

T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MÜŞTEREK FAALİYETLER VE İŞ ORTAKLIKLARI FAALİYETLERİNİN
RAPORLANMASI VE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Doktora Tezi


Hazırlayan
Seçil ÖZTÜRK

Tez DanıŐmanı
Yrd. Doç.Dr. İsmail ELAGÖZ

anakkale-2015

TAAHHÜTNAME

Doktora Tezi olarak sunduğum ‘‘Müşterek Faaliyetler ve İş Ortaklıkları Faaliyetlerinin Raporlanması ve Ortaya Çıkan Sorunlar’’ adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

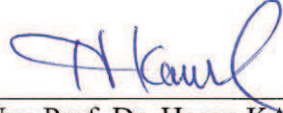


29./05/2015

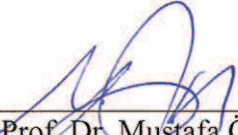
Seçil ÖZTÜRK

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

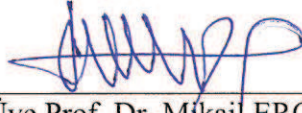
Seçil ÖZTÜRK'e ait Müşterek Faaliyetler ve İş Ortaklıkları Faaliyetlerinin Raporlanması ve Ortaya Çıkan Sorunlar adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında **DOKTORA TEZİ** olarak oybirliği ile kabul edilmiştir.



Üye Prof. Dr. Hasan KAVAL



Üye Prof. Dr. Mustafa Ömer İPÇİ

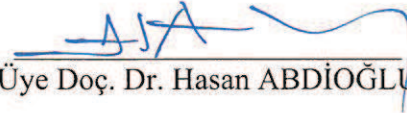


Üye Prof. Dr. Mikail EROL



Üye Yrd. Doç. Dr. İsmail ELAGÖZ

(Danışman)

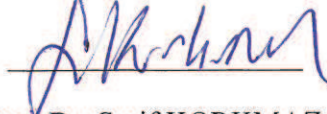


Üye Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU

Tez No : 10107737

Tez Savunma Tarihi : 29.05.2015

ONAY



Doç. Dr. Şerif KORKMAZ

Enstitü Müdürü

22/04/2016

MÜŞTEREK FAALİYETLER VE İŞ ORTAKLIKLARI FAALİYETLERİNİN RAPORLANMASI VE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

ÖZET

İşletmeler arasındaki ittifaklar, ekonomik ve hukuki bağımsızlığını koruyan işletmeler arasında yapılan işbirliğine dayalı anlaşmalardır. Literatürde; stratejik ittifaklar, işletme ittifakları, iş ortaklıkları, işbirliği anlaşmaları gibi çeşitli kavramlarla adlandırılmaktadır. İşletmeler arasındaki ittifakların muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nda ortak iş yapmaya yönelik işletmeler arasındaki ittifaklar 11 no'lu Müşterek Anlaşmalar Standardı'nda düzenlenmiştir. Standart kapsamında müşterek anlaşmalar; müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olmak üzere ikiye ayrılmıştır. İttifaklara yönelik olarak; Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nde, Avrupa Birliği Yönergeleri'nde ve ülkemiz mevzuatında çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Bu çeşitlilik kavram kargaşasına sebep olmakta, ittifakların sınıflandırılmasını ve raporlanmasını zorlaştırmaktadır. Çalışmanın amacı, işletmeler arasındaki ittifakların sınıflandırılarak muhasebe standartlarıyla ilişkilendirilmesi, müşterek anlaşmalar kapsamındaki müşterek faaliyetlerin ve iş ortaklıklarının birbirlerinden ayırt edilme kriterlerinin belirlenmesi, bu iş modellerinin raporlanması, bu konudaki sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerilerinin sunulmasıdır. Bu kapsamda, işletmeler arasındaki ittifaklar ve muhasebe standartlarındaki ilgili düzenlemeler incelenmiş, inşaat sektöründe faaliyet gösteren üç farklı şirketin Ankara'da bir kamu binası inşaatı için Türk Hukuku'na uygun olarak "iş ortaklığı" adı altında kurdukları ortaklık uygulama örneği olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın sonucunda, işletmeler arasındaki ittifaklar muhasebe standartlarıyla ilişkilendirilmiş, müşterek faaliyet ve iş ortaklıklarının birbirlerinden ayırt edilme kriterleri belirlenmiş, Türk Hukuku'na göre "iş ortaklığı" olarak kabul edilen ve raporlanan anlaşmaların Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına göre müşterek faaliyet olduğu tespit edilmiş, muhasebe ve raporlama uygulamalarına yer verilmiştir. Ayrıca muhasebe ve raporlamaya ilişkin sorunlar belirtilerek, öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İşletmeler Arasındaki İttifaklar, Müşterek Anlaşmalar, Müşterek Faaliyetler, İş Ortaklıkları, Müşterek Anlaşmaların Raporlanması, İnşaat Muhasebesi.

REPORTING OF JOINT VENTURES AND JOINT OPERATIONS AND EMERGING PROBLEMS

ABSTRACT

Alliances between enterprises are the agreements which are based on the collaboration of the enterprises that protect their economic and legal independences. In the literature, they are named with different concepts such as strategic alliances, joint ventures, business alliances, and cooperation agreements. The accounting and financial reporting practices of the alliances between enterprises are the subjects of this study.

The alliances between enterprises which are oriented to do joint business at the International Standards of Accounting / Financial Reporting are arranged in the Standard of Joint Agreements no: 11. Joint Agreements within the context of the standard are divided into two; joint ventures and joint operations. For Alliances, various arrangements are available in the Generally Accepted Accounting Principles of US, European Union Directives and legislations of our country. This variety leads to contradiction in terms and makes difficult to classify and report alliances. 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, detecting problems about this issue and presenting solution suggestions. In this context, the alliances between enterprises and the regulations about accounting standards were examined. Also, the partnership which was established under the name of “joint venture” in compliance with Turkish Law by three different companies operating in construction sector for the construction of a public building in Ankara was evaluated as an application example.

In the conclusion of study, the alliances between enterprises were associated with accounting standards, the criteria to distinguish joint operation and joint venture from each other were determined, it was detected that the agreements which are accepted and reported as “joint venture” by Turkish Law are joint operations in compliance with Accounting/ Financial Reporting Standards of Turkey, accounting and reporting applications were given a place. Moreover, some problems about accounting and reporting were stated and some suggestions were offered.

Keywords: Alliances Between Enterprises, Joint Agreements, Joint Operations, Joint Ventures, Reporting of Joint Agreements, Construction Accounting.

ÖNSÖZ

Tez çalışmam boyunca desteğini esirgemeyen, bilgi ve deneyimleriyle yol gösteren çok kıymetli hocam Sayın Prof. Dr. Hasan KAVAL'a saygılarımı sunar, teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca hocalarım Sayın Prof. Dr. Mustafa Ömer İPÇİ, Sayın Prof. Dr. Mikail EROL, Sayın Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU ve Sayın Yrd. Doç. Dr. İsmail ELAGÖZ'e tezime katkılarından dolayı teşekkür ederim.

Akademik yaşamıma başlamama vesile olan, bilgi ve deneyimiyle sürekli katkı veren ve desteğini her zaman hissettiğim çok kıymetli hocam Sayın Prof. Dr. Mevlüt Karakaya'ya saygılarımı ve şükranlarımı sunarım.

Bugünlere gelmemde her türlü desteği sağlayan, eğitimim için büyük fedakarlıklar gösteren ve üzerimde büyük emeğe sahip canım aileme saygı ve sevgilerimi sunar, çok teşekkür ederim.

Son olarak, 2211-Yurt İçi Doktora Burs Programı kapsamında sağladığı destekten ötürü TÜBİTAK Bilim İnsanı Destekleme Daire Başkanlığı birimine teşekkür ederim.

Seçil ÖZTÜRK

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BÖLÜM I

İŞLETMELERİN ORTAK BİR İŞ YAPMA KONUSUNDA ÖRGÜTLENME ŞEKİLLERİ

1. İşletmeler Arası İttifaklar.....	5
1.1 İşletmeler Arası İttifakların Hukuki Yapısı	8
1.2 İşletmeler Arası İttifakların Sınıflandırılması.....	10
1.2.1 Sözleşmeli İttifaklar	11
1.2.2 İş Ortaklıkları	12
2. Sözleşmeli İttifaklar.....	12
2.1 Sözleşmeli İttifak Çeşitleri.....	13
2.1.1 Araştırma-Geliştirme Anlaşmaları ve Teknoloji İşbirlikleri.....	13
2.1.2 Uzmanlık Anlaşmaları	14
2.1.3 Müşterek Kontrol Edilen Varlıklara İlişkin Anlaşmalar.....	15
2.1.4 Fikri Mülkiyet Haklarının Paylaşımına İlişkin Anlaşmalar	16
2.1.5 Müşterek Pazarlama Anlaşmaları	17
2.1.6 Yapı (Eser) Projelerine Yönelik Anlaşmalar	17
2.1.6.1 Entegre İş Ortaklığı	18
2.1.6.2 Konsorsiyum	23
2.2 Sözleşmeli İttifakların Hukuki Yapısı ve Niteliği	28
2.2.1 Sözleşmeli İttifakların Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi	29
2.2.1.1 Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme.....	29
2.2.1.2 Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme	29

3. İş Ortaklıkları.....	30
3.1 İş Ortaklığının Tanımı	31
3.2 İş Ortaklığının Unsurları	33
3.3 İş Ortaklığının Tarihsel Gelişimi	34
3.4 İşletmeleri İş Ortaklığına Yönelten Sebepler ve İş Ortaklığının Taşıdığı Riskler....	36
3.5 İş Ortaklığının Türleri	39
3.5.1 Kuruluş Şekillerine Göre İş Ortaklıkları	39
3.5.2 Faaliyet Alanlarına Göre İş Ortaklıkları	40
3.5.2.1 İnşaat Sektöründe İş Ortaklığı.....	40
3.5.2.2 Petrol ve Maden Sektöründe İş Ortaklığı	41
3.5.2.3 Diğer Sektörlerde İş Ortaklığı	42
3.5.3 Ulusal - Uluslararası İş Ortaklıkları	42
3.5.4 Ortakların Niteliğine Göre İş Ortaklıkları.....	44
3.5.5 Yatay ve Dikey İş Ortaklıkları	45
3.5.6 Avrupa Birliği ve Ülkemiz Rekabet Hukuku Düzenlemeleri Açısından İş Ortaklıkları	46
3.6 İş Ortaklığı ile Diğer Benzer Yapılar Arasındaki Farklılıklar	49
3.6.1 İş Ortaklığı İle Konsorsiyum Arasındaki Farklılıklar	49
3.6.2 İş Ortaklığı İle Holding Arasındaki Farklılıklar.....	50
3.6.3 İş Ortaklığı İle Şirket Birleşmeleri Arasındaki Farklılıklar	50
3.6.4 İş Ortaklığı İle Konzern Arasındaki Farklılıklar	51
3.6.5 İş Ortaklığı İle Kartel Arasındaki Farklılıklar.....	51
3.6.6 İş Ortaklığı İle Partnership Arasındaki Farklılıklar	51
3.7 İş Ortaklığının Oluşturulma Aşamaları ve Sözleşmeleri	53
3.7.1 Ön Kuruluş Sözleşmesi	53
3.7.2 Temel Sözleşme (İş Ortaklığı Sözleşmesi)	54
3.7.3 Ortaklık Sözleşmesi (Esas Sözleşme)	55
3.7.4 Tabi Sözleşmeler (Satelit-Uydu Sözleşmeler)	55
3.8 İş Ortaklığının Hukuki Yapısı ve Niteliği.....	59
3.8.1 Partnership (Ortaklık).....	60
3.8.2 Kurumsal İş Ortaklıkları (Corporate Joint Venture)	60
3.8.3 Karma (Hybrid) Yapılar	61

BÖLÜM II

MUHASEBE STANDARTLARINDA ORTAK İŞ YAPMA ŞEKİLLERİ

1.Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'ndaki (IAS/IFRS) Düzenlemeler.....	63
1.1 Kontrol Gücü Düzeyine Göre Özkaynak Yatırımlarının Sınıflandırılması	65
1.1.1 Tam Kontrolün Olduğu Durumlar	66
1.1.2 Önemli Etkinin Olduğu Durumlar	67
1.1.3 Müşterek Kontrolün Olduğu Durumlar.....	68
1.1.4 Önemsiz Etkinin Olduğu Durumlar	70
1.2 Müşterek Anlaşmalar ve Müşterek Anlaşmaların Yapılandırılması.....	72
1.2.1 Ayrı Aracın Hukuki Yapısı	77
1.2.2 Anlaşmanın Sözleşmeye Bağlı Olması	78
1.2.3 Diğer Durum ve Koşullar.....	80
1.3 Müşterek Anlaşmaların Raporlanması.....	82
1.3.1 Müşterek Faaliyetlerin Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolarda Raporlanması.....	85
1.3.1.1 Müşterek Kontrole Sahip Olan Müşterek Faaliyet Katılımcıları	85
1.3.1.2 Müşterek Kontrole Sahip Olmayan Müşterek Faaliyet Katılımcıları	104
1.3.2 İş Ortaklığının Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolarda Raporlanması.....	105
1.3.2.1 İş Ortaklığının Konsolide Finansal Tablolarda Raporlanması	105
1.3.2.1.1 Müşterek Kontrole Sahip Olan İş Ortaklığı Katılımcıları	105
1.3.2.1.2 Müşterek Kontrole Sahip Olmayan İş Ortaklığı Katılımcıları	108
1.3.2.2 İş Ortaklığının Bireysel Finansal Tablolarda Raporlanması	109
1.3.2.2.1 Müşterek Kontrole Sahip Olan İş Ortaklığı Katılımcıları	109
1.3.2.2.2 Müşterek Kontrole Sahip Olmayan İş Ortaklığı Katılımcıları	110
1.3.2.3 İş Ortaklıklarına İlişkin Açıklamalar.....	110
1.4 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nda Planlanan Yenilikler	111
2. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ndeki (U.S. GAAP) Düzenlemeler.....	113
2.1 İş Ortaklığı.....	116
2.1.1 İş Ortaklığının Raporlanması	118
2.2 İşbirlikçi Anlaşmalar.....	122

2.2.1 İşbirlikçi Anlaşmaların Raporlanması.....	123
3. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması	125
4. Avrupa Birliği Düzenlemeleri	128
4.1 Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Düzenlemeler	128
4.1.1 2013/34 Sayılı AB Yönergesi	130
4.2 Rekabet Hukuku Düzenlemeleri	138
5. Türkiye'deki Düzenlemeler	139
5.1 Türk Ticaret Kanunu'ndaki (TTK) Düzenlemeler.....	139
5.2 Vergi Kanunları'ndaki Düzenlemeler.....	145
5.3 Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki (SPK) Düzenlemeler	147
5.4 Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'ndeki Düzenlemeler	148
5.5 Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'ndaki (TMS/IFRS) Düzenlemeler.....	150

BÖLÜM III

MÜŞTEREK ANLAŞMALARLA İLİŞKİN MUHASEBE VE RAPORLAMA ÖRNEĞİ

1. Çalışmanın Metodolojisi.....	152
1.1 Çalışmanın Amacı ve Önemi.....	155
1.2 Çalışmanın Yöntemi	155
1.3 Çalışmanın Problemleri	155
1.4 Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları.....	155
2. Örnek Kurumların ve Faaliyetlerin Tanıtılması	155
3. Müşterek Anlaşmalar Standardı'na Göre Anlaşmanın Niteliğinin İncelenmesi	156
3.1 Anlaşmanın Müşterek Faaliyet Olmasını Sağlayan Durumlar	158
3.1.1 Müşterek Kontrol Unsuru	158
3.1.2 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunması / Bulunmaması	158
3.1.3 Anlaşma Taraflarının Müşterek Anlaşmanın Varlıkları Üzerinde Haklara, Borçları Üzerinde Yükümlülüklerle Sahip Olması	159
3.2 Anlaşmanın İş Ortaklığı Olmasını Sağlayan Durumlar	161
3.2.1 Müşterek Kontrol Unsuru	161

3.2.2	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunması.....	161
3.2.3	Anlaşma Taraflarının Müşterek Anlaşmanın Net Varlıkları Üzerinde Haklara Sahip Olması.....	162
4.	Müşterek Aracın ve Anlaşma Taraflarının Faaliyetlerine İlişkin Ön Veriler.....	163
4.1	Müşterek Araca İlişkin Finansal Veriler.....	163
4.2	Müşterek Anlaşma Taraflarının Faaliyetlerine İlişkin Finansal Veriler.....	168
5.	Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Raporlama.....	175
5.1	Müşterek Aracın Finansal Tablolarının TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı'na Göre Düzenlenmesi.....	175
5.2	Müşterek Anlaşma Müşterek Faaliyet Olarak Kabul Edildiğinde Müşterek Anlaşma Taraflarının Muhasebesi ve Finansal Raporlaması.....	184
5.2.1	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunduğu Durumda Müşterek Faaliyetlerin Raporlanması.....	185
5.2.2	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda Müşterek Faaliyetlerin Raporlanması.....	192
5.2.2.1	A Şirketinin Müşterek Anlaşmaya İlişkin Faaliyetlerinin Raporlanması	195
5.2.2.2	B Şirketinin Müşterek Anlaşmaya İlişkin Faaliyetlerinin Raporlanması	199
5.2.2.3	C Şirketinin Müşterek Anlaşmaya İlişkin Faaliyetlerinin Raporlanması	203
5.3	Müşterek Anlaşma İş Ortaklığı Olarak Kabul Edildiğinde Müşterek Anlaşma Taraflarının Muhasebesi ve Finansal Raporlaması.....	206
5.3.1	Bireysel Finansal Tablolarda Raporlama.....	206
5.3.2	Konsolide Finansal Tablolarda Raporlama.....	206
6.	Örnek Müşterek Anlaşmada Muhasebe ve Raporlama Konusunda Tespit Edilen Sorunlar.....	213
	SONUÇ.....	216
	KAYNAKÇA.....	224
	EKLER.....	235

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:	Avrupa Birliği
BK	:	Borçlar Kanunu
Bkz.	:	Bakınız
Böl.	:	Bölüm
Çev.	:	Çeviren
D.	:	Dergi(si)
Der.	:	Derleyen
DYYK	:	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu
Ed.	:	Editör
EU	:	Avrupa Birliği
FASB	:	Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
Gzt.	:	Gazete(si)
IAS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
IAS-27	:	Bireysel Finansal Tablolar Standardı
IAS-28	:	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı
IAS-31	:	İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı
IAS-39	:	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm Standardı
IFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IFRS-9	:	Finansal Araçlar Standardı
IFRS-10	:	Konsolide Finansal Tablolar Standardı
IFRS-11	:	Müşterek Anlaşmalar Standardı
No.	:	Numara
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	:	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVGT	:	Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
Mad.	:	Madde
p.	:	Page
s.	:	Sayfa
SPK	:	Sermaye Piyasası Kanunu

TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TOKİ	:	Toplu Konut İdaresi
THP	:	Tekdüzen Hesap Planı
KGDMK:		Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP:		Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
Vol.	:	Volume
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
TL	:	Türk Lirası

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 2.1. Müşterek Anlaşmaya İlişkin Varsayımlar	69
Tablo 2.2. İş Ortaklığının IAS 31'e Göre Sınıflandırılması.....	76
Tablo 2.3. İş Ortaklıklarının ve Müşterek Faaliyetlerin Hak ve Yükümlülükleri	80
Tablo 2.4. IAS-31 ve IFRS-11'in Karşılaştırılması.....	83
Tablo 2.5. Müşterek Anlaşmaların Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolarda Raporlanması.....	84
Tablo 2.6. C Kolektif Şirketinin Hesapları ve A Şirketinin Payı	90
Tablo 2.7. A Şirketinin Elimine Edilmeden Önceki Gelir Tablosu.....	100
Tablo 2.8. A Şirketinin Elimine Edilmiş Gelir Tablosu	100
Tablo 2.9. A Şirketinin İlgili Hesaplarının Durumu.....	101
Tablo 2.10. Müşterek Faaliyetin Varlık ve Borçları.....	103
Tablo 2.11. IFRS Çerçevesinde Müşterek Anlaşmalara Ait Finansal Tablo Açıklamaları	110
Tablo 2.12. İttifaklar Açısından US GAAP ve IFRS Karşılaştırılması.....	127
Tablo 2.13. 2013/34 AB Yönergesine Göre İşletmelerin Sınıflandırılması	131
Tablo 2.14. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğe göre İşletmelerin Sınıflandırılması	132
Tablo 2.15. 2013/34 AB Yönergesine Göre Grupların Sınıflandırılması.....	132
Tablo 2.16. Şirket Yapısı Açısından Müşterek Anlaşmaların Sınıflandırılması	142
Tablo 3.1. Şirketlerin Ortaklık Payları	155
Tablo 3.2. Müşterek Aracın Yıllara Göre VUK'a Uygun Bilanço Kalemleri.....	164
Tablo 3.3. Müşterek Aracın Yıllara Göre VUK'a Uygun Gelir Tablosu Kalemleri	167
Tablo 3.4. Şirketlerin Yıllara Göre VUK'a Uygun Bilançosunda Müşterek Aracın Raporlanması.....	174
Tablo 3.5. Şirketlerin Yıllara Göre VUK'a Uygun Gelir Tablosunda Müşterek Araçtan Karın Raporlanması.....	174
Tablo 3.6. Müşterek Aracın Finansal Tablo Kalemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı Açısından Karşılaştırılması.....	183
Tablo 3.7. Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunduğu Durumda Şirketlerin 2012-2013 Yılları TMS/TFRS'ye Uygun Bilançosu	187

Tablo 3.8.	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunduğu Durumda Şirketlerin 2014-2015 Yılları TMS/TFRS'ye Uygun Bilançosu	188
Tablo 3.9.	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunduğu Durumda Şirketlerin 2012-2013 Yılları TMS/TFRS'ye Uygun Gelir Tablosu	189
Tablo 3.10.	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunduğu Durumda Şirketlerin 2014-2015 Yılları TMS/TFRS'ye Uygun Gelir Tablosu	190
Tablo 3.11.	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda A Şirketinin Yıllara Göre ve VUK'a Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri	194
Tablo 3.12.	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda B Şirketinin Yıllara Göre ve VUK'a Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri	194
Tablo 3.13.	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda C Şirketinin Yıllara Göre ve VUK'a Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri	195
Tablo 3.14.	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda A Şirketinin Yıllara Göre ve TMS/TFRS'ye Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri	199
Tablo 3.15.	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda B Şirketinin Yıllara Göre ve TMS/TFRS'ye Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri	202
Tablo 3.16.	Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda C Şirketinin Yıllara Göre ve TMS/TFRS'ye Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri	205
Tablo 3.17.	Şirketlerin Yıllara Göre Bireysel Finansal Tablo Kalemleri.....	208
Tablo 3.18.	Şirketlerin Konsolide Bilançolarında Yıllara Göre İş Ortaklığı Yatırımının Raporlanması.....	212
Tablo 3.19.	Şirketlerin Konsolide Gelir Tablolarında Yıllara Göre İş Ortaklığı Yatırımından Kaynaklanan Karın Raporlanması	212

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1.1. Stratejik İttifak Modeli	6
Şekil 1.2. Çeşitli Şekillerde İttifaklar.....	7
Şekil 1.3. İşletmeler Arası İttifakların Sınıflandırılması.....	10
Şekil 1.4. Yatay Grup Sözleşmesi.....	18
Şekil 1.5. Alt Müteahhitlere Devredilen İnşaat İşinde Sorumluluklar.....	19
Şekil 1.6. Alt Müteahhitlik Sözleşmesi ile Dikey Grup Sözleşmesi	19
Şekil 1.7. Gizli Yatay Grup Sözleşmesi.....	20
Şekil 1.8. Konsorsiyum Şeklinde Örgütlenme.....	26
Şekil 1.9. Konsorsiyum Şeklinde Örgütlenme ve Alt Müteahhitlik Durumu.....	27
Şekil 1.10. Sermayeye Dayalı İş Ortaklığı.....	41
Şekil 1.11. Teknoloji İş Ortaklığına Yönelik Tabi Sözleşmeler	56
Şekil 1.12. Elektrik Santrali İnşa Etmek ve İşletmek Amacıyla Oluşturulan İş Ortaklığına Yönelik Tabi Sözleşmeler.....	58
Şekil 1.13. Uluslararası İş Ortaklıklarında Tabi Sözleşmeler.....	59
Şekil 2.1. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Arasındaki Etkileşim	64
Şekil 2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Ortak İş Yapma Şekilleri.....	74
Şekil 2.3. Müşterek Anlaşmaların Sınıflandırılması.....	77
Şekil 2.4. Müşterek Faaliyetlerin Kapsamı.....	86
Şekil 2.5. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Açısından Ortak İş Yapma Şekilleri.....	114
Şekil 3.1. Kavramsal Model.....	153
Şekil 3.2. Müşterek Kontrol Unsurunun Değerlendirilmesi	157

GİRİŞ

20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren bilgi ve teknoloji alanındaki gelişmeler, küreselleşmenin etkisi ile hız kazanmıştır. İşletmeler uluslararası faaliyetlere yönelmiş ve 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 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, tek kişi ya da tek bir işletme tarafından üstlenilmesi mümkün olmayan büyük ölçekli projeleri gerçekleştirmek, maliyetlerini düşürmek, gerekli finansal kaynağı sağlamak, mevcut riskleri paylaşmak, bilgi ve deneyim kazanmak, yeni pazarlara açılmak, uluslararası faaliyetlere yönelmek, teknoloji transfer etmek vb. çeşitli konularda fayda sağlamaktır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler, gelişmiş ülkelerden teknoloji transfer etmek ve finansman sağlamak için ittifak yöntemlerine sıklıkla başvurmaktadır. Gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler ise sahip oldukları finansal kaynak, bilgi ve teknoloji ile gelişmekte olan ülkelerin pazar olanakları, işgücü ve doğal kaynaklarından yararlanmaktadır.

İşletmeler arası ittifaklara inşaat, imalat, telekomünikasyon, elektronik ve finans sektörü başta olmak üzere birçok farklı sektörde rastlanmaktadır. Ülkemizde özellikle inşaat sektöründe farklı uzmanlık gerektiren büyük veya küçük çaplı inşaat işlerinin gerçekleştirilmesinde ittifaklara sıklıkla başvurulmaktadır. Büyük kamu tesisleri, baraj, köprü, tünel, sulama kanalları, üretim tesisleri, deniz ve hava limanları gibi yapıların inşasında tek bir inşaat şirketinin finansal ve teknik kapasitesinin ve yeteneklerinin yeterli olmayacağı açıktır. Büyük inşaat projelerinin gerçekleştirilmesinde güçlü finansal kaynağa ve yeteneğe ihtiyaç duyulacağı için, bu projeleri genellikle büyük ölçekli inşaat şirketleri üstlenmektedir. Böylelikle gerekli olan kaynaklara ulaşılabilecek ve risk dağıtılmış olacaktır.

İşletmelerin ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını kaybetmeden yeni bir ürün/hizmet, teknoloji ya da yapı (eser) meydana getirmek, varolanı geliştirmek ve diğer işletmelerin olanaklarından yararlanarak maliyet avantajı elde etmek veya karlılığını artırmak amacıyla oluşturdukları ittifak şekillerinden bazıları; lisans anlaşmaları, araştırma geliştirme

anlaşmaları, pazarlama anlaşmaları, üretim anlaşmaları, konsorsiyumlar, diğer kaynak ve yeteneklerin paylaşımına yönelik sözleşmeli anlaşmalar ile iş ortaklıklarıdır.

İşletmeler arasındaki ortak iş yapmaya yönelik ittifak şekilleri, anlaşma taraflarından ayrı bir şirket yapısının bulunup bulunmamasına göre sözleşmeli ittifaklar ve iş ortaklıkları olarak sınıflandırılabilir. Sözleşmeli ittifakların ve iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması, bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Gerek ülkemizde gerekse uluslararası boyutta bu konuya ilişkin çeşitli düzenlemeler mevcuttur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); işletmeler arasındaki ittifakların raporlanmasıyla ilgili olarak Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'ndaki (IAS/IFRS) düzenlemeleri, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleriyle (U.S. GAAP) uyumlaştırmak adına Eylül 2007'de bir taslak hazırlamıştır. Mayıs 2011'de ise 31 no'lu İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı'nın yerini alan, IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nı yayınlamıştır. Standartta müşterek anlaşmalar, "iki ya da daha fazla tarafın sözleşmeyi müşterek kontrol ettiği anlaşmalar" şeklinde tanımlanmıştır. Müşterek anlaşma salt bir sözleşmeye bağlı anlaşma şeklinde olabileceği gibi, ilave olarak anlaşma taraflarından ayrı bir işletme yapısını da bulundurabilir. Standart, müşterek anlaşmaları; müşterek faaliyetler ve iş ortaklığı olmak üzere ikiye ayırmıştır. Böylece yeni bir işletme yapısı oluşturulmadan taraflarca müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve yeni bir işletme yapısı bulunan bir kısım müşterek kontrol edilen işletmeler "müşterek faaliyet" olarak sınıflandırılarak, IAS-31'deki iş ortaklığı kapsamından çıkartılmıştır. Müşterek faaliyet kapsamı dışındaki müşterek kontrol edilen işletmeler ise iş ortaklığı olarak sınıflandırılmıştır. Ayrıca iş ortaklıkların raporlanmasında özkaynak yöntemi benimsenerek, oransal konsolidasyon yöntemi tercih olmaktan çıkartılmıştır.

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nde ayrı bir işletme yapısının bulunduğu ortak iş yapma şekilleri iş ortaklığı olarak sınıflandırılırken, ayrı bir işletme yapısının bulunmadığı anlaşmalar işbirliği anlaşmaları başlığında incelenmiştir. Ayrıca iş ortaklıklarının raporlanmasında özkaynak yönteminin kullanımı esas alınmış olsa da, bazı sektörlerde oransal konsolidasyon yönteminin kullanımına izin verilmiştir.

Ülkemizde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kamu yararını ilgilendiren kuruluşların bireysel ve konsolide finansal tablolarının, 1 Ocak 2014 tarihi ve sonraki hesap dönemleri için IAS/IFRS'lerle uyumlu olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na (TMS/TFRS) uygun olarak hazırlanmasına, bu kuruluşların

dışındaki işletmelerde ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir düzenleme yapılincaya kadar mevcut mevzuatın uygulanmasına karar vermiştir. Dolayısıyla Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (KOBİ TFRS) uygulanması söz konusu olmayacak ve 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) uygulanmaya devam edilecektir.

Bu açıklamalardan hareketle, ülkemizde ortak iş yapmaya yönelik ittifakların adlandırılması, sınıflandırılması ve raporlanması konusunda çeşitlilik olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nın (TMS-31 İş Ortaklıkları Standardının yerini alan) yayınlanmasıyla ortak iş yapmaya yönelik anlaşmaların sınıflandırılmasında ve raporlama yönteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Dolayısıyla işletme ittifakları konusundaki kavram kargaşasının giderilmesi, ittifakların muhasebe standartları çerçevesinde tekrar sınıflandırılması ve uygun raporlama yönteminin tespit edilmesi ihtiyaç haline gelmektedir. İhtiyacın karşılanmasına yönelik olarak bu çalışmayla, hem literatüre hem de sahaya katkı sunulması beklenmektedir.

İşletmeler arası ittifakların, muhasebe standartlarında hangi kavramlara karşılık geldiği, müşterek anlaşmaların sınıflandırılmasında dikkate alınması gereken koşulların neler olduğu, müşterek faaliyetlerin, iş ortaklıklarının ve diğer işletmeler arası yatırımların birbirlerinden nasıl ayırt edileceği, ülkemizde şirketlerin işbirliğine dayanan inşaat işlerinde raporlama açısından ne gibi yöntemler kullanıldığı, inşaat işlerinin muhasebe standartlarına uygun olarak nasıl raporlandığı ve müşterek anlaşmaların muhasebe standartlarına uygun nasıl raporlanması gerektiği ve raporlama konusunda karşılaşılan sorunların neler olduğu çalışmanın temel problemlerindedir. Bu bağlamda, işletmeler arasındaki ittifakların sınıflandırılarak muhasebe standartlarıyla ilişkilendirilmesi, müşterek anlaşmalar kapsamındaki müşterek faaliyetlerin ve iş ortaklıklarının birbirlerinden ayırt edilme kriterlerinin belirlenmesi, bu iş modellerin raporlanması, bu konudaki sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerilerinin sunulması çalışmanın temel amacıdır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kavramsal temel oluşturmak amacıyla literatürden yararlanılarak, ortak iş yapma şekilleri tanımlanmış, sınıflandırılmış, yapısal ve hukuki açılardan incelenmiştir.

İkinci bölümde ortak iş yapma şekilleri muhasebe standartları açısından değerlendirilmiştir. Özellikle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları temelinde müşterek faaliyet ve iş ortaklıklarının birbirlerinden ayırt edilme kriterleri belirlenmiştir. Ortak iş yapma şekilleri konusunda Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Avrupa Birliği Düzenlemeleri ve Türkiye’deki mevzuat incelenerek, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile benzerlikleri ve farklılıkları tespit edilmiştir.

Üçüncü bölümde, büyük çaplı inşaat projelerinin gerçekleştirilmesi için sıklıkla işletmeler arası ittifak şekillerine başvuru inşaat sektöründen bir uygulama örneği verilmiştir. Ülkemizde inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin büyük çoğunluğu küçük ve orta ölçekli işletme olup, büyük ölçekli işletmeler kobi'lere kıyasen sayıca oldukça azdır (TÜİK 2014). Büyük ölçekli inşaat şirketleri ise daha çok İstanbul ve Ankara’da yoğunlaşmıştır (Uzunkaya 2013:42). Örnek anlaşma, inşaat sektöründe faaliyet gösteren üç farklı şirketin Ankara’da bir kamu binası inşaatına yönelik olarak kurduğu, Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki unsurlara sahip olan ve kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden bu sebeple de “iş ortaklığı” olarak adlandırılan bir ortaklıktır. Bu bölümde; örnek üzerinden TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı irdelenmiş, ülkemizde bu tip anlaşmaların nasıl raporlandığı ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına göre nasıl raporlanması gerektiği örneklendirilmeye çalışılmıştır. Muhasebe ve raporlama konusunda karşılaşılan sorunlara yer verilmiş, önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM I

İŞLETMELERİN ORTAK BİR İŞ YAPMA KONUSUNDA ÖRGÜTLENME ŞEKİLLERİ

İşletmeler arasındaki işbirlikleri; iş ortaklığı, konsorsiyum, işletmeye ortak olma, sözleşmeli anlaşmalar ve informal işbirlikleri gibi çeşitli şekillerde olabilir (Simonin 1997:1157). Bu işbirliği şekillerinden bazıları bir ürün, teknoloji ya da yapı (eser) meydana getirmek veya varolanı geliştirmek amacıyla ortak iş yapmaya dayalı oluşturulmakta iken, bazıları ortak bir çalışma gerektirmeyen rekabeti önlemeye ve/veya tekelleşmeye yönelik fiyat, miktar ve satış konularında (kartel gibi) oluşturulan informal işbirlikleridir.

Literatürde; işbirliği anlaşmaları (cooperative agreements, collobarative agreements), stratejik ittifaklar (strategic alliances), işletme ittifakları (business alliances), iş ortaklığı (joint venture), konsorsiyum (consortium), uluslararası ittifaklar (international alliances) gibi farklı şekillerde isimlendirilen işletmeler arası ittifaklar; bu bölümde sözleşmeli ittifaklar ve iş ortaklıkları şeklinde sınıflandırılarak, yapısal ve hukuki açılardan incelenecektir.

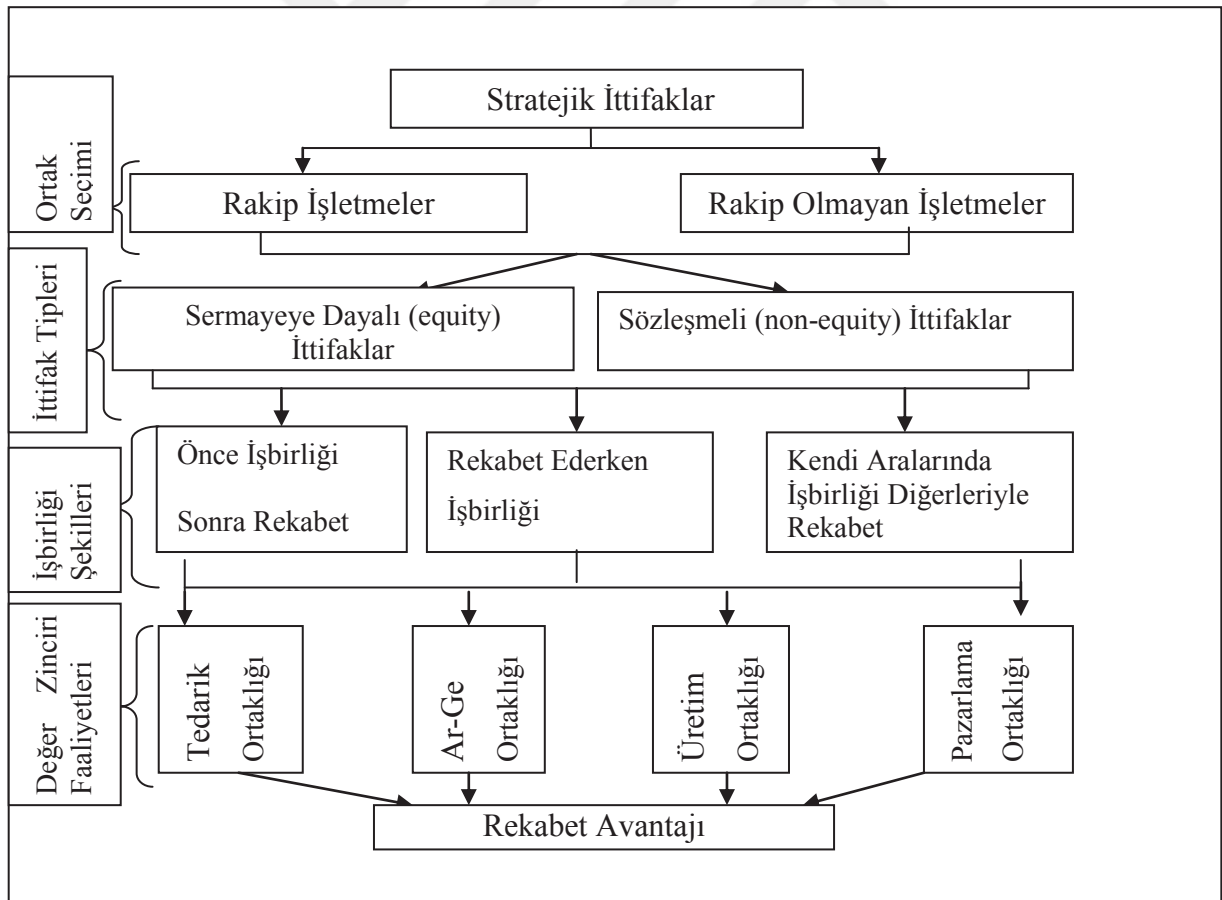
1. İşletmeler Arası İttifaklar

İşletmeler arası ittifaklar; doğrudan yatırımlar, iş ortaklığı (joint venture), 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). Bu tip ittifaklar; kaynakların paylaşımı anlaşması, know-how (teknik bilgi) lisansları (tek taraflı ve ikili anlaşmalar), projeler, üretim, pazarlama,

araştırma geliştirme anlaşmaları gibi işbirlikçi anlaşmalardan ve petrol arama birlikleri gibi özel anlaşmalardan oluşmaktadır. Bu anlaşmalar her zaman salt sözleşmeye bağlı (contractual) anlaşmalardır (Hewitt 2008:11; Oxley ve Silverman 2008:212).

İşletmeler arası ittifaklar, literatürde sıklıkla “stratejik ittifak” olarak adlandırılmaktadır. Burada vurgulanmak istenen, tarafların stratejik amaç için işbirliğine yönelmesidir (Hewitt 2008:74). Stratejik ittifaklar; işletmeler arasında ürünlerin, teknolojilerin ve hizmetlerin değişimi, paylaşımı ve birlikte geliştirilmesini kapsayan, çeşitli amaçlarla oluşturulan isteğe bağlı anlaşmalar şeklinde açıklanabilir (Gulati 1998:293). Stratejik ittifak oluşturulabilmesi için; üzerinde anlaşmaya varılan hedefleri gerçekleştirmek için bir araya gelen ve bağımsızlığını kaybetmeyen iki ya da daha fazla işletme olmalıdır. Bu işletmeler ittifakın faaliyetleri ve faydaları üzerindeki kontrolü paylaşmalıdır. Ayrıca işletmeler, teknoloji, üretim gibi stratejik alan/alanlarda devamlı katkı sağlamalıdır (Yoshino ve Rangan 1995:5).

Şekil 1.1 Stratejik İttifak Modeli



Kaynak: Culpan, Refik. Global Business Alliances: Theory and Practice, Quorum Books, U.S. 2002, s.67.

Stratejik ittifaklar işletmelere rekabet avantajı elde etme alternatifi sunmaktadır. İttifakın kurulmasında beş aşama bulunmaktadır. Şekil 1.1’de görüldüğü üzere, işbirliği yapılacak ortaklar rakip ya da rakip olmayan işletmeler olabilir. Değer zincirinin aynı düzeyindeki rakip işletmeler arasındaki işbirliği, yatay ittifak şeklindedir. Daha çok otomobil imalat sanayi ve havayolu sektörlerinde yaygındır. Değer zincirinin farklı düzeyindeki ortaklardan oluşan ittifaklar ise dikey ittifaklar olarak adlandırılmakta olup, üretici ve tedarikçiler arasında yaygındır (Culpan 2002:66-68).

İttifak yapan işletmelerin birbirleriyle bütünleşmeleri açısından, ittifakların iki uç noktası dış kaynaklardan yararlanma ve birleşme-satın almadır. Bu durum Şekil 1.2’de gösterilmiştir.

Şekil 1.2 Çeşitli Şekillerde İttifaklar

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

Kaynak: Pekár, Peter; Marc S. Margulis. “Equity Alliances Take Centre Stage”, Business Strategy Review, Vol:14, Issue:2, 2003, p. 51.

Şekil 1.2’deki kurumsal 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 işlemlerin 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. Kısmi devralma şeklindeki yatırımlar, doğrudan yatırım niteliğinde sermayeye

dayalı/hisseli ittifaklardandır. İşbirliğine yönelik olarak yapılan kısmi devralma şeklindeki yatırımlarda ittifak edilen konuya ilişkin kararlar konusunda kontrol paylaşılıyorsa, bu yatırım azınlık sermaye yatırımı şeklinde iş ortaklığının bir türü olarak sınıflandırılabilir.* Ancak böyle bir yapı yoksa bu yatırım diğer özkaynak yatırımları gibi değerlendirilmelidir.

Dış kaynaklardan yararlanma (outsourcing) anlaşmaları, bir defalık ya da kısa dönemli ilişki olabilir. Stratejik ittifak olabilmesi için istikrarlı ve uzun ömürlü bir ilişki olması gerekmektedir. Örneğin; bazı otomobil üreticileri; süreçler, ürün kalitesi ve değişimlere uyum sağlamak için parça tedarikçileriyle (know-how sağlayarak) istikrarlı ve uzun ömürlü ilişki kurarlar. Bu ilişki ittifak olarak nitelendirilebilir (Lima 2008:58).

Birleşme ve devralmalar taraflardan en az birinin kurumsal kimliğini ortadan kaldırmaktadır. Bu çalışma ise tarafların ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını koruyarak, müşterek olarak kontrol ettikleri bir işi gerçekleştirmek, birbirlerinin teknoloji ve pazarlama olanakları, üretim sistemleri, süreçleri veya diğer bilgi ve yeteneklerinden faylanmak amacıyla oluşturdukları ittifakları kapsamaktadır. Aynı şekilde fiyat, miktar ya da pazarlama açısından rekabeti sınırlandırmak için aynı faaliyet alanında çalışan işletmelerin ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını koruyarak, bazı konularda ortak hareket etmek için anlaşma şekli olan karteller; pazara hakim olmak ve karlarını artırmak amacıyla ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını kaybeden farklı ya da aynı faaliyet alanında çalışan işletmelerinin birleşmesini ifade eden tröstler; hukuki açıdan bağımsız olsa da ekonomik açıdan bağımsızlığını büyük ölçüde kaybederek maliyeti düşürmek amacıyla işbirliğine yönelen işletmelerin oluşturduğu tekelleşme yaratan konzernler konumuzun dışındadır.

1.1 İşletmeler Arası İttifakların Hukuki Yapısı

İş ortaklığı ve sözleşmeli ittifaklar için hukuki yapı seçilmesi kritik bir aşamadır. Bu aşamada; vergi maliyeti, kurulma kolaylığı, sona erme kolaylığı, yönetim kurulu veya yönetim yapısının doğası, yönetim maliyetleri, raporlama gereksinimleri, muhasebeleştirme yöntemi gibi hususların değerlendirilmesi gerekmektedir. Hukuki şeklin seçimi, işletmeler arasındaki ittifakın; iş ortaklığı (equity joint venture) ya da sözleşmeli ittifak (non-equity alliances, contractual alliances) olmasına bağlı olarak değişecektir (Hewitt 2008:41-42).

Hewitt (2008:53), uluslararası düzeyde, iş ortaklığı ve sözleşmeli ittifakların hukuki yapısını temel olarak aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır:

* Ayrıntılı bilgi için 3.6.6 bölümüne bakınız.

1. Sözleşmeli ittifaklar (contractual alliances, non-equity alliances),
2. Partnershipler
3. Kurumsal iş ortaklıkları (corporate joint venture)

İş ortaklığı (equity joint venture); tüzel bir varlık (corporate entity) veya partnership (ortaklık) şeklinde kurulabilecektir. Sözleşmeli ittifaklarda ise salt sözleşmeli anlaşma yeterli olmaktadır.

Amerikan Ortaklıklar Hukuku'nda, organizasyonlar en temel olarak tüzel kişilik kazanmış (incorporated) ve tüzel kişilik kazanmamış (unincorporated) olarak sınıflandırılmıştır. Anglo-Sakson Hukuku'nda partnership'in tüzel kişiliği bulunmamaktadır (Ancak bazı federe devletlerde davalı ve davacı olma hakkı verilmiştir) (Öztürk 2001:9). Dolayısıyla iş ortaklığı ve sözleşmeli ittifaklar iki kategoriye düşürülebilir (Marcinkevičius 2009:231; Corrie 2012:7-8):

1. Tüzel kişilik kazanmamış (unincorporated) yapılar
 - a) Sözleşmeli ittifaklar (contractual alliances)
 - b) Partnerhip
2. Tüzel kişilik kazanmış (incorporated) yapılar
 - a) Kurumsal iş ortaklıkları (corporate joint venture)

Büyük şirketlerin çok sık kullandığı tüzel kişilik kazanmış (incorporated) organizasyonlar, İngiliz Hukuku'nda "joint stock company limited by shares", Amerikan Hukuku'nda "joint stock company", Alman ve Avusturya Hukuku'nda "Aktiengesellschaft", Fransız hukukunda "société anonyme" şeklinde adlandırılmaktadır. Bu tip yapıların daima tüzel kişiliği bulunmaktadır. Ortakların şirket borçlarına karşı kişisel sorumluluğu yoktur. Hisseler bölünmüştür ve serbestçe devredilebilir (Lima 2008:125).

Partnership'in tüzel kişiliğinin bulunmaması, onun iş ortaklığı yapısı olmasını engellemektedir. Ülkemiz Şirketler Hukuku açısından değerlendirdiğimizde; tüzel kişiliği bulunmasada, partnership ülkemizde kollektif şirkete benzetilmektedir. Bu açıklamalardan yola çıkılarak, iş ortaklıklarının, sermaye şirketleri veya şahıs şirketleri şeklinde kurulabileceği, sözleşmeli ittifakların ise adi ortaklık niteliğinde olduğu söylenebilir.

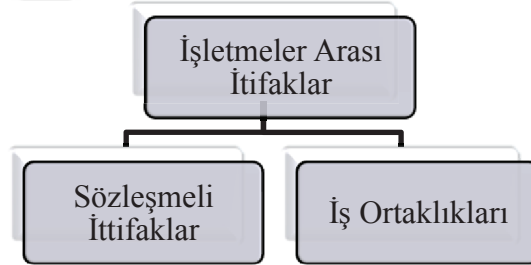
1.2 İşletmeler Arası İttifakların Sınıflandırılması

Amerikan Hukuku'ndan doğan sınıflandırmaya göre iş ortaklıkları; sermayeye dayalı iş ortaklığı ve sözleşmeye dayalı iş ortaklığı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Her iki iş ortaklığı şekli, sözleşmeyle kurulmaktadır. Ancak sözleşmeye dayalı iş ortaklığı ifadesiyle bu ortaklığın sermaye gerektirmemesi kastedilmektedir (Akyol 1997:79). Başka bir ifadeyle, sözleşmeye dayalı iş ortaklığı sözleşmeli ittifaklara karşılık gelmektedir.

Birçok çalışmada (Das ve Teng 1996:828; Kogut 1988:319; Gulati 1998:319; Oxley ve Silverman 2008:212) yeni bir işletme yapısı mevcut olduğunda, söz konusu ittifak şekli, iş ortaklığı (joint venture) olarak, ayrı bir işletme yapısı mevcut olmadığı durumlarda ise tarafların sadece sözleşmeye bağlı olarak bir araya gelmesiyle oluşan birliktelikler sözleşmeli ittifak olarak sınıflandırılmaktadır.

Ortak iş yapma amacıyla işletmeler arasında oluşturulan ittifaklar; tüzel kişiliğe sahip olup olmadığına bakılmaksızın, ortaklardan ayrı bir işletme yapısının varlığı dikkate alınarak aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

Şekil 1.3 İşletmeler Arası İttifakların Sınıflandırılması



Sözleşmeli ittifaklar, ortaklardan ayrı bir işletme yapısının bulunmadığı ortak çalışma anlaşmalarıdır. İş ortaklıklarında ise ortaklardan ayrı bir işletme yapısı bulunmaktadır.

Konuya Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları açısından baktığımızda; 31 no'lu İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı'nda, iş ortaklıkları; müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmeler şeklinde sınıflandırılmıştır. En az iki tarafın bir sözleşme çerçevesinde iktisadi bir faaliyeti müşterek kontrol ile sürdürmesi veya bir varlık üzerinde müşterek kontrolünün bulunması iş ortaklığı kapsamına dahil edilmiştir. 31 no'lu muhasebe standardını yürürlükten kaldıran, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olan 11 no'lu Müşterek Anlaşmalar Standardı'nda, müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve

müşterek kontrol edilen işletmeler “müşterek anlaşmalar” başlığı altında bir araya getirilmiştir. Müşterek anlaşmalar ise müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olarak iki şekilde sınıflandırılmıştır. Muhasebe standartları açısından ortak iş yapma şekilleri çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılarıyla incelenecektir.

1.2.1 Sözleşmeli İttifaklar

Sözleşmeli ittifaklar; araştırma geliştirme anlaşmalarını, lisans anlaşmalarını, yeni bir ürün tasarımı, geliştirilmesi, üretilmesi ya da pazarlanması için yapılan müşterek üretim anlaşmalarını, müşterek pazarlama anlaşmalarını, tarafların bir yapı işini üstlenmek amacıyla oluşturdukları konsorsiyumları, ihaleye teklif vermek için oluşturulmuş adi ortaklık şeklinde veya Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki unsurları taşıyan ve kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden bu nedenle “iş ortaklığı” olarak adlandırılan ortaklıkları (entegre iş ortaklığı), ortak iş yapmak amacıyla diğer kaynak ve yeteneklerin paylaşımına ilişkin anlaşmaları, müşterek kontrol edilen ve yönetilen varlıklara ilişkin anlaşmaları kapsamaktadır. Bu tip anlaşmalarda ayrı bir işletme yapısı bulunmamaktadır.

Sözleşmeli ittifakları kurma, yönetme, denetleme ve sonlandırma işlemlerindeki formalite basitliği, her ortağın genellikle kendi kaynaklarının ve personelinin yönetim ve kontrolünü kendinde bulundurması açısından kaynak yönetme kolaylığı, kurumsal yapıda herhangi bir formalite olmaksızın tarafların aralarındaki ilişkiyi uyumlaştırma ve anlaşma şartlarını değiştirme kolaylığı sözleşmeli ittifakların avantajlarından (Hewitt 2008:57).

Sözleşmeli ittifakların avantajlarının yanında bazı dezavantajları da söz konusudur. Şirket yapısıyla kıyaslandığımızda sözleşmeli ittifakların, tüzel kişiliğin bulunmaması nedeniyle kimlik eksikliği, üst düzey yönetici istihdamı için organizasyonel yapının yeterli olmaması sebebiyle diğer ortakların faaliyetlerini ve katkılarını yakından takip etme zorluğu, ortaklık payının üçüncü bir taraflara devredilmesinin zorluğu, bazı anlaşmaların özellikle de bağımsız rakipler arasındaki ittifakların anti-tröst yasaları açısından bazı sorunlara neden olabilmesi sözleşmeli ittifakların dezavantajlardandır (Hewitt 2008:58).

Bu çalışma, ekonomik ve hukuki olarak birbirinden bağımsız işletmelerin kaynaklarını ve yeteneklerini paylaşarak, bir ürünü müşterek üretmek, müşterek pazarlamak, yeni bir ürün veya teknik geliştirmek, hizmet sunmak veya yapı (eser) meydana getirmek üzere oluşturdukları ortak iş yapmaya yönelik sözleşmeli ittifakları kapsamaktadır.

Sözleşmeli ittifaklarda, işletmeler arasında üretim, hizmet, araştırma-geliştirme, pazarlama gibi alanlarda ortak iş yapmaya yönelik olarak bir sözleşme bulunmalıdır. Bu sözleşme temel sözleşme niteliğindedir. Temel sözleşmede tarafların hak ve yükümlülükleri belirtilmektedir. Temel sözleşmede yer alan lisans, patent, know-how gibi taahhütler için yapılan sözleşmeler ise tabi sözleşmeler olarak adlandırılmaktadır. Ancak iş ortaklıklarının aksine, sözleşmeli ittifaklarda ayrı bir işletme yapısının bulunmamasından dolayı ortaklık sözleşmesi (esas sözleşme) bulunmamaktadır.*

1.2.2 İş Ortaklıkları

İş ortaklığı; en az iki birbirinden ekonomik ve hukuki olarak bağımsız işletmenin müşterek kontrolü ve yönetimi altındaki ayrı bir işletme yapısı ile oluşturulan işbirliği anlaşmasıdır. İttifak yapan işletmelerin birlikte sahip oldukları sermaye bulunduğu için iş ortaklığı, literatürde sermayeye dayalı iş ortaklığı (equity joint venture) olarak da adlandırılmaktadır.

2. 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 herbirinin 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 (entegre iş ortaklığı), 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 ittifaklar, bazı çalışmalarda sözleşmeye dayalı iş ortaklığı olarak adlandırılmakta ve konsorsiyum, sözleşmeye dayalı iş ortaklığının bir türü olarak değerlendirilmektedir (Wolf 2011: 22; Klotz 2005:9-10; Wallace 2004:10; Tandoğan

* Ayrıntılı bilgi için 3.8 bölümüne bakınız.

1986:86; Lima 2008:69). Türk Hukuku'nda iş ortaklığı ve konsorsiyum konusunda bazı düzenlemeler mevcuttur. Türk Hukuku'nda düzenlenen iş ortaklıkları (Kurular Vergisi Kanunu'nda), konsorsiyumlar gibi sözleşmeye dayalıdır. 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 (sözleşmeye dayalı) 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 iş ortaklığı ve konsorsiyum birbirinden farklı yapılar olsa da, her iki ortak iş yapma şekli de sözleşmeli ittifak kapsamındadır.

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında ise ayrı bir araç (ayrı olarak tanımlanabilen bir finansal yapı) yapısı bulunmadan işbirliğine yönelik sözleşmeye bağlı anlaşmalar, konsorsiyum ya da iş ortaklığı olarak adlandırılıp adlandırılmamasına bakılmaksızın müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmaktadır. Dolayısıyla raporlama açısından sözleşmeli ittifak kapsamındaki konsorsiyum ve iş ortaklığı (sözleşmeye dayalı) arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

2.1 Sözleşmeli İttifak Çeşitleri

Ortak iş yapmaya yönelik sözleşmeli ittifaklar; bir ürünün üretilmesi, bir teknolojinin geliştirilmesi, bir yapının inşa edilmesi, birlikte bir faaliyetin yürütülmesi için anlaşma tarafları arasında işbirliğini gerektirmektedir. İşletmeler arasında ortak iş yapmak amacıyla oluşturulmuş sözleşmeli ittifaklardan bazıları alt başlıklarda incelenmiştir.

2.1.1 Araştırma-Geliştirme Anlaşmaları ve Teknoloji İşbirlikleri

Sözleşmeli ittifakların yaygın şekli özel bir alanda işbirlikçi araştırma ve geliştirme programını uygulamak veya teknik bilgi, beceri ve fikir geliştirmek veya değiştirmek amacıyla iki ya da daha fazla işletme arasındaki araştırma geliştirme anlaşmalarıdır (Hewitt 2008:80). Bu anlaşmalarda taraflar belirli bir teknolojiye değişiklik yapmak ya da teknoloji geliştirmek için işbirliğine yönelmektedir. Bu tür anlaşmalarda genellikle bir taraf, çalışmaların sonucunda geliştirilecek teknolojiyi kullanma karşılığında diğer tarafın araştırma

çalışmalarını finanse etmektedir. Ayrıca ortaklar, personellerini paylaşabilir ve çapraz lisans anlaşmaları da yapabilir (Gutterman 2009:10).

Teknoloji işbirliği anlaşmalarının çeşitli şekilleri şöyledir (Hewitt 2008:80):

- İki ya da daha fazla taraf, araştırma geliştirme faaliyeti sonuçlarını (ürün, bilgi, teknik gibi) ve maliyetlerini paylaşmak amacıyla ortak araştırma programı kabul ederek ve/veya özel bir teknolojik alanda mevcut olan teknik bilgilerini (know-how) bir araya getirerek işbirliği yapılabilir. Müşterek üretim veya araştırma sonuçları ortaklar tarafından birlikte ya da bireysel olarak kullanılabilir.
- Birkaç işletme (genellikle sanayi şirketleri), bir çalışma programını destekleyebilir (sponsorluk) ve çalışma sonuçlarından hak elde edebilir.
- Bir şirket, anlaşma şartlarına göre (sonraki kullanma hakları da dahil), araştırma projeleri için başka bir taraf ile işbirliği yapmayı kabul edebilir.

Teknoloji işbirliklerinde ortaklardan ayrı bir işletme yapısı mevcut ise bu ittifak şekli iş ortaklığı olarak sınıflandırılacaktır.

2.1.2 Uzmanlık Anlaşmaları

Ülkemizde Rekabet Kurumu'nun yayınlamış olduğu 2013/3 no'lu Uzmanlaşma Anlaşmalarına İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği'nde açıklanan grup muafiyetine ilişkin koşulları sağlayan anlaşmalar, rekabet kısıtlayıcı anlaşmalardaki yasaklardan muaftır. Muafiyetlerin geçerli olması için anlaşma taraflarının toplam pazar payı, söz konusu pazarın %25'ini aşmamalıdır. Tebliğin 5. maddesinde muafiyet kapsamındaki uzmanlık anlaşmaları şöyle sınıflandırılmıştır:

- a) Tek Taraflı Uzmanlaşma Anlaşmaları: Bu tip anlaşmalar aynı ürün pazarında faaliyet gösteren rakip işletmeler arasında yapılmaktadır. Buna göre anlaşma taraflarından biri, ürünlerinin bazılarının üretimini kısmen ya da tamamen durdurarak ya da söz konusu ürünleri hiç üretmeyerek, rakip işletmeden bu ürünleri almayı kabul etmektedir. Aynı şekilde diğer taraf ise bu ürünleri üreterek rakip işletmeye satmayı kabul etmektedir.
- b) Karşılıklı Uzmanlaşma Anlaşmaları: Bu tip anlaşmalar, tek taraflı uzmanlık anlaşmalarındaki koşulların iki anlaşma tarafı açısından da geçerli olduğu durumlarda mevcuttur. Başka bir ifadeyle, taraflar karşılıklı olarak farklı ürünlerin üretimini kısmen ya da tamamen durdurarak ya da söz konusu ürünleri hiç üretmeyerek, bu ürünleri rakip

işletmeden almayı, rakip işletmelerin üretmediği ya da üretimini durdurduğu ürünleri de üreterek onlara satmayı kabul etmektedirler.

- c) Müşterek Üretim Anlaşmaları: İki ya da daha fazla taraf belirli ürünleri ortak üretmeyi kabul edebilir. Aynı ürün pazarında faaliyet gösterebilirler ya da uzmanlaşma anlaşması aracılığıyla yeni bir ürün pazarına girebilirler.

Müşterek üretim anlaşmaları ile bir ürünün geliştirilmesi ve kullanılması aşamalarına iki ya da daha fazla tarafın katılmasıyla risk ve gelir paylaşılmaktadır. Genellikle bu tip anlaşmalar, aynı iş alanında faaliyet gösteren tarafların, beraber özel bir ürün geliştirerek riski yaymak istediklerinde kullanılmaktadır. Bu anlaşmalar özellikle geliştirme harcamaları yüksek olan ürünlerde (uçak motoru, ilaç ürünleri gibi) yararlı olmaktadır. Müşterek üretim anlaşmalarında bir taraf temel ürünlerinin geliştirilmesini üstlenirken, diğer taraf geliştirilen ürünlerin pazarlanması için sorumluluk almaktadır. Ürünün nihai satışlarından doğan gelirler ise önceden belirlenen oranlarda taraflar arasında paylaştırılmaktadır (Hewitt 2008:87).

Farklı uzmanlığa sahip olan işletmeler, uzmanlık alanlarına giren üretimin farklı aşamalarını üstlenerek de müşterek üretimi gerçekleştirebilir. Müşterek faaliyet kapsamındaki müşterek kontrol edilen faaliyetlerin açıklandığı 31 no'lu İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı'nda bu tip anlaşmalara örnek olarak uçak üretimi verilmiştir. Buna göre; farklı uzmanlık alanlarına sahip olan anlaşma tarafları, uçak üretiminin farklı üretim aşamalarını üstlenir ve üretimi gerçekleştirir. Her anlaşma tarafının maliyetleri kendine aittir. Uçak satıldığında ise satış geliri sözleşmeye bağlı anlaşmada belirtilen oranda paylaştırılır.

2.1.3 Müşterek Kontrol Edilen Varlıklara İlişkin Anlaşmalar

Ayrı bir işletme yapısı gerektirmeden, varlıklar üzerinde müşterek kontrolün bulunduğu ittifak şekillerindedir. Anlaşma tarafları yeni varlık satın alabilir ya da mevcut varlıklarını anlaşma taraflarının kullanımına sunabilir. Yeni bir varlık satın alındığında varlığın tasarrufu anlaşma taraflarının üzerindedir. Anlaşma tarafları kendi varlıklarını müşterek kullanıma sunduğunda ise varlığın tasarrufu ilgili anlaşma tarafı üzerinde olmaya devam etse bile, söz konusu varlığa ilişkin giderler tarafların anlaşma üzerindeki payları oranında paylaştırılır.

İşletmeler tarafından müşterek olarak sahip olunan bir petrol boru hattının kullanılması müşterek kontrol edilen varlıklara örnek olarak verilebilir. Bu boru hattına ilişkin giderler taraflar arasında belirli bir oranda paylaşılacaktır.

2.1.4 Fikri Mülkiyet Haklarının Paylaşımına İlişkin Anlaşmalar

İşletmeler birbirlerinin teknolojilerinden, süreçlerinden ve diğer bilgilerinden yararlanabilmektedirler. Stratejik iş ilişkilerinin en temel şekilleri; patentler, icatlar, süreçler, tasarımlar, modeller, yöntemler, sistemler, ticari sırlar, telif hakları ve ticari markalar gibi fikri mülkiyet haklarıdır. Bir işletme bu hakları kullanma hakkını, fikri mülkiyet lisanslarıyla (Intellectual Property-IP), başka bir işletmeye verebilmektedir (Gutterman 2009:10).

Araştırma geliştirme, müşterek üretim/hizmet gibi birçok ortak iş yapma şeklinde işletmeler birbirlerine lisans anlaşmaları yoluyla bilgi ve teknoloji transfer edebilmektedir. Lisans anlaşmaları, işbirliğine yönelik düzenlenen temel sözleşmelere ilave olarak yapılan tabi sözleşmelerdendir.

Lisans anlaşmaları ile bir şirket (lisansör) belirli bir süre içerisinde ve belirli bir bölgede; patent, süreç, tasarım, know-how, ticari sır, telif hakkı vb. üretim süreçlerinin ve patentli teknolojilerinin (maddi olmayan varlıkların) kullanım hakkını bir bedel karşılığında başka bir şirkete (lisansiye) vermektedir.

Saf lisans anlaşmalarına ilave olarak bir işletmenin, ürün, marka ve işletim sisteminin başka bir işletmeye kullandırılması konusunda başka bir ittifak şekli ise franchising anlaşmalarıdır. Franchising, bir şirketin (franchisor) marka ve ticari unvanın başka bir şirket (franchisee) tarafından belirli bir bölgede kullanılmasına imkan vermektedir. Ancak franchising hakkını satın alan şirkete fiyatlandırma ve hizmet açısından bazı standartlar getirilmektedir.

Franchising ve lisans anlaşmaları sıklıkla karıştırılan kavramlardır. Franchising ve lisans anlaşmalarının özel bir şeklidir. Franchising anlaşmalarında imtiyaz alan tarafa (franchisee) bir işletmeyi yürütebilmesi için eğitim, teknik danışmanlık ve rehberlik verilmektedir. Lisans anlaşmalarında ticari marka; mal ve hizmetler kullanılmaktadır. Lisansörün, eğitim, teknik danışmanlık, rehberlik gibi hizmetleri bulunmamaktadır. Franchising anlaşmalarında imtiyaz veren şirket (franchisor), imtiyaz alan tarafın faaliyetleri, üretim sistemleri, pazarlama ve dağıtım sistemleri için bazı standartlar belirlemiştir. Ayrıca imtiyaz alan tarafın (franchisee) tüm faaliyetleri üzerinde kontrolü bulunmaktadır. Aslında franchising bir işletme modelinin başka bir işletme tarafından kullanılmasıdır. Lisans anlaşmasında ise patent, süreç, tasarım gibi fikri mülkiyet haklarının kullanımı başka bir işletmeye verilmektedir. Ayrıca lisansörün,

lisans verdiği şirketin (lisansiye) işletme faaliyetleri üzerinde kontrolü bulunmamaktadır. Sadece lisans anlaşmasına konu olan fikri mülkiyet haklarını kontrol edebilir.

Franchising anlaşmalarının, bütünüyle bir işletme modeli olması ve imtiyaz alan tarafın, imtiyaz veren tarafın kontrolü altında bulunması nedeniyle, bu çalışmada ortak iş yapmaya yönelik işbirliği anlaşması olarak sınıflandırılmamasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

2.1.5 Müşterek Pazarlama Anlaşmaları

Müşterek pazarlama anlaşmalarıyla kastedilen; üretici ve toptancı ya da perakendeci arasında uzun vadeli olarak ürün/ürünlerin pazarlanması veya dağıtımına ilişkin sözleşmeye bağlı anlaşmalardır.

Kendi hesabına mal satan dağıtıcı ve dağıtıcıya mal satan üreticinin oluşturduğu dağıtım anlaşmalarıyla üretici, dağıtıcının (distribütör) satış açısından yararlanmakta iken, dağıtıcı ise geliştirme maliyetleri söz konusu olmadan yeni ürünlere ulaşma imkanı bulmaktadır. Bu anlaşma, fikri mülkiyet haklarının kullanımı için lisans anlaşmalarını da içerebilir (Gutterman 2009:10).

2.1.6 Yapı (Eser) Projelerine Yönelik Anlaşmalar

İşletmeler arasındaki, yapı (eser) projeleri anlaşmaları önemli ittifak şekillerindedir. Yurt içinde ve yurt dışında, gerek büyük çaplı inşaat işlerinin gerçekleştirilmesinde gerekse kat karşılığı inşaat gibi daha küçük çaptaki inşaat işlerinde; finansal kaynak ihtiyacının karşılanması, riskin dağıtılmak istenmesi, teknoloji, bilgi ve uzmanlıkların birleştirilmesi gibi birçok neden ile gerçek ve/veya tüzel kişiler arasında ortak iş yapmaya yönelik anlaşmalar tercih edilmektedir.

İnşaat sektöründeki bu tip anlaşmalar, entegre (integrated) ve entegre olmayan (non-integrated) iş ortaklığı olarak sınıflandırılmıştır (Hewit 2008:83; Norwood ve Mansfield 1999:89; Kale ve diğ. 2013:60-61).

Entegre olmayan iş ortaklığı, konsorsiyum özelliği göstermektedir. Dolayısıyla, “entegre olmayan iş ortaklığı” ifadesi yerine “konsorsiyum” kavramının kullanılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

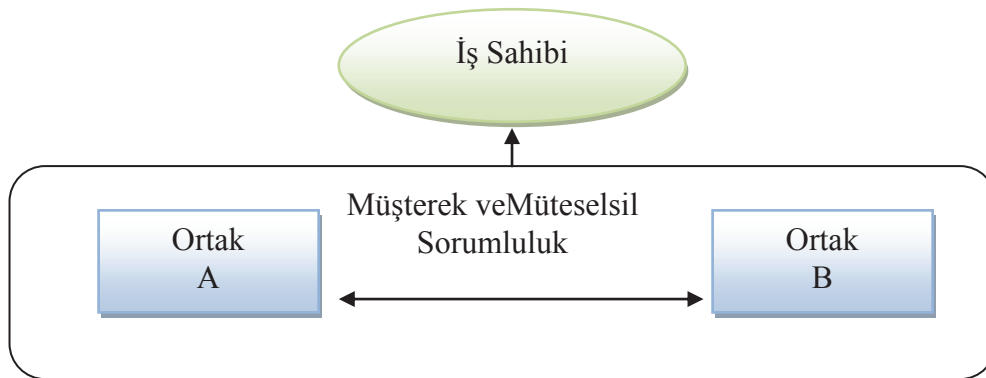
2.1.6.1 Entegre İş Ortaklığı

İki ya da daha fazla tarafın kaynaklarını ve yeteneklerini birleştirerek oluşturduğu geçici bir ortaklıktır. Tarafların katılım payları (eşit ya da farklı oranlarda) oranlarında kar veya zarar paylaşılmaktadır. Büyük çaplı ve görev dağılımının karmaşık olduğu inşaat projelerinde entegre iş ortaklığı oluşturulur. Taraflar arasında güçlü ve uzun bir ilişki gerektirmektedir (Kale ve diğ. 2013:60). Anlaşma taraflarının, üçüncü kişilere karşı müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. İşler, iş ortaklığı taraflarınca veya alt müteahhitlik sözleşmeleriyle merkezi olarak gerçekleştirilebilir (Hewitt 2008:84). Ayrı bir işletme yapısı bulunmamaktadır. Dolayısıyla entegre iş ortaklığı sözleşmeye dayalıdır ve sözleşmeli ittifak şekli olarak sınıflandırılmalıdır.

Entegre iş ortaklığında, anlaşmanın tüm tarafları iş sahibiyle doğrudan iletişime geçebilir ya da ortakların kendi arasındaki ve ortaklar ile iş sahibi arasındaki işlemlerin yürütülmesinde pilot firma bulunabilir.

Tüm anlaşma tarafları iş sahibiyle doğrudan iletişime geçiyorsa, yatay gruplaşma mevcuttur. Yatay gruplaşmada ortakların iş sahibine karşı sözleşmeden doğan tek başına sorumluluğu mevcut olmakla beraber, diğer ortaklar ile aralarındaki temel sözleşmeden kaynaklanan müşterek ve müteselsil sorumluluğu da bulunmaktadır. Ortaklardan biri işi gereği gibi yerine getirmediğinde, diğerleri onun üstlendiği işi tamamlamalıdır (Dayınlarlı 2007:305-306).

