

TMS 31

İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ PAYLAR

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 116 sıra no’lu
 4. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 118 sıra no’lu,
 5. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 186 sıra no’lu,
 6. 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 203 sıra no’lu,
 7. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 27’nin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 30/06/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik TMS 28 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Dördüncü, beşinci ve altıncı değişiklikler ise doğrudan TMS 31 tarafından yapılmış olup, sırasıyla 31/12/2008, 31/12/2012 ve 30/06/2010 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Altıncı değişikliğin 01/07/2010 tarihi öncesindeki hesap dönemleri için erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır.
- Yedinci değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 31’in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 31’in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurulumuzun resmi internet sitesinden (www.tmsk.org.tr) ve ilgili resmi gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

[TMS 31'in bu versiyonu, 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 ve TMS 28'i Erken Uygulamayan işletmeler tarafından uygulanır]

**Türkiye Muhasebe Standardı
(TMS 31)**

İş Ortaklıklarındaki Paylar

Kapsam

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 31'in 1 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

1. İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu Standart hükümlerine göre yapılır. Ancak bu Standart, alım-satım amaçlı elde tutulan ve bu şekilde sınıflandırılan, ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerinden ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmek suretiyle gösterilen ve "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardı ile uyumlu olarak muhasebeleştirilen;

(a) Girişim (risk) sermayesi organizasyonları veya

(b) Yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonları dahil benzeri işletmeler

tarafından elde tutulan, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ortak girişimci katılım paylarına uygulanmaz. Bu tür yatırımlar, gerçeğe uygun değerlerindeki değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kâr veya zarar ile ilişkilendirilerek, TMS 39 uyarınca gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirilir. Bu tür bir katılım payını elinde tutan ortak girişimci, 55 ve 56 ncı Paragraflar uyarınca gerekli açıklamaları yapar.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 31'in 1 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

1. İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu Standart uyarınca yapılır. **Ancak bu Standart, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen ve "TFRS 9 Finansal Araçlar" ile "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standartları uyarınca muhasebeleştirilen;**

(a) Girişim (risk) sermayesi organizasyonları veya

(b) Yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonları dahil benzer işletmeler

tarafından elde tutulan, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ortak girişimci katılım paylarına uygulanmaz. **Bu tür yatırımlar, TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülür.** Bu tür bir katılım payını elinde tutan ortak girişimci, 55 ve 56 ncı Paragraflar uyarınca gerekli açıklamaları yapar.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 31'in 1 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

1. İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu Standart uyarınca yapılır. **Ancak bu Standart, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen ve "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı uyarınca muhasebeleştirilen;**

(a) Girişim (risk) sermayesi organizasyonları veya

(b) Yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonları dahil benzer işletmeler tarafından elde tutulan, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ortak girişimci katılım paylarına uygulanmaz.

Bu tür yatırımlar, TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülür. Bu tür bir katılım payını elinde tutan ortak girişimci, 55 ve 56 ncı Paragraflar uyarınca gerekli açıklamaları yapar.

2. Müştereken kontrol edilen bir işletmede paya sahip olan bir ortak girişimci, aşağıdaki şartları taşıması halinde Paragraf 30 (oransal konsolidasyon) ve Paragraf 38 (özkaynak yöntemi) hükümlerinden muafır:
- (a) “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satılmak amacıyla elde tutulan ve bu şekilde sınıflandırılan payları,
 - (b) Müştereken kontrol edilen işletmede payı olan bir ana ortaklığın konsolide finansal tablo düzenlememesine izin veren “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardının 10 uncu paragrafındaki istisna kapsamında ise; veya
 - (c) Aşağıdakilerin tümü geçerli ise:
 - (i) Ortak girişimcinin; bir başka işletmenin tamamen ya da kısmen sahip olunan bağlı ortaklığı konumunda olması ve diğer koşullarda oy hakkı olmayan ortaklar da dahil olmak üzere, ortakların ortak girişimcinin oransal konsolidasyon ve özkaynak yöntemi uygulamayacağı konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları;
 - (ii) Ortak girişimcinin borçlanma araçları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmüyor olması (yerel veya bölgesel pazarlar dahil olmak üzere, yerli ya da yabancı bir borsa veya bir tezgah üstü piyasada);
 - (iii) Ortak girişimcinin kamuya açık bir piyasada işlem görmek üzere herhangi bir menkul kıymet ihracı için bir sermaye piyasası ya da diğer bir düzenleyici kuruluş nezdinde başvuruda bulunmamış olması veya başvuru sürecinde olmaması ve
 - (iv) Ortak girişimcinin nihai ana ortaklığı veya herhangi bir ara ana ortaklığının kamuya açıklanmak üzere Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na uygun konsolide finansal tablo hazırlaması.

Tanımlar

3. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Kontrol: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

Özkaynak yöntemi: Müştereken kontrol edilen bir işletmedeki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın müştereken kontrol edilen işletmenin net varlıklarında ortak girişimcinin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece ortak girişimcinin kar veya zararının müştereken kontrol edilen işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir.

İş ortaklığı yatırımcısı: Bir iş ortaklığında müşterek kontrol gücü olmayan katılımcı taraftır.

Müşterek kontrol: Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün, sadece ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.

