzeltme kayıtlarından sonra C şirketinin bilançosu şöyle olacaktır:

Aktif	C Şirketi Bilançosu		Pasif
100Kasa	20.000	320 Satıcılar	120.000
185 Devam Eden İnşaat İşlerinden Alacaklar	220.000	-	
185.01 Baraj İnşaatı 120.000		335 Personele Borçlar	110.000
185.02 Köprü İnşaatı 100.000		500 Sermaye	150.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	140.000		
Aktif Toplamı	380.000	Pasif Toplamı	380.000

Dönem Karı/Zararı Hesabı

600 Yurt İçi Satışlar Hesabı	220.000
622 Hizmet Üretim Maliyeti	220.000
Brüt Kar	-
Vergi	-
Net Kar	-

A ve B şirketleri, ayrı aracın hukuki yapısı gereği anlaşmanın borçları üzerinde yükümlülüğe, varlıkları üzerinde haklara sahiplerdir. Müşterek anlaşmaya ilişkin sözleşme koşulları ve diğer durum ve koşullarda da, aksi bir durum yoktur. Dolayısıyla bu müşterek anlaşma, bir müşterek faaliyettir.

TFRS-11’de, müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıklar müşterek faaliyet olarak sınıflandırılarak, muhasebeleştirme esasları açıklanmıştır. TMS-31’e göre oransal konsolidasyon yöntemine göre raporlanan anlaşma taraflarının anlaşmanın varlık ve borçları üzerinde hak ve yükümlülükler sahip olduğu müşterek kontrol edilen işletmeler, TFRS-11 ile müşterek faaliyet kapsamına alınmış, ancak müşterek kontrol sahibi tarafların finansal tablolarında nasıl raporlanması gerektiği konusunda ayrı bir düzenleme getirilmemiştir. TFRS-11, B27 paragrafında müşterek faaliyet katılımcılarının varlıklar üzerindeki haklarının, borçlar üzerindeki yükümlülüklerinin, gelir, gider, kar ya da zarar paylarının belirli bir oranda paylaşılacağı ifade edilmiştir. Bu orana örnek olarak, tarafların anlaşmadaki sahiplik payları ya da kendilerine doğrudan atfedilmiş ve anlaşma aracılığıyla gerçekleştirilen faaliyet oranı verilmiştir. Standart kapsamındaki bu açıklamaya dayanılarak, ayrı aracın bulunduğu müşterek faaliyetlerde anlaşma taraflarının ortaklık payları ile sözleşmeye bağlı anlaşmadaki varlıklar ve borçlar üzerindeki ilave hak ve yükümlülükleri dikkate alınarak, ayrı araç şeklindeki işletmenin finansal tablolarındaki kalemlerin müşterek faaliyet katılımcıları arasında paylaşılacağı söylenebilir.

Her ne kadar Müşterek Anlaşmalar Standardı ile oransal konsolidasyon tercih olmaktan çıkartılmış olsa da, müşterek kontrol edilen işletmelerden müşterek faaliyet olarak sınıflandırılanların raporlanma yöntemi, oransal konsolidasyon yöntemine benzetilmiştir. Buna yanıt olarak IASB, oransal konsolidasyon yöntemi ve müşterek faaliyetlerin raporlanması arasındaki farkı açıklamıştır. Bu açıklamaya göre (IFRS 11, m.BC38) ilk fark; bir işletmenin müşterek faaliyetlerle ilgili varlıkları, borçları, gelir ve giderlerine ilişkin hak ve yükümlülüklerini sözleşmeye bağlı anlaşmada belirtilen şekilde IFRS-11’e göre raporladığında hazırlanan finansal tablolar ile oransal konsolidasyon yöntemine göre ortakların sermaye payına göre kalemlerin birleştirilmesi sonucu hazırlanan finansal tabloların birbirinden farklı olmasıdır. Oransal konsolidasyondan ikinci farkı tarafların müşterek faaliyetteki paylarının onların bireysel finansal tablolarında da mevcut olmasıdır. Sonuç olarak, müşterek faaliyet katılımcılarının bireysel ve konsolide finansal tabloları arasında fark