Şekil 1.4 Yatay Grup Sözleşmesi

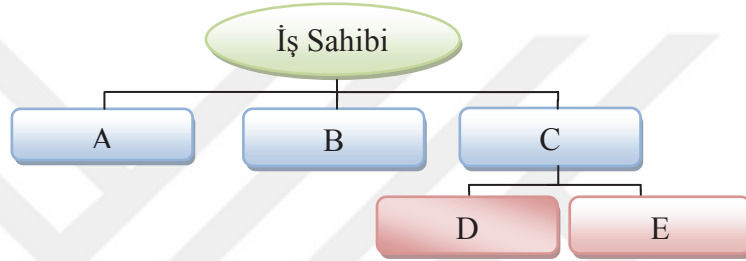


Dikey grup sözleşmesinde ise pilot firma ile iş sahibi sözleşmeyi imzalarken, işin yapımını üstlenen diğer ortaklar pilot firmanın alt müteahhidi durumundadır (Dayınlarlı 2007:309). Burada iş sahibi ile iş ortaklığı arasındaki aracı pilot firmadır. Pilot firma genellikle teknik, hukuki ve finansal işlemlerin gerçekleştirilmesini üstlenir. İhtiyaca göre bir

ya da birden fazla firmaya bu görev verilebilir. Dikey gruplaşmada, ortaklarından sadece bir ya da birkaçı iş sahibi ile doğrudan ilişki halindedir.

Pilot firma ile alt müteahhitler arasında yapılan sözleşmeye iş sahibiyle müştereken imzalamış konumda olacakları hükümler konulursa, alt müteahhitler üstlenilen işin gereklerine uygun olarak gerçekleştirilmesi açısından pilot firmaya ve iş sahibine karşı sorumlu olacaklardır (Dayınlarlı 2007:309). Ancak sözleşmede iş sahibiyle ilgili olarak hiçbir hususun bulunmadığı ve pilot firmanın alt müteahhidi konumunda buldukları durumda alt müteahhitler, sadece pilot firmaya karşı işin tamamlanmasından sorumlu olacaklardır.

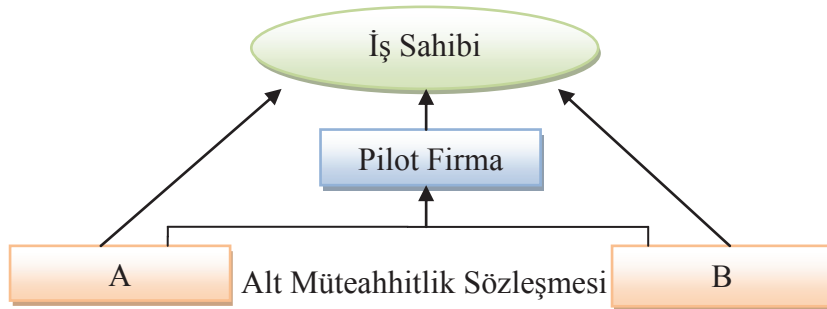
Şekil 1.5 Alt Müteahhitlere Devredilen İnşaat İşinde Sorumluluklar



A, B ve C ortakları iş sahibine karşı işin gerçekleştirilmesinden müşterek ve müteselsil sorumludur. Alt müteahhitler, doğrudan C ortağına bağlıdır. Bu durumda sadece C ortağına karşı işin tamamlanmasından sorumlu olacaklardır.

Alt müteahhitlerin iş sahibine karşı sorumlu olacakları durum Şekil 1.6'da verilmiştir.

Şekil 1.6 Alt Müteahhitlik Sözleşmesi ile Dikey Grup Sözleşmesi



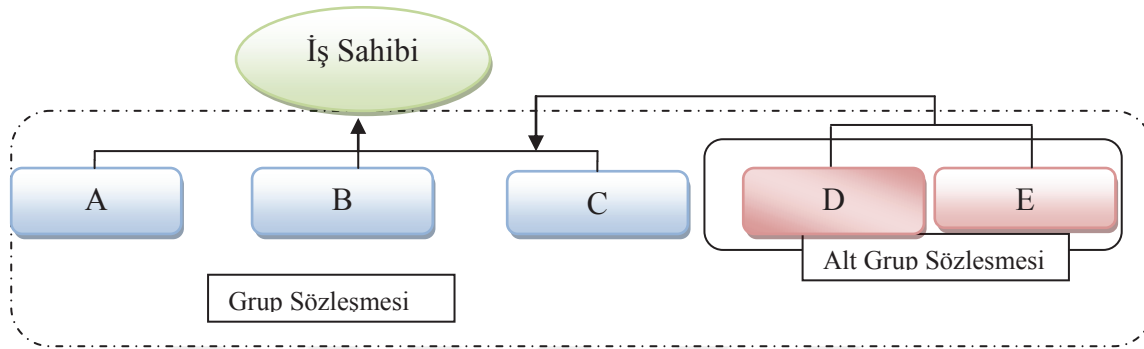
Kaynak: Dayınlarlı, Kemal. İş Ortaklığı Sözleşmesi, Üçüncü Baskı, Sözkesen Matbaası, Ankara 2007, s.310.

Şekil 1.6'da görüldüğü üzere; pilot firmanın, A ve B müteahhitleriyle işin tamamlanması için alt müteahhitlik sözleşmesi düzenlediğini ve pilot firma ile iş sahibi arasındaki anlaşmaya alt müteahhitlerle yapılan sözleşme ile ilgili hükümler (iş sahibiyle

müştereken imzalamış konumda olacakları) ilave edildiği durumda, A ve B müteahhitleri işin gerektiği gibi tamamlanması açısından pilot firmaya ve iş sahibine karşı sorumlu olacaklardır.

Tüm ortaklarının alt müteahhidi olarak çalışan ve iş sahibiyle yapılacak taahhüt sözleşmesinde görünmeyen, ortaklar da bulunabilir. Bu durum Şekil 1.7’de gösterilmiştir.

Şekil 1.7 Gizli Yatay Grup Sözleşmesi



Kaynak: Dayınlarlı, Kemal. İş Ortaklığı Sözleşmesi, Sözkese Matbaası, Üçüncü Baskı, Ankara 2007, s.313.

Yukarıdaki şekilde D, E ortakları gizli grup üyeleridir. A ortağı şirketlerin pilot firması iken, E ortağı alt müteahhitlik şirketlerinin pilot firmasıdır.

İş ortaklıkları genellikle rekabet serbestisine ters düşmemekle beraber, özellikle dikey iş ortaklıklarında sadece ortaklardan birinin iş sahibiyle iletişime geçmesi ve diğer ortakların bu ortağın bağlı şirketleri konumunda olması ya da başka bağımsız şirketler şeklinde görünmesi durumunda iş sahibi ile iletişime geçen şirketin, diğer ortaklara ve üçüncü taraflara karşı mevcut egemen durumunu kötüye kullanması olasılığını artmaktadır (Akyol 1997:84).

Hukukumuzda Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (KVK) iş ortaklığına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki iş ortaklığı yapısı, birçok çalışmada sözleşmeye dayalı iş ortaklığı olarak adlandırılmaktadır. (Barlas 2008:244; Dayınlarlı 2007:272; Öztürk 2001:35; Kaplan 2007:29; Tekinalp ve Tekinalp 1988:157). KVK’da düzenlenen iş ortaklığı, sözleşmeye dayalıdır ve adi ortaklık niteliğindedir. Dolayısıyla bir sözleşmeli ittifak şeklindedir. KVK’da düzenlenen iş ortaklığı “entegre iş ortaklığı” özelliği gösterdiği için bu başlıkta incelenmesinin uygun olacağı söylenebilir.

2.1.6.1.1 Kurumlar Vergisi Kanunu'na Uygun Olarak Kurulmuş İş Ortaklıkları

İş ortaklıkları, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 01.01.1986 tarihinde yürürlüğüne giren 3239 sayılı Kanun ile değiştirilen 1. maddesinin E bendi ile eklenmiştir. İş ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Kanunu'na dahil olması sebebi 3239 sayılı Kanun'un gerekçesinde belirtilmiştir. Ayrıca iş ortaklığını açıklamak için konsorsiyuma da değinilmiştir:

“Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı (joint venture) şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar, kazancı paylaşmak amacı ile kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmektedirler. Diğer bir anlatımla; her ortak işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt etmeyip (konsorsiyum), topluca işin tamamını müştereken yapacaklarını taahhüt etmektedirler. Şahıs şirketleri veya gerçek kişilerin kurumlarla veya kurumların kendi aralarında oluşturdukları bu tür ortaklıklar, yürürlükteki mevzuatımıza göre adi ortaklık sayılmaktadır. Bu durum vergilendirme açısından büyük problemler çıkarmaktadır. Bu tür kuruluşları vergi mevzuatı yönünden disiplin altına almak amacıyla bu ortaklıkların kurumlar vergisi kapsamına alınması öngörülmüştür.”

Kanun gerekçesinde, iş ortaklığı ve konsorsiyumun, özellikle taahhüt açısından farklılığı vurgulanmıştır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer madde 6 ile; birinci maddenin A (sermaye şirketleri), B (kooperatifler), C (iktisadi kamu kuruluşları) ve D (dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler) bentlerinde yazılı kurumların kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt ederek, kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıkların iş ortaklığı olduğu ifade edilmiştir. Bu tip iş ortaklıkları adi ortaklık niteliğinde olduğu için, tüzel kişiliği bulunmasada, kurumlar vergisi mükellefi olacaktadırlar. Daha sonra 4369 sayılı Kanun'un 81'inci maddesiyle değişen 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren şekli ile tarafların ortak iş yapmak amacıyla kurdukları adi ortaklığın vergi dairesinden kurumlar vergisi mükellefiyetini talep edenlerin iş ortaklığı olacağı belirtilmiştir. Böylece oluşturulan ortaklığın kurumlar vergisi mükellefiyetinin seçimi tercihe bırakılmış ve kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklıklar “iş ortaklığı”, kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih etmeyenler “adi ortaklık” olarak ifade edilmiştir.

21/6/2006 tarihinde ise 26205 sayılı Resmi Gazete'de 5520 sayılı KVK yayımlanarak, 5422 sayılı KVK'yı yürürlükten kaldırılmıştır.

5520 sayılı KVK'nın uygulamasına ilişkin açıklamaları içeren 3 Nisan 2007 tarihli 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (KVGT) kurulacak olan ortaklığın; KVK'na göre kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan ve iş ortaklığı olarak sınıflandırılan bir ortaklık olabilmesi için gereken asgari unsurlar şu şekilde belirtilmiştir:

- a) Ortaklardan en az biri kurumlar vergisi mükellefidir.
- b) Ortaklık belli bir işi (tek iş) gerçekleştirmek için yazılı bir sözleşmeyle kurulmalıdır.
- c) İş ortaklığının konusu, belli bir iş başka bir ifadeyle tek iştir.
- d) Müşterek olarak üstlenilen iş, tahminen belli bir süre içerisinde gerçekleştirilmelidir.
- e) İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesi (taahhüt sözleşmesi) bulunmalıdır.
- f) Anlaşma tarafları, müştereken üstlenilen işin tamamından işverene karşı sorumludur.
- g) Müştereken üstlenilen iş sona erdiğinde kazanç paylaşılmalıdır.
- h) Mükellefiyet; müştereken yapılması tahmin edilerek, müştereken üstlenilen işin tamamlanması ve Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) belirtilen mükellefiyetle ilgili sorumlulukların tamamının yerine getirilmesiyle sona ermektedir.

Yukarıdaki unsurlara ek olarak, iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için 3 Nisan 1986 tarihli 31 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde "İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması" gerekmekteydi. Bu unsur 5520 sayılı KVK'nın uygulamasına ilişkin açıklamalardan oluşan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kaldırılmıştır. Yine 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde iş ortaklığının süreklilik gösteren, aynı özellikteki iş/işler için değil, "tek iş" niteliğindeki belirli bir sürede bitecek olan işler için kurulacağı ve tam mükellefiyete tabi olacağı belirtilmiştir. Ayrıca KVK'ya uygun olarak kurulmuş iş ortaklığı yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, her türlü iş için kurulabilmektedir. Dolayısıyla "tek iş" KVK'ya uygun olarak kurulmuş iş ortaklığının tanımlayıcı unsurudur. Bu unsur KVK'ya uygun şekilde kurulmuş olan iş ortaklığının sözleşmeli ittifak özelliğini kuvvetlendirmektedir. Birden fazla işverenin bulunduğu, belirli bir işin gerçekleştirilmesi için bir iş ortaklığının kurulması yeterlidir. Ancak bir işverenin olduğu birden fazla işin üstlenilmesi için her iş ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekmektedir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 37. maddesinde 5422 sayılı KVK'nın uygulanmasına ilişkin çıkarılan tebliğlerin 5520 sayılı KVK'nın yürürlük tarihinden önceki dönemler itibarıyla uygulanmasına devam edileceği belirtildiği için bu dönemlere ait olan işin

iş ortaklığı sayılabilmesi için birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması unsuru geçerlidir (Dayınlarlı 2007:274).

İş ortaklığının taahhüt ettiği işe ilişkin iş sahibi ve iş ortaklığı arasında düzenlenen taahhüt sözleşmesinde, işin ne kadar sürede, hangi koşullarda gerçekleştirileceği, işin yerine getirilmesi sonucunda uygulanacak olan yapım, avans ve hakediş ödemeleri düzenlenmektedir. Bu sözleşmeyi iş ortaklığı adına kimin imzalaması gerektiği konusunda uygulamada sorun yaşanabilmektedir. İş sahibi veya noterin isteğiyle tüm ortaklar bu sözleşmeyi imzalamaktadırlar. Ortak sayısının fazla olması durumunda ise bu durum sorun oluşturmaktadır (Sezer ve Engin 2000:12).

KVK'ya uygun olarak kurulmuş iş ortaklığında faaliyet sonucunda ortaya çıkan kar kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası net kar ortaklar arasında katılım payları oranında paylaşılmaktadır. Ancak KVK'ya uygun iş ortaklığı kurum gibi işlem görse de, adi ortaklık niteliğindedir. Bunun sonucu olarak, Borçlar Kanunu 620 ve devamı maddelere tabidir.

KVK'ya uygun kurulmuş iş ortaklıkları; işin tamamlanması ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesiyle sona erecektir. Ayrıca işin konusunun yıllara yaygın inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 44. maddesine göre işin bitim tarihi, geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihtir. Geçici kabulden sonra kesin kabule kadar ortaya çıkan gelir ve giderler o yılın kar ya da zararına yansıtılmaktadır.

2.1.6.2 Konsorsiyum

Konsorsiyum (consortium, konsortium), ekonomik ve hukuki olarak birbirinden bağımsız en az iki gerçek/tüzel kişinin bir işi gerçekleştirmek ya da ortak hareket etmek üzere geçici olarak işbirliğine yönelmeleridir. Konsorsiyumlara; inşaat işlerinin gerçekleştirilmesi için müteahhitler arasında ya da müteahhitler, mimarlar, mühendisler vb. farklı uzmanlık alanlarına sahip taraflar arasında, kredi tutarlarının karşılanması amacıyla bankalar arasında, müşterek hareket etmeye yönelik yönetim organlarında (oy konsorsiyumları) rastlanmaktadır. Bu çalışma, ortak iş yapmaya yönelik olarak oluşturulan ittifakları kapsadığı için, bu başlıkta inşaat sektöründeki baraj, santral, köprü, bina gibi inşaat işleri ve projelerinin gerçekleştirilmesi için en az iki gerçek/tüzel kişinin oluşturduğu konsorsiyumlar incelenmiştir.

Barlas (2008:219) konsorsiyumu;

“kişilerin belirli bir işi veya işler dizisini birlikte gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelmeleri ve bunlardan her birinin diğerinden bağımsız olarak işin sadece bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu üstlenmesi” şeklinde tanımlamıştır.

Tekinalp ve Tekinalp (1988:162)’in tanımına göre konsorsiyum;

“iki veya daha çok gerçek ya da tüzel kişiden her birinin, belli bir işi yapmak amacı ile ortaklaşa taahhüt etmiş oldukları işin bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu diğerlerinden bağımsız olarak yüklenmek suretiyle katkılarını birleştirmeleridir.”

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin iş ortaklıklarını düzenleyen 2.5 no’lu maddesinin 2. alt bendinde konsorsiyumlardan söz edilmiştir.

“..her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da "konsorsiyum" olarak kabul edilecektir.”

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun (KİK) 4. maddesinde ortak girişimler “ihaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumlar” şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 14. maddesinde;

“İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise, hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma ve sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise, konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir” şeklinde ifade edilmiştir.

KİK’da bahsedilen ortak girişim, Türkiye’de uzun yıllar kullanılmış olan daha sonrasında iş ortaklığı ve müşterek anlaşma olarak ifade edilen “joint venture” kavramını ifade etmektedir. Kanunda ortak girişimin iş ortaklığı ve konsorsiyum olmak üzere iki türü olduğu belirtilmektedir. Oysa ki, konsorsiyum bir ortak iş yapma şekli olsa da iş ortaklığından (ortak girişim) farklıdır.

Mevcut açıklamalardan yola çıkılarak konsorsiyum; birbirlerinden ekonomik ve hukuki olarak bağımsız en az iki gerçek ya da tüzel kişinin bir işin gerçekleştirilmesi amacıyla geçici olarak işbirliğine yöneldiği, taraflardan her birinin işin sadece bir bölümünün tamamlanmasından sorumlu olduğu ve bunun sonucu olarak müşterek ve müteselsil sorumluluğun olmadığı, ortaklığa ait bir sermayenin bulunmadığı gibi her ortağın işin kendisine ait olan kısmın karına ya da zararına katlandığı, başka bir ifadeyle kara katılma veya kar/zarar paylaşımının bulunmadığı ortak iş yapma şekillerinden biri olarak tanımlanabilir.

Her ortağın işin sadece bir bölümünden sorumlu olması nedeniyle farklı uzmanlık alanı gerektiren inşaat işlerinde konsorsiyum oluşturulmasının daha yararlı olacağı söylenebilir. Ülkemizde konsorsiyuma ilişkin önemli örnekler mevcuttur. Örneğin; Marmaray projesinin birinci aşaması olan Demiryolu Boğaz Tüp Geçişi ihalesi, iki Türk firması (Gama Endüstri Tesisleri İmalat ve Montaj A.Ş. ve Nuro İnşaat ve Ticaret A.Ş.) ve aynı zamanda konsorsiyumunun lider ortağı olan bir Japon firması (Taisei Corporation) olmak üzere üç ortaklı bir konsorsiyum tarafından kazanılmıştır. Bunun yanı sıra İstanbul Boğaz Köprüleri ve Keban Barajı yapıları da konsorsiyuma örnek olarak verilebilir.

Konsorsiyumun diğer örgütlenme şekillerinden ayırt edilmesini sağlayan en önemli husus ortaklar arasında müteselsil sorumluluğun mevcut olmamasıdır (1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği; Tekinalp ve Tekinalp 1988:162; Köksal 2010:83). Aksi durumda yani ortaklar arasında müteselsil sorumluluk bulunduğu durumda bu ortaklık entegre iş ortaklığı olacaktır. Barlas (2008:224), bu hususu şöyle açıklamıştır: Ortakların her birinin işin tümünün yerine getirilmesinden sorumluluğu bulunduğu durumda “sözleşmeye dayalı iş ortaklığı” veya müteselsil sorumluluğun geçerli olduğu bir adi ortaklık mevcuttur ve bu tip ortaklıkların ‘müteahhitler konsorsiyumu’ olarak nitelendirilmesi kavram karışıklığına yol açacaktır.

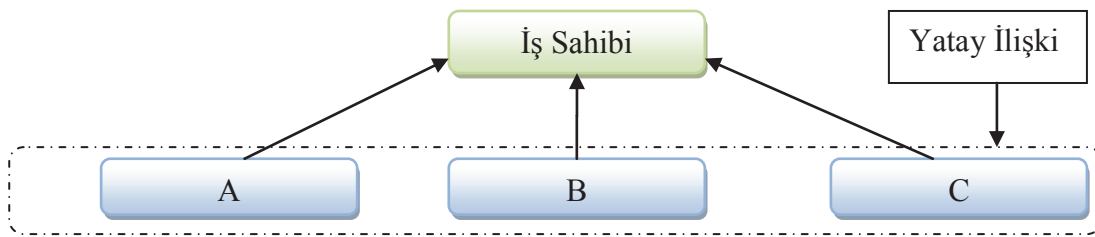
1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde konsorsiyumlara ilişkin özel vergisel düzenlemelerin mevcut olmadığı ifade edilmiş ve inşaat işini gerçekleştirmek için konsorsiyum oluşturan tarafların kendi aralarında yapmış oldukları konsorsiyum

sözleşmesinde konsorsiyumu, adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlar sayılmıştır (1 Seri No’lu KVGT 15.3.1.1.):

“İşin fiziken birbirinden ayrılabilen bölümlerinin konsorsiyum taraflarınca paylaşılması ve bu bölümlerdeki işlerin gerçekleştirilmesinin sorumluluğunun kendilerine ait olduğunun belirtilmesi, sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümler ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespiti, ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun belirtilmesi, her bir ortağın yüklendiği işe ait gelir ve giderlerini kendi yasal defterlerinde izleneceği, bir konsorsiyumun kurulduğu ve işin bitiminde konsorsiyumun sona ereceğinin yani geçici olduğunun belirtilmesi, ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı belirtilmesi, her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı, kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği, idare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (konsorsiyum liderinin) koordinatör olarak görevli olacağı ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı belirtilmesi gerekmektedir.”

Konsorsiyumun var olabilmesi için sözleşme tarafları arasında işin bölümlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca işveren ve işi üstlenen taraflar arasındaki yüklenim sözleşmesinde iş bölümlenmesi yapılmamış olsa dahi, ortaklar arasında yapılan iş bölümünü içeren sözleşme işveren tarafından tanındığı durumlarda da konsorsiyum mevcuttur. Konsorsiyumun ortaklarının birbirlerine ve iş sahibine karşı sorumluluklarının durumu aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Şekil 1.8 Konsorsiyum Şeklinde Örgütlenme

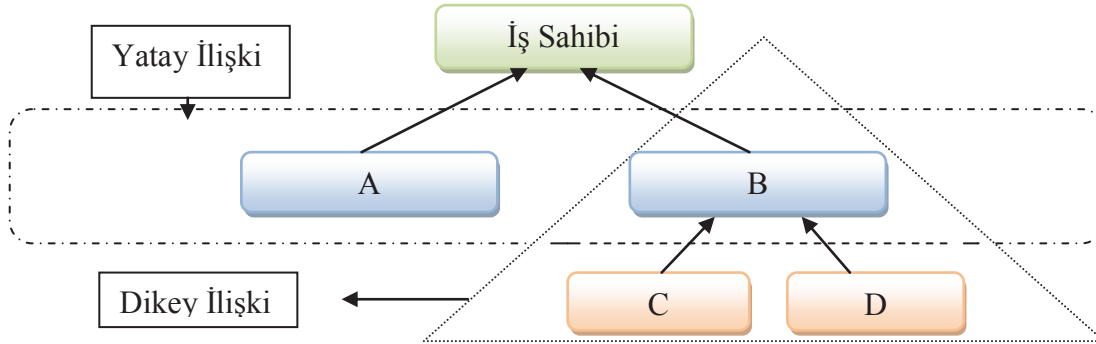


Şekil 1.8’de ortaklar arasında yatay bir ilişki mevcuttur. A, B, C şirketlerinin oluşturmuş oldukları konsorsiyum ile her şirket iş sahibine karşı yalnızca kendi üstlendiği işin gerektiği gibi tamamlanmasından sorumludur. Yani A’nın işini gereği gibi yapmaması, B ve C’yi ilgilendirmemektedir.

Konsorsiyumda ortakların birbirlerine ve iş sahibine karşı sorumlulukları dikey ilişki şeklinde de olabilir. Örneğin; A ve B şirketlerinin, bir işi tamamlamak üzere konsorsiyum oluşturduklarını, B’nin kendi sorumluluğuna düşen işin bir bölümünü alt müteahhit olarak C

ve D'ye yaptıracağını varsayalım. Bu durumda şirketlerin sorumlulukları Şekil 1.9'da gösterilmiştir.

Şekil 1.9 Konsorsiyum Şeklinde Örgütlenme ve Alt Müteahhitlik Durumu



Şekil 1.9'da gösterildiği üzere, A ve B'nin arasındaki konsorsiyum sözleşmesi gereğince; A sadece işin kendine düşen kısmından iş sahibine karşı sorumlu iken, B'nin tamamlaması gereken işi gerektiği gibi yerine getirmemesinden A'nın herhangi bir sorumluluğu mevcut değildir. Aynı durum B için de geçerlidir. Fakat B'nin alt müteahhitlere devrettiği işin gereği gibi yapılmasından iş sahibine karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Alt müteahhitlerin ise sorumluluğu B'ye karşı olup işin tamamlanmasından iş sahibine karşı bir sorumlulukları bulunmamaktadır.

Konsorsiyumda iş sahibi ile ortaklar ve ortakların kendi arasındaki çalışmalarını koordine eden, konsorsiyumun idare ve temsil yetkisine sahip olan ortağa konsorsiyum lideri adı verilmektedir. Bu yetki, sözleşmeyle bir ortağa bırakılabilir.

Konsorsiyum liderinin temsil yetkisini kullanması, konsorsiyumun iç ortaklık ya da dış ortaklık şeklinde yapılanmasına göre farklılık gösterir. Şöyle ki; konsorsiyumun varlığı ve işlemin konsorsiyum ile yapıldığı üçüncü kişiler tarafından biliniyorsa, dış ortaklık söz konusudur. Bu durumda lider konsorsiyum diğer üyeler adına ve hesabına hareket eder. İç ortaklıkta ise; lider dışa karşı işlemi kendi adına fakat iç ilişkide konsorsiyum hesabına gerçekleştirir. Bu işlemde doğan hak ve yükümlülükler ilk planda doğrudan doğruya liderin üzerindedir. Ayrıca yönetim yetkisinin aynı anda birden fazla ortağa bırakılması da mümkündür. Böylece 'eş liderlik' söz konusu olacaktır (Barlas 2008:223-224).

Bazen konsorsiyum ve entegre iş ortaklığı yapıları birleştirilmektedir. Her taraf işin özel bir kısmını üstlenmekle beraber o işin gerekli görülen bir bölümünde (ön hazırlık, her ortağa

düŖen iŖ bölümüne ait genel Ŗartlar gibi) ortak hareket etmeyi kabul etmektedir. Bu yapıya daha çok büyük ve karmaŖık inŖaat projelerinde rastlanmaktadır (Kale ve diğ. 2013:60-61).

2.2 Sözleşmeli İttifakların Hukuki Yapısı ve Niteliği

Sözleşmeli ittifaklarda bağımsız bir işletme yapısı ve bir tüzel kişilik mevcut değildir. Sözleşmeli ittifaklar adi ortaklık niteliğindedir. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (BK) 620 ve devamı maddelerine tabidir. Dolayısıyla taraflar arasındaki sözleşme adi ortaklık sözleşmesidir. BK madde 620'de adi ortaklık sözleşmesi "iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme" şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı maddede bir ortaklık, kanunlarda düzenlenmiş diğer ortaklıkların (ticaret şirketleri) kendine özgü özelliklerine sahip olmadığı durumlarda, BK onsekizinci bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık olarak kabul edileceği ifade edilmiştir. Bunun anlamı, bir ortaklık Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olan ticaret şirketlerinin niteliklerine sahip değilse, adi ortaklık olarak kabul edilecektir.

Adi ortaklık sözleşmesi Ŗekil Ŗartına sahip olmadığı için yazılı, sözlü, iradeyi gösteren davranışlarla ve örtülü Ŗekilde yapılabilir. Ancak anlaşmanın sözleşmeli ittifak olabilmesi için, genellikle yazılı bir sözleşme gereklidir.

Gerçek ya da tüzel kişiler sözleşmeye taraf olabilmektedir. Sözleşmenin standart bir Ŗekli yoktur. Sözleşme hükümleri emredici hukuk kurallarına aykırı olmamak Ŗartıyla öncelikle uygulanmalıdır. Ancak sözleşmede hüküm bulunmayan durumlarda kanun hükümleri tamamlayıcı olmaktadır. İlgili sözleşmeye; iş tanımı, görevler, lider ya da pilot ortak, finanslama yöntemi, tarafların pay oranları, tarafların birbirlerine ve üçüncü taraflara karşı sorumlulukları gibi hükümlerin konulması ileride yaşanması mümkün çatışmaları engellemede yardımcı olacaktır. Ayrıca ortaklığın ne Ŗekilde sona ereceğine ilişkin hükümler sözleşmede belirtilebilir. Bunun dışında adi ortaklığa ilişkin Borçlar Kanunu'ndaki sona erme halleri geçerli olacaktır.

İstisna olarak konsorsiyum Ŗeklindeki sözleşmeli ittifakların, kendine has özellikleri nedeniyle bazı konularda (müteselsil sorumluluğun mevcut olmaması, ortak bir kazanç paylaşımının olmaması ve her ortağın işin kendi payına isabet eden kar/zarara kendisi

katlanması, yönetim yetkisi, ortaklık malvarlığının bulunmaması, tasfiye vb.) Borçlar Kanunu'nun bazı maddelerinin uygulanma imkanı bulunmamaktadır.*

2.2.1 Sözleşmeli İttifakların Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi

Sözleşmeli ittifaklar adi ortaklık niteliğinde olduğu için, ortaklığın faaliyetleri sonucunda oluşan kar/zarar üzerinden gelir vergisi ya da kurumlar vergisi hesaplanmamaktadır. Söz konusu kar/zarar ortaklara paylaştırılarak ortakların kendi hesaplarına dahil edilmekte ve ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Ancak, sözleşmeli ittifaklardan Kurumlar Vergisi Kanunu'na uygun olarak kurulmuş iş ortaklıkları, adi ortaklık niteliğinde olsa da faaliyetleri sonucu doğan kar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla sözleşmeli ittifakları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nu ve Gelir Vergisi Kanunu'nu dikkate alarak vergisel açıdan değerlendirmek yararlı olacaktır.

2.2.1.1 Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

KVK'na uygun olarak kurulmuş iş ortaklığında faaliyet sonucunda ortaya çıkan kar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Net kar ise ortaklar arasında katılım payları oranında paylaştırılmaktadır. Tüzel kişiye iş ortaklığından düşen kar payı kurumlar vergisinden muaftır. Gerçek kişiye iş ortaklığından düşen kar payı da gelir vergisinden muaf olmaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinde iş ortaklıkları tarafından kar payı ödemeleri gerçekleştirilirken, vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. GVK'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasına göre, iş ortaklıklarından elde edilen kar payları menkul sermaye iradı niteliğindedir. Dolayısıyla ortaklara dağıtılan kar payından vergi kesintisi (% 15 oranında) yapılmaktadır.

KVK'ya uygun kurulmuş iş ortaklığının faaliyetleri sonucunda zarar doğabilir. Ülkemizde, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde KVK'ya göre kurulmuş iş ortaklığının faaliyeti sonucunda ortaya çıkan zararlar da iş ortaklığının ortaklarınca diğer faaliyetlerinden doğan gelirlerinden indirilememektedir (1 No'lu KVKGT 2.5.3 madde).

2.2.1.2 Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu tanımı kapsamına girmeyen ya da kurumlar vergisi mükellefiyeti istemeyen gerçek ve tüzel kişiler, adi ortaklık niteliğinde bir araya gelerek

* Ayrıntılı bilgi için Barlas (2008:219-232) bakınız.

sözleşmeli ittifak kurabilirler. Bu tip faaliyetlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Ortakların herbiri kendi faaliyetleri sonucunda oluşan gelir ve giderleri ile müşterek gelir ve giderlerdeki payını kendi işletme hesaplarında izlemelidir. Dolayısıyla ayrı bir beyanname vermeye gerek yoktur. Her ortak faaliyetler sonucunda kendi payına düşen gelir ve giderleri kendi hesaplarında izleyerek, kendi işletmesine ait olan beyannamesini düzenleyecektir. Müşterek faaliyette bulunan tarafların kurum olduğu durumlarda hesaplara dahil edilen tutarlar kurumlar vergisine tabi tutulurken, gerçek kişi olduğu durumlarda ise ticari kazanç/serbest meslek kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca adi ortaklıkların katma değer vergisi yükümlülükleri bulunabilir ve ayrı bir defter tutmaları mümkündür. Adi ortaklık şeklinde ittifak faaliyetleri sonucunda, zarar oluştuğunda ortaklar zararı kendi hesaplarından indirilebilmektedirler. Böylece ortaklar vergi avantajı elde etmiş olacaktırlar.

3. İş Ortaklıkları

Bu örgütlenme şeklini ifade etmek için Anglo-Amerikan hukuk sistemlerinde “joint venture”, “joint business venture”, “joint adventure” (Nichols 1950:426), “joint undertaking”, “joint enterprise”, “coadventure”, joint speculation”, Alman ve İsviçre hukuk sistemlerinde “gemeinschaftsunternehmen” kavramı (Barlas 2008:240) kullanılmaktadır. Uluslararası çalışmalarda sıklıkla kullanılan “joint venture” kavramı kelime anlamı olarak "ortak macera" ya da “ortak girişim” şeklinde dilimize çevrilebilir. Bizim literatürümüzde 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” (Kurumlar Vergisi Kanunu; Yılmaz 2006: 182-183; Peker 2013) kavramları kullanılmaktadır.

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nda joint venture kavramı kullanılmakla beraber bu standartların çevirisi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nda (TMS/TFRS) joint venture “iş ortaklığı” olarak tercüme edilmiştir. Ancak muhasebe standartlarındaki “iş ortaklığı” kavramı, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda tarif edilen iş ortaklığı ile karıştırılmamalıdır. Çünkü Türkiye Muhasebe Standartları’nda bahsedilen iş ortaklığı kapsam olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki iş ortaklığından farklıdır. KVK’na göre, iş birliğinin iş ortaklığı olarak kabul edilebilmesi bazı unsurlar ile sınırlandırılmıştır.

Uluslararası literatürde yaygın olarak kullanılan “joint venture” kavramının karşılığı olarak ülkemizde farklı birçok kavram kullanılmaktadır. Bu nedenle gerek Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum sağlamak gerekse de kavram kargaşası oluşturmamak amacıyla, bu çalışmada “iş ortaklığı” kavramının kullanılması tercih edilmiştir.

Bu başlık altında, işletmelerin ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını kaybetmeden iş yapma şekillerinden olan iş ortaklığının tanımı, unsurları, tarihsel gelişimi, işletmeleri iş ortaklığına yönelten sebepler, iş ortaklığının türleri, hukuki yapısı ve niteliği, uluslararası yatırımlar açısından iş ortaklığı ele alınacaktır.

3.1 İş Ortaklığının Tanımı

İş ortaklığı, işletme, iktisat ve hukuk bilimlerini (Nichols 1950:426) ilgilendiren bir kavramdır. Doktrinde ve farklı sektörlerdeki uygulayıcılar açısından çoklu anlama sahiptir. İş ortaklığı bazen genel bir işbirliği şekli iken bazen yeni bir şirket oluşumunu gerektiren özel bir işbirliği şeklini ifade etmektedir (Ho ve diğ. 2009:519). Ülkelerin hukuki düzenlemelerinde de iş ortaklığı konusunda farklılıklar mevcuttur. Dolayısıyla farklı şekillerde birçok tanımı bulunmaktadır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda verilmiştir.

İş ortaklığı kavramsal olarak “iki ya da daha fazla firmanın işlem yapabildiği alternatif modeller (birleşme, lisanslama, tedarik sözleşmesi vb.) arasından bir seçim”, dar anlamda ise; “iki ya da daha fazla firmanın ortak yasal bir organizasyon içinde kaynaklarının bir kısmını birleştirmesi”dir (Kogut 1988:319). Harrigan (1985:2) iş ortaklığını, iki ya da daha fazla firma tarafından oluşturulmuş olan ayrı bir organizasyonel varlık şeklinde tanımlamıştır. Akyol (1997:75), iş ortaklığını;

“iki veya daha fazla gerçek ve tüzel kişinin uygulamada büyük iş yapma gücüne sahip olan iki firmanın, genelde biri teknoloji ve sermaye taşıyan yabancı, diğeri emek ve işletmenin veya inşaatın bulunduğu yerdeki şartları bilen ve emek gücünü sağlayan yerel firmanın aralarında bir birlik meydana getirerek ortak amaca ulaşmak ve elde olunacak karı dağıtmak üzere kurmuş oldukları şirket” şeklinde tanımlamıştır.

İş ortaklığı en az iki gerçek ya da tüzel kişi arasında düzenlenen basit bir iş anlaşmasıdır. Kazanç elde etmek için tüm tarafların tek bir iş veya bir seri iş için bir araya gelmesiyle ya da taraflarca karşılıklı olarak kar/zararın paylaşıldığı özel bir ticari girişim ile işlerin birlikte üstlenilmesiyle oluşturulmaktadır (Gutterman 2002:1). Ticari bir amaca ulaşmak için iki ya da daha fazla ekonomik olarak bağımsız kuruluşlar arasındaki ticari

anlaşmadır. Taraflar girişimin finansmanını ve kontrolünü kararlaştırılan oranlarda paylaşmaktadır (Dhanao 2013:331). Karacaer (2004:36)'e göre iş ortaklığı;

"iki ya da daha fazla işletmenin, kendi ekonomik faaliyetlerini sürdürürken belirli bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmek üzere sürekli ve/veya geçici, hukuki bir yapısı olan, bir şirket kurma ve /veya sözleşme yapma suretiyle, kurulan bu yeni şirketin veya sözleşmenin başarıya ulaşabilmesi için kendi işletmelerinden teknik, mali ve ticari destek sağlamaları üzerinde anlaşmaları"dır.

Kaplan (2007:22) müşterek teşebbüs ortaklığı şeklinde ifade ettiği iş ortaklığını;

“iki veya daha ziyade hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız kişi veya tüzel kişiliğe haiz şirketlerin müştereken belli bir amacı gerçekleştirmek ve kar elde etmek için kurdukları ve müştereken yönettikleri tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan bir ortaklıktır” şeklinde tanımlamıştır.

Barlas (2008:237)'a göre iş ortaklığı;

“hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız birden fazla gerçek veya tüzel kişinin belirli bir işi ya da süreklilik arz eden bir faaliyeti, bir ticaret ortaklığı kurarak veya böyle bir ortaklık söz konusu olmaksızın gerçekleştirmek ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri ve o faaliyetin rizikolarını her biri müteselsilen sorumluluk altına girmek suretiyle üstlenmeleri”dir.

OECD (2009:237) iş ortaklığını, iki ya da daha fazla taraf arasında bir iş taahhüdünün gerçekleştirilmesi için tarafların sermaye oluşumuna, faaliyet girdilerine ve maliyetlere katkılarının yanı sıra girişimin kar veya zararına da katılmayı kabul ettiği sözleşmeye dayalı bir anlaşma olarak ifade etmiştir. Karşılıklı yani müşterek kazanç/kar elde etmek amacıyla tarafların müştereken işlem yapmayı üstlendiği kısa dönemli bir ortaklık şekli, yasal bir organizasyondur (Panibratov ve Abramkov 2012:57-58). Lukas (2007:92) ise iş ortaklığını “birlikte paylaşılan bir iş için kaynaklarını ve yeteneklerini birleştiren yasal olarak birbirinden bağımsız iki ya da daha fazla firma arasındaki anlaşma” şeklinde tanımlamıştır.

Uluslararası uygulamada iş ortaklığı, dar anlamda, para, varlık ve diğer organizasyonel sermayeyi birleştiren, karı, zararı, yönetimi ve kontrolü paylaşmayı kabul eden gerçek ya da tüzel kişiler tarafından kurulan müşterek bir işletme olarak tanımlanmaktadır. Ortaklar yasal şekli seçmekte serbesttir. Geniş anlamda iş ortaklığı ise tarafların belirli bir amaç için belirli faaliyetlerde varlıklarını, emek ve bilgilerini birleştirmek için yeni bir yasal organizasyonel bir varlık kurarak ya da kurmaksızın birlikte çalışmayı kabul ettiği bir anlaşmadır (Marcinkevičius 2009:231).

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkılarak iş 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 ortaklıklar (sözleşmeye dayalı), sözleşmeli ittifak olarak sınıflandırıldığı için iş ortaklığı tanımına dahil edilmemiştir.

3.2 İş Ortaklığının Unsurları

Bir ortaklık ilişkisinin iş ortaklığı olarak tanımlanabilmesi için gerekli unsurlar şunlardır (Gutterman 2002:1-2; Myers 1990:11-14; Dayınlarlı 2007:59; Tekinalp ve Tekinalp 1988:153-155; Kaplan 2007:23; Nichols 1950:433):

1. Ortaklık: Tüzel kişiliğinin olup olmamasına bakılmaksızın, bağımsız bir organizasyona sahip bir ortaklık olmalıdır.
2. Belirli Bir Müşterek Amaç: Müşterek amacın gerçekleştirilmesi için bir araya gelen taraflar taahhüt edilen işi gerçekleştirmek amacıyla; para, mal, kişisel itibar, emek, bilgi, tecrübe gibi varlık ve imkanlarını bir araya getirip amacın gerçekleştirilmesi için çaba göstererek, müşterek menfaate ulaşmaktadırlar. Amaç tanımlanabilir ve ayırt edilebilir olmalıdır. Amaca ulaşıldığında ise iş ortaklığı sona ermektedir. Ayrıca ortakların her biri müşterek amaca yönelik diğer ortağı temsile yetkilidir (ya da sözleşmede özel olarak düzenlenebilir).
3. Ortaklar Arası Sözleşme: İki ya da daha fazla birbirinden ekonomik ve hukuki olarak bağımsız gerçek ve tüzel kişi arasında belirli bir amaca ulaşmak için müşterek işbirliği yapmak üzere herhangi bir şekil şartı bulunmayan bir sözleşme bulunmalıdır.
4. Müşterek Kazanç Elde Etme Amacı: İş ortaklığı ortakları amaç ve hedeflerine uygun olarak ortak bir beklenti içerisindeyler. Ortakların menfaatleri müşterektir ve müşterek menfaat gerçekleşince kişisel olarak da yarar sağlanmış olacaktır.
5. Kar ve Zararın Paylaşımı: Sözleşmede kar/zarara katılım oranları belirlenir ve kara katılım payı zarar için de geçerlidir. Bu konuda herhangi bir hüküm bulunmuyorsa, eşitlik esası geçerlidir.

6. Sınırlı Bir Süre: İş ortaklığı ilişkisi kural olarak sınırlı bir süre için kurulur. Çünkü faaliyetlerde kullanılan varlıklar bir ömre sahiptir ve birbirini tamamlayan üretim faaliyetleri sınırlı bir sürede yarar sağlayacaktır. Amaca ulaşıldığında ise iş ortaklığı sona erecektir. Ancak bazı iş ortaklıklarında süre “tek iş” ile sınırlı olmayabilir. Sınırlı süre kuralı daha çok sözleşmeye dayalı iş ortaklıkları olarak ifade edilen sözleşmeli ittifaklar için geçerlidir.
7. Müşterek Kontrol ve Müşterek Yönetim: İş ortaklığı sözleşmesiyle farklı haklar tanınmadığı durumlarda ortakların müşterek kontrol ve yönetim hakkı mevcuttur. Pilot ortak seçilebilir ve yönetim onun tarafından yürütülür. Ortaklar birbirinden bağımsız olsa da müşterek yönetimin sağlanmasında ilk olarak sözleşme hükümleri, sonrasında sözleşmenin tabi olduğu hukuk kuralları uygulanır.

Bu unsurlar, sözleşmeye dayalı ve sermayeye dayalı iş ortaklıklarının her ikisinde kastedildiği geniş anlamda iş ortaklığına aittir.

Ortakların iş ortaklığına (sermayeye dayalı iş ortaklığı) sermaye katkıları nakit, bina, makine, ekipman gibi maddi varlıklar olabileceği gibi patent, ticari marka, lisans, know-how, telif hakkı, yönetim etkinliği, deneyim, pazarlama yeteneği gibi maddi olmayan varlıklar da olabilir. Bu durumda öncelikle ortağın sermaye payının belirlenmesi açısından, nakit dışındaki varlıkların değerinin tespit edilmesi gereklidir. Bunun alternatifi olarak ortaklar varlıklarını iş ortaklığına doğrudan transfer etmek yerine iş ortaklığına kiralayabilir ya da lisansını verebilir. Bunların karşılığında, kira ödemesi ve lisans ücreti alabilir. Böylece bu katkıları sermaye taahhüdü sayılmamaktadır. Ayrıca varlık transferlerinde katma değer vergisi dikkate alınmalıdır (Ashurst 2014:6, Lima 2008:103). İş ortaklığında ortaklar tarafından müşterek olarak alınan malların mülkiyeti ortakların katkıları oranındadır. Ortakların katkı payları belirli olmadığı durumlarda mülkiyet müşterektir.

Müşterek amaca ulaşıldığında, iş ortaklığı sona erecektir. Ayrıca iş ortaklığının sona ermesi bir şarta veya olaya bağlanmış olduğu durumlarda da bu şartın veya olayın gerçekleşmesiyle iş ortaklığı sona erecektir.

3.3 İş Ortaklığının Tarihsel Gelişimi

Bir organizasyon şekli olan iş ortaklığı çok eskiye dayanır. Ortaklıklar, sözleşmeler ve şartlı satış antik çağın yaygın yasal kavramları arasındadır. Dolayısıyla işlerin gerçekleştirilmesinde ticari bir araç olarak kullanılan iş ortaklığı bu tarihe kadar

dayandırılabilir. Mısır, Finike, Babil gibi uygarlıklarda büyük çaplı ticari girişimler için iş ortaklığının kullanıldığı görülmüştür. Ancak yasal bir kavram olarak iş ortaklığının gelişimi yavaş olmuştur. Özellikle partnership ve iş ortaklığı eş zamanlı olarak gelişmiş olsa da ikisini ayırt etmede güçlükler yaşanmıştır. İş ortaklığı Venedik’de bir defalık deniz taşımacılığı için kullanılmıştır. Daha sonra ticaretin gelişmesiyle birlikte iş ortaklığı benimsenmiş ve geliştirilmiştir. İtalya, Fransa ve Almanya’nın ilk dönemlerinde de iş ortaklığı şeklinde işbirliği görülmüştür. Ticaretin gelişmesi, büyük sermaye ihtiyacı ve riskin dağıtılmak istenmesi İngiltere’de bu işbirliği şeklinin yayılmasını sağlamıştır. Ticaret aracılığıyla da ABD’ye getirilmiştir (Nichols 1950:427-428). Ayrıca iş ortaklığı, Anglo-Sakson Hukuku’nda doğduğu görüşüne karşılık, bazı araştırmalar sonucunda iş ortaklığının, İskoç Hukuku’nda mevcut bir hukuki kurum olduğu şeklinde görüşler de mevcuttur. Ancak iş ortaklığının özellikle yerleşip yayıldığı ülke Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’dir (Dayınlarlı 2007:13).

Günümüzde işletmeler arası ittifaklara iş dünyasında sıklıkla rastlanmaktadır. Özellikle çok uluslu işletmeler için 19. Yüzyılın sonundan itibaren stratejik ittifaklar önemli hale gelmiştir. Uluslararasılaşmanın ilk aşamalarında gelişmiş ülkelerdeki girişimciler daha çok %100 mülkiyetli yatırımları tercih ederken, II. Dünya Savaşı sonrasında faaliyetlerini genişletmek isteyen bu girişimciler, gelişmekte olan ülkelerde yerel ortaklar aramaya başlamışlardır. 20. Yüzyılın son çeyreğinde teknolojik gelişmelerle beraber teknoloji yoğun sanayilerde işbirlikleri yaygınlaşmış, teknoloji ve bilgi alışverişi artmıştır. Ülkelerin doğrudan yabancı yatırımlara karşı tutumları değişmiş ve önceki kısıtlamalarda da serbestleştirilmeye gidilmiştir. Çünkü doğrudan yabancı yatırımların ekonominin ve sanayinin gelişmesinde pozitif katkı sağlayacağı fikri, gelişmekte olan ülkelere benimsenmeye başlanmıştır. Artık sadece çok uluslu büyük şirketler değil, çok uluslu küçük şirketler ve özel sermaye şirketleri de doğrudan yabancı yatırımlara yönelmektedir. Uluslararası pazarlara nüfuz etmek amacıyla; doğrudan ihracat, lisanslama ve franchising, yabancı firmaları devralma, bağlı ortaklık, yurt dışında üretim tesisi kurma ya da iş ortaklığı oluşturma gibi yöntemler tercih edilmektedir. Yatırım yapmak isteyen taraf bir ya da birçok taraf ile stratejik ilişkiler kurmaktadır. Stratejik ilişkilerin kurulmasında en çok tercih edilen işbirliği şekillerinden biri ise iş ortaklığıdır. Küreselleşmenin de etkisiyle iş ortaklığı uluslararası stratejilerin önemli bir parçası haline gelmiştir. İş ortaklığı, stratejik kararların alınmasında, şirket birleşmelerine (mergers) ve satın almalara (acquisition) önemli bir alternatiftir (Mowery ve diğ.:1996:78; Lima 2008:99; Rao ve Guru 2009:22;Gullander 1976:104).

Türkiye'de ise 1980 öncesi dönemde korumacı ve iç piyasaya dönük ithal ikamesi sistem ile üretim, inşaat, hizmet, madencilik ve yabancılarla olan iş ortaklıklarının tüm alanlarında geri kalınmıştır. Dışa açılmayı zorlaştıran önemli sebeplerden bazıları, Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşu dönemindeki sıkıntılar, 1938-1945 yıllarındaki II. Dünya Savaşı döneminde savaşa girmemek için gösterilen dirençtir. 1946-1983/84 döneminde ise Batıya karşı şüphe nedeniyle fırsatlar kaçırılmıştır. Yurt dışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmetlerinde ilk defa 1972 yılında Libya'da proje üstlenilmiştir. 1973-1980 yılında ise petrol üretici devletlere yapılan yatırımlarda Türk inşaat firmaları önemli ihaleler almışlardır. 1980 sonrası ise 24 Ocak kararları ile yurt dışı müteahhitlik işleri teşvik edilmiştir. 1990'lara gelindiğinde Türk iş adamları ve sanayicileri birçok ülkeye teknoloji veren, lisans sağlayan, yurt dışında yabancı işletmelerle iş ortaklığı yapan konuma gelmiştir. Özellikle Türk inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler birleşme yöntemine pek başvurmasa da projelerin iş ortaklığı yoluyla gerçekleştirilmesi yaygın biçimde başvurulan bir yöntem olmuştur (Akyol 1997:59-66; Uzunkaya 2013:43). 1972 yılından 2013 yılı sonuna kadar 103 farklı ülkede üstlenilen 7.371 projenin toplam değeri 274,1 milyar dolar seviyesindedir. Bu yıllar arasında yurt dışı en fazla müteahhitlik hizmeti üstlenilmiş olan ilk üç ülke Rusya Federasyonu, Türkmenistan ve Libya'dır (Yurtdışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri 2013 Yılı Değerlendirmesi Raporu).

3.4 İşletmeleri İş Ortaklığına Yönelten Sebepler ve İş Ortaklığının Taşıdığı Riskler

İşletmeler; bilgi, teknoloji ve sermaye eksikliğinden dolayı ulaşamadığı yeni pazarlara açılmak, küresel rekabet baskısı ile başa çıkmak, rekabeti sınırlandırmak, bilgi ve deneyim kazanmak (yabancı pazarlarda), teknik gelişmelerin sonucunda artan maliyetleri karşılamak, maliyet tasarrufu yapmak, kaynak sağlamak, artan riskleri paylaşmak, verimliliği artırmak, gelişmekte olan ekonomilere ve yeni teknoloji pazarlarına giriş yapmak için birbirleriyle işbirliğine yönelmektedirler. Dolayısıyla işletmelerin küreselleşme karşısında varlıklarını sürdürmesi veya istedikleri karlılığa ulaşabilmesi için işbirliği şekillerinden biri iş ortaklığıdır (Panibratov ve Abramkow 2012:58; Yılmaz 2006:182; Hewitt 2008:7). İş ortaklığı, işletmelere tek başlarına ya da devralma yoluyla yapılabilecek üretimden daha güvenilir daha hızlı ve ucuz yeni ürünler geliştirmek için birbirlerinin tamamlayıcı kaynaklarına ve yeteneklerine ulaşma imkanı sağlamaktadır (Beamish ve Lupton 2009:75).

Tarafları iş ortaklığı yapmaya yönelten diğer bir sebep sinerji yaratmaktır. Örneğin, 13-16 Şubat 2006 tarihinde Barselona'da düzenlenen 3GSM Dünya Kongresi'nde Nokia, Kod-

Bölmeli Çoklu Erişim (Code-Division Multiple Access-CDMA) telefon yapımını dururduğunu ve CDMA işini sürdürmek için Sanyo şirketiyle iş ortaklığı kurduğunu açıklamıştır. Mobil İletişim İçin Küresel Sistem (Global System for Mobile Communications-GSM) ve Kod-Bölmeli Çoklu Erişim, mobil telefonlarda kullanılan en yaygın ve rakip standartlardır. Nokia, GSM telefonlar için %40'a yakın pazar payına sahipken, CDMA teknolojisinde %13'lük pazar payının ötesine çıkamamış ve amaçladığı kara ulaşamamıştır. CDMA, Kuzey Amerika'nın ve Güney Kore'ninde dahil olduğu Asya'nın bazı kısımlarında hakim standarttır. Japonya, Hindistan ve Brezilya gibi diğer pazarlarda da mevcuttur. Nokia, CDMA teknolojisinde güçlü rekabet ile karşı karşıyadır. Sanyo ise CDMA teknolojisini uygulayan bir Japon elektronik firmasıdır. Fakat Sanyo'da %7'lik zayıf pazar payına sahiptir. Cep telefonu endüstrisi araştırma-geliştirme ve inovasyonda yoğun sermaye gerektiren rekabetin yüksek olduğu bir alan olduğu için Nokia ve Sanyo kurdukları iş ortaklığıyla ürün ve pazar açısından güçlerini birleştirmeyi amaçlamışlardır. İş ortaklığı anlaşması, şirketlerin kendi iş stratejilerini tamamlayıcı araştırma geliştirme yetkinliklerine zamanında erişme olanağı sunarken, taraflar yüksek maliyetleri paylaşacaklardır. Böylece ABD ve Japonya'da CDMA operatörleriyle başarılı ilişkisi olan Sanyo ile Brezilya ve Hindistan gibi büyük pazarlarda güçlü olan Nokia müşterek hareket ederek kazanmayı amaçlamışlardır (Lima 2008:59-60).

İş ortaklıkları mevcut ürünler ile yabancı pazarlara giriş amacıyla oluşturulmasının yanı sıra yerel işletmelerin yerel pazarlara yabancı ürünleri getirmek istemesi amacıyla da oluşturulabilir. Ayrıca iş ortaklığı, ortaklardan birinin veya herbirinin daha önce faaliyette bulunmadığı yeni bir alanda kurularak çeşitlendirmeye de olanak verebilir. Ortakların daha önce faaliyette bulunmadığı bir alanda deneyim ve bilgi eksikliğine bağlı olarak riskler yüksek olacaktır. Çeşitlendirmeye örnek olarak, 1962 yılında Japon hükümetinin desteğiyle uçak sanayinde faaliyette bulunmak için Mitsubishi, Fuji ve Kawasaki arasındaki kurulmuş olan iş ortaklığı gösterilebilir. Bu iş ortaklığında ortakların pazarlama, üretim ve tasarım konusunda temel bilgilerinin bulunmaması başlıca sebep olarak gösterilmek üzere bu ortaklık başarısızlık ile sonuçlanmış ve ticari bir felaket olarak nitelendirilmiştir. Sonrasında bu üç firma Boeing'le iş ortaklığı oluşturmuş, bu işbirliği ile uçak ve motorlarını tek başlarına yapabilir duruma gelmişlerdir (Karacaer 2004:43-44).

İş ortaklığı kurmanın diğer sebeplerinden biri hükümetlerin milli düşünceler ile yabancı işletmelerin ülkede iş yapmasını kısıtlamak amacıyla bazı kotalar koyması ya da %100

mülkiyetli yatırım yapmaya izin vermemesidir. Bu anlamda yerel işletmeler ya da yerel işletmeler ile yabancı işletmeler kendi aralarında bir iş ortaklığı oluşturabilir. Ayrıca çok sayıda işletme çeşitli faaliyetlerini daha ekonomik gerçekleştirme olanağına iş ortaklığı ile kavuşarak, tek başına hareket ettiğinde faydalanamadığı ölçek ekonomisiyle maliyet tasarrufu sağlayacaktır. Böylece büyüyen ve pazar payını artıran işletmeler imajı sayesinde kapsam ekonomisinden (economies of scope) de yararlanarak pazara yeni ürünler sürebilecektir. İş ortaklığı çok yüksek miktarlarda finansal kaynak gerektiren, firmaların tek başlarına üstlenemeyeceği riskli projelerin gerçekleştirilmesine olanak vererek, ortakların teknik, teknolojik, personel ve pazarlama yeteneklerini bir araya getirecek ve böylece büyük projelerin yapılabilirliğine imkan sağlayacaktır. Güçlü rekabetin olduğu sektörlerde diğer firmalara bağımlılık yüksek olduğu için, rakipler arasında iş ortaklığı oluşturulması (antitröst düzenlemelerinin neden olduğu sorunlara rağmen) işbirliğine giren işletmelere rekabetin azaltılması açısından da yarar sağlayabilecektir. Ayrıca işletmelerin ulusal faaliyetlerden uluslararası faaliyetlere yönelmesiyle uluslararası yatırımların gerçekleştirilmesinde işbirliği modeli olarak da iş ortaklığı kullanılabilir. Ürünlerini dış piyasaya taşımak isteyen firmalar ihracat yapabilir, lisans verebilir, %100 mülkiyetli bağlı işletmeler ya da yerel firmalarla iş ortaklığı kurabilir (Kale ve diğ. 2013:65; Aydın 1997:24-34; Gullander 1976:105-106; Karacaer 2004:38-39).

Pan ve Tse (2000:538) pazarlara giriş yöntemlerini iki önemli kategoride ayırmıştır. Birincisi sözleşmeye bağlı (contractual agreements, non-equity based modes), ikincisi ise sermayeye bağlı (equity-based modes) yöntemlerdir. Sözleşmeye bağlı yöntemler; ihracat ve lisanslama, araştırma geliştirme ve diğer sözleşmeye bağlı anlaşmalardan oluşan sözleşmeli ittifaklardır. Sermayeye bağlı yöntemler ise iş ortaklığı, ilk yatırım, devralma ve diğer %100 mülkiyetli bağlı işletmelerden oluşmaktadır.

Sermayeye dayalı yöntemler tercih edildiğinde, işletmenin pazarı iyi tanımaması, gereken uzmanlığa, teknolojiye veya finansal kaynağa sahip olmaması durumlarında, pazar hakkında bilgi sahibi ve/veya gereken uzmanlığa, finansal kaynağa sahip yerel işletmelerle iş ortaklığı oluşturması daha yararlı olacaktır.

İşletmeleri iş ortaklığına yönelten olumlu sebepler yanında, kontrol kaybı, düşük kar, taraflarla çatışma, varlıkların transfer edilebilirliği ile ilgili riskler de mevcuttur (Panibratov ve Abramkow 2012:58). İş ortaklığı; kapsamlı bir planlama, ön müzareke, yeni oluşturulacak girişimin tüm yönlerinin ayrıntılı olarak düşünüldüğü bir sözleşme ve taraflar arasında güven

gerektirmektedir (Myers 1990:23). İş ortaklığı oluşturulurken ortak seçimiyle ilgili riskler de mevcuttur. İş ortaklığına girilmeden önce potansiyel ortağa ilişkin araştırma yapılmalıdır. Potansiyel ortaklarla ilgili olarak; bankalar, ticaret odaları, dernekler, muhasebeciler, bağımsız danışmanlar, vergi dairesi, yayınlanmış raporlar gibi bilgi kaynaklarına başvurulması yararlı olacaktır. Potansiyel ortağın finansal kaynaklarının, işgücü havuzunun, işletme büyüklüğünün ve yapısının, önceki deneyimlerinin ve ulusal/kurumsal kültür açısından uyumluluğunun, yeteneklerinin ve diğer niteliklerinin dikkate alınması yararlı olacaktır (Corrie 2012:3-4).

3.5 İş Ortaklığının Türleri

İş ortaklığı; faaliyet alanı, tarafları, milliyeti, kuruluş şekilleri vb. çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır.

3.5.1 Kuruluş Şekillerine Göre İş Ortaklıkları

Kuruluş şekillerine göre iş ortaklıkları sözleşmeye dayalı iş ortaklıkları ve sermayeye dayalı iş ortaklıkları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrım Amerikan Hukuku'ndan doğmuştur (Akyol 1997:79).

Sözleşmeye dayalı iş ortaklıkları (contractual joint venture), ortaklarından ayrı Ticaret Hukuku'na tabi bir işletme yapısına sahip olmayan, tarafların sadece temel sözleşme ile işbirliği yaptığı sözleşmeli ittifaklardır. Temel sözleşmeye ilave olarak lisans, patent, telif hakkı vb. fikri mülkiyet haklarının kullanımına ilişkin tabi sözleşmeler de bulunabilir. Müşterek üretim, pazarlama, araştırma-geliştirme işbirlikleri gibi anlaşmalar ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na uygun olarak kurulmuş iş ortaklıkları sözleşmeye dayalı iş ortaklıklarındandır. Bu çalışmada sözleşmeye dayalı iş ortaklıkları sözleşmeli ittifak kapsamında incelenmiştir.

Sermayeye dayalı iş ortaklığı (equity joint venture), ortakların ayrı bir yavru şirket kurarak ya da daha önce kurulmuş olan bir şirketin sermayesine katılarak oluşturdukları işbirliği şeklindedir. Ortakların katılmış olduğu bir ortaklık sermayesi (nakit, maddi varlıklar ya da maddi olmayan varlıklar vb.) mevcuttur.

Yavru şirketteki sermaye katılma payları; azınlık paylı-çoğunluk paylı (%20:%80, %30:%40:%30 gibi) ya da eşit paylı (%50:%50) şeklinde olabilmektedir (Lukas 2007:92). Yavru şirketin sadece iş ortaklığı ortaklarının değil, aynı zamanda onların bağlı bulunduğu grubun hakimiyetinde olduğu durumlarda "katmerli" (Tekinalp ve Tekinalp 1988:168)

ortaklık söz konusudur. Bir grup şirketin tek bir yönetim altında örgütlenmesi holding olarak adlandırılmaktadır. Ancak iş ortaklığındaki amaç beraber bir işi gerçekleştirmektir. Dolayısıyla holding şeklinde örgütlenmeden farklıdır.

3.5.2 Faaliyet Alanlarına Göre İş Ortaklıkları

İş ortaklığına; inşaat, petrol ve maden işletmeciliği, finans ve çeşitli sektörlerde sıklıkla rastlanılmaktadır.

3.5.2.1 İnşaat Sektöründe İş Ortaklığı

İnşaat sektöründe iş ortaklığı; birbirlerinden ekonomik ve hukuki olarak bağımsız en az iki gerçek/tüzel kişinin Şirketler Hukuku'na göre kurulmuş bir şirket aracılığıyla, inşaat işinin tamamlanması sorumluluğunu üstlendiği işbirliği şeklindedir. Özellikle yüksek finansal kaynak ve ileri teknoloji gerektiren büyük çaplı inşaat işlerinde iş ortaklığına sıklıkla başvurulmaktadır.

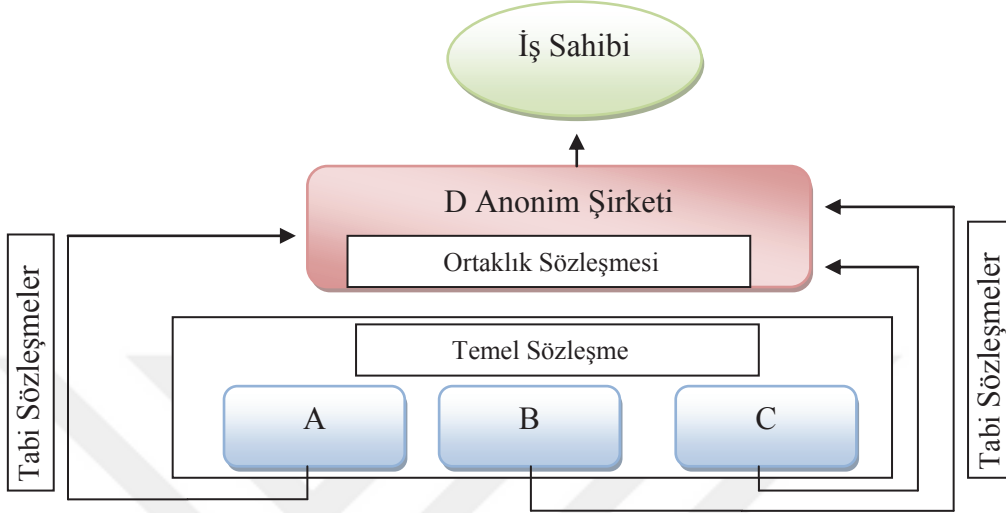
İnşaat sektöründe iş ortaklığının avantajlarından bazıları şöyledir (Miller 1993:1):

- Ortaklar kaynaklarını, yeteneklerini, personelini ve tekniklerini bir havuzda birleştirir,
- Risk paylaşılır,
- Uluslararası iş ortaklıklarında yerel bilgiye sahip müteahhidin bu bilgisinin kullanılma olanağını sunar,
- Müteahhide tek başına üstlenemediği önemli projelere teklif sunma imkanı sağlar,
- Ortakların faaliyet ve uzmanlık alanlarının gelişmesine katkı sağlar.

İnşaat sektöründe faaliyet göstermek amacıyla kurulmuş iş ortaklığında, yavru şirketin hukuki niteliğine göre ortakların sorumlulukları da değişecektir. Örneğin; birbirlerinden hukuki ve ekonomik olarak bağımsız A Mimarlık ve Danışmanlık Ltd. Şti, B Mühendislik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. ve C Mühendislik Elektrik İnşaat Sanayi Ltd. Şti., farklı ihalelere teklif vermek amacıyla iş ortaklığı sözleşmesi yaparak bir D İnşaat Sanayi Anonim Şirketi kurduğunu varsayalım. A, B ve C şirketleri D şirketi vasıtasıyla Çanakkale'de Okul Binası yapım işine ilişkin ihaleye teklif vermişler ve ihaleyi kazanmışlardır. Bu durumda her ne kadar iş ortaklığı sözleşmesi adi ortaklık niteliğinde olsa da ilave bir ticaret şirketinin bulunması ilgili şirket türüne ilişkin hukuki düzenlemelerin devreye girmesine sebep olacaktır. Türk Ticaret Kanunu'na göre anonim şirket ortakları, şirket borçlarına karşı sınırlı sorumludur. Başka bir ifadeyle, ortakların ödenmemiş sermaye tutarı kadar sorumlulukları

bulunmaktadır. Dolayısıyla, bu bina yapım işinin gerçekleştirilmesi anonim şirketin sorumluluğunda olacaktır. Bu ilişki Şekil 1.10'da görülmektedir.

Şekil 1.10 Sermayeye Dayalı İş Ortaklığı



İş sahibine karşı A, B ve C ortaklıklarının sorumlulukları ödenmemiş sermaye ve varsa ilave sermaye yükümlülükleri kadardır. D anonim şirketi aracılığıyla inşaat işi üstlenilmiştir.

3.5.2.2 Petrol ve Maden Sektöründe İş Ortaklığı

Petrol ve maden sektöründe risklerin yüksek olması bu alanda faaliyet gösteren işletmeleri işbirliği yapmaya yöneltmiştir. Bu işbirliği; arama, işleme, çıkarma gibi çeşitli konularda sözleşmeli ittifak şeklinde olabileceği gibi, iş ortaklığı şeklinde de olabilir. İş ortaklığı şeklinde işbirliğinde, anlaşma taraflarının müşterek kontrolünde bulunan yeni bir işletme yapısı bulunmaktadır. Bu işletme, iş ortaklığının varlığını gösterecek ve taraflar arasındaki iş ortaklığı anlaşmasına bağlı olacaktır.

Petrol alanında iş ortaklığına örnek olarak (www.turcas.com.tr), 2005 yılında The Shell Türkiye Ltd. ve Turcas A.Ş. arasındaki; akaryakıt ve madeni yağlar, perakende ve ticari satış, pazarlama ve dağıtım alanlarında yapılan iş ortaklığı anlaşması sonucu kurulan Shell & Turcas Petrol A.Ş.'yi (STAŞ) verilebilir.

3.5.2.3 Diğer Sektörlerde İş Ortaklığı

İş ortaklığı; telekomünikasyon, elektronik, imalat, otomotiv gibi çeşitli sektörlerde araştırma ve geliştirme, üretim ve pazarlama amaçlarıyla ayrı bir işletme yapısı aracılığıyla oluşturulmaktadır. Taraflar arasındaki lisans sözleşmeleriyle teknoloji transfer edilmesi de mümkündür.

3.5.3 Ulusal - Uluslararası İş Ortaklıkları

İş ortaklığını oluşturan tarafların tümü aynı ülkenin milliyetinde ise, tüzel kişilikleri de aynı ülkenin kanunlarına göre aynı ülkede kurulmuşsa “ulusal”, eğer en az iki taraf farklı milliyetlerde ise “uluslararası” iş ortaklığı söz konusudur (Barlas 2008:242; Tekinalp ve Tekinalp 1988). Başka bir açıdan bakıldığında, en az bir ortağın merkezi iş ortaklığının faaliyet gösterdiği ülke dışındaysa ya da iş ortaklığının faaliyetleri önemli düzeyde birden fazla ülkede ise bu girişimin uluslararası iş ortaklığı olduğu kabul edilmektedir (Lukas 2007:92; Geringer ve Hebert 1989:235; Orazgılıcov 2006:72; Corrie 2012:1; Barlas 2008:242; Tekinalp ve Tekinalp 1988:162).

Dayınlarlı (2007:270), bir ortaklığın iş ortaklığı olarak nitelendirilebilmesi için yabancı ve yerli ortaklar arasında kurulması gerektiğini ifade etmiştir. Ancak iş ortaklığının mevcut olabilmesi için en az bir ortağın yabancı tabiiyetinde olması zorunlu unsur değildir (Öztürk 2001:59; Karacaer 2004:53). Bu çalışmada iş ortaklığının sadece yerli ortaklar tarafından da kurulabileceği fikri benimsenmiştir. Ayrıca Türk Hukuku’unda da yabancı ortak olmadan iki ya da daha fazla Türk vatandaşının işbirliği yaparak iş ortaklığı kurmasına engel teşkil edecek bir hüküm bulunmamaktadır.

Uluslararası iş ortaklığı, doğrudan yabancı yatırım aracıdır. Uluslararası doğrudan yatırımlarda ana şirketin yavru şirketteki ortaklık payı %95 ile %100 arasında ise %100 mülkiyetli bağlı işletme söz konusudur. Ana şirketin yavru şirketteki ortaklık payı %11 ile %94 arasında ise; uluslararası doğrudan yatırım aracı iş ortaklığı olarak sınıflandırılmaktadır. %10’a kadarlık yatırım payları ise; portföy yatırımları olarak kabul edilmektedir (Aydın 1997:20).

Uluslararası iş ortaklıkları aracılığıyla işletmeler, çeşitli bilgi ve yeteneklerini birleştirmektedirler. Yerel ortaklar, yerel pazara ilişkin kültürel ve çevresel koşullarla ilgili bilgiye sahiptir. İşletmeleri tam mülkiyetli bir yatırım yerine iş ortaklığına yönelten en önemli

faktör bilgisidir (Inkpen ve Beamish 1997:180). Yatırımcılar özellikle kendi ülkesinin şartlarını bilen, kamu kurumları ile daha rahat iletişim olanağına sahip, pazar hakkında bilgisi ve tecrübesi bulunan yerel işletmeler ile ortak iş yapmaya yönelmektedir. Uluslararası yatırımcılar doğrudan yatırım aracı olarak istedikleri ülkedeki yerel firmalar ile iş ortaklığı kurarak yerel bilginin elde edilmesinde önemli yarar sağlamakta ve bu şekilde riskten de korunmuş olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde, teknolojiye, finansal kaynağa ve yatırımlara duyulan ihtiyaca paralel olarak, uluslararası iş ortaklıklarına duyulan ihtiyacın da artacağı söylenebilir.