İş ortaklığı: İki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir.

Oransal konsolidasyon: Müştereken kontrol edilen işletmenin aktif, pasif, gelir ve gider kalemlerinin, ortak girişimcinin payı oranında ortak girişimcinin finansal tablolarında satır satır benzer kalemlerle birleştirilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi veya ortak girişimcinin finansal tablolarında söz konusu kalemlerin ayrı bir satır olarak raporlanmasını kapsayan muhasebeleştirme yöntemidir.

Bireysel finansal tablolar: Bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımı olan bir işletme ya da müştereken kontrol edilen bir işletmenin ortak girişimcisi tarafından sunulan ve yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan özkaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır.

Önemli etki: Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına ya da bir başka taraf ile ortak kontrol etme gücünü ifade etmemektedir.

Ortak girişimci: İş ortaklığı üzerinde müşterek kontrol gücüne sahip olan katılımcı taraftır.

4. Oransal konsolidasyon veya özkaynak yönteminin uygulandığı finansal tablolar, ne bireysel finansal tablolardır ne de bağlı ortaklığı, iştiraki veya müştereken kontrol edilen ortaklıkta ortak girişimci payı olmayan bir işletmenin finansal tablolardır.
5. Bireysel finansal tablolar; iştiraklerdeki yatırımların özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirildiği ve iş ortaklıklarındaki ortak girişimci paylarının ise oransal olarak konsolidasyona dahil edildiği konsolide finansal tablolara ek olarak hazırlanan finansal tablolardır. Bireysel finansal tabloların konsolide finansal tabloların ekinde ya da konsolide finansal tablolara birlikte sunulması gerekli değildir.
6. TMS 27 paragraf 10 ile konsolidasyondan, “TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar” Standardı 13 (c) paragrafı ile özkaynak yönteminin uygulanmasından veya bu Standardın 2 nci paragrafı ile oransal konsolidasyon veya özkaynak yönteminin uygulanmasından muaf tutulan işletmeler, bireysel finansal tablolarını tek finansal tabloları olarak sunabilir.

İş ortaklıklarının çeşitleri

7. İş ortaklıkları birçok çeşit ve yapıda olabilir. Bu Standart genel olarak iş ortaklığı olarak tanımlanan ve bu tanım çerçevesinde geniş kapsamlı üç tür iş ortaklığını -müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar ve müştereken kontrol edilen işletmeler- belirler. Aşağıdaki özellikler, tüm iş ortaklıkları için geçerlidir:
 - (a) İki veya daha fazla ortak girişimci sözleşmeye dayalı bir düzenleme ile bağlanmıştır ve
 - (b) Sözleşmeye bağlı düzenleme müşterek kontrolü oluşturur.

Müşterek kontrol

8. Yatırım yapılan işletmenin yasal yeniden yapılanma veya iflas sürecinde olması veya ortak girişimciye fon aktarmasını engelleyebilecek uzun dönemli ciddi kısıtlamalar altında çalışıyor olması müşterek kontrolü engelleyebilir. Eğer müşterek kontrol devam ediyor ise, bu olaylar iş ortaklıklarının bu Standart uyarınca muhasebeleştirilmemesi için gerekçe oluşturmaz.

Sözleşmeye bağlı düzenleme

9. Sözleşmeye bağlı bir düzenlemenin varlığı, müşterek kontrol ihtiva eden katılım paylarını, yatırımcıların önemli etkiye sahip olduğu iştiraklerdeki yatırımlardan ayırır (bkz: TMS 28). Müşterek kontrol oluşturmak için sözleşmeye bağlı bir düzenleme içermeyen faaliyetler, bu Standart kapsamında iş ortaklığı olarak değerlendirilmez.
10. Sözleşmeye bağlı düzenlemenin varlığı birçok şekilde –örneğin ortak girişimciler arasındaki bir sözleşme veya ortak girişimciler arasındaki müzakerelerin tutanağı gibi– ispatlanabilir. Bazı durumlarda düzenleme, iş ortaklığının ana sözleşmesi veya diğer iç mevzuatı içinde yer alır. Biçimi ne olursa olsun, sözleşmeye bağlı düzenleme genellikle yazılıdır ve aşağıdakiler ve benzeri hususları içerir:
 - (a) İş ortaklığının faaliyeti, süresi ve raporlama yükümlülükleri;
 - (b) İş ortaklığının yönetim kurulu veya eşdeğer idari organının atanması ve ortak girişimcilerin oy hakları;
 - (c) Ortak girişimcilerin sermaye katılımları ve
 - (d) İş ortaklığının ürün, gelir, gider veya faaliyet sonuçlarının ortak girişimciler arasında paylaşımı.
11. Sözleşmeye bağlı düzenleme, iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü tesis eder. Böyle bir zorunluluk, herhangi bir ortak girişimcinin tek başına faaliyeti kontrol etme imkanını engeller.
12. Sözleşmeye bağlı düzenleme, bir ortak girişimciyi iş ortaklığının işletmecisi veya yöneticisi olarak belirleyebilir. İşletmeci, iş ortaklığını kontrol etmez ancak ortak girişimciler tarafından sözleşmeye bağlı düzenleme ile üzerinde anlaşılan ve kendisine bırakılan finansal ve faaliyet politikaları

çerçevesinde hareket eder. İşletmecinin ekonomik etkinliğin finansal ve faaliyet politikalarını kontrol etme gücüne sahip olması, girişimi kontrol ettiği anlamına gelir ve bu durumda girişim; işletmecinin iş ortaklığı değil, bağlı ortaklığı kabul edilir.