bulunmamaktadır. Ancak tüm varlıklar ve borçlar üzerinde aynı oranda hak yükümlülüklerine sahip olduğunda hazırlanan finansal tablolar ile oransal konsolidasyon yöntemine göre hazırlanan finansal tabloların aynı sonucu vermesi beklenmektedir (Ernst&Young 2011). A şirketinin, C şirketinin varlık ve borçları üzerindeki hakları ve yükümlülükleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. C Şirketinin Bilanço Hesapları ve A Şirketinin Payı

C Şirketinin Bilanço Hesapları	Tutar	A Şirketi'nin C Şirketinin Hesaplarındaki Payı
100 Kasa	20	10
185 Devam Eden İnşaat İşlerinden Alacaklar 185.01 Baraj İnşaatı 120 185.02 Köprü İnşaatı 100	220	170 $(120 + (100 * \%50)) = 170$
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	140	70
Aktif Toplam	380	250
320 Satıcılar	(120)	(120)
335 Personele Borçlar	(110)	(55)
500 Sermaye	(150)	(75)
Pasif Toplamı	(380)	250
C Şirketinin Gelir Tablosu Hesapları	Tutar	A Şirketi'nin C Şirketinin Hesaplarındaki Payı
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı	220	170
622 Hizmet Üretim Maliyeti	220	170
Brüt Kar	-	-
Ertelenmiş Vergi Etkisi	-	-
Net Kar	-	-

Görüldüğü üzere, A şirketi sözleşmedeki hükümlere uygun olarak baraj inşaatı ve satıcılar hesaplarındaki tutarların %100’ünü ve diğer aktif, pasif, hasılat ve maliyet hesapların %50’sini (ortaklık payı oranı) üstlenmektedir. Kendi finansal tablolarında bu şekilde raporlamalıdır. Bu raporlama, müşterek faaliyetlerin raporlanmasını oransal konsolidasyondan yönteminden ayırmaktadır. Çünkü raporlama oransal konsolidasyona göre yapılmış olması durumunda, C şirketinin tüm hesap kalemlerinin %50’sinin, A şirketinin finansal tablolarına eklenmesi gerekmektedir.

4.2. İş Ortaklığı Örneği

A ile B şirketleri Ocak 2014 tarihinde sözleşmeye bağlı bir anlaşma ve %50-%50 ortaklık payı ile sermayesi 100.000 TL. olan bir C A.Ş’yi kurmuşlardır. Sözleşmeyle kararların oy birliği ile alınacağına karar verilmiştir. Sözleşmeye bağlı anlaşmada da aksi bir

düzenleme yoktur. A ve B ortaklarının anlaşmanın net varlıkları üzerinde hakları bulunmaktadır. Ayrıca anlaşma tarafları C şirketinin nakit akışlarının tek kaynağı değildir. C A.Ş. yılsonunda 20.000 TL kar elde etmiştir. 2014 yılına ait olan karın %50'sinin 2015 yılı içerisinde temettü olarak dağıtılmasına karar verilmiştir. 2015 yılında elde edilen kar 15.000 TL'dir.

Kurulmuş olan şirket müşterek kontrol edilmekte ve ortakların anlaşmanın net varlıkları üzerinde hakları bulunmaktadır. Dolayısıyla bu müşterek anlaşma bir iş ortaklığıdır. Bireysel Finansal Tablolar Standardındaki değişiklik ile birlikte bireysel finansal tablolarda özkaynak yönteminin uygulanması mümkün olmuştur. Dolayısıyla iş ortaklığı yatırımlarında konsolide ve bireysel finansal tablolardaki raporlama farklılıkların giderilmesi için bireysel ve konsolide finansal tablolarda özkaynak yönteminin kullanılması yararlı olacaktır. Özkaynak yöntemine göre A şirketinin kayıtları şöyle olmalıdır:

...01.2014				
2.. İŞ ORTAKLIKLARI ²		102 BANKA	50.000	50.000
İş ortaklığı yatırımı kaydı.	31.12.2014			
2.. İŞ ORTAKLIKLARI		İŞORTAKLIKLARINDAN KAR PAYLARI	10.000	10.000
İş ortaklığının net varlıklarındaki artışın kayıtlara alınması. (20.000x %50) = 10.000				
.....2015				
102 BANKA		2.. İŞ ORTAKLIKLARI	5.000	
Temettü dağıtımı kaydı.	31.12.2015			5.000
2.. İŞ ORTAKLIKLARI		İŞORTAKLIKLARINDAN KAR PAYLARI	7.500	7.500
İş ortaklığının net varlıklarındaki artışın kayıtlara alınması.				

C şirketinin 2015 yılında varlıklarını yeniden değerlemeye karar verdiğini ve değerlendirme sonucunda 4.000 TL değer artışı olduğunu varsayarsak, A şirketi bu tutarı da iş ortaklığı hesabına yansıtacaktır.

² Akdoğan ve Sevilengül (2007:29-70) “ 243 İş Ortaklıkları Hesabını” önermişlerdir.

31.12. 2015			
2.. İŞ ORTAKLIKLARI	İŞORTAKLIKLARININ ÖZKAYNAKLARDAKİ PAYLARI	2.000	2.000
Yeniden değerlendirme değer artış payı. (4.000x %50) = 2.000			

Yeniden değerlendirme artış payı, kesinleşmemiş bir gelir olduğu için %5 (%25*%20) oranında ertelenmiş vergi etkisi yaratacaktır (Kaval, 2012:3).

B şirketinin kayıtları da benzer şekilde yapılacaktır. 2014 ve 2015 yıl sonlarında A ve B şirketleri iş ortaklığı yatırımlarını konsolide finansal tablolarında ve özkaynak yönteminin uygulandığı bireysel finansal tablolarında Tablo 3'deki gibi raporlayacaktır.

Tablo 3. Şirketlerin Yıllara Göre Konsolide ve Özkaynak Yönteminin Kullanıldığı Bireysel Finansal Tablo Kalemleri

BİLANÇO	2014		2015	
	A	B	A	B
Aktif				
İş Ortaklıkları	60.000	60.000	64.500	64.500
Pasif				
Ertelenmiş Vergi Borcu	-	-	100	100
İş Ortaklıklarının Özkaynaklardaki Payları	-	-	2.000	2.000
Özkaynaklarda Değerlenen Gelirlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	-	-	(100)	(100)
570 Geçmiş Dönem Karı	-	-	5.000	5.000
590 Dönem Net Karı	10.000	10.000	7.500	7.500
DİĞER KAPSAMLI GELİRLER TABLOSU	2014		2015	
Kar/Zarara Aktarılabilen Diğer Kar/Zararlar	A	B	A	B
İş Ortaklıklarının Özkaynaklardaki Payları	-	-	2.000	2.000
Ertelenmiş Vergi Etkisi			(100)	(100)
Net Diğer Kapsamlı Gelirler	-	-	1.900	1.900

Yasal kayıtlarda, iş ortaklığı yatırımı mali duran varlık hesaplarında maliyet yöntemine göre ve sadece dağıtılan temettüler dikkate alınarak muhasebeleştirilecektir.