Uluslararası iş ortaklığının başarıya ulaşmasında taraflar arasındaki stratejik, organizasyonel ve kültürel faktörler etkilidir. Hedef birliği, iş ilişkisi, ortaklar arası rekabet, önceki iş ortaklığı deneyimleri, politik risk, sosyal, ekonomik, kültürel uyum, yatırım yapılan ülkede tecrübe sahibi olma ve proje tecrübesi anlamında tarafların birbirlerini tamamlamaları, tarafların yönetim ve teknik becerileri, insan kaynakları, müşteri ilişkilerinin kalitesi, tarafların finansal yeteneği, firma büyüklükleri gibi faktörler de faaliyetlerin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesinde etkilidir. Dolayısıyla iş ortaklığı kurulurken potansiyel ortağın seçiminde taraflar arasındaki uyum (işletme büyüklüğü, yapısı, ulusal ve kurumsal kültürü), potansiyel ortağın yetenekleri, teknolojisi, yönetsel kaynakları, mali yapısı hakkında bilgi toplanması yararlı olacaktır (Ozorhon ve diğ. 2008:13;Merchant 2000:110-117; Corrie 2012:4).

Uluslararası iş ortaklığında sözleşmeler, yer veya kişi bakımından yabancı unsurlu olabilir (Öztürk 2001:149). İki Türk inşaat şirketinin Almanya'da bir inşaat işinin gerçekleştirilmesi için oluşturdukları iş ortaklığı "yer" bakımından, bir Türk ve bir Alman inşaat şirketinin Türkiye'de gerçekleştirecekleri iş için oluşturdukları iş ortaklığı sözleşmesi ise "kişi" bakımından yabancı unsurludur.

Özellikle farklı yargı yetki alanlarında (farklı ülke kanunlarında) faaliyet gösteren uluslararası iş ortaklıklarıyla ilgili olarak maruz kalınacak sorumluluklar belirlenmelidir. Bu anlamda, sınırlı sorumluluğa sahip olmak ortaklar için önemlidir. İş ortaklığının kuruluşu için seçilecek hukuki yapı, faaliyetlerin sürdürülmesi, karın ortaklar aracılığıyla kendi ülkelerine dönüşü, finansman ve faiz ödemeleri gibi konularda vergi tutarının ne olacağı, ulusal düşüncelerin mevcut olup olmadığı ve diğer milli düşünceler, ulusal şirketler tarafından doğrudan katılım için hangi yapının daha çok tercih edildiği, yatırımın yapıldığı ülkedeki Rekabet Hukuku düzenlemeleri, yerel yargı düzenlemeleri, iş ortaklığı organizasyonun

yönetim yapısı, maliyetleri, iş ortaklığı ve ortaklar açısından muhasebeleştirme işlemleri, iş ortaklığının sona ermesi, payların devredilebilirliği gibi konular önemlidir (Hewitt 2008:54-55).

Yabancı ortaklar tarafından ülkemizde kurulacak iş ortaklıkları, 17.06.2003 tarihinde yayınlanan 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'na (DYYK) tabi olacaktır. Bu Kanunun yayınlanması ile 1954 yılında kabul edilen 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin 9. maddesi ile yabancı yatırımcıların Türkiye'de kurabilecekleri veya iştirak edebilecekleri şirket türleri artırılmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nda ve Borçlar Kanunu'nda düzenlenen şirket tiplerini kurmalarına izin verilmiştir. Dolayısıyla yabancı yatırımcıların Türkiye'de adi, kollektif, komandit, limited ve anonim şirket kurmasına ve konsorsiyum, iş ortaklığı, adi ortaklıkların yabancı sermaye ile kurulmasına olanak sağlanmıştır. Ayrıca mevcut adi şirketlere yabancı sermaye ile iştirak, mümkün olmuştur. 4875 sayılı Kanun'un 3. maddesi gereğince yabancı yatırımcılar, Türkiye'deki faaliyet ve işlemleri sonucu oluşan net kar, temettü, satış, tasfiye, tazminat bedelleri, lisans yönetim ve benzeri anlaşmalar karşılığında ödenecek tutarlar ile dış kredi, anapara ve faiz ödemelerini, serbestçe yurt dışına bankalar ve özel finans kurumları aracılığıyla transfer edebilirler. Ancak çok uluslu işletmeleri, kişi ve kurumları bir araya getiren uluslararası iş ortaklıklarında birden çok hukuk sistemi dikkate alınmalıdır.

Uluslararası bir iş ortaklığı söz konusu olduğunda taraflar temel sözleşmede hukuk seçiminde bulunmaları ortaya çıkabilecek sorunların önlenmesine yardımcı olacaktır. Temel sözleşmede taraflar arasında açıkça bir hukuk seçimi yapılmamış ise sözleşmenin diğer hükümleri incelenerek tarafların iradelerinin tespit edilmesi ile geçerli hukuk sistemi belirlenecektir. Türk Hukuku'nda Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun'un madde 24/II uyarınca, taraflarca açıkça hukuk seçimi olmaması halinde ilk sırada ifa yeri hukuku, birden fazla ifanın ve ifa yerinin bulunması durumunda karakteristik edimin belirlenmesi gerekmekte, bu da mümkün değilse en yakın irtibatlı yer hukuku sözleşmeye uygulanmaktadır (Öztürk 2001:153).

3.5.4 Ortakların Niteliğine Göre İş Ortaklıkları

İş ortaklığı; yabancı/yerli özel sektör kişileri, kamu tüzel kişileri, kamu ve özel sektör kişileri arasında ya da devletlerarasında oluşturulabilmektedir.

Özel kişiler arasındaki iş ortaklıkları; araştırma yapmak, lisans almak, müşterek üretim gerçekleştirmek, hammadde sağlamak, finansal kaynak sağlamak, yabancı ortağın pazar bilgisi imkanlarından yararlanmak, belirli bir ülkenin vergi kolaylıklarına erişmek (Dayınlarlı 2007:81) gibi çeşitli amaçlarla kazanç ve/veya maliyet tasarrufu sağlamaya ve karlılığı artırmaya yöneliktir.

Özel sektör kişileri açısından riskli ve daha uzun süreli bazı yatırımlar özel sektör ve kamu tüzel kişileri ya da sadece kamu tüzel kişileri tarafından üstlenilmektedir. Bazı yatırım alanlarında ise özel sektörün faaliyette bulunmasına izin verilmediği için kamu tüzel kişileri yatırımı üstlenmektedir.

Devletlerarasında iş ortaklığı, iş ortaklığının kurulması amacı ile düzenlenmiş sözleşmeye dayanmaktadır. Buna örnek olarak, Fransa ile İsviçre arasında Basel-Müllhousen havaalanının yapımı ve kullanımı için imzalanan 4 Temmuz 1949 tarihli anlaşma verilebilir. Devletlerarasındaki iş ortaklığında iki önemli koşulun dikkate alınması gerekmektedir. İlk olarak, iş ortaklığı ortakları arasında bir anlaşma metni ile müşterek şirketin yapısı düzenlemeli, ikinci olarak devletler arasındaki tam eşitlik ilkesine uyulmalıdır (aktaran Dayınlarlı 2007:70).

3.5.5 Yatay ve Dikey İş Ortaklıkları

İş ortaklıkları; ortaklar ile iş sahibi arasındaki ilişki ve ortaklar ile yavru şirketin faaliyet düzeyine göre yatay ve dikey olmak üzere sınıflandırılabilir.

Ortaklar ile iş sahibi arasındaki ilişki açısından iş ortaklıkları; ortakların tümü iş sahibiyle iletişime geçiyorsa yatay iş ortaklığı (horizontale joint venture), ortaklardan yalnız biri iş sahibiyle iletişim kuruyorsa dikey iş ortaklığı (vertikale joint venture) olarak sınıflandırılabilir (Öztürk 2001:23; Akyol 1997:80; Dayınlarlı 2007:305). Ancak bu tip sınıflandırma iş ortaklığının sözleşmeye dayalı türü için geçerlidir. Çünkü sermayeye dayalı iş ortaklığında zaten anlaşma taraflarından ayrı işletme bulunacağı için, söz konusu işletme iş sahibiyle iletişime geçecektir.

Ortaklar ile yavru şirketin faaliyet düzeylerine göre iş ortaklıkları üç farklı şekilde sınıflandırılabilir. Ortaklar ile yavru şirket aynı alanda ve üretim zincirinin aynı seviyesinde faaliyet gösteriyorsa; iş ortaklığı, “yatay iş ortaklığı” olarak sınıflandırılmaktadır. Yavru şirket, ortaklar ile üretim zincirinin farklı seviyesinde yer alıyorsa, yani yavru şirket ortaklara üretim için hammadde sağlıyorsa ya da ortaklar tarafından üretilen malların pazarlanması

faaliyetlerine yardımcı oluyorsa, bu tip iş ortaklıkları, alıcı ve satıcıların oluşturduğu dikey iş ortaklıklarıdır. Yavru şirketin faaliyet alanı ve fonksiyonu ortaklar ile hiçbir şekilde ilişkili değil ise; sadece sermaye birleşimi anlamında bir ilişki mevcut ise yığılmalı/çapraz iş ortaklığı söz konusudur (Barlas 2008:242; Aydın 1997:18-19).

3.5.6 Avrupa Birliği ve Ülkemiz Rekabet Hukuku Düzenlemeleri Açısından İş Ortaklıkları

21 Eylül 1990 tarihinde yürürlüğe giren 4064/89 sayılı Teşebbüslerarası Yoğunlaşmaların Denetimi Hakkında Konsey Tüzüğü (Şirket Birleşmeleri Yönetmeliği), iş ortaklığı konusunda birçok düzenleme getirmiştir.

4064/89 sayılı Yoğunlaşmaların Denetimi Hakkında Konsey Tüzüğü'nün 3'üncü maddesi (20 Ocak 2004 tarih ve 139/2004 sayılı Teşebbüşler Arası Yoğunlaşmanın Kontrolüne İlişkin Konsey Yönetmeliğinin 3'üncü maddesi) ile yoğunlaşma, aşağıda verilen durumların mevcudiyeti sonucunda kalıcı temelli kontrol değişikliğinin doğması olarak ifade edilmiştir (European Union (a)).

1. İki ya da daha fazla bağımsız işletmenin birleşmesi (3/1a),
2. En az bir işletmenin kontrolünün bir ya da daha fazla kişi tarafından elde edilmesi; bir ya da daha fazla işletmenin; bir ya da daha fazla başka işletmenin bir bölümünü veya tamamının kontrolünü doğrudan/dolaylı olarak, varlık ya da menkul yoluyla, anlaşma ya da başka bir araçla kazanmasıdır (3/1b).

4064/89 sayılı tüzük (Birleşme Tüzüğü) iş ortaklıklarını, madde 3(2) altında işbirlikçi ve yoğunlaşma doğurucu olarak iki ayrı şekilde sınıflandırmıştır. Bir iş ortaklığı ana şirketlerden tamamen yeni bir alanda faaliyetlerini sürdürebilir. Ancak bir iş ortaklığı ana şirketlerin rekabetçi davranışlarının eşgüdümünü sağlayarak tarafların işbirliği yapmasına da neden olabilir. Bağımsız kalan işletmeler arasında rekabetçi davranışların eşgüdümüne yol açmayan yeni bir alanda faaliyet göstermek için oluşturulan iş ortaklıkları yoğunlaşma doğurucudur. Bu tüzük kapsamında değerlendirilir. İşbirliği doğurucu iş ortaklıkları, 17/62 sayılı Genel Rekabet Kurallarının Uygulamasını Düzenleyen Konsey Tüzüğü çerçevesinde incelenmiştir. Dolayısıyla farklı amaç ve sonuçları olan bu iki çeşit iş ortaklığı anlaşması, Avrupa Topluluğu Rekabet Hukuku'nda farklı rekabet kuralları çerçevesinde değerlendirilmektedir. Aşağıdaki şartları taşıyan iş ortaklıkları yoğunlaşma doğurucu sayılmaktadır (Kayıhan 2003:33-35):

- a) Bağımsız iktisadi bir varlığın tüm işlevlerini (faaliyetlerini) gerçekleştirmek üzere kalıcı bir süre için kurulan (olumlu koşul/tam işlevsel) iş ortaklıkları,
- b) Anlaşma tarafları arasında veya anlaşma taraflarıyla iş ortaklığı arasında rekabetçi davranışların eşgüdümüne yol açmayan iş ortaklıkları (olumsuz koşul).

4064/89 sayılı tüzük zamanla bir takım değişikliklere ve düzenlemelere maruz kalmıştır. 1310/97 sayılı “Teşebbüsler Arası Yoğunlaşmaların Kontrolü Hakkında 4064/89 sayılı Konsey Tüzüğünde Değişiklik Yapan Konsey Tüzüğü” (Değişiklik Tüzüğü) 30.07.1997 tarihinde kabul edilerek, 01.03.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tüzükde iş ortaklıkları tam işlevsel ve tam işlevsel olmayan şekilde ayrıma tabi tutmuştur.

Kalıcı olarak özerk bir ekonomik varlığın tüm özelliklerini taşıyan iş ortaklığı Birleşme Yönetmeliği açısından bir yoğunlaşma teşkil etmektedir. Bu iş ortaklığı tam işlevsel iş ortaklığı (full-function joint venture) olarak ifade edilmektedir (European Union (b)).

Müşterek kontrol, bir iş ortaklığının zorunlu koşulu iken; tam işlevsel olan/tam işlevsel olmayan ayırımı, Avrupa Topluluğu Rekabet Hukuku’nda ilgili iş ortaklığının türünü ve hangi rekabet kurallarına göre değerlendirileceğini belirlemektedir. İki ya da daha fazla işletme tarafından bağımsız ekonomik varlığın tüm işlevlerini uzun süreli olarak gerçekleştirmek için kurulan bir iş ortaklığı, rekabetçi davranışların koordinasyonunu sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın, tam işlevsel olarak tanımlanmaktadır. Tam işlevsel olmayan (kısmi işlevsel) bir iş ortaklığı ise ana işletmelerin bünyesinde belirli bir alanda (örneğin, araştırma-geliştirme, üretim, dağıtım ya da satış alanlarından birinde) faaliyet göstermek üzere kurulmaktadır (Kayıhan 2003:46). Avrupa Topluluğu 81.madde ile üye devletlerarasında ticareti sınırlayan, iç pazar içerisinde rekabeti kısıtlayan, engelleyen veya bozan işletmeler arası anlaşmalar, işletme birlikleri, kararları ve rekabet hukukuna aykırı eylemler yasaklanmıştır.

Ülkemizde ise 4045 sayılı Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun ile mal ve hizmet piyasalarında rekabeti engelleyici, bozucu veya sınırlayıcı karar ve uygulamaları ve piyasaya hakim teşebbüslerin hakimiyetini kötüye kullanmalarını engellemek için gerekli düzenleme ve denetlemeleri yapmak amaçlanmıştır. Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun’un 7. maddesindeki birleşme ve devralmalara ilişkin olarak yayınlanan Rekabet Kurumu’ndan İzin Alınmasını Gerektiren Birleşme ve Devralmalar Hakkındaki Tebliğ’de bağımsız bir iktisadi varlığın tüm işlevlerini kalıcı olarak yerine getirecek bir iş ortaklığının oluşturulması, aynı tebliğin 5.maddesinin birinci fıkrasının b) bendi kapsamında bir devralma işlemi kabul edilmiştir. Bu iş ortaklığı Avrupa Birliği düzenlemelerindeki tam işlevsel iş ortaklığına

karşılık gelmektedir. Tebliğin 5. maddesinin birinci fıkrasının b) bendine göre devralma, kontrolde kalıcı değişikliğe neden olacak şekilde;

“Bir ya da birden fazla teşebbüsün tamamının ya da bir kısmının doğrudan veya dolaylı olarak kontrolünün, hisse ya da mal varlığının satın alınmasıyla, sözleşmeyle ya da diğer bir yolla bir ya da birden fazla işletme veya hali hazırda en az bir işletmeyi kontrol eden bir ya da birden fazla kişi tarafından devralınması” şeklinde ifade edilmektedir.

Aynı alanda faaliyet gösteren işletmelerin iş ortaklığı aracılığıyla piyasaya hakim olmasına veya bu hakimiyeti kötüye kullanmasına yol açabilir. Bu durumda tebliğin 13. maddesi gereği rekabeti sınırlayıcı amacı ve etkisi olan ve bağımsız bir ekonomik varlığın tüm işlemlerini kalıcı olarak yerine getirecek iş ortaklığının oluşturulması Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun’un yasaklanan faaliyetler bölümünün 4. ve 5.maddelerine göre değerlendirilmelidir.

Rekabet Hukuku düzenlemeleri de dahil edildiğinde. iş ortaklığının (sermayeye dayalı) türleri genel olarak aşağıdaki kategorilerde incelenebilir (Hewitt 2008:97-105):

- 1) Tam İşlevsel (Full Function) ya da Birleşme Türü (Merger-Type) İş Ortaklıkları: Tam işlevsel iş ortaklıklarının; kendi personeli, varlıkları, tesisleri, finansmanı ve pazarı bulunmaktadır. Genellikle ana ortaklarına maddi kaynak sağlamaksızın, bağımsız ekonomik varlık olarak faaliyetini devam ettirmek için kurulan bir girişimdir. Büyük işletmelerin birleşmesiyle oluşturulabilir. Sınırlı işlevsel iş ortaklığına göre büyük ölçüde bağımsız bir yönetim yapısı mevcuttur. Ortaklık payları devredilebilir. Kendine ait fikri mülkiyet hakları olabilir. Bazı durumlarda müşterek sahip olunan işletmenin halka arzı ve satışı mümkündür.
- 2) Sınırlı İşlevsel (Limited-Function) veya İşbirlikçi (co-operative) İş Ortaklığı: Bu tip iş ortaklıkları özerk ve bağımsız birim olamazlar. Ancak ortaklarının doğrudan kontrolü altında sınırlı bir faaliyeti gerçekleştirmek için oluşturulurlar (tarafalara kaynak temini için yeni bir üretim tesisi gibi). İş ortaklığının tarafları arasında önemli işbirliği ve koordinasyon mevcuttur. Avrupa komisyonunda sınırlı “limited” veya kısmi işlevsel “partial function” iş ortaklığı olarak ifade edilmiştir. Yönetim yapısı, ortakların devam eden kontrolüne olanak verir. Tabii sözleşmeler iş ortaklığı ve ortaklar arasında önemli bir araçtır. Payları devredilmesinde önemli kısıtlamalar vardır. Taraflardan biri iş ortaklığının sona ermesini istediğinde, sona erme daha özel hükümlere bağlanabildiği için zor olabilir.

- 3) Azınlık Sermaye Yatırımları: Sermayeye dayalı iş ortaklığının diğer bir türü azınlık yatırımlarıdır. Bir taraf azınlık sermaye payını başka bir taraftan alır. 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 için iş ortaklığı yapısı değildir. Ancak taraflar arasında belirli bir iş girişimi desteklenebilir veya geliştirilebilir. Böyle bir ittifak özellikle telekomünikasyon ve diğer sektörlerde görülmektedir. Örneğin; İki farklı araba üreticisi firma olan Fiat ve General Motors, maliyetlerini azaltmak, güç aktarım mekanizmaları oluşturmak, araba parçalarının satın alınması ve diğer çeşitli araştırma geliştirme alanlarına bir dizi iş ortaklığı aracılığıyla karşılıklı iştirak ittifakı yapacaklarını açıklamışlardır. Her iki taraf da bağımsızlıklarını ve kimliklerini koruyacaktır. Bunun için General Motors, Fiat'ın %20 hissesini, Fiat'a kendisinin % 5,1 hissesini vererek devralmıştır.

3.6 İş Ortaklığı ile Diğer Benzer Yapılar Arasındaki Farklılıklar

İş ortaklığının daha açık bir şekilde anlaşılabilmesi ve diğer ortak iş yapma şekilleriyle karıştırılmaması için iş ortaklığı ile konsorsiyum, holding, şirket birleşmesi, konzern, kartel ve partnership (ortaklık) arasındaki farklılıkların kısaca açıklanması yararlı olacaktır.

3.6.1 İş Ortaklığı İle Konsorsiyum Arasındaki Farklılıklar

Konsorsiyumlar ve iş ortaklıkları sıklıkla birbirleriyle karıştırılan ortak iş yapma şekillerindedir. Konsorsiyum, en az iki gerçek ya da tüzel kişinin bir işi gerçekleştirmek üzere adi ortaklık şeklinde işbirliği anlaşmalarıdır.

Herhangi bir işletme yapısı olmadan sözleşme aracılığıyla kurulan sözleşmeye dayalı iş ortaklığı olarak sınıflandırılan sözleşmeli ittifaklar ile konsorsiyumlar arasındaki en temel farklılık sorumluluk düzeyleridir. Konsorsiyumda iş alt bölümlerine ayrılmakta ve her bölümün sorumluluğu o işi üstlenen tarafa ait olmaktadır. Sözleşmeli ittifak şeklindeki iş ortaklıklarında ise müşterek ve müteselsil sorumluluk bulunmaktadır.*

İş ortaklığı (sermayeye dayalı), en az iki gerçek/tüzel kişinin belirli bir işi gerçekleştirmek ya da sürekli bir faaliyeti yürütmek amacıyla ayrı bir işletme yapısı ile kurulmaktadır. Konsorsiyumlarda ise ortaklardan ayrı bir işletme yapısı bulunmamaktadır. Bu durum, konsorsiyumları iş ortaklıklarından (sermayeye dayalı) ayıran en temel farklılıktır.

* Ayrıntılı bilgi için 2.1.6 bölümüne bakınız.

Ayrıca iş ortaklığının aksine, konsorsiyumlarda iş alt bölümlere ayrılmış olmasından dolayı ortaklığa ait bir sermaye ve ortak bir kar/zarar paylaşımı bulunmamaktadır. Konsorsiyumda her ortağın işe ilişkin karı/zararı, kendi faaliyetleri sonucunda oluşmaktadır.

Bazen bankalar arasında kredi temini için oluşturulmuş konsorsiyumda, ortak bir organizasyon şekli görülmektedir (Öztürk 2001:12). Aynı şekilde inşaat sektöründeki konsorsiyumlarda, ortak bir organizasyona ihtiyaç duyulabilir. Dolayısıyla ortak bir organizasyonun var olup olmamasının iş ortaklığı ile konsorsiyumu birbirinden ayıran bir farklılık olduğu düşünülmemektedir.

3.6.2 İş Ortaklığı İle Holding Arasındaki Farklılıklar

Holdinger; hakimiyet kurmak amacıyla şirketlerin hisselerine büyük bir oranına sahip olan ve yönetimi ile denetimi üzerinde kontrol sahibi oldukları şirketlerin tek elden yönetimini gerçekleştiren ve kendileri herhangi bir ekonomik faaliyette bulunmayan bağımsız şirketlerdir. Holding, başka bir şirket üzerinde kontrol gücü bulunan ana/hakim şirket ve ana şirketin üzerinde hakimiyet kurduğu bağlı/yavru şirketlerden oluşan bir örgütlenme şeklidir.

İş ortaklığında birbirlerinden ekonomik ve hukuki olarak bağımsız gerçek ve tüzel kişilerin ortak iş yapmak amacıyla sermayesine katıldıkları bir işletme bulunmaktadır. Bu işletme ortaklar tarafından müşterek kontrol edilmekte ve müşterek yönetilmektedir. Holding türü yapılanmada ise ana şirket, yavru şirketleri kontrolü altında tutmaktadır. Ayrıca holding bünyesindeki şirketlerde yönetim birliği söz konusu olmaktadır.

3.6.3 İş Ortaklığı İle Şirket Birleşmeleri Arasındaki Farklılıklar

Şirket birleşmesi; iki ya da daha fazla aynı alanda faaliyet gösteren şirketin ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını kaybederek yeni bir şirket çatısı altında bir araya gelmesiyle yeni kuruluş (merger) veya şirketin/şirketlerin tüm mal varlığı ve borçlarıyla birlikte ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını kaybederek aralarından birinin bünyesine katılmasıyla devralma (acquisition) şeklinde olabilmektedir.

İş ortaklıkları ve şirket birleşmeleri arasındaki en temel farklılık, iş ortaklığında ortakların ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını kaybetmemeleridir.

3.6.4 İş Ortaklığı İle Konzern Arasındaki Farklılıklar

Konzernler; işletmelerin maliyetini düşürmek amacıyla yaptığı işbirliği şeklindedir. Ortaklar hukuki açıdan bağımsızdır. Ancak ekonomik açıdan bağımsızlıklarını büyük ölçüde kaybetmektedirler. Konzern, tekelleşme yaratmaktadırlar. İş ortaklığında ise iş ortaklığını oluşturan taraflar ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını kaybetmemektedirler.

3.6.5 İş Ortaklığı İle Kartel Arasındaki Farklılıklar

Kartel, şirketlerin ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını koruyarak aralarındaki rekabeti kısıtlayarak veya tamamen ortadan kaldırarak, piyasaya hakim olmak amacıyla bir ürüne ilişkin üretim, satın alma, hammadde, fiyatlandırma, pazarlama gibi konularda ortak hareket etmek amacıyla yapılan anlaşmalarıdır. Kartelde yapılması gerekli olan ortak bir iş mevcut değildir. Amaç rekabeti sınırlandırarak kazancı artırmaktır. İş ortaklığında ise amaç belirli bir işin müşterek olarak gerçekleştirilmesi ve bu iş sonunda kazanç elde edilerek, bu kazancın paylaşılmasıdır.

3.6.6 İş Ortaklığı İle Partnership Arasındaki Farklılıklar

Partnership, iki ya da daha fazla kişi ya da kuruluşun kar elde etmek amacıyla bir araya gelerek açık ya da zımni bir sözleşme ile oluşturduğu bir işletme organizasyonudur. Ortaklığın en önemli parçası sözleşmedir. Ancak sözleşmenin yazılı olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Her ortak, ortaklığa para, mal, emek gibi ortaklığa katkıda bulunarak, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kar ve zarardan payını almaktadır. Tek şahıs işletmesinden farkı en az iki kişinin bir araya gelmesidir. Sınırlı partnership (limited partnership) haricinde her ortağın borçlardan dolayı sınırsız olarak kişisel sorumluluğu bulunmaktadır. Yönetimde tüm ortaklar eşit hakka sahiptir. Bir ortağın ölümüyle ortaklık dağılmaktadır (Spadaccini 2007:3-12; Wallace 2004:158-162). Partnership de ortaklardan ayrı mal varlığı bulunmaktadır. Tüzel kişiliği bulunmasada (unincorporated) aktif ve pasif dava ehliyeti mevcuttur (Barlas 2008:238).

Çeşitli ülkelerde partnership'e ilişkin uygulamalar değişebilmektedir. Bazı ülkelerde bu ortaklık tüzel kişiliğe sahip (şirkete benzer şekilde) olabilmektedir. Ancak bütün partnership modellerinde genel özellik, ortakların hepsinin ya da bazılarının partnership'in borç ve yükümlülüklerinden müşterek ve müteselsil sorumlu olmasıdır (Hewitt 2008:59). Tüzel kişiliği bulunmasa da partnership ülkemizde kolektif şirkete benzetilmektedir.

İngiliz Şirketler Hukuku'nda özellikle partnership çok eskiye dayanmaktadır. Öncelikli olarak mahkemelerce ve "common law" geleneğine uygun olarak ilkeleri yazılmıştır. Partnership'e ilişkin içtihatlar XVIII. ve XIX. yüzyıllarda gelişmiştir. Bu konuda ilk yasal düzenleme ise 1890 tarihli Partnership Kanunu (Partnership Act)'dur. XVIII. yüzyıl sonunda Kuzey Amerika'daki 13 koloni "common law"'ı benimsemiştir. Amerika Birleşik Devletleri diğer işletme yapılarında olduğu gibi, partnership yapısında da İngiltere'den etkilenmiştir. Amerikan Hukuku'nda her federe devlet kendine ait partnership kanununa sahip olsa da, 1914 tarihinde Yeksenak Partnership Kanunu (Uniform Partnership Act) yürürlüğe konulmuştur (Dayımlarlı 2007:15-17; Tekinalp ve Tekinalp 1988:144; Öztürk 2001:9). Kanun'un 1997 yılında revize edilmiş haliyle partnership, iki ya da daha fazla kişinin bir işi yapmak ve kar elde etmek amacıyla müşterek sahip oldukları ortaklık olarak tanımlanmıştır. Müşterek mülkiyet ile ifade edilmek istenen her ortağın müşterek kontrol gücüne sahip olmasıdır (Uniform Partnership Act 1997 Bölüm 101.6; Bölüm 202). İngiliz Hukuku'nda partnership'i düzenleyen çeşitli yasalar (Partnership Act, Limited Partnership Act, Limited Liability Partnership Act) mevcuttur.

İngiliz ve Amerikan Hukuku'nda iş ortaklığı partnership'e benzetilmiş ve partnership'e ilişkin hükümler iş ortaklığına da uygulanmıştır (Tekinalp ve Tekinalp 1988:144). Amerikan ve İngiliz Hukuku'ndaki mahkeme içtihatlarında ve doktrinde; iş ortaklığını, partnership ve şirket (corporation) yapısından ayırt etmek amacıyla iş ortaklığı; "iki veya daha fazla kişinin sadece bir işin gerçekleştirilmesi için kar elde etmek ve elde edilen karı paylaşmak amacıyla oluşturdukları bir ortaklık" şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere iş ortaklığının özellikle tek iş unsuruna dikkat çekilmiştir (Kaplan 2007:22; Tekinalp ve Tekinalp 1988:150). Herhangi bir yasal bir düzenleme mevcut olmasa da, iş ortaklıkları genellikle tek iş için kurulmaktadır. Devamlı faaliyette bulunmak için kurulmuş olan iş ortaklıklarında ise "tek iş" özelliğinden vaçgeçilmesi gerekmemektedir. Ayrıca şirketlerin (corporation) iş ortaklıklarına katılmaları mümkün iken, partnership ortağı olmaları mümkün değildir. Başka bir farklılık, iş ortaklığını temsil yetkisinden kaynaklanmaktadır. Partnership'in ortakları, ortaklığı temsil etmektedir. Ortakların partnership'i temsili, onu Türk Hukuku'un da mensup olduğu (Akyol 1997:82), Kara Avrupası Hukuku'nun kolektif ortaklığına yakınlaştırmaktadır. İş ortaklığında ise ortakların iş ortaklığını (sözleşmeye dayalı) temsil ettikleri genellikle kabul edilmemekte ve ortakların birbirlerini temsil ettikleri benimsenmektedir. Ortaklar işlemleri ile birbirlerini sorumlu tutmaktadır (Tekinalp ve Tekinalp 1988:151-152; Öztürk 2001:10-11).

Partnership iş ortaklığından farklı bir ortaklık yapısı olmakla beraber, iş ortaklığının (sermayeye dayalı) kurulmasında hukuki araç olarak partnership'e başvurulabilmektedir.

3.7 İş Ortaklığının Oluşturulma Aşamaları ve Sözleşmeleri

İş ortaklığı üç temel sözleşme ile kurulmaktadır. Bunlar; temel sözleşme (iş ortaklığı sözleşmesi), ortaklık sözleşmesi (esas sözleşme) ve tabi sözleşmeler (uydu sözleşmeleri)'dir. Temel sözleşme yapılmadan önce ön kuruluş sözleşmesi de yapılabilir.

Dünya Ticaret Örgütü ve Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı müşterek temsilcisi olan Uluslararası Ticaret Merkezi (International Trade Center) tarafından; 50 ülkeden uygulayıcının ortak çalışması ile 2004, 2005 ve 2010 yıllarında uluslararası alanda gerçekleştirilen iş ortaklıkları ve küçük işletmeler için iş ortaklıklarına yönelik model anlaşmaların hazırlanması amacıyla çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların dışında iş ortaklığı anlaşmalarına yönelik düzenlemeler ulusaldır.

3.7.1 Ön Kuruluş Sözleşmesi

Ön kuruluş sözleşmesi ayrı bir sözleşme şeklinde olabileceği gibi, temel sözleşmenin başlangıç bölümünü olarak da yapılabilir. Ön kuruluş sözleşmesi, temel sözleşmenin (iş ortaklığı sözleşmesi) hazırlık aşamasıdır. Henüz işe başlanmadan ve işin alındığı kesinleşmeden yapılmaktadır. Temel sözleşme yapılamaz duruma geldiğinde, yani söz konusu işe başlanması mümkün olmadığında, ön kuruluş sözleşmesi de ortadan kalkmaktadır. Bu bağlamda ön kuruluş sözleşmesi geçici niteliktedir. Örneğin, ihaleye giren farklı iki işletme arasında yapılan ön kuruluş sözleşmesi, ihalenin bu işletmeler tarafından kazanılamaması durumunda tarafların anlaşması ile ortadan kaldırılmaktadır. İhalenin kazanıldığı durumda ise ön kuruluş sözleşmesi temel sözleşmeye giriş bölümü olarak eklenmektedir. Ön kuruluş sözleşmesinden daha sonra yapılacak olan temel sözleşme ile tabi sözleşmeler arasında bir uyumsuzluk doğduğunda, ön kuruluş sözleşmesine ya da giriş bölümüne başvurulmalıdır. Ön kuruluş sözleşmesinde taraflarca yapılacak işin tanımı, ortakların pay oranları, hukuki yapı, finansmanın ve personelin nasıl sağlanacağı, ihalede nasıl hareket edileceği, ihalede tek bir işletmenin mi yoksa hepsinin mi işleme dahil olacağı ve tarafların sorumlulukları yer almaktadır (Akyol 1997:70-72).

3.7.2 Temel Sözleşme (İş Ortaklığı Sözleşmesi)

Temel sözleşme, (iş ortaklığı sözleşmesi, müşterek işbirliği anlaşması, esaslar sözleşmesi, pay sahipleri sözleşmesi, ortaklar sözleşmesi) hem taraflar arasındaki iş ortaklığı ilişkisini kurmaktadır, hem de tarafların hak ve yükümlülükleriyle ilgili hükümleri içermektedir. İş ortaklığının kuruluş amacı, iş tanımı, faaliyeti, tarafların işbirliği ilişkisi ve işin nasıl gerçekleştirileceği temel sözleşmede açıklanmaktadır. Taraflar arasındaki ortaklığın türü (adi ortaklık, anonim veya limited şirket gibi) belirlenmelidir. Anlaşma koşulları, girişimin süresi, başlangıç sermayesi, ortakların sermaye katkısı, sürekli sermayenin artırılması, hisse ve kar paylaşımı, grup olarak yönetim ve temsilde nasıl rol alınacağı, veto haklarının niteliği ve kullanılması, lisans anlaşmalarının, patentlerin ve know-how'ların kullanılması konusunda hükümler, sigorta, işçi hakları, mali konularda iş ortaklığı taraflarının çatışan çıkarlarından dolayı denetçilerin belirlenmesi ve taraflar arasındaki herhangi bir tartışmanın nasıl çözüleceği, yönetim kurulunun ve yönetim komitesinin yapısı (karar verme), ortakların oy hakkı, gizlilik, uyumsuzlukların çözümü, iyi niyet yükümlülükleri (sadakat borcu), sözleşmeye eklenecek diğer belgelerin listesi ve iş ortaklığının nasıl sona ereceği, sona erme halinde yapılacak işlemler, öngörülemeyen hallerde tarafların hak ve yükümlülükleri gibi konular temel sözleşmede düzenlenebilir. Bu sözleşmede tarafların birbirlerine karşı önemli borçları, sadakat ve işbirliği borcu ile sır saklama yükümlülüğüdür (Storey vd. 2000:36; Dhanoa 2013:333; Akyol 1993:72-74). Temel sözleşmenin giriş bölümünü ön kuruluş sözleşmesi oluşturmaktadır.

Sözleşmede finansal işlemlere ilişkin politikaların, prosedürlerin ve diğer finansal işlemlerin belirtilmesi ortaklar arasındaki çatışmaları önleyebilir. Sermayeye dayalı iş ortaklığında temel sözleşme ortaklık sözleşmesine zemin oluşturmaktadır. Böylece, kurulacak şirketin yapısı, sermayesi, ortakların mülkiyet payı, hisse ve kar paylarının dağılımı, yapısı, yönetimi, ortakların temsili gibi birçok konuda temel sözleşme hükümleri kurulacak olan şirketin ortaklık sözleşmesine aktarılmaktadır.

Temel Sözleşme hukukumuzda adi ortaklık sözleşmesi hükmündedir. Borçlar Kanunu hükümleri uygulanır. Dolayısıyla sözleşme herhangi bir şekle tabi değildir.

İş ortaklığında ortaklar sözleşme içerisinde lisans-patent ve know-how kullandırma gibi farklı taahhütlerde de bulunuyorlarsa, temel sözleşme karma nitelikli hale gelir ve adi sözleşme sınırlarını aşabilir (Akyol 1997:76).

3.7.3 Ortaklık Sözleşmesi (Esas Sözleşme)

Ortaklık sözleşmesi (esas sözleşme, müşterek iş ortaklığı sözleşmesi); iş ortaklıklarında (sermayeye dayalı), iş ortaklığı ilişkisini kurmakta ve ortaklık sözleşmesinin uygulanacağı şirketin kurulmasını taahhüt ederek, temel sözleşmeye ilave olarak düzenlenmektedir (Tekinalp ve Tekinalp 1988:167). Kanunun emredici hükümlerine aykırı olmamak şartıyla temel sözleşmedeki hükümler kurulacak olan yavru şirketin ortaklık sözleşmesine aktarılabilir. Böylece yeni kurulan şirket iş ortaklığının denetimi altına girecek, bağımsız karar alması önlenebilecektir.

3.7.4 Tabi Sözleşmeler (Satelit-Uydu Sözleşmeler)

Tabi sözleşmeler (yardımcı sözleşmeler) iş ortaklığı (sözleşmeye dayalı/ sermayeye dayalı) ile iş ortaklığının ortakları ya da iş ortaklığı ile üçüncü taraflar arasında imzalanmaktadır. Tabi sözleşmenin temel sözleşme hükümlerine aykırı olmaması gerekir. Temel sözleşmede planlanan tabi sözleşmelere ilişkin hükümler olabilir. Ancak tabi sözleşmeler temel sözleşmeden bağımsızdır.

Tabi sözleşmeler uygulamada ortaya çıkacak sorunların çözümüne yönelik olmakla beraber, temel sözleşmeye paraleldir. İç sözleşme niteliğinde, üçüncü taraflara açıklanmak istenmeyen ilişkileri içerebilir (Akyol 1993:74). Tabi sözleşmeler temel sözleşmenin etrafında çeşitli açılardan temel sözleşmeye bağlı uydu görünümü aldığı için uydu sözleşmeler olarak adlandırılmaktadır (Dayınlarlı 2007:116). Bu tür sözleşmeler ile ortakların yavru ortaklığa sağlayacağı hizmetler, iş ortaklığı tarafından üretilen ve geliştirilen ürünlerin ortaklardan biri tarafından satın alınması veya iş ortaklığının varlıklarının kullanılması (iş ortaklığının faaliyetiyle ilgili olup olmamasına bakılmaksızın) için taraflardan herhangi biriyle yapılan anlaşmaları kapsamaktadır (Gutterman 2009:8).

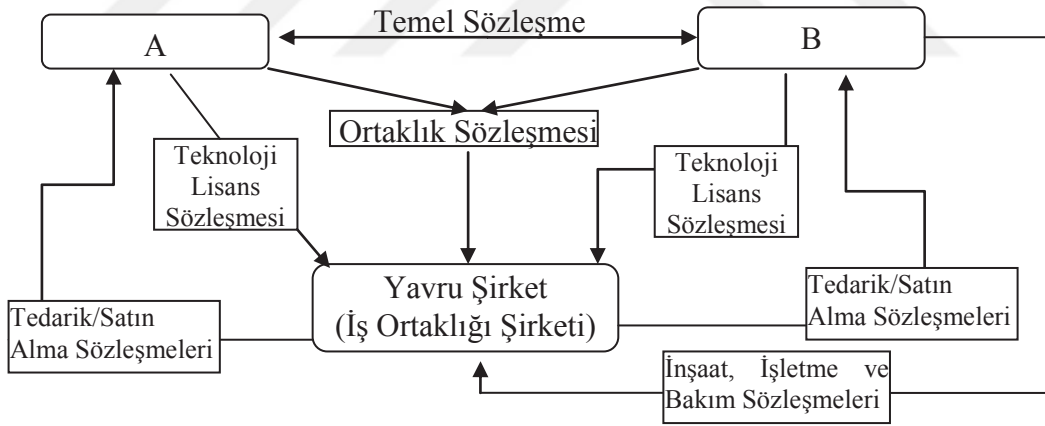
Tarafların temel sözleşmeyle imzaladığı veya imzalamayı taahhüt ettiği tabi sözleşmeler; idari hizmet anlaşması, tedarik anlaşması, ekipman satın alma anlaşması, teknoloji ve üretim hakkı için lisans anlaşması, dağıtım anlaşmaları, marka lisansı sözleşmesi, patent, teknik yardım ve mühendislik sözleşmeleri, inşaat işlerinde inşaatın belirli bölümlerinin yapımına ilişkin inşaat sözleşmesi ve malzeme teminine yönelik satış sözleşmesi, tesislerin inşası, kiralanması ve iktisap edinilmesi için yapılan anlaşmalar gibi çeşitli alanlarda yapılmaktadır (Gutterman 2009:8; Tekinalp ve Tekinalp 1988:167; Kaplan

2007:32). İş ortaklıklarında, çeşitli alanlarda oluşturulmuş olan tabi sözleşmelere örnekler aşağıda verilmiştir.

Örnek 1.1 A ve B şirketleri, mevcut teknolojilerini geliştirmek, bir araya getirmek ve bu ortak teknolojiyi kullanmak amacıyla bir üretim tesisi kurarak, teknoloji alanında iş ortaklığı (sermayeye dayalı iş ortaklığı) oluşturmuşlardır. Ortak B, öncelikli olarak tesisin inşaatı ve sonraki aşamalarda tesisin işletme ve bakımından sorumludur. Üretim tesisinin tüm çıktıları, ortak A ve ortak B'ye kendilerine ait ayrı üretim faaliyetlerinde kullanımları için tedarik edilecektir. Bu durumda tabi sözleşmeler şöyle olacaktır (Hewitt 2008:134-135):

- Teknoloji Lisans Sözleşmeleri: A ve B ortakları ile yavru şirket arasında teknolojik ve teknik yardım sağlanması için teknoloji lisans sözleşmeleri imzalanmıştır.
- Tedarik/Satın Alma Sözleşmeleri: Yavru şirket ve ortaklar arasında yapılan sözleşme ile A ve B ortakları, yavru şirketin tüm çıktılarını almayı kabul etmektedirler.
- İnşaat Sözleşmesi: B ortağı ve yavru şirket arasında tesisin inşası ve sonraki aşamalarda işletme ve bakımı için sözleşme yapılmıştır.

Şekil 1.11 Teknoloji İş Ortaklığına Yönelik Tabi Sözleşmeler



Kaynak: Hewitt, Ian. Joint Ventures, Thomson Sweet&Maxwell, Fourth Edition, London 2008, p.134.

Bu iş ortaklığının çıktıları A ve B şirketlerine tahsis edildiği için, IAS/IFRS açısından müşterek faaliyet olarak (diğer durum ve koşullar) sınıflandırılmaktadır. Bu koşullar, ayrıntılı şekilde ikinci bölümde incelenektir.

Örnek 1.2 A, B ve C şirketleri enerji santrali inşa etmek ve işletmek amacıyla iş ortaklığı şeklinde örgütlenmişlerdir. Söz konusu iş ortaklığının amacı, C ortağının bulunduğu bölgede müşterek üretim yapan elektrik santrali kurmaktır. Ortak A proje lideridir. A şirketi,

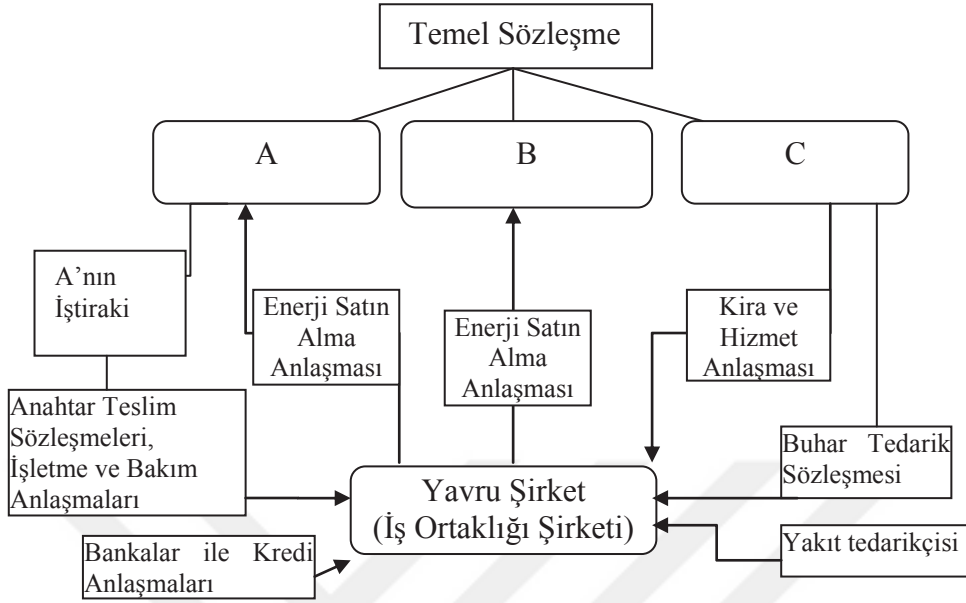
inşaat sektöründeki iştiraki aracılığıyla tesisin inşa edilmesi, sonraki aşamalarda ise santralin işletilmesi ve bakımından sorumlu olacaktır. Ortak B ise elektrik sanayinde faaliyet gösteren bir şirkettir. Tesiste üretilecek elektriği satın almayı taahhüt etmektedir. Tesis tarafından üretilecek olan buhar ısı ise sanayi sektöründe faaliyet gösteren C ortağına tedarik edilecektir. Bu projenin gerçekleştirilmesi için iş ortaklığının gereği olarak yavru şirket kurulmuştur. Ayrıca yapılan tabi sözleşmeler şöyledir (Hewitt 2008:138-139):

- Anahtar Teslim Sözleşmesi: A şirketinin iştiraki ve yavru şirket arasında tesisin inşası, altyapı ve tasarımı için anahtar teslim sözleşmesi yapılmıştır.
- İşletme ve Bakım Sözleşmesi: A şirketinin iştiraki ve yavru şirket arasındaki, tesisin inşasından sonraki aşamada işletilmesi ve bakımı için yapılan diğer bir sözleşmedir.
- Kira ve Hizmet Sözleşmesi: C ve yavru şirket arasındaki santralin kurulması ve ilgili hizmetler için sözleşme imzalanmıştır.
- Enerji Satın Alma Sözleşmeleri: A, B ve yavru şirket arasında, A ve B ortaklarının tesiste üretilen elektriği satın almayı taahhüt edecekleri sözleşmeler yapılmıştır.

Diğer tabi sözleşmeler ise herhangi bir ortakla doğrudan ilişkisi yoktur. Ancak yavru şirketin kurulması ve karlılığı için önemlidir. Ayrıca üçüncü taraflar ile de sözleşmeler bulunmaktadır.

A, B, C ortakları ile yavru şirket arasındaki, yavru şirket ile üçüncü taraflar arasındaki tabi anlaşmalar Şekil 1.12’de gösterilmiştir.

Şekil 1.12 Elektrik Santrali İnşa Etmek ve İşletmek Amacıyla Oluşturulan İş Ortaklığına Yönelik Tabi Sözleşmeler

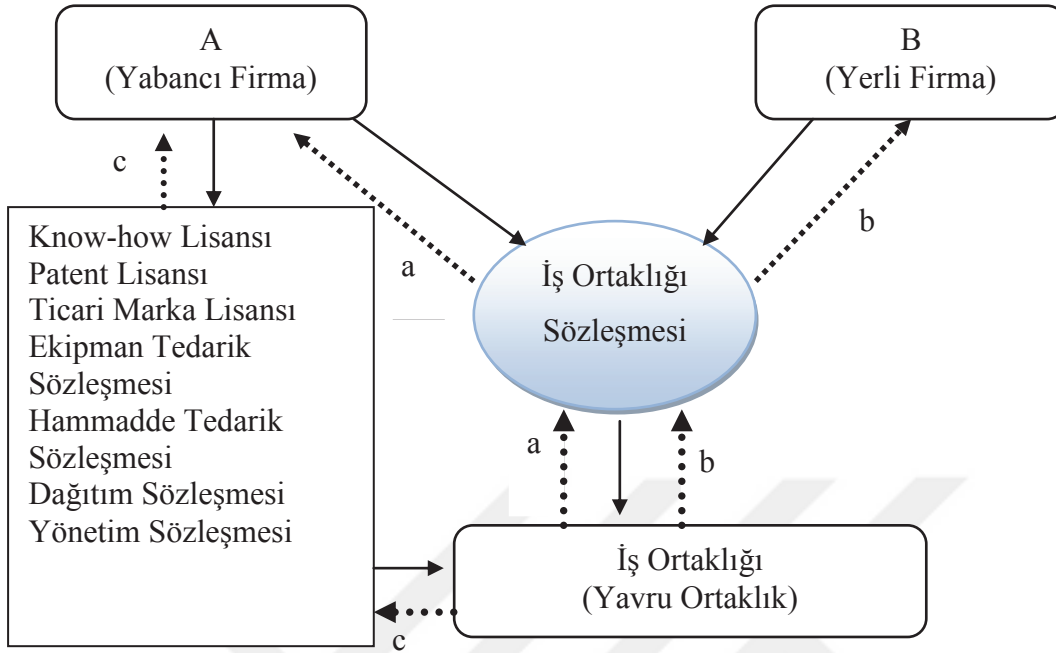


Kaynak: Hewitt, Ian. Joint Ventures, Thomson Sweet&Maxwell, Fourth Edition, London 2008, p.138.

Özellikle iş ortaklığının faaliyet göstereceği ev sahibi ülkedeki yerli ortak ve başka ülke milliyetindeki yabancı ortaklardan oluşan uluslararası iş ortaklıklarında, ortaklar ve iş ortaklığı arasında aşağıda verilen tabi sözleşmeler yoluyla yabancı ortaklardan beceri ve teknoloji ihtiyacının karşılanması mümkün olmaktadır (Lima 2008:127):

- Makine, ekipman, hammadde ve üretimde gerekli olan parçaların ortaklardan satın alınması anlaşması,
- Ortağın sahip olduğu ticari marka, know-how ve patentlerin kullanılma hakkını iş ortaklığına sağlayan lisans sözleşmeleri,
- Kurulum, kurulumun denetimi, teknik yardım, eğitim ve yönetim gibi hizmet sözleşmeleri,
- İş ortaklığı ve herhangi bir ortak arasında üretilen ürünlerin satış ve hizmetlerin sunumu sözleşmesi gibi sözleşmelerdir.

Şekil 1.13 Uluslararası İş Ortaklıklarında Tabi Sözleşmeler



Kaynak: Lima, J. M. de Caldas. “Patterns of Internationalization for Developing Country Enterprises (Alliances and Joint Ventures)”, United Nations Industrial Development Organization, 2008, p.127.

Şekil 1.13’de düz oklar sözleşme ilişkilerini göstermekteyken, noktalı oklar nakit akışlarını göstermektedir. “a” ve “b” okları iş ortaklığından ortak A ve ortak B’ye yapılan kar payı ödemelerini, “c” ise tabi sözleşmelerden dolayı iş ortaklığınca ortak A’ya yapılan ödemeleri temsil etmektedir. Tabi sözleşmelerle, taraflar kendi çıkarlarını güvence altına almaya çalışmaktadır.

3.8 İş Ortaklığının Hukuki Yapısı ve Niteliği

Uluslararası açıdan iş ortaklıkları (sermayeye dayalı); partnership ve corporation şeklinde kurulabilmektedir. Ayrıca bu temel yapılara ilaveten bazı karma (melez, hybrid) yapılar ve anlaşmalar da mevcuttur. Sınırlı sorumlu partnership (limited liability partnership), sınırlı sorumlu şirket (limited liability company) ve Avrupa Ekonomik Çıkar Gruplaşması (European Economic Interest Grouping) karma yapılara örnektir (Hewitt 2008:53).

Ülkemizde ise iş ortaklığı; ticaret şirketleri aracılığıyla kurulmaktadır. Sözleşmeli ittifakların tabi olduğu Borçlar Kanunu’na ilave olarak bir yavru şirketinin bulunması nedeniyle Türk Ticaret Kanunu da devreye girmektedir. Kurulacak şirketin tüzel kişiliğinin

bulunması şart olmasa da, Türk Ticaret Kanunu'na göre ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği bulunmaktadır. Ticaret şirketlerinden anonim ve limited şirket sorumlulukların sınırlı olmasından dolayı tercih edilmesi daha yararlı olabilir. Yavru şirketin türüne ilişkin olan kurallar iş ortaklığı için de bağlayıcıdır. Örneğin; yavru ortaklığın anonim şirket şeklinde kurulduğunu varsayalım. İş ortaklığının işleri de sadece bu yavru şirket aracılığıyla gerçekleştiriliyor ve iş sahibi ile sadece yavru ortaklık muhattap oluyorsa, anonim şirketin sınırlı sorumluluk kuralı burada geçerli olacak, sonuçta ortakların sadece yavru ortaklığa sermaye katkıları kadar sorumluluğu bulunacaktır.

3.8.1 Partnership (Ortaklık)

Partnership'lerde, tüzel bir kişilik bulunmamaktadır. Ortakların ortaklığın borçlarına karşı sorumluluğu müşterek ve müteselsildir.*

Wolf (2011:37)'a göre partnership, kurumlar arasında bir sözleşmeye dayanmasına rağmen, ortakların sermaye katkısının bulunması, belirsiz süreli bir sözleşme ile kurulması ve ortakların sınırsız sorumluluğunun bulunması gibi sebepler ile partnership yapısı ile iş ortaklığı (sermayeye dayalı) kurulabilir.

Partnership, kar veya zarar paylaşımını içerdiği için iş ortaklığı (sermayeye dayalı) için potansiyel bir hukuki yapıdır. Ancak bazı sözleşmeli ittifaklar partnership ile karıştırılabilir. Partnership, iş ortaklığının hukuki yapısı olarak birçok Avrupa ülkesinde yaygın olarak kullanılmaktadır (Hewitt 2008:59).

Ülkemizde partnership (aktif, pasif dava ehliyetinin bulunması açısından) kolektif şirkete benzetilmektedir. Kolektif şirket yapısıyla da iş ortaklığı kurulması mümkündür.

3.8.2 Kurumsal İş Ortaklıkları (Corporate Joint Venture)

Şirket (corporation) yapısı gereği, işletme ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptir. Şirketin ömrü sınırsızdır. Şirket borçlarından dolayı hissedarların kişisel sorumluluğu bulunmamaktadır (Spadaccini 2007:3-12).

Şirket (corporation) yapısı, ülkemizde anonim şirketlerle benzerlik göstermektedir. Anonim şirket, iş ortaklığı için uygun bir yapıdır. Ortakların şirket borçlarına karşı sorumluluğu, ödenmemiş sermaye payları kadardır. Başka bir ifadeyle, ortakların

* Ayrıntılı bilgi için 3.7.6 bölümüne bakınız.

sorumluluğu sınırlandırılmıştır. Şirketin tüzel kişiliği bulunmaktadır. Bu, üçüncü kişilerle işlemler açısından kurumsal kimliğin varlığını göstermektedir. Sermaye payları kolaylıkla üçüncü kişilere devredilebilir. Adi ortaklık şeklindeki sözleşmeli ittifaklar ile kıyaslandığında yönetim maliyetleri, resmi işlemleri, denetim ve muhasebe uygulamaları açısından sorumlulukları çok daha fazladır.

3.8.3 Karma (Hybrid) Yapılar

Partnership farklı şekillerde kurulabilir. Standart bir partnership “general partnership” olarak adlandırılmaktadır. Buna göre daha karmaşık bir yapı olan “limited partnership” sınırlı bir ortaklıktır. Bu ortaklık şeklinde iki farklı sorumluluğa sahip ortak mevcuttur. Sınırsız sorumlu ortak (general partner) girişimi yönetir ve girişimin borçlarından dolayı kişisel olarak tüm malvarlığıyla sorumludur. Sorumluluğu sınırlandırılmış olan ortak (limited partner) ise sermayeye katkı sağlar. Bu katkı kadar ortaklığın borçlarından sorumludur. Sınırlı sorumlu ortak, sadece kardan pay almakta, yönetime katılmamaktadır (Spadaccini 2007:3-12). Diğer ortaklardan kaynaklanan yükümlülüklerden kişisel olarak sorumlu değildir (Wallace 2004:158-162).

Sınırlı sorumlu şirket (limited liability company-LLC), bir diğer karma yapıdır. Sınırlı sorumluluğunun yanı sıra vergi şeffaflığı sağlayan bir şirkettir. Şirketin borçlarından dolayı ortakların kişisel sorumluluğu yoktur. Şirketin ortaklardan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmaktadır. Amerika’da iş ortaklıkları için veya uluslararası iş ortaklıklarına giren Amerikan ortaklar için ayrı bir hukuki araç olarak sıklıkla kullanılmaktadır (Hewitt 2008:67; Spadaccini 2007:3-12). Sınırlı sorumlu şirket ortaklarına sınırlı sorumluluğun avantajını sağlamaktadır.

Sınırlı sorumlu şirketlerin (limited liability company) en yaygın şekilleri, Alman Hukuku’nda “Gesellschaft mit beschränkter”, Fransız Hukuku’nda “société responsabilité limitée”, İngiliz Hukuku’nda “private company” ve ABD Hukuku’nda “close corporation”dır. Bu tür şirketlerde sermaye halka açılmaz. Ancak diğer sermaye sahipleriyle anlaşmalar yoluyla üçüncü kişilere devredilebilir (Lima 2008:125).

Ülkemiz Şirketler Hukuku’nda karma yapılar; komandit şirketler ve limited şirketlerdir. Komandit şirket, “limited partnership” ile uyumludur. Limited şirketler ise “limited liability company” özelliği göstermektedir. Dolayısıyla komandit şirketler ve limited şirketlerin iş ortaklığı için uygun yapılar olduğu söylenebilir.

Bir başka melez yapı Avrupa Ekonomik ıkar Grupaşması (European Economic Interest Grouping- EEIG)'dir. Avrupa Ekonomik ıkar Grupaşması, sınır ötesi ittifakları desteklemek için Avrupa Komisyonu tarafından ortaya konulmuştur. Avantajı, oluşumu ve yönetiminin nispeten daha az maliyetli olması, sınırlı tescil gereklilikleri, yönetimi ve faaliyetleri için daha esnek kuralların bulunmasıdır. İş ortaklığı şeklinde oluşturulmuş işletmeler için ciddi kısıtlamalara sahiptir. İngiltere düzenlemelerine göre; Avrupa Ekonomik ıkar Grupaşması'nın Avrupa Birliği üyesi en az iki ülkeden ortağı bulunmalıdır. Grupaşma üyeleri sadece Avrupa Ekonomik Bölgesi içindeki şirketler olmalı ve amaçları kar elde etmek olmamalıdır. Başka bir kısıtlayıcı husus personel sayısıdır. Buna göre beşyüzden fazla personele sahip olunamaz. Dolayısıyla iş ortaklığı (sermayeye dayalı) için pek uygun bir hukuki yapı olduğu söylenemez (Hewitt 2008:67-68).

BÖLÜM II

MUHASEBE STANDARTLARINDA ORTAK İŞ YAPMA ŞEKİLLERİ

Bu bölümde; Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS), Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (U.S. GAAP), Avrupa Birliği düzenlemeleri ve Ülkemizdeki mevzuat açısından ortak iş yapma şekillerinin muhasebeleştirilmesi incelenecektir.

1. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'ndaki (IAS/IFRS) Düzenlemeler

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından iş ortaklığı ile ilgili olarak yapılan ilk düzenleme 1989 yılında “İş Ortaklıklarındaki Payların Finansal Raporlanması” (Exposure Draft E35 Financial Reporting of Interests in Joint Ventures) isimli taslaktır. 1990 yılında İş Ortaklığındaki Paylar (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures) adıyla 31 no’lu Uluslararası Muhasebe Standardı (International Accounting Standards-IAS) yayınlanmıştır. 11 Mayıs 2011 tarihinde ise; 11 no’lu Müşterek Anlaşmalar ve 12 no’lu Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar isimli Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) yayınlanarak; 31 no’lu İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı ile Yorum-13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler – Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları Standartlarının yerini almışlardır. Söz konusu standartlar 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerlidir (IAS-31(a)).

IASB, müşterek anlaşmalar standardının çalışmalarına 2005 yılında başlamıştır. Çalışmalar iki nedene dayandırılmaktadır. İlk neden, IAS-31’in sadece anlaşmanın yapısına odaklanmış olmasıdır. IAS-31 kapsamında, ayrı bir aracın mevcudiyetine göre müşterek kontrol edilen işletmeler ve diğer anlaşmalar (müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıklar) şeklinde sınıflandırma yapılmıştır. IASB’nin görüşüne göre bu durum ekonomik olarak benzer anlaşmaların farklı ya da karşıt şekilde muhasebeleştirilmesine neden olmaktadır. İkinci nedeni ise; IAS-31’de, müşterek kontrol edilen işletmelerde oransal

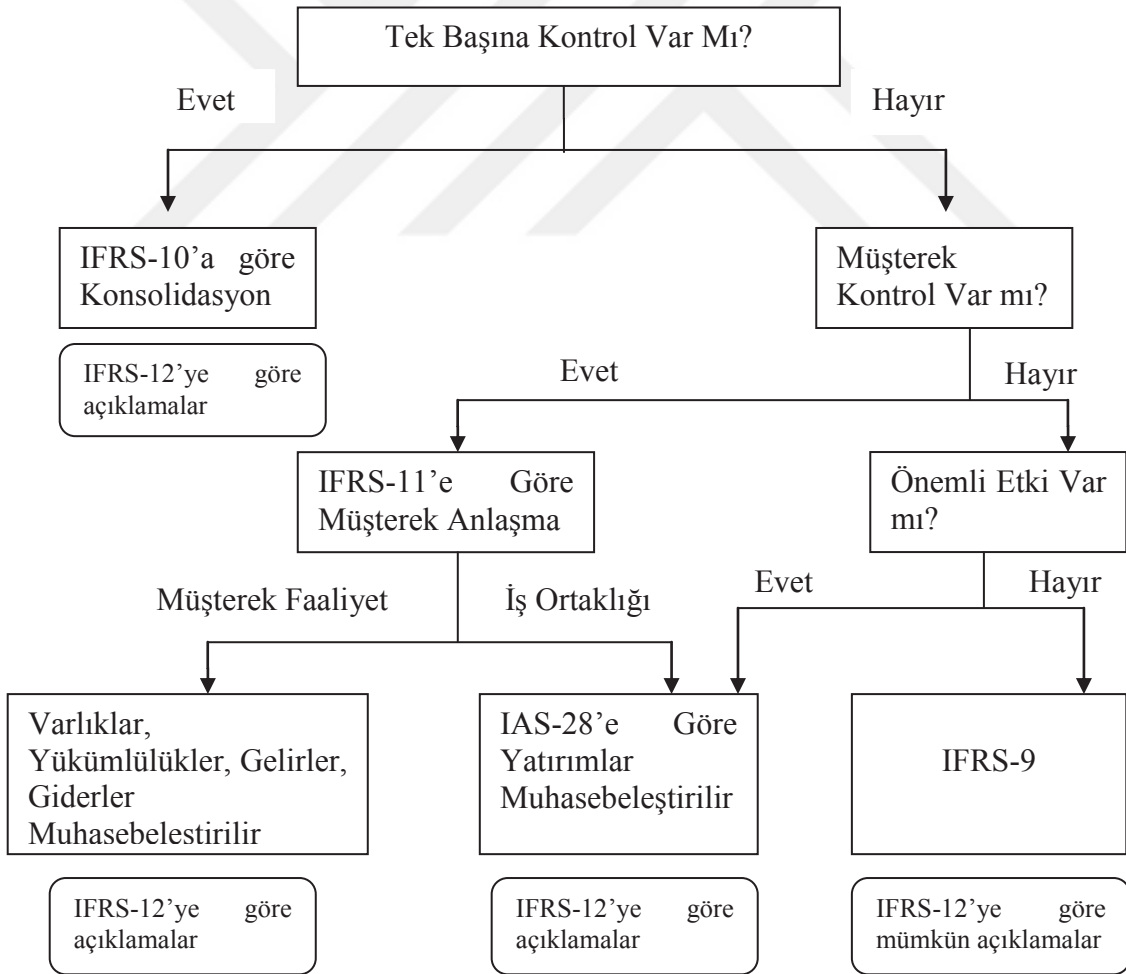
konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi arasında seçiminin tercihe bırakılmış olmasıdır (Munter ve diğ. 2011:1).

IASB'nin, IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı ile eş zamanlı olarak yayınladığı standartlar şunlardır:

- 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.

Bu standartlar 1 Ocak 2013 tarihinden sonraki dönemler için geçerlidir. Yeni standartlar arasındaki etkileşim Şekil 2.1'de özetlenmiştir.

Şekil 2.1 Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Arasındaki Etkileşim



Kaynak: IFRS, Interaction Between IFRS 10, 11, 12, and IAS 28 <[http://www.UFRS.org/Current-Projects/UMSB-Projects/Joint-Ventures/Documents/Interac tion betweenUFRS10111 2andUMS28.pdf](http://www.UFRS.org/Current-Projects/UMSB-Projects/Joint-Ventures/Documents/Interac%20tion%20betweenUFRS101112andUMS28.pdf)> Erişim Tarihi:25.04.2014.

Şekil 2.1’de görüleceği üzere, işletmeler arası işbirliği ya da yatırım şekillerinin müşterek anlaşma mı yoksa diğer bir yatırım şekli mi olduğunun belirlenebilmesi için bazı hususların değerlendirilmesi gerekmektedir.

Müşterek anlaşmaların raporlanması konusuna geçmeden önce, müşterek anlaşmalar standardı ile eş zamanlı olarak yayınlanan standartlarda ve diğer standartlarda düzenlenen, işletme yatırımlarının tespit edilmesinde gerekli olan kriterler hakkında bilgi verilmesi, iş ortaklığı yatırımları ile menkul kıymet, iştirak ve bağlı ortaklık yatırımlarının birbirlerinden ayırt edilmesinde yararlı olacaktır.

1.1 Kontrol Gücü Düzeyine Göre Özkaynak Yatırımlarının Sınıflandırılması

Gerçek veya tüzel kişiler bir araya gelerek yeni bir şirket kurabileceği gibi, birbirlerinden bağımsız olarak daha önce kurulmuş olan bir şirkete de yatırım yapabilirler. Yatırım yapılması sonucunda, kişiler ortağı oldukları şirketin özkaynaklarında belirli bir oranda ortaklık payına sahip olacaklardır. Söz konusu özkaynak yatırımlarının iş ortaklığı yatırımı olup olmadığının tespit edilmesi için, diğer özkaynak yatırımlarından ayırt edilmesi gerekmektedir. Bu ayırımın yapılması için ise yatırımcının yatırım yapılan işletme üzerindeki kontrol gücü düzeyinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Özkaynak yatırımlarının sınıflandırılmasında yatırım yapılan işletme üzerindeki kontrol gücü önemlidir. Kontrol gücüne göre, bu yatırımlar farklı isimler almakta ve farklı muhasebeleştirme ve raporlama esaslarına tabi olmaktadır. Kontrol gücü düzeyine göre; kontrol, birlikte kontrol, önemli etki ve önemsiz etki olmak üzere dört durum söz konusu olmaktadır. Kontrol gücü düzeyine göre yatırımlar ve ilgili standartlar şöyledir (Örten ve diğ. 2013:759) :

- 1) Kontrol: Kontrol gücünün bulunduğu yatırımlar “bağlı ortaklık” olarak adlandırılır. IFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı’nda düzenlenmiştir.
- 2) Müşterek Kontrol: İlgili yatırımı yönetmek için birlikte kontrolü gerektiren yatırımlar “iş ortaklığı” (joint venture) olarak adlandırılır. IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı ile IAS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı’nda düzenlenmiştir.
- 3) Önemli Etki: Kontrol ve müşterek kontrol gücü olmaksızın işletmenin getirilerini önemli düzeyde etkileyen faaliyetlerine ilişkin kararlara katılma gücünü ifade eden

önemli etkinin bulunduğu işletmeler “iştirakler” olarak adlandırılır. IAS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı’nda düzenlenmiştir.

- 4) Önemsiz Etki: Özkaynaklarına yatırım yapılan işletme üzerinde kontrol, müşterek kontrol ve önemli etki gücünün olmaması, etkinin önemsiz olduğunun göstergesidir. Önemsiz etkinin olduğu yatırımlar, IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı’nda düzenlenmiştir. Standart, işletmenin ilgili varlıklar için kullandığı finansal varlık yönetim modeline ve varlıkların sözleşmeyle düzenlenen nakit akış özelliklerine dayanarak, finansal varlıkları itfa edilmiş maliyeti ve gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar olarak sınıflandırmaktadır. Ancak, bir finansal varlığın itfa edilmiş maliyeti ile ölçülebilmesi için koşullardan biri, varlığın belirli tarihlerde sadece anapara ve faiz (anapara bakiyesine ait) ödemelerine yönelik nakit akışları sağlamasıdır. Dolayısıyla kontrol, eşdüzey ve önemli etki gücü vermeyen sermaye yatırımları “gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar” olarak sınıflandırılmaktadır.

1.1.1 Tam Kontrolün Olduğu Durumlar

Kontrol kavramı, IFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı’nda açıklanmıştır. Standarda göre, yatırımcı işletmede aşağıdaki unsurların tamamı mevcut olduğunda, yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol ettiği kabul edilmektedir (IFRS-10 7.-15. paragraflar)

- Yatırımcı, yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahiptir. Güç; yatırımcıya yatırımının ilgili faaliyetlerini (yatırım yaptığı işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerini) yönetme hakkını vermektedir.
- Yatırımcı, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisi sebebiyle değişken getirilerle (pozitif veya negatif) karşı karşıya kalmakta veya söz konusu getirilerde hak sahibi olmaktadır. Bunun anlamı; taraflar arasındaki ilişkiden kaynaklanan getiriler, yatırım yapılan işletmenin performansına göre değişkenlik gösterebilir.
- Yatırımcı, elde edeceği getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanarak etkileyebilir.

Getiri kavramı, sadece kar payından ibaret değildir. Getiri diğer ortaklara sağlanmayan diğer menfaatleri de kapsamaktadır. Örneğin, ölçek ekonomisinden sağlanan kazançlar, öncelikli alım hakkı vb. getiri kavramının kapsamına dahil edilen diğer menfaatlere dendir. Ayrıca işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetlere örnek olarak; işletmenin

işletme politikalarının, yatırım politikalarının veya finansman politikalarının belirlenmesi ya da kilit yönetici atamalarının yapılması verilebilir (Örten ve diğ. 2013:760).

Genellikle yatırımcı bir işletme, oy hakkı gibi haklar ile getirileri önemli ölçüde etkileyen ilgili faaliyetleri yönetebilmektedir. Bu durumda oy haklarının yarısından fazlasına sahip olan yatırımcı ana ortaklıktır. Ancak bazı durumlarda oy hakkının yarısından fazlasına sahip olunsu da güç bulunmazken, bazen oy hakkının yarısından azına sahip olduğu durumlarda güç bulunmaktadır.*

Bir ya da daha fazla işletmeyi kontrol eden işletme ana ortaklık, başka bir işletmenin kontrolünde olan işletme ise bağlı ortaklıktır. Ana ortaklığın konsolide finansal tablolar hazırlaması zorunludur. Konsolide finansal tablolarda, ana ortaklığın ve ona bağlı ortaklıkların varlıkları, borçları, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları tek bir işletmenin gibi sunulmaktadır. Bağlı ortaklığın konsolidasyonu, yatırımcının kontrolü elde ettiği tarihte başlayıp, kontrolü kaybettiği tarihe kadar devam etmektedir.

1.1.2 Önemli Etkinin Olduğu Durumlar

Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmenin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi için alınması gereken kararlara katılma gücüne sahip olduğu durumda, yatırımcı işletmenin önemli etki gücüne sahip olduğu söylenebilir. Ancak bu güç, tek başına kontrol ya da bir müşterek kontrol gücünden farklıdır (IAS-28 3. paragraf).

Önemli etkinin bulunmadığına yönelik açıkça gösterge olmadığı takdirde, bir yatırımdaki oy hakkının %20 ve daha fazlasına sahip olan bir işletmenin önemli etki gücüne sahip olduğu kabul edilmektedir. Eğer %20'den daha düşük bir pay mevcut ise; etkinin önemli olduğunu açıkça gösteren bir durum olmadığı takdirde, önemli etkinin bulunmadığı kabul edilecektir. Bir işletmenin önemli ya da mutlak çoğunluğuna sahip olduğu işletmede, başka bir işletme üzerinde önemli etkiye sahip olabilir (IAS-28 5. paragraf).