Müştereken kontrol edilen faaliyetler

13. Bazı iş ortaklıklarının faaliyetleri bir şirketin, ortaklık veya başka bir işletmenin veya ortak girişimcilerin kendilerinden ayrı bir finansal yapının kurulmasından ziyade, ortak girişimcilerin varlıklarının ve diğer kaynaklarının kullanımını gerektirir. Her ortak girişimci kendi maddi duran varlıklarını kullanır ve kendi stoklarını taşır. Ayrıca, kendi masraflarına ve borçlarına katlanır ve kendi yükümlülüğünü temsilen finansman sağlar. İş ortaklığının faaliyetleri ortak girişimcinin çalışanları tarafından ortak girişimcinin benzeri faaliyetleri yanında yürütülebilir. İş ortaklığı sözleşmesi genellikle ortak ürünün satış hasılatının ve yapılan ortak giderlerin ortak girişimciler arasında paylaşılmasına imkan sağlar.
14. Müştereken kontrol edilen faaliyete örnek olarak, iki veya daha fazla ortak girişimcinin faaliyetlerini, kaynaklarını ve uzmanlıklarını uçak gibi belirli bir ürünün ortaklaşa üretimi, pazarlanması ve dağıtımını için birleştirmesi gösterilebilir. Üretim sürecinin farklı aşamaları her bir ortak girişimci tarafından yürütülür. Her ortak girişimci kendi maliyetlerine katlanır ve uçakların satış hasılatından sözleşmeye bağlı düzenleme ile belirlenen bir pay alır.
15. Bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmedeki katılım payları ile ilişkili olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır:
 - (a) Kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği yükümlülükler ve
 - (b) Katlandığı giderler ile iş ortaklığının mal ve hizmet satışından kazanılan gelirlerdeki payı.
16. Ortak girişimcinin konsolide finansal tablo sunması durumunda; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ortak girişimcinin finansal tablolarına yansıtıldığından, bu kalemlerle ilgili olarak herhangi bir düzeltme yapılmasına veya diğer konsolidasyon işlemlerinin uygulanmasına gerek yoktur.
17. İş ortaklığının kendisi için ayrı muhasebe kayıtlarına gerek olmayabilir ve iş ortaklığı için ayrıca finansal tablo hazırlanmayabilir. Ancak, ortak girişimciler iş ortaklığının performansını değerlendirebilmek için yönetim raporlaması yapabilirler.

Müştereken kontrol edilen varlıklar

18. Bazı iş ortaklıkları, müştereken kontrol ile birlikte çoğu kez iş ortaklığının amaçları için iş ortaklığına verilmiş veya bunun için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan, ortak girişimcilerin bir ya da daha fazla varlığının ortak mülkiyetini kapsar. Varlıklar, ortak girişimcilere yarar sağlamak için kullanılır. Her bir ortak girişimci, varlıklardan elde edilen hasılat üzerinden pay alabilir ve her biri üstlenilen giderlerden mutabık kalınmış bir kısmına katlanır.
19. Bu iş ortaklıkları; bir şirket, ortaklık, başka bir işletme veya ortak girişimcilerden ayrı bir finansal yapı kurulmasını gerektirmez. Her ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payları vasıtasıyla gelecekteki ekonomik yararlarıdaki payları üzerinde kontrole sahiptir.
20. Petrol, gaz ve madencilik endüstrilerindeki birçok faaliyet, müştereken kontrol edilen varlıkları içerir. Örneğin, çok sayıda petrol üretim şirketi bir petrol boru hattını müştereken kontrol edebilir ve işletebilir. Her ortak girişimci, boru hattının işletme giderlerinin mutabık kalınan bir kısmını üstlenme karşılığında, hattı kendi ürününü taşımak için kullanır. Müştereken kontrol edilen varlığa bir başka örnek, iki işletmenin müştereken bir mülkü kontrol etmesi, her birinin elde edilen kiralardan pay alması ve giderlerden de payına düşene katlanmasıdır.
21. Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payına ilişkin olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır:
 - (a) Varlığın niteliğine göre sınıflandırılmış olarak, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payı,
 - (b) Üstlendiği yükümlülükleri,
 - (c) İş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülüklerdeki payı,
 - (d) İş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığının giderlerindeki katlandığı payı,

- (e) İş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri.
22. Her bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payları ile ilgili olarak aşağıdaki hususları muhasebe kayıtlarına dahil eder ve finansal tablolarına yansıtır:
- (a) Bir yatırım olarak değil, varlıkların niteliğine göre sınıflamak suretiyle müştereken kontrol edilen varlıklardaki payını. Örneğin, müştereken kontrol edilen bir boru hattındaki pay, maddi duran varlık olarak sınıflandırılır.
- (b) Varlıklardaki payını finanse ederken katlanılan yükümlülükler gibi, üstlendiği yükümlülükleri.
- (c) İş ortaklığı ile ilişkili olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlenilen yükümlülüklerdeki payı.
- (d) İş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığı nedeniyle katlandığı gider payını.
- (e) Ortak girişimcinin varlıklardaki payının finansmanı ve ürünündeki payının satışı için üstlenilenler gibi, iş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri.