5. SONUÇ

İşletmeler arasındaki ittifaklar, genel olarak ayrı bir işletme yapısının (hukuki yapı) bulunup bulunmamasına göre sözleşmeli ittifaklar ve iş ortaklıkları şeklinde sınıflandırılabilir. Bu ittifak şekilleri Türkiye Finansal Raporlama Standartları dahilinde incelendiğinde ise farklı kavram ve sınıflandırmalar karşımıza çıkmaktadır. TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardında müşterek anlaşmalar anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerine dayalı olarak müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Müşterek faaliyetler; müşterek anlaşma taraflarının anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülüklere sahip olduğu anlaşmalardır. İş ortaklıklarında ise anlaşma tarafları anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahiptir. Ayrı bir aracın bulunmadığı müşterek anlaşmaların tümü müşterek faaliyet olarak sınıflandırılırken, ayrı araç yapısının bulunduğu müşterek anlaşmalar anlaşma taraflarının hak ve yükümlülükleri değerlendirilerek müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı olarak sınıflandırılmaktadır. Ayrı bir araç yapısının bulunmadığı müşterek faaliyetlerde, müşterek faaliyet katılımcısı ortaklaşa yapılan faaliyetlerden kendisine düşen pay da dahil olmak üzere, faaliyetlerine ilişkin varlıkları, borçları, gelir ve giderlerini standartlara uygun olarak muhasebeleştirmelidir. Ayrı bir araç yapısı bulunan müşterek faaliyetlerde ise finansal işlemler, anlaşma taraflarının ortaklık payları ve tarafların sözleşmeyle belirlenen hak ve yükümlülükleri dikkate alınarak raporlanmalıdır. İş ortaklığı yatırımları ise konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemine göre, bireysel finansal tablolarda maliyet, TFRS-9 veya özkaynak yöntemine göre raporlanmalıdır.