Bir işletmenin, başka bir işletme üzerinde önemli etkisinin varlığını, genellikle aşağıdaki unsurlardan en az birinin ya da daha fazlasının bulunması kanıtlamaktadır (IAS-28 6. paragraf):

- Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmenin yönetim kurulunda ya da eşdeğer idari organında temsil ediliyorsa,

* Ayrıntılı bilgi için IFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı'nın B35 ve B50 paragraflarına bakınız.

- Yatırımcı işletme, politika (temettü ya da diğer dağıtımlara ilişkin kararları dahil) tespit edilmesi süreçlerine katılıyorsa,
- Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli tutarlı işlemler gerçekleştiriliyorsa,
- Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında idari personel değişimi mevcutsa,
- Yatırımcının, yatırım yaptığı işletme için gereken teknik bilgiyi sağlaması durumunda önemli etkinin varlığı kanıtlanmaktadır.

Önemli etkinin varolup olmadığı değerlendirirken, diğer işletmelerin elinde tuttuğu potansiyel oy hakları (ilave oy gücü sağlayan ya da başka bir ortağın oy gücünü azaltan) ile kullanılabilir veya dönüştürülebilir potansiyel oy haklarının mevcudiyeti ve etkisi göz önüne alınmalıdır. Potansiyel oy haklarının önemli etkiye katkı sağlayıp sağlamadığı değerlendirilirken, işletmenin potansiyel haklarını etkileyen tüm olgular ve koşullar incelenmelidir (IAS-28 7.-8. paragraflar).

Yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisi olduğu işletmeye “iştirak” denilmektedir. İştirak yatırımlarının konsolidasyonunda ise özkaynak yöntemi uygulanmaktadır.

İşletmenin önemli etki gücünün kaybedilmesi; iştirakinin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücünü kaybettiğinde gerçekleşmektedir (IAS-28 9. paragraf).

1.1.3 Müşterek Kontrolün Olduğu Durumlar

Bir işletmenin anlaşma üzerinde müşterek kontrolünün bulup bulunmadığının değerlendirilmesinde iki aşama mevcuttur (IFRS-11 B5 ve B6. paragraf);

- 1) Birlikte Kontrolün Varlığının Değerlendirilmesi: Sözleşmeye bağlı anlaşma, (IFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardındaki “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: Anlaşmanın ortaklarca birlikte kontrol edildiği belirlendikten sonra, anlaşmada müşterek kontrolün bulunup bulunmadığı değerlendirilir. 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.

Örnek 2.1 Müşterek anlaşmanın mevcut olup olmamasına ilişkin uygulama örneği ilişkin Tablo 2.1’de verilmiştir.

Tablo 2.1 Müşterek Anlaşmaya İlişkin Varsayımlar

Alternatif	Oy Hakkı	Birlikte Kontrol	Müşterek Kontrol	Müşterek Anlaşma
1.	A-%50 B-%30 C-%20 Not: Anlaşmanın ilgili faaliyetlerine ilişkin karar almak için en az %75 oy hakkı gerekmektedir.	Birlikte Kontrol mevcuttur. A ve B faaliyetleri yönlendirmek için birlikte hareket etmelidir.	A ve B’nin her ikisi de kabul etmeksizin anlaşmanın ilgili faaliyetleriyle ilgili zımni (örtülü) hiçbir karar alınmaz. Dolayısıyla Müşterek Kontrol mevcuttur.	Müşterek Anlaşmadır.
2.	A-%50 B-%25 C-%25 Not: Anlaşmanın ilgili faaliyetlerine ilişkin karar almak için en az %75 oy hakkı gerekmektedir.	Birlikte Kontrol mevcuttur. A ve B veya A ve C, faaliyetleri yönlendirmek için birlikte hareket etmek zorundadır.	İlgili faaliyetler üzerinde anlaşmak (hem fikir olmak) için A ve B veya A ve C arasında sözleşmeye dayalı bir anlaşma yoktur. Dolayısıyla müşterek kontrol mevcut değildir.	Müşterek Anlaşma Değildir.
3.	A-%35 B-%35 Dağıtılmış-%30 Not: Anlaşmanın ilgili faaliyetlerine ilişkin kararlar oy haklarının çoğunluğunu gerektirmektedir.	Birlikte Kontrol mevcuttur. Hiçbir taraf tek başına kontrol etme hakkına sahip değildir.	İlgili faaliyetlere ilişkin kararlar A ve B’nin kabulünü gerektirmektedir. Dolayısıyla, A ve B anlaşmanın müşterek kontrolüne sahiptir.	Müşterek Anlaşmadır.

Kaynak: TFRS-11, B6. paragraf.

Sözleşmeye bağlı anlaşmada belirlenen karar verme sürecine göre müşterek kontrolün zımnen ortaya çıktığı durumlar da mevcuttur (IFRS-11 B7. paragraf). Yukarıdaki tabloda birinci alternatifteki gibi ilgili faaliyetlere ilişkin kararların, en az %75 oy ile alınacağı

kararlaştırıldığında hiçbir taraf tek başına karar alamamaktadır. Aynı şekilde, A ve C (%50+%20) bir araya gelerek de karar alamamaktadır. Ancak A ve B (%50+%30) birlikte karar alabilmektedir. Dolayısıyla taraflar zımnen müşterek kontrole sahip oldukları konusunda anlaşmış olmaktadır.

Bazı durumlarda birlikte hareket etmek için anlaşmış birden fazla taraf, söz konusu faaliyetlere ilişkin kararların alınması için gerekli en az oy hakkı oranına farklı şekillerde bir araya gelerek de ulaşabilmektedir. Ancak bu gibi durumlarda söz konusu faaliyetlere ilişkin kararların anlaşma taraflarının hangilerinin (veya taraf birlikteliklerinin) oy birliği ile alınacağı sözleşmede belirtilmelidir. Aksi durumda, söz konusu anlaşma müşterek bir anlaşma olmayacaktır (IFRS-11, B8. paragraf).

Şekil 2.1'deki ikinci alternatifte, A ve B (%50+%25) veya A ve C (%50+%25) bir araya gelerek en az oy oranına ulaşabilmektedir. Dolayısıyla ilgili faaliyetlere yönelik kararların alınmasında taraflardan A ve B mi yoksa A ve C mi bir araya gelerek oy birliği ile anlaşmanın sağlanacağı sözleşmeye bağlı anlaşmada belirtilmemiş olduğu için müşterek anlaşma değildir. Ancak belirtilmiş olsaydı, müşterek anlaşmadan söz edebilirdik.

Özetle, taraflarının, sözleşmeye bağlı olarak anlaşma üzerindeki kontrolü paylaşması durumunda müşterek kontrol bulunmaktadır. Müşterek kontrolün var olabilmesi için, sözleşme taraflarından herhangi birinin sözleşme üzerinde tek başına kontrol gücünün bulunmaması ve sözleşmeye ilişkin kararların iki ya da daha fazla kişi tarafından oy birliğiyle alınması gerekmektedir. Dolayısıyla müşterek kontrolde tarafların oy oranlarının önemi yoktur. Önemli olan, tarafların karar alma konusunda anlaşmalarıdır (Örten ve diğ. 2013:784).

1.1.4 Önemsiz Etkinin Olduğu Durumlar

Yatırım yapılan işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetler üzerinde tek başına kontrol, müşterek kontrol ve önemli etki gücü olmamasını ifade eden bu yatırımlar “satışa hazır finansal varlık” (gerçeğe uygun değer farkı kapsamlı gelire yansıtılan) olarak ifade edilmektedir (Örten ve diğ. 2013:759). Bu finansal varlıklar IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı kapsamında muhasebeleştirilecektir.

IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı, IASB tarafından ilk olarak 12 Kasım 2009 tarihinde yayınlanmıştır. Daha sonrasında çalışmalar devam etmiş ve son olarak 24 Temmuz 2014 tarihinde yayınlanmıştır. IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı, IAS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm Standardı'nın yerini alacaktır. IFRS-9, finansal araçların

muhasebeleştirilmesi, ölçümü, değer düşüklüğü, bilanço dışı bırakılması ve genel olarak hedge (riskten korunma) muhasebesi koşullarını içermektedir. İşletmelerin erken uygulama izini olmakla beraber IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı, 18 Ocak 2018 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanacaktır.

IAS- 39 Finansal Araçlar Standardı'nda, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, kredi ve alacaklar, satılmaya hazır finansal varlıklar şeklinde sınıflandırılan finansal varlıklar, IFRS-9 ile; itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlıklar ve gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmıştır. Bir işletme, sözleşmeye taraf olduğunda (finansal varlık ilk defa kaydedildiğinde) bu sınıflandırma yapılmaktadır (IFRS-9 4.bölüm). Gerçeğe uygun değer ve itfa edilmiş maliyet değeri arasındaki farklılık ilke esastır. Finansal araçların, gerçeğe uygun değeri ile ölçülen ve itfa edilmiş maliyet değeri ile ölçülen şekilde sınıflandırılmasında, işletmenin finansal varlıklarının yönetimindeki iş modeli ve finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri etkili olmaktadır. Finansal varlık aşağıdaki şartların her ikisini de sağlıyorsa "itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlık" olarak sınıflandırılmalıdır. Bunların dışındaki finansal varlıklar ise gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir (Christian ve Lüdenbach 2013:463-464):

- **Subjektif Koşul:** Bu varlık sınıfındaki iş modelinin amacı (işletmenin yönetici personeli tarafından belirlenen amaç), sözleşmeye bağlı olan nakit akışlarını tahsil etmek amacıyla varlığın elde tutulmasıdır.
- **Objektif Koşul:** Finansal varlığın sözleşme koşullarının, belirli tarihlerdeki anapara ve faiz ödemelerinin yapılmasını sağlayan nakit akışlarına yönelik olmasıdır.

IFRS-9 kapsamındaki tüm özkaynak yatırımları finansal durum tablosunda gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. İşletme, bu özkaynak yatırımlarındaki değer değişikliklerinin raporlanmasında diğer kapsamlı gelirlerde raporlamayı seçmiş olduğu durumlar haricinde, değer değişiklikleri kar veya zararda muhasebeleştirilir. Borsada işlem görmeyen özkaynağa dayalı yatırımlar için maliyet istisnası yoktur. Bunun sonucunda finansal varlıkların maliyet bedeliyle ölçümüne izin verilmemekte sadece gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüm yapılmaktadır (IFRS-9).

Bir finansal varlık ya da finansal borç, sadece işletmenin sözleşmeye taraf olduğu durumlarda muhasebeleştirilir (IFRS-9 3.1.1. paragraf). Finansal varlıklar ve finansal borçlar, ilk olarak gerçek değerleri üzerinden kayda alınmaktadır. Gerçeğe uygun değer farkı kar ya da

zarara kaydedilen finansal varlıklarda işlem maliyeti gerçeğe uygun değere dahil edilmezken, itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlıklarda dahil edilmektedir (IFRS-9 5.1.1. paragraf).

1.2 Müşterek Anlaşmalar ve Müşterek Anlaşmaların Yapılandırılması

IFRS-11'e göre müşterek anlaşmalar, iki ya da daha fazla tarafın sözleşmeyi müşterek kontrol ettiği anlaşmalardır. Standartta müşterek anlaşmalar; müşterek faaliyetler ve iş ortaklığı olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Müşterek faaliyetler (joint operation); müşterek kontrole sahip olan tarafların, anlaşma varlıklarının üzerinde haklara ve borçlarının üzerinde yükümlülükler sahip olduğu müşterek anlaşmalardır. İş ortaklığı (joint venture) ise; müşterek kontrole sahip olan tarafların anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olduğu müşterek anlaşmalardır (IFRS-11). Başka bir anlatımla; ister ayrı bir araç şeklinde örgütlensin, isterse örgütlenmesin yatırım yapan işletme müşterek faaliyetler için tahsis edilmiş varlıklara kendi gerçekleştirdiği ölçüde sahiptir. Burada girişimin özel bir kişiliği olmadığı için varlıklar veya yükümlülükler anlaşmaya taraf olanların varlıkları veya yükümlülükleridir. Diğer taraftan eğer bir girişim üzerinde tarafların varlıkları ve yükümlülükleri ayrılmıyorsa, varlık ve yükümlülükler sözleşmeye dayalı anlaşmaya taraf olanların tamamınınsa, başka bir ifade ile o ayrı bir şirket veya birim gibi ise müşterek anlaşma iş ortaklığı olarak sınıflandırılmaktadır.

IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı; müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmeler şeklindeki IAS-31'deki sınıflandırmaya farklılık getirerek, müşterek anlaşma kavramı üzerinden hareket etmiştir (Örten ve diğ. 2013:784).

Müşterek anlaşmaların özellikleri şöyledir (IFRS-11 5.paragraf):

- Sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile müşterek anlaşma tarafları sınırlandırılmıştır.
- Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşma taraflarının iki veya daha fazlasına yatırım yapılan işletmenin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetler üzerinde müşterek kontrol gücü vermektedir.

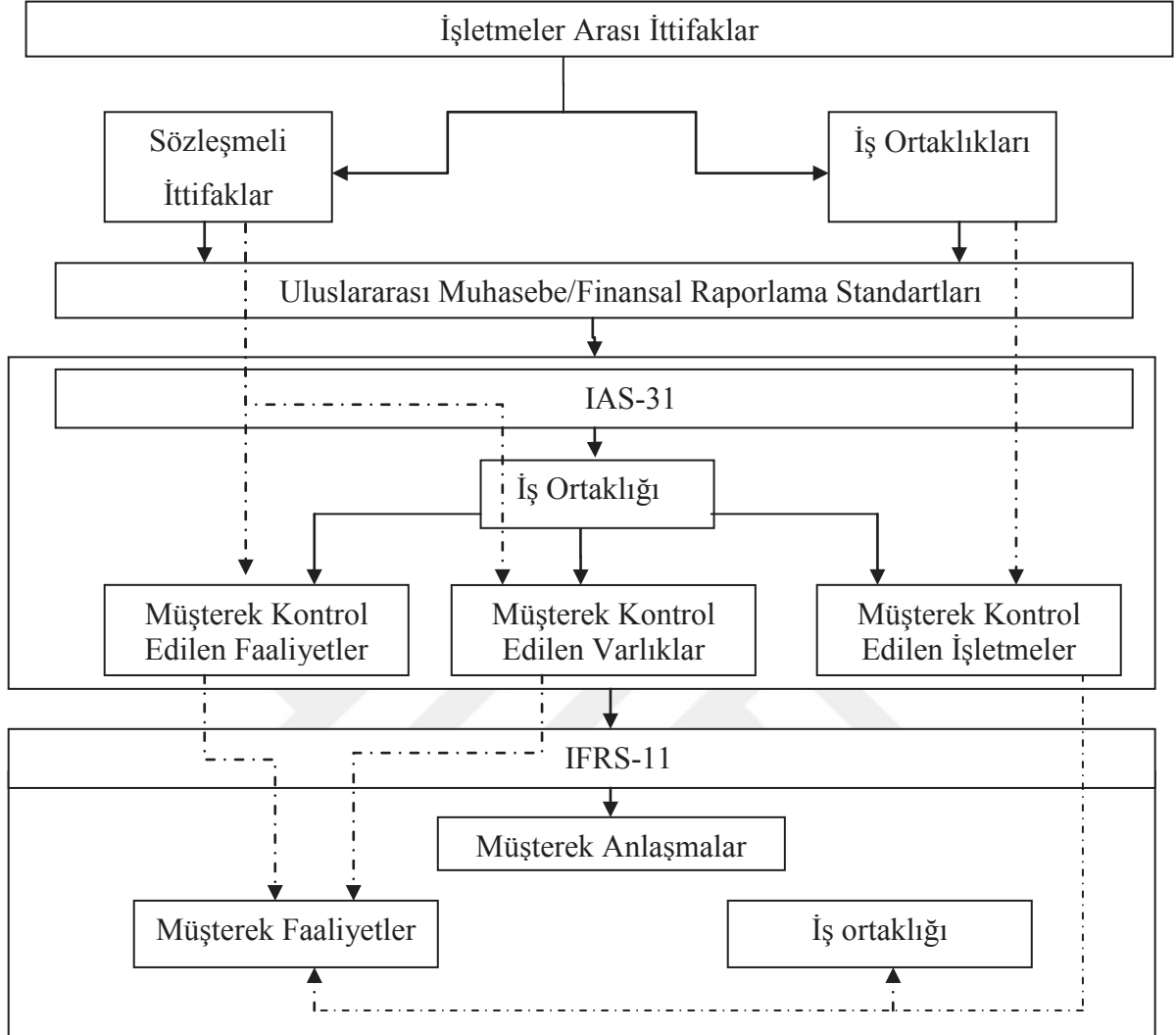
Anlaşmanın sözleşmeye bağlı olması her zaman olmasada genellikle sözleşmenin taraflar arasında yazılı olarak yapılmasına veya belgelenmiş görüşmelere bağlıdır. Buna ilaveten, yasal mekanizmalar da tek taraflı olarak veya müşterek anlaşma tarafları arasındaki sözleşmeler ile ilişkili şekilde bağlayıcı anlaşmalar kurabilmektedirler. Ayrı araç mevcut ise

sözleşmeye bağlı anlaşma veya bu anlaşma maddeleri bazı açılardan, ayrı araca ilişkin sözleşmeye, kuruluş sözleşmesine veya yönetmeliğe dahil edilmektedir. Sözleşmeye bağlı anlaşma; müşterek anlaşmanın amacı, faaliyeti ve süresi, yönetim kurulunun/yönetim organının üyelerinin atanma yöntemi, karar alma süreci, sermaye yapısı, fayda/zararların paylaşımı gibi konuları kapsamaktadır (IFRS-11 B2.-B4.paragraf). Başka bir ifadeyle, sözleşmeye bağlı anlaşma temel sözleşme niteliğindedir..

IFRS-11’de müşterek anlaşmalar; IAS-31’deki iş ortaklığına karşılık gelmektedir. IAS-31’e göre iş ortaklığı; en iki gerçek ve/veya tüzel kişinin, iktisadi faaliyeti müşterek kontrole dayanarak gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı anlaşmadır. Müşterek kontrol ise bir iktisadi faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye bağlı olarak paylaşılması şeklinde ifade edilmiştir. Müşterek kontrolün var olması, söz konusu faaliyete ilişkin stratejik finansal kararların, kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile alınması gerektirmektedir (IAS-31 3.paragraf). IAS-31’de iş ortaklığının genel özellikleri; iki ya da daha fazla tarafın sözleşmeye dayalı bir anlaşmayla bağlanması ve bu anlaşmayla müşterek kontrolün kurulmasıdır (Christian ve Lüdenbach 2013:261).

Bu çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği gibi; iş ortaklığının mevcudiyetini gösteren unsurlardan biri müşterek kontrol ve müşterek yönetim unsurudur. Bu bağlamda literatür ile IAS-31’in paralellik arz ettiği söylenebilir. Ancak iş ortaklığının kapsamı konusunda IAS-31, literatürden farklılaşmaktadır. IAS-31’e göre; iş ortaklığı, müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmelerden oluşmakta iken, literatürde iş ortaklıklarının kapsamı ile ilgili olarak iki farklı görüş bulunmaktadır. Bazı çalışmalarda iş ortaklığının varlığı anlaşma taraflarından ayrı bir işletme yapısının bulunmasını gerektirmekte iken, bazılarında ise ayrı bir işletme yapısı bulunmasada sözleşmeye bağlı anlaşmalar, sözleşmeye dayalı iş ortaklığı adıyla iş ortaklığı kapsamına dahil edilmektedir. Çalışmanın birinci bölümünde ortak iş yapma şekilleri sınıflandırılırken ilk görüş benimsenmiş, sözleşmeye bağlı anlaşmalarla kurulan işbirliği anlaşmaları sözleşmeli ittifak olarak sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı ile uyumludur. IAS-31’de iş ortaklığı kapsamına alınan sözleşmeli ittifaklar, müşterek anlaşmalar standartlarında iş ortaklığı kapsamından çıkartılarak “müşterek faaliyetler” olarak sınıflandırılmıştır. Bu konuya ilişkin izlenim sağlamak amacıyla Şekil 2.2 tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 2.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Ortak İş Yapma Şekilleri



Anlaşma taraflarının müşterek kontrol ettiği işletmeler, IFRS-11 Müşterek Anlaşma Standardı kapsamında kriterlerine göre müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olabilmektedir.

IAS-31'deki sınıflandırma aşağıdaki gibidir:

- **Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetler:** Bu tip sözleşmeye bağlı anlaşmalarda, en az iki taraf ayrı bir araç yapısı bulunmadan kendi varlıklarını ve kaynaklarını kullanarak müşterek kontrol ettikleri faaliyetleri sürdürmektedir. Genellikle sözleşmede belirlenen oranlarda müşterek olarak üretilen ürünün/hizmetin satış gelirleri ve katlanılan müşterek giderler taraflar arasında paylaştırılmaktadır. Örneğin, iki inşaat firması bir tünel inşaatı için konsorsiyum şeklinde örgütlenebilir. Adi ortaklık şeklindeki konsorsiyum sözleşmesi ile gerçekleştirilen faaliyetler müşterek kontrol edilen faaliyetler kapsamındadır.

- **Müşterek Kontrol Edilen Varlıklar:** Müşterek kontrol edilen varlıklarda, ayrı bir araç yoktur. Sözleşmeye bağlı anlaşma ile taraflar müşterek kullanmak amacıyla yeni varlıklar satın alabileceği gibi, anlaşma taraflarından birinin sahip olduğu varlıklar müşterek olarak da kullanılabilir. Bunun anlamı varlığın müşterek kullanımı için müşterek mülkiyet bulunmasına gerek yoktur. Yeni bir varlık müşterek olarak satın alındığında, varlığa ilişkin gelir ve giderler sözleşmeye bağlı anlaşmada belirtilen ortaklık paylarına göre paylaştırılmaktadır. Taraflardan birinin sahip olduğu varlıklar müşterek olarak kullanıldığında ise varlığın mülkiyetine sahip olan taraf, o varlığa ilişkin giderlerin veya gelirlerin tümünü değil, gider ve gelirlerden sadece kendi payına düşen kısmını muhasebeleştirmelidir. Ayrıca varlık hala işletmenin aktifinde yer alsa da, varlığın diğer taraflarla birlikte kullanılan “müşterek kontrol edilen varlık” konumunda olduğu nazım hesaplarda izlenebilir. Müşterek kontrol edilen varlıklara örnek olarak; petrol taşınması amacıyla boru hattı kullanımını paylaşan iki üretici gösterilebilir. Her ikisi de faaliyet harcamalarını kararlaştırılan bir oranda üstlenmektedir.
- **Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler:** Müşterek kontrol edilen işletmelerde faaliyetler ayrı bir araç ile yürütülür. Örneğin; otomotiv sektöründe faaliyet gösteren iki şirketin, malzeme üretmek amacıyla işbirliği yapmak için %50-%50 ortaklık payıyla kurdukları ve müşterek kontrol ettikleri bir şirket müşterek kontrol edilen bir işletmedir.

IAS-31'deki sınıflandırma IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı'yla değişmiştir. IAS-31'in aksine, IFRS-11 kapsamında anlaşma, müşterek faaliyet ve iş ortaklığı olarak sınıflandırılırken hukuki yapı dikkate alınmamış, ilke temelli bir sınıflandırma yapılmıştır (Baril ve Betancourt 2013:28).

Tablo 2.2'de tek başlarına ortakların, müşterek olarak ortakların ve bir bütün olarak iş ortaklığının, varlıklar üzerindeki hakları, hukuki kişiliği ve bağımsız bir işletme yapısının varlığı IAS-31'e göre değerlendirilmiştir.

Tablo 2.2 İş Ortaklığının IAS 31'e Göre Sınıflandırılması

Varlıklar Üzerindeki Tasarruf Hakkı	İş Ortaklığı		
	Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetler	Müşterek Kontrol Edilen Varlıklar	Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler
1. Ortakların	Var	Var	Yok
2. Müştereken	Yok	Var	Yok
3. İş ortaklığının	Yok	Yok	Var
İş ortaklığı hukuki kişiliğe sahip midir?	Hayır	Hayır	Evet
İş ortaklığı bağımsız bir işletme midir?	Hayır	Hayır	Evet

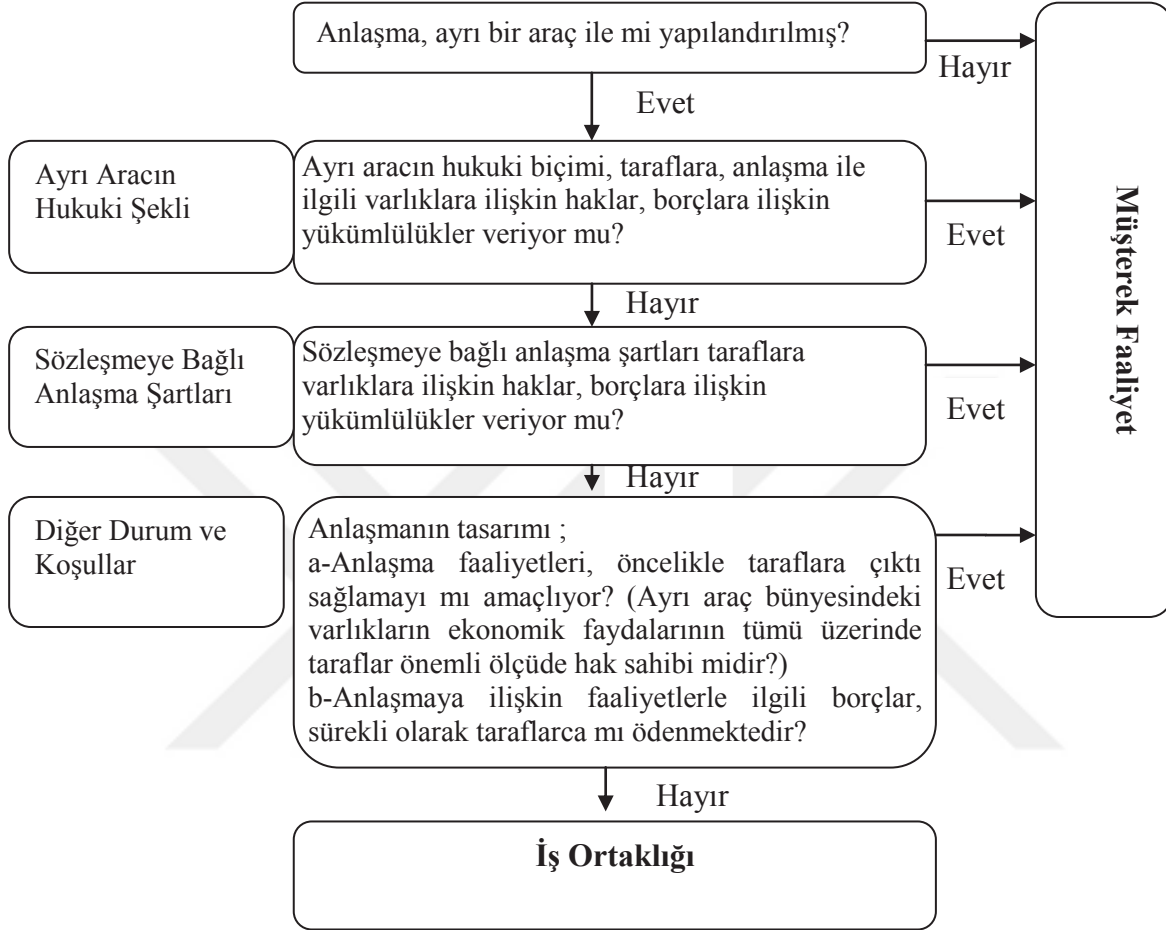
Kaynak: Şengel, Salim. Ortak Girişim (Joint Venture) Faaliyetlerinin Raporlanması, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1594, Eskişehir 2004, s.54.

IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nda, IAS-31'deki iş ortaklığı kapsamı daraltılmıştır. Şöyle ki; IAS-31'de ayrı bir araç yapısı bulunmayan müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıklar iş ortaklığı kapsamında iken, IFRS-11'de ayrı bir araç yapısı bulunan ve tarafların anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olduğu müşterek anlaşmalar iş ortaklığı olarak sınıflandırılmıştır. Ayrı bir araçtan kastedilen, tüzel kişiliğe sahip olsa da olmasa da ayrı yasal işletmeler ya da statüsü tarafından bu şekilde tanımlanan işletmelerdir. IFRS-11'de ayrı bir araç yapısı bulunsada dahi, tarafların anlaşmanın varlıklarına ilişkin hakları, borçlarına ilişkin yükümlülükleri bulunuyorsa, bu müşterek anlaşmalar iş ortaklığı kapsamından çıkartılarak müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmıştır. Dolayısıyla müşterek faaliyetler; müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve bir kısım müşterek kontrol edilen işletmelerden oluşmaktadır. İş ortaklığı ise sadece müşterek kontrol edilen işletmeler şeklindedir.

Ayrı bir araç yapısının bulunduğu bir anlaşmanın müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı mı olduğuna karar verilirken; tarafların hak ve yükümlülüklerine bakılmaktadır. Müşterek faaliyetlerde taraflar anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara ve borçları üzerinde yükümlülüklerle sahiptir. Tarafların hak ve yükümlülükleri bireyseldir. İş ortaklığında ise anlaşma tarafları anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahiptir. Dolayısıyla anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerini değerlendirmek amacıyla müşterek anlaşmaya konu ayrı

aracın hukuki biçimine, sözleşmeye bağlı anlaşmadaki şartlara ve ilgili olduğu hallerde diğer durum ve koşullara bakılmalıdır.

Şekil 2.3 Müşterek Anlaşmanın Sınıflandırılması



Kaynak: IFRS-11 B33. paragraf.

Mevcut bir müşterek anlaşmanın, müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı olarak mı sınıflandırılması gerektiğine karar verilmesi aşamasında Şekil 2.3'deki sorular yardımcı olacaktır.

1.2.1 Ayrı Aracın Hukuki Yapısı

Müşterek anlaşmanın sınıflandırılması için ilk aşama ayrı araç yapısının bulunup bulunmadığının belirlenmesidir. Tüzel kişiliği olup olmadığına bakılmaksızın, ayrı olarak tanımlanabilen bir finansal yapı, ayrı araç olarak kabul edilmektedir (IFRS-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. Ancak ayrı aracın varlığı, söz konusu müşterek anlaşmanın sınıflandırılması için yeterli koşul değildir. Ayrı aracın bulunduğu tespit edilmesinden sonraki aşamada tarafların hak ve yükümlülükleri değerlendirilmelidir.

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. Çünkü hukuki yapı taraflar ve anlaşma arasında bir ayırım oluşturmamaktadır.

İş ortaklığının mevcut 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 göstergesidir. Ancak bu tek başına yeterli değildir. Çünkü taraflarına sınırlı sorumluluk yükleyen ayrı aracın bulunduğu her müşterek anlaşma iş ortaklığı olmayabilir. Bu durumda yapılması gereken müşterek anlaşmanın sınıflandırılmasının diğer aşamalarını oluşturan, sözleşme koşullarının ve diğer durum ve koşulların değerlendirilmesidir. Bu koşullar tarafların sınırlı sorumluluğunu etkileyebilmektedir.

1.2.2 Anlaşmanın Sözleşmeye Bağlı Olması

Müşterek anlaşmaya taraf olanların arasındaki sözleşmeye bağlı anlaşmalar, ayrı aracın hukuki şeklini etkisizleştirebilir. 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(a) 2011:3). Örneğin; Anonim Şirket, bir ayrı araç özelliği göstermektedir. Hukuki yapısı açısından değerlendirildiğinde; anonim şirket yapısı anlaşma taraflarına sınırlı sorumluluk yüklemektedir. Ancak sözleşmeye bağlı anlaşmanın koşullarına göre ortakların

varlıklara ilişkin haklara, borçlara ilişkin yükümlülüklere sahip olduğu varsayıldığında, müşterek anlaşma bir anonim şirket ile yapılandırılmış olsa bile müşterek faaliyet olarak sınıflandırılması gerekecektir.

Müşterek anlaşma; sözleşme açısından değerlendirilirken işlerin olağan akışı içerisinde hakların ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Olağan iş akışı dışında tasfiye, iflas gibi durumlarda yasal hak ve yükümlülükler doğmaktadır. Alacaklılar tasfiye ya da iflas durumunda genellikle ilk olarak şirketin varlıkları üzerinde hakka sahip olmakta, ortaklar ise üçüncü taraflara karşı yükümlülükler gerçekleştirildikten sonra net varlıklara sahip olmaktadır (PWC(a) 2012:3).

Müşterek anlaşmaların sınıflandırılmasında sözleşmeye bağlı anlaşmadaki hak ve yükümlülükler, müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları açısından aşağıdaki tabloda özetlenebilir.

Tablo 2.3 İş Ortaklıklarının ve Müşterek Faaliyetlerin Hak ve Yükümlülükleri

	Müşterek Faaliyetler	İş Ortaklığı
Varlıklara İlişkin Haklar	Sözleşmeye bağlı anlaşma ile müşterek anlaşma tarafları belirli bir oranda (anlaşmadaki tarafların mülkiyet payı oranında ya da anlaşma yoluyla yürütülen faaliyet yüzdesi oranında) varlıklardaki (haklar, unvan veya sahiplik vb.) tüm menfaatleri paylaşır.	Sözleşmeye bağlı anlaşma ile müşterek anlaşma aracılığıyla sahip olunan varlıkların ve hakların anlaşmanın varlıkları ve hakları olduğu belirlenmektedir. Tarafların varlıkların mülkiyeti üzerinde doğrudan payı bulunmamaktadır. Anlaşma tarafları anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahiptir. Yani net özsermaye üzerinde paya sahiptir.
Borçlara İlişkin Yükümlülükler	Taraflar, varlıklara ilişkin haklarda olduğu gibi, sözleşmeye bağlı anlaşma ile belirli bir oranda (anlaşmadaki tarafların mülkiyet payı oranında ya da anlaşma yoluyla yürütülen faaliyet yüzdesi oranında) tüm borç, maliyet, gider ve yükümlülükleri paylaşır. Ayrıca üçüncü tarafların alacaklarına karşı da sorumlulukları bulunmaktadır.	Anlaşmaya ilişkin borçlardan sorumluluk sözleşmeye bağlı anlaşma ile müşterek anlaşma üzerindedir. Tarafların borç ve yükümlülükleri karşı sorumluluğu, kendi yatırımları, ödenmemiş sermaye, ek sermaye ya da her ikisine katılma yükümlülükleri ölçüsündedir. Müşterek anlaşmanın alacaklılarının alacaklarını tahsil etmek amacıyla anlaşma taraflarına rücu hakları mevcut değildir.
Hasılat, Giderler Kar/ Zarar	Sözleşmeye dayalı anlaşma ile her bir müşterek anlaşma tarafının oransal performansı (katkısı ve tüketimi) bazında gelir ve giderlerin tahsisi belirlenir. Örneğin; müşterek şekilde işletilen bir tesisteki gelir ve giderlerin, her bir tarafın kullandığı kapasite bazında dağıtılması sözleşme ile belirlenebilir. Anlaşmaya ilişkin kar ya da zarar belirli bir oranda (tarafların anlaşma üzerindeki sahiplik payı gibi) paylaşılabilir ki, bu durum anlaşmanın müşterek faaliyet olmasına engel değildir.	Sözleşmeye bağlı anlaşma ile anlaşma tarafları net nakit akımlarını ve payları oranında anlaşmanın net karını paylaşır.
Teminatlar	Müşterek anlaşma taraflarının, üçüncü kişilere vermiş olduğu teminatlara veya taahhütlere bakılarak anlaşma müşterek faaliyet denilemez. Önemli olan, tarafların anlaşmanın borçlarına ilişkin yükümlülüklerinin olup olmadığının değerlendirilmesidir.	

Kaynak: TFRS-11 B27.paragraf.

1.2.3 Diğer Durum ve Koşullar

Ayrı bir araç kullanıldığında, ayrı aracın hukuki yapısı ve sözleşmeye bağlı anlaşma müşterek anlaşma taraflarına anlaşmanın varlıkları üzerinde haklar, borçları üzerinde

yükümlülükler yüklenmediğinde, müşterek anlaşmayı sınıflandırmak için diğer durum ve koşullar incelenmelidir.

Ayrı araç yapısı, müşterek anlaşmanın varlıklarının ve yükümlülüklerinin üstlenilmesi için oluşturulmuş ise, taraflar anlaşmanın ekonomik faydalarının üzerinde haklara sahiptirler. Ayrıca anlaşmanın faaliyetlerine katkı sağlayan nakit akışlarının tek kaynağı da anlaşma taraflarıdır. Örneğin; anlaşma tarafları, anlaşmanın tüm çıktılarını satın almayı taahhüt edebilirler. Bu durum anlaşmanın müşterek faaliyet olduğunun göstergesidir. Eğer müşterek anlaşmalar üçüncü kişilerden faaliyet nakit akışı sağlıyorsa, bu müşterek anlaşma iş ortaklığı olarak sınıflandırılabilir. Çünkü müşterek anlaşmalar talep, stok ve kredi riski üstlenir (Deloitte(a) 2011:3).

Müşterek anlaşma tarafları, finansman elde etmek için ya da anlaşma adına üçüncü kişiler lehine teminatlar verebilirler. Bu durumda teminata ilişkin borçların doğrudan anlaşmadan kaynaklanan yükümlülük olarak mı sınıflandırılacağı düşünülebilir. Teminat karşılığı veya finansman taahhütleri müşterek anlaşmaların sınıflandırılmasında belirleyici değildir. Diğer durum ve koşulların değerlendirilmesi için anlaşmanın amacı ve tasarımının (anlaşma taraflarıyla ilişki ve nakit akış kaynakları) dikkate alınması gerekmektedir. Anlaşma taraflarına çıktı (ürün/hizmet) sağlamak için tasarlanmış bir anlaşma, tarafların amacının anlaşma varlıklarına doğrudan erişime sahip olduğunu göstermektedir. Taraflar müşterek anlaşma çıktılarının tümünü almak zorunda olabilir. Alım-satım anlaşması, tek alım sözleşmesi (off-take arrangements) bu özelliكتedir. Çünkü taraflar müşterek anlaşmanın nakit akımlarının tek kaynağıdır. Bu durumda anlaşma ile katlanılan yükümlülükler anlaşma taraflarından elde edilen nakit akımlarıyla karşılanmaktadır. Ayrıca anlaşma tarafları, faaliyetlerin devamlılığı için de nakit akım kaynağıdır. Bu durum müşterek faaliyetin göstergesidir. Hukuki bir varlık şeklinde yapılandırılmış bir müşterek anlaşmada aşağıda verilen niteliklerden bazılarının ya da hepsinin bulunması halinde söz konusu anlaşma müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmalıdır (PWC(a) 2012:5):

- 1) Müşterek anlaşma ile anlaşma çıktılarının üçüncü taraflara satışı yasaklanmış olabilir.
- 2) Müşterek anlaşma tarafları anlaşma çıktılarına sürekli erişime sahip olabilir.
- 3) Müşterek anlaşma taraflarının çıktılarının hemen hemen tamamının satın alınması üzerine bağlayıcı bir yükümlülüğü bulunabilir.
- 4) Müşterek anlaşmanın faaliyetleriyle ilgili talep, stok ve kredi riski; anlaşma taraflarının üzerinde olabilir.

- 5) Çıktı/ürün ve hizmetler maliyetleri karşılamak için fiyatlandırılır ve önemli bir net gelir oluşturması beklenmez. Yani kar sağlama amacı yoktur.
- 6) Müşterek anlaşmanın, teminat ya da taraflarla al-ya da-öde (take-or-pay) anlaşması olmaksızın üçüncü kişilere borçlanması olası değildir.

Bazen anlaşma tarafları, birden fazla faaliyetin yürütülmesine yönelik sözleşmeye bağlı genel hükümler içeren bir çerçeve sözleşmesi düzenlediğinde; farklı müşterek anlaşmaları bir araya getirebilirler. Başka bir ifadeyle; aynı çerçeve sözleşmesiyle ilgili olsa dahi, tarafların bu sözleşmede belirtilen farklı faaliyetlere ilişkin sahip oldukları haklar ve yükümlülükler farklı olabilir. Bunun sonucunda; taraflar aynı çerçeve sözleşmesinin bir bölümünü oluşturan farklı faaliyetleri üstlendiklerinde, müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları aynı müşterek anlaşma kapsamında bulunabilir (IFRS-11 18.paragraf).

1.3 Müşterek Anlaşmaların Raporlanması

IAS-31'de iş ortaklıkları olarak sınıflandırılan anlaşmalar, IFRS-11'de müşterek anlaşmalar olarak adlandırılarak, müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olarak sınıflandırılmıştır. Bu tip anlaşmaların finansal tablolarda raporlanmasında da bazı değişikliklere gidilmiştir. Raporlamadaki temel değişikliklerden bir tanesi konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde oransal konsolidasyon yönteminin tercih olmaktan çıkartılması olmuştur.

IAS-31 ile IFRS-11 arasındaki ortak iş yapmaya yönelik anlaşmaların sınıflandırılması ve raporlama farklılıkları özetlenerek, tarafımızca tablolatırılmıştır.

Tablo 2.4 IAS-31 ve IFRS-11'in Karşılaştırılması

IAS-31	İş Ortaklığı (Joint Venture)	Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetler -Ayrı bir araç yoktur. -Tanımlanan varlık ve yükümlülükler, gelirler ve giderler bireysel hesaplarda satır satır muhasebeleştirilir.	Müşterek Faaliyetler -Ayrı bir araç olmaksızın ya da ayrı aracın hukuki yapısı, sözleşme şartları ve diğer durum ve koşullar sebebiyle ayrı araç ile. -Varlıklar, borçlar, gelirler ve giderler tanımlanır. -Tanımlanan varlıklar ve borçlar, gelirler ve giderler bireysel hesaplarda muhasebeleştirilir ya da belirli bir oranda anlaşma taraflarına paylaşılır.	Müşterek Anlaşmalar (Joint Arrangements)	IFRS-11
		Müşterek Kontrol Edilen Varlıklar -Ayrı bir Araç yoktur. -Tanımlanan varlık ve yükümlülükler, gelirler ve giderler bireysel hesaplarda satır satır muhasebeleştirilir.			
		Müşterek Kontrol Edilen İşletmeler -Ayrı bir araç mevcuttur. -Oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi tercih edilebilir.	İş Ortaklığı -Ayrı bir araç mevcuttur. -Net varlıklar üzerinde haklar vardır. -Özkaynak yöntemi uygulanır.		

IFRS-11'de tarafların tümü müşterek kontrole sahip olmasa da müşterek anlaşma mevcut olabilir. Standart, müşterek kontrole sahip olan müşterek faaliyet katılımcıları (joint operators) ile müşterek kontrole sahip olan iş ortaklığı katılımcılarını (joint venturer, ortak girişimci) müşterek anlaşmaya dahil etmekle beraber, anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip olmayan anlaşma taraflarını da müşterek kontrole sahip olan taraflardan ayırarak, farklı düzenlemeler getirmektedir (IFRS-11). Dolayısıyla, müşterek anlaşmaların raporlanmasında aşağıda verilen taraflar arasında farklılıklar mevcuttur (Christian ve Lüdenbach 2013:261-268):

1. Müşterek anlaşmanın müşterek kontrole sahip olan tarafları,
2. Müşterek anlaşmanın müşterek kontrole sahip olmayan tarafları.

Müşterek anlaşmaların konsolide ve bireysel finansal tablolarda raporlanması, Tablo 2.5’de özetlenmiştir.

Tablo 2.5 Müşterek Anlaşmaların Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolarda Raporlanması

		Konsolide Finansal Tablolar	Bireysel Finansal Tablolar
Müşterek Kontrol Sahibi Katılımcılar	İş Ortaklığı Katılımcısı (Joint Venturers)	IAS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı uyarınca özkaynak yöntemi uygulanır.	Maliyet ya da IFRS-9/IAS-39’a göre muhasebeleştirilir.
	Müşterek Faaliyet Katılımcısı (Joint Operators)	Ortaklaşa yapılan faaliyetlerden kendisine düşen pay da dahil olmak üzere, faaliyetine ilişkin varlık, yükümlülük ve işlemlerini muhasebeleştirir.	
Müşterek Kontrol Sahibi Olmayan Katılımcılar	İş Ortaklığı Katılımcısı (Joint Venturers)	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 IFRS-9/IAS-39 arasında seçim yapar, önemli etki yok ise; IFRS-9/IAS-39’a göre muhasebeleştirir.
	Müşterek Faaliyet Katılımcısı (Joint Operators)	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, Impact on Mining Companies Changes to Joint Ventures Accounting February 2012. <<http://www.kpmg.com/cn/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Impact-mining-companies-O-201202.pdf>> Erişim Tarihi: 04.03.2014.

Müşterek anlaşmaların konsolide ve bireysel finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin hususlar müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları açısından devam eden başlıklarda ayrıntılı şekilde incelenecektir.

1.3.1 Müşterek Faaliyetlerin Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolarda Raporlanması

Müşterek faaliyetlerin bireysel ve konsolide finansal tablolarda raporlanması IFRS-11'in 20.-23. paragraflarında düzenlenmiştir. Müşterek faaliyetlerin raporlanması, müşterek kontrole sahip olan müşterek faaliyet katılımcıları ve müşterek kontrole sahip olmayan müşterek faaliyet katılımcıları açısından ayrı ayrı incelenecektir.

Müşterek kontrol sahibi olan müşterek faaliyet katılımcısı ve müşterek kontrol sahibi olmayan müşterek faaliyet katılımcısı bireysel finansal tablolarında ve konsolide finansal tablolarında müşterek faaliyetlerdeki payını aynı şekilde raporlamaktadır. Dolayısıyla Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolarda raporlama ayrı başlıklarda incelenmeyecektir.

1.3.1.1 Müşterek Kontrole Sahip Olan Müşterek Faaliyet Katılımcıları

Bir müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyete ait varlıklarda ve borçlarda belirli bir oranda (bu oran sözleşmeye dayalı anlaşmada belirlenebilir) paya sahip olabilir ya da doğrudan bu müşterek faaliyete tahsis ettiği veya ilgili faaliyette kullandığı varlıkları ve bu faaliyete ilişkin borçları bulunabilir.

Müşterek faaliyet katılımcısı, söz konusu faaliyet sonucunda ortaya çıkan finansal işlemlerini aşağıdaki gibi muhasebeleştirmelidir (IFRS-11 20. paragraf):

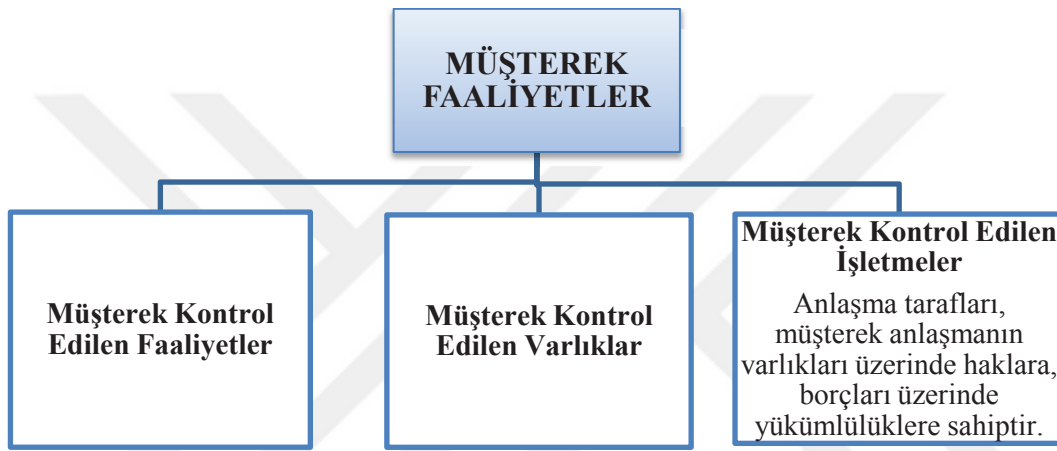
- Müşterek olarak sahip olunan varlıklardaki payını ve kendi mülkiyetinde olmakla beraber müşterek faaliyetlerde kullandığı varlıklarını,
- Müşterek olarak katlanılan borçlardaki payını ve kendi adına müşterek faaliyetin gerçekleştirilmesi için katlandığı borçlarını,
- Müşterek faaliyet sonucunda oluşan çıktıya ilişkin payının satışından doğan gelirlerini,
- Müşterek faaliyet sonucunda oluşan çıktının satışından doğan gelirden kendine düşen payı,
- Müşterek olarak katlanılan giderlerdeki payını ve kendi adına müşterek faaliyetin gerçekleştirilmesi için katlandığı giderlerini kendi hesaplarında muhasebeleştirmelidir.

Müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek anlaşmanın varlıkları, borçları, gelir ve giderlerini müşterek faaliyetteki payı oranında ilgili standartlara (IFRS) uygun olarak muhasebeleştirmelidir (IFRS-11 21. paragraf). Örneğin, anlaşmaya ilişkin maddi duran varlıklarını IAS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'na, anlaşma faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ürünlerinin satışından doğan gelirleri IAS-18 Hasılat Standardı'na, satışlar ve alışlardan

doğan vade farklarını ise IAS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre muhasebeleştirilmelidir.

IAS-31'de açıklanan müşterek kontrol edilen faaliyetlerin ve müşterek kontrol edilen varlıkların tamamı ve ortaklarının müşterek anlaşmanın varlıkları ve borçları üzerinde hak ve yükümlülükler sahip olduğu müşterek kontrol edilen işletmeler, IFRS-11'e göre müşterek faaliyetler olarak sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmayı daha anlaşılır kılmak için Şekil 2.4 tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 2.4 Müşterek Faaliyetlerin Kapsamı



Müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıklarda ortaklardan ayrı hukuki bir kişilik veya tanımlanabilir bir ekonomik yapı bulunmamaktadır. Bu tip müşterek anlaşmalarda ayrı araç yapısının bulunmamasının sonucu olarak müşterek anlaşmanın üzerinden varlık tasarruf edilmesi ve müşterek anlaşma adına üçüncü kişilere borçlanması mümkün değildir. Dolayısıyla müşterek anlaşma adına, anlaşma taraflarından ayrı olarak finansal raporlama yapılmasına gerek yoktur. 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. Aynı şekilde müşterek kontrol edilen varlıklar, müşterek olarak katılan giderler ve müşterek faaliyetler sonucu elde edilen gelirler, sözleşmede belirtilmiş oranlarda taraflar arasında paylaştırılmaktadır. Müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıklar şeklinde olan müşterek faaliyetler aşağıda örneklendirilmiştir.

Örnek 2.2 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.

Çözüm 2.2 Konsorsiyum şeklindeki örgütlenme, anlaşma taraflarının varlıklar ve borçlar üzerinde hak ve yükümlülükler sahip olması nedeniyle müşterek faaliyet olarak sınıflandırılır. Dolayısıyla, A ve B şirketleri müşterek kontrol edilen varlıkları ortaklık paylarına göre muhasebeleştirilecektir. Bina inşaatı ile ilgili ortaya çıkan gelir ve giderler, A ve B şirketlerinin kendi muhasebe sistemlerinde raporlanacaktır.

A Şirketi bu işlemleri aşağıdaki gibi kayda alacaktır:

252 BİNALAR HESABI	/		50.000	
	100KASA/102 BANKA HESABI			50.000
	(İlgili varlık ve kaynak hesapları)			
Binanın satın alınması kaydı.				
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	/		40.000	
191 İNDİRİLECEK KDV			7.200	
	100 KASA HESABI			47.200
Malzemelerin alış kaydı.				
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	/		40.000	
740.01 Müşterek Faaliyetler				
740.01.01 Okul Binası İnşaatı				
	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI			40.000
Malzemenin inşaatla gönderilmesi kaydı.				

B Şirketinin kayıtları şöyle olacaktır:

252 BİNALAR HESABI	/		50.000	
	100KASA/102 BANKA HESABI			50.000
	(İlgili varlık ve kaynak hesapları)			
Binanın satın alınması kaydı.				

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	30.000	
740.01 Müşterek Faaliyetler		
740.01.01 Okul Binası İnşaatı		
335 PERSONELE BORÇLAR		20.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		4.000
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI		6.000
Personel giderinin maliyetlere ilave edilmesi kaydı		

Binaya ait amortisman oranı %5 olduğu durumda şirketlerin kayıtları şöyle olacaktır.

A Şirketi bina amortisman giderini aşağıdaki gibi kayda alacaktır:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	2.500	
740.01 Müşterek Faaliyetler		
740.01.01 Okul Binası İnşaatı		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HESABI		2.500
257.01 Şantiye Binası		
Amortisman kaydı. $(100.000 * \%50) * \%5 = 2.500\text{TL}$		

Amortisman giderinin kalan 2.500TL'lik kısmı, B şirketi tarafından kendi hesaplarında muhasebeleştirilecektir.

Örnek 2.2, anlaşma taraflarının müşterek kontrol ettiği faaliyetlerin ve müşterek kontrol ettiği varlıkların muhasebeleştirilmesine yöneliktir. Müşterek faaliyetler bazı müşterek kontrol edilen işletmeleri de kapsamaktadır ki, bu işletmeler ticaret şirketi veya adi şirket şeklinde kurulabilmektedir. Bu tip müşterek faaliyetlerde anlaşma adına varlıklar üzerinde tasarrufla bulunulabilir, üçüncü kişilere borçlanılabilir. Ayrıca ortaklardan ayrı muhasebe tutularak, finansal raporlama yapılabilir.

Müşterek kontrol edilen işletme şeklindeki müşterek faaliyetlerin, müşterek faaliyet katılımcılarının kendi finansal tablolarında nasıl raporlanması gerektiği konusunda IFRS-11'de ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır.

Müşterek kontrol edilen işletme şeklindeki müşterek faaliyetlerde tarafların ortaklık payı ve ilave olarak sözleşmede belirtilen varlıklar ve borçlar üzerindeki hak ve yükümlülükler dikkate alınarak, ayrı araç şeklindeki işletmenin finansal tablolarındaki

kalemler müşterek faaliyet katılımcılarının finansal tablo kalemleriyle birleştirilmelidir. Bu yöntem, oransal konsolidasyon yöntemine benzetilmiştir. Buna karşı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), oransal konsolidasyon yöntemi ve müşterek faaliyetlerin raporlanması arasındaki farkı açıklamıştır. Bu açıklamaya göre (IFRS-11 BC38. paragraf); İlk 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 satır satır 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 finansal tabloları, konsolide finansal tabloları veya özkaynak yönteminin uygulandığı finansal tablolar arasında fark bulunmamaktadır. 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(c) 2011:27-28). Örneğin; müşterek kontrol edilen işletme üzerinde ortaklık payı %40 olan ve söz konusu işletmenin varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülüklerine yine aynı oranda sahip olan müşterek faaliyet katılımcısının finansal tabloları, oransal konsolidasyon yönteminin kullanıldığı durumdan farklı olmayacaktır. Ancak müşterek faaliyet katılımcısı çeşitli varlıklar üzerinde farklı oranlarda haklara ve/veya çeşitli borçlar üzerinde farklı oranlarda yükümlülüklerine sahip olduğunda, tüm varlık ve yükümlülüklerin aynı oranda (ortaklık payı) raporlandığı oransal konsolidasyona kıyasla daha farklı olacaktır.

Örnek 2.3 A ve B şirketleri, kolektif şirket şeklinde ayrı bir araç yapısı ile müşterek anlaşma imzalamışlardır. Ülkemizde kolektif şirketlerin hukuki yapısı gereği ortaklar ayrı aracın borçları üzerinde yükümlülüğe, varlıkları üzerinde haklara sahiptirler. 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 hükümler mevcuttur. Buna göre A şirketi, C şirketinin finansal tablolarında raporlanan baraj inşaatı ile ilgili tüm haklara sahiptir. Ayrıca kolektif 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(c) 2011:29 'daki örnekten yararlanılarak geliştirilmiştir).

C şirketinin bilançosu şöyle olacaktır.

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		

Çözüm 2.3 A ve B şirketleri, kolektif şirketin hukuki yapısı gereği şirketin borçları üzerinde yükümlülüğe, varlıkları üzerinde haklara sahiplerdir. Müşterek anlaşmaya ilişkin sözleşme koşulları ve diğer durum ve koşullarda da, buna aksi bir durum yoktur. Dolayısıyla bu müşterek anlaşma, müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmalıdır. Buna göre A şirketinin, C şirketinin varlık ve borçları üzerindeki hakları ve yükümlülükleri IFRS-11'e göre Tablo 2.6'da gösterilmiştir.

Tablo 2.6 C Kolektif Şirketinin Hesapları ve A Şirketinin Payı

C Şirketinin Hesapları	Tutar	A Şirketi'nin Hesaplarındaki Payı	C Şirketinin Hesaplarındaki Payı
100 Kasa	20		10
170Yıl. Yay. İnşaat ve On. Maliyetleri	220		170
170.01 Baraj İnşaatı	120		
170.02 Köprü İnşaatı	100		(120+ (100*%50))=170
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	140		70
AKTİF TOPLAM	380		250
320 Satıcılar	(120)		(120)
335 Personele Borçlar	(110)		(55)
500 Sermaye	(150)		(75)
PASİF TOPLAMI	(380)		250

Görüldüğü üzere, A şirketi sözleşmedeki hükümlere uygun olarak baraj inşaatı ve satıcılar hesaplarındaki tutarların %100'ünü ve diğer aktif ve pasif 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.

Müşterek faaliyetlerde inşaat işlerinin tamamlanması birden fazla yılı gerektirdiğinde, yapılan işbirliğinin raporlanmasında IAS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı'nda devreye girmektedir. Bu durumda yapılması gereken kayıtlarla ilgili örnek aşağıda verilmiştir.

Örnek 2.4 A İnşaat Sanayi A.Ş. ve B Elektrik-Elektronik ve Haberleşme Sistemleri A.Ş., Çanakkale ilinde Esenler ve Kepez hattı arasında metro yapım işinin gerçekleştirilmesi için açılan ihaleye teklif vermişler ve 100.000.000 TL ihale bedelli işi almışlardır. Yapılacak işe ilişkin hususlar şöyledir:

- A A.Ş., metro inşaatı için gerekli alt yapı ve diğer inşaat işlerini üstlenmiştir.
- B A.Ş. ise metro inşaatı için gerekli raylı sistemlerin yapımı, haberleşme veri toplama ve kontrol sistemleri gibi diğer elektronik ve haberleşme işlerinin yapımını üstlenmiştir.
- Metro işine ilişkin A ve B'nin katılım payları farklı olsa da ortaklık sözleşmesi uyarınca kararlar oy birliği ile alınmaktadır. Hasılat aşağıdaki oranlarda paylaşılacaktır:

-A İnşaat Sanayi A.Ş. %45,

-B Elektrik-Elektronik ve Haberleşme Sistemleri A.Ş. %55

- A ve B şirketlerinin tahmini maliyetleri şöyledir:

-A AŞ. 35.000.000 TL

-B AŞ. 45.000.000 TL

80.000.000 TL

- İnşaat işine 12.03.2014 tarihinde başlanmıştır.

Çözüm 2.4 Bu işbirliği, konsorsiyum şeklinde bir örgütlenmedir. Ayrı bir araç niteliğinde bir yapı mevcut değildir. Taraflar işin kendilerine düşen kısmı için kendi varlık ve kaynaklarını kullanmaktadırlar. Müşterek kontrol mevcuttur. Ortaklar, doğrudan varlıklar üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülöklere sahiptir. Dolayısıyla bu örgütlenme

şekli, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları açısından bir müşterek faaliyetidir. Her iki şirket de metro inşaatına ilişkin gelir ve giderlerini kendi hesaplarında muhasebeleştirecektir.

A İnşaat Sanayi A.Ş., alt yapı inşaatı için 10.000 TL tutarlı inşaat malzemesi aldığında ve bu malzemeyi kullandığında işlemi şöyle muhasebeleştirecektir:

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	1.800	
100 KASA/102 BANKA HESABI (İlgili varlık ve kaynak hesapları)		11.800
Daha önceki bir tarihte malzemenin alış kaydı.		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI	10.000	
740.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri		
740.01.01 Metro İnşaatı		
150 İLK MADDE ve MALZEME HESABI		10.000
Malzeme giderinin kaydı.		

Aynı şekilde ortak B, metro inşaatında üstlendiği bölüm için ortaya çıkan giderlerini kendi hesaplarında muhasebeleştirecektir. B A.Ş.'nin kendi aktifinde olan makineyi metro inşaatında kullandığını varsayalım. Bu makineye ait amortisman gideri, hem metro inşaatı hem de B A.Ş.'nin diğer işlerinde kullanımı ile ilişkilendirilmelidir. Bunun için zaman ya da miktar esaslı gibi dağıtım anahtarları kullanılabilir.

Makinenin yıllık amortisman tutarı 6.300 TL.'dir. Makine bir yıl içinde 300 gün faaliyette bulunmuş, bunun 100 günü metro inşaatı için olmuştur.

Metro İnşaatı Amortisman Tutarı: $(9.300/300) \times 100 = 3.100$ TL.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HESABI	3.100	
740.06 Metro İnşaatı Amortisman Gideri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN GİDERİ HESABI		3.100
Amortisman giderinin kaydı.		

Müşterek faaliyete ilişkin giderler bu şekilde her bir ortağın kendi hesaplarında izlenecektir.

Bir yılın sonunda, 31.12.2014 tarihinde A A.Ş.'nin metro yapım işinden kendi üzerine düşen kısmın %15'ini ve B A.Ş. ise %25'ini tamamladıkları için tek hakediş bedeli olarak 40.000.000 TL'yi tahsil etmişlerdir.

A A.Ş.'nin Kayıtları

Ülkemizde işletmeler, finansal işlemlerini yasal düzenlemelere uygun olarak muhasebeleştirilmektedir. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uygun finansal tabloların hazırlanması için ise yasal kayıtlar üzerinde düzeltmeler yapılmaktadır. A A.Ş.'nin yasal kayıtları şöyle olacaktır;

102 BANKALAR HESABI	15.000.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI		15.000.000
350.01 Metro İnşaatı Hakediş Geliri		
Tahsil edilen hakediş bedellerinin kayda alınması.		

A A.Ş. dönem içerisinde metro inşaatına ilişkin 21.000.000 TL tutarında harcama yapmıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	21.000.000	
İlgili Varlık ve Kaynak Hes. (100/150/320 no'lu hes. gibi)		21.000.000
Yapılan harcamaların kayda alınması.		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI	21.000.000	
170.01 Metro İnşaatı Maliyetleri		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		21.000.000
Gerçekleşen maliyetlerin aktifleştirilmesi kaydı.		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	21.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		21.000.000
Yansıtma hesabının kapatılması.		

Her ne kadar A A.Ş., %15'lik bir tamamlanmaya ilişkin hakediş almış ise de, hakediş alımı sonrasında harcama yapılmıştır. Ulaşılan 21.000.000TL'lik harcama esasında işin %60'ına tekabül etmektedir.

A A.Ş'nin finansal tablolarını IFRS'ye uyumlaştırmak için düzeltme kayıtları şu şekilde olacaktır;

31.12.2014			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		27.000.000	
185.01 Metro İnşaatı			
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		27.000.000
Düzeltilme kaydı (45.000.000 x 0,60 = 27.000.000).			
31.12.2014			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI		21.000.000	
	170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI		21.000.000
	170.01 Metro İnşaatı Maliyetleri		
Düzeltilme kaydı.			
31.12.2014			
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI		15.000.000	
350.01 Metro İnşaatı Hakediş Bedelleri			
	185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		15.000.000
	185.01 Metro İnşaatı		
Düzeltilme kaydı.			

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. IFRS'ye göre ise tamamlanma yüzdesi yöntemine göre dönemsel olarak kar/zarar hesabı yapılmakta ve sonuç olarak ertelenen vergi etkisi doğmaktadır.

Satış Gelirleri	:	27.000.000
Satışların Maliyeti	:	21.000.000
Brüt Taahhüt Karı	:	6.000.000
Vergi Gideri (%20)	:	<u>1.200.000</u>
Vergi Sonrası Net Kar	:	4.800.000

31.12.2014		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI		1.200.000
484 ERTELENEN VERGİ BORCU HESABI		1.200.000
Ertelenen vergi yükümlülüğünün kayıtlara alınması.		

Bu durumda birinci yılın sonunda VUK'ya ve IFRS'ye göre bilançolar ve gelir tablolarında görülecek rakamlar şu şekildedir:

**31.12.2014 Tarihli
VUK Bilançosu**

-	-
170 Yıl. Yayg. İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı	350 Yıl. Yayg. İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri
21.000.000	15.000.000
-	-

**31.12.2014 Tarihli
VUK Gelir Tablosu**

-	-
-	-

**31.12.2014 Tarihli
IFRS Bilançosu**

-	-
185 Devam Eden İnşaat İşlerinden Alacaklar	484 Ertelenen Vergi Borcu 590 Dönem Karı
12.000.000	1.200.000 4.800.000

**31.12.2014 Tarihli
IFRS Gelir Tablosu**

600 Yurt İçi Satışlar	27.000.000
622 Satılan Hizmet Maliyeti	<u>21.000.000</u>
Brüt Taahhüt Karı	6.000.000
691 Vergi Gideri	<u>1.200.000</u>
Dönem Karı	4.800.000

İkinci yıl sonunda, 31.12.2015 tarihinde işin tamamı bitmiştir ve hakedişler alınmıştır. A A.Ş. inşaatı, toplam 36.000.000 TL'ye tamamlamıştır. Yani ikinci yılda 15.000.000 TL daha maliyete katlanılmıştır. Ancak aldığı hakediş tutarı 30.000.000TL'dir.

A A.Ş.'nin yasal kayıtları şu şekildedir;

../2015		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	15.000.000	
İlgili Varlık ve Kaynak Hes. (100/150/320 no'lu hes. gibi)		15.000.000
Yapılan harcamaların kayda alınması.		
../2015		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI	15.000.000	
170.01 Metro İnşaatı Maliyetleri		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		15.000.000
Gerçekleşen maliyetlerin aktifleştirilmesi kaydı.		
../2015		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	15.000.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		15.000.000
Yansıtma hesabının kapatılması.		
../2015		
102 BANKALAR HESABI	30.000.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		30.000.000
350.01 Metro İnşaatı Hak. Gelirleri		
Tahsil edilen hakediş bedellerinin kayda alınması.		
31.12.2015		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	45.000.000	
350.01 Metro İnşaatı Hakediş Bed.		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		45.000.000
Tahsil edilen hakediş bedellerinin satışlar hesabına aktarılması.		
31.12.2015		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	36.000.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI		21.000.000
170.01 Metro İnşaatı Maliyetleri		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		15.000.000
Toplam maliyetin tespit edilmesi.		

A A.Ş'nin finansal tablolarını IFRS'ye uyumlaştırmak için düzeltme kayıtları:

31.12.2015			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		12.000.000	
185.01 Metro İnşaatı			
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI		15.000.000	
350.01 Metro İnşaatı Hakediş Bedelleri			
580 GEÇMİŞ YIL KARLARI			4.800.000
484 ERTELENEN VERGİ BORCU HESABI			1.200.000
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ		21.000.000	
170.01 Metro İnşaatı Maliyetleri			
Geçen yılın düzeltmelerini akarma kayıtları.			
31.12.2015			
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI		36.000.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI			36.000.000
Bu yıl ki yasal kayıtların iptal edilmesi.			
31.12.2015			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		45.000.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI			45.000.000
350.01 Metro İnşaatı Hakediş Geliri			
Bu yıl ki yasal kayıtların iptal edilmesi.			
31.12.2015			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		18.000.000	
185.01 Metro İnşaatı			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			18.000.000
IFRS kapanış kayıtları.			
31.12.2015			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI		15.000.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI			15.000.000
IFRS kapanış kayıtları.			
31.12.2015			
484 ERTELENEN VERGİ BORCU HESABI		1.200.000	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI			1.200.000
IFRS kapanış kayıtları.			
/			

31.12.2015	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	30.000.000
350.01 Metro İnşaatı Hakediş Bedelleri	
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	30.000.000
185.01 Metro İnşaatı	
Tahsil edilen hakediş tutarı.	

Bu durumda ikinci yılın sonunda VUK'ya ve IFRS'ye göre bilançolar ve gelir tablolarında görülecek rakamlar şu şekildedir:

**31.12.2015 Tarihli
VUK Bilançosu**

-	-
	370 Dön. Karı Vergi Karşılığı 1.800.000
	590 Dönem Karı 7.200.000
-	-

**31.12.2015 Tarihli
VUK Gelir Tablosu**

600 Yurt İçi Satışlar	45.000.000
622 Satılan Hizmet Maliyeti	<u>36.000.000</u>
Brüt Satış Karı	9.000.000
Vergi Karşılığı	<u>1.800.000</u>
Dönem Karı	7.200.000

**31.12.2015 Tarihli
IFRS Bilançosu**

-	-
	370 Dön. Karı Vergi Karşılığı 1.800.000
	580 Geçmiş Yıl Karı 4.800.000
	590 Dönem Karı 2.400.000

**31.12.2015 Tarihli
IFRS Gelir Tablosu**

600 Yurt İçi Satışlar	18.000.000
622 Satılan Hizmet Maliyeti	<u>15.000.000</u>
Brüt Taahhüt Karı	3.000.000
691 Vergi Gideri	<u>600.000</u>
Dönem Karı	2.400.000

B A.Ş'de benzer şekilde gelir ve giderlerini kendi hesaplarında muhasebeleştirecektir.

Örnek 2.5 A ve B işletmeleri aralarındaki anlaşma ile ayrı bir C Anonim Şirketi kurmuşlardır. A şirketinin anlaşma faaliyetlerini gerçekleştirecek olan C şirketinin oy haklarının üzerindeki payı %60, B şirketinin ise %40'tir. Ancak faaliyete ilişkin kararlar oy birliği ile alınmaktadır. İlavenen, C şirketinin ürettiği tüm stoğu A ve B şirketlerine satması karara bağlanmıştır. C şirketinin üçüncü kişilere satış yapması yasaklanmıştır. Dönem sonunda; C şirketinin A ve B şirketlerine yaptığı satış tutarları sırasıyla 36.000 TL ve 24.000TL'dir. Satışlarının maliyeti ise 32.000TL'dir. A şirketi ise C şirketinden elde ettiği stoklar 43.200TL'ye üçüncü taraflara satmıştır. Raporlama tarihi itibariyle ortaklar ve C şirketi arasındaki ticari alacak veya ticari borç bakiyesi yoktur. C şirketinin tek varlığı 60.000TL nakittir. Borçları sıfırdır (BDO 2014:51).

Çözüm 2.5 Sözleşmeye bağlı anlaşmada kararların oy birliğiyle alınması müşterek kontrol unsurunun sağlandığının göstergesidir. Bu müşterek anlaşma IFRS-11 açısından değerlendirilmelidir. C şirketinin ürettiği tüm stoğu A ve B şirketlerinin alması bu anlaşmanın müşterek faaliyet olduğunun göstergesidir. IFRS-11'e göre müşterek faaliyet katılımcıları, müşterek anlaşmanın valıkları, yükümlülükleri, gelir ve giderleri üzerindeki kendi payını kaydetmelidir. Ancak IFRS-11'de ayrı bir araç aracılığıyla yapılmış olan müşterek faaliyetlerle ilgili olarak ilave rehberlik sağlamamaktadır. Bu nedenle gelirler ve giderlerdeki payı açısından A şirketi 36.000 TL nakit, 36.000TL gelir ve 19.200 TL (32.000*0.60) maliyeti hesaba katmalıdır.

A şirketinin, müşterek faaliyetleri yürüten C şirketi ile işlemleri elimine edilmeden önceki gelir tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 2.7 A Şirketinin Elimine Edilmeden Önceki Gelir Tablosu

	A Şirketi Gelir Tablosu	A Şirketinin, Müşterek Faaliyet Olarak Sınıflandırılan C Şirketinin Faaliyet Sonuçlarındaki Payı	Toplam Tutar
Satış Gelirleri	43.200	36.000	79.200
Satışların Maliyeti	(36.000)	(19.200)	(55.200)
Brüt Kar	7.200	16.800	24.000

A şirketinin C şirketinin gelirleri ve giderleri üzerindeki payı, A şirketine çıktı satışından doğan 36.000TL gelir ve buna karşılık 19.200 TL maliyettir. Ancak bu gelirler şirketler arası işlemlerden doğmuştur. A şirketi konsolidasyon işlemlerinin parçası olarak bu gelirleri elimine etmelidir. Elimine edilmezse, gelirler iki kez sayılmış olacaktır. A şirketinin elimine edilmiş gelir tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 2.8 A Şirketinin Elimine Edilmiş Gelir Tablosu

A Şirketinin Gelir Tablosu Kalemleri		A Şirketinin, Müşterek Faaliyet Olarak Sınıflandırılan C Şirketinin Faaliyet Sonuçlarındaki Payı	Toplam Tutar	Şirketler Arası İşlemlerin Elimine Edilmesi	Finansal Tablolardaki Tutar
Satış Gelirleri	43.200	36.000	79.200	(36.000)	43.200
Satışların Maliyeti	(36.000)	(19.200)	(55.200)	36.000	(19.200)
Brüt Kar	7.200	16.800	24.000	-	24.000

Raporlama tarihinde A şirketi C şirketinden satın aldığı stoğu üçüncü taraflara satmamış olsaydı, A şirketinin maliyet olarak sınıflandırdığı 36.000 TL, A şirketinin bilançosunda stok kalemi olarak raporlanması gerekmekteydi. Bu rakam C işletmesinin hesaplarına 19.200 TL olarak yansıtılacağı için abartılı olacaktır. Dolayısıyla aşağıdaki eliminasyon işlemi yapılmalıdır.