Ortak girişimcinin konsolide finansal tablo sunması durumunda; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ortak girişimcinin finansal tablolarına yansıtıldığından, bu kalemlerle ilgili olarak herhangi bir düzeltme yapılmasına veya diğer konsolidasyon işlemlerinin uygulanmasına gerek yoktur.

23. Müştereken kontrol edilen varlıklara ilişkin esaslar, iş ortaklığının özünü, iktisadi gerçeklerini ve genellikle hukuki şeklini yansıtır. İş ortaklığının kendisine ilişkin ayrı muhasebe kayıtları; ortak girişimciler tarafından ortaklaşa üstlenilen ve nihai olarak ortak girişimcilerin mutabakata vardıkları payları ile bağlantılı olarak katlandıkları giderlerle sınırlanabilir. Ortak girişimcilerce iş ortaklığının performansını değerlendirebilmek için yönetim kayıtları tutulabilir ancak iş ortaklığı için bireysel finansal tablo hazırlanması zorunlu değildir.

Müştereken kontrol edilen işletmeler

24. Müştereken kontrol edilen bir işletme, her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektirir. İşletme, ortak girişimcilerin arasındaki sözleşmeye bağlı düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında, diğer işletmelerle aynı şekilde faaliyet gösterir.
25. Müştereken kontrol edilen bir işletme, iş ortaklığının varlıklarını kontrol eder, giderlerini ve yükümlülüklerini üstlenir ve gelire hak kazanır. Kendi adına sözleşmeler yapabilir ve iş ortaklığının faaliyeti için finansman sağlayabilir. Bazı müştereken kontrol edilen işletmelerde ortak girişimcinin iş ortaklığının ürününden pay alması da söz konusu olabileceği gibi, her ortak girişimci müştereken kontrol edilen işletmenin kârında pay hakkına sahiptir.
26. Müştereken kontrol edilen işletmeye yaygın bir örnek; iki ortak girişimcinin faaliyetlerini, ilgili varlıklarını ve yükümlülüklerini müştereken kontrol edilen bir işletmeye aktarmak suretiyle belirli bir iş alanında birleştirmesidir. Bir başka örnek; bir işletmenin resmi kuruluşlar veya başka bir birim ile müştereken kontrol ettiği ayrı bir işletme kurmak suretiyle, yabancı bir ülkede resmi kuruluşlar veya başka bir birimin işbirliğiyle ticari bir işe başlamasıdır.
27. Müştereken kontrol edilen işletmelerin birçoğu esasen müştereken kontrol edilen faaliyetler veya müştereken kontrol edilen varlıklara benzerdir. Örneğin; ortak girişimciler vergi veya başka gerekçelerle, petrol boru hattı gibi müştereken kontrol edilen bir varlığı müştereken kontrol edilen bir işletmeye devredebilir. Benzer şekilde ortak girişimciler ortaklaşa yönetilecek müştereken kontrol edilen bir işletmenin varlıklarına katkıda bulunabilir. Bazı müştereken kontrol edilen faaliyetler, ilgili faaliyetin önemli proje, pazarlama, dağıtım veya ürünün satış sonrası hizmetleri gibi yönleriyle ilgilenmek için müştereken kontrol edilen bir işletmenin kurulmasını da içerir.
28. Müştereken kontrol edilen bir işletme, diğer işletmelerin yaptığı gibi kendi muhasebe kayıtlarını tutar ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olarak finansal tablolarını hazırlar ve sunar.
29. Her ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmeye genellikle nakit veya başka kaynakları ile katkıda bulunur. Bu katkılar, ortak girişimcinin muhasebe kayıtlarına dahil edilir ve finansal tablolarına müştereken kontrol edilen işletmedeki bir yatırım olarak yansıtılır.