İşletmeler arasındaki ittifakların literatürde ve muhasebe standartlarında farklı kavramlarla ifade edilmesi kavram kargaşasını da beraberinde getirmektedir. Bu anlamda, benzer kavramların tek bir çatı altında birleştirilmesi bu kargaşasının giderilmesi açısından yararlı olacaktır. Ayrıca muhasebe standartlarında ittifakların sınıflandırılmasında ayrı bir işletme yapısının bulunup bulunmaması etkili olsa da esas önemli olan husus anlaşma taraflarının hak ve yükümlülükleridir. Anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerinin tespit edilmesi de zor ve raporlama açısından kritik bir süreçtir. Çünkü anlaşmanın müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı olarak kabul edilmesine bağlı olarak raporlama yöntemi değişecektir. Öte yandan, iş ortaklıklarının ve müşterek faaliyetlerin raporlanmasına ilişkin Tekdüzen Hesap Planı'nda ayrı hesaplar bulunmamaktadır. Ayrı hesapta izlenmesi gereken iş ortaklıkları, diğer özkaynak yatırımları için kullanılan mali duran varlık hesaplarında izlenmektedir. THP'ye iş ortaklığına yönelik hesaplar açılarak, bu konuda düzenlemeler yapılması ihtiyaç haline gelmiştir. Müşterek faaliyetlerin alt hesaplarda izlenmesi ile de faaliyet sonuçlarının belirlenmesi açısından yararlı bilgiler sağlanacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan –Sevilengül, Orhan (2007), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84, ss.29-70.
- Akyol, Şener (1997), Borçlar Hukuku (Özel Borç İlişkileri):Know-How, Management Joint Venture ve Büyük Çaplı İnşaat Sözleşmeleri, II. Fasikül, Afa Matbaacılık, İstanbul.
- Barlas, Nami (2008), Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri, Vedat Yayıncılık, İstanbul.
- BDO (2014), “Need to Know IFRS-11 Joint Arrangements”,< [https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/Need-to-Know/Need-to-Know-IFRS-11-Joint-Arrangements-\(print\)-\(1\).pdf](https://www.bdo.global/getattachment/Services/Audit-Assurance/IFRS/Need-to-Know/Need-to-Know-IFRS-11-Joint-Arrangements-(print)-(1).pdf) .> (08.12.2014).
- Christian, Dieter- Ludenbach, Norbert (2013), Wiley Regulatory Reporting: IFRS Essentials, John Wiley & Sons.
- Das, T. K.- Teng, Bing-Sheng (1996), “Risk Types and The Inter-Firm Alliance Structures”, Journal Of Management Studies, Vol:33, Issue:6, pp.827-843.
- Dayınlarlı, Kemal (2007), Joint Venture Sözleşmesi, 3. Baskı, Sözkese Matbaası, Ankara.
- Deloitte (2011). “The New Joint Arrangement Standard Insights For The Real Estate Industry: IFRS-11”<<http://www.iasplus.com>> (13.03.2014).
- Dhanao, Tanvir (2013), “Mergers And Acquisitions and Joint Ventures, The Investor's Guide to the United Kingdom”, 2013/14, pp.327-333.
- Ernst & Young (2011), “Applying IFRS - IFRS 11 Joint Arrangements: Challenges in Adopting and Applying IFRS-11”,<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/\\$FILE/Applying_IFRS_11.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/$FILE/Applying_IFRS_11.pdf)> (12.02.2015).
- Flood, Joanne M.(2014), Wiley GAAP 2014: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, 12th Edition, Wiley, U.S.
- Friedmann, Wolfgang (1972), “Contractual Joint Venture”, Columbia Journal of World Business, Cilt: 7, Sayı:1, pp.57-63.
- Guterman, Alan(2002), A Short Course in International Joint Ventures: Negotiating, Forming and Operating The International Joint Venture, 3rd Edition, World Trade Press.
- Hewitt, Ian (2008), Joint Ventures, Fourth Edition, Thomson Sweet&Maxwell, London.
- IFRS, "Interaction Between IFRS 10, 11, 12, and IAS 28", <[http://www.UFRS.org/Current-Projects/UMSB-Projects/Joint-Ventures/Documents/Interaction betweenUFRS101112andUMS28.pdf](http://www.UFRS.org/Current-Projects/UMSB-Projects/Joint-Ventures/Documents/Interaction%20betweenUFRS101112andUMS28.pdf)> (25.04.2014).
- Kaplan, İbrahim (2007), İnşaat Sektöründe Müşterek İş Ortaklığı-İş ortaklığı, 2. Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Kaval, Hasan (2012).“Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen İştiraklerin Özkaynaklarında Gösterilen Gelir ve Gider Unsurları ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu”, <<http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/13234504405a88-> > (12.12.2013).
- Klotz, James M.(2005),”Introduction to International Joint Venture and Consortium Agreements”, <<http://www.worldlaw.com/uganda2.pdf>> (02.11.2014).
- Köksal, Tunay (2010), “Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Sektöründe Kullanılan Çeşitli Uluslararası İş Ortaklığı Modellerinin Hukuki Çerçevesi”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:1, Sayı:20, ss. 79-104.
- KPMG (2012), “Impact on Mining Companies Changes to Joint Ventures Accounting February”,<<http://www.kpmg.com/cn/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Impact-mining-companies-O-201202.pdf>> (04.03.2014).
- Lima, J. M. de Caldas (2008) “Patterns of Internationalization for Developing Country Enterprises (Alliances and Joint Ventures)”, United Nations Industrial Development Organization.
- Örten, Remzi – Kaval, Hasan – Karapınar, Aydın (2013), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları TMS-TFRS, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öztürk, Pınar (2001), Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Pekár, Peter- Margulis, Marc S. (2003), “Equity Alliances Take Centre Stage”, Business Strategy Review, Vol:14 Issue:2, pp. 50-62.
- Tandoğan, Haluk (1986), “Eser sözleşmesinde Müteahhidin İş Yardımcı Kişilere, Alt Müteahhitlere Yaptırması, Başkasına Devretmesi, Müteahhitler Konsorsiyumu (İş Ortaklığı)”, BATİDER, Cilt: XIII, Sayı:3-4, ss.57-89.
- Tekinalp, Gülören – Tekinalp, Ünal (1998), Joint Venture, Prof. Dr. Yaşar Karayalçın’a 65 inci Yaş Armağanı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara.
- TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı < http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_11.pdf>.
- Wallace, Robert L. (2004), Strategic Partnerships: An Entrepreneur’s Guide to Joint Ventures and Alliances, Dearborn Trade Publishing, U.S.
- Wolf, Ronald Charles (2011), The Complete Guide to International Joint Ventures with Sample Clauses and Contracts, Kluwer Law International.
- Yılmaz, Lerzan (2006), “4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:5, Sayı:10, ss. 173-190.