Tablo 2.9 A Şirketinin İlgili Hesaplarının Durumu

A Şirketinin Gelir Tablosu		A Şirketinin, Müşterek Faaliyet Olarak Sınıflandırılan C Şirketinin Faaliyet Sonuçlarındaki Payı	Toplam Tutar	Şirketler Arası İşlemlerin Elimine Edilmesi	Finansal Tablolardaki Tutar
Satış Gelirleri	-	36.000	36.000	(36.000)	-
Satışların Maliyeti	-	(19.200)	(19.200)	19.200	-
Brüt Kar	-	16.800	16.800	(16.800)	-

A işletmesinin bilançosunda 16.800 TL (36.000-19.200) tutarlı stok bulunmaktadır.

Örnek 2.6 İki ünlü otomobil şirketi yeni bir motor geliştirmek (örneğin Dizel Otomatik Vitese uygun motor) için bir araştırma şirketi kurmuşlardır. Bu şirkette tarafların ortaklık payları %50-%50 olmak üzere eşittir. Motor üretime geçilebilir duruma geldikten sonra da bu şirket tasfiye edilecektir. Aşağıdaki alternatiflere göre bu müşterek anlaşma nasıl sınıflandırılmalıdır?

- Şirketin hukuki yapısı, ortakların her ikisine de sınırlı sorumluluk yüklemektedir. Ancak ortaklar arasındaki sözleşme incelendiğinde, her iki şirketinde anlaşma varlıkları üzerinde haklara ve borçları üzerinde yükümlülükler sahip olduğu görülmektedir.
- Şirketin hukuki yapısı, ortakların her ikisinde sınırlı sorumluluk yüklemektedir. İlave olarak, taraflar arasındaki sözleşmede varlık ve yükümlülükler karşı sorumluluklara ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Yani şirketin hukuki yapısı gereği olan sınırlı sorumluluk kabul edilmiştir. Şirketler projenin sonucunu kendi üretimlerinde kullanmak üzere paylaşacaklardır.
- Şirketin hukuki yapısı, ortakların her ikisinde sınırlı sorumluluk yüklemektedir. İlave olarak, aralarındaki sözleşmede tarafların varlık ve yükümlülükler karşı sorumluluklarına ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Şirketin hukuki yapısı gereği olan sınırlı sorumluluk kabul edilmiştir. Motor keşfedildikten sonra know-how olarak üçüncü bir kişiye satılacaktır.

Çözüm 2.6 Müşterek anlaşma sınıflandırılırken dikkate alınması gereken ilk husus ayrı bir aracın olup olmadığıdır. Aracın tüzel kişiliğe sahip olup olmaması değerlendirmeye alınmamaktadır. Ayrı olarak tanımlanabilen bir finansal yapı (ayrı tanımlanabilen varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler, harcamalar, finansal kayıtlar vb.) ayrı araç olarak nitelendirilmektedir. Bu örnekte ortaklardan ayrı şirket yapısının olduğu açıktır.

Sınıflandırmanın sonraki aşamaları; ayrı aracın hukuki şekli ve sözleşme koşullarının taraflara anlaşmanın varlıkları üzerinde haklar ve borçları üzerinde yükümlülükler sağlayıp sağlamadığının ve diğer durum ve koşulların değerlendirilmesini kapsamaktadır.

Ayrı bir şirket yapısının bulunması nedeniyle bu örgütlenme literatürde iş ortaklığı (sermayeye dayalı) olarak sınıflandırılmaktadır. Ancak Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları açısından sınıflandırma şöyle olacaktır:

- a. Şirketin hukuki yapısı ortaklara sınırlı sorumluluklar yüklemekte, yani taraflara anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklar sağlamaktadır. Ancak sözleşme koşullarına göre taraflar anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara ve borçları üzerinde yükümlülüklerle sahiptir. Faaliyet üzerinde kullanılan varlıklar ayrı aracın değil katılımcı işletmelerindir. Varlıkların riskini yatırımcılar taşımaktadır. Dolayısıyla yükümlülük doğarsa, yatırımcının varlıklarından ödenecektir. Bu nedenle bu anlaşma bir müşterek faaliyettir.
- b. Bu alteratifte her iki taraf şirketin hukuki yapısı ve aralarındaki sözleşme ile anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahiplerdir. Bu aşamada yapılması gereken diğer durum ve koşulların değerlendirilmesidir. Bu anlaşmada taraflar anlaşmanın tüm çıktılarına sahip olmayı taahhüt etmişlerdir. Bu anlaşmanın müşterek faaliyet olduğu göstermektedir. Bu müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olarak kabul edilebilmesi için, üçüncü kişilerden faaliyet nakit akışı sağlaması gerekmektedir.
- c. Ortaklar anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahiptir. Motor keşfedildikten sonra, know-how olarak üçüncü bir kişiye satılacaktır. Yani üçüncü kişilerden bir faaliyet nakit akışı sağlanacaktır. Dolayısıyla bu alternatife göre anlaşma bir iş ortaklığıdır.

Şirket yapısı bulunan bu müşterek anlaşma, a ve b alternatiflerine göre müşterek faaliyet olarak raporlanacaktır.

Şirketin sermayesi 100.000 TL'dir. Her iki otomobil şirketi müşterek faaliyetin varlık ve borçlarını kendi hesaplarında izleyecektir. Anlaşmaya ilişkin varlıklar, borçlar, gelir ve giderler eşit olarak üstlenilerek, ortakların kendi hesaplarında muhasebeleştirildiği durumda,

bu müşterek faaliyetin raporlanması oransal konsolidasyon yöntemi ile aynı sonuçları verecektir. Çünkü anlaşma taraflarının ortaklık payı oranları da (%50-%50) birbirlerine eşittir. Ayrıca, sözleşmeye bağlı anlaşmada, ortakların haklarına ve yükümlülüklerine ilişkin ilave bir oran bulunmamaktadır.

Tablo 2.10 Müşterek Faaliyetin Varlık ve Borçları

Müşterek Faaliyete İlişkin Varlık ve Borçlar	Tutarlar	1. Otomobil Şirketi	2. Otomobil Şirketi
İlk Madde ve Malzeme	30.000	15.000	15.000
Maddi Duran Varlıklar	50.000	25.000	25.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	80.000	40.000	40.000
Banka Kredileri	(50.000)	(25.000)	(25.000)
Ticari Borçlar	(10.000)	(5.000)	(5.000)
TOPLAM	100.000	50.000	50.000

Sözleşmeye bağlı anlaşmada ortakların hak ve yükümlülüklerine ilişkin ilave bir oran bulunmadığı için oransal konsolidasyon ile aynı sonuçlar elde edilecektir. Müşterek faaliyetlerin raporlanmasında, oransal konsolidasyon yönteminden farklı olarak müşterek anlaşmaya ilişkin tutarlar sadece konsolide finansal tablolarda değil, bireysel finansal tablolarda da görünecektir.

Otomobil şirketlerinin finansal tablolarında söz konusu müşterek anlaşmaya ilişkin finansal işlemler, ilk madde ve malzeme, maddi olmayan duran varlıklar, ticari borçlar gibi hesap kalemlerinde raporlanacaktır. Başka bir ifadeyle, şirketler müşterek faaliyet sonucunda çıktının satışından doğan gelirden kendilerine düşen payı, müşterek olarak katılan giderlerdeki ve varlıklardaki paylarını ve kendi adlarına katlandıkları giderleri kendi hesaplarında muhasebeleştireceklerdir.

Müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyete varlıklarını sattığında veya varlıklarını katılım payı olarak müşterek faaliyete verdiğinde, bu işlemde doğan kazanç ve kayıplarını yalnızca diğer anlaşma taraflarının müşterek faaliyetteki paylarına göre muhasebeleştirmelidir (IFRS-11 B34.paragraf). Örneğin; A ve B işletmelerinin, yeni bir ürün üretmek amacıyla sözleşmeye dayalı bir anlaşmayla işbirliğine yöneldiğini varsayalım. A işletmesi ilgili

müşterek faaliyete ekipman ve personel desteği sağlayacak, B işletmesi ise finansal kaynak sağlayacaktır. Sözleşmeye dayalı anlaşmada, A işletmesinin müşterek faaliyetteki ortaklık payı %30, B işletmesinin ise %70 olarak düzenlenmiştir. Sözleşmede kararların oy birliğiyle alınacağına ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Dolayısıyla müşterek kontrol unsuru sağlanmıştır. A işletmesi, net gerçekleşebilir değeri 80.000 TL olan bir makineyi, 100.000TL'ye müşterek faaliyete satmıştır. Bu durumda A işletmesinin görünürdeki kazancı 20.000 TL iken, IFRS-11'e göre A işletmesi 20.000 TL'nin sadece B ortağına ait 14.000 TL'sini ($20.000 \times \%70$) kazanç olarak muhasebeleştirmelidir.

Müşterek faaliyet katılımcısı müşterek faaliyetten varlık satın aldığı durumda ise satın aldığı varlıkları üçüncü bir tarafa satıncaya kadar kazanç ve kayıplardaki payına ilişkin bir işlem yapmamalıdır (IFRS-11 B36.paragraf). Dolayısıyla, B işletmesi müşterek faaliyet sonucu geliştirilen ürünü üçüncü taraflara satmak için aldığı anda herhangi bir işlem yapmayacaktır. Ürünün maliyetinin 1.000TL'ye mal olduğunu ve kar payının maliyet üzerinden %20 olduğunu varsayarsak, ürün üçüncü tarafa satıldığında B işletmesinin karı şöyle hesaplanacaktır:

Ürünün Satış Geliri	1.200 TL
Üretim Maliyeti	<u>1.000 TL</u>
Brüt Kar	200 TL
Ortak A'nın Karı	140 TL
Ortak B'nin Karı	60 TL

Ancak bu tür işlemler satın alınan ve katılım payı olarak verilen varlıkların net gerçekleşebilir değerinde bir azalma veya söz konusu varlıklarda değer düşüklüğüne sebebiyet veriyorsa, müşterek faaliyet katılımcısı bu zararlara ilişkin payını muhasebeleştirmelidir (IFRS-11 B5.-B37. paragraflar).

1.3.1.2 Müşterek Kontrole Sahip Olmayan Müşterek Faaliyet Katılımcıları

Müşterek faaliyete katılan fakat müşterek kontrole sahip olmayan bir taraf iki şekilde müşterek faaliyetteki payını raporlamaktadır (IFRS-11 23.paragraf):

1. Müşterek faaliyet katılımcısına benzer, müşterek faaliyete ilişkin varlıklar üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülöklere sahip olması durumunda, anlaşmadaki

payını yukarıda açıklanan şekilde (IFRS 20-22. paragraflara göre), başka bir ifadeyle müşterek kontrole sahip taraflar gibi,

2. Müşterek faaliyet katılımcısının aksine, müşterek faaliyete ilişkin varlıklar üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülöklere sahip olmaması durumunda ise müşterek faaliyetteki payını söz konusu pay için uygulanabilen standartlar çerçevesinde muhasebeleştirmelidir.

1.3.2 İş Ortaklığının Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolarda Raporlanması

İş ortaklığında payı bulunan bir işletme, bu payını yayınlanması zorunlu olmayan bireysel finansal tablolarında ve yayınlanan konsolide finansal tablolarında raporlamaktadır. İş ortaklığının konsolide ve bireysel finansal tablolarda raporlanmasında farklılıklar olduğu için ayrı alt başlıklarda incelenecektir. Ayrıca ilgili başlık altında özkaynak yöntemine de yer verilecektir.

1.3.2.1 İş Ortaklığının Konsolide Finansal Tablolarda Raporlanması

İş ortaklığının konsolide finansal tablolarda raporlanması, IFRS-11'in 24-25. paragraflarında düzenlenmiştir. İş ortaklığının raporlanması, müşterek kontrole sahip olan iş ortaklığı katılımcıları ve müşterek kontrole sahip olmayan iş ortaklığı katılımcıları açısından ayrı ayrı incelenecektir.

1.3.2.1.1 Müşterek Kontrole Sahip Olan İş Ortaklığı Katılımcıları

İş ortaklığı katılımcısı, iş ortaklığındaki payını özkaynak yatırımı olarak sınıflandırarak, IAS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı'nda belirlenen özkaynak yöntemine (özkaynak yönteminin uygulamasından muaf olmadığı sürece) uygun olarak muhasebeleştirmelidir (IFRS-11 24. paragraf). Özkaynak yönteminde ilk olarak yatırımcının payı maliyet değeriyle kaydedilmektedir. Daha sonra, gelir oluştuğunda yatırımcının payına düşen net gelir tutarı, bilançosundaki ilk yatırım tutarına ilave edilmektedir (zarar mevcut ise ilk yatırım tutarından azaltılır). Ayrıca temettü ödemesi gerçekleştiğinde kaydedilen bu tutar azaltılmaktadır. Yatırım yapılan işletmenin diğer kapsamlı gelirindeki değişiklikler (maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlendirme farkları ya da yabancı para kur farkları) için de kayıtlı değer düzeltilmelidir. İş ortaklığı katılımcısı, gelir tablosunda iş ortaklığından payına düşen net geliri tek bir kalem olarak faaliyet gelirleri altında raporlamalıdır (Betancourt ve Baril 2013:26). Yatırım yapılan işletmenin karı/zararından ve diğer kapsamlı karından,

yatırımcı işletmeye düşen pay yatırımcı işletmenin kar/zararı ve diğer kapsamlı karına dahil edilmektedir (IAS-28).

Örnek 2.7 A A.Ş. ile B A.Ş., 15 Ocak 2014 tarihinde sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile sermayesi 100.000 TL. olan bir C anonim şirketini kurmuşlardır. Ortaklık payları A A.Ş.'nin %40 ve B A.Ş.'nin %60'tır. Taraflar aralarındaki sözleşmeyle kararların oy birliği ile alınacağına karar vermişlerdir. A ve B ortaklarının anlaşmanın net varlıkları üzerinde hakları bulunmaktadır. C A.Ş. yılsonunda 40.000 TL kar elde etmiştir. Karın %50'sinin temettü olarak dağıtılmasına karar verilmiştir. Yine yılsonunda şirketin maddi duran varlıkları yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilerek ve 10.000 TL değer artışı olduğu tespit edilmiştir (Kaval (2012:3-7)'den yararlanılarak geliştirilmiştir).

Çözüm 2.7 Kurulmuş olan şirket müşterek kontrol edilmekte ve ortakların anlaşmanın net varlıkları üzerinde hakları bulunmaktadır. Dolayısıyla bu müşterek anlaşma bir iş ortaklığıdır. Konsolide finansal tablolarda, özkaynak yöntemine göre raporlanacaktır. A A.Ş.'nin yapması gereken kayıtlar şöyledir:

01.01.2014			
2.. ÖZKAYNAK YÖNTEMİNE GÖRE DEĞERLENEN İŞ ORTAKLIKLARI	40.000		
102 BANKALAR HESABI		40.000	
İş ortaklığı yatırımının kaydı.			
31.12.2014			
2.. ÖZKAYNAK YÖNTEMİNE GÖRE DEĞERLENEN İŞ ORTAKLIKLARI	8.000		
ÖZKAYNAK YÖNTEMİNE GÖRE DEĞERLENEN İŞ ORTAKLIKLARININ KAR/ZARAR PAYLARI		8.000	
Karın %50'sinin dağıtılmasına karar verilmesi kaydı. (40.000x%50) x %40) = 8.000			
31.12.2014			
2.. ÖZKAYNAK YÖNTEMİNE GÖRE DEĞERLENEN İŞ ORTAKLIKLARI	4.000		
ÖZKAYNAK YÖNTEMİNE GÖRE DEĞERLENEN İŞ ORTAKLIKLARININ ÖZKAYNAKLARINDAKİ PAYLARI		4.000	
Yeniden değerlendirme değer artış payı kaydı. (10.000 x %40) = 4.000			

Yasal kayıtlarda bir işletmenin %40 oranında sermayesine sahip olunması onun iştirak olarak kaydedilmesini gerektirmektedir. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5.maddesi gereği iştirak kazançları vergiden muaftır. İştiraklerin kesinleşmiş kazançlarının sebep olduğu bilançoda meydana gelen artış veya azalışlar (geçici farklar) vergi etkisi yaratmazken, iştiraklerin özkaynaklarda muhasebeleştirilen kesinleşmemiş gelir ve gider unsurları %20 oranında değil, % 5 oranında geçici etki vergisi yaratmaktadır. Çünkü K.V.K. (5.mad.1.(e)) gereği iki tam yıl elde tutulan iştiraklerin elden çıkarılmasında oluşan kazancın belirli koşullarla % 75 i vergiden muaftır. Dolayısıyla elden çıkarma kazançları % 20 oranında değil, bununla % 25 i oranında, yani % 5 oranında vergiye tabidir (Kaval 2012:3).

31.12.2014	
ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN GELİR VE GİDERLERİN VERGİ ETKİSİ	200
484 ERTELENEN VERGİ BORCU HESABI	200
Vergi etkisinin kayda alınması (4.000 x %20) x %25 = 200	
/	

IFRS-11 ile iş ortaklığının muhasebeleştirilmesinde kullanılan oransal konsolidasyon yöntemi tercih olmaktan çıkarılmıştır. Oransal konsolidasyon ve özkaynak yöntemi arasındaki temel farklılık, bilançoda varlık ve borçların raporlanması ile gelir tablosunda sunulan bilgi düzeyidir. Oransal konsolidasyonda iş ortaklığı katılımcısı, iş ortaklığındaki varlık, borç, gelir ve gider payını kendi varlık, borç, gelir ve giderleri ile birlikte satır satır raporlamaktadır (Stoltzfus ve Epps 2005:172).

Özkaynak yönteminde ise; iş ortaklığı katılımcısının net yatırım tutarı bilançosunda tek bir kalem olarak, aynı şekilde iş ortaklığının net karı ya da zararı gelir tablosunda tek bir kalem olarak gösterilmektedir (Graham ve diğ. 2003:124). Özkaynak yönteminin kullanılmasının ve standartlara alınmasının nedeni; tarihi maliyetler ile değerlendirildiğinde iştirakin veya iş ortaklığının sadece dağıtılan temettülerini finansal tablolarda raporlamasıdır. Bu sebeple iştirakin performansı ve yatırımcı işletmenin yatırımı sonucu ulaştığı performansı gösterecek olan gelir ve giderler finansal tablolara yansıtılmamaktadır. Tarihi maliyetler ile raporlamada bulunulmayan Kar /Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu, işletmenin belirli bir dönemdeki performansını ve bu performansın kaynaklarını göstermektedir (Kaval 2012:8).

Özkaynak yönteminin uygulanmasından sonra yatırımda değer düşüklüğü söz konusu olduğunda; yatırımın geri kazanılabilir tutarı ile defter değeri karşılaştırılarak yatırımın tüm defter değeri IAS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'na göre değer düşüklüğü açısından tek bir varlık gibi değerlendirilmelidir. Defter değerinin kapsamında şerefiye de mevcuttur. Ayrıca şerefiyeden amortisman ayrılmamaktadır (IAS-28 32.paragraf).

Müşterek kontrolün sona erdiği, yani yatırımın iş ortaklığı niteliğini kaybettiği tarihten itibaren özkaynak yönteminin uygulanmasına son verilmektedir (IAS-28 22.paragraf). İş ortaklığı katılımcısı yatırım tutarını arttırırsa ve yatırım bağlı ortaklık durumuna gelirse, IFRS-3 İşletme Birleşmeleri ve IFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standartlarına göre muhasebeleştirilmelidir. İş ortaklığındaki veya iştirakteki kalan pay bir finansal varlık olduğunda, kalan pay gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmelidir. Sonrasında, IFRS-9'a göre muhasebeleştirilir. Yatırımın kısmi payın elden çıkarılmasından doğan gelirin gerçeğe uygun değeri ile kalan payın gerçeğe uygun değeri arasındaki fark ve özkaynak yöntemine son verildiği tarihteki defter değeri ile arasındaki fark kar/zarar olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım yapılan işletmeye ilişkin kapsamlı gelir olarak kaydedilen tutarlar varsa bu tutarlar dönem kar veya zararına dahil edilmektedir. Bu kar veya zararlar yeniden sınıflama düzeltme farkı olarak diğer kapsamlı gelir unsurları içerisinde ayrıca raporlanmalıdır (Örten ve diğ. 2013:392).

Bir iştirak yatırımı iş ortaklığı yatırımı haline geldiğinde, başka bir ifadeyle önemli etki gücü müşterek kontrol gücüne dönüştüğünde ya da müşterek kontrol gücü önemli etki gücüne dönüşerek iş ortaklığı yatırımı iştirak yatırımına dönüştüğünde; işletme, özkaynak yöntemini uygulamaya devam etmelidir. Bu durumda kalan payı yeniden ölçmeye gerek yoktur (IAS28 24.paragraf).

1.3.2.1.2 Müşterek Kontrole Sahip Olmayan İş Ortaklığı Katılımcıları

Müşterek kontrolü bulunmayan iş ortaklığı katılımcılarından biri olan taraf; önemli bir etkiye sahip olması durumunda, söz konusu yatırımını IAS-28'e göre muhasebeleştirmelidir (IFRS-11 25.paragraf).

Bir özkaynak yatırımcısının kontrol, müşterek kontrol ya da önemli etki gücü mevcut değil ise söz konusu yatırım finansal araç niteliğindedir ve IFRS-9 uyarınca muhasebeleştirilmelidir.

IFRS-9 kapsamındaki tüm özkaynak yatırımları bilançoda gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. İşletme, bu özkaynak yatırımlarındaki değer değişikliklerinin raporlanmasında diğer kapsamlı gelirleri seçmiş olduğu durumlar haricinde, değer değişiklikleri kar veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Borsada işlem görmeyen özkaynağa dayalı yatırımlar için maliyet istisnası yoktur. Yani finansal varlıkların maliyet bedeliyle ölçümüne izin verilmemekte, sadece gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüm yapılmaktadır (IFRS-9).

1.3.2.2 İş Ortaklığının Bireysel Finansal Tablolarda Raporlanması

İş ortaklığının bireysel finansal tablolarda raporlanması, IFRS-11'in 26-27. paragraflarında düzenlenmiştir. Bireysel finansal tablolarda iş ortaklığının raporlanması, müşterek kontrole sahip olan iş ortaklığı katılımcıları ve müşterek kontrole sahip olmayan iş ortaklığı katılımcıları açısından ayrı ayrı incelenecektir.

1.3.2.2.1 Müşterek Kontrole Sahip Olan İş Ortaklığı Katılımcıları

Müşterek kontrole sahip olan bir iş ortaklığı katılımcısı IAS-27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı'nın 10. paragrafı (2011'deki güncellenmiş haliyle) uyarınca iş ortaklığındaki payını muhasebeleştirir (IFRS-11 26.paragraf).

IAS-27'e göre bir işletme iş ortaklığı'daki yatırımlarını iki şekilde muhasebeleştirebilmektedir (IAS-27 10.paragraf):

- Maliyet bedeliyle,
- IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı'na göre.

İşletme her varlık sınıfı için aynı muhasebeleştirme yöntemini uygulamalıdır. Maliyet bedeli ve IFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'na göre satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar, ilgili IFRS'lere uygun olarak muhasebeleştirilir. Yatırım maliyet bedeliyle; defter değeri ve satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin düşük olanıyla değerlendirilmektedir. IFRS-9'a göre muhasebeleştirilen yatırımlar, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında da aynı şekilde ölçülmektedir. IAS-28'e göre iş ortaklığı yatırımlarını, IFRS-9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar olarak ölçmeyi seçen işletmeler, bu yatırımlarını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde ölçmeli ve muhasebeleştirmelidir (IAS-27 11.paragraf).

1.3.2.2 Müşterek Kontrole Sahip Olmayan İş Ortaklığı Katılımcıları

Müşterek kontrole sahip olmayan bir iş ortaklığı katılımcısı, iş ortaklığında önemli bir etkiye sahip olmadıkça iş ortaklığındaki payını, IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı'na göre, eğer önemli bir etkiye sahip ise IAS-27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı'nın 10. paragrafı (2011'deki güncellenmiş haliyle) uyarınca muhasebeleştirmelidir (IFRS-11 27.paragraf).

1.3.2.3 İş Ortaklıklarına İlişkin Açıklamalar

İş ortaklığı taraflarının IFRS-12'ye göre de açıklaması gereken hususlar bulunmaktadır. IFRS-12 ile IAS-31'in finansal tablo açıklamaları karşılaştırmalı şekilde Tablo 2.11'de verilmiştir.

Tablo 2.11 IFRS Çerçevesinde Müşterek Anlaşmalara Ait Finansal Tablo Açıklamaları

Eski Açıklamalar (IAS-31)	Yeni Açıklamalar (IFRS-12)
<ul style="list-style-type: none"> • Dönen Varlıklar • Duran Varlıklar • Kısa Vadeli Borçlar • Uzun Vadeli Borçlar • Gelirler • Giderler 	<ul style="list-style-type: none"> • Dönen Varlıklar • Duran Varlıklar • Kısa Vadeli Borçlar • Uzun Vadeli Borçlar • Gelirler • Sürdürülen Faaliyetlerden Kar/Zarar • Durdurulan Faaliyetlerden Vergi Sonrası Kar/Zarar • Diğer Kapsamlı Gelir • Toplam Kapsamlı Gelir • Ayrıca raporlama yapan işletme açısından önemli olan her iş ortaklığı için, açıklanması gerekenler şunlardır: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Dönen Varlıklar içerisindeki Nakit ve Nakit Benzerleri ✓ Kısa Vadeli Borçlar İçerisindeki (ticari ve diğer borçlar ve karşılıklar hariç) Kısa Vadeli Finansal Yükümlülükler ✓ Uzun Vadeli Borçlar İçerisindeki (ticari ve diğer borçlar ve karşılıklar hariç) Uzun Vadeli Finansal Yükümlülükler ✓ Amortisman ve İtfa Payları ✓ Faiz Geliri ✓ Faiz Gideri ✓ Gelir Vergisi

Kaynak: Luis, Betancourt; Charles P. Baril. “Accounting For İş ortaklığıs Moves Closer to Convergence”, The CPA Journal, Vol: 83 Issue:2, 2013, s.30.

IFRS-12, iş ortaklığının varlık ve borçları, gelir ve giderleri hakkında önemli ek bilgiler gerektirmektedir. Amaç, finansal tablo kullanıcılarına diğer işletmelerdeki paylarının riskleri, finansal durumu, performansı ile nakit akışları üzerinde bu payların etkilerini göstermektir.

IFRS-12, müşterek anlaşma katılımcılarının tüm müşterek anlaşmalardaki yatırımlarını açıklamasını ve liste halinde sunmasını gerektirmektedir. IAS-31'in açıklamalarından daha ayrıntılıdır.

1.4 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nda Planlanan Yenilikler

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve IFRS Yorumlama Komitesi; standartları dünyaca kabul gören bir konuma getirmek, günümüz koşullarına uyumlaştırmak için uygulama sorunlarının çözümüne yönelik olarak çalışmalara devam etmektedir. Müşterek anlaşmalar konusunda da çeşitli çalışmalar mevcuttur.

IASB, Aralık 2012'de müşterek faaliyetlere ilişkin IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nda değişikliği öngören "Müşterek Faaliyetlerdeki Payın Edinilmesi" (Exposure Draft ED/2012/7 Acquisition of an Interest in a Joint Operation) isimli taslak metnini yayınlamıştır. Bu taslak müşterek faaliyete ilişkin payın ilk kez elde edilmesi veya var olan müşterek faaliyette ilave payın elde edilmesine uygulanmaktadır. Son haliyle, 6 Mayıs 2014 tarihinde IASB tarafından müşterek faaliyetlerdeki paylara yatırımların muhasebeleştirilmesi açısından değişiklikler yayınlamıştır. 1 Ocak 2016 ya da bu tarihten sonra başlayan yıllık dönemler için geçerli olacaktır. Bir işletme başka bir ifade ile ayrı bir araç aracılığıyla yapılan müşterek faaliyette payı bulunanlar; IFRS-3 ve diğer IFRS'lerdeki işletme birleşmeleri ile ilgili tüm ilkeleri (IFRS-11 ile çakışan ilkeler dışında) uygulamalıdır. Buna göre; böyle bir paya sahip olan müşterek faaliyet katılımcısı, tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerini gerçeğe uygun değerle ölçmek, satın alma maliyetlerini giderleştirmek (borçlanma veya hisse senedi ihracı maliyetler dışında), ertelenmiş vergiyi tahakkuk etmek, şerefîyeyi muhasebeleştirmek, şerefîyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimler için değer düşüklüğü testleri yapmak ve işletme birleşmesi için gerekli bilgileri açıklamak zorundadır. IFRS-1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması Standardı, işletme birleşmesi istisnalarını genişletmek için değiştirilmiştir. Böylece bir işletme şeklinde yapılmış müşterek faaliyetlerden elde edilmiş payları da içermektedir (IASB(a)).

IAS 27-Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı'na ilişkin 2003 yılında gerçekleşen revizyon ile özkaynak yöntemi uygulamak seçenek olmaktan çıkartılmıştır. Karar 2011 yılında IAS-27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı'na aktarılmıştır. IAS-27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı; işletmenin bireysel finansal tablolarında, bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarını; maliyet ya da IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı'na göre

raporlamasına izin vermiştir. Daha sonrasında 2011’de özkaynak yönteminin seçenek haline getirilmesi gündeme alınmış ve IAS-27 Bireysel Finansal Raporlama Standardında değişikliği öneren “Bireysel Finansal Tablolarda Özkaynak Yöntemi” (Exposure Draft 2013/10 Equity Method in Separate Financial Statements) isimli taslak metni yayınlanmıştır. IASB, IAS-27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı’nda değişikliğe giderek, bireysel finansal tablolarda özkaynak yönteminin uygulanmasına yönelik değişikliği 12 Ağustos 2014 tarihinde yayınlamıştır. Değişiklik ile işletmeler bireysel finansal tablolarında; bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarını özkaynak yöntemine göre de raporlayabilir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 tarihinde (erken uygulamaya izin verilmiştir) ya da bu tarihten sonra başlayan yıllık dönemler için geçerli olacaktır. Ayrıca, IAS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı’na göre geriye dönük olarak uygulanacaktır (IASB(b)). Böylece iş ortaklıklarının konsolide ve bireysel finansal tabloları arasındaki farklılaşma engellenmiş olacaktır.

IASB tarafından 22 Kasım 2012 tarihinde yayınlanan “Özkaynak Yöntemi: Diğer Net Varlık Değişikliklerinin Payı” (Exposure Draft ED/2012/3 Equity Method:Share of Other Net Asset Changes) isimli başka bir taslak metni IAS-28’de değişiklikler önermektedir. Bilindiği üzere, özkaynak yönteminde yatırımlar ilk olarak maliyet değeriyle kaydedilmekte, sonrasında yatırımın net varlıkları üzerinde yatırımcının payındaki değişiklikleri yansıtacak şekilde düzeltilmektedir. Taslağın amacı; yatırımcıların, yatırım yaptığı işletmenin karı, zararı ya da diğer kapsamlı gelirinde muhasebeleştirilmeyen söz konusu işletmenin net varlığındaki değişiklikler üzerinde yatırımcıların payının nasıl muhasebeleştirileceğine rehberlik etmektir. Diğer net varlıklardaki paylarında dikkate alınması gerektiği, IASB tarafından önerilmektedir (IFRS(b)).

Diğer bir taslak; IAS-28 ve IFRS-10 arasındaki kontrol kaybına ilişkin ilkelerin tutarsızlığına yöneliktir. Aralık 2012’de IASB tarafından “Yatırımcı İşletme ve İştiraki veya İş Ortaklığı Arasında Varlık Satışı veya Katkısı” (Exposure Draft ED/2012/6 Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture) adı altında taslak metni yayınlanmıştır. Buna göre IASB, IAS-28’in şu şekilde değiştirilmesini önermiştir: Bir yatırımcı ve iş ortaklığının/iştirakinin arasındaki işlemler için kısmi kar veya zarar kaydetmesi konusundaki şartlar, bir işletme oluşturmayan varlığa katkı ya da satışından doğan kar veya zarar için geçerlidir. İşletme söz konusu olduğunda ise varlığa katkı ya da satışından doğan tüm kar veya zarar muhasebeleştirilir. IFRS-10’da da değişikliğe yönelik

öneriler şöyledir: Yatırımcı ve iş ortaklığının/iştirakinin arasında, IFRS-3’de tanımlandığı gibi, bir işletme oluşturmeyen bağlı ortaklığa katkı ya da satışından doğan kar veya zarar iş ortaklığı/iştirak ile ilgili olmayan yatırımcılar ölçüsünde muhasebeleştirilirken, işletme oluşturan bağlı ortaklığa katkı ya da satışından doğan kar veya zararın tümü muhasebeleştirilir. IASB Mart 2014’de devam eden değişikliklerin 1 Ocak 2016’da yürürlüğe girmesini kabul etmiştir. Ancak bu değişiklikler IASB’nin bazı üyelerince kabul görmemekte ve tartışılmaktadır (IFRS(c); IFRS(d)).

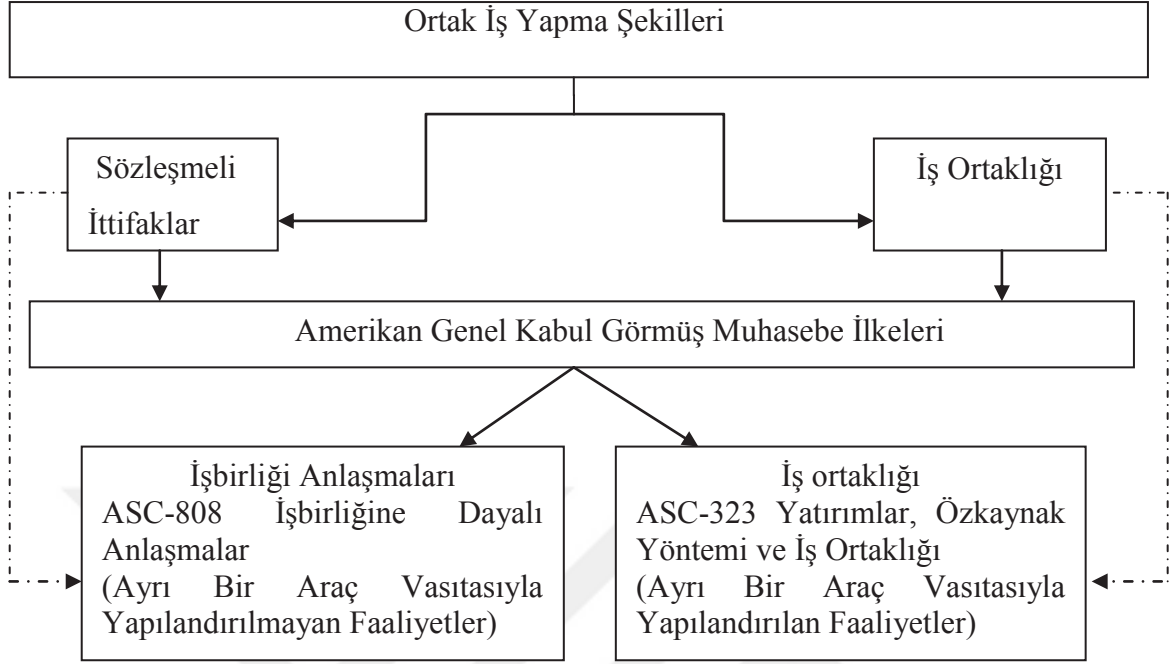
2. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ndeki (U.S. GAAP) Düzenlemeler

Amerikan Muhasebe Standartları’nda işletmeler arası yatırımlar ve sözleşmeli anlaşmalar (işbirlikçi anlaşmalar adı altında) ayrı başlıklarda incelenmiştir. İlgili başlıklar şöyledir:

1. Yatırımlar
 - ASC 320, Investments-Debt and Equity Securities
 - ASC 323, Investments - Equity Method and Joint Ventures
 - ASC 325, Investments - Other.
2. İşbirlikçi Anlaşmalar
 - ASC 808 Collaborative Arrangements

Yukarıda verilen başlıkların, işletmeler arası ortak iş yapma şekilleriyle ilişkisi tarafımızca oluşturulan Şekil 2.5’de verilmiştir.

Şekil 2.5 Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Açısından Ortak İş Yapma Şekilleri



Yatırımlarla ilgili başlıklarda, iş ortaklığı ve özkaynak yöntemi Muhasebe Standartları Kodlandırma Başlığı (Accounting Standards Codification Topics) 323 Yatırımlar - Özkaynak Yöntemi ve İş Ortaklığı başlığında incelenmiştir. Bu başlık, üç alt bölümden oluşmaktadır:

- ASC 323-10 Overall: Yatırımlar ve özkaynak yönteminden bahsedilmiştir.
- ASC 323-30 Partnerships, Joint Ventures, and Limited Liability Entities: Partnershipleri, tüzel kişilik kazanmamış iş ortaklıklarını (unincorporated joint ventures), sınırlı sorumlu şirketleri (limited liability companies) kapsamaktadır.
- ASC 323 -740 Income Taxes: Gelir Vergileri başlığı vergi kanunlarına rehberlik etmektedir. 1986 Vergi Reformu Yasasıyla oluşturulan bu program düşük gelirli Amerikalılar için uygun fiyatlı konut gelişimine özel sermaye kullanımı için teşvikler vermektedir. 1993 Gelir Uzlaşma Yasası uygun fiyatlı ev kredisini genişletmiş ve kalıcı hale getirmiştir. ASC-323.740'daki klavuz nitelikli uygun konut projelerini yürütmek için sınırlı partnershiplere yapılan yatırımlara uygulanmaktadır.

ASC-323'ün 10. alt bölümündeki hükümler, kurumsal (corporate) iş ortaklıklarına ait adi hisse senedi yatırımlarına, 30. alt bölümündeki hükümler ise partnershipler, sınırlı sorumlu şirketler ve tüzel kişiliği bulunmayan iş ortaklıklarına (unincorporated joint ventures) yapılan yatırımların muhasebeleştirilmesine uygulanmaktadır (Ernst & Young (a) 2013:3).

ASC-323'ün uygulanmadığı yatırımlar ise şöyledir (ASC-323.10.15.4);

- ASC-815.10 Türev ve Riskten Korunma Amaçlı Yatırımlar'a göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
- ASC-810 kapsamındaki hisse senetleri, konsolidasyon,
- Gayrimenkul, ticari olmayan hisse senetleri (kredi ve bireysel gibi),
- ASC- 946 Finansal Hizmetler-Yatırım Şirketleri kapsamında gerçek değeri ile muhasebeleştirilen hisseler.

İş ortaklığının mevcut olabilmesi için, taraflar arasındaki anlaşmanın gereği olarak kendi varlık ve yükümlülükleriyle faaliyetlerini sürdüren ayrı bir hukuki varlığın (a legal entity) bulunması gerekmektedir. Bu özellik, diğer özelliklerin temelini oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle, iş ortaklığının mevcut olabilmesi için anlaşma taraflarından ayrı bir hukuki yapı bulunmalıdır. Ayrı olmanın anlamı yasal karar verme kimliğinin mevcut olmasıdır. Böylece faaliyetler iş ortaklığı katılımcıları/ortak girişimciler tarafından kendi sermaye yatırımları aracılığıyla müşterek kontrol edilebilecektir. Ayrı hukuki varlığı karşılayan yapılara örnek olarak; şirketler (corporation), partnerships, sınırlı sorumlu şirketler (limited liability companies), diğer tüzel kişiliğe sahip olmayan (unincorporated legal entities) hukuki varlıklar verilebilir. Bir yapının yasal yapı tanımını karşılayıp karşılamadığının belirlenmesi, diğer durum ve koşulların göz önüne alınmasını gerektirmektedir (Ernst & Young (a) 2013:7).

Bazı sektörlerde ayrı bir hukuki varlık bulunmaksızın, işbirlikçi sözleşme ilişkileri de kurmak yaygındır. Bu tür anlaşmalar pazarlama amaçları veya fikri mülkiyet haklarını ticarileştirmek ve geliştirmek için kullanılabılır. Bu yapılar bazen “sanal iş ortaklığı” olarak da adlandırılmaktadır. Her işletme kendi varlıklarını korumaktadır. Yani diğer işletmelerden ayrı olarak faaliyetlerini yürütmeye devam etmektedir. Böyle anlaşmalar iş ortaklığı olarak sınıflandırılmaz. Kodlandırma başlığı 808 İşbirlikçi Anlaşmalar'a (ASC-808 Collaborative Arrangement) uygun olarak muhasebeleştirilmelidir (Ernst & Young (a) 2013:7).

Çalışmanın konusunu oluşturan iş ortaklığı ve işbirlikçi anlaşmalar ayrı başlıklarda ilgili Amerikan Muhasebe Standartları açısından incelenecektir.

2.1 İş Ortaklığı

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (U.S. GAAP) açısından iş ortaklıkları, bir grup özkaynak yatırımcısının başka bir ifade ile iş ortaklığı katılımcısının (ortak girişimci) faaliyetlerini müşterek olarak kontrol ettiği işletmelerdir (Ernst & Young (a) 2013:1).

U.S. GAAP’de, şirket niteliğinde olan ve tüzel kişiliği bulunan, yasalara aykırı olmamak şartı ile şirket ana sözleşmesindeki amaçlarına uygun hareket eden yapılar aracılığıyla kurulan kurumsal iş ortaklıkları “incorporated joint venture” ya da “corporate joint venture”, şirket niteliğinde olmayan ve tüzel kişiliği bulunmayan fakat ayrı bir hukuki varlık olarak kabul edilen yapılar aracılığıyla kurulan iş ortaklıkları ise “unincorporation joint venture” olarak adlandırılmaktadır.

ASC-323, 10. bölüm 20. paragraflardaki tanımlardan biri de kurumsal iş ortaklığına aittir. Buna göre; kurumsal iş ortaklığı (corporate joint venture), grup üyelerinin müşterek faydaları için özel ve ayrı bir işletme veya bir proje için küçük bir grubun sahip olduğu ve faaliyet gösterdiği şirketi ifade etmektedir. Devlet grubun üyesi olabilmektedir. Bu tür iş ortaklıkları; yeni pazarlara girmek, yeni ürün veya teknoloji geliştirmek için risk ve ödülleri paylaşmak, tamamlayıcı teknolojik bilgilerini birleştirmek veya üretim ya da diğer tesislerin geliştirilmesi için kaynak havuzu oluşturmak gibi çeşitli amaçlarla kurulmaktadır. İş ortaklığının genel yönetimine, doğrudan ya da dolaylı olarak her bir iş ortaklığı katılımcısının katılabildiği bir anlaşma bulunmakta ve katılımcılar pasif yatırımcılar dışında bir pay ve ilişkiye sahip olmaktadır.

ASC 323’ün 30. bölümü ve 15.3. paragrafında öngörüldüğü üzere, şirket (corporate) yapısına ilave olarak, partnerships ve diğer tüzel kişiliği bulunmayan hukuki yapılar ile de iş ortaklığı kurulması mümkündür. Dolayısıyla iş ortaklığı, tüzel kişiliğe sahip (incorporated) olabileceği gibi tüzel kişiliği olmayan (unincorporated) iş ortaklıkları, partnership, sınırlı sorumlu (limited liability) partnership, sınırlı (limited) partnership ve sınırlı sorumlu şirket (Limited liability companies-LLC) şeklinde de kurulabilecektir. Ayrı araç yapısının tüzel kişiliğinin bulunup bulunmaması iş ortaklığının varlığını etkilememesi açısından U.S. GAAP, IAS/IFRS ile uyumludur.

Bir sözleşme iş ortaklığı olarak sınıflandırılabilmesi için, aşağıda verilen özelliklerin tümüne sahip olmalıdır (Ernst & Young (a) 2013:1):

1. Ayrı bir hukuki varlık (a separate legal entity) bulunmalıdır.
2. Bu varlık başka bir ifadeyle bu işletme, iş ortaklığı katılımcılarının müşterek kontrolünde olmalıdır.
3. İş ortaklığı katılımcıları, kendi özkaynak yatırımları yoluyla işletme üzerinde müşterek kontrole sahip olmalıdır.

Müşterek kontrol tüm önemli kararların anlaşma taraflarının tamamının oybirliği ile alındığı durumlarda mevcuttur. Oy birliği ise herhangi bir iş ortaklığı katılımcısının rızası olmadan diğer bir ortak ya da bir grup ortağın karar almasının engellenebilmesidir. Müşterek kontrole bağlı olarak iş ortaklığının mevcut olup olmamasına ilişkin varsayımlar aşağıda verilmiştir (Ernst & Young (a) 2013:4-5):

1. Varsayım: A ve B şirketleri yeni kurulan bir şirkete %50-%50 özkaynak payıyla katkı sağlamışlardır. Şirketin dört yönetim kurulu üyesinden her iki şirketi de iki kişi temsil etmektedir. Tüm önemli kararlar yönetim kurulu üyelerinin oybirliği ile alınmaktadır. Şirketler sadece özkaynak payları ile kendilerine verilen haklar aracılığıyla kontrol yetkisine sahiptir. Şirketler ilişkili taraf değildir.
Bu durumda yeni kurulan şirket iş ortaklığı niteliğindedir. Şöyle ki; faaliyetler ayrı bir hukuki araç ile yürütülmekte, önemli kararların hepsi için oybirliği gerekmektedir. Ayrıca her iki şirket özkaynak yatırımı aracılığıyla müşterek kontrol etme hakkına sahiptir.
2. Varsayım: Bir partnership kurulduğunu varsayalım. Sınırsız sorumlu (general partner) ortak C %3, sınırlı sorumlu A ve B ortakları sırasıyla %50 ve %47 paya sahiptir. A ve B ortaklarına, onların rızası olmadan önemli karar alınmasında sınırsız sorumlu C ortağını engellemelerine izin veren veto hakkı tanınmıştır. Tüm taraflar kendi sermaye paylarıyla sahip oldukları haklar aracılığıyla müşterek kontrole sahiplerdir. Şirketler ilişkili taraf değildir.
Bu durumda işletme iş ortaklığıdır. Faaliyetler ayrı bir tüzel kişilik aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bütün önemli kararlar, katılımcıların oybirliği ile karar almasını gerektirmektedir. Ayrıca kendi sermaye yatırımları yoluyla ortak kontrole sahiptirler. Eğer sınırlı sorumlu ortakların sadece biri veto hakkına sahip olsaydı, veto hakkı tüm kararlar için değil sadece bazı önemli kararlar için geçerli olsaydı veya sınırlı sorumlu ortaklar birlikte oylamadıkça veto hakları uygulanamıyor olsaydı, söz konusu yatırım iş ortaklığı olarak sınıflandırılmayacaktır.

İş ortaklığının var olabilmesi için U.S. GAAP açısından gerekli olan, anlaşma taraflarından ayrı hukuki bir varlık, müşterek kontrol ve oybirliği unsurları IAS/IFRS içinde geçerlidir. Ancak IAS/IFRS’lerde ayrı araç ve müşterek kontrol unsurunun sağlandığı her anlaşma iş ortaklığı olarak kabul edilmemektedir. Anlaşma taraflarının hak ve yükümlülükleri değerlendirilmektedir. Tarafların anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülüklerle sahip olduğu müşterek anlaşmalarda ayrı bir araç yapısı bulunsa bile söz konusu anlaşma müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmaktadır. IAS/IFRS’lerde iş ortaklığının var olabilmesi için ise ayrı araç ve müşterek kontrol unsurlarına ilave olarak, tarafların anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olması gerekmektedir.

2.1.1 İş Ortaklığının Raporlanması

Kurumsal iş ortaklığı (corporate joint venture) ve diğer kontrol edilmeyen işletmelere yatırımlar genellikle aşağıdaki üç yöntemle göre muhasebeleştirilmektedir (ASC-323 10.bölüm 5.4. paragraf):

1. Maliyet Yöntemi (ASC-325.20)
2. Gerçek Değer Yöntemi (ASC-320)
3. Özkaynak Yöntemi (ASC-323)

Yatırımcılar, genel olarak kurumsal iş ortaklıklarının yanı sıra partnership ve tüzel kişiliği olmayan (unincorporated) iş ortaklıklarındaki paylarını özkaynak yöntemine göre raporlamaktadırlar (Flood 2014:321).

Özkaynak yöntemi, U.S. GAAP tarafından kabul edilen bir yöntemdir. Maliyet yöntemine kıyasla tahakkuk esasına dayalı muhasebenin amaçlarına daha uygundur. Çünkü yatırımcı dönemsel olarak yatırım yaptığı işletmenin kar ve zararlarındaki payını görme imkanına sahip olmaktadır. Maliyet yönteminde yatırım yapılan işletmenin karı ya da zararıyla ilgili olarak yatırım tutarı üzerinde bir işlem yapılmazken, özkaynak yönteminde yatırımcı yatırım yaptığı işletmenin kazanç ya da kayıpları üzerindeki payı kadar yatırım tutarını artırmakta ya da azaltmaktadır. Yani temettü dağıtımı olmadan yatırım tutarı artırılmakta veya zarara bağlı olarak azaltılmaktadır (ASC-323 10.bölüm 5.4. paragraf).

Bir yatırımcı yatırım üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunda özkaynak yöntemi uygulanmaktadır. Yatırımcı, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını önemli ölçüde etkileme yeteneğine sahipse, özkaynak yöntemi yatırımcının finansal

tablolarında sorumluluğunu yansıtması açısından daha yararlı olacaktır (ASC-323 10.bölüm 15.5. paragraf).

Genel olarak önemli etki, yatırımcının yatırım yaptığı işletmenin %20-%50 arasında oy haklarına sahip olunması durumunda mevcuttur. %50 üzerinde mülkiyet ise güçlü bir kontrol göstergesi olmaktadır. Yatırımcı kontrolden yoksun olmadığı sürece, yatırım yapılan işletmenin finansal tablolarının tam konsolidasyonu zorunludur (Flood 2014:293).

Yatırım yapılan işletmenin (doğrudan-dolaylı) %20 ya da daha fazla oy hakkı veren hisse senetlerinin ilgili yatırım üzerinde önemli etkisinin bulunmadığına dair baskın bir kanıt yoksa, bu yatırım üzerinde önemli etkinin bulunduğu varsayımı geçerli olmaktadır. Aksi durumda, yani yatırım yapılan işletmenin %20'den az oy hakkı veren hisse senetlerine sahip olunması durumunda yatırım üzerinde önemli etkisinin bulunmasına dair baskın bir kanıt olmadığı sürece yatırımın önemli etkide bulunma yeteneğine sahip olmadığı varsayımı geçerli olacaktır (ASC-323 10. bölüm 15.8. paragraf). Ayrıca oy hakları değerlendirilirken, yatırım yapılan işletmenin menkul kıymetlerini elinde bulunduranların potansiyel oy hakkı ayrıcalıkları dikkate alınmamalıdır (ASC-323 10. bölüm 15.9. paragraf).

Önemli etki her zaman açık olarak görülmeyebilir. Böyle bir durumda yatırım durumunun değerlendirilmesi için yargıya başvurmak gerekmektedir (ASC-323 10.bölüm 15.7. paragraf). Yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkinin olduğunu gösteren unsurlar şöyledir (ASC-323 10.bölüm 15.6. paragraf):

- Yönetim kurulunda temsil edilme,
- Politika yapma süreçlerine katılım,
- İşletme içi malzeme işlemleri,
- İdari personel değişimi,
- Teknolojik bağımlılık,
- Diğer yatırımcılarla ilgili olarak mülkiyetin kapsamı.

Aşağıdaki unsurlar yatırımcının yatırım yaptığı işletmenin finansal ve faaliyet politikalarında önemli etkisinin bulunmadığını göstermektedir (ASC-323 10.bölüm 15.10. paragraf).

- Yatırımcının önemli etki kullanabilme yeteneğinin engellenmesi (devletin düzenleyici otoritelerine dava, şikayet gibi yatırım yapılan işletme tarafından muhalefet edebilme yeteneğine sahip olunması),

- Yatırımcı ve yatırım yapılan işletme arasında hissedar olarak önemli hakların teslim edildiği bir anlaşmanın imzalanması,
- Yatırım yapılan işletmenin çoğunluk mülkiyetinin yatırımcı görünümünden bağımsız olarak yatırım yapılan işletmede faaliyet gösteren küçük hissedar grupları arasında yoğunlaşması,
- Yatırımcının özkaynak yöntemini uygulamak için diğer hissedarların sahip olduğundan daha fazla finansal bilgiye ihtiyaç duyması (örneğin; yatırımcı sadece yıllık olarak kamuya raporlama yapan işletmeden üç aylık finansal bilgi ister. Ancak istediği bilgilere ulaşamaz.),
- Yatırımcının yatırım yaptığı işletmenin yönetim kurulunda temsil edilmemesidir.

Özkaynak yöntemi, yatırım yapılan işletmenin dönemsel net gelirinde yatırımcının payı oranında yatırımın ilk maliyetini artırmakta ya da net zarar söz konusu olduğunda veya temettü ödemelerinde maliyetini azaltmaktadır (Flood 2014:293). Yatırım yapılan işletmenin faaliyet ve finansal kararlarını etkileme olanağına sahip olan yatırımcı için, özkaynak yönteminin uygulanması uygun olmaktadır. Yatırımcı yatırımın geri dönüşü için sorumluluk derecesine sahip olduğunda, yatırımcı yatırım yapılan işletmenin kazanç ve kayıplarındaki payını kendi faaliyet sonuçlarına dahil etmektedir (ASC-323:10.bölüm 5.5 paragraf).

Yatırımın elde edilme maliyeti yatırım yapılan işletmenin net varlıklarındaki yatırımcı payının gerçek değerini aştığı ölçüde, fazlalık şerefiye için öngörülen muhasebe yöntemine benzer şekilde muhasebeleştirilmektedir. “ASC-350 Maddi Olmayan Duran Varlıklar-Diğer” başlığı özkaynak yönteminin uygulamasını etkilemektedir. Çünkü satın alma maliyetinin şerefiye olarak adlandırılan bölümü amortismanına tabi değildir (Flood 2014:293).

İş ortaklığının raporlanmasında ilk olarak, iş ortaklığının “değişken paylı işletme” (variable interest entities) kapsamında olup olmadığının belirlenmelidir. Değişken paylı bir işletme ise ASC-810 Konsolidasyon Başlığının 10. alt bölümü uygulanmalıdır. Değişken paylı bir işletme değilse, iş ortaklığı özkaynak yöntemine göre raporlanmaktadır. Ancak bu ilke, inşaat ve maden sanayinde tüzel kişiliği olmayan (unincorporated) iş ortaklıklarında oransal konsolidasyona izin verilen durumlar ve ASC-825’in 10. bölümüne göre gerçeğe uygun değer seçeneğinin uygulanabildiği durumların dışında geçerlidir (ASC-810 10.bölüm 45.14. paragraf; www.grantthornton.ca).

Değişken paylı işletmeler ve diğer işletmeler arasındaki farklılık, yatırımcının hak ve yükümlülükleri ile yatırımın doğası ve miktarına dayanmaktadır. Bir işletme aşağıdaki

özelliklerden herhangi birine sahip olduğunda değişken paylı bir işletme olarak kabul edilmektedir (Ernst & Young (b) 2014:1-13):

1. İşletme, ilave sermaye benzeri finansal kaynak olmaksızın faaliyetlerini finanse etmek için yeterli özkaynağa sahip değildir. Başka bir ifadeyle, işletmenin faaliyetlerini yürütmek için piyasadan gerekli fonu sağlamak amacıyla kredi verenleri ve diğer yatırımcıları ikna edecek yeterli özkaynağı bulunmamaktadır. Özkaynağın işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için yeterli olup olmadığı değerlendirilirken, özkaynak yatırım riski dikkate alınmaktadır. Burada bahsedilen özkaynak, işletmenin finansal tablolarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun özkaynak olarak raporlanması gereken pay anlamındadır. Değişken paylı yöntemde yükümlülük olarak sınıflandırılan özkaynağa dayalı finansal araçlar, özkaynak olarak kabul edilmemektedir.
2. Hisse sahipleri (bir grup olarak) kontrol gücü olan finansal pay (sermaye çoğunluğu) özelliğinden yoksundur. Kontrol gücü olan finansal paylarda ise hisse sahipleri; oy hakkı veya benzer haklar aracılığıyla sahip olunan hukuki varlığın faaliyetlerini yönlendirme ve en önemlisi işletmenin ekonomik performansını etkileme gücüne, işletmenin beklenen zararlarını üstlenme zorunluluğuna, işletmenin beklenen artık getirisini alma hakkına sahiptir.
3. Değişken paylı işletmelerde hukuki yapı maddi olmayan oy haklarıyla yapılandırılmıştır. Dolayısıyla işletmenin maddi olmayan oy haklarıyla kurulup kurulmadığı değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme kötüye kullanımı önleyici (anti-abuse) test olarak bilinmektedir. Bu teste göre aşağıdaki özelliklerin varlığı durumunda hukuki varlık değişken paylı bir işletmedir:
 - Bazı yatırımcıların oy hakları, hukuki varlığın beklenen zararlarını üstlenme yükümlülükleri, beklenen artık getirilerden pay alma hakları veya her ikisiyle de orantılı değildir.
 - Hukuki varlığın faaliyetlerinin tümü orantısız oy hakkına sahip olan, ilişkili tarafları içeren yatırımcı adına yürütülmektedir. Örneğin: A şirketi (üretici) ve B şirketi (finansör) bir şirket kurmuştur. Anlaşmaya göre, şirket sadece A şirketinin ürünlerini satın alabilmektedir. Şirket A'nın işletmedeki payı %70 ve Şirket B'nin işletmedeki payı %30'dur. Şirket B'nin ödenmemiş oy hakları (outstanding voting rights) %51'dir. Bu durumda şirket değişken paylı olarak sınıflandırılır. Çünkü işletme faaliyetlerinin tümü A şirketi adına yapılmaktadır. İşletme A şirketinin

ürünlerini satın almaktadır. Dolayısıyla, A şirketinin ekonomik çıkarları oy hakkının ötesindedir.

2.2 İşbirlikçi Anlaşmalar

İşbirlikçi anlaşmalar müşterek çalışma faaliyetini kapsamaktadır. İki ya da daha fazla katılımcı tarafından faaliyetleri yürütülen veya denetlenen; araştırma, geliştirme, markalaşma, tanıtım, satış, pazarlama, sipariş süreçleri, ambalaj tasarımı, üretim ve dağıtım faaliyetleri de dahil olmak üzere çeşitli şekillerde müşterek faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde işbirliğine gidilebilmektedir. Bazen uygulamada “line-item” iş ortaklıkları ya da “sanal iş ortaklıkları” olarak da anılan bu işbirlikçi anlaşmalar, ayrı bir araç olmaksızın karşılıklı fayda sağlamak amacıyla iki ya da daha fazla tarafı sözleşmeye bağlı olarak işletme faaliyetlerini müştereken yürütmek için bir araya getirmektedir. Bu tür anlaşmalar, tasarım, donanım ve/veya yazılım geliştirmek, tasarlamak, sinema filmi üretmek veya yeni ilaçlar geliştirmek için yaygın olarak kullanılır. Müşterek çalışma anlaşmalarının konusunu oluşturan faaliyetlerin işbirlikçi anlaşma olarak sınıflandırılabilmesi için gerekli olan özellikler şöyledir (Flood 2014:871-872):

- İki ya da daha fazla tarafın çabasını yani faaliyetlerini içermesi,
- Katılımcıların tümünün faaliyetlere aktif katılmaları ve faaliyetlerin başarısına bağlı olarak risk ve ödüllere maruz kalmaları,
- Faaliyetlerin ayrı bir hukuki varlık aracılığıyla yürütülmemesi.

Bazı işbirlikçi anlaşmalarda ise bazı yasal kısıtlamalardan ötürü tüzel kişilik kullanılabilir.

ASC-808.10 kapsamında işbirlikçi anlaşmalarda ayrı bir hukuki işletme yapısı bulunmamaktadır. Ancak söz konusu anlaşmanın bir bölümü hukuki varlık aracılığıyla yürütülüyorsa, yatırım ASC-810 Konsolidasyon, ASC-323 Yatırımlar - Özkaynak Yöntemi ve İş Ortaklığı Başlıkları veya diğer ilgili muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmelidir (ASC-808 10.bölüm 15.4. paragraf).

Bazı sektörlerde ayrı bir hukuki yapı oluşturmaksızın işbirlikçi sözleşme ilişkileri kurmak yaygındır. Pazarlama amaçları, fikri mülkiyet geliştirmek ya da ticarileşmek veya diğer faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılabilen bu tür anlaşmalarda her şirket kendi varlıklarını korumakta ve diğer kuruluşlardan ayrı olarak faaliyetlerini yürütmektedir. Dolayısıyla iş ortaklığı oluşturmazlar. ASC-808'e göre işbirlikçi anlaşmalar başlığına uygun olarak muhasebeleştirilmektedirler (Ernst & Young (a) 2013:7).

İşbirlikçi anlaşmalar farklı türde faaliyetleri yürütmek için kullanılmaktadır. Örneğin; tek başlarına yeterli uzmanlık ya da kapasiteye sahip olmayan en az iki profesyonel hizmet firması (mimar, mühendis, danışmanlık firmaları gibi) müşterek bir teklif sunarak işi birlikte taahhüt edebilirler. Sıklıkla ilaç sektöründe olmak üzere, iki şirket araştırma, geliştirme, pazarlama, üretim, dağıtım gibi müşterek çalışma faaliyetlerine yönelik anlaşma yapabilmektedir (Flood 2014:872).

2.2.1 İşbirlikçi Anlaşmaların Raporlanması

İş ortaklığı kapsamında olmayan sözleşmeye bağlı anlaşma katılımcıları, faaliyetler sonucunda oluşan maliyet ve gelirlerini Muhasebe Standartları Kodlandırma Başlığı 808 İşbirlikçi Anlaşmalar'a (ASC-808 Collaborative Arrangement) uygun olarak muhasebeleştirmelidir.

İşbirlikçi anlaşmalarda katılımcının, üçüncü taraflarla (anlaşma katılımcısı olmayan) işlemlerine ilişkin maliyet ve gelirleri gelir tablosunda, 605 no'lu Hasılat Muhasebe Standardı Kodlandırma Başlığı'nın 45. alt başlığına göre, katılımcının işlemlerde iş sahibi olarak ya da aracı olarak hizmet vermesine bağlı olarak raporlanmaktadır. Katılımcı hiçbir durumda işbirlikçi anlaşma ile ilgili faaliyetlerini muhasebeleştirmek için özkaynak yöntemini kullanamamaktadır (Flood 2014:874).

İşbirliği anlaşmalarında katılımcı; işlemde iş sahibi olarak kabul edilirse, gelir ve maliyetler brüt olarak, aracı olarak kabul edilirse, gelir ve maliyetleri net olarak raporlamalıdır. Brüt raporlama, satıştan sağlanan tüm gelirin gelir tablosunda raporlanması anlamına gelirken, net raporlama ile kastedilen ise gelir tablosunda sadece komisyon tutarının sunulmasıdır. Komisyon tutarının bulunmaması durumunda ise müşteriye kesilen fatura tutarı ile tedarikçiye ödenen miktar netleştirilerek, net yönetime göre raporlama yapılabilmektedir (Flood 2014:874).

Brüt raporlama yapmak için; işbirlikçi anlaşma katılımcısının birincil yükümlü olması, makul sınırlarda katılımcının fiyat belirleme yetkisinin bulunması (müşteriyle fiyatı müzakere etme yetkisi katılımcının önemli risk ve ödüllere sahip olduğunu göstermektedir), katılımcının müşteri tarafından sipariş edilen ürün/hizmetin özelliklerini belirleme yetkisinin bulunması (katılımcının özelliklerin yerine getirilmesinde birincil sorumluluğa sahip olduğunu göstergesidir) gerekmektedir. Özellikleri belirleme yetkisinin değerlendirilmesi için katılımcının hizmetin performansı (satış değerini artıran) üzerinde ya da ürün üzerinde fiziksel

değişiklik yapıp yapmadığına bakılmaktadır. Ayrıca tedarikçi seçiminde katılımcıların karar verme yetkisi, katılımcıların stok riskine maruz kalma durumu ve katılımcının kredi riski taşınması da brüt raporlama için diğer kriterlerdendir. Aşağıdaki kriterlerden birine ya da her ikisine sahip olan katılımcı stok riskine sahiptir (Flood 2014:874):

- Genel stok riski: Müşterinin siparişinin öncesinde ya da sonrasında stokun müşteri tarafından iade edilme riski,
- Spesifik stok riski: Müşteri siparişi verdikten sonra ya da sipariş öncesinde stokun nakliyesi sırasında fiziksel stok kaybı riski.

Net raporlama yapmak için; katılımcının birincil yükümlü olmaması (mal ve hizmetlerin tedarikçisi işlemlerde birincil yükümlüdür), katılımcının kazancının sabit olması, kredi riskine maruz olmaması (işlemlerle ilgili kredi riskine tedarikçi maruz kalmaktadır) gerekmektedir.

İşbirlikçi anlaşma katılımcıları arasındaki işlemlerin gelir tablosunda raporlanmasında ise anlaşmanın doğası, sözleşme koşulları, katılımcının faaliyetinin doğası, işlemin doğrudan ya da dolaylı olarak diğer muhasebe ilkeleri kapsamında olup olmadığı dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla katılımcılar arasındaki işlemlerin gelir tablosunda raporlanması aşağıdaki gibi özetlenebilir (Flood 2014:874):

- İşlemler, gelir tablosunda sunumu açısından diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında ise katılımcı bu kaynağın ilgili hükümlerini uygulamalıdır.
- İşlemler, diğer muhasebe ilkeleri kapsamında değil ise katılımcı işlemleri ilgili muhasebe kaynağına benzer şekilde gelir tablosunda sınıflandırmalıdır.
- İşlemler, ilgili muhasebe kaynağının dışındaysa ve ilgili muhasebe kaynağıyla benzerliği bulunmuyorsa, katılımcı uygun, mantıklı ve tutarlı bir muhasebe politikasına göre gelir tablosunda sunum yapmalıdır.

Faaliyetlerin bir bölümü hukuki bir varlık kullanılarak yürütülüyor olsa bile, işbirlikçi anlaşma katılımcısı ilk ara dönemde veya yıllık dönemde ve sonraki tüm yıllık dönemlerde aşağıdaki hususlarda açıklama getirmelidir (Flood 2014:875):

- İşbirlikçi anlaşma için seçilen muhasebe politikası,
- İşbirlikçi anlaşmanın amacı ve doğası ile ilgili bilgi,
- İşbirlikçi anlaşma nedeniyle sahip olunan hak ve yükümlülükler,
- Gelir tablosu sunulan her dönem için, gelir tablosu sınıflandırması ve katılımcılar arasında işbirlikçi anlaşmadan doğan işlemlere ait tutarlar.

Özetle, işbirlikçi anlaşmalarda katılımcıların üçüncü taraflarla işlemleri bazı kriterlere göre değerlendirilerek, 605 no'lu Hasılat Başlığına uygun şekilde brüt ya da net olarak, katılımcıların kendi finansal tablolarında raporlanmaktadır. Katılımcıların kendi aralarındaki işlemleri ise doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olduğu diğer muhasebe ilkelerine göre, ilgili muhasebe kaynağının dışındaysa uygun, mantıklı, tutarlı bir muhasebe politikasına göre raporlanmalıdır.

U.S. GAAP'da düzenlenen işbirlikçi anlaşmalar, IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı kapsamındaki müşterek faaliyetlere karşılık gelmektedir. Ancak işbirlikçi anlaşmalar sadece ayrı bir hukuki varlığın bulunmadığı müşterek çalışma anlaşmalarını kapsamaktadır. IFRS-11'e göre raporlanan müşterek faaliyetlere kıyasla daha dar kapsamlıdır. Çünkü ayrı bir araç aracılığıyla kurulmuş olan bir müşterek anlaşma da katılımcılar anlaşma varlıkları üzerinde haklara ve borçları üzerinde yükümlülüklerle sahipse, bu müşterek anlaşma müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmaktadır. Başka bir ifadeyle, ayrı bir hukuki varlık aracılığıyla yapılmış olan müşterek anlaşmalar, müşterek faaliyet kapsamında olabilmektedir.

U.S. GAAP ile IFRS-11'de düzenlenen sözleşmeye bağlı anlaşmalar raporlama açısından karşılaştırıldığında, U.S. GAAP ve IFRS-11'in birbirleriyle paralellik arz ettiği söylenebilir. Şöyle ki; IFRS-11'e göre müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek varlıklar ve borçlardaki payı da dahil olmak üzere varlık ve borçlarını, çıktıya ilişkin hasılat payını ve müşterek giderlerdeki payı dahil giderlerini söz konusu varlıklara, borçlara, hasılatlara ve giderlere uygulanan ilgili Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde kendi defterlerinde muhasebeleştirilmektedir.

3. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması

Son zamanlarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile uyumlaştırma çalışmalarında önemli gelişmeler yaşanmıştır.

IFRS-11'in yayınlanmasıyla beraber iş ortaklıklarının raporlanmasında IAS/IFRS ile U.S. GAAP arasındaki önemli farklılıklar giderilmeye çalışılmıştır. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre iş ortaklıkları özkaynak yöntemiyle raporlanırken, IAS-31'de iş ortaklıklarının raporlanmasında özkaynak ya da oransal konsolidasyon yönteminin uygulanması tercihe bırakılmıştı. IFRS-11'e geçiş ile oransal konsolidasyon yönteminin

uygulanması tercih olmaktan kaldırılmış, iş ortaklıklarının raporlanmasında sadece özkaynak yönteminin uygulanması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca iş ortaklığının sınıflandırılması da değiştirilmiştir.

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre iş ortaklığına ilişkin yatırımlar; iş ortaklığı katılımcısı gerçeğe uygun değerle değerlendirilmediği ya da ilgili yatırımın raporlanmasında oransal konsolidasyon yöntemi gerekmedikçe, özkaynak yöntemine göre raporlanmaktadır. Özkaynak yöntemi ASC-323'e göre uygulanmaktadır. İş ortaklığı katılımcısı, ASC-825 Finansal Araçlar'a göre gerçek değer yöntemini uygulamayı da tercih edebilir. ASC-810 Konsolidasyon'a göre ise aksi durumda özkaynak yöntemine göre raporlanması gereken olan, maden ve inşaat sektöründeki kurumsal olmayan işletmelerdeki (tüzel kişiliği bulunmayan) yatırımlar için de sınırlı durumlarda oransal konsolidasyon yöntemine izin vermiştir. Bu durumda, yatırımcı finansal tablolarında iş ortaklığının varlıkları, yükümlülükleri, gelirleri ve giderlerindeki payını yansıtarak, oransal konsolidasyonu uygulayabilir (Ernst & Young (a) 2013:36).

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nda iş ortaklıklarının raporlanmasında, konsolide finansal tablolarda özkaynak yönteminin uygulanması zorunlu kılınmıştır.

Bu bilgiler ışığında, iş ortaklıklarının ve sözleşmeli ittifakların raporlanması, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları açısından karşılaştırmalı olarak tarafımızca oluşturulan Tablo 2.12'de verilmiştir.