Ortak girişimcinin finansal tabloları

Oransal konsolidasyon

30. Bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payını oransal konsolidasyon veya Paragraf 38’de tanımlanan alternatif yöntem ile finansal tablolarına yansıtır. Oransal konsolidasyonun kullanılması durumunda aşağıda yer verilen iki raporlama biçiminden biri uygulanır.
31. Bir ortak girişimci, bağlı ortaklıklarda yatırımları olup olmadığına veya finansal tablolarını konsolide finansal tablolar olarak tanımlayıp tanımlamadığına bakılmaksızın, müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payını oransal konsolidasyon için öngörülen iki raporlama şekline birini kullanarak finansal tablolarına yansıtır.
32. Ortak girişimci tarafından müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payın muhasebeleştirilmesinde; iş ortaklığının kendine özgü yapısı veya biçiminden ziyade, anlaşmanın ekonomik gerçekliği ve özünü yansıtması gerekir. Müştereken kontrol edilen bir işletmede ortak girişimci, girişimin varlık ve yükümlülüklerindeki payları aracılığı ile gelecekteki ekonomik yararlarıdaki payı üzerinde kontrole sahiptir. Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen ortaklığın varlıkları, yükümlülükleri, gelir ve giderlerindeki payını Paragraf 34’de tanımlanan oransal konsolidasyona ilişkin iki raporlama biçiminden birisini kullanarak muhasebeleştirmek suretiyle, bu öz ve ekonomik gerçekliği konsolide finansal tablolarına yansıtır.
33. Ortak girişimcinin oransal konsolidasyon uygulaması, finansal durum tablosunun (*bilançosunun*) müştereken kontrol ettiği varlıklardaki payını ve müştereken sorumlu olduğu yükümlülüklerdeki payını içermesi anlamına gelir. Ortak girişimcinin kapsamlı gelir tablosu, müştereken kontrol edilen işletmenin gelir ve giderlerindeki payını içerir. Oransal konsolidasyonun uygulanması ile uyumlu olan işlemlerin birçoğu TMS 27’de açıklanan bağlı ortaklıkların konsolidasyonuna ilişkin işlemlerle benzerdir.
34. Oransal konsolidasyon uygulanırken farklı raporlama biçimleri kullanılabilir. Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmenin aktif, pasif, gelir ve giderlerinin her birinden payına düşen kısmını kendi finansal tablolarında satır satır benzer kalemler ile birleştirebilir. Örneğin; müştereken kontrol edilen işletmenin stoklarındaki payını kendi stokları ile ve müştereken kontrol edilen işletmenin maddi duran varlıklarını kendi maddi duran varlıkları ile birleştirebilir. Ya da ortak girişimci, finansal tablolarına müştereken kontrol edilen işletmenin aktif, pasif, gelir ve giderlerinin her birinden payına düşen kısmı için ayrı satırlar ilave edebilir. Örneğin, müştereken kontrol edilen işletmenin dönen varlıklarındaki payını kendi dönen varlıklarının bir parçası olarak ayrıca gösterebilir; müştereken kontrol edilen işletmenin maddi duran varlıklarındaki payını kendi maddi duran varlıklarının bir parçası olarak ayrıca gösterebilir. Bu raporlama biçimlerinin her ikisi de kar veya zarar miktarları ile varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin her birinin aynı ana sınıflar altında raporlanması sonucunu doğurur. Her iki raporlama biçimi de bu Standart hükümlerine uygundur.
35. Oransal konsolidasyon uygulanırken hangi raporlama biçimi kullanılırsa kullanılsın, yasal bir mahsuplaşma hakkı olmadıkça ve netleştirme, varlıkların paraya çevrilmesi veya borçların ödenmesine ilişkin beklentiyi temsil etmedikçe, herhangi bir varlığın veya borcun diğer borçlar veya varlıklar ile indirimi veya herhangi bir gelir veya giderin başka gelir veya giderlerden indirimi suretiyle netleştirme yapılamaz.
36. Bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletme üzerindeki müşterek kontrol hakkının son bulunduğu tarihten itibaren oransal konsolidasyon uygulamasına son verir.
37. Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmedeki payı üzerindeki kontrolünün son bulunduğu tarihten itibaren oransal konsolidasyon kullanmayı bırakır. Bu durum örneğin, ortak girişimcinin katılım payını elden çıkarttığı veya ortak girişimcinin müştereken kontrol edilen ortaklık üzerindeki dışsal kısıtlamalar nedeniyle artık müşterek kontrolünün olmadığı zaman, söz konusu olabilir.

Özkaynak yöntemi

38. Paragraf 30’da açıklanan oransal konsolidasyon yöntemine alternatif olarak ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmedeki payını özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir.
39. Bir ortak girişimci, bağlı ortaklıklarda yatırımları olup olmadığına veya finansal tablolarını konsolide finansal tablolar olarak tanımlayıp tanımlamadığına bakılmaksızın, müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payını özkaynak yöntemini kullanarak finansal tablolarına yansıtır.

40. Bazı ortak girişimciler müştereken kontrol edilen işletmelerdeki paylarını TMS 28’de açıklandığı gibi özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir. Özkaynak yönteminin kullanımı, kontrol edilen kalemlerin müştereken kontrol edilen kalemlerle birleştirilmesinin uygun olmadığı ve ortak girişimcilerin müştereken kontrol edilen işletmede müşterek kontrolden ziyade önemli etkiye sahip olduğu görüşüne dayanır. Bu Standart, esas itibarıyla özkaynak yönteminin kullanımını tavsiye etmez, çünkü oransal konsolidasyon ortak girişimcinin müştereken kontrol edilen işletmedeki katılım payının özü ve ekonomik gerçekliğini, yani ortak girişimcinin gelecekteki ekonomik faydadan alacağı payı üzerindeki kontrolünü, daha iyi yansıtır. Bununla birlikte, bu Standart, özkaynak yönteminin müştereken kontrol edilen işletmelerdeki paylarının muhasebeleştirilmesinde alternatif bir yaklaşım olarak kullanılmasına izin verir.
41. Bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletme üzerindeki müşterek kontrolünün veya önemli etkisinin son bulunduğu tarihten itibaren özkaynak yöntemi uygulamasına son verir.

Oransal konsolidasyon ve özkaynak yöntemine ilişkin muafiyetler

42. TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan müştereken kontrol edilen işletmelerdeki paylar, TFRS 5 hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir.
43. Daha önceden satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payın, bu şekilde sınıflandırılmak için geçerli kriterleri kaybetmesi durumunda; satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığı tarihten itibaren oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Buna uygun olarak, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmadan sonraki dönemlerin finansal tabloları düzeltilir.
44. “-”

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 31’in 45 ve 45A Paragraflarını aşağıdaki şekilde uygular]

45. Bir yatırımcı, işletme üzerindeki müşterek kontrolünü sona erdirdiğinde, müşterek olarak kontrol edilen işletme, kontrolün sona erdiği tarihten itibaren bağlı ortaklık ya da iştirake dönüşmedikçe, söz konusu yatırım tutarını TMS 39 uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek olarak kontrol edilen bir işletmenin yatırımcının bağlı ortaklığı haline geldiği tarihten itibaren yatırımcı, kendi payını TMS 27 ve TFRS 3 İşletme Birleşmeleri (2008 yılında yayımlanan) uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek olarak kontrol edilen bir işletmenin yatırımcının iştiraki haline geldiği tarihten itibaren, yatırımcı kendi payını TMS 28 uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek kontrolün kaybı söz konusu olduğunda, yatırımcı eskiden müşterek olarak kontrol ettiği işletmedeki her türlü yatırımını gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer.

Yatırımcı, müşterek kontrolünün sona erdiği tarih itibarıyla;

(a) Müşterek olarak kontrol edilen işletmedeki payların bir kısmının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların ve geriye kalan yatırımların gerçeğe uygun değeri ile

(b) Yatırımın defter değeri,

arasındaki farkı kar veya zararda muhasebeleştirir.

- 45A. Bir yatırımın müştereken kontrol edilen işletme olma niteliği sona erdiğinde ve ilgili yatırım TMS 39’a göre muhasebeleştirildiğinde, söz konusu yatırımın gerçeğe uygun değeri olarak, TMS 39’a göre bir finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmedeki gerçeğe uygun değeri dikkate alınır.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 31’in 45 ve 45A Paragraflarını aşağıdaki şekilde uygular]

45. İşletme üzerindeki müşterek kontrolü sona eren bir yatırımcı, önceden müştereken kontrol edilen işletmenin kontrolün sona erdiği tarihten itibaren bağlı ortaklık ya da iştirak niteliğine dönüşmediği durumlarda, geriye kalan yatırımını müşterek kontrolün sona erdiği tarihten itibaren TFRS 9 ve TMS 39 uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek olarak kontrol edilen bir işletmenin yatırımcının bağlı ortaklığı haline geldiği tarihten itibaren yatırımcı, kendi payını TMS 27 ve TFRS 3 İşletme Birleşmeleri (2008 yılında yayımlanan) uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek olarak kontrol edilen bir işletmenin yatırımcının iştiraki haline geldiği tarihten itibaren, yatırımcı kendi payını TMS 28 uyarınca

muhasebeleştirir. Müşterek kontrolün kaybı söz konusu olduğunda, yatırımcı eskiden müşterek olarak kontrol ettiği işletmedeki her türlü yatırımını gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer.

Yatırımcı, müşterek kontrolünün sona erdiği tarih itibariyle;

(a) Müşterek olarak kontrol edilen işletmedeki payların bir kısmının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların ve geriye kalan yatırımların gerçeğe uygun değeri ile

(b) yatırımın defter değeri,

arasındaki farkı kar veya zararda muhasebeleştirir.

45A. Bir yatırımın müştereken kontrol edilen işletme olma niteliği sona erdiği ve ilgili yatırımın TFRS 9 ve TMS 39'a göre muhasebeleştirildiği durumlarda, söz konusu yatırımın müştereken kontrol edilen işletme niteliğini kaybettiği tarihteki gerçeğe uygun değeri, bu yatırımın TFRS 9'a göre finansal varlık olarak ilk kez muhasebeleştirildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 31'in 45 ve 45A Paragraflarını aşağıdaki şekilde uygular]

45. İşletme üzerindeki müşterek kontrolü sona eren bir yatırımcı, önceden müştereken kontrol edilen işletmenin kontrolün sona erdiği tarihten itibaren bağlı ortaklık ya da iştirak niteliğine dönüşmediği durumlarda, geriye kalan yatırımını müşterek kontrolün sona erdiği tarihten itibaren TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek olarak kontrol edilen bir işletmenin yatırımcının bağlı ortaklığı haline geldiği tarihten itibaren yatırımcı, kendi payını TMS 27 ve TFRS 3 İşletme Birleşmeleri (2008 yılında yayımlanan) uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek olarak kontrol edilen bir işletmenin yatırımcının iştiraki haline geldiği tarihten itibaren, yatırımcı kendi payını TMS 28 uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek kontrolün kaybı söz konusu olduğunda, yatırımcı eskiden müşterek olarak kontrol ettiği işletmedeki her türlü yatırımını gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer.

Yatırımcı, müşterek kontrolünün sona erdiği tarih itibariyle;

(a) Müşterek olarak kontrol edilen işletmedeki payların bir kısmının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların ve geriye kalan yatırımların gerçeğe uygun değeri ile

(b) Yatırımın defter değeri,

arasındaki farkı kar veya zararda muhasebeleştirir.