Tablo 2.12 İttifaklar Açısından U.S. GAAP ve IFRS Karşılaştırılması

U.S. GAAP		IAS/IFRS	
U.S.GAAP da iş ortaklıkları ve işbirlikçi anlaşmalar ayrı başlıklarda incelenmiştir. İş ortaklığı ve işbirlikçi anlaşmalar tüzel kişiliğinin bulunup bulunmamasına bakılmaksızın taraflardan ayrı bir hukuki yapının mevcut olup olmamasına göre birbirlerinden ayrılmaktadır.		IFRS-11'de müşterek anlaşma, iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşma şeklinde tanımlanmıştır. Müşterek anlaşmalar; müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olmak üzere iki ayrı şekilde sınıflandırılmıştır	
İşbirlikçi anlaşmalar		Müşterek Faaliyetler	
ASC-808 İşbirlikçi Anlaşmalar Başlığında incelenmiştir. İşbirlikçi anlaşmalar; müşterek çalışma faaliyetini kapsamaktadır. Müşterek çalışma faaliyetleri; iki ya da daha fazla tarafın müşterek çalışmak için işbirliğine yönelmesi, katılımcıların tümünün faaliyetlere aktif katılmaları, faaliyetlerin başarısına bağlı olarak katılımcıların risk ve ödüllere maruz kalmaları ve faaliyetlerin ayrı bir hukuki varlık aracılığıyla yürütülmemesi durumlarında işbirlikçi anlaşma olarak sınıflandırılmaktadır.		IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardında incelenmiştir. Müşterek faaliyetler; anlaşmanın müşterek kontrole sahip olan taraflarının, anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülüklerle sahip olduğu müşterek anlaşmalardır. Müşterek faaliyetler sadece sözleşmeye bağlı olabileceği gibi ayrı araç yapısı bulunan bir müşterek anlaşma da müşterek faaliyet olarak sınıflandırılabilir.	
İşbirlikçi Anlaşmaların Raporlanması		Müşterek Faaliyetlerin Raporlanması	
İşbirlikçi anlaşmalarda katılımcının, üçüncü taraflarla işlemlerine (satış gibi) ilişkin maliyet ve gelirleri gelir tablosunda, katılımcının işlemlerde iş sahibi ya da aracı olarak hizmet vermesine bağlı olarak raporlanmaktadır. Katılımcı işlemde iş sahibi olarak kabul edilirse, gelir ve maliyetler brüt olarak, aracı olarak kabul edilirse, gelir ve maliyetler net olarak raporlanmalıdır.		Müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyetteki payıyla ilgili; müşterek varlıklarındaki, borçlarındaki payı dahil varlık ve borçlarını, çıktıya ilişkin hasılat payını ve müşterek giderlerdeki payı dahil giderlerini söz konusu varlıklara, borçlara, hasılatlara ve giderlere uygulanan ilgili IAS/IFRS'ler çerçevesinde muhasebeleştirmelidir.	
İş Ortaklığı		İş Ortaklığı	
Muhasebe Standartları Kodlandırma Başlığı 323 Yatırımlar - Özkaynak Yöntemi ve İş Ortaklığı kapsamındadır. Ayrı bir araç (işletme) aracılığıyla yapılandırılan ve müşterek kontrol edilen sözleşmeye bağlı anlaşmalardır.		IAS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar ve IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standartlarında incelenmiştir. Anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olduğu müşterek anlaşmadır.	
Hukuki Yapı	Raporlama	Hukuki Yapı	Raporlama
Kurumsal (tüzel kişiliği olan, incorporated/corporate) iş ortaklıkları	Gerçek değer yöntemi seçilmemişse genellikle özkaynak yöntemi	Tüzel kişiliği olan ya da olmayan ayrı bir araç ile anlaşma taraflarının anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülüklerle sahip olduğu müşterek anlaşmalar	İstisnasız özkaynak yöntemi
Tüzel kişiliği (unincorporated) olmayan iş ortaklıkları	İnşaat ve maden sektöründe oransal konsolidasyona istisna dışında özkaynak yöntemi		

IASB, müşterek anlaşmaları müşterek kontrol temelinde; müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olmak üzere ikiye ayırmıştır. U.S. GAAP’da ise müşterek faaliyet kavramı yoktur. Bir işletme ile yapılanmayan sözleşmeye bağlı anlaşmalar, iş ortaklığı kapsamında değildir. Bu anlaşmalar işbirlikçi anlaşmalar kapsamında ASC-808 başlığında incelenmiştir. İşbirlikçi anlaşmalar sadece ayrı bir hukuki varlığın bulunmadığı müşterek çalışma anlaşmalarını kapsamaktadır. Ancak iş ortaklığı tanımları benzerdir. U.S. GAAP’daki bazı istisnalar dışında her iki standartta yatırımlara genellikle özkaynak yöntemi uygulanmaktadır.

4. Avrupa Birliği Düzenlemeleri

Avrupa Birliği düzenlemeleri; muhasebe ilkeleri ve rekabet hukuku açısından ayrı başlıklarda incelenecektir.

4.1 Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Düzenlemeler

Avrupa Birliği (AB) Şirketler Hukuku; şirketlere ilişkin düzenlemeler, muhasebe ve denetime ilişkin mevzuatlar getirmektedir.

AB’de şirket tiplerine ilişkin üç tüzük mevcuttur:

1. Avrupa Şirketi (European Company) : 8 Ekim 2001 tarihinde kabul edilen bir yönetmelik ve yönerge ile 2004 yılında yürürlüğe giren Avrupa Şirketi kamu kurumlarınca birleşme ile kurulabilmektedir. Farklı AB ülkelerindeki kamu ve özel sektördeki limited şirketler bu tip şirket kurabilirler. Avrupa Şirketi sayesinde üye ülkelerdeki kurulu şirketler, bu ülkelerdeki farklı yasal düzenlemelere tabi olmaksızın birleşme imkanına sahiptirler. Böylece bir ülkedeki faaliyetleri sona ermeden merkezlerini başka bir ülkeye kolaylıkla taşıyabilirler (Dinan 2005:189). Avrupa şirketi; birleşme, holding, bağlı ortaklık ve dönüşme aracılığıyla kurulabilir. Bunun için, söz konusu şirketler en az iki farklı AB ülkesinden olmalı veya bu şirketlerin en az 2 yıl süreyle kayıtlı olduğu ülkeden başka bir AB ülkesinde şubesinin ya da bağlı ortaklığının bulunması gerekmektedir. Bu şirket statüsü; şirketlere birden fazla AB üyesi devlette iş yapma olanağı sağlamaktadır. Avrupa şirketine, şirket merkezinin bulunduğu üye ülke anonim şirket mevzuatı uygulanmaktadır (European Union (b)).
2. Avrupa Ekonomik Çıkar Gruplaşması (European Economic Interest Grouping): 1985 yılında yayınlanan tüzük ile oluşturulmuştur. Amacı; kaynakları ve yetenekleri bir

havuza toplayarak, üyelerinin ekonomik faaliyetlerini geliştirmek ve kolaylaştırmaktır. Dolayısıyla, kendisi için kar elde etme amacı yoktur. Kar yapması durumunda ise bu kar üyeler arasında paylaşılır. Üyelerin ekonomik faaliyetleriyle ilgilidir. En az iki AB üyesi ülkeden gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulabilir (European Union(c)). Amacı daima üyelerinin ekonomik faaliyetlerini desteklemek olduğu için iş ortaklığı kurmak için tercih edilebilen hukuki yapılardan biridir (Neocleous vd. 2013:13).

3. Avrupa Kooperatifi (European Cooperative): 22 Temmuz 2003 tarihindeki tüzük ile oluşturulmuştur. Avrupa Ekonomik Alanında en az iki üye devlette yerleşik ve ilgili devlet yasalarına göre kurulmuş beş veya daha fazla gerçek ve/veya tüzel kişi tarafından kurulabilir. Amacı üyelerinin ihtiyaçlarını karşılamaktır (European Union(d)).

AB üyesi devletlerde kurulmuş olan şirketler, diğer üye ülkeler tarafından tanınmakta, merkezi olarak diğer üye ülkelere taşınabilmekte, şube açabilmekte ve diğer üye ülkeler arasında iştirak yatırımı yapabilmektedir.

AB Şirketler Hukuku'nun en önemli amacı gerçek ve tüzel kişiler için ekonomik sınırların ortadan kaldırılmasıdır. Böylece ekonomik bütünleşme sağlanabilecektir. Ekonomik bütünleşmenin sağlanabilmesi için de muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması bir gerekliliktir. AB üyesi ülkelerin her ne kadar ulusal düzenlemelerinden kaynaklanan farklılıklar olsa da, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla muhasebe ve denetim alanlarında AB Yönergeleriyle uyumlaştırma sağlanmaya çalışılmıştır.

Avrupa muhasebe sisteminin uyumlulaştırılmasına yönelik ilk çalışmalar, Roma Antlaşması ve muhasebe-finance hesaplarına yönelik Şirketler Hukuku düzenlemeleridir (Lemarchand 2006:6). Sonrasında çeşitli çalışmalar yapılmış; özellikle muhasebe ve denetim uygulamalarına yön veren dördüncü (1978), yedinci (1983) ve sekizinci (1984) yönergeler yayınlanmıştır. Dördüncü Yönerge; belli türdeki şirketlerin yıllık hesaplarına yönelik olup, "Bilanço Yönergesi" olarak da adlandırılmaktadır. Yedinci Yönerge; konsolide finansal tablo ve raporlara ilişkin ilke ve esasları içermektedir. Sekizinci Yönerge ise; yıllık hesapların denetimine yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır.

1990 yılına gelindiğinde, AB'deki muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda bir konferans sonrası, AB Komisyonu Muhasebe Danışma Forumu oluşturulmuştur. Aynı yıl AB Komisyonu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Danışma Kurulu'na gözlemci olarak katılmıştır. 1995 yılında ise ABD ile yatırım ilişkileri açısından Avrupalı büyük firmaların ikinci bir muhasebe uygulamasına maruz kalması

sebebiyle, AB uluslararası muhasebe uyumlaştırma sürecine dahil olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Standartları AB direktifleri doğrultusunda yeniden değerlendirme kararı alarak, Avrupa Birliği Komisyonu ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standard Committee) müşterek çalışma üzerine anlaşmaya varmışlardır. 1997 yılında ise Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu, işletmeleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi çerçevesini uygulamaya teşvik etmiştir. Bunun sonrasında; Belçika, Fransa Almanya ve İtalya’da büyük şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamasına imkan veren yasalar kabul edilmiştir (Lemarchand 2006:12). Avrupa Birliği Parlamentosu Mart 2002’de borsaya kote olan tüm AB şirketleri için 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları’nın uygulanmasını kabul etmiştir. Tüm üye ülkeler bu düzenlemeye uymak zorundadır.

IASB tarafından, 2009 yılında yayınlanan Kobi’ler için IFRS ise yönetim maliyetlerini arttırdığı ve finansal raporlamayı basitleştirmediği gerekçesi ileri sürülerek, Avrupa komisyonu tarafından kabul edilmemiştir. Bunun üzerine üye ülkelerin finansal raporlama uygulamalarını standartlaştırmak, ilke ve ölçüm esaslarını IFRS’ye uyumlaştırmak, Kobi’lerin raporlama işlemlerini basitleştirmek ve yönetim maliyetlerini azaltmak amacıyla; 1978 yılından itibaren yürürlükte olan dördüncü ve 1983 yılından itibaren yürürlükte olan yedinci yönerge birleştirilerek 26 Haziran 2013 tarihinde “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” adı altında, 2013/34 sayılı AB yönergesi yürürlüğe girmiştir. IASB ise Kobi’ler için IFRS’yi basitleştirmek için 26 Haziran 2012 tarihinde çalışma başlatmıştır. Kobi IFRS’nin AB yönergesine uyumlu olacağı düşünülmektedir (Demir ve Bahadır 2014:14-15). IASB’nin çalışmalarının 2015’de tamamlanması beklenmektedir. Ayrıca Kamu Gözetimi Denetim ve Muhasebe Standartları Kurumu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 2013/34 sayılı AB Yönergesi arasındaki farklılık ve benzerlikleri belirlemek ve 2013/34 sayılı AB Yönergesi ile uyumlu ulusal raporlama çerçevesi oluşturmak amacıyla çalışmalara başlamıştır.

4.1.1 2013/34 Sayılı AB Yönergesi

2013/34 sayılı AB muhasebe yönergesi, kamu ve özel sektör sınırlı sorumlu işletmeleri kapsamaktadır. Üyelerinin tamamı kamu ya da özel sektörde faaliyet gösteren sınırlı sorumlu şirketlerden (limited liability companies) oluşan partnershipler ve sınırlı partnershipler (limited partnerships) de, 2013/34 sayılı AB muhasebe yönergesi kapsamındadır. Ayrıca üyeleri kamu ya da özel sektörde faaliyet gösteren sınırlı sorumlu şirketlerden (limited

liability companies) oluşmasada, sınırlı sorumluluğa sahip olan partnerships yönergeye tabidir. Ancak yönerge kapsamında kar amacı gütmeyen kuruluşlar bulunmamaktadır (2013/34 EU 5. paragraf). Yönerge ekinde, yönergenin uygulanacağı üye ülkelere ilişkin işletme türleri belirtilmiş olup, üye ülkeler ilgili işletmelere ilişkin yasa, yönetmelik ve düzenlemelerini yönergeye uygun hale getirmelidir (2013/34 EU 1. madde). Yönergeye ekinde verilen işletmeleri şirketler hukukumuz açısından değerlendirdiğimizde; anonim şirketler, limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler sayılabilir.

2013/34 sayılı AB Yönergesi ile küçük ve orta ölçekli işletmelerin bilanço ve kar zarar tablosu için bazı sadeleştirmeler öngörülmüştür. Yönerge “önce küçük düşün” ilkesine dayanmaktadır. Amaç, küçük işletmelerin gereksinimlerinin Avrupa Birliği çapında önemli ölçüde uyumlaştırılmasının sağlanmasıdır. Ayrıca yönerge hükümlerinin; birliğin bir ya da daha fazla kurumu tarafından benimsenen diğer mevzuatlarda belirtilen bazı işletme türlerinin finansal raporlanması veya sermaye dağıtımıyla ilgili hükümler ile çelişmediği ölçüde geçerli olacağı ifade edilmiştir.

Yönerge işletmeleri, bilanço toplamları, net cirosu ve mali yıl içerisinde çalışan personelin ortalama sayısına göre mikro işletmeler, küçük işletmeler, orta ölçekli işletmeler ve büyük işletmeler olarak sınıflandırmıştır. İşletmeler bilanço tarihlerinde Tablo 2.13’de verilen üç kriterden en az ikisine sahip olmalıdır (2013/34 EU 2. madde).

Tablo 2.13 2013/34 AB Yönergesine Göre İşletmelerin Sınıflandırılması

İşletme Sınıfı	Mikro İşletmeler	Küçük İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler	Büyük İşletmeler
Bilanço Toplamı	<350.000 Euro	<4.000.000 Euro	<20.000.000 Euro	>20.000.000 Euro
Net Ciro	<700.000 Euro	<8.000.000 Euro	<40.000.000 Euro	>40.000.000 Euro
Ortalama Personel Sayısı	<10	<50	<250	>250

Yönergeye göre üye ülkeler; küçük işletmelerin bilanço toplamı ve net cirosu konusunda yukarıda verilen sınırları aşan (bilanço toplamı 6.000.000 Euro ve net ciro 12.000.000 Euro’yu aşmamak şartıyla) şekilde yeni sınırlar belirleyebilirler.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ise küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ), “kamuya hesap verme zorunluluğu bulunmayan ve kreditorler, borç verenler ve yönetimde yer almayan işletme yöneticileri gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayan işletmeler” olarak tanımlanmıştır.

19/10/2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan 2012 tarihinde bazı değişikliklere uğrayan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik”e göre mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin sınıflandırılmasındaki kriterler Tablo 2.14’de verilmiştir.

Tablo 2.14 Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğe Göre İşletmelerin Sınıflandırılması

İşletme Sınıfı Kriter	Mikro İşletmeler	Küçük İşletmeler	Orta Ölçekli İşletmeler
Bilanço Toplamı	≤1.000.000TL	≤8.000.000 TL	≤40.000.000 TL
Net Ciro	≤1.000.000TL	≤8.000.000 TL	≤40.000.000 TL
Ort. Personel Sayısı	<10	<50	<250

Tablo 2.14’deki; çalışan sayısı ve bilanço toplamı/net ciro olmak üzere iki kriterin mevcut olması ilgili işletme sınıfı için yeterli görülmektedir.

2013/34 AB Yönergesinde konsolidasyona dahil edilecek bağlı şirket ve ana şirketlerin oluşturduğu gruplar da; küçük, orta ölçekli ve büyük olmak üzere sınıflandırılmıştır. Ana şirket bilanço tarihinde aşağıdaki tabloda verilen üç kriterden en az ikisine sahip olduğu durumda ilgili grup sınıfında yer alacaktır (2013/34 EU 2. madde).

Tablo 2.15 2013/34 AB Yönergesine Göre Grupların Sınıflandırılması

Grup Sınıfı Kriter	Küçük Gruplar	Orta Ölçekli Gruplar	Büyük Gruplar
Bilanço Toplamı	<4.000.000 Euro	<20.000.000 Euro	>20.000.000 Euro
Net Ciro	<8.000.000 Euro	<40.000.000 Euro	>40.000.000 Euro
Ort. Personel Sayısı	<50	<250	>250

Küçük işletmeler için geçerli olan, bilanço toplamı ve net ciro konusundaki kural küçük gruplar içinde geçerlidir. Yani üye devletler bilanço toplamı ve net ciro konusunda yukarıda verilen sınırları aşan (bilanço toplamı 6.000.000 Euro ve net ciro 12.000.000 Euro'yu aşmamak şartıyla) şekilde yeni sınırlar belirleyebilirler.

2013/34 AB yönergesinde yıllık finansal tablolar, tüm işletmeler için asgari olarak bilanço, kar ve zarar tablosu, finansal tablo dipnotları olarak belirlenmiştir. Üye ülkeler orta ve büyük ölçekli işletmelerden söz konusu finansal tablolara ilave olarak, diğer yıllık finansal tabloların düzenlenmesini de isteyebilirler (2013/34 EU 4. madde 1.paragraf).

Tam set IFRS'lerde asgari finansal tablolar; bilanço (finansal durum tablosu), kapsamlı gelir tablosu (kar-zarar tablosu), özkaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu ve finansal tablo dipnotlarıdır. Kobi IFRS'de ise asgari finansal tablolar, tam set IFRS ile benzerdir. Ancak finansal tabloların ait olduğu dönemde sadece kar/zarar, temettü ödemesi, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi ve muhasebe politikasındaki değişiklikler dışında özkaynaklarda değişiklik meydana gelmemesi durumunda, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu yerine, gelir ve dağıtılmamış karlar tablosu sunulabilmektedir. Ayrıca dipnot sayısı Tam set IFRS'lere göre azaltılmıştır. Sonuç olarak; 2013/34 sayılı AB yönergesi küçük işletmelerin hazırlaması gereken finansal tabloları, muhasebe standartlarına kıyasla daha da basitleştirmiştir.

2013/34 AB yönergesinde konsolide ve bireysel finansal tabloların sunumunda geçerli olan genel finansal raporlama ilkeleri; işletme faaliyetlerinin sürekliliği, muhasebe politikalarının ve değerlendirme esaslarının tutarlılığı, muhasebeleştirme ve ölçmede ihtiyatlılık esasının uygulanması, bilanço ve gelir tablosuna yansıtılan tutarların tahakkuk esasına göre hesaplanması, her mali yılın açılış bilançosunun bir önceki yılın kapanış bilançosunu yansıtması, aktif ve pasif kalemlerin birbirlerinden ayrı olarak değerlemeye tabi tutulması, aktif ve pasif ile gelir ve gider kalemleri arasında netleştirme yapılmaması, bilanço ve kar/zarar tablosundaki kalemlerin anlaşma ya da işlemlerin özüne uygun şekilde muhasebeleştirilmesi gerekliliğidir. Ayrıca yönergede, muhasebeleştirmenin, raporlamanın, açıklamanın ve konsolidasyonla ilgili şartlara uyum sağlamanın önemsiz olduğu durumlarda, uyumun gerekli olmadığı belirtilmiştir (2013/34 EU 6. madde).

Yıllık finansal tablolarda, işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, finansal durumu, karı veya zararı, doğru ve gerçeğe uygun şekilde verilmelidir (2013/34 EU 4.madde 3.paragraf).

Genel finansal raporlama ilkeleri açısından yönergenin, tam set ve Kobi IFRS ile paralellik gösterdiği söylenebilir.

Yönergenin uygulandığı tüm işletmelerin yıllık (bireysel) finansal tabloları 2009/101 sayılı yönergeye (2009/101/EC) göre hazırlanmalıdır. Ancak küçük ve orta ölçekli işletmeler için bazı istisnalar olabilir.

2013/34 sayılı yönerge uyarınca finansal tablolarda muhasebeleştirilen kalemler, esas olarak satın alma fiyatı ya da üretim maliyeti ilkesine göre ölçülmelidir (2013/34 EU 6. madde). Ancak yönergede finansal araçların gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçülmesine veya sabit varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla değerlendirilmesine yönelik olarak üye ülkelerin işletmelerine izin verebileceği ya da zorunlu tutabileceği şeklinde hükümler de bulunmaktadır.

IFRS kavramsal çerçevede finansal tabloların temel niteliksel özelliklerinden biri gerçeğe uygun şekilde sunumdur. Standartlarda sık sık varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer yöntemine vurgu yapılmıştır. Ancak bazı varlık ve yükümlülükler maliyet değerleriyle de raporlanabilmektedir. Sabit varlıkların değerlendirilmesi açısından, tam set IFRS tarihi maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemine yer verirken, Kobi IFRS ise sadece maliyet yöntemine izin vermiştir.

Yönergede işletmeler arası yatırımlara ilişkin bazı tanımlar şöyledir (2013/34 EU 2.madde);

- Ana Şirket: Bir ya da daha fazla bağlı şirketi kontrol eden şirketi ifade etmektedir.
- Bağlı Şirket: Bir ana şirket tarafından kontrol edilen şirketi ifade etmektedir.
- Grup: Ana şirket ve onun tüm bağlı şirketlerinin bütünü ifade etmektedir.
- Katılım Payı: Herhangi bir sertifika tarafından temsil edilip edilmediğine bakılmaksızın, diğer şirketin sermayesindeki hakları ifade etmektedir. Bu hakları elinde bulunduran şirket faaliyetlerine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Bir şirketin, üye devletler tarafından tespit edilen sabit bir oran (%20 ya da daha düşük olan) eşliğini aşan bir oranda başka bir şirketin sermayesinin bir bölümüne sahip olması durumunda katılım payının var olduğu düşünülmektedir. Katılım payının varlığı, uzun ömürlü bir ilişki gerektirmektedir.
- İştirak: Başka bir şirketin iştirak hissesi ile finansal ve faaliyet politikalarında önemli etkiye sahip olan şirkettir. Önemli etki; bir şirketin, başka bir şirketin % 20 ya da daha fazla oranda hisselerinin veya oy haklarının sahibi olduğu durumdur.

Yönergede “müşterek kontrol edilen işletmeler” konusunda, konsolidasyona ilişkin düzenlemeler mevcut olsa da, müşterek kontrol edilen işletmelere bir tanım getirilmemiştir.

Yönerge, üye ülkelere, finansal araçlarının (türev finansal araçlarının da dahil) ölçülmesinde, tüm işletmelere ya da bazı işletmelere gerçeğe uygun değer yöntemini uygulama ve finansal araçlar dışındaki bazı varlıkları gerçeğe uygun değer yöntemi ile belirlenmiş bir tutar üzerinden ölçme izni veya bu konularda zorunluluk getirme hakkı tanımıştır (2013/34 EU 8. madde 1.paragraf). Gerçeğe uygun değer, aşağıdaki maddelerde verilen değerlerin birine göre tespit edilmelidir (2013/34 EU 8. madde 7.paragraf). Değeri güvenilir olarak belirlenemeyen finansal araçlar ise satın alma fiyatı ya da üretim maliyeti ilkelerine göre ölçülmelidir (2013/34 EU 8. madde 7.paragraf). Gerçeğe uygun değer;

- a) Güvenilir bir piyasada işlem gören finansal araçlarda piyasa değeridir. Piyasa değeri güvenilir olarak belirlenemediği durumda, benzer araç veya bileşenler için belirlenebilen piyasa değeri mevcutsa; gerçeğe uygun değer, benzer araçların veya bileşenlerin piyasa değeridir.
- b) Güvenilir bir piyasada işlem görmeyen finansal araçlarda genel kabul görmüş değerlendirme modelleri ve tekniklerinden elde edilen bir değerdir. Amaç, piyasa değerine uygun bir değere ulaşılabilir.

2013/34 AB yönergesine göre gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmasına izin verilen ya da zorunlu olarak gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmasını gerektiren finansal araçlar; ticaret portföyünün bir parçası olarak elde tutulan yükümlülükler ve türev finansal araçlardır (2013/34 EU 8. madde 3.paragraf). Ancak bu durum aşağıdaki finansal araçlar için geçerli değildir (2013/34 EU 8. madde 4.paragraf):

- Vadeye kadar elde tutulacak (türev olmayan) finansal araçlar,
- Alım satım amaçlı olmayan krediler ve alacaklar,
- Bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları, işletme tarafından ihraç edilen özkaynak araçlarındaki paylar, işletme birleşmelerinde koşullu bedel sözleşmeleri, genel kabul gören farklı şeklide muhasebeleştirilen finansal araçlar.

Yukarıda belirtilen finansal araçlara istisna olarak, Avrupa Komisyonu'nun 1606/2002 sayılı yönetmeliği uyarınca; üye ülkeler, finansal araçların Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesine, ölçülmesine ve açıklanmasına izin verebilir ya da bu konuda zorunluluk getirebilir (2013/34 EU 8. madde 6.paragraf).

Tam set IFRS'de; IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı uyarınca finansal varlıklar, gerçeğe uygun değerle ve itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlıklar olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Bir finansal varlık ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerle ölçülmektedir. Sonraki dönemlerdeki ise ilgili finansal varlığın gerçeğe uygun değerle veya itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlık olup olmamasına bağlı olarak muhasebeleştirme değişecektir. Kobi IFRS'de de finansal araçlar gerçeğe uygun değeri ya da itfa edilmiş maliyet değeriyle ölçülmektedir.

Yönergeye göre değer değişimlerinin hepsinin ya da bazılarının kar/zarar hesabında gösterilmesine izin verilmeyen finansal riskten korunma amacı olan finansal varlıklar ve yabancı işletmedeki net yatırımın bir bölümünü oluşturan parasal kalemden kaynaklanan kur farkları; doğrudan gerçeğe uygun değer fonuna (karşılığına) aktarılmalıdır (2013/34 EU 8. madde 8.paragraf).

Yönergede katılım paylarının yıllık finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin hususlar şöyledir (2013/34 EU 9.madde 7.paragraf):

- Üye devletler katılım paylarının özkaynak yöntemi kullanılarak raporlanmasına izin verebilir ya da özkaynak yönteminin kullanılmasını zorunlu tutabilir.
- Üye devletler katılım paylarına ilişkin kar/zarar payının temettüye karşılık gelen kısmının kar zarar tablosunda muhasebeleştirilmesine izin verebilir ya da bunu zorunlu tutabilir.

Ayrıca üye ülkeler, kendi hukukuna tabi bir ana şirketin aşağıda verilen durumlarda konsolide finansal tablo ve konsolide edilmiş yönetim raporu hazırlamasını isteyebilir (2013/34 EU 22. madde 1.paragraf):

- Ana şirketin, başka bir şirketin (bağlı ortak), hisselerinin veya oy haklarının çoğunluğuna sahip olması,
- Ana şirketin, hissedarı veya üyesi olduğu başka bir şirketin (bağlı ortak) idari, yönetim veya denetim organının üyelerinin çoğunluğunu (bir yan girişim) atama veya görevden alma hakkına sahip olması,
- Ana şirketin başka bir şirketin (bağlı ortak) üzerinde, hakim güç uygulama yeteneğine sahip olması (sözleşme uyarınca),
- Hissedarı ya da üyesi olduğu şirketin idari, yönetim ve denetim organlarının, üyelerin çoğunluğunu oluşturması ya da şirketin üyeleri veya diğer hissedarları arasındaki anlaşma uyarınca tek başına kontrol sahibi olması.

Yukarıdaki koşullara ilaveten, üye ülkeler ulusal kanunlarına tabi bazı işletmeleri, konsolide finansal tablo ve konsolide yönetim raporu hazırlaması için zorunlu tutabilir.

Konsolidasyona dahil olan şirketlerin varlık ve yükümlülüklerinin tamamı konsolide bilançoya, gelir ve giderlerinin tamamını ise konsolide kar/zarar tablosunda dahil edilmelidir (2013/34 EU 24. madde 2-5.paragraf). Ayrıca konsolide bilançoda, konsolide edilen kar/zarar tablosunda kontrol gücü olmayan payların ayrı olarak açıklanması gerekmektedir. Bu açıklardan AB yönergesi, IAS/IFRS'ler ile örtüşmektedir.

Yönerge gereğince, bağlı şirketin kamu yararını gözeten şirket olması durumu dışında, küçük gruplar konsolide finansal tablo ve konsolide yönetim raporu hazırlama yükümlülüğünden muaf olmaktadır (2013/34 EU 23. madde 1.paragraf). Orta ölçekli gruplar ise üye ülkeler tarafından konsolide finansal tablo ve konsolide yönetim raporu hazırlama yükümlülüğünden isteğe bağlı olarak muaf tutulabilir. Bu anlamda, konsolide finansal tablo hazırlanması maliyet/fayda açısından değerlendirilmelidir. Aynı şekilde bağlı şirketin kamu yararını gözeten şirket olmaması gerekmektedir (2013/34 EU 23. madde 2.paragraf).

Kamu yararı gözeten şirketler; herhangi bir üye ülkenin teşkilatlanmış piyasasında işlem gören, üye ülkenin hukukuna tabi olan işletmeler, kredi kuruluşları, sigorta şirketleri veya üye ülkeler tarafında işin doğası, büyüklüğü ve çalışan sayısı açısından kamu yararı gözeten işletmelerdir (2013/34 EU 2. madde 1.paragraf). Ayrıca üye ülkeler; şirketleri, sözleşme ya da diğer oy hakkı sahiplerinin onayı ile konsolide finansal tablo ve konsolide yönetim raporu hazırlama yükümlülüğünden muaf tutabilir (2013/34 EU 23. madde 3.paragraf).

Bir iştirak yatırımı ayrı bir kalem olarak konsolide bilançoda gösterilmeli (2013/34 EU 27. madde 1.paragraf) ve iştirak edilen işletmeler özkaynak yöntemiyle konsolide finansal tablolara dahil edilmelidir. İştirak edilen işletmelerin ölçülmesine ilişkin 83/349 sayılı yönerge (83/349/EEC) hükümleri uygulanmaktadır. Üye devletler; müşterek yönetilen işletmelere, konsolide finansal tablolarını oransal konsolidasyon yöntemine göre hazırlamasına izin verebilir veya konsolide finansal tablolarını oransal konsolidasyon yöntemine göre hazırlaması konusunda zorunluluk getirebilir. Aynı şekilde konsolidasyon kapsamına dahil olan bir şirket, bu konsolidasyona dahil olmayan bir ya da daha fazla şirket ile başka bir şirketi müşterek yönetildiği durumlarda, konsolidasyona tabi olan şirketin sahip olduğu sermaye haklarının oransal konsolidasyon yöntemiyle raporlanmasına üye ülkeler izin verebilir ya da zorunlu tutabilir (2013/34 EU 26. madde 1.paragraf). Ayrıca AB Yönergesinde; konsolide finansal tablolarda bir bütün olarak konsolidasyona dahil edilen

bağlı ortaklıklar, iştirakler, müşterek yönetilen işletmeler ve katılım payları açısından işletme isimlerinin, merkezlerinin ve sermayedeki payların finansal tablo dipnotları aracılığıyla açıklanması gerektiği ifade edilmiştir.

Tam set IFRS’de bağlı ortaklıklar tam konsolidasyona tabi tutulmakta, yani ana ortak ve bağlı ortaklığın varlıkları, borçları, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları tek bir işletmenininki gibi sunulmaktadır. İştiraklere ve müşterek kontrol edilen işletmelere (iş ortaklıkları) yatırımlar ise konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemine (IAS-28 17.paragraf istisna hükümleri dışında) göre raporlanmaktadır. IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı ile oransal konsolidasyon yöntemi tercih olmaktan çıkartılmıştır. Bireysel finansal tablolarda iştirakler, müşterek kontrol edilen işletmeler ve bağlı ortaklıklar; maliyet bedeliyle ya da IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı’na uygun olarak raporlanabilmektedir.

Kobi IFRS’de bağlı ortaklıklar tam konsolidasyona tabidir. İştirakler ve müşterek kontrol edilen işletmelerdeki paylar ise işletmenin tercihinine bağlı olarak maliyet, gerçeğe uygun değer veya özkaynak yöntemlerinden birine uygun olarak raporlanabilir. Kobi IFRS’de bireysel finansal tablo hazırlamak tercih edilirse, bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımları için, IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı gereği itfa edilmiş maliyet değeri veya gerçeğe uygun değer yöntemi muhasebe politikası olarak seçilebilir.

4.2 Rekabet Hukuku Düzenlemeleri

AB Teşebbüsler Arası Yoğunlaşmaların Kontrolü Hakkında 139/2004 sayılı Konsey Tüzüğü kapsamında 2008/C 95/01 komisyon bildiriminde müşterek kontrol kavramı açıklanmıştır. Müşterek kontrol “iki ya da daha fazla teşebbüs veya kişinin başka bir teşebbüs üzerinde belirleyici bir etki uygulama imkanına sahip olduğunda mevcuttur” şeklinde ifade edilmiştir. Belirleyici etki ise bir teşebbüsün stratejik ticari davranışını belirleme faaliyetlerini engelleme gücüdür. Tek başına kontrol, belirli bir hissedara teşebbüsün stratejik kararlarını belirleme gücü verirken, müşterek kontrol önerilen stratejik kararları reddetmek için iki ya da daha fazla ana şirkete güç vermektedir. Dolayısıyla hissedarlar iş ortaklığının ticari politikasının belirlenmesinde ortak bir karara varmalıdırlar. Hissedarlar, başka bir ifadeyle, ana ortaklar kontrol edilen işletme (iş ortaklığı) ile ilgili önemli kararlar almak için anlaşmaya varmaları gerektiğinde müşterek kontrol mevcuttur. Müşterek kontrol oy hakları eşit olan iki ana şirketin bulunduğu iş ortaklığı durumunda herhangi bir anlaşmaya gerek kalmadan bulunmaktadır. Anlaşma varsa da iki ana şirket arasında eşitlik (iş ortaklığının yönetim

kurulunda aynı sayıda temsilciye sahip olmaları gibi) olmalıdır. Müşterek kontrol, iki ana şirket arasında oylarda, karar organlarında temsil edilmede veya ikiden daha fazla ana şirketin bulunduğu eşitlik olmayan durumlarda da varolabilir. Bu durumda azınlık hissedarlar, iş ortaklığının stratejik ticari hareketleri için gerekli olan kararları veto etme imkanı veren ilave haklara sahiplerdir. İş ortaklığının işletme politikası üzerine stratejik kararlar ile ilgili olması gereken bu veto hakkı, iş ortaklığı sözleşmesinde belirlenebilir ya da ana şirketler arasındaki anlaşmadan da doğabilir. Bunlar, iş ortaklığının yatırımcıları olarak finansal çıkarlarını korumak için azınlık hissedarlara tanınan genel veto haklarının ötesindedir. Bu azınlık haklarının korunması iş ortaklığının esası üzerindeki kararlarla ilgilidir. Örneğin; tüzükte değişiklik, sermayeyi artırmak ya da azaltmak veya tasfiye. Veto hakkı (satışı ya da iş ortaklığının tasfiyesini engelleme gibi) söz konusu azınlık hissedarlara, müşterek kontrol vermemektedir. Aksine müşterek kontrol veren veto hakları; bütçe, iş planı, büyük yatırımlar, üst yönetimin atanması gibi konulardaki kararları kapsamaktadır. Ancak müşterek kontrolün edinimi yatırımcının, işletmenin günlük çalışması üzerinde belirleyici etki uygulama gücüne sahip olmasını gerektirmemektedir. Önemli olan veto haklarının iş ortaklığının stratejik işletme davranışı ile ilgili etki uygulamaya yönelik olarak şirketlere imkan vermesidir (European Union(e)).

5. Türkiye'deki Düzenlemeler

Müşterek anlaşmalara yönelik olarak ülkemizdeki düzenlemeler; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları açısından incelenecektir.

5.1 Türk Ticaret Kanunu'ndaki (TTK) Düzenlemeler

14 Şubat 2011'de resmi gazetede yayınlanarak 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile küresel ekonomik düzene ve Avrupa Birliği düzenlemelerine uyum sağlamak adına; kurumsallık, raporlama, denetim ve daha birçok alanda yenilikler getirilmiştir.

Yine TTK'nın 514. maddesinde dürüst resim ilkesi başlığı altında;

“Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine

uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde” yayınlanacağı ifade edilmiştir.

6102 sayılı TTK'nın 6335 sayılı Kanunla değiştirilen 88. maddesinin 1. fıkrasına göre; TTK 64-88 madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişi tacirlerin bireysel ya da konsolide finansal tabloları; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçeve ve yorumlarına uygun olmalıdır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar getirme yetkisine sahiptir (6102 sayılı TTK 88. madde 1.fıkra).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 26 Ağustos 2014 tarihinde, 29100 sayılı resmi gazetede yayımlanan 26 sayılı Kurul Kararıyla; kamu yararını ilgilendiren kuruluşların 1 Ocak 2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için bireysel ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulanmasına karar vermiştir (KGK 2014).

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde sayılan, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) şöyledir:

“Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar”.

Bunların dışındaki işletmeler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına devam edecektir. Dolayısıyla KOBİ TFRS'nin uygulanması söz konusu değildir. Aynı şekilde, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekindeki Tekdüzen Hesap Planı'nın uygulanmasına devam edilecektir.

Ülkemizde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tarafından uygulanacak olan, tam set TMS/TFRS'ler kapsamındaki müşterek anlaşmalar 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nunda düzenlenen adi ortaklık şeklinde kurulacağı gibi, Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen ticaret şirketleri aracılığıyla da kurulabilir. Müşterek anlaşmanın, müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı olarak mı sınıflandırılacağı konusunda ayrı araç yapısının bulunup bulunmadığı, ayrı aracın hukuki yapısı, sözleşmeye bağlı anlaşma hükümleri ve diğer durum ve koşulların değerlendirilmesi gerekmektedir.

Müşterek anlaşmaların sınıflandırılmasında ilk adım, ayrı araç yapısının bulup bulunmadığının tespit edilmesidir. Standartta ayrı araç; tüzel kişiliğe sahip olup olmadığına bakılmaksızın, sözleşme taraflarından ayrı olarak tanımlanabilen finansal yapıdır. Dolayısıyla bazen iki taraf arasındaki sözleşmeye bağlı bir anlaşma ayrı araç olarak kabul edilmektedir. Başka bir ifadeyle, Borçlar Kanunu'nda düzenlenen adi ortaklık yapısı ayrı olarak tanımlanabilen finansal yapı özelliğini taşıdığında, ayrı araç olarak kabul edilmektedir. Ayrıca müşterek anlaşmanın Türk Ticaret Kanunu'ndaki ticaret şirketleri aracılığıyla kurulmuş olması, ayrı bir araç yapısının bulunduğu göstergesidir.

Müşterek anlaşmaların sınıflandırılmasında ikinci adım, şirketlerin hukuki yapılarının anlaşma taraflarına sağladığı hakların ve yükümlülüklerin değerlendirilmesidir. Sözleşme hükümleri ile diğer durum ve koşullar dikkate alınmaksızın, ticaret şirketlerinden kolektif şirket, komandit şirket, limited şirket ve anonim şirketin hukuki yapılarının ortaklarına sağladığı hak ve yükümlülükler açısından müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olarak sınıflandırılması tarafımızca değerlendirilerek Tablo 2.16'da verilmiştir. Tablo 2.16, sadece ayrı aracın hukuki yapısı düşünülerek düzenlenmiştir. Sözleşmeye bağlı anlaşma hükümleri ile diğer durum ve koşullar dikkate alınmamıştır. Örneğin, anonim şirket ile yapılandırılmış bir müşterek anlaşmada, ortaklar arasında yapılan sözleşmeye göre, ortakların şirket alacaklılarına karşı doğrudan yükümlülükleri ya da şirket varlıkları üzerinde hakları bulunabilir. Bu durumda, anonim şirketin özelliklerine yönelik, sözleşme aracılığıyla yapılan değişiklikler anlaşmanın bir müşterek faaliyet olarak raporlanmasını gerektirecektir. Ancak, sözleşmeye bağlı anlaşma koşulları müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olarak sınıflandırılmasını gerektirdiği bir durumda, diğer durum ve koşullar değerlendirilmelidir. Eğer diğer durum ve koşullara göre, bu anonim şirketin çıktıları sadece anlaşma taraflarına yönelik ise anlaşma yine müşterek faaliyet olarak sınıflandırılacaktır.

Tablo 2.16 Şirket Yapısı Açısından Müşterek Anlaşmaların Sınıflandırılması

Şirket Yapısı	Şirket Yapısına İlişkin Açıklama ve IFRS-11 Açısından Değerlendirme	Müşterek Anlaşma Türü
Kollektif Şirket	TTK'nın 211-303. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gerçek kişiler arasında kurulmaktadır. Ortaklar, şirketin borç ve taahhütlerinden, müteselsilen ve bütün malvarlıklarıyla sorumludur. Başka bir ifadeyle, sınırsız sorumluluk mevcuttur. Her ortağın oy hakkı vardır. Alacaklılar şirket ortaklarından alacaklarını rücu etme hakkına sahiptir. Ayrı aracın hukuki yapısı, taraflara, anlaşma ile ilgili varlıklara ilişkin haklar, borçlara ilişkin yükümlülükler vermektedir.	Müşterek Faaliyet
Komandit Şirket	TTK'nın 304-328. maddelerinde düzenlenmiştir. Komandit şirketlerde komandite ve komanditer olmak üzere iki farklı ortak türü bulunmaktadır. Gerçek kişi olmaları gereken komandite ortaklar şirket yönetiminden sorumludur. Şirket borçlarına karşı sınırsız sorumlulukları mevcuttur. Ancak komanditer ortakların şirket borçlarına karşı sorumlulukları taahhüt ettikleri sermaye miktarıyla sınırlıdır. Ayrıca şirket yönetim hakları ve yönetim hakkına sahip kişilerin yetkileri içinde yaptıkları işlere itiraz etme hakları bulunmamaktadır. Ancak, olağanüstü iş ve işlemlerde oy hakkına sahiptirler. Müşterek kontrolün bulunmasının ilk koşulu olan birlikte kontrol unsurunun, komanditer ortaklar açısından sağlandığını söyleyemeyiz.	Müşterek Faaliyet
Komandit Şirket	Çünkü birlikte kontrolün bulunması için tarafların tümü veya bir bölümünün, anlaşmanın getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetleri birlikte yönetebiliyor olmaları gerekmektedir. Komandite ortaklar ise olağan faaliyetleri yönetme hakkına sahiptirler. Ayrıca anlaşma ile ilgili varlıklara ilişkin hakları ve borçlara ilişkin yükümlülükleri bulunmaktadır. Daloyısıyla komandit şirketlerde komandite ortaklar müşterek kontrol sahibi olan müşterek faaliyet katılımcı olabilirken, komanditer ortaklar müşterek kontrol sahibi olmayan müşterek faaliyet katılımcısı olabilirler.	Müşterek Faaliyet
Limited Şirket	TTK'nun 573-644. maddelerinde düzenlenmiştir. Bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulmaktadır. Ortakların şirket borçlarına karşı sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlıdır. Ayrıca ortaklar, sözleşmede belirtilen ek yükümlülükler bulunduğu durumlarda bu yükümlülükleri yeri getirmekten de sorumludur. Her ortağın en az bir oy hakkı vardır. Müşterek kontrol unsuru sağlanabilir. Ayrı aracın hukuki yapısı, taraflara, anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklar vermektedir.	İş Ortaklığı
Anonim Şirket	TTK'nun 329-572 maddelerinde düzenlenmiştir. Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüştür. Ortakların şirket borçlarına karşı sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye miktarı (ek yükümlülükler dahil) ile sınırlıdır. Her ortağın en az bir oy hakkı vardır. Müşterek kontrol unsuru sağlanabilir. Ayrı aracın hukuki yapısı, taraflara, anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklar vermektedir.	İş Ortaklığı

TTK'nın 64. maddesinin 5. fıkrasına göre; TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı kanunun diğer düzenlemelerine uymalıdır. VUK'un 172. maddesinde ticaret şirketlerinin bilanço esasına göre (VUK 177. madde istisna 178.madde) defter tutmaları zorunludur.

TMS/TFRS'nin uygulanmadığı işletmelerde, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı uygulanacaktır. Dolayısıyla müşterek kontrol edilen işletme yatırımları, iş ortaklığı ya da müşterek faaliyet olup olmadığına bakılmaksızın Tekdüzen Hesap Planındaki mali duran varlıklar grubunda yer alan hesap kalemleri aracılığıyla muhasebeleştirilecek ve finansal tablolarda yayınlanacaktır.

6102 Sayılı TTK'daki diğer bir yenilik, yasal bir eksiklik durumunda olan hakim şirket ve bağlı şirket ilişkileri açısından şirketler topluluğu ile ilgili olarak da ilk kez düzenlemelerin yapılmış olmasıdır. Burada bağlı şirket hukuki olarak bağımsız olsa da ekonomik açıdan bağımsızlığını kaybetmektedir. Dolayısıyla hakim ve bağlı şirket kavramlarının yasal olarak açığa kavuşturulması gerek kamuyu bilgilendirmek, gerek şirketlerin haklarının korunması açısından önemli bir husustur. Şirketler topluluğuna ilişkin düzenlemeler ile hakim şirket-bağlı şirket ilişkisi hukuki temele dayandırılmıştır. Hakimiyetin kötüye kullanılması engellenmeye, azınlık payları korunmaya, kamuyu ve söz konusu şirketleri karşılıklı olarak aydınlatmaya, şeffaflık sağlanmaya çalışılmıştır. Böylece şirketler arasında örtülü kazanç transferi önlenebilecektir.

Hakim şirket (ana ortaklık, tepe ortaklık, çatı ortaklık), bir başka ortaklığın kararlarında tek başına belirleyicidir. Hakim şirketin kontrolünde, aynı anda doğrudan ve dolaylı olarak birçok bağlı ortaklık mevcut olabilmektedir. Örneğin; A Anonim Şirketinin, B şirketine hakim olduğunu varsayalım. C şirketi ise B şirketinin kontrolü altındadır. Bu durumda A ile C şirketleri arasında herhangi bir sözleşmeye bağlı kontrol ilişkisi mevcut bulunmasa da, A şirketi C şirketini de dolaylı olarak kontrolü altında tutmaktadır. A, B ve C şirketlerinin tümü ise "şirketler topluluğunu" oluşturmaktadır. Bu durumda, A şirketi ana ortaklık, diğer B ve C şirketleri ise yavru ortaklık konumundadır. Bu örneği iş ortaklığı açısından düşünersek; C ve başka bir D şirketi ortak iş yapmak amacıyla bir araya gelerek müşterek kontrol ettikleri sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile yeni bir E Limited Şirketi kurduğunu varsayalım. Burada C ve D'nin iş ortaklığı söz konusudur. Bu durumda C'yi kontrol eden B ve A'da dolaylı olarak E'nin üzerinde güç sahibi olmaktadır. Tüm bu şirketler de şirketler topluluğunu oluşturmaktadır.

6102 sayılı TTK'nın 195. maddesinin birinci fıkrasında hakimiyet ilişkisi tarif edilmiştir. Buna göre bir ticaret şirketinin hakimiyet (kontrol) sahibi olabilmesi için:

1. Başka bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak, çoğunluk oy hakkına sahip olması gerekmektedir.
2. Diğer bir ticaret şirketinin, şirket sözleşmesine göre doğrudan veya dolaylı olarak yönetim organında karar alabilecek çoğunlukta üyenin seçimini sağlayabilme hakkına sahip olması gerekmektedir.
3. Kendi oy haklarının yanı sıra bir sözleşmeye (oy sözleşmesi) bağlı olarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu bulundurmalıdır.
4. Başka bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir şekilde hakimiyetinde tutabilmesi gerekmektedir (hakimiyet sözleşmesi).

Görüldüğü üzere; kanunda şirketler topluluğunun mevcut olabilmesi için hakim ve bağlı şirketin her ikisinde ticaret şirketi olması gerektiği ifade edilmiştir. Bu şirketlerden en az birinin merkezi Türkiye'de ise, TTK'daki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanacaktır. Kanuna göre hakim işletme tacir kabul edilmektedir (6102 Sayılı TTK 195. madde).

TTK ile şirketler topluluğuna bildirim ve ilan yükümlülüğü getirilmiştir. Kanunun 195. maddesine göre bir işletmenin, bir sermaye şirketinin sermayesinin, doğrudan veya dolaylı olarak, belirli bir (yüzde beşine, onuna, yirmisine, yirmibeşine, otuzüçüne, ellisine, altmışyedisine veya yüzde yüzüne) oranına sahip olması veya oranların belirli bir düzeyin altına düşmesi durumunda işletmenin, bu durumu sermaye şirketine ve SPK, BDDK, Hazine gibi kurumlara bildirmesi (izleyen on gün içinde) gerekmektedir. Ayrıca şirketler topluluğunda payların kazanılması veya elden çıkarılması, hakim ve bağlı şirket ilişkileri, yönetim kurulu üyeleri ile yöneticilerin kendileri ve ailelerinin sermayelerinin en az yüzde yirmisine sahip buldukları ticaret şirketlerindeki payları hakkında çeşitli bildirim yükümlülükleri de mevcuttur (6102 Sayılı TTK 198-199. madde).

Hakim şirketin hakimiyetini bağlı şirkete zarar verecek (bağlı şirkete zarar verecek haller kanunun 202. maddesinde ifade edilmiştir) şekilde kullanamayacağı hükme bağlanmıştır. Eğer bir zarar verilmiş ise faaliyet yılı içinde fiilen denkleştirilme yapılmalıdır. Ayrıca denkleştirme şekli ve zamanı belirtilerek, en geç o faaliyet yılı sonuna kadar, bağlı şirkete aynı değerde bir istem hakkı tanınmalıdır. Böyle bir hakkın tanınmadığı durumlarda,

bağlı şirketin pay sahiplerine, hakim şirketten ve zarara sebep olan yönetim kurulu üyelerinden mevcut zararını gidermelerini isteme hakkı doğmaktadır. Ayrıca topluluk dışındaki pay sahiplerine, zararını hakim şirketten isteme veya payını hakim ortağa satma (sell-out) gibi bazı haklar tanınmıştır (6102 Sayılı TTK 202. madde). Hakim şirketin her pay sahibinin, bağlı şirketlerin finansal durumu ve malvarlığı, hesap sonuçları, şirket topluluğu ile ilişkiler hakkında bilgi isteme hakkı vardır (6102 Sayılı TTK 199-200. madde.)

İş ortaklıklarında taraflar, birbirlerine karşılıklı iştirak şeklinde azınlık sermaye yatırımları yapabilmektedir. Kanun, birbirlerinin paylarının en az dörtte birine sahip olan sermaye şirketlerini ifade ettiği karşılıklı iştirak konusunda da düzenlemeler getirmiştir. Böylece karşılıklı iştirakde kontrolün kötüye kullanılması engellenmeye çalışılmıştır. TTK'nın 197. maddesinde, karşılıklı iştirak durumundaki şirketlerden birinin diğerine hakim olabileceği, dolayısıyla ikinci şirketin aynı zamanda bağlı şirket olabileceği belirtilmiştir. Kanunda her bir şirketin diğerine hakim olduğu durumlarda ise ikisininde bağlı ve hakim şirket olacağı kabul edilmektedir. Bir sermaye şirketinin paylarını edinerek bilinçli şekilde karşılıklı iştirak durumuna gelen diğer bir sermaye şirketi, iştirak konusu olan paylardan doğan oylarının tümüyle, diğer pay sahipliği haklarının sadece dörtte birini kullanabilecektir. Diğer tüm pay sahipliği hakları donmakla beraber, bedelsiz payları edinme hakkı korunmaktadır (6102 Sayılı TTK 201. madde).

Şirketler topluluğunun finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili olarak, TTK'nın 517. maddesinde Türkiye Muhasebe Standartları'nın geçerli olacağı belirtilmiştir.

5.2 Vergi Kanunları'ndaki Düzenlemeler

İş ortaklığı, ülkemiz vergi kanunlarına ilk kez, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliğe ilişkin 01.01.1986 tarihinde yürürlüğüne giren 3239 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin E bendi ile eklenmiştir.

Yürürlükte bulunan 5520 sayılı KVK'nın uygulamasına ilişkin açıklamaları içeren, 3 Nisan 2007 Tarihli 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi için taşınması gereken asgari unsurlar belirtilmiştir. Ayrıca kurumlar vergisi yükümlüsü olmayı kabul etmeyen iş ortaklıklarının da, kanunen adi ortaklık statüsünde olacağı kabul edilmiştir.

Kurumlar vergisine tabi iş ortaklıkları tüzel kişiliğe sahip olmasa da, defterler bilanço usulüne göre tutulmaktadır. Defterler iş ortaklığı adına tasdik ettirilmekte ve işlemler iş

ortaklığı adına fatura edilmektedir. İş ortaklığının, ortaklardan ayrı olarak katma değer vergisi, stopaj, sigorta prim mükellefiyeti de mevcuttur. İş ortaklığının kazancı kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra ortaklara dağıtılmaktadır. Ancak kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarına ait zararların ortaklarca indirilebilmesi mümkün değildir. KVK'na tabi iş ortaklıklarından elde edilen kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'un 75. maddesinin 2. bendinde "menkul sermaye iradı" olarak kabul edilmiştir. Ayrıca iş ortaklıkları Gelir Vergisi Kanunu'un 98. maddesi gereği, Kanunun 94. maddesinde de belirtilen işlemlerden dolayı muhtasar beyanname vermekle mükelleftirler. Her ne kadar kurum gibi işlem görmüş olsa da, KVK'ya tabi bir iş ortaklığı adi ortaklık statüsündedir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ifade edildiği gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi olmayan adi ortaklık niteliğindeki ortaklıklar ayrı defter tutulabilmektedir. Adi ortaklık adına defter tastik ettirilerek, işlemler bu deftere kaydedilmektedir. Adi ortaklığa ait bir vergi numarası alınmakta ve ortaklık gelir vergisi stopaj, katma değer vergisi mükellefiyeti kazanabilmektedir. İş sonuçlandığında ortaklar kendilerine düşen karı ya da zararı kendi hesaplarına dahil etmektedir. Çünkü adi ortaklıktan elde edilen kazanç şahsi kazanç olarak vergilendirilmektedir. Ortakların ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

TMS/TFRS açısından değerlendirdiğimizde; adi ortaklık statüsündeki müşterek anlaşmalar, tarafların ortaklığa ait borçlardan sınırsız sorumlu olmasından dolayı müşterek faaliyet olarak sınıflandırılacaktır. Ancak ticaret şirketleriyle yapılmış bir anlaşmada, tarafların anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara ve borçları üzerinde yükümlülüklerle sahip olduğu durumlarda da anlaşmanın müşterek faaliyet olarak sınıflandırılması gerekmektedir.

Ticaret şirketlerinden şahıs şirketleri (kolektif şirket, komandit şirket) kurumlar vergisine tabi değildir. Ancak şirketlerin katma değer vergisi, stopaj gibi vergisel yükümlülükleri mevcuttur. Şahıs şirketi ortakları gelir vergisine tabidir. Kolektif şirket ortakları ile adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin komandite ortaklarının şirketten paylarına göre elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı istisnası dışında şahsi ticari kazanç olarak kabul edilmektedir (GVK 37.madde; GVK 66.madde). Adi komandit şirketlerde ise komanditer ortağın geliri menkul sermaye iradı olarak kabul edilir. Sermaye şirketlerinden, anonim ve limited şirketler ise kurumlar vergisi mükellefidir. Diğer bir sermaye şirketi olan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortağının payına göre kurumlar vergisi mükellefiyeti mevcuttur. Böylece vergiye tabi kurum

kazancından komanditer ortağın payına düşen kısım kurumlar vergisine, komandite ortaklara düşen kısım ise ortaklarca bireysel olarak beyan edilmek üzere gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Ortak iş yapma şekillerinden, yıllara yaygın inşaat taahüt işlerine yönelik de vergi kanunlarınca düzenlemeler mevcuttur. 193 sayılı GVK'nın 42. maddesine göre yıllara yaygın inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl hesaplanmaktadır. Bunun sonucu olarak, karın tamamı o yılın geliri sayılarak, ilgili yıl beyannamesinde gösterilmektedir. Bu durum, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama standartlarıyla çelişmektedir. Şöyle ki; vergi yasası, karın ortaya çıkmasını ve verginin kesinleşmesini, tüm gelir ve gider kalemlerinin gerçekleşmesine ve karın tam olarak hesaplanabilir hale gelmesine bağlamıştır. Başka bir ifadeyle, karın ortaya çıkması ve verginin kesinleşmesi için inşaat işinin tamamlanması (tamamlanma ölçüsü yöntemi) gerekmektedir. Muhasebe standartları ise karın belirlenmesini inşaat işinin tamamlanma yüzdesi ölçüsüne bağlamıştır. Böylece inşaat işi tamamlanmadan dönemsel olarak kar/zarar hesap edilebilmekte ve ertelenmiş vergi etkisi doğmaktadır.

5.3 Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki (SPK) Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kanunu'nda (SPK) müşterek anlaşmalara ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. Ancak SPK'ya tabi şirketler Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama yapmak zorundadır.

İhraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, 2005 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları esas alınarak hazırlanan Seri: XI No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'e veya IAS/IFRS'lere uygun olarak raporlama yapmaya zorunlu tutulmuştur. Daha sonra, 09.04.2008 tarihinde yayınlanan Seri: XI, No: 29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği ile borsa şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve bu işletmelerin bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının finansal tablolarında 01.01.2008 tarihinden itibaren, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle IAS/IFRS uygulanacağı ve IAS/IFRS'ye aykırı olmayan TMS/IFRS'in de esas alınabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, SPK mevzuatında müşterek anlaşmalar konusunda IAS/IFRS uygulamalarından farklı bir düzenleme bulunmamaktadır.

5.4 Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'ndeki Düzenlemeler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 175. ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığı'na (Maliye ve Gümrük Bakanlığı) verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlık tarafından 26.12.1992 tarihli 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğ'de muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Tebliğ, 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe uygulamalarında geçerlidir. Günümüze kadar bu tebliğ üzerinde birtakım değişiklikler, düzenlemeler yapılmış ve açıklamalar getirilmiştir.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, faiz ve kar payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kar elde etmek amacıyla geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetlere yer verilmiştir.

Kısa vadeli gelir elde etmek, değer artışından yararlanmak için alım satım amacı ile edinilen menkul kıymet yatırımları Tekdüzen Hesap Planı'nda (THP) 11 Menkul kıymetler grubunda aşağıdaki hesaplarda izlenmektedir:

110 Hisse senetleri

111 Özel Kesim Tahvil, Senet Ve Bonoları

112 Kamu Kesim Tahvil, Senet Ve Bonoları

118 Diğer Menkul Kıymetler

Kısa vadeli alım satım amacı olmayan, uzun vadeli amaçlar ile edinilen menkul kıymet yatırımları ise 240 Mali Duran Varlıklar grubunda aşağıdaki hesaplarda ortaklık payı oranına göre izlenmektedir:

240 Bağlı Menkul Kıymetler

242 İştirakler

245 Bağlı Ortaklıklar

248 Diğer Mali Duran Varlıklar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre %10 altındaki paylar bağlı menkul kıymet, %10-%50 arasındaki paylar iştirak, %50'nin üzerindeki paylar ise bağlı ortaklık olarak sınıflandırılır. IFRS'ye göre ise iştirak payı oranı %20-%50 arasındadır.

Görüldüğü üzere; Tekdüzen Hesap Planı'nda (THP) iş ortaklıklarına ilişkin ayrı bir hesap bulunmamaktadır. Değerleme konusunda da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Oysa ki; iş ortaklıkları, iştirak yatırımlarından farklı kontrol düzeyini ifade etmektedir. Örneğin; bir projenin gerçekleştirilmesi amacıyla A, B ve C şirketleri tarafından sırasıyla %20, %55 ve %25 ortaklık paylarıyla iş ortaklığı sözleşmesine dayanılarak anonim şirket kurulduğunu ve ortaklar tarafından tüm kararların oybirliğiyle alınmasına yönelik şirket ana sözleşmesinde bir madde eklendiği varsayalım. Yatırım kontrol düzeyi açısından değerlendirilmelidir. Bu durumda A, B ve C şirketlerinin müşterek kontrolündeki anonim şirkete yaptıkları sermaye yatırımları, IFRS'ye göre iş ortaklığı yatırımı olarak raporlanmalıdır. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; A ve C şirketlerinin yatırımları iştirak yatırımı olarak, B şirketinin %55 oranındaki yatırımı ise bağlı ortaklık olarak raporlanacaktır.

THP'ye iş ortaklıkları için ayrı hesap kalemi eklenmesi gereklidir. Bu amaçla Akdoğan ve Sevilengül (2007:29-70) çalışmalarında, Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum için Tekdüzen Hesap Planı'nda yapılması gereken değişiklikleri önermişlerdir. İş ortaklıklarına yönelik bilanço hesap kalemleri aşağıda verilmiştir:

24 Finansal Duran Varlıklar

*243 İş Ortaklıkları

13/23 ilişkili Taraflardan Alacaklar

*134/234 İş Ortaklıklarından Alacaklar

33/43 İlişkili Taraflara Borçlar

*334/434 İş Ortaklıklarına Borçlar

Bu öneriler doğrultusunda THP'de iş ortaklıklarının diğer yatırım kalemlerinden ayrı olarak yer alması uygun olacaktır.

5.5 Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'ndaki (TMS/IFRS) Düzenlemeler

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlamak amacıyla oluşturulan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları; tam set TMS/IFRS ve küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için KOBİ IFRS'den oluşmaktadır.

Tam set TMS/IFRS'ler; halka açık ve büyük şirketlerde kullanılırken, KOBİ IFRS küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için hazırlanmıştır.

Tam set TMS/IFRS'ler kapsamındaki müşterek anlaşmalar ve eş zamanlı olarak yayınlanan standartlar (IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar, IFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar, IFRS-12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, TMS-27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının birebir çevirisi niteliğindedir. Değişikliklere göre güncellenmektedir. Müşterek anlaşmalar konusunda, tam set IAS/IFRS düzenlemeleri incelendiği için bu başlıkta tekrardan kaçınılarak, KOBİ IFRS değerlendirilmiştir.

KOBİ IFRS 15. Bölüm; iş ortaklığının konsolide finansal tablolarda raporlanması ve bir ya da daha fazla iş ortaklığında payı bulunan ortak girişimcinin finansal tablolarında iş ortaklığı yatırımlarının raporlanmasını açıklamaktadır.

İş ortaklıkları konusunda tam set IFRS'de olduğu gibi, KOBİ IFRS'de de müşterek kontrol kavramı vurgulanmıştır. 15. bölümün 3. paragrafında iş ortaklıkları, en az iki tarafın müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı anlaşmalar şeklinde tanımlanmıştır. İş ortaklıkları; müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmeler şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma, IAS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardıyla uyumludur. İş ortaklığının müşterek kontrol edilen faaliyet olması durumunda katılım paylarına göre müşterek olarak kontrol edilen varlıklar, üstlenilen yükümlülükler, gelir ve giderler ile bireysel olarak katılan giderler ve mal ve hizmet satışından sağlanan gelirler ortak girişimciler tarafından kendi finansal tablolarında raporlanmaktadır. Aynı şekilde, iş ortaklığının müşterek kontrol edilen varlık olması durumunda, ortak girişimcinin müşterek kontrol edilen varlıklardaki payı, yükümlülükleri ve müşterek giderlerdeki payı da dahil olmak üzere katıldığı giderleri, ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde ettiği gelirler kendi finansal tablolarında raporlanmaktadır. İş ortaklığı müşterek kontrol edilen

işletme ise maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi ya da özkaynak yönteminden birinin seçimi tercihe bırakılmıştır. Ayrıca oransal konsolidasyon yöntemi bulunmamaktadır (KGK(b)).

KOBİ TFRS ile tam set TFRS arasında müşterek anlaşmaların sınıflandırılması ve raporlanması konusunda farklılıklar söz konusudur. Sınıflandırma konusundaki farklılık; Müşterek kontrol edilen anlaşmalar, KOBİ TFRS’de müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmeler şeklinde sınıflandırılarak iş ortaklığı olarak adlandırılmaktadır. TFRS-11’de ise müşterek kontrol edilen anlaşmalar, müşterek anlaşmalar şeklinde adlandırılarak, müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olarak sınıflandırılmaktadır. TFRS-11’de tarafların anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip olduğu müşterek kontrol edilen işletmeler iş ortaklığı, tarafların anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülükler sahip olduğu müşterek anlaşmalar ise müşterek faaliyetler olarak sınıflandırılmıştır. Raporlama konusundaki farklılık; TFRS-11’de anlaşmanın net varlıkları üzerinde hakka sahip olan iş ortaklığı olarak sınıflandırılan müşterek kontrol edilen işletmelerin raporlanmasında tek raporlama yönteminin özkaynak yöntemi olmasından kaynaklanmaktadır. KOBİ TFRS’de ise özkaynak yöntemine ek olarak, maliyet ve gerçeğe uygun değer yöntemleri de tercih edilebilmektedir. Bunun yanı sıra, müşterek faaliyetler kapsamındaki müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde bir farklılık bulunmamaktadır.

İş ortaklığı katılımcısı (ortak girşimci), bireysel finansal tablo hazırlamak istediğinde ise 9’uncu Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar bölümünün 26. paragrafına uygun raporlama yapması gerekmektedir. Buna göre müşterek kontrol edilen işletmelere yatırımlar, değer düşüklüğü düşülmüş maliyet değeri ya da gerçeğe uygun değer yöntemi ile raporlanabilmektedir.

BÖLÜM III

MÜŞTEREK ANLAŞMALAR İLİŞKİN MUHASEBE VE RAPORLAMA ÖRNEĞİ

Bu bölümde, müşterek anlaşmanın temel iki şekli olan müşterek faaliyetler ve iş ortaklıklarına ilişkin daha önce verilen teorik bilgilerin somutlaştırılması amacıyla bir örnek ele alınacaktır. Bu örnek, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak, koşullarına göre hem müşterek faaliyet hem de iş ortaklığı olarak çözülmeye çalışılacaktır.

1. Çalışmanın Metodolojisi

Bu başlık altında; çalışmanın amacı, kapsamı, problemleri, kısıtları ve yöntemi açıklanmıştır.

1.1 Çalışmanın Amacı ve Önemi

İşletmeler arasındaki ittifakların sınıflandırılarak muhasebe standartlarıyla ilişkilendirilmesi, müşterek anlaşmalar kapsamındaki müşterek faaliyetlerin ve iş ortaklıklarının birbirlerinden ayırt edilme kriterlerinin belirlenmesi, bu iş modellerin raporlanması, bu konudaki sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerilerinin sunulması çalışmanın temel amacıdır.

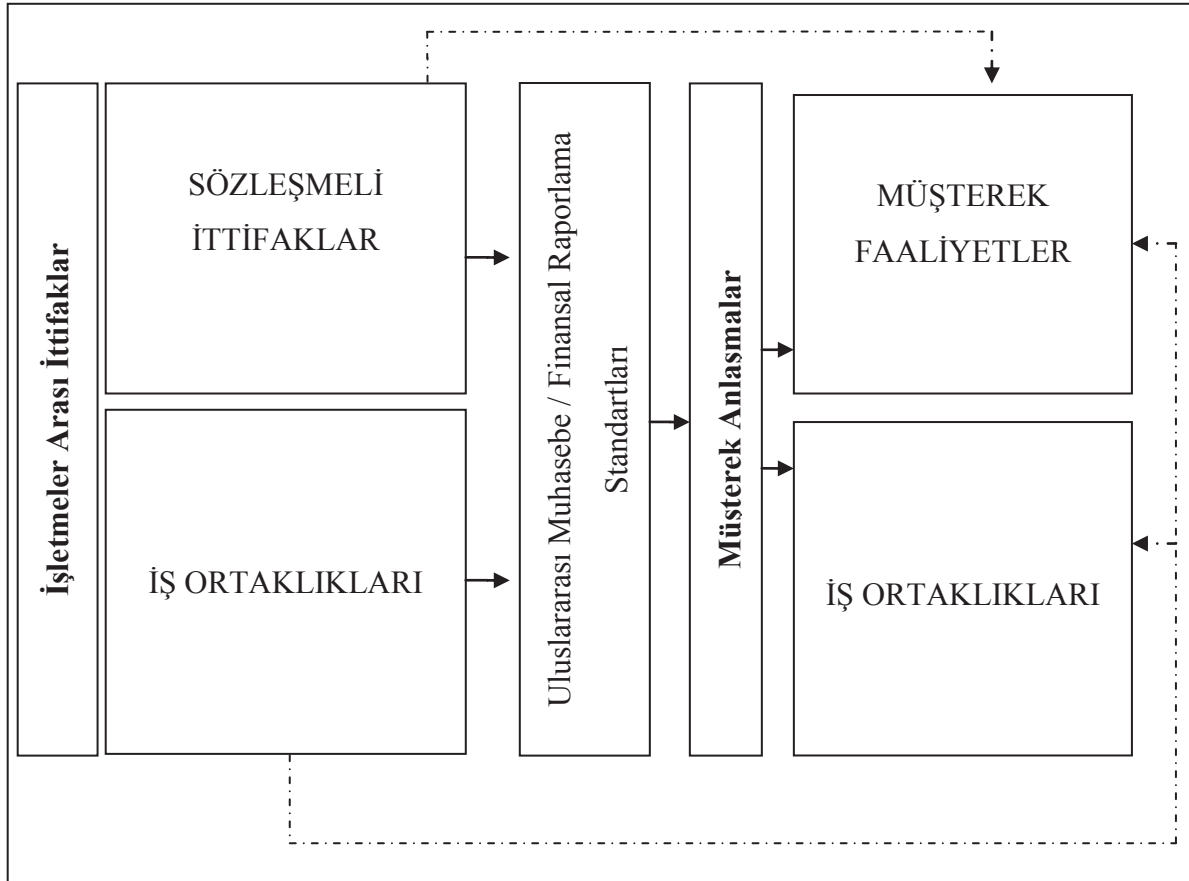
Ülkemizde ortak iş yapmaya yönelik ittifakların adlandırılması ve sınıflandırılması konusunda karmaşa mevcuttur. Bu konuya muhasebe standartları da dahil olduğunda durum daha da karmaşık hale gelmektedir. Özellikle TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nın (TMS-31 İş Ortaklıkları Standardının yerini alan) yayınlanmasıyla ortak iş yapmaya yönelik anlaşmaların sınıflandırılmasında ve raporlama yönteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Dolayısıyla bu konunun açığa kavuşturulması, raporlama sorunlarının ve olması gereken raporlama yönteminin tespit edilmesi ihtiyaç haline gelmektedir.

Yarattığı katma değer açısından ekonomimizde kritik öneme sahip olan inşaat sektöründe, büyük çaplı inşaat müteahhitlik hizmetlerinin yürütülmesinde ortak iş yapma

şekillerine yoğun olarak başvurulmaktadır. Bu bağlamda, inşaat sektöründeki müşterek anlaşmaların mevcut ve olması gereken raporlama uygulamalarının tespit edilmesi, mevcut raporlama sorunlarına çözüm önerileri getirilmesi ile literatüre ve sahaya katkı sunulması beklenmektedir.

Örneğimiz, Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki koşullara uygun olarak kurulmuş, kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih etmiş ve kanunen "iş ortaklığı" olarak adlandırılmış olsa da birinci bölümde açıklandığı üzere, bir sözleşmeli ittifak ve muhasebe standartları açısından da bir müşterek faaliyettir. Bu çıkarım bize çalışmanın kavramsal modelini verecektir.

Şekil 3.1 Kavramsal Model



1.2 Çalışmanın Yöntemi

İnşaat sektöründe müşterek faaliyetlerin ve iş ortaklıklarının mevcut raporlama uygulamalarının tespit edilmesi, uygulamadaki sorunların derinlemesine incelenmesi ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak müşterek faaliyetlerin ve iş ortaklıklarının nasıl raporlanması gerektiğinin belirlenmesi için bir örnek uygulamaya yer

verilmiştir. Veriler, örneğin muavin defter dökümlerinin, finansal tablolarının, şirketler arasındaki sözleşmenin incelenmesi aracılığıyla elde edilmiştir.

Örnek uygulamaya ilişkin bilgilerden; şirketlerin faaliyet konuları, hukuki yapıları, ihale konusu ve bedeli, inşaatın toplam maliyeti, sözleşme koşulları gerçeğe uygun olup, finansal bilgilerin gizliliğinin korunması amacıyla şirketlerin isimleri ve finansal verileri değiştirilerek kullanılmıştır.

1.3 Çalışmanın Problemleri

Çalışmanın amacına uygun olarak aşağıdaki sorular cevaplandırılmaya çalışılmıştır:

1. İşletmeler arası ittifaklar, muhasebe standartlarındaki hangi kavramlara karşılık gelmektedir?
2. Müşterek anlaşmaların sınıflandırılmasında dikkate alınması gereken koşullar nelerdir?
3. Müşterek faaliyet ve iş ortaklığı faaliyetlerinin birbirlerinden ayırt edilme kriterleri nelerdir?
4. İş ortaklıkları, diğer işletmeler arası yatırımlardan nasıl ayırt edilecektir?
5. Türkiye’de şirketlerin işbirliğine dayanan inşaat işlerinde raporlama açısından ne gibi yöntemler kullanılmaktadır?
6. İnşaat işleri muhasebe standartlarına uygun olarak nasıl raporlanmalıdır?
7. Müşterek anlaşmalar, muhasebe standartlarına uygun olarak nasıl raporlanmalıdır?
8. Raporlama konusunda tespit edilen sorunlar nelerdir?

1.4 Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları

Ülkemizde ortak iş yapmak amacıyla örgütlenen inşaat şirketleri çalışmanın evrenini oluşturmaktadır. Ancak ülkemizde işletme ittifaklarının sayısına yönelik bir hesaplama mevcut değildir. Özellikle işletmeler arasındaki informal ittifaklar düşünüldüğünde, ortak iş yapmak amacıyla örgütlenen inşaat şirketlerinin sayısının tam olarak bilinmemesi olağandır. Evrenin rakamsal olarak ifade edilememesi, işletmelerin ittifaklarına yönelik bilgi vermekten kaçınması ve anlaşma taraflarının söz konusu işe ilişkin hak ve yükümlülüklerinin tam olarak tespit edilmesinin zorluğu çalışmanın kısıtlarındandır.

Bu çalışmada, evreni en iyi şekilde temsil edeceği düşünülen, Ankara’da faaliyet gösteren üç farklı inşaat şirketinin bir kamu binasının inşasına yönelik olarak oluşturdukları ittifak incelenmiştir. Raporlamada uygulanacak olan ilkeler ve standartlar benzer olaylarda değişmeyeceği için sonuçlar ve öneriler, müşterek faaliyet ve iş ortaklığı şeklindeki tüm benzer inşaat işlerinin raporlanmasında geçerli olacaktır.

2. Örnek Kurumların ve Faaliyetlerin Tanıtılması

Ankara’da bir kamu kurumuna ilişkin bina, alt yapı ve çevre düzenlemesi inşaatı T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi (TOKİ) tarafından ihaleye açılmıştır. Bunun üzerine ihale makamının da istediği gibi EK.1’de temel sözleşmesi verilen ve adı “iş ortaklığı” olarak kabul edilen bir ortaklık kurmuşlardır. A A.Ş., B Ltd. Şti. ve C A.Ş. TOKİ’nin ihaleye açtığı kamu binası ihalesini kazanarak, Ağustos 2012’de işe başlamışlardır.

A İnşaat ve Ticaret Anonim Şirketi; inşaat, enerji, mühendislik, finans, savunma ve sağlık yatırımları alanında faaliyet gösteren bir grup şirket bünyesindedir. A A.Ş, inşaat sektöründe hem yurt içinde hem de yurt dışında önemli projeler gerçekleştirmektedir.

B İnşaat Tarım Turizm Petrol Oto Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi ile C İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi; inşaat, turizm, tarım, maden, enerji ve gıda sektörlerinde faaliyet gösteren bir grup bünyesindedirler. B ve C şirketleri de gerek yurt içinde gerekse yurt dışında inşaat sektöründe çalışmalarını sürdürmektedirler.

Bu şirketler, farklı inşaat projelerinde de işbirliği yapmaktadır. Şöyle ki; TOKİ tarafından açılmış hastane inşaatı ihalesini A A.Ş. ile B Ltd. Şti. birlikte üstlenmiştir. Bu farklı projeler arasında malzeme transferi gibi işlemler de gerçekleştirilmektedir.

Ankara kurum inşaatı ihalesinin ihale bedeli 101.949.000TL olup, sözleşme sabit fiyatlıdır (EK.2). Temel sözleşmeden anlaşılacağı üzere, sermaye 10.000TL’dir. Ortaklık payları ise Tablo 3.1’de verilmiştir.

Tablo 3.1 Şirketlerin Ortaklık Payları

Ortaklar	Ortaklık Payı
A A.Ş.	%40
B Ltd. Şti.	%40
C A.Ş.	%20

Sözleşmede, her ortağın bir oy hakkının mevcut olduğu ve kararların oy birliğiyle alınacağına karar verilmiştir. Ayrıca bu ortaklık ile T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi arasında yapılacak sözleşmenin konusuyla ilgili olarak yapılacak olan işlerin, taahhütlerin ve sözleşmeden doğan ve iş ortaklığından beklenen yükümlülüklerin yerine getirilmesinde ortakların müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Bu kurulan ve adı “iş ortaklığı” olan ortaklığın muhasebe standartlarına uygun olarak raporlanabilmesi için TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı açısından incelenmesi gerekmektedir. İlk olarak; anlaşmanın müşterek kontrol koşullarını sağlayıp sağlamadığı değerlendirilmeli, söz konusu anlaşma müşterek anlaşma ise ayrı araç yapısının mevcudiyeti, hukuki niteliği, sözleşme koşulları, diğer durum ve koşullar açısından incelenerek, müşterek faaliyet mi yoksa bir iş ortaklığı mı olduğu tespit edilmelidir.

3. Müşterek Anlaşmalar Standardı’na Göre Anlaşmanın Niteliğinin İncelenmesi

A, B ve C şirketleri arasındaki anlaşmanın müşterek anlaşma olup olmadığının belirlenmesi için müşterek kontrolün varlığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Müşterek kontrol unsuru değerlendirilirken, öncelikle birlikte kontrol sağlanıyor mu belirlenmelidir. Birlikte kontrol mevcutsa, kararların oybirliğiyle alındığı durumlarda müşterek kontrol bulunmaktadır.

Şekil 3.2 Müşterek Kontrol Unsurunun Değerlendirilmesi



A, B ve C şirketlerinin ortaklık paylarına bakıldığında, hiçbir tarafın tek başına kontrol yetkisinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla birlikte kontrol unsuru sağlanmıştır. Ayrıca temel sözleşmede (EK.1) kararların oy birliğiyle alındığına ilişkin bir hükmün bulunması da, sözleşmeye bağlı anlaşmada müşterek kontrolün mevcut olduğunu göstermektedir. Müşterek kontrol unsurunun sağlandığı bu anlaşma, bir müşterek anlaşmadır. Burada dikkate alınması gereken husus; B ve C şirketlerinin bir Holding bünyesinde olmalarıdır. Söz konusu Holding dolaylı olarak bu ortaklık üzerinde kontrol gücüne sahip olacaktır. Eğer kararların oybirliğiyle alınmasına karar verilmemiş olsaydı ve C ile B şirketleri arasında, kararların birlikte alınmasına yönelik sözleşmeye bağlı anlaşma imzalanmış olsaydı, ilk bakışta bu şirketlerin müşterek kontrol ettikleri bir anlaşma var gibi görünse de, bu iki şirketin tek bir yönetime dahil oldukları düşünüldüğünde, bu anlaşma üzerinde dolaylı olarak kontrolün bulunacağını söylemek doğru olacaktır. Ancak C ve B şirketlerinin toplam oy hakları %60 olsa da sözleşmedeki “kararların oy birliğiyle alınması” hükmüyle A A.Ş.’nin onayı olmadan karar alınamayacaktır. Bu da müşterek kontrolün varlığının göstergesidir.

Anlaşmanın müşterek anlaşma olduğu anlaşıldıktan sonra yapılması gereken, söz konusu müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı mı olduğuna karar verilmesidir.

3.1 Anlaşmanın Müşterek Faaliyet Olmasını Sağlayan Durumlar

Örnek müşterek anlaşma, müşterek faaliyet olarak sınıflandırılabilmesi için gerekli şartlar açısından alt başlıklarda incelenmiştir.

3.1.1 Müşterek Kontrol Unsuru

Örnek anlaşmada, birlikte kontrolün bulunması ve kararların oybirliğiyle alınması sebebiyle müşterek kontrol şartı sağlanmıştır. Anlaşma, müşterek kontrol edilmektedir. Zaten anlaşmanın, müşterek anlaşma olabilmesi için gerekli unsur müşterek kontrol unsurudur.

3.1.2 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunması / Bulunmaması

Ayrı aracın bulunmadığı müşterek anlaşmaların tümü (müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar) ve ayrı aracın bulunduğu müşterek anlaşmaların da bir kısmı (bazı müşterek kontrol edilen işletmeler) müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmaktadır. Ayrı araç ifadesinden kasıt tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın ayrı olarak tanımlanabilen finansal yapıdır. Dolayısıyla ayrı araç yapısı ticaret şirketi niteliğinde olabileceği gibi adi ortaklık niteliğinde de olabilir. Sınıflandırma yapılırken önemli olan husus ayrı aracın bulunup bulunmaması değil, anlaşma taraflarının hak ve yükümlülükleridir. Şöyle ki; bir müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet olarak sınıflandırılabilmesi için anlaşma taraflarının anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülükler sahibi olması gerekmektedir.

Örnek müşterek anlaşma adi ortaklık şeklinde yapılandırılmıştır. Borçlar Kanunu'na göre bir ortaklık kanunla düzenlenmiş diğer ortaklıkların (ticaret şirketleri) kendine özgü özelliklerine sahip olmadığı durumda, kanununun onsekizinci bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık olarak kabul edilecektir. Başka bir ifadeyle; bir ortaklık TTK'da düzenlenmiş ticaret şirketlerinin niteliklerini taşııyorsa, adi ortaklık olarak kabul edilecektir. Örnek müşterek anlaşma ticaret şirketlerinin niteliklerine sahip değildir. Ayrıca temel sözleşmede (EK.1) madde 11'de "sözleşmede düzenlenmeyen hususlar ile ilgili öncelikle BK'nın adi şirketlere ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, orada bir hüküm yoksa TTK'nın şirketlere ilişkin

hükümlerinin kıyas yoluyla uygulanacağı” belirtilmiştir. Dolayısıyla örnek müşterek anlaşma adi ortaklık şeklinde yapılandırılmıştır.

Örnek müşterek anlaşma Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ifade edilen unsurlara sahiptir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih etmiştir. Bu tip anlaşmalarda, ortaklığa ait vergi dairesinde ve SGK’da dosya bulunmaktadır. Çalışanların her türlü sosyal sorumlulukları ortaklık adına yatırılmaktadır. Ayrıca fatura defteri bulunmakta ve iş sahibinden elde edilen gelirler (hakedişler) ortaklık tarafından tahsil edilmektedir. Anlaşma tarafları, söz konusu iş için katlandığı maliyetleri ortaklığa fatura etmektedir. Ayrıca, ortaklık adına üçüncü kişilerle borç alacak ilişkisi kurulmaktadır. Faaliyetler sonucunda ortaya çıkan kar, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası net kar ortaklar arasında katılım payları oranında paylaşılmaktadır. Dolayısıyla örnek müşterek anlaşma Türk Hukuku’na uygun olarak kurulmuş bir kurum gibi işlem görmektedir. Bu bilgilere dayanılarak, örnek müşterek anlaşmanın ayrı araç yapısına sahip olduğu söylenebilir.

4369 sayılı kanununun 81. maddesiyle değişen 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren şekli ile adi ortaklığın vergi dairesinden kurumlar vergisi mükellefiyetini talep edenlerin “iş ortaklığı” olarak kabul edileceği ifade edilmiştir.

KVK’daki “iş ortaklığı” kavramı muhasebe standartları açısından bir anlam ifade etmemektedir. Şöyle ki; müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olarak sınıflandırılabilmesi için ayrı aracın varlığı, hukuki yapısı, sözleşme şartları, diğer durum ve koşullar incelenerek, anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.1.3 Anlaşma Taraflarının Müşterek Anlaşmanın Varlıkları Üzerinde Haklara, Borçları Üzerinde Yükümlülüklerine Sahip Olması

Anlaşmanın müşterek faaliyet olarak sınıflandırılabilmesi için bir diğer koşul anlaşma taraflarının anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülüklerine sahip olmasıdır. Bu hak ve yükümlülüklerin tespit edilmesi için ayrı aracın hukuki yapısının, sözleşme şartlarının, diğer durum ve koşulların incelenmesi gerekmektedir. Burada öncelikle “ayrı aracın hukuki yapısına göre ortakların hak ve yükümlülükleri nelerdir?” sorusu cevaplandırılmalıdır. Örnek müşterek anlaşmada ayrı aracın hukuki yapısı adi ortaklık niteliğindedir. Borçlar Kanunu’na göre adi ortaklıkta ortakların ortaklık borçlarına karşı sorumluluğu sınırsızdır. Ortaklığın sona ermesi üçüncü kişilere olan yükümlülüğü değiştirmemektedir. Ayrıca ülkemizde KVK’ya göre kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan

bir ortaklık olarak kurulmuş olan yapılarda (KVK'da iş ortaklığı olarak adlandırılmıştır) ortak kendi adına borçlanıp bu borçları iş ortaklığına fatura edebilmektedir. Bu durum üçüncü kişilerin alacakları için doğrudan ortaklara başvurabileceğini göstermektedir.

Müşterek faaliyetlerde anlaşma tarafları (ortaklar) ile ayrı araç birbirlerinden ayrı değildir. Ayrı aracın varlık ve borçları anlaşma taraflarının varlık ve borçlarıdır (TFRS-11 paragraf B24). Sözleşmeye bağlı anlaşma, müşterek anlaşma taraflarının varlıklar üzerindeki haklarını, borçlar üzerindeki yükümlülüklerini, maliyetleri ve gelirleri belirli bir oranda paylaşacaklarını belirlemektedir. Üçüncü taraflar alacakları için anlaşma taraflarına rücu etme hakkına sahiptirler (TFRS-11 paragraf B27). Ancak taraflar sözleşmeye bağlı anlaşma ile anlaşmanın yapılandırıldığı ayrı aracın hukuki şeklinin gerektirdiği hak ve yükümlülükleri değiştirebilir veya iptal edebilirler (TFRS-11 paragraf B26). Ayrı araç, hukuki yapısı açısından sorumlulukları sınırlandırılmış olan anonim şirket olması durumunda dahi sözleşmeye bağlı anlaşma koşulları ile anlaşma taraflarına anlaşmanın varlıklarına ve borçlarına yönelik ilave hak ve yükümlülükler yüklendiği durumlarda anlaşma müşterek faaliyet olarak sınıflandırılmaktadır (TFRS-11: Uygulama Örneği 4). Dolayısıyla bu aşamadan sonra “taraflar arasındaki sözleşmede ayrı aracın hukuki yapısına rağmen ortakların hak ve yükümlülüklerine yönelik bir düzenleme mevcut mudur?” sorusu sorulması gerekmektedir.

Örnek müşterek anlaşmada taraflar arasındaki sözleşmede (EK.1) sözleşme konusuyla ilgili olarak yapılacak işlerin, taahhütlerin ve sözleşmeden doğan ve “iş ortaklığı”ndan beklenen yükümlülüklerin yerine getirilmesinde ortakların müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, ortaklar anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülüklerle sahiptir.

Sözleşmeye bağlı anlaşmaya bakıldığında tarafların hak ve yükümlülükleri belirlenememiş olsaydı; diğer durum ve koşulların değerlendirilmesi gerekecekti. TFRS-11 B29-B33 paragraflarında açıklanan diğer durum ve koşullar anlaşma faaliyetlerinin devamlılığını sağlayan nakit akışlarının önemli ölçüde tek kaynağının anlaşma tarafları olup olmadığının değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Örnek müşterek anlaşmada ayrı aracın hukuki yapısı ve sözleşmeye bağlı anlaşma koşulları değerlendirilmiş, A, B ve C şirketlerinin anlaşmaya ilişkin varlıklar üzerinde haklara, borçlar üzerinde yükümlülüklerle sahip olduğu kanısına varılmıştır. Dolayısıyla Türk

Hukuku'na göre "iş ortaklığı" olarak adlandırılan örnek müşterek anlaşma, TMS/TFRS'ler açısından bir müşterek faaliyettir.

Örnek müşterek anlaşma her ne kadar bir müşterek faaliyet ise de, "neden iş ortaklığı değil?" sorusuna cevap bulabilmek ve anlaşmaya farklı bir açıdan bakabilmek için, örnek müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olmasını sağlayacak durumlar da ayrıca değerlendirilmiştir.

3.2 Anlaşmanın İş Ortaklığı Olmasını Sağlayan Durumlar

Örnek müşterek anlaşma, iş ortaklığı olarak sınıflandırılabilmesi için gerekli şartlar açısından alt başlıklarda incelenmiştir.

3.2.1 Müşterek Kontrol Unsuru

Örnek anlaşmada, birlikte kontrolün bulunması ve kararların oybirliğiyle alınması sebebiyle müşterek kontrol şartı sağlanmıştır. Müşterek kontrol unsuru anlaşmanın müşterek anlaşma olabilmesi için gereklidir. Müşterek kontrol hem müşterek faaliyetlerde hem de iş ortaklıklarında ortak özelliştir.

3.2.2 Ayır Bir Araç Yapısının Bulunması

Bir müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olarak sınıflandırılabilmesi için şartlardan biri ayrı araç yapısının bulunmasıdır. Ayır 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. Başka bir ifadeyle, iş ortaklığı yapısının varolabilmesi için müşterek kontrol edilen işletme yapısının bulunması gerekmektedir. Ancak her müşterek kontrol edilen işletme iş ortaklığı değildir. Hak ve yükümlülükler açısından müşterek faaliyet olarak sınıflandırılabilir.

Örnek müşterek anlaşmada ayrı araç yapısı mevcuttur. Ayır araç yapısının bulunması anlaşmanın iş ortaklığı olarak sınıflandırılması için yeterli olmadığı için ayrı aracın hukuki şekli, sözleşmeye bağlı anlaşma hükümleri ve gerekli olduğunda diğere durum ve koşullar incelenerek, anlaşma taraflarının hak ve yükümlülükleri tespit edilmelidir.

3.2.3 Anlaşma Taraflarının Müşterek Anlaşmanın Net Varlıkları Üzerinde Haklara Sahip Olması

Müşterek Anlaşmalar Standardı'na göre müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olabilmesi için ayrı aracın hukuki şekli anlaşma taraflarına anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklar vermelidir. Bu, ayrı aracın hukuki şeklinin veya sözleşme koşullarının anlaşma tarafları ile ayrı aracın ayrılmasını sağladığı durumlarda gerçekleşmektedir.

Örnek müşterek anlaşma adi ortaklık niteliğindedir. Ortakların varlık ve borçlar üzerinde hak ve yükümlülükleri bulunmaktadır. Hukuki şeklin anlaşma taraflarına verdiği hak ve yükümlülükler değerlendirildikten sonra sözleşmeye bağlı anlaşmanın bu hak ve yükümlülükler için düzenleme getirip getirmediği incelenmelidir. Çünkü sözleşmeye bağlı anlaşmayla sorumluluklar sınırlandırılabilir gibi, tarafların hak ve yükümlülüklerine ilişkin ilave düzenlemelerin de yapılması mümkündür.

TFRS-11, B27 paragrafında açıklandığı üzere, bir müşterek anlaşmanın iş ortaklığı olarak kabul edilmesi için sözleşmeye bağlı anlaşma hükümlerine göre anlaşmanın varlık ve borçları üzerinde hak ve yükümlülüklerin ayrı araca ait olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, iş ortaklığı durumunda müşterek anlaşmaya ilişkin varlık ve borçlar ayrı aracın varlık ve borçlarıdır. Anlaşma tarafları, anlaşma varlıkları üzerinde haklara ve borçları üzerinde yükümlülükler sahip değildir. 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 B27. paragraf).

Örnek müşterek anlaşmada, temel sözleşmede (EK.1) A, B ve C şirketlerinin müşterek ve müteselsil sorumluluğa sahip olduğunun belirtilmiştir. Bu ifade, anlaşmanın müşterek faaliyet olduğunun göstergesidir.

Ortakların anlaşma üzerindeki hak ve yükümlülüklerinin sınırlandırılmış olması durumunda, anlaşmanın iş ortaklığı olarak sınıflandırılabilmesi mümkün olacaktır. Sözleşmeye bağlı anlaşmayla tarafların hak ve yükümlülükleri belirlenemez ise diğer durum ve koşullar değerlendirilmelidir. Anlaşmanın iş ortaklığı olarak sınıflandırılması için gereken anlaşma faaliyetlerinin öncelikle ortaklara çıktı sağlamak için oluşturulmaması, anlaşma

taraflarının nakit akışlarının önemli ölçüde tek kaynağı olmamalarıdır (TFRS-11 Pragraf B30-B31).

Her ne kadar örnek müşterek anlaşma müşterek faaliyet ise de hem müşterek faaliyet hem de iş ortaklığı olarak kabul edildiği duruma göre ayrı ayrı çözümlenecektir. Böylece her iki yapının nasıl çalıştığı ve nasıl raporlandığı örneklendirilmiş olacaktır.

4. Müşterek Aracın ve Anlaşma Taraflarının Faaliyetlerine İlişkin Ön Veriler

Türk Hukuku'na (KVK) göre “iş ortaklığı” olarak adlandırılmış örnek müşterek anlaşmanın Ülkemizde Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre nasıl raporlandığının tespit edilmesi ve TMS/TFRS'lere göre müşterek faaliyet ve iş ortaklığı durumunda raporlama yönteminin örneklendirilmesi için müşterek aracın ve katılımcıların faaliyetlerine ilişkin finansal verilere bu başlıkta yer verilmiştir.

4.1 Müşterek Araca İlişkin Finansal Veriler

Örnek müşterek aracın 2012, 2013, 2014 ve işin bitim tarihi olan 31 Mart 2015 tarihlerine ait ülkemiz mevzuatına uygun (VUK, TDHP) hazırlanmış bilanço ve gelir tablosu kalemleri Tablo 3.2 ve Tablo 3.3'de verilmiştir.

Tablo 3.2 Müşterek Aracın Yıllara Göre VUK'a Uygun Bilanço Kalemleri

HESAPLAR	YILLAR	2012 Yılı	2013 Yılı	2014 Yılı	2015 Yılı (Geçici Kabul Tutanığı İmzalanmadan Önce)
Dönen Varlıklar					
100 Kasa Hesabı		1.000	1.000	2.000	-
102 Bankalar Hesabı		2.000	2.000	2.196.000	10.425.000
126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı		-	250.000	1.500.000	1.500.000
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		-	-	-	-
159 Verilen Şipariş Avansları Hesabı		-	136.000	1.500.000	-
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı		352.000	14.005.000	66.400.000	89.000.000
190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı		14.000	788.000	-	-
191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı		-	-	-	-
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı		-	224.000	2.054.000	2.100.000
196 Personel Avansları Hesabı		-	-	-	-
Duran Varlıklar					
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı		-	8.000	8.000	8.000
255 Demirbaşlar Hesabı		7.000	26.000	26.000	26.000
AKTİF TOPLAMI		376.000	15.440.000	73.686.000	103.059.000
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar					
320 Satıcılar Hesabı		40.000	2.414.000	500.000	-
326 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı		-	142.000	-	-
332 İştiraklere Borçlar Hesabı		245.000	5.221.000	4.365.000	1.000.000
335 Personele Borçlar Hesabı		56.000	87.000	95.000	-
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri		-	7.451.000	68.461.000	101.949.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		8.000	77.000	205.000	100.000
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı		17.000	38.000	50.000	-
391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı		-	-	-	-
Özkaynaklar					
500 Sermaye		10.000	10.000	10.000	10.000
PASİF TOPLAMI		376.000	15.440.000	73.686.000	103.059.000

Geçici kabul tutanağı onaylandıktan sonra söz konusu inşaat işine ilişkin gelir ve giderler sonuç hesaplarına yansıtılacaktır.

31.03.2015	622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI	89.000.000	89.000.000
	Maliyetlerin gelir tablosu hesabına devri.		
31.03.2015	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI 600 YURTİÇİ SATIŞLAR	101.949.000	101.949.000
	Hasılatların gelir tablosu hesabına devri.		

Dönem vergi karşılıkları da ayrıldıktan sonra net kar rakamına ulaşılmaktadır. Kayıtlar üzerinde açıklamak gerekirse;

31.03.2015	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI 622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	89.000.000	89.000.000
	Maliyet hesabının kapatılması.		
31.03.2015	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	101.949.000	101.949.000
	Gelir hesabının kapatılması.		
31.03.2015	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	12.949.000	10.359.200
	Net kar veya zararın kaydı.		
31.03.2015	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	2.589.800	2.589.800
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	2.589.800	2.589.800
31.03.2015	371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ	2.100.000	2.100.000
	193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	2.100.000	2.100.000

31.03.2015			
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI		2.589.800	
	371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ		2.100.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		489.800
31.03.2015			
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		10.359.200	
	590 DÖNEM NET KARI HESABI		10.359.200
Net kar veya zararın kaydı.			

İdare tarafından kesilen teminatlar da geri alınmıştır.

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından sonra A-B-C ortaklığının 31.03.2015 tarihli bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

A-B-C Ortaklığının 31.03.2015 Tarihli Bilançosu			
Aktif			Pasif
102 Banka	11.925.000	331 Ortaklara Borçlar	1.000.000
-		360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	589.800
-		-	
Duran Varlıklar	34.000	500 Sermaye	10.000
-		590 Dönem Net Karı	10.359.200
AKTİF TOPLAMI	11.959.000	PASİF TOPLAMI	11.959.000

Örnek müşterek anlaşmanın 2012-2015 yıllarına ait VUK'a uygun gelir tablosu rakamları Tablo 3.3'de verilmiştir.

Tablo 3.3 Müşterek Aracın Yıllara Göre VUK'a Uygun Gelir Tablosu Kalemleri

YILLAR	2012 Yılı	2013 Yılı	2014 Yılı	2015 Yılı
HESAPLAR				
Satış Gelirleri	-	-	-	101.949.000
Satışların Maliyeti	-	-	-	(89.000.000)
BRÜT KAR	-	-	-	12.949.000
Kurumlar Vergisi (%20)	-	-	-	(2.589.800)
NET KAR (Vergi Sonrası Kar)	-	-	-	10.359.200

İş sonunda kesinleşen kar, sermaye ve varlıklar ortaklar arasında paylaşılacaktır.

590 DÖNEM NET KARI	/	10.359.200	
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR HESABI			10.359.200
332.01 A A.Ş. (%40)	4.143.680		
332.02 B Ltd.Şti (%40)	4.143.680		
332.03 C A.Ş. (%20)	2.071.840		
Karın ortaklık payına göre cari hesaplara aktarılması.			
500 SERMAYE HESABI	/	10.000	
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR HESABI			10.000
332.01 A A.Ş. (%40)	4.000		
332.02 B Ltd.Şti (%40)	4.000		
332.03 C A.Ş. (%20)	2.000		
Sermayenin ortaklık payına göre cari hesaplara aktarılması.			

Bilançonun aktifinde bulunan varlıklar ile 332 İştiraklere Borçlar hesabı karşılaştırılarak kapatılmaktadır. 332 no'lu hesabın durumu şöyledir:

332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR HESABI

..	..
..	..
	1.000.000
	10.359.200
	10.000
	11.369.200

Yukarıdaki hesabın 1.000.000 TL'lik tutarının %60'ı B ortağına, %40'ı C ortağına olan borcu göstermektedir.

/			
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR HESABI		11.369.200	
332.01 A A.Ş.	4.147.680		
332.02 B Ltd.Şti.	4.747.680		
332.03 C A.Ş.	2.473.840		
İLGİLİ VARLIK HESABI			11.369.200
Sermayenin ortaklık payına göre cari hesaplara aktarılması.			
A A.Ş.	(4.143.680+4.000)	= 4.147.680	
B Ltd.Şti.	(600.000+4.143.680+4.000)	= 4.747.680	
C A.Ş.	(400.000+2.071.840+2.000)	= 2.473.840	

A, B ve C şirketleri müşterek aracın iştirakleri değil ortaklarıdır. Dolayısıyla “332 İştiraklere Borçlar Hesabı”nın yerine, “331 Ortaklara Borçlar Hesabı”nın kullanımı daha doğru olacaktır.

4.2 Müşterek Anlaşma Taraflarının Faaliyetlerine İlişkin Finansal Veriler

Ülkemiz muhasebe sistemine göre ayrı bir işletme yapısı bulunmaksızın müşterek iş yapmak amacıyla işbirliğine yönelen şirketler söz konusu işle ilgili gelir ve giderlerini ayrı ayrı muhasebeleştirilebileceği gibi gelir ve giderler tek bir taraf üzerinden kayda alınarak iş bitiminde kar/zarar anlaşma tarafları arasında paylaştırılabilmektedir. Ayrıca anlaşma tarafları ortak bir hesap üzerinden de bu işle ilgili gelir ve giderlerini izleyebilmektedir. İş tamamlandığında hesaplar birbirleriyle karşılaştırılarak kar/zarar belirlenmekte ve hesaplar kapatılmaktadır. Ayrı bir araç yapısının bulunduğu müşterek iş yapma şekillerinde ise anlaşma taraflarının yatırımları özkaynak yatırımı olarak mali duran varlıklar grubunda raporlanmaktadır. Ayrı araç ve ortaklar arasında yapılan finansal işlemlere yönelik olarak ise borç-alacak ilişkisi doğmaktadır.

Yıllara göre örnek müşterek anlaşmaya ilişkin faaliyetler şöyledir:

1. 2012 Yılı Finansal Verileri: Müşterek araç adına çalışan personele ait 272.000TL’lik işçi ücret ve gideri doğmuş, bunun 191.000TL’lik kısmı A şirketince ortaklığın banka hesabına havale edilmiştir. Ayrıca A şirketi tarafından müşterek araç adına satıcılara borçlanılarak alınmış olan 40.000TL’lik inşaat demiri ve A şirketinin kendi deposundaki 40.000TL’lik malzemesi inşaat faaliyetlerinde kullanılmıştır. KDV bedelleri A şirketince banka aracılığıyla havale edilmiştir. A şirketinin kurum inşaatına yönelik malzeme gideri müşterek araca fatura edilmiştir.
2. 2013 Yılı Finansal Verileri: Müşterek araç adına çalışan işçilere 1.500.000TL’lik işçi ücret ve gideri doğmuştur. 11.750.000TL tutarında ilk madde ve malzeme kurum

inşaatında kullanılmıştır. İnşaat malzemesinin bir kısmı müşterek araç adına satıcılardan alınmış olup, borcun 2.414.000TL'si henüz ödenmemiştir. Kalan kısmı ise A şirketi tarafından müşterek araca gönderilmiştir. A şirketinin inşaat işlerinde kullandığı iş makinelerine ait kira gideri 150.000TL'dir. Faaliyetler esnasında müşterek araç adına 150.000TL elektrik-su gideri, 103.000TL'lik sigorta gideri doğmuş ve A şirketi tarafından müşterek aracın banka hesabı havale edilmiştir. Aynı şekilde, geçen yıldan ödenmemiş olan 81.000TL'lik işçi ücret ve giderleri ile 40.000TL'lik satıcılara borçlar, ödenmek üzere A şirketince müşterek aracın banka hesabına havale edilmiştir. Bu döneme ait işçi ücret ve giderlerinin 202.000 TL'lik kısmı da henüz ödenmemiştir. İşçi ücret ve giderlerinin kalan kısmı ise A şirketi tarafından müşterek araca gönderilmiştir. A şirketi tarafından müşterek araç adına 136.000TL sipariş avansı verilmiştir. Müşterek araç adına çalıştırılan taşeron firmalara yapılan hakediş ödemeleri üzerinden 142.000TL teminat alınmıştır. İnşaat malzemelerine ilişkin kdv bedelleri (2.115.000TL) de A şirketi tarafından müşterek aracın banka hesabına havale edilmiştir. A şirketi bünyesinde kurum inşaatına yönelik olarak doğan tüm gider ve harcamalar müşterek araca fatura edilmiştir. Dönem içerisinde A şirketine müşterek araçtan toplam 8.433.000TL'lik borç ödemesi yapılmıştır.

3. 2014 Yılı Finansal Verileri: Bu yıl, geçen yıl ödenmemiş olan 202.000TL işçi ücret ve gideri ile 2.414.000TL satıcılara borç ödenmek üzere A şirketi tarafından müşterek aracın banka hesabına havale edilmiştir. Müşterek araç adına inşaat işinde kullanılmak üzere iş makinesi kiralanmış, 240.000TL kira bedeli A şirketi tarafından müşterek aracın banka hesabına havale edilmiştir. Ayrıca kurum inşaatının genel giderlerinden 180.000TL'lik kısmının ödenmesi için A şirketi müşterek araca banka havalesi yapmıştır. A Şirketi, kurum inşaatında çalıştırdığı kendi personeline 7.175.000TL ödemiştir. Faaliyetler sürdürülürken 14.000.000TL'lik (geçen yılki sipariş avansı dahil) malzeme kurum inşaatında kullanılmıştır. Bu malzemenin bir kısmı müşterek araç adına satıcılara borçlanarak alırken, bir kısmı A şirketinin kendi adına borçlanarak aldığı malzemelerden oluşmaktadır. İnşaat malzemelerine ilişkin kdv bedelleri de 2.520.000TL olup, A şirketi tarafından ödenmiştir. A şirketi bünyesinde kurum inşaatına yönelik olarak doğan tüm gider ve harcamalar müşterek araca fatura edilmiştir. Dönem içerisinde A şirketine olan borçların 29.184.000TL'si ödenmiştir. B şirketi, müşterek araç adına alınan 15.000.000TL tutarlı malzemeyi kurum inşaatında kullanmıştır. İnşaat malzemelerine ilişkin kdv bedeli 2.700.000TL'de B şirketi tarafından müşterek aracın banka hesabına havale edilmiştir. Şirket, müşterek araç

adına 130.000 TL sigorta, 150.000TL elektrik su giderini ödemiştir. Ayrıca 370.000 TL kira, 3.000.000TL personel giderine katlanmış, kurum inşaatı genel giderlerinden kendisine düşen 150.000TL'lik kısmı B şirketince müşterek araca havale etmiştir. Yine B şirketince müşterek araç adına çalışan taşeron şirkete 7.217.000TL ödenmiştir. Müşterek araç adına kiralanın makineye ait 180.000TL kira bedeli B şirketi tarafından ödenmiştir. 2014 yılında B şirketi bünyesinde kurum inşaatına yönelik olarak doğan tüm gider ve harcamalar müşterek araca fatura edilmiştir. Dönem içerisinde B şirketine olan borçların 27.241.080TL'lik kısmı ödenmiştir. C şirketi, müşterek araç adına çalışan personele ait 1.200.000TL işçi ücret ve giderinin 975.000TL'lik kısmını müşterek araca havale etmiştir. C şirketinin kurum inşaatında kullandığı iş makinelerine ait amortisman tutarı 250.000TL'dir. C şirketi kurum inşaatının genel giderlerinden 200.000TL'sini müşterek araca havale etmiştir. Buna ilave olarak, 300.000TL elektrik-su, 100.000 TL sigorta giderini ödemiştir. Mimari ve mühendislik taşeron şirketine 278.000TL C şirketince havale edilmiştir. İnşaat demiri ve malzemesi almak için müşterek araç adına 1.500.000TL sipariş avansı C şirketince verilmiştir. Ayrıca kurum inşaatında çalıştırılan taşeron inşaat firmasına 2.275.000TL borç doğmuş, bunun 1.775.000TL'si C şirketi tarafından ödenmiştir. C şirketi bünyesinde kurum inşaatına yönelik olarak doğan tüm gider ve harcamalar müşterek araca fatura edilmiştir. 2014 yılında C şirketine olan borçların 5.300.000TL'si ödenmiştir.

4. 2015 Yılı Finansal Verileri: A şirketine olan 2.631.080TL'lik borç ödenmiştir. B şirketi, müşterek araç adına kiralanın taşıt ve iş makinelerine ait 450.000TL'lik kira bedelini ödemiştir. 100.000TL elektrik-su gideri ve işçilere 1.000.000TL maaş ödemesi B şirketince havale edilmiştir. Ayrıca bilişim sistemleri ve iç mimari için taşeron firmaya 7.853.000TL'lik ödeme B şirketi tarafından yapılmıştır. B şirketi bünyesinde kurum inşaatına yönelik olarak doğan tüm gider ve harcamalar müşterek araca fatura edilmiş, bunun 10.458.920TL'si müşterek araçtan tahsil edilmiştir. C şirketi faaliyetlerinde müşterek araç adına alınan 7.057.000TL'lik (1.500.000TL'lik sipariş avansı dahil) malzemeyi kullanmıştır. Müşterek araç adına çalışan personele ait 500.000TL'lik işçi ücret ve gideri banka aracılığıyla havale edilmiştir. Yine geçen yılın 225.000TL'lik personel giderleri müşterek aracın banka hesabına C şirketi tarafından havale edilmiştir. Ayrıca inşaatta çalıştırılan taşeron firmaya 5.640.000TL ödenmiştir. C şirketi bünyesinde kurum inşaatına yönelik olarak doğan tüm gider ve harcamalar müşterek araca fatura edilmiş ve 11.600.000TL'si müşterek araçtan tahsil edilmiştir.

2012 yılında müşterek anlaşma kurulduğunda şirketler sermaye paylarına göre aşağıdaki kaydı yapmışlardır:

242 İŞTİRAKLER HESABI A şirketinin kaydı.	/	102 BANKA HESABI	4.000	4.000
--	---	------------------	-------	-------

Şirketlerin kurum inşaatına yönelik finansal işlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi gereklerine göre hem A şirketi hem de müşterek araç açısından muhasebeleştirilmesi aşağıda örneklendirilmiştir. Tekrardan kaçınmak için sadece 2012 yılının muhasebe kayıtları verilmiştir.

2012 yılında A şirketi, 272.000TL'lik işçi ücret ve giderinin 191.000TL'lik kısmını müşterek araca havale ettiğinde A şirketinin muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR HESABI İşçi ücret ve giderlerinin ortaklığa havale edilmesi kaydı.	/	102 BANKA HESABI	191.000	191.000
---	---	------------------	---------	---------

A şirketi, kendi deposundaki malzemeyi kurum inşaatına göndermiştir. Ülkemizde anlaşma tarafları kendi mülkiyetindeki varlığı müşterek araca gönderdiklerinde kendi muhasebe sistemlerinde bu işlemi satış olarak göstermektedirler. Satış işlemi ise aşağıdaki gibi kaydedilmektedir:

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR HESABI İlk madde ve malzemenin ortaklığa gönderilmesi kaydı.	/	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 391 HESAPLANAN KDV HES.	47.000	40.000 7.000
---	---	--	--------	-----------------

Müşterek araç adına alınan inşaat demirinin kdv'si A şirketi tarafından ödenmiştir. Bu tutar A şirketince müşterek araca banka havalesi şeklinde gösterilmiştir.

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR HESABI Kdv bedelinin havale edilmesi kaydı.	/	102 BANKA HESABI	7.000	7.000
--	---	------------------	-------	-------

A şirketinin kayıtlarına karşılık müşterek aracın muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	272.000	
740.02 İşçi Ücret ve Giderleri		
335 PERSONELE BORÇLAR HESABI		143.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		35.000
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI		94.000
İşçi ücret ve giderleri doğduğunda yapılacak kayıt.		
102 BANKA HESABI	191.000	
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR HESABI		191.000
332.01 A Şirketi		
A şirketinden gelen havale kaydı.		

A şirketi tarafından gelen havale üzerine ücret ödemelerinin yapılması;

335 PERSONELE BORÇLAR HESABI	87.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	27.000	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	77.000	
102 BANKA HESABI		191.000
İşçi ücret ve giderlerinin ödenmesi kaydı.		

Müşterek araç adına satıcılara borçlanarak malzeme satın alındığında;

102 BANKA HESABI	7.000	
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR HESABI		7.000
332.01 A Şirketi		
A şirketinden havale alınması kaydı.		
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	40.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	7.000	
320 SATICILAR HESABI		40.000
102 BANKA HESABI		7.000
İnşaat demiri ve malzemenin alış kaydı.		

A şirketi tarafından satış gösterilen malzeme için müşterek araç tarafından alış kaydı yapılacaktır:

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	40.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	7.000	
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR		47.000
332.01 A Şirketi		
İnşaat demiri ve malzemesinin alış kaydı.		

İlk madde ve malzeme maliyete dönüştüğünde ise müşterek araç tarafından yapılan kayıt şöyle olacaktır:

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	80.000	
740.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri		
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		80.000
İlk madde ve malzemenin maliyete dönüşmesi kaydı.		

Müşterek aracın ve her şirketin kendi muhasebe sisteminde 2013, 2014 ve 2015 yılı kayıtları da benzer şekilde yapılmaktadır.

Muhasebe kayıtlarından da anlaşılacağı gibi, ülkemizde KVK'ndaki unsurları taşıyan ve "iş ortaklığı" olarak adlandırılan müşterek anlaşmalarda maliyet müşterek araç bünyesinde hesaplanmakta, anlaşma taraflarıyla müşterek araç arasında sadece alacak ve borç ilişkisine girilmektedir. İş sona erdiğinde ise kurumlar vergisi kesintisi yapıldıktan sonra net kar ortaklar arasında paylaştırılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde ifade edildiği üzere; iş ortaklıklarından (burada sözü edilen iş ortaklığı KVK'ndaki koşullara sahip ve kurumlar vergisi mükellefiyetini kabul eden adi ortaklıklar) elde edilen kazançlar tam mükellef kurumlar tarafından iştirak kazancı olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla kar tutarı, işin tamamlandığı 2015 yılında kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra A, B ve C şirketlerinin ortaklık payı oranında paylaştırılacak ve bu şirketlerin gelir tablolarında iştirak kazancı olarak raporlanacaktır.

Yıllara göre A, B ve C şirketlerinin Vergi Usul Kanunu'na ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne uygun finansal tablolarında örnek müşterek anlaşmanın nasıl raporlandığı Tablo 3.4 ve Tablo 3.5'de verilmiştir.

Tablo 3.4 Şirketlerin Yıllara Göre VUK'a Uygun Bilançosunda Müşterek Aracın Raporlanması

YILLAR - ŞİRKETLER HESAPLAR	2012			2013			2014			2015		
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
132 İştiraklerden	245.000	-	-	5.221.000	-	-	2.631.080	1.655.920	78.000	-	600.000	400.000
Alacaklar Hesabı	4.000	4.000	2.000	4.000	4.000	2.000	4.000	4.000	2.000	4.000	4.000	2.000
242 İştirakler Hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
332 İştiraklere Borçlar Hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Tablo 3.5 Şirketlerin Yıllara Göre VUK'a Uygun Gelir Tablosunda Müşterek Araçtan Karın Raporlanması

YILLAR - ŞİRKETLER	2012			2013			2014			2015		
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri Hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4.143.680	4.143.680	2.071.840

A, B ve C şirketlerinin bu faaliyeti iştirak yatırımı olmadığı için iştirakler hesabında raporlanması doğru bir uygulama değildir.

5. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Raporlama

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın çevirisi niteliğindeki Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na göre finansal tablo yayınlaması gereken işletmeler, ülkemizde cari uygulamadaki yasal kayıtlar üzerinde bazı düzeltmeler yapmak durumundadır.

Örneğimizdeki A, B ve C şirketleri, kamuya hesap verme zorunluluğu bulunan grup şirketlerinin bünyesindedir. Dolayısıyla TMS/TFRS'lere uygun şekilde raporlama yapması gerekmektedir.

Örneğimizde, asıl amaç müşterek faaliyetlerin ve iş ortaklıklarının nasıl raporlandığını açıklamak olduğu için vergi kanunlarıyla uyumlu ülkemiz muhasebe sistemine göre hesaplanan amortisman gideri ile TMS-TFRS'ye uygun olarak hesaplanan amortisman giderlerinin aynı olduğu varsayılmış, ayrıca diğer standart hükümleri uygulama kapsamı dışında tutulmuştur. Amaca yönelik olarak; TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı, ilişkili standartlar (TMS-27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar) ve örnek müşterek anlaşmanın inşaat işine yönelik olması nedeniyle TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı dikkate alınmıştır.

Örnek finansal tabloların TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı'na uyumlaştırılması için düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı müşterek anlaşmalarda payı olan tarafların finansal raporlama ilkelerini düzenlemektedir. Dolayısıyla örnek müşterek aracın ve müşterek anlaşma taraflarının standartlara uygun muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları alt başlıklarda örneklendirilmeye çalışılmıştır.

5.1 Müşterek Aracın Finansal Tablolarının TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı'na Göre Düzenlenmesi

Müşterek aracın ülkemiz muhasebe sistemine göre hazırlanmış finansal tablolarındaki inşaat muhasebesine ilişkin hesapların muhasebe standartlarına uygun duruma getirilebilmesi için bazı düzeltme kayıtlarının yapılmasına ihtiyaç vardır.

TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı'nda dönemsellik 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. Yıllara göre yapılması gereken düzeltme kayıtları bu başlık altında verilmiştir.

İlk olarak, inşaat işinin 2012 yılı sonundaki tamamlanma yüzdesi tespit edilmelidir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde inşaatın toplam maliyetinin güvenilir olarak tahmin edilmesi gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda inşaatın toplam maliyeti güvenilir olarak tahmin edilemeyebilir. Özellikle sözleşmelerin başlangıç aşamalarında, sözleşme sonucuna ilişkin güvenilir tahminlerde bulunulamaması genel bir durumdur. Hakediş gelirleri genellikle inşaat işinin tamamlanma oranının göstergesi olmasa da (Örten vd.2013:131-32), 2012 yılı sonunda kurum inşaatının toplam maliyetinin güvenilir olarak tahmin edilemediği ve bazı ek maliyetlerin gerçekleşmesi beklendiği göz önüne alındığında, hakediş faturalarından yola çıkılarak bir tamamlanma oranına ulaşılmasının yararlı olacağı düşünülmüştür.

2012 yılına ait maliyet kaydı yapılmış olsa da, hakediş bulunmamaktadır. Ancak katlanılan maliyetlerin tahsil edilmesi konusunda da hiçbir şüphe yoktur. Dolayısıyla katlanılan maliyet kadar gelir yazılmasına karar verilmiştir.

Katlanılan maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım kadar gelir kaydedilmesi nedeniyle, kar rakamı da tahakkuk ettirilememektedir (Örten vd.2013:132).

31.12.2012			
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	352.000		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI		352.000	
170.01 Ankara Kurum Binası			
2012 maliyet kaydı.			
31.12.2012			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	352.000		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		352.000	
2012 yılına ait fiili maliyetler kadar gelir kaydı.			

2012 yılı sonu itibariyle hakediş faturası bulunmamaktadır. Yasal kayıtlarda 350 no'lu hesaba ilişkin bir işlem bulunmadığı için herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur.

Katlanılan maliyetler kadar gelir kaydedildiği için 2012 yılına ait gelir tablosunda kar rakamı bulunmamaktadır. Kar rakamına ulaşılabilmesi nedeniyle ertelenmiş vergi yükümlülüğüne ilişkin bir kayıt da yapılmayacaktır.

2013 yılı sonunda yine toplam maliyet tahmin edilememektedir. Hakediş faturalarına dayanılarak bir tamamlanma oranına ulaşılmaya çalışılacaktır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi: En Son Toplam Hakediş Tutarı / Hizmet Bedeli

05.12.2013 → 7.451.000/101.949.000 ≅ %7,3

04.01.2014 → 9.402.000/101.949.000 ≅ %9,2

5 Aralık 2013’de 6. hakediş tutarıyla beraber en son toplam hakediş tutarının toplam ihale bedeline oranı %7.3 iken, 4 Ocak 2014 tarihinde 7. hakediş faturası kesilmiş ve bu oran %9,2’ye yükselmiştir. Hakediş faturası işlemlerinin bir kaç gün sürdüğü düşünüldüğünde, 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle tamamlanma yüzdesi oranı %9,2 olarak kabul edilebilir. Ancak, bu oran inşaatın tamamlanma yüzdesi olarak kabul edilebilmesi açısından toplam ihale bedeline oranla oldukça düşüktür. Dolayısıyla 2013 yılında da toplam maliyetin güvenilir olarak öngörülememesi ve katlanılan maliyetlerin geri kazanılmasına ilişkin herhangi bir şüphenin bulunmaması sebebiyle gerçekleşen maliyet tutarı kadar gelir yazılmasının uygun olacağına karar verilmiştir.

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	14.005.000
2012 Yılı Maliyetleri	(352.000)
Dönem Maliyeti	13.653.000

Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabının dönem içi hareketleri incelendiğinde, 1 Ocak 2013 tarihinde 352.000TL’nin önceki dönemden devir olduğu görülmektedir. 31 Aralık 2013’de yasal kayıtları standartlara uyumlu hale getirmek için, yasal kayıtlar geçmiş yılın düzeltilmesi de dahil olacak şekilde tekrar düzeltilmelidir.

31.12.2013			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		352.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT v ONARIM MALİYETLERİ HESABI			352.000
170.01 Ankara Kurum Binası			
Bir önceki yılın düzeltmelerinin bu yıla aktarılması kaydı.			
31.12.2013			
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		13.653.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI			13.653.000
170.01 Ankara Kurum Binası			
Bu yıla ait giderlerin hizmet maliyeti olarak kaydı.			

31.12.2013		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	13.653.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		13.653.000
Bu yıla ait fiili maliyetler kadar gelir kaydı.		
31.12.2013		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞ. HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	7.451.000	
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası)		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR		7.451.000
Hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi		

Tamamlanma oranı güvenilir olarak tahmin edilemediği için, gerçekleşen maliyet kadar hasılat kaydedilmiştir. Bu nedenle kar/zarar bulunmamaktadır. Kar rakamına ulaşılabilmesi nedeniyle ertelenmiş vergi yükümlülüğüne ilişkin de bir kayıt yapılmayacaktır. Ancak bu tahminler hesap dönemi sonlarında tekrar gözlemlenmelidir. Eğer tahminlere ilişkin bir değişiklik varsa ve sonuç güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa, tamamlanma oranına göre raporlama yapılmalıdır.

2014 yılı sonunda müşterek aracın Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre düzenlenmiş olan bilançosunda 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 66.400.000TL, 350 Yıllara Yaygın Onarım ve İnşaat Hakediş Bedelleri ise 68.461.000TL'dir. Burada yapılması gereken, 2014 yılına ait gelir ve giderlerin tespit edilmesidir.

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	66.400.000
2013 Yılı Maliyeti	(13.653.000)
2012 Yılı Maliyeti	<u>(352.000)</u>
Dönem Maliyeti	52.395.000

2014 yılındaki incelemeler sonunda, bina inşaatının toplam maliyetinin 87.000.000TL olacağı güvenilir olarak tahmin edilmiştir.

Tamamlanma Yüzdesi: $66.400.000 / 87.000.000 = \%76$

Toplam Hasılat Tutarı: 101.949.000 *%76	77.481.240
2013 Yılı Geliri	(13.653.000)
2012 Yılı Geliri	<u>(352.000)</u>
Dönem Geliri	63.476.240

Müşterek aracın düzeltme kayıtları şöyle olacaktır;

31.12.2014		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	6.554.000	
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	7.451.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI		14.005.000
170.01 Ankara Kurum Binası		
Bir önceki yılın düzeltmelerinin bu yıla aktarılması.		
31.12.2014		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	52.395.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI		52.395.000
170.01 Ankara Kurum Binası		
Bu yıla ait giderlerin hizmet maliyeti olarak kaydı.		
31.12.2014		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	63.476.240	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		63.476.240
Bu yıla ait gelir kaydı.		
31.12.2014		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	61.010.000	
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası)		
185 DEV. EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		61.010.000
Tahsil edilen hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi		

Dönem Karı Hesabı

600 Yurt İçi Satışlar Hesabı	63.476.240
622 Hizmet Üretim Maliyeti	52.395.000
Brüt Kar	11.081.240
Vergi	(2.216.248)
Net Kar	8.864.992

VUK'a göre vergiye tabi olmayan kar niteliğinde olan dönem karı ertelenmiş vergi etkisi oluşturmaktadır.

31.12.2014		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜKLÜK KARŞILIKLARI HESABI	2.216.248	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		2.216.248
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydı. (11.081.240 %20 = 2.216.248)		

2015 yılı Mart ayı sonunda inşaat işi sona ermiştir. Müşterek aracın Tekdüzen Muhasebe Sitemine göre düzenlenmiş olan bilançosunda 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 89.000.000TL, 350 Yıllara Yaygın Onarım ve İnşaat Hakediş Bedelleri ise 101.949.000TL'ye ulaşmıştır.

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	89.000.000
2014 Yılı Maliyeti	(52.395.000)
2013 Yılı Maliyeti	(13.653.000)
2012 Yılı Maliyeti	(352.000)
Dönem Maliyeti	22.600.000
Tamamlanma Yüzdesi: $89.000.000 / 89.000.000 = \%100$	
Toplam Hasılat Tutarı : 101.949.000 *%100	101.949.000
2014 Yılı Geliri	(63.476.240)
2013 Yılı Geliri	(13.653.000)
2012 Yılı Geliri	(352.000)
Dönem Geliri	24.467.760

Mart 2015'de inşaat işi tamamlandığı için 170 ve 350 no'lu hesaplarda herhangi bir tutar bulunmamaktadır. 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı 622 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına devredilmiş durumdadır. 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabı ise 600 Yurt İçi Satışlar hesabına aktarılmıştır. Bu tutarlar 4 yıla ait gelir ve giderlerdir. Dolayısıyla ters kayıtlarla kapatılarak, dönemsellik ilkesi gereği sadece 2015 yılının gelir ve gideri 2015 yılıyla ilişkilendirilecektir.

31.03.2015		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	68.461.000	
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	9.020.240	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HES.		66.400.000
170.01 Ankara Kurum Binası 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		2.216.248
570 GEÇMİŞ YIL KARI HESABI		8.864.992
Önceki yıl düzeltmelerinin bu yıla aktarılması.		
31.03.2015		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	101.949.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ HESAB		101.949.000
Yapılan gelir kaydının iptal edilmesi.		
31.03.2015		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI	89.000.000	
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		89.000.000
Yapılan maliyet kaydının iptal edilmesi.		
31.03.2015		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	24.467.760	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		24.467.760
Bu yıla ait gelir kaydı.		
31.03.2015		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	22.600.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI		22.600.000
Bu yıla ait maliyet kaydı.		
31.03.2015		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	33.488.000	
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası)		
185 DEV. EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		33.488.000
Tahsil edilen hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi.		

Dönem Karı Hesabı

600 Yurt İçi Satışlar	24.467.760
622 Hizmet Üretim Maliyeti (22.600.000)	
Dönem Karı	1.867.760
Vergi (%20)	(373.552)
Net Kar	1.494.208

İş tamamlandığı için ertelenmiş vergi yükümlülükleri vergi karşılığı hesabına aktarılacaktır.

31.12.2015		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜKLÜK KARŞILIKLARI HESABI	2.216.248
Ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin devri.	/	2.216.248

İnşaat Muhasebesi Standardı'na göre yapılan düzeltmelerden sonra, müşterek aracın inşaat maliyeti ve hasılatı için kullanılan hesap kalemleri dikkate alınarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Standartları arasındaki raporlama farklılıkları Tablo 3.6'da verilmiştir.

Tablo 3.6 Müşterek Aracın Finansal Tablo Kalemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı Açısından Karşılaştırılması

Hesap Kalemlerinin Kalanları	2012 Yılı		2013 Yılı		2014 Yılı		2015 Yılı	
	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	352.000	-	14.005.000	-	66.400.000	-	-	-
185 Devam Eden İnşaat İşlerinden Alacaklar	-	352.000	-	6.554.000	-	9.020.240	-	-
350 Yıllara Yaygın Onarım ve İnşaat Hakediş Bedelleri	-	-	7.451.000	-	68.461.000	-	-	-
600 Yurt İçi Satışlar	-	352.000	-	13.653.000	-	63.476.240	101.949.000	24.467.760
622 Hizmet Üretim Maliyeti	-	352.000	-	13.653.000	-	52.395.000	89.000.000	22.600.000
590 Dönem Net Karı	-	0	-	0	-	8.864.992	10.359.200	1.494.208
570 Geçmiş Yıl Karı	-	0	-	0	-	0	-	8.864.992
691 Dönen Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	-	0	-	0	-	2.216.248	2.589.800	373.552
484 Ertelelenmiş Vergi Yükümlülükleri	-	0	-	0	-	2.216.248	-	-

Tablo 3.6’da görüldüğü üzere, standart ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında inşaat işine ait gelir ve giderlerin raporlanması açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Standarda göre muhasebenin dönemsellik ilkesine uygun raporlama yapılmaktadır. Her dönemin gelir ve giderleri ilgili olduğu dönem ile ilişkilendirilmekte, varsa ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınmaktadır. Ülkemiz mevzuatında ise inşaat işine ait maliyetler bilançoda varlık olarak, gelirler ise kaynak olarak raporlanmaktadır. Kar, iş tamamlandığında hesap edilerek, işin tamamlandığı yılın karı olarak kabul edilmekte ve vergi yükümlülüğü hesaplanmaktadır.

5.2 Müşterek Anlaşma Müşterek Faaliyet Olarak Kabul Edildiğinde Müşterek Anlaşma Taraflarının Muhasebesi ve Finansal Raporlaması

Müşterek faaliyetler; müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve bazı müşterek kontrol edilen işletmelerden oluşmaktadır. Dolayısıyla müşterek faaliyet anlaşmaları iki farklı yapıda kurulabilir:

1. Müşterek anlaşma taraflarının söz konusu faaliyete ilişkin görevleri belirlenmiştir. Anlaşma taraflarının her biri kendi adına borçlanmakta, faaliyetlerin yürütülmesinde kendi varlıklarını kullanmaktadır. Müşterek faaliyette kullandığı varlıklarını ve yükümlülüklerini kendi hesaplarında muhasebeleştirmektedir. Müşterek faaliyete ilişkin ortak gelirler ve giderler varsa, anlaşmada belirlenen orana göre katılımcılar arasında paylaştırılmaktadır. Bu tip müşterek faaliyetler; müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıklar şeklindeki müşterek anlaşmalardır. Ayrı bir işletme yapısı bulunmamaktadır.
2. Müşterek faaliyet katılımcıları gelir ve giderlerin yanı sıra varlık ve borçlara ilişkin hak ve yükümlülüklerini de paylaşmaktadır. Başka bir ifadeyle, müşterek kullanılan varlıklar söz konusudur. Bu tip müşterek anlaşmalar ayrı bir araç yapısı bulunan ve tarafların anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülüklerle sahip olduğu müşterek kontrol edilen işletmeler şeklindedir.

Her ne kadar örnek müşterek anlaşma ayrı bir araç yapısının bulunduğu müşterek faaliyet yapısında olsa da her iki durumu da örneklendirebilmek amacıyla ayrı araç yapısının bulunduğu ve bulunmadığı duruma göre müşterek faaliyetin raporlanması ayrı başlıklarda incelenmiştir.

5.2.1 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunduğu Durumda Müşterek Faaliyetlerin Raporlanması

TFRS-11, müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıkları müşterek faaliyet olarak sınıflandırarak, muhasebeleştirme esaslarını açıklamaktadır. TFRS-11 kapsamında müşterek kontrol edilen işletme şeklindeki müşterek faaliyetlerin, müşterek faaliyet katılımcılarının finansal tablolarında nasıl raporlanması gerektiği konusunda ayrı bir düzenleme getirilmemiştir. Oysa ki, TFRS-11’de hak ve yükümlülükler açısından müşterek faaliyet kapsamına alınan müşterek kontrol edilen işletmeler, TMS-31’e göre oransal konsolidasyon yöntemine göre raporlanmakta idi.

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 TFRS-11 ile oransal konsolidasyon tercih olmaktan çıkartılmış olsada, müşterek kontrol edilen işletmelerden müşterek faaliyet olarak sınıflandırılanların raporlama yöntemi, oransal konsolidasyon yöntemine benzetilmiştir. Buna karşı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, oransal konsolidasyon yöntemi ve müşterek faaliyetlerin raporlanması arasındaki farkı açıklamıştır. Bu açıklamaya göre (IFRS-11 BC38. paragraf) 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 finansal tabloları, konsolide finansal tabloları veya özkaynak yönteminin uygulandığı finansal tablolar 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 (Applying IFRS - IFRS 11 Joint Arrangements: Challenges in Adopting and Applying IFRS-11 2011:27-28).

Örnek müşterek anlaşmada ayrı araç yapısı bulunmaktadır. Anlaşma taraflarından birinin müşterek anlaşma adına yaptığı tüm işlemler ayrı aracın hukuki niteliği ve sözleşmedeki müşterek ve müteselsil sorumluluktan dolayı diğer şirketleri de bağlamaktadır. Ortaklar kendi sahip oldukları varlıkları kurum inşaatında kullandıklarında ya da faaliyetleri esnasında bir harcama yaptıklarında tüm giderlerini müşterek araca fatura etmektedir. Örneğin; Ortaklar, kurum inşaatına malzeme gönderdiklerinde bu işlemi müşterek araca satış yapmış gibi raporlamaktadırlar. Bu durum, örnek anlaşmaya konu inşaat işine ilişkin maliyetlerin ve hasılatların ayrı araç bünyesinde toplandığını, anlaşma taraflarıyla sadece borç alacak ilişkisine girildiğini göstermektedir. Tüm faaliyetler anlaşma taraflarından biri tarafından yürütülmüş olsa dahi, harcamalar müşterek araca fatura edileceği için söz konusu ortak müşterek araçtan alacaklı görünecek, müşterek araç ise bu ortağa olan borcunu “331 Ortaklara Borçlar” hesabında raporlayacaktır. Bu harcamalar ise müşterek aracın muhasebe sisteminde maliyete dönüşecektir. Toplam maliyet, sözleşme şartlarına göre ortaklar arasında paylaşılacaktır. Bu işe ilişkin hakediş faturaları da müşterek araç adına kesilecek ve müşterek araç üzerinden ortaklara paylaşılacaktır.

Müşterek aracın adı ortaklık niteliğinde olması durumu değiştirmemektedir. Müşterek faaliyet olarak sınıflandırılan bir anonim şirket ile kurum gibi işlem gören örneğimizdeki müşterek anlaşma arasında fark yoktur. Önemli olan müşterek aracın maliyetlerinin ve hasılatlarının ortaklardan ayrı bir finansal yapı üzerinde toplanmasıdır.

Örnek müşterek anlaşma kapsamındaki temel sözleşmede (EK.1) katılımcıların varlıklar ve borçlar üzerindeki hak ve yükümlülüklerine ilişkin hükümler mevcut mu tespit edilmelidir. Sözleşme incelendiğinde, ortakların müşterek ve müteselsil sorumluluğunun bulunduğu ve ortaklık paylarına yer verilmiş, bunların dışında varlıklar ve borçlar üzerinde ilave hak ve yükümlülükler yer verilmemiştir. Bundan dolayı, müşterek aracın finansal tabloları ortaklık payı oranında katılımcıların finansal tablo kalemleriyle birleştirilmeli, ayrı araç ile anlaşma tarafları arasındaki finansal ilişkiler çift raporlamadan kaçınmak için elimine edilmelidir.

Tablo 3.7 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunduğu Durumda Şirketlerin 2012-2013 Yılları TMS/TFRS'ye Uygun Bilançosu

YILLAR	2012			2013				
	Müşterek Araç	A	B	C	Müşterek Araç	A	B	C
HESAPLAR								
100 Kasa	1.000	400	400	200	1.000	400	400	200
102 Bankalar	2.000	800	800	400	2.000	800	800	400
126 Verilen Depozito ve Teminatlar	-	-	-	-	250.000	100.000	100.000	50.000
159 Verilen Şipariş Avansları	-	-	-	-	136.000	54.400	54.400	27.200
170 Yıl. Yay. İnşaat ve Onarım Maliyetleri	-	-	-	-	-	-	-	-
185 Devam Eden İnşaat İşlerinden Alacaklar	352.000	140.800	140.800	70.400	6.554.000	2.621.600	2.621.600	1.310.800
190 Devreden Katma Değer Vergisi	14.000	5.600	5.600	2.800	788.000	315.200	315.200	157.600
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	-	-	-	-	224.000	89.600	89.600	44.800
253 Tesis Makine ve Cihazlar	-	-	-	-	8.000	3.200	3.200	1.600
255 Demirbaşlar	7.000	2.800	2.800	1.400	26.000	10.400	10.400	5.200
AKTİF TOPLAMI	376.000	150.400	150.400	75.200	7.989.000	3.195.600	3.195.600	1.597.800
320 Satıcılar Hesabı	40.000	16.000	16.000	8.000	2.414.000	965.600	965.600	482.800
326 Alınan Depozito ve Teminatlar	-	-	-	-	142.000	56.800	56.800	28.400
331 Ortaklara Borçlar Hesabı	245.000	98.000	98.000	49.000	5.221.000	2.088.400	2.088.400	1.044.200
335 Personele Borçlar Hesabı	56.000	22.400	22.400	11.200	87.000	34.800	34.800	17.400
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Hakediş Ödemeleri	-	-	-	-	-	-	-	-
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	8.000	3.200	3.200	1.600	77.000	30.800	30.800	15.400
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	17.000	6.800	6.800	3.400	38.000	15.200	15.200	7.600
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	-	-	-	-	-	-	-	-
500 Sermaye	10.000	4.000	4.000	2.000	10.000	4.000	4.000	2.000
570 Geçmiş Yıl Karı	-	-	-	-	-	-	-	-
590 Dönem Net Karı	-	-	-	-	-	-	-	-
PASİF TOPLAMI	376.000	150.400	150.400	75.200	7.989.000	3.195.000	3.195.000	1.597.800

Tablo 3.8 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunduğu Durumda Şirketlerin 2014-2015 Yılları TMS/TFRS'ye Uygun Bilançosu

YILLAR HESAPLAR	2014				2015			
	Müşterek Araç	A	B	C	Müşterek Araç	A	B	C
100 Kasa	2.000	800	800	400	-	-	-	-
102 Bankalar	2.196.000	878.400	878.400	439.200	11.925.000	4.770.000	4.770.000	2.385.000
126 Verilen Depozito ve Teminatlar	1.500.000	600.000	600.000	300.000	-	-	-	-
159 Verilen Şipariş Avansları	1.500.000	600.000	600.000	300.000	-	-	-	-
185 Devam Eden İnşaat İşlerinden Alacaklar	9.020.240	3.608.096	3.608.096	1.804.048	-	-	-	-
190 Devreden Katma Değer Vergisi	-	-	-	-	-	-	-	-
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	2.054.000	821.600	821.600	410.800	-	-	-	-
253 Tesis Makine ve Cihazlar	8.000	3.200	3.200	1.600	8.000	3.200	3.200	1.600
255 Demirbaşlar	26.000	10.400	10.400	5.200	26.000	10.400	10.400	5.200
AKTİF TOPLAMI	16.306.240	6.522.496	6.522.496	3.261.248	11.949.000	4.783.600	4.783.600	2.391.800
320 Satıcılar Hesabı	500.000	200.000	200.000	100.000	-	-	-	-
326 Alınan Depozito ve Teminatlar	-	-	-	-	-	-	-	-
331 Ortaklara Borçlar Hesabı	4.365.000	1.746.000	1.746.000	873.000	1.000.000	400.000	400.000	200.000
335 Personele Borçlar Hesabı	95.000	38.000	38.000	19.000	-	-	-	-
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	205.000	82.000	82.000	41.000	589.800	235.920	235.920	117.960
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	50.000	20.000	20.000	10.000	-	-	-	-
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	2.216.248	886.499	886.499	443.250	-	-	-	-
500 Sermaye	10.000	4.000	4.000	2.000	10.000	4.000	4.000	2.000
570 Geçmiş Yıl Karı	-	-	-	-	8.864.992	3.545.997	3.545.997	1.772.998
590 Dönem Net Karı	8.864.992	3.545.997	3.545.997	1.772.998	1.494.208	597.683	597.683	298.842
PASİF TOPLAMI	16.306.240	6.522.496	6.522.496	3.261.248	11.949.000	4.783.600	4.783.600	2.391.800

Tablo 3.10 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunduğu Durumda Şirketlerin 2014-2015 Yılları TMS/TFRS'ye Uygun Gelir Tablosu

YILLAR	2014				2015			
	Müşterek Araç	A	B	C	Müşterek Araç	A	B	C
600 Yurt İçi Satışlar	63.476.240	25.390.496	25.390.496	12.695.248	24.467.760	9.787.104	9.787.104	4.893.552
622 Satılan Hizmet Maliyeti	52.395.000	21.358.000	21.358.000	10.679.000	22.600.000	9.040.000	9.040.000	4.520.000
Brüt Kar	11.081.240	4.432.496	4.432.496	2.216.248	1.867.760	747.104	747.104	373.552
Vergi (Ertelemiş Vergi Borcu)	2.216.248	886.499	886.499	443.250	373.552	149.421	149.421	74.710
Net Kar/Zarar	8.864.992	3.545.997	3.545.997	1.772.998	1.494.208	597.683	597.683	298.842

Bu aşamadan sonra yapılması gereken ayrı araç ve şirketler arasındaki borç – alacak ve yatırım hesaplarının iki kez raporlanmaması için eliminasyon işleminin gerçekleştirilmesidir.

2012 yılı için A şirketinin yasal kayıtlarında müşterek anlaşmanın durumu şöyledir:

132 İştiraklerden Alacaklar Hesabı	242 İştirakler Hesabı
245.000	4.000

Müşterek araçtan A şirketinin payına düşen hesap kalemlerinden elimine edilmesi gereken hesaplar da şöyledir:

331 Ortaklara Borçlar Hesabı	500 Sermaye Hesabı
98.000	4.000

Müşterek araçtan A şirketi payına isabet eden 98.000 TL'lik ortaklara borçlar hesabı 245.000TL'nin %40'ıdır. Eliminasyon kayıtları şöyle olacaktır:

31.12.2012			
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		98.000	
132 İŞTİRAKLERDEN			98.000
ALACAKLAR HESABI			
132.01 Ankara Kurum Binası			
31.12.2012			
500 SERMAYE HESABI		4.000	
242 İŞTİRAKLER HESABI			4.000
/			

A şirketinin yasal kayıtlarında müşterek faaliyetin “iştirak” olarak raporlanması yerine, “136 Diğer Çeşitli Alacaklar” hesabında ve tali hesabında “136.001 Müşterek Faaliyetlerden Alacaklar” şeklinde izlenmesi daha doğru olacaktır.

Diğer yıllarda da şirketler tarafından benzer şekilde eliminasyon işlemi yapılacaktır.

5.2.2 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda Müşterek Faaliyetlerin Raporlanması

TFRS-11, 20. paragrafa göre; müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyete ilişkin müşterek olarak sahip olunan varlıklardaki, yükümlülüklerdeki, gelir ve giderlerdeki payı da dahil olmak üzere tüm varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerini kendi muhasebe sisteminde muhasebeleştirir. Müşterek olarak sahip olunmasa da, söz konusu işte kendi varlıklarını kullanan ve kendi adına borçlanan anlaşma taraflarının ilgili varlık ve borçlarını alt hesaplarında izlemesi yararlı bilgiler sağlayacaktır. Örneğin; kendi işletmesine ait makineyi müşterek faaliyette kullanan bir taraf, bu makineye ait amortismanı alt hesaplarda iş bazında sınıflandırmalıdır. Böylece ilgili faaliyete ilişkin maliyeti ölçme imkanı sağlanacaktır.

Örneğimizde ayrı araç yapısı bulunmamış olması durumunda; A, B ve C şirketleri faaliyete ilişkin gelir ve giderlerini doğrudan kendi muhasebe sistemlerinde izleyeceklerdir. İnşaat işine ilişkin alacaklar ve borçlanmalar şirketlerin kendi adlarına yapılacak ve kendi hesap kalemlerinde raporlanacaktır. İşe ilişkin olarak yapılan harcamalar ve ödemeler şirketlerin kendi muhasebe sistemlerinde gider ve maliyete dönüşecektir.