45A. Bir yatırımın müştereken kontrol edilen işletme olma niteliği sona erdiği ve ilgili yatırımın TFRS 9'a göre muhasebeleştirildiği durumlarda, söz konusu yatırımın müştereken kontrol edilen işletme niteliğini kaybettiği tarihteki gerçeğe uygun değeri, bu yatırımın TFRS 9'a göre finansal varlık olarak ilk kez muhasebeleştirildiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilir.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 31'in 45B Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

45B. Bir yatırımcı, işletmenin müşterek kontrolünü kaybederse, söz konusu yatırımcı müşterek kontrol edilen işletmenin ilgili varlıklarının ve borçlarının doğrudan elden çıkarılması durumunda, gereken aynı esasa bağlı kalarak cari dönemde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen bütün tutarları finansal tablolara yansıtır. Bu nedenle, daha önce cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılan kazanç veya zarar, ilgili varlıkların ve borçların elden çıkarılması durumunda kar veya zararda yeniden sınıflandırıldığında, yatırımcı işletmedeki müşterek kontrolünü kaybettiğinde özkaynaklardaki kazanç veya zararı kar veya zararda (sınıflandırma düzeltmesi olarak) yeniden sınıflandırır. Örneğin; müştereken kontrol edilen bir işletmenin satışa hazır finansal varlıkları varsa ve yatırımcı işletmedeki müşterek kontrolünü kaybediyorsa, yatırımcı bu varlıklarla ilişkili olarak daha önce cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılan kazanç veya zararı, kar veya zararda yeniden sınıflandırır. Müşterek kontrol edilen bir işletmede yatırımcının sahiplik payı azalır ve yatırım müştereken kontrol edilen işletme olarak varlığını sürdürürse, yatırımcı daha önce cari dönemde kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kar veya zararı sadece oransal bir tutar olarak yeniden sınıflandırır.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 31'in 45B Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

45B. Bir yatırımcı, işletmenin müşterek kontrolünü kaybederse, söz konusu yatırımcı müşterek kontrol edilen işletmenin ilgili varlıklarının ve borçlarının doğrudan elden çıkarılması durumunda, gereken aynı esasa bağlı kalarak cari dönemde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen bütün tutarları finansal tablolara yansıtır. Bu nedenle, daha önce cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılan kazanç veya zarar, ilgili varlıkların ve borçların elden çıkarılması durumunda kar veya zararda yeniden sınıflandırıldığında, yatırımcı işletmedeki müşterek kontrolünü kaybettiğinde özkaynaklardaki kazanç veya zararı kar veya zararda (sınıflandırma düzeltmesi olarak) yeniden sınıflandırır. **Örneğin; müştereken kontrol edilen bir işletmenin yurtdışındaki işletme ile ilgili olarak birikimli kur farkları varsa ve yatırımcı işletmedeki müşterek kontrolünü kaybediyorsa, yatırımcı yurtdışındaki işletme ile ilişkili olarak daha önce cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılan kazanç veya kaybı, kâr veya zararda yeniden sınıflandırır.** Müştereken kontrol edilen bir işletmede yatırımcının sahiplik payı azalır ve yatırım müştereken kontrol edilen işletme olarak varlığını sürdürürse, yatırımcı daha önce cari dönemde kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kar veya zararı sadece oransal bir tutar olarak yeniden sınıflandırır.

Ortak girişimcinin bireysel finansal tabloları

46. Müştereken kontrol edilen bir işletmedeki pay, ortak girişimcinin bireysel finansal tablolarında TMS 27'nin 38-43 üncü Paragrafları uyarınca muhasebeleştirilir.
47. Bu Standart hangi işletmelerin kamuoyunun kullanımı için bireysel finansal tablolar hazırlayacağı hususunu düzenlemez.

İş ortaklığı ile ortak girişimci arasındaki işlemler

48. Bir ortak girişimci tarafından bir iş ortaklığına varlık satılması veya katılım payı olarak yatırılması durumunda, işlemde kaynaklanan her türlü kar veya zararın muhasebeleştirilmesi işlemin özünü yansıtmalıdır. Varlıkların iş ortaklığında bulunması ve ortak girişimcinin mülkiyetin getirdiği önemli risk ve getirileri aktarması durumunda, sadece diğer ortak girişimcilerin paylarına isabet eden kar veya zarar finansal tablolara yansıtılır.¹ Ortak girişimci, katkı veya satışın dönen varlıkların net kârının azalmasına veya bir değer düşüklüğü zararına kanıt oluşturması durumunda, tüm zararı finansal tablolarına yansıtır.
49. Bir ortak girişimcinin, iş ortaklığından varlık satın alması durumunda, bağımsız bir tarafa bu varlıkları tekrar satıncaya kadar iş ortaklığının bu işlemde kaynaklanan kârlarından kendisine düşen payı finansal tablolarına yansıtılmaz. Ortak girişimci, bu işlemlerin sonucunda oluşan zarardan payına düşen miktarı, kâr durumunda olduğu gibi kayda alır ancak, dönen varlıkların net kârının azaldığına veya bir değer düşüklüğü zararı olduğuna ilişkin bir emare olması halinde bu zararlar hemen finansal tablolara yansıtılır.
50. Bir ortak girişimci ile iş ortaklığı arasındaki işlemin varlıkta değer azalışına dair kanıt sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi için ortak girişimci, varlığın geri kazanılabilir tutarını "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardına göre tespit eder. Kullanım değeri tespit edilirken, ortak girişimci varlığın devamlı kullanımına ve iş ortaklığı tarafından nihai olarak elden çıkarılışına bağlı olarak gelecekteki nakit akımlarını tahmin eder.

İş ortaklıklarındaki payların yatırımcının finansal tablolarında raporlanması

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 31'in 51 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

51. İş ortaklığındaki yatırımı üzerinde müştereken kontrolü olmayan bir yatırımcı bu yatırımı TMS 39 uyarınca veya iş ortaklığında önemli etkiye sahip ise TMS 28 uyarınca muhasebeleştirir.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 31'in 51 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

51. İş ortaklığındaki yatırımı üzerinde müştereken kontrolü olmayan bir yatırımcı bu yatırımı TFRS 9 ve TMS 39 uyarınca veya iş ortaklığında önemli etkiye sahip ise TMS 28 uyarınca muhasebeleştirir.

¹ Bakınız: 13 no'lu Yorum: Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler-Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 31’in 51 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular*]

51. İş ortaklığındaki yatırımı üzerinde müştereken kontrolü olmayan bir yatırımcı bu yatırımı TFRS 9 uyarınca veya iş ortaklığında önemli etkiye sahip ise TMS 28 uyarınca muhasebeleştirir.

İş ortaklığının işletmecileri

52. Bir iş ortaklığının işletmeci veya yöneticilerinin aldıkları her türlü ücret “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca muhasebeleştirilir.
53. Bir veya daha fazla ortak girişimci, iş ortaklığının işletmeciliğini veya yöneticiliğini üstlenebilir. İşletmecilere bu tür görevleri için genellikle bir yönetim ücreti ödenir. Ücretler, iş ortaklığı tarafından gider olarak muhasebeleştirilir.

Açıklama

54. Bir ortak girişimci, diğer koşullu yükümlülüklerin tutarından ayrı olarak, zarar ihtimali düşük olmadıkça, aşağıdaki koşullu yükümlülüklerin toplam tutarını finansal tablolarında açıklar:
- (a) Ortak girişimcinin iş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak maruz kaldığı koşullu yükümlülükler ve diğer ortak girişimcilerle müştereken maruz kaldıkları her bir koşullu yükümlülükteki payı;
 - (b) Ortak girişimcinin koşullu olarak yükümlü olduğu, iş ortaklığının koşullu yükümlülüklerindeki payı ve
 - (c) İş ortaklığının diğer ortak girişimcilerinin yükümlülükleri için ortak girişimcinin koşullu olarak borçlu olması nedeniyle ortaya çıkan koşullu yükümlülükler.
55. Ortak girişimci diğer taahhütlerinden ayrı olarak, iş ortaklığındaki payına ilişkin aşağıdaki taahhütlerinin toplam tutarını açıklar:
- (a) İş ortaklıklarındaki payları ile ilgili olarak ortak girişimcinin her türlü sermaye taahhüdü ve diğer ortak girişimcilerle birlikte girdiği sermaye taahhütlerindeki payı,
 - (b) İş ortaklıklarının kendi sermaye taahhütlerindeki payı.
56. Bir ortak girişimci, önemli iş ortaklıklarındaki paylarının bir listesi ve türleri ile müştereken kontrol edilen işletmelerdeki sahiplik haklarının oranlarını açıklar. Müştereken kontrol edilen işletmelerdeki paylarını oransal konsolidasyon için aynı satırların toplandığı raporlama biçimi veya özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştiren bir ortak girişimci, iş ortaklıklarındaki payları ile bağlantılı olan her dönen varlığın, uzun vadeli varlığın, kısa vadeli borcun, uzun vadeli borcun, gelirin ve giderin toplam tutarını açıklar.
57. Bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki paylarını muhasebeleştirirken kullandığı yöntemi açıklar.
58. “-”
- 58A. TMS 27 (2008 yılında yayımlanan) uyarınca 45 ve 46 ncı Paragraflar değiştirilmiş; 45A ve 45B Paragrafları eklenmiştir. 46 ncı Paragrafta yapılan değişiklik geriye dönük olarak, 45 inci Paragrafta yapılan değişiklik ile 45A ve 45B Paragraflarını ileriye yönelik olarak 1 Temmuz 2009 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık dönemlerde uygulanır. TMS 27’nin (2008 yılında yayımlanan) daha erken bir dönemde uygulanması halinde, ilgili değişiklikler de söz konusu önceki dönemde uygulanır.
- 58B. “-”
- 58C. “-”
- 58D. 58A Paragrafındaki değişiklik 1 Temmuz 2010 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık dönemlerde uygulanır. Değişikliklerin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. İlgili değişikliğin 1 Temmuz 2010 tarihinden önce uygulanması halinde, bu husus dipnotlarda açıklanır.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını* (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 31’in 58E Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

58E. Ekim 2010’da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 1 ve 45–45B ile 51 Paragrafları değiştirilmiş ve 58C Paragrafı silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010’da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.

59. “-”