Müşterek araç ortadan kalktığı için müşterek faaliyetin gelir ve giderlerine ilişkin şirketlerin finansal verileri değişecektir. Bu değişimlerin aşağıdaki gibi olacağı varsayılmıştır:

1. 2012 Yılı Finansal Verileri:

A Şirketi Faaliyetleri: Şirket faaliyetleri sonucunda 272.000TL'lik işçi ücret ve gideri, 80.000 TL ilk madde ve malzeme gideri doğmuştur.

2. 2013 Yılı Finansal Verileri:

A Şirketi Faaliyetleri: Şirket faaliyetleri sonucunda inşaatta çalıştırılan işçilere 1.500.000TL'lik işçi ücret ve gideri doğmuştur. 11.750.000TL tutarında ilk madde ve malzeme kurum inşaatında kullanılmıştır. İnşaat işlerinde kullanılan iş makinelerine ait kira gideri 150.000TL, elektrik- su gideri 150.000TL, sigorta gideri 103.000TL'dir.

3. 2014 Yılı Finansal Verileri:

A Şirketi Faaliyetleri: Şirket, inşaatta kullanmak üzere iş makinesini 240.000TL'ye kiralamıştır. İnşaatta çalıştırılan personele ait gerçekleşen işçi ücret ve gideri 7.175.000TL, genel giderler 180.000TL, malzeme gideri 14.000.000TL'dir.

B Şirketin Faaliyetleri: Şirket, 15.000.000TL malzeme giderine, 130.000TL sigorta ve 150.000TL elektrik-su giderine, 370.000TL kira, 3.000.000TL personel giderine,

150.000TL'lik genel gidere katlanmıştır. İnşaatı çalıştırdığı taşeron şirkete 7.217.000TL ödemiştir. İnşaatı kullanılmak üzere kiralanen makineye ait kira gideri 180.000TL'dir.

C Şirketinin Faaliyetleri: Şirketin kurum inşaatında çalışan personeline ait işçi ücret ve gideri 1.200.000TL'dir. Kurum inşaatında kullanılan iş makinelerine ait amortisman gideri 250.000TL, genel giderleri 200.000TL, elektrik-su gideri 300.000TL, sigorta gideri 100.000TL'dir. Kurum inşaatında çalıştırılan taşeron şirketlere 2.553.000TL ödenmiştir.

4. 2015 Yılı Finansal Verileri:

B Şirketinin Faaliyetleri: Şirketin inşaatı yönelik olarak kiralanen taşıt ve iş makinelerine ait kira gideri 450.000TL, elektrik-su gideri 100.000 TL, işçi ücret ve gideri 1.000.000TL'dir. Taşeron firmaya da 7.853.000TL ödeme yapılmıştır.

C Şirketinin Faaliyetleri: Şirket, inşaatı 7.057.000TL'lik malzeme kullanmıştır. İşçi ücret ve giderleri 500.000TL'dir. Ayrıca inşaatı çalıştırılan taşeron firmaya 5.640.000TL ödemiştir.

Müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıklar şeklinde ayrı araç yapısının bulunmadığı müşterek faaliyetlerde her şirket kendi açısından maliyet tahmini yaparak, tamamlanma yüzdesini hesaplamaktadır. Müşterek kontrol edilen işletme şeklindeki müşterek faaliyetlerde ise ayrı araç açısından toplam maliyet tahmini yapılmakta tamamlanma yüzdesi hesaplanmaktadır. Sonrasında, hesaplanan gelir ve giderler ortaklar arasında paylaştırılmaktadır. Ayrı araç yapısının bulunduğu örneğimizde, ayrı araç yokmuş gibi şirketlerin sadece kendi muhasebe sistemlerinde gelir ve giderlerini hesapladıkları durumdaki finansal tablolar ile ayrı aracın toplam gelir ve giderlerinin paylaştırılmasıyla oluşan finansal tablolar tamamlanma yüzdesi yönteminden dolayı farklılaşabilir. Ayrı aracın bulunmaması durumuna göre hazırlanan finansal tablolarda, şirketlerin bireysel olarak maliyet tahminlerinin örnek müşterek anlaşmaya konu inşaat işinin toplam maliyet tahminleriyle aynı olduğu varsayımıyla, 2014 yılında toplam inşaat maliyetlerinin 87.000.000TL olarak gerçekleşeceğinin kabul edilmiştir. Ancak 2015 yılında toplam maliyet 89.000.000TL olarak gerçekleşmiştir. Bu 2.000.000TL'lik farkın B ve C şirketlerinin yanlış tahminlerinden kaynaklandığı varsayılmıştır. İdarece şirketlere yapılacak olan hakediş ödemelerinin aşağıdaki şekilde gerçekleştiği varsayılmıştır:

- 2012 Yılı: Hakediş ödemesi yoktur.

- 2013 Yılı: A şirketine 7.451.000TL hakediş ödemesi yapılmıştır.
- 2014 Yılı: A şirketine 29.184.920TL, B şirketine 26.525.080TL, C şirketine 5.300.000TL hakediş ödemesi yapılmıştır.
- 2015 Yılı: A şirketine 4.163.680TL, B şirketine 14.274.520TL, C şirketine 15.089.800TL hakediş ödemesi yapılmıştır.

Bu durumda, sadece muhasebe standartlarıyla uyumlu finansal tablolar değil, VUK'a uygun olarak hazırlanmış finansal tablolarda da farklılık söz konusu olacaktır. Şöyle ki; ayrı aracın varlığı durumunda maliyetler ayrı araç bünyesinde hesaplanmakta ve ayrı araç ile alacak – borç ilişkisine girilmekteyken, ayrı aracın olmadığı varsayımına göre maliyetler ve hasılatlar doğrudan anlaşma taraflarının kendi finansal tablolarında raporlanacaktır. Müşterek olarak gerçekleştirilen inşaat işinin hasılat ve maliyetine ilişkin A, B ve C şirketlerinin VUK'a uygun bilanço ve gelir tablosu kalemleri Tablo 3.11, Tablo 3.12 ve Tablo 3.13'de verilmiştir.

Tablo 3.11 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda A Şirketinin Yıllara Göre ve VUK'a Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri

A Şirketinin Hesap Kalemleri	2012	2013	2014	2015
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	352.000	14.005.000	35.600.000	35.600.000
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	-	7.451.000	36.635.920	40.779.600
600 Yurt İçi Satışlar	-	-	-	40.779.600
622 Satılan Hizmet Maliyeti	-	-	-	35.600.000
590 Dönem Net Karı	-	-	-	1.035.920
691 Dönen Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	-	-	-	4.143.680

Tablo 3.12 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda B Şirketinin Yıllara Göre ve VUK'a Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri

B Şirketinin Hesap Kalemleri	2012	2013	2014	2015
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	-	-	26.197.000	35.600.000
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	-	-	26.525.080	40.779.600
600 Yurt İçi Satışlar	-	-	-	40.779.600
622 Satılan Hizmet Maliyeti	-	-	-	35.600.000
590 Dönem Net Karı	-	-	-	1.035.920
691 Dönen Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	-	-	-	4.143.680

Tablo 3.13 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda C Şirketinin Yıllara Göre ve VUK'a Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri

C Şirketinin Hesap Kalemleri	2012	2013	2014	2015
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	-	-	4.603.000	17.800.000
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	-	-	5.300.000	20.389.800
600 Yurt İçi Satışlar	-	-	-	20.389.800
622 Satılan Hizmet Maliyeti	-	-	-	17.800.000
590 Dönem Net Karı	-	-	-	2.071.840
691 Dönen Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	-	-	-	517.960

Yukarıda verilen tablolardaki hesap kalemlerine ilaveten şirketlerin bu müşterek faaliyetle ilgili olarak personeline ve üçüncü kişilere karşı alacak veya borçlanmaları da kendi finansal tablolarında raporlanacaktır.

Ayrı aracın bulunduğu durumda VUK'a uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar (Tablo 3.4 ve Tablo 3.5) ile ayrı aracın bulunmadığı durumda VUK'a uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar (Tablo 3.11, Tablo 3.12 ve Tablo 3.13) karşılaştırıldığında anlaşılmaktadır ki; ayrı araç yapısı bulunup bulunmamasına göre Ülkemiz muhasebe sistemine (VUK'a ve Tekdüzen Hesap Planına) uygun olarak hazırlanmış bilanço ve gelir tablosu kalemleri dahi değişmektedir.

Bu aşamadan sonra yapılması gereken; VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolardaki inşaat muhasebesine ilişkin rakamların düzeltme kayıtları ile TMS/TFRS'ye uygun hale getirilmesidir.

5.2.2.1 A Şirketinin Müşterek Anlaşmaya İlişkin Faaliyetlerinin Raporlanması

A şirketi, müşterek faaliyete ilişkin maliyet ve hasılatlarını kendi muhasebe sisteminde VUK'a uygun izlediğinden, TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı'na göre yasal kayıtlar üzerinden yapılması gereken düzeltme kayıtları ve sonrasında finansal tablo kalemlerinin durumu bu başlıkta incelenmiştir.

A şirketi 2012 yılında inşaata ilişkin toplam maliyetini güvenilir olarak tahmin edememiştir. 2012 yılı düzeltme kayıtları şöyle olacaktır:

31.12.2012			
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		352.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI			352.000
170.01 Ankara Kurum Binası			
2012 yılına ait maliyet kaydı.			
31.12.2012			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		352.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI			352.000
2012 yılına ait fiili maliyetler kadar gelir kaydı.			

2013 yılında inşaata ilişkin toplam maliyet güvenilir olarak tahmin edilememiştir. 2013 yılı düzeltme kayıtları şöyle olacaktır:

31.12.2013			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		352.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI			352.000
170.01 Ankara Kurum Binası			
Bir önceki yılın düzeltmelerinin bu yıla aktarılması kaydı.			
31.12.2013			
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		13.653.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI			13.653.000
170.01 Ankara Kurum Binası			
Bu yıla ait giderlerin hizmet maliyeti olarak kaydı.			
31.12.2013			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		13.653.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI			13.653.000
Bu yıla ait fiili maliyetler kadar gelir kaydı.			
31.12.2013			
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞ. HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI		7.451.000	
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası)			
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR			7.451.000
Hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi			

2014 yılında tamamlanma oranı %100'dür. Düzeltme kayıtları şöyle olacaktır:

31.12.2014		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	6.554.000	
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	7.451.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI		14.005.000
170.01 Ankara Kurum Binası		
Bir önceki yılın düzeltmelerinin bu yıla aktarılması.		
31.12.2014		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	21.595.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI		21.595.000
170.01 Ankara Kurum Binası		
Bu yıla ait giderlerin hizmet maliyeti olarak kaydı.		
31.12.2014		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	26.774.600	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		26.774.600
2014 yılında ait gelir kaydı (%100 tamamlanma oranı).		
31.12.2014		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞ. HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	29.184.920	
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası)		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		29.184.920
Tahsil edilen hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi kaydı.		

Dönem Karı Hesabı

600 Yurt İçi Satışlar	26.774.600
622 Hizmet Üretim Maliyeti (21.595.000)	
Dönem Karı	5.179.600
Vergi (%20)	1.035.920
Net Kar	4.143.680

31.12.2014		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜKLÜK KARŞILIKLARI HESABI	1.035.920	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		1.035.920
Ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin devri.		
/		

2015 yılı düzeltme kayıtları şöyle olacaktır:

31.03.2015		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	36.635.920	
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	4.143.680	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI		35.600.000
170.01 Ankara Kurum Binası 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		1.035.920
570 GEÇMİŞ YIL KARI HESABI		4.143.680
Önceki yıl düzeltmelerinin bu yıla aktarılması.		
31.03.2015		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	40.779.600	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ HESABI		40.779.600
Yapılan gelir kaydının iptal edilmesi.		
31.03.2015		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI	35.600.000	
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		35.600.000
Yapılan maliyet kaydının iptal edilmesi.		

A şirketi 2014 yılında üzerine düşen işi tamamladığı için, 2015 yılında herhangi maliyeti doğmamış, sadece 4.143.680TL hakediş tahsil edilmiştir. Bu durumda yapılacak kayıt şöyledir:

31.03.2015		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	4.143.680	
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası) 185 DEV. EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		4.143.680
Tahsil edilen hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi		

Düzeltilme kayıtlarından sonra A şirketinin finansal tablo kalemleri Tablo 3.14'de verilmiştir.

Tablo 3.14 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda A Şirketinin Yıllara Göre ve TMS/TFRS'ye Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri

A Şirketinin Hesap Kalemleri	2012	2013	2014	2015
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	-	-	-	-
185 Devam Eden İnşaat İşlerinden Alacaklar	352.000	6.554.000	4.143.680	-
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	-	-	-	-
600 Yurt İçi Satışlar	352.000	13.653.000	26.774.600	-
622 Satılan Hizmet Maliyeti	352.000	13.653.000	21.595.000	-
590 Dönem Net Karı	-	-	4.143.680	-
570 Geçmiş Yıl Karı	-	-	-	4.143.680
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	-	-	-	1.035.920
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	-	1.035.920	-

5.2.2.2 B Şirketinin Müşterek Anlaşmaya İlişkin Faaliyetlerinin Raporlanması

B şirketinin 2012 ve 2013 yılında faaliyete ilişkin gelir ve gideri bulunmamaktadır. B Şirketinin 2014 yılı düzeltme kayıtları şöyle olacaktır:

31.12.2014		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	26.197.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ 170.01 Ankara Kurum Binası		26.197.000
2014 yılına ait maliyet kaydı.		

2014 yılında B şirketinin tahminlerine göre toplam maliyeti 34.000.000TL olacaktır.

2014 yılı Tamamlanma Oranı $26.197.000 / 34.000.000 = \%77$

2014 Yılı Geliri $101.949.000 \%40 = 40.779.600 \%77 = 31.400.292$

31.12.2014		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	31.400.292	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		31.400.292
2014 yılına ait gelir kaydı.		
31.12.2014		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	26.525.080	
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası)		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		26.525.080
Tahsil edilen hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi		

Dönem Karı Hesabı

600 Yurt İçi Satışlar	31.400.292
622 Hizmet Üretim Maliyeti	(26.197.000)
Dönem Karı	5.203.292
Vergi (%20)	(1.040.658)
Net Kar	4.162.634

31.12.2014		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜKLÜK KARŞILIKLARI HESABI	1.040.658	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		1.040.658
Ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin devri.		

2015 yılına ilişkin maliyet tahminleri tutmamış ve işin tamamlandığı 2015 yılında toplam maliyet 35.600.000TL olarak gerçekleşmiştir. 2015 yılı düzeltme kayıtları şöyle olacaktır:

31.03.2015		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	26.525.080	
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	4.875.212	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI		26.197.000
170.01 Ankara Kurum Binası		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		1.040.658
570 GEÇMİŞ YIL KARI HESABI		4.162.634
Önceki yıl düzeltmelerinin bu yıla aktarılması.		
31.03.2015		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	40.779.600	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ		40.779.600
Yapılan gelir kaydının iptal edilmesi.		
31.03.2015		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI	35.600.000	
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		35.600.000
Yapılan maliyet kaydının iptal edilmesi.		
31.03.2015		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	9.379.308	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		9.379.308
2015 yılı gelir kaydı.		
31.03.2015		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	9.403.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI		9.403.000
2015 yılı maliyet kaydı.		
31.03.2015		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	14.254.520	
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası)		
185 DEV. EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		14.254.520
Tahsil edilen hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi		
/		

Dönem Karı/Zararı Hesabı

600 Yurt İçi Satışlar	9.379.308
622 Hizmet Üretim Maliyeti	(9.403.000)
Dönem Zararı	(23.692)
Vergi (%20)	4.738
Net Zarar	(18.954)

284 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI	4.738	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜKLÜK KARŞILIKLARI HESABI		4.738
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	1.040.658	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜKLÜK KARŞILIKLARI HESABI		1.035.920
284 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI HESABI	4.738	
Ertelenmiş vergi alack ve yükümlülüklerinin devri.		

Tablo 3.15 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda B Şirketinin Yıllara Göre ve TMS/TFRS'ye Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri

A Şirketinin Hesap Kalemleri	2012	2013	2014	2015
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	-	-	-	-
185 Devam Eden İnşaat İşlerinden Alacaklar	-	-	4.875.212	-
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	-	-	-	-
600 Yurt İçi Satışlar	-	-	31.400.292	9.379.308
622 Satılan Hizmet Maliyeti	-	-	26.197.000	9.403.000
580 Dönem Net Zararı	-	-	-	(18.954)
590 Dönem Net Kar	-	-	4.162.634	-
570 Geçmiş Yıl Karı	-	-	-	4.162.634
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	-	-	-	1.035.920
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	-	1.040.658	-

2015 yılı sonunda zarardan dolayı ertelenmiş vergi alacağı etkisiyle toplam ödenecek vergi gideri 4.738 TL daha düşük olup, 1.035.920 TL'dir. Buna uygun olarak geçmiş yıl karı rakamı da düzeltilmiştir.

5.2.2.3 C Şirketinin Müşterek Anlaşmaya İlişkin Faaliyetlerinin Raporlanması

C şirketinin 2012 ve 2013 yılında faaliyete ilişkin gelir ve gideri bulunmamaktadır. 2014 yılında toplam maliyetin 17.400TL olacağı tahmin edilmektedir. 2014 yılı düzeltme kayıtları şöyle olacaktır:

2014 Yılı Tamamlanma Oranı $4.603.000 / 17.400.000 = \%26$

2014 Yılı Geliri $101.949.000 \%20 = 20.389.800 \%26 = 5.301.348$

31.12.2014	
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	4.603.000
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI	4.603.000
170.01 Ankara Kurum Binası	
2014 yılına ait giderin hizmet maliyeti olarak düzeltme kaydı.	
31.12.2014	
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	5.301.348
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	5.301.348
2014 yılına ait gelir kaydı.	
31.12.2014	
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	5.300.000
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası)	
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	5.300.000
Tahsil edilen hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi.	

Dönem Karı Hesabı

600 Yurt İçi Satışlar Hes.	5.301.348
622 Hizmet Üretim Maliyeti	(4.603.000)
Dönem Karı	698.348
Vergi (%20)	(139.670)
Net Kar	558.678

31.12.2014		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜKLÜK KARŞILIKLARI HESABI	139.670	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		139.670
Ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin devri.		

2015 yılında toplam maliyet 17.800.000TL olarak gerçekleşmiştir. Düzeltme kayıtları şöyle olacaktır:

31.03.2015		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	5.300.000	
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	1.348	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI		4.603.000
170.01 Ankara Kurum Binası		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		139.670
570 GEÇMİŞ YIL KARI HESABI		558.678
Önceki yıl düzeltmelerinin bu yıla aktarılması.		
31.03.2015		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI	20.389.800	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞLERİ		20.389.800
Yapılan gelir kaydının iptal edilmesi.		
31.03.2015		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ HESABI	17.800.000	
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		17.800.000
Yapılan maliyet kaydının iptal edilmesi.		
31.03.2015		
185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI	15.088.452	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		15.088.452
2015 yılı gelir kaydı.		
31.03.2015		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	13.197.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT Ve ONARIM MALİYETLERİ HESABI		13.197.000
2015 yılı maliyet kaydı.		

31.03.2015		
350 YILLARA YAYGIN ONARIM VE İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI	15.089.800	
350.001 Hakediş Bedeli (Ankara Kurum Binası) 185 DEVAM EDEN İNŞAAT İŞLERİNDEN ALACAKLAR HESABI		15.089.800
Tahsil edilen hakedişlerin inşaat alacağından düşülmesi.		

Dönem Karı Hesabı

600 Yurt İçi Satışlar	15.088.452
622 Hizmet Üretim Maliyeti (13.197.000)	
Dönem Karı	1.891.452
Vergi (%20)	(378.290)
Net Kar	1.513.162

Düzeltilme kayıtlarından sonra C şirketinin finansal tablo kalemleri Tablo 3.16'da verilmiştir.

Tablo 3.16 Ayrı Bir Araç Yapısının Bulunmadığı Durumda C Şirketinin Yıllara Göre ve TMS/TFRS'ye Uygun İnşaat Maliyetine İlişkin Finansal Tablo Kalemleri

C Şirketinin Hesap Kalemleri	2012	2013	2014	2015
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	-	-	-	-
185 Devam Eden İnşaat İşlerinden Alacaklar	-	-	1.348	-
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	-	-	-	-
600 Yurt İçi Satışlar	-	-	5.301.348	15.088.452
622 Satılan Hizmet Maliyeti	-	-	4.603.000	13.197.000
590 Dönem Net Karı	-	-	558.678	1.513.162
570 Geçmiş Yıl Karı	-	-	-	558.678
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	-	-	-	517.960
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	-	139.670	-

5.3 Müşterek Anlaşma İş Ortaklığı Olarak Kabul Edildiğinde Müşterek Anlaşma Taraflarının Muhasebesi ve Finansal Raporlaması

Örneğimizdeki müşterek anlaşma iş ortaklığı olsaydı, muhasebe kayıtları ve finansal raporlama nasıl yapılacaktı sorusuna bu başlıkta cevap bulunmaya çalışılmıştır.

5.3.1 Bireysel Finansal Tablolarda Raporlama

İş ortaklıkları bireysel finansal tablolarda maliyet bedeli veya TFRS-9 Finansal Araçlar Standardı'na göre raporlanmaktadır.

A, B ve C şirketleri ilk yatırım yaptığında aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapacaklardır.

A şirketinin kaydı;

		..08.2012		
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI*			4.000	
	102 BANKA HESABI			4.000
İş ortaklığı yatırımı kaydı.				

B ve C şirketlerinin ortaklık paylarına göre iş ortaklığı yatırımı kayıtları benzer şekilde yapılacaktır.

2012-2015 yılları arasında kar dağıtımı yapılmamış, sadece iş ortaklığı ile ortaklar arasında borç-alacak ilişkisi doğmuştur. Bu durumda, şirketler iş ortaklığından alacaklarını “134/234 İş Ortaklığından Alacaklar” hesabında, iş ortaklığına borçlarını ise “334/434 İş Ortaklığına Borçlar” hesabında izleyecektir.

Kar dağıtımı 2015 yılında gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla ortakların bireysel finansal tablolarında yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

A şirketinin kaydı;

		..2015		
102 BANKA HESABI			4.143.680	
	648 ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ HESABI			4.143.680
İş ortaklığı kar dağıtımı kaydı.				

* Akdoğan ve Sevilengül (2007:29-70) “ 243 İş Ortaklıkları Hesabını” önermişlerdir. Ancak Tekdüzen Hesap Planında 243 hesap kodu dolu olduğu için 2.. şeklinde verilmiştir.

B şirketinin kaydı;

		..2015		
102 BANKA HESABI			4.143.680	
	648 ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ HESABI			4.143.680
İş ortaklığı kar dağıtımı kaydı.				

C şirketinin kaydı;

		..2015		
102 BANKA HESABI			2.071.840	
	648 ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ HESABI			2.071.840
İş ortaklığı kar dağıtımı kaydı.				

Şirketlerin yıllara göre iş ortaklığına ilişkin bilanço ve gelir tablosu kalemleri Tablo 3.17'de verilmiştir.

Tablo 3.17 Şirketlerin Yıllara Göre Bireysel Finansal Tablo Kalemleri

YILLAR	2012			2013			2014			2015		
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
HESAPLAR												
134 İş Ortaklıklarından Alacaklar Hesabı	245.000	-	-	5.221.000	-	-	2.631.080	1.655.920	78.000	-	600.000	400.000
2.. İş Ortaklıkları Hesabı	4.000	4.000	2.000	4.000	4.000	2.000	4.000	4.000	2.000	4.000	4.000	2.000
334 İş Ortaklıklarına Borçlar Hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
648 Ortaklıklardan Temettü Gelirleri Hesabı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4.143.680	4.143.680	2.071.840

İş ortaklığı sona erdiğinde yapılacak kayıt da şöyle olacaktır;

A şirketinin kaydı;

	..2015			
102 BANKA HESABI	2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI	4.000	4.000	
İş ortaklığı sona erdiğinde yapılacak kayıt.				

B ve C şirketlerinin kayıtları da benzer şekilde yapılacaktır.

5.3.2 Konsolide Finansal Tablolarda Raporlama

Bireysel finansal tablolarda maliyet bedeliyle izlenen iş ortaklığı yatırımı konsolide finansal tablolarda öz kaynak yöntemine göre raporlanmaktadır.

Örnek müşterek anlaşmanın TMS-11 İnşaat Muhasebesi Standardı'na göre düzeltilmiş finansal tablolarından hareketle yıllara göre kar rakamları ve kar dağıtımları ile ilgili aşağıdaki tespitler yapılabilir:

1. 2012 yılında toplam maliyet tespit edilemediği için maliyet kadar gelir yazılmıştır. Kar/zarar mevcut değildir.
2. 2013 yılında da toplam maliyet tespit edilemediği için maliyet kadar gelir yazılmıştır. Kar/zarar mevcut değildir.
3. 2014 yılında hesaplanan net kar 8.864.992TL'dir. Kar dağıtımı yapılmamıştır.
4. 2015 yılında hesaplanan net kar 1.494.208TL'dir. Geçen yılın ve bu yılın karı ortaklar arasında paylaştırılmıştır.

2012 ve 2013 yılında kar/zarar ya da değer değişimi bulunmadığı için iş ortaklığı maliyet bedeliyle raporlanacaktır. 2014 yılında kar rakamının ilan edilmesiyle, ortaklar ortaklık payı oranında yatırımın defter değerini artıracaklardır.

A Şirketinin kaydı:

..2014		
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI	3.545.997	
İŞ ORTAKLIKLARINDAN KAR PAYLARI HESABI		3.545.997
İş ortaklığının net varlıklarındaki artışın kayıtlara alınması.		

B Şirketinin kaydı:

..2014		
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI	3.545.997	
İŞ ORTAKLIKLARINDAN KAR PAYLARI HESABI		3.545.997
İş ortaklığının net varlıklarındaki artışın kayıtlara alınması.		

C Şirketinin kaydı:

..2014		
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI	1.772.998	
İŞ ORTAKLIKLARINDAN KAR PAYLARI HESABI		1.772.998
İş ortaklığının net varlıklarındaki artışın kayıtlara alınması.		

2015 yılında kar ilan edildiğinde yapılacak kayıtlar şöyledir:

A Şirketinin kaydı:

..2015		
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI	597.683	
İŞ ORTAKLIKLARINDAN KAR PAYLARI HESABI		597.683
İş ortaklığının net varlıklarındaki artışın kayıtlara alınması.		

B Şirketinin kaydı:

..2015		
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI	597.683	
İŞ ORTAKLIKLARINDAN KAR PAYLARI HESABI		597.683
İş ortaklığının net varlıklarındaki artışın kayıtlara alınması.		

C Şirketinin kaydı:

..2015			
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI		298.842	
İŞ ORTAKLIKLARINDAN KAR PAYLARI HESABI			298.842
İş ortaklığının net varlıklarındaki artışın kayıtlara alınması.			

Kar dağıtımını gerçekleştğinde ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

A Şirketinin kaydı:

..2015			
102 BANKA HESABI		4.143.680	
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI			4.143.680
Kar payı alınması kaydı.			

B Şirketinin kaydı:

..2015			
102 BANKA HESABI		4.143.680	
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI			4.143.680
Kar payı alınması kaydı.			

C Şirketinin kaydı:

..2015			
102 BANKA HESABI		2.071.840	
2.. İŞ ORTAKLIKLARI HESABI			2.071.840
Kar payı alınması kaydı.			

A, B ve C şirketlerin finansal tablolarında iş ortaklığının durumu Tablo 3.18 ve Tablo 3.19'da verilmiştir.

Tablo 3.18 Şirketlerin Konsolide Bilançolarında Yıllara Göre İş Ortaklığı Yatırımının Raporlanması

YILLAR	2012			2013			2014			2015		
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
HESAPLAR												
2.. İş Ortaklıkları Hesabı	4.000	4.000	2.000	4.000	4.000	2.000	3.549.997	3.549.997	1.774.998	4.147.680	4.147.680	2.073.840
590 Dönem Net Karı	-	-	-	-	-	-	3.545.997	3.545.997	1.772.998	597.683	597.683	298.842

Tablo 3.19 Şirketlerin Konsolide Gelir Tablolarında Yıllara Göre İş Ortaklığı Yatırımından Kaynaklanan Karın Raporlanması

YILLAR	2012			2013			2014			2015		
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
HESAPLAR												
64. İş Ortaklıklarından Kar Payları Hesabı	-	-	-	-	-	-	3.545.997	3.545.997	1.772.998	597.683	597.683	298.842

6. Örnek Müşterek Anlaşmada Muhasebe ve Raporlama Konusunda Tespit Edilen Sorunlar

Bu çalışmada incelenen uygulama örneğine ilişkin doküman analizi ve değerlendirmeler sonucunda muhasebe ve raporlama konusunda bazı sorunlar tespit edilmiştir:

- Öncelikle örnek müşterek anlaşmada, anlaşmanın sınıflandırılmasında sorun olduğunu söylemek mümkündür. Türk Hukuku'na göre “iş ortaklığı” olarak adlandırılan Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen unsurlara sahip ve kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden ortaklığın Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde müşterek faaliyet olduğu tespit edilmiştir. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde müşterek faaliyet özelliği gösteren örnek müşterek anlaşma, Türk Hukuku'na göre iş ortaklığı olarak adlandırıldığı için, Türk Muhasebe Sisteminde “iş ortaklığı” gibi raporlanmıştır. Bu sorun, 11 no'lu Müşterek Anlaşmalar Standardı'nın yayınlanmasından sonra Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki unsurlara sahip ve kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden ve bundan dolayı “iş ortaklığı” olarak adlandırılan ortaklıklar için geçerlidir. Bu tip müşterek anlaşmalar müşterek faaliyet olarak raporlanmalıdır.
- Örnek müşterek anlaşmada, ülkemiz muhasebe sistemine göre izlenen ve vergi kanunlarına uygun olarak raporlanan yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin gelir ve giderler iş tamamlanıncaya kadar bilançoda raporlanmakta, işin tamamlandığı hesap döneminde kesinleşen gelir ve gider rakamları üzerinden kar/zarar hesaplanarak gelir tablosuna aktarılmaktadır. Gelirler iş tamamlanıncaya kadar “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabına kaynak olarak, maliyetler ise “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabında varlık olarak izlenmektedir. Bu yöntem, tamamlanma yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Ancak farklı dönemlere ait gelir ve giderlerin işlerin tamamlandığı son döneme aitmiş gibi raporlanması muhasebenin dönemsellik kavramına uygun düşmemektedir. Yapılması gereken gelir ve giderleri ilgili olduğu dönem ile ilişkilendirerek, muhasebenin dönemsellik ilkesine uygun hareket etmektir.
- Örnek müşterek anlaşmada, ortaklar ile müşterek araç arasındaki borç alacak ilişkilerinin iştiraklere borçlar ya da iştiraklerden alacaklar hesaplarında izlenmesi,

iştirak yatırımları konusunda da yeterli bilgi sahibi olunmadığını göstermektedir. A, B ve C şirketleri müşterek aracın iştirakleri değil ortaklarıdır. Müşterek aracın ortaklara olan borçları “332 İştiraklere Borçlar” hesabında raporlanmıştır. Bu yanlış bir uygulama olup, finansal tablo kullanıcılarını yanıltabilir. Dolayısıyla bu tip borçlar “331 Ortaklara Borçlar” hesabında izlenmelidir. Aynı şekilde A, B ve C şirketlerinin kendi muhasebe sistemlerinde bu müşterek anlaşmayı iştirak yatırımı gibi izlemesi de yanıltıcı bir raporlama olacaktır.

- Ülkemizde inşaat işlerine ilişkin geçici teminatların kesin teminata tamamlanması, teminat mektubu verilerek gerçekleştirilebileceği gibi idarece hakediş tutarından bir kısmı alı konulmak suretiyle de gerçekleştirilebilir. Örnek müşterek anlaşmada, TOKİ tarafından hakediş tutarından bir kısmına alı konulmak suretiyle alınan teminatlar “126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı”nda izlenmiştir. Ancak bu tutar inşaatın yıllara yaygın bir inşaat işi olması durumunda uzun vadeli “226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı”nda gösterilmelidir. Teminat, kesin kabulden sonra geri alınacağı için inşaatın bitmesine bir yıldan az kaldığında “126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı” kullanılabilir.
- Örnek müşterek anlaşmada, inşaat işi yıllara yaygın olduğu için 193 no’lu hesapta izlenen hakediş bedelleri üzerinden yapılan stopajlar inşaatın bitmesine bir yıldan fazla süre olduğu zamanlarda uzun vadeli “295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı”nda izlenmelidir.
- Teşerönlere verilen avanslar 159 no’lu Verilen Şipariş Avansları hesabında izlenmiştir. 179 Teşerönlere Verilen Avanslar hesabının kullanılması daha uygun olacaktır.
- Örnek müşterek anlaşmada ortaklık kurulduğunda müşterek araç tarafından sermaye kaydı şöyle yapılmıştır:

100 KASA HESABI	/	500 SERMAYE HESABI	10.000		10.000
Kuruluş kaydı.	/				

Bu, esasen çokta doğru bir kayıt değildir. Örnek müşterek anlaşma, KVK unsurlarını taşıyan kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bir müşterek faaliyettir. Bu tip anlaşmalarda müşterek faaliyetin sermayesi gerçek değil, yasalara uygun hale getirilebilmesi için katlanılan bir hesap bakiyesidir. Gerçekte o faaliyet için bankaya

yatırılan (bloke edilen) bir tutardır. Bu nedenle yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

102 BANKA HESABI Kuruluş kaydı.	/	331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	10.000	10.000
------------------------------------	---	---------------------------------	--------	--------

Buna benzer şekilde A, B ve C şirketlerinin de finansal tablolarında müşterek anlaşma kurulduğunda yaptıkları kayıt değişmelidir. Ortaklık kurulduğunda A, B ve C şirketleri tarafından şöyle bir kayıt yapılmıştır:

A şirketinin kaydı:

242 İŞTİRAKLER HESABI Yatırım kaydı.	/	102 BANKA HESABI	4.000	4.000
---	---	------------------	-------	-------

B ve C şirketlerinin kayıtları da sermaye paylarına göre benzer şekilde yapılmıştır. Yatırım iştirak yatırımı ya da iş ortaklığı yatırımı değil bir müşterek faaliyettir. Dolayısıyla aşağıda verilen kaydın yapılması daha uygun olacaktır:

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI 136.001 Müşterek Faaliyetlerden Alacaklar 136.001.01 TOKİ Kurum İnşaatı Müşterek faaliyete başlanması kaydı.	/	102 BANKA HESABI	4.000	4.000
--	---	------------------	-------	-------

SONUÇ

Küreselleşme, bilgi ve teknoloji alanındaki gelişmeler ve işlerin artan hacmine paralel olarak, iş dünyasında işletmeler arasındaki ortak iş yapmaya yönelik ittifaklara gün geçtikçe daha sık rastlanmaktadır. İşletmeler arasındaki ittifaklar, literatürde işbirliği anlaşması, stratejik ittifak, iş ortaklığı, uluslararası ittifak, ortak girişim gibi çeşitli şekillerde adlandırılmaktadır. İşletmeler arası ittifakların sınıflandırılmasına yönelik olarak da çeşitlilik mevcut olsa da, genel olarak ayrı bir işletme yapısının bulunup bulunmamasına göre sözleşmeli ittifaklar ve iş ortaklıkları şeklinde sınıflandırılabilir. Sözleşmeli ittifaklar, ortak iş yapmaya yönelik anlaşma taraflarından ayrı bir işletme yapısının (hukuki varlık) bulunmadığı ve bir işin müştereken gerçekleştirilmesi için sözleşmeye bağlı olarak kurulan işbirliği anlaşmalarıdır. İş ortaklıkları ise tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, ayrı bir işletme yapısı ile bir işin ya da sürekli bir faaliyetin müştereken gerçekleştirilmesi için yapılan anlaşmalardır.

Ortak iş yapmaya yönelik işletmeler arasındaki ittifaklar; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nı Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'yle uyumlaştırmak adına yayınlanan IFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı'nda ele alınmıştır. Müşterek anlaşma, "en az iki taraf arasında müşterek kontrol edilen anlaşma" olarak tanımlanmıştır. Müşterek anlaşmayı diğer özkaynak yatırımlarından ayıran müşterek kontrol şartıdır. Tam kontrolün olduğu durumda bağlı ortaklık, önemli etki bulunduğu iştirak, önemsiz etki bulunduğu satışa hazır finansal varlık söz konusuysen, müşterek kontrolün bulunması anlaşmanın müşterek anlaşma olduğunun göstergesi olmaktadır. Müşterek kontrol ise hiçbir tarafın sözleşme üzerinde tek başına kontrol gücünün bulunmaması ve kararların iki ya da daha fazla kişinin oybirliğiyle alınması durumunda mevcuttur. Standartta 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 yükümlülüklerle sahip olduğu anlaşmalardır. Müşterek faaliyetler; müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve ortakların anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara ve borçları üzerinde yükümlülüklerle sahip olduğu müşterek kontrol edilen işletmelerden oluşmaktadır. İş ortaklıklarında ise anlaşma tarafları anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahiptir.

Ortaklarının sorumluluklarının sınırlandırıldığı müşterek kontrol edilen işletmeler iş ortaklığı kapsamındadır.

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 (IFRS) uygun olarak muhasebeleştirmelidir. Standartta, ayrı bir araç yapısı bulunan müşterek faaliyetlerin nasıl raporlanacağına yönelik özel bir açıklama getirilmemiştir. Bu tip müşterek faaliyetlerdeki finansal işlemler, oransal konsolidasyona benzer şekilde, anlaşma taraflarının ortaklık payları ve tarafların sözleşmeyle belirlenen hak ve yükümlülükleri dikkate alınarak raporlanmalıdır. Oransal konsolidasyondan farkı ortaklık payına ilaveten tarafların varlık ve borçlar üzerindeki sözleşmeyle belirlenen ilave hak ve yükümlülüklerinin de dikkate alınmasıdır. İş ortaklığı yatırımları ise bireysel finansal tablolarda maliyet bedeli ve IFRS-9 uyarınca, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemine göre raporlanacaktır.

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nde işletmeler arasındaki ittifaklar literatürdeki sınıflandırmaya uygun şekilde tüzel kişiliğe sahip olup olmadığına bakılmaksızın ayrı bir işletme yapısının bulunup bulunmamasına dayalı olarak, işbirlikçi anlaşmalar ve iş ortaklıkları şeklinde sınıflandırılmıştır. İşbirlikçi anlaşmalar, en az iki tarafın araştırma geliştirme, üretim ve pazarlama gibi çeşitli alanlarda ayrı bir işletme yapısı bulunmaksızın oluşturduğu müşterek çalışma anlaşmalarıdır. İş ortaklıkları ise taraflardan ayrı bir işletme yapısının mevcut olduğu anlaşmalardır. İşbirlikçi anlaşmalarda katılımcının, üçüncü taraflarla işlemlerine (satış gibi) ilişkin maliyet ve gelirleri gelir tablosunda, katılımcının işlemlerde iş sahibi ya da aracı olarak hizmet vermesine bağlı olarak raporlanmaktadır. Katılımcı işlemde iş sahibi olarak kabul edilirse, gelir ve maliyetler brüt olarak, aracı olarak kabul edilirse, gelir ve maliyetler net olarak raporlanmalıdır. İş ortaklıkları ise gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmediği durumda özkaynak yöntemine göre raporlanacaktır. Ancak bazı durumlarda (inşaat ve maden sektöründe) oransal konsolidasyona izin verilmiştir.

İşletmeler arasındaki ittifakların sınıflandırılması açısından, Tam set IFRS ve US GAAP arasında hala farklılıklar mevcuttur. IFRS'ye göre; müşterek anlaşma ayrı bir işletme yapısıyla yapılandırılmış olsa bile anlaşma taraflarının varlıklar üzerinde haklara ve borçlar üzerinde yükümlülükler sahip olduğu, başka bir anlatımla sorumlulukların

sınırlanmamış olduğu durumlarda, söz konusu müşterek anlaşma müşterek faaliyet olarak sınıflandırılırken, aynı anlaşma US GAAP’da anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerine bakılmaksızın, ayrı aracın varlığından dolayı iş ortaklığı olarak kabul edilecektir. İşletmeler arasındaki ittifakların sınıflandırılmasındaki farklılıklara ilave olarak, IAS/IFRS ile US GAAP arasında raporlama yöntemi açısından da farklılıklar bulunmaktadır. Şöyle ki; Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nda iş ortaklıklarının raporlanmasında özkaynak yöntemi uygulanmaktadır. Oransal konsolidasyon yöntemi ise tercih olmaktan çıkartılmıştır. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nde iş ortaklıklarının raporlanmasında özkaynak yöntemi esas olsa da bazı sektörlerde (inşaat, maden gibi) oransal konsolidasyon yöntemine izin verilmiştir.

Kobi IFRS’de ise müşterek anlaşmalar; müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmeler şeklinde sınıflandırılarak iş ortaklığı olarak adlandırılmıştır. Müşterek faaliyetler kapsamındaki müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde, Kobi IFRS ve tam set arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Kobi IFRS’de müşterek kontrol edilen işletmelerdeki paylar, işletmenin tercihinine bağlı olarak maliyet, gerçeğe uygun değer veya özkaynak yöntemlerinden birine uygun olarak raporlanabilir. Bireysel finansal tablo hazırlamak tercih edilirse, müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar için IFRS-9 Finansal Araçlar Standardı gereği itfa edilmiş maliyet değeri veya gerçeğe uygun değer yöntemi muhasebe politikası olarak seçilebilir. Dolayısıyla tam set IFRS ile raporlama farklılıkları mevcuttur.

Avrupa Birliği Parlamentosu Mart 2002’de borsaya kote olan tüm AB şirketleri için 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları’nın uygulanmasını kabul etmiştir. Tüm üye ülkeler bu düzenlemeye uymak zorundadır. IASB tarafından 2009 yılında yayınlanan Kobi’ler için IFRS ise yönetim maliyetlerini arttırdığı ve finansal raporlamayı basitleştirmediği gerekçesi ileri sürülerek, Avrupa komisyonu tarafından kabul edilmemiştir. Bunun üzerine, 1978 yılından itibaren yürürlükte olan dördüncü ve 1983 yılından itibaren yürürlükte olan yedinci yönerge birleştirilerek 26 Haziran 2013 tarihinde “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” adı altında, 2013/34 sayılı AB yönergesi yürürlüğe girmiştir. IASB ise Kobi’ler için IFRS’yi basitleştirmek için 26 Haziran 2012 tarihinde çalışma başlatmıştır. Kobi IFRS’nin AB yönergesine uyumlu olacağı düşünülmektedir.

2013/34 sayılı AB yönergesinin 26. madde 1. paragrafında Avrupa Birliğine üye devletlerin; müşterek yönetilen işletmelere, konsolide finansal tablolarını oransal konsolidasyon yöntemine göre hazırlamasına izin verebileceği veya konsolide finansal tablolarını oransal konsolidasyon yöntemine göre hazırlaması konusunda zorunluluk getirebileceği belirtilmiştir.

Ülkemizde işletmeler arasındaki ittifaklar konusunda mevcut düzenlemelere bakacak olursak; bazı kanunlar dışında (Kurumlar Vergisi Kanunu, Kamu İhale Kanunu), Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nde ittifaklara ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen unsurlara sahip olan ve kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden ortaklıklar "iş ortaklığı" olarak adlandırılmıştır. Kamu İhale Kanunu'nda ise ortak girişim adı altında iş ortaklığı ve konsorsiyumlara yer verilmiştir.

Ülkemizde, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlamak amacıyla oluşturulan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları; tam set TMS/TFRS ve Kobi TFRS'den oluşmaktadır. Tam set TMS/TFRS'ler kapsamındaki müşterek anlaşmalar ve eş zamanlı olarak yayınlanan standartlar (TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar, TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS-12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, TMS-27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar) Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının birebir çevirisi niteliğindedir ve değişikliklere göre güncellenmektedir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 26 Ağustos 2014 tarihinde, 29100 sayılı resmi gazetede yayımlanan 26 sayılı kurul kararıyla; kamu yararını ilgilendiren kuruluşların 1 Ocak 2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için bireysel ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulanmasına karar vermiştir. Bu kuruluşlar VUK'a uygun yasal kayıtları üzerinden düzeltmeler ile TMS/TFRS'ye uygun raporlama yapmak durumundadırlar. Bunların dışındaki işletmeler ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamaya devam edeceklerdir. Dolayısıyla Kobi TFRS'nin uygulanması söz konusu değildir. 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekindeki Tekdüzen Hesap Planı'nın uygulanmasına devam edilecektir. Ayrıca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 2013/34 sayılı AB

Yönergesi arasındaki farklılık ve benzerlikleri belirlemek ve 2013/34 sayılı AB Yönergesi ile uyumlu ulusal raporlama çerçevesi oluşturmak amacıyla çalışmalara başlamıştır.

İşletmeler arası ittifakların raporlanması konusunda uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına rağmen, hala Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Avrupa Birliği düzenlemeleri ve ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bunun sonucu olarak, küreselleşme etkisinin artarak devam ettiği günümüz koşullarında, sermaye piyasaları açısından uluslararası muhasebe ve raporlama ilke ve standartlarındaki farklılıkların finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilediğini söylemek mümkündür.

Çalışma kapsamında; T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi (TOKİ) tarafından ihaleye açılan Ankara’da bir kamu kurumuna ilişkin bina, alt yapı ve çevre düzenlemesi inşaatını üstlenen bir ortaklık incelenmiştir. Bu ortaklık, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda belirtilen unsurlara sahiptir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih etmiştir. Dolayısıyla Türk Hukuku’na göre “iş ortaklığı” olarak adlandırılmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre de “iş ortaklığı” olarak raporlanmaktadır. Söz konusu ortaklık, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde değerlendirildiğinde tespit edilen hususlar şöyledir:

1. Müşterek Kontrol Unsuru: Sözleşmede verilen ortaklık payları (%40, %40, %20) incelendiğinde, hiçbir ortak tek başına kontrol yetkisine sahip değildir. Dolayısıyla birlikte kontrol unsuru sağlanmıştır. Ayrıca sözleşmede (EK.1) kararların oybirliğiyle alınacağı koşuluna yer verilmiştir. Bu, müşterek kontrolün bulunduğunu göstermektedir. Bu ortaklık bir müşterek anlaşmadır.
2. Ayrı Araç Yapısının Mevcudiyeti: Borçlar Kanunu’na göre; bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş diğer ortaklıkların (ticaret şirketleri) kendine özgü özelliklerine sahip olmadığı durumda, kanununun onsekizinci bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık olarak kabul edilecektir. Örnek müşterek anlaşma ticaret şirketlerinin niteliklerine sahip değildir. Ayrıca temel sözleşmenin (EK.1) 11. maddesinde “sözleşmede düzenlenmeyen hususlar ile ilgili öncelikle BK’nın adi şirketlere ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, orada bir hüküm yoksa TTK’nın şirketlere ilişkin hükümlerinin kıyas yoluyla uygulanacağı” belirtilmiştir. Dolayısıyla örnek müşterek anlaşma adi ortaklık şeklinde yapılandırılmıştır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ifade edilen

unsurlara sahiptir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih etmiştir. Bu tip anlaşmalarda, ortaklığa ait vergi dairesinde ve SGK'da dosya bulunmaktadır. Çalışanların her türlü sosyal sorumlulukları ortaklık adına yatırılmaktadır. Ayrıca fatura defteri bulunmakta ve iş sahibinden elde edilen gelirler (hakedişler) ortaklık tarafından tahsil edilmektedir. Anlaşma tarafları, söz konusu işe yönelik gider ve harcamalarını ortaklığa fatura etmektedir. Hem ortaklık ve ortaklar arasında hem de ortaklık adına üçüncü kişilerle borç alacak ilişkisi kurulmaktadır. Faaliyetler sonucunda ortaya çıkan kar, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası net kar ortaklar arasında katılım payları oranında paylaşılır. Dolayısıyla örnek müşterek anlaşma her ne kadar adi ortaklık niteliğinde olsa da Türk Ticaret Kanunu'na uygun olarak kurulmuş bir kurum gibi işlem görmektedir. Bu bilgilere dayanarak, örnek müşterek anlaşmanın ayrı araç yapısına sahip olduğu söylemek doğru olacaktır. Ancak müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet mi yoksa iş ortaklığı mı olduğuna karar verilebilmesi için ayrı aracın ve sözleşmenin anlaşma taraflarına yüklediği hak ve yükümlülükler değerlendirilmelidir.

3. Hukuki Yapının Anlaşma Taraflarına Yüklediği Hak ve Yükümlülükler: Borçlar Kanunu'na göre adi ortaklıkta ortakların ortaklık borçlarına karşı sorumluluğu sınırsızdır. Ortaklığın sona ermesi üçüncü kişilere olan yükümlülüğü değiştirmemektedir. Ayrıca KVK'daki unsurlara sahip ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan yapılarda ortak kendi adına borçlanıp, bu borçları iş ortaklığına fatura edebilmektedir. Bu durum, üçüncü kişilerin alacakları için doğrudan ortaklara başvurabileceğini göstermektedir. TFRS-11, B26 paragrafında, anlaşma taraflarının sözleşmeye bağlı anlaşma ile anlaşmanın yapılandırıldığı ayrı aracın hukuki şeklinin gerektirdiği hak ve yükümlülükleri değiştirebileceği veya iptal edebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerinin belirlenebilmesi için bir sonraki aşamada sözleşme koşulları incelenmelidir.
4. Sözleşmenin Anlaşma Taraflarına Yüklediği Hak ve Yükümlülükler: Örnek müşterek anlaşmada taraflar arasındaki sözleşmede (EK.1) sözleşme konusuyla ilgili olarak yapılacak işlerin, taahhütlerin ve sözleşmeden doğan ve iş ortaklığından beklenen yükümlülüklerin yerine getirilmesinde ortakların müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, ortaklar anlaşmanın varlıkları üzerinde haklara, borçları üzerinde yükümlülüklere sahiptir.

Yukarıda tespitlerden, Türk Hukuku'na göre "iş ortaklığı" olarak kabul edilen ve raporlanan örnek anlaşmanın müşterek faaliyet olduğu kanısına varılmıştır. Bu sonuçtan yola çıkılarak, ülkemizde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen unsurlara sahip, kurumlar vergisi mükellefiyetini tercih eden ve "iş ortaklığı" olarak adlandırılan müşterek anlaşmaların müşterek faaliyet olarak sınıflandırılması ve raporlanması gerektiği genellenmesi yapılabilir.

Müşterek faaliyetlerin iş ortaklığı olarak raporlanması finansal tablo kalemlerini kayda değer şekilde etkileyeceği için sınıflandırma kaynaklı yanlış uygulamalar önemli bir sorun teşkil etmektedir. Özellikle yapım işlerine yönelik kamu ihalelerinin yüksek bütçelerini düşündüğümüzde, finansal tablo kalemlerinin oldukça değişeceği yadsınamaz bir gerçektir. Bu durum finansal tabloların gerçeğe uygun bilgi sunması esasına uygun düşmemektedir.

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.

Raporlama sorunlarına ilişkin bir diğer tespit, iş ortaklığı özelliği gösteren müşterek anlaşmalarda özkaynak yönteminin sadece konsolide finansal tablolarda uygulanmasıdır. Bu durum, iş ortaklığı yatırımının bireysel ve konsolide finansal tablolarda iki farklı şekilde raporlanmasına sebep olmaktadır.

Ülkemizde hem Vergi Usul Kanunu'na göre hem de muhasebe standartlarına göre raporlamanın yapılması muhasebe ve raporlama konusundaki diğer bir sorundur. Defterler önce VUK'a göre tutulmakta daha sonra raporlama için TMS/TFRS'lere dönüştürülmektedir.

Müşterek faaliyetlerin ve iş ortaklıklarının raporlama sorunlarının giderilmesine yönelik çözüm önerileri şöyledir:

- Öncelikle yapılması gereken benzer kavramların tek bir isim altında birleştirilmesidir. Başka bir anlatımla, uluslararası alanda muhasebe ilke ve standartları açısından aynı olguları ifade etmek için aynı kavramların kullanılması kavramsal kargaşayı önleyecektir.

- Türk Hukuku'na göre "iş ortaklığı" olarak adlandırılan ve iş ortaklığı olarak raporlanan anlaşmaların müşterek faaliyet olduğu belirlenmiştir. Bu, muhasebe meslek mensuplarının uygulamaları için önemli bir tespittir. Yapılması gereken muhasebe ve raporlama uygulamalarının düzeltilmesi ve bu tip anlaşmaların müşterek faaliyet olarak raporlanmasıdır. Böylece anlaşma taraflarının hak ve yükümlülükleri gerçeğe uygun şekilde finansal tablolara yansıtılmış olacaktır.
- İş ortaklıklarının raporlanmasında, yatırımın performansı ve buna bağlı olarak işletmenin kendi performansı hakkında bilgi veren özkaynak yönteminin benimsenerek, oransal konsolidasyon uygulamalarının tamamen kaldırılması yöntem konusunda tek düzeliğin sağlanması açısından yararlı olacaktır.
- İş ortaklığı yatırımlarında konsolide ve bireysel finansal tablolardaki raporlama farklılıkların giderilmesi için bireysel finansal tablolarda da özkaynak yönteminin kullanılması yararlı olacaktır. Bu düşünceye paralel olarak; IAS-27 Bireysel Finansal Raporlama Standardı'nda değişikliği öneren "Bireysel Finansal Tablolarda Özkaynak Yöntemi" (Exposure Draft 2013/10 Equity Method in Separate Financial Statements) isimli taslak metni yayınlanmıştır. IASB, IAS-27 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. Dolayısıyla işletmeler bireysel finansal tablolarında; bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarını maliyet yöntemi, IFRS-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.
- Tekdüzen Hesap Planında iş ortaklığına yönelik hesaplar açılarak, bu konuda düzenlemeler yapılması ihtiyaç haline gelmiştir. Müşterek faaliyetlerin ise alt hesaplarda izlenmesi faaliyet sonuçlarının belirlenmesi açısından yararlı bilgiler sağlayacaktır.
- Uluslararası muhasebe ilke ve standartlarının uyumlaştırılması finansal tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliğinin sağlanması açısından bir gerekliliktir. Ülkemiz açısından da yapılması gereken yasal kayıtların bir an önce TMS/IFRS'lere uygun hale getirilmesidir.

KAYNAKÇA

- Akyol, Şener. *Borçlar Hukuku (Özel Borç İlişkileri): Know-How, Management Joint Venture ve Büyük Çaplı İnşaat Sözleşmeleri*, II. Fasikül, Afa Matbaacılık, İstanbul 1997.
- Aydın, Nurhan. *Uluslararası Doğrudan Yatırımlar ve Ortak Girişimler (Joint Ventures)*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1002, Eskişehir 1997.
- Baptista, Luiz Olavo; Pascal Durand-Barthez. *Les Associations d'Enterprises (Joint Ventures) dans le Commerce International*, Paris 1986 (Aktaran Dayınlarlı, Kemal. *Joint Venture Sözleşmesi*, Üçüncü Baskı, Sözkesen Matbaası, Ankara 2007).
- Barlas, Nami. *Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri*, Vedat Yayıncılık, İstanbul 2008.
- Beamish, Paul W.; Nathaniel C. Lupton. "Managing Joint Ventures", *Academy of Management Perspectives*, Vol:23, Issue:2, 2009, 75-94.
- Betancourt, Luis; Charles P. Baril. "Accounting For Joint Ventures Moves Closer to Convergence", *The CPA Journal*, Vol: 83, Issue:2, 2013, 26-31.
- Christian, Dieter; Norbert Ludenbach. *Wiley Regulatory Reporting: IFRS Essentials*, John Wiley & Sons, 2013.
- Corrie, Clint A.. United States, Dennis Campbell (Ed.), *International Joint Ventures*, 1st Edition, Juris Publishing Inc, U.S. 2012.
- Culpan, Refik. *Global Business Alliances: Teory and Practice*, Quorum Books, U.S. 2002.
- Das T. K.; Bing-Sheng Teng. "Risk Types and The Inter-Firm Alliance Structures", *Journal Of Management Studies*, Vol:33, Issue:6, 1996, 827-843.
- Dayınlarlı, Kemal. *Joint Venture Sözleşmesi*, Üçüncü Baskı, Sözkesen Matbaası, Ankara 2007.
- Demir, Volkan; Oğuzhan Bahadır. "Yeni Avrupa birliği Yönergesi (2013/34 EU) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:121, 2014, 13-33.

- Dhanao, Tanvir. Mergers And Acquisitions And Joint Ventures, *The Investor's Guide to the United Kingdom 2013/14*, 2013, 327-333.
- Dinan, Demond. *Avrupa Birliği Ansiklopedisi*, Hale Akay (Çev.), Kitap Yayınevi, 2005.
- Flood, Joanne M.. *Wiley GAAP 2014 : Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, 12th Edition, Wiley, U.S. 2014.
- Friedmann, Wolfgang. "Contractual Joint Venture", *Columbia Journal of World Business*, Cilt: 7, Sayı:1, 1972, 57-63.
- Geringer, Michael; Louis Hebert. "Control and Performance of International Joint Ventures", *Journal of International Business Studies*, Vol:20, No:2, 1989, 235-254.
- Graham, Roger C.; Raymond D. King; Cameron K.J. Morrill. "Decision Usefulness of Alternative Joint Venture Reporting Methods", *Accounting Horizons*, Vol:17, No: 3, 2003, 123-137.
- Gulati, Ranjay. "Alliances and Networks", *Strategic Management Journal*, Vol:19, 1998, 293-317.
- Gullander, Staffan. "Joint Ventures and Corporate Strategy", *Columbia Journal of World Business*, Vol:11, Issue:1, 1976, 104-114.
- Gutterman, Alan. *A Short Course in International Joint Ventures: Negotiating, Forming and Operating The International Joint Venture*, 3rd Edition, World Trade Press, 2002.
- Harrigan, Kathryn Rudie. *Joint Ventures, Alliances, and Corporate Strategy*, Beard Books, U.S. 1985.
- Hewitt, Ian. *Joint Ventures*, Fourth Edition, Thomson Sweet&Maxwell, London 2008.
- Ho, S.Ping; Yi-Hsin Lin; Wenyi Chu; Husueh-Liang Wu. "Model for Organization Governance Structure Choices in Construction Joint Venture", *Journal of Construction Engineering and Management*, Vol:27, Issue:3, 2009, 518-530.
- Huse, Joseph A. *Understanding and Negotiating Turnkey and EPC Contracts*, Second Edition, Sweet & Maxwell, London 2002.

- Inkpen, Andrew C.; Paul W. Beamish. “Knowledge, Bargaining Power and The Instability of International Joint Ventures”, *Academy of Management Review*, Vol:22, No:1, 1997, 177-202.
- Kale, V.V.; Patil S.S.; Hiravennavar A.R.; Kamane S.K. “Joint Venture in Construction Industry”, *Journal of Mechanical and Civil Engineering*, Vol:3, 2013, 60-65.
- Kaplan, İbrahim. *İnşaat Sektöründe Müşterek İş Ortaklığı-İş ortaklığı-*, 2. Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2007.
- Kaplan, İbrahim. İnşaat Sözleşmelerinde Yapı Sahibinin Ücret Ödeme Borcu ve Yerine Getirilmemesinin Sonuçları, *İnşaat Sözleşmeleri: Yönetici-İşletmeci Mühendis ve Hukukçular için Ortak Seminer 18-29 Mart 1996*, 2. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 309-381, 2001, 119-171.
- Karacaer, Semra. *Stratejik Ortaklıkların Muhasebe Sorunları: Türk Şirketlerinin Büyüme ve Küresel Pazarlara Açılma Politikalarında Finans ve Muhasebe Sorunları*, Gazi Kitabevi, Ankara 2004.
- Kaval, Hasan. “Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen İştiraklerin Özkaynaklarında Gösterilen Gelir ve Gider Unsurları ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu”, 2012. http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/13234504405a88DigER_KAPSAMLI_GELIRLER_TABLOSU_VE_isTIRAKLERiN_oZKAYNAK_YoNTEMiNE_GoRE_DEgERLEMESi_Prof.Dr_Hasan_KAVAL.pdf (E.T.12.12.2013).
- Kayıhan, Lerzan. Rekabet Hukuku Uygulamalarında Ortak Girişimler, *Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezi*, Ankara 2003.
- Kaynak, Erdener; Tevfik Dalgıç, “Internationalization of Turkey Construction Companies”, *Colombia Journal of World Business*, Vol:26, Issue:4,1991, 60-75.
- Kogut, Bruce. “Joint Ventures: Theoretical and Empirical Perspectives”, *Strategic Management Journal*, Vol:9, 1988, 319-332.
- Köksal, Tunay. “Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Sektöründe Kullanılan Çeşitli Uluslararası İş Ortaklığı Modellerinin Hukuki Çerçevesi”, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:1, Sayı:20, 2010, 79-104.
- Lemarchand, Yannick. “Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması: Tarihsel Bir Perspektif”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:29, 2006, 6-15.

- Lima, J. M. de Caldas. *Patterns of Internationalization for Developing Country Enterprises (Alliances and Joint Ventures)*, United Nations Industrial Development Organization, 2008.
- Lukas, Elmar. “Dynamic Market Entry and The Value of Flexibility in Transitional International Joint Ventures”, *Review of Financial Economics*, Vol:16, 2007, 91-110.
- Marcinkevičius, Laimonas. “Prospects For The Regulation of International Joint Ventures”, *Social Sciences Studies*, 2009, Vol:3, Issue:3, 229–240.
- Merchant, Hemant. “Configurations of International Joint Ventures”, *Management International Review*, Vol:40, No:2, 2000, 107-140.
- Miller, Richard W. *Joint ventures in Construction*, Third Edition, National Association of Surety Bond Producers, Washington, 1993.
- Mowery, David C.; Joanne E. Oxley; Brian S. Silverman, “Strategic Alliances and Interfirm Knowledge Transfer”, *Strategic Management Journal*, Vol:17, 1996, 77-91.
- Munter, Paul; Mike Metcalf; Julie Santoro. *First Impression: Joint Arrangements*, 2011. <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/firstimpressions/Documents/First-impressions-JA-UFRS11.pdf> (E.T.20.04.2014).
- Myers, James J. “International Construction Joint Ventures in The Middle East”, *Arab Law Quarterly*, Vol:5, No:1, 1990, 3-24.
- Neocleous, Elias; Panos Labropoulos; Philippos Aristotelous. Cyprus, Dennis Campbell (Ed.), *International Joint Ventures*, 2nd Edition, Juris Publishing, 2013.
- Nichols, Henry. “Joint Ventures”, *Virginia Law Review*, Vol:36, No:4, 1950, 425-459.
- Norwood, Stephen; Nigel R Mansfield. “Joint Venture Issues Concerning European and Asian Construction Markets of The 1990’s”, *International Journal of Project Management*, Vol:17, No:2, 1999, 89-93.
- OECD. *OECD Benchmark Definition of Foreign Direct Investment 2008 Fourth Edition: Fourth Edition*, OECD Publishing, 2009. (http://books.google.com.tr/books?id=u_VAgAAQBAJ&pg=PA237&lpg=PA237&dq=oeed+joint+venture+definition&source=bl&ots=x9OD_6u1r1&sig=ISLTQs1lgcAxnu_BV4zX63zYRZQ&hl=tr&sa=X&e)

[i=Fk6oU8L1Ceq9ygOJx4LwDQ&ved=0CG4Q6AEwCQ#v=onepage&q=oecd%20joint%20venture%20definition&f=false](https://www.oecd.org/2014/05/01/2014-05-01-joint-venture-definition/)) (E.T.04.05.2014).

- Orazgılıcov, Dövrän. *Milletlerarası Doğrudan Yatırımlar Açısından Joint Venture*, Güncel Yayınevi, İzmir 2006.
- Oxley, Joanne E.; Brian S. Silverman. Inter-Firm Alliances: A New Institutional Economics Approach, Eric Brousseau, Jean-Michel Glachant (Ed.), *In New Institutional Economics: A Guidebook*, Cambridge University Press: New York 2008, 209–234.
- Ozorhon, Beliz; David Arditı; İrem Dikmen; M. Talat Birgönül. “Effect of Partner Fit International Construction Joint Ventures”, *Journal of Management in Engineering*, Vol:24, Issue:1, 12-20.
- Örten, Remzi; Hasan Kaval; Aydın Karapınar. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları TMS-TFRS*, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- Öztürk, Pınar. *Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk*, Beta Yayınevi, İstanbul 2001.
- Pan, Yigang; David K. Tse. “The Hierarchical Model of Market Entry Modes”, *Journal of International Business Studies*, Vol:31, No:4, 2000, 535-554
- Panibratav, Andrei; Alevander Abramkov. “Joint Venture Strategy for Emerging Economy: Evidence From Russian Energy Sector”, *Organizations and Markets in Emerging Economics*, Vol:3, No:2, 2012, 56-79.
- Pekár, Peter; Marc S. Margulis. “Equity Alliances Take Centre Stage”, *Business Strategy Review*, Vol:14 Issue:2, 2003, 50-62.
- Peker, Erol. İş Ortaklıklarındaki İşlemlerin ve Payların Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması: Bir Uygulama, *İstanbul Üniversitesi (Yayınlanmamış Doktora Tezi)*, İstanbul 2013.
- Powell, Walter W; Kenneth W. Koput; Laurel Smith-Doerr. "Interorganizational Collaboration and the Locus of Innovation: Networks of Learning in Biotechnology", *Administrative Science Quarterly*, Vol:41, Issue:1,1996, 116-145.

- Rao, Mb; Manjula Guru. *Joint Ventures in International Business*, Vikas Publishing House Pvt Ltd, 2009.
- Sezer, Yılmaz; Dilaver Ergin. İş Ortaklıkları (Joint Venture), TÜRMOB Sirküler Rapor, TÜRMOB Yayınları 119, Ankara, 2000, 6-17.
- Simonin, Bernard L. "The Importance of Collaborative Know-How: An Empirical Test of the Learning Organization", *The Academy of Management Journal*, Vol:40, No:5, 1997, 1150-1174.
- Soonawalla, Kazbi. "Accounting for Joint Ventures and Associates in Canada, UK, and US: Do US Rules Hide Information?", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol: 33, Issue: 3-4, 2006, 395-417.
- Spadaccini, Michael. *Business Structures: Forming A Corporation, LLC, Partnership, or Sole Proprietorship*, McGraw-Hill Companies, 2007.
- Stoltzfus, Ronald L.; Ruth W. Epps. "An Empirical Study of The Value-Relevance of Using Proportionate Consolidation Accounting for Investments in Joint Ventures", *Accounting Forum*, Issue:29, 2005, 169-190.
- Storey, Tim; Brian Clayton; Bell Gully. "Joint Ventures: A Forest Investment Alternative", *Continued Professional Development*, November 2000, 35-37.
- Şengel, Salim. *Ortak Girişim (Joint Venture) Faaliyetlerinin Raporlanması*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1594, Eskişehir 2004.
- Tandoğan, Haluk. "Eser sözleşmesinde Müteahhidin İş Yardımcı Kişilere, Alt Müteahhitlere Yaptırması, Başkasına Devretmesi, Müteahhitler Konsorsiyumu (İş Ortaklığı)", *BATİDER*, Cilt: XIII, Sayı:3-4, 57-89.
- Tekinalp, Gülören; Ünal Tekinalp. Joint Venture, *Prof. Dr. Yaşar Karayalçın'a 65 inci Yaş Armağanı*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara 1988, 143-176.
- Uzunkaya, Mehmet. *Uluslararası Rekabet Edebilirlik Çerçevesinde Türk İnşaat Sektörünün Yapısal Analizi*, T.C. Kalkınma Bakanlığı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Haziran 2013.
- Wallace, Robert L.. *Strategic Partnerships: An Entrepreneur's Guide to Joint Ventures and Alliances*, Dearborn Trade Publishing, U.S. 2004.

- Wolf, Ronald Charles. *The Complete Guide to International Joint Ventures with Sample Clauses and Contracts*, Kluwer Law International, 2011.
- Yılmaz, Lerzan. “4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu’nun Getirdiği Yenilikler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:5, Sayı:10, Güz 2006, 173-190.
- Yılmaz, Lerzan. “Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Joint Venture Anlaşmasının Yorumu ve Hukuki Düzenlemeye Kavuşturulması İhtiyacı”, *Mahmut R. Belik’e Armağan*, İstanbul 1993, 475-491.
- Yoshino, Michael Y.; U. Srinivasa Rangan. *Strategic Alliances: An Entrepreneurial Approach to Globalization*, Harvard Business School Press, Boston 1995.

İnternet Kaynakları

- Ashurst. Joint Ventures in England and Wales, International Investor Series:6, 2014. <http://www.ashurst.com/doc.aspx?id_Resource=6171> Erişim Tarihi: 21.10.2014.
- BDO. Need to Know IFRS-11 Joint Arrangements. <<http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/Need%20to%20Know/Documents/Need%20to%20Know%20-%20IFRS%2011%20Joint%20Arrangements%20%28print%29.pdf>> Erişim Tarihi: 08.12.2014.
- Comparison between U.S. GAAP and International Financial Reporting Standards 2013 <www.grantthornton.ca> Erişim Tarihi: 01.02.2015.
- Deloitte(a). The New Joint Arrangement Standard Insights For The Real Estate Industry: IFRS-11 2011. <<http://www.iasplus.com/en/binary/dttdpubs/1109jointarrangereal.pdf>> Erişim Tarihi: 13.03.2014.
- Ernst & Young(c). Applying IFRS - IFRS 11 Joint Arrangements: Challenges in Adopting and Applying IFRS-11, 2011. <[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)> Erişim Tarihi: 12.02.2015.
- Ernst&Young(a). Financial Reporting Developments A Comprehensive Guide Joint Ventures, 2013. <http://www.ey.com/publication/vwluassetsdld/financialreportingdevelopments_bb2>

485_jointventures_17january2013/\$file/financialreportingdevelopments_bb2485_jointventures_17january2013.pdf?OpenElement> Erişim Tarihi: 02.03.2014.

Ernst&Young(b). Financial Reporting Developments Consolidation And The Variable Interest Model, Ernst & Young LLP., 2014
<www.ey.com/financialreportingdevelopments_bb1905_variableinterestentities_15september2014.pdf> Erişim Tarihi: 04.12.2014.

European Union(a). <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32004R0139&from=en> Erişim Tarihi:01.08.2014.

European Union(b). The European Company. <http://europa.eu/youreurope/business/start-grow/european-company-legal-form/index_en.htm> Erişim Tarihi: 29.07.2014.

European Union(c). <http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/businesses/company_law/l26015en.htm> Erişim Tarihi: 29.07.2014.

European Union(d). <http://europa.eu/legislation_summaries/employment_and_social_policy/social_dialogue/l26018_en.htm> Erişim Tarihi: 29.07.2014.

European Union(e). Commission Consolidated Jurisdictional Notice under Council Regulation (EC) No 139/2004 on the control of concentrations between undertakings 2008/C 95/01 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:095:0001:0048 :EN:PDF> Erişim Tarihi: 01.08.2014.

IASB(a). Clarifies Accounting for Acquisitions of Interest in Joint Operations, <http://www.iasplus.com/en/news/2014/05/ifrs-11> Erişim Tarihi: 16.06.2014.

IASB(b). Changes IAS 27 To Again Allow Application Of The Equity Method In Separate Financial Statements, <http://www.iasplus.com/en/news/2014/08/equity-method> Erişim Tarihi: 14.06.2014.

IAS-31(a). History of IAS 31. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias31> Erişim Tarihi: 13.03.2014.

IAS-31 Interests in Joint Ventures, 2011. <http://www.IFRS.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IAS31.pdf> Erişim Tarihi: 14.04.2014.

IAS-31 <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias31> Erişim Tarihi: 21.02.2014.

IFRS(a). Interaction Between UFRS 10, 11, 12, and IAS 28. <<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Consolidation/Documents/InteractionbetweenIFRS101112andIAS28.pdf>> Erişim Tarihi: 25.04.2014.

IFRS(b). Exposure Draft ED/2012/3 Equity Method:Share of Other Net Asset Changes 2012.<<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/equity-accounting/Exposure-Draft-November-2012/Documents/ED-Equity-Method-Nov-2012-Web.pdf>> Erişim Tarihi: 13.03.2014.

IFRS(c). IFRS-10 Consolidated Financial Statements and IAS-28 Investments in Associates and Joint Ventures (2011): Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture. <<http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/ifrs-10-ias-28/Pages/Accounting-sale-contribution.aspx>> Erişim Tarihi: 01.09.2014.

IFRS(d). IFRS 10/IAS 28 Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate/Joint Venture <<http://www.iasplus.com/en/projects/completed/consol/ifrs-10-ias-28-sales-or-contributions-of-assets>> Erişim Tarihi: 01.09.2014.

IFRS-9 <www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs9> Erişim Tarihi: 13.01.2014.

IFRS-11 <www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs11> Erişim Tarihi: 11.02.2014.

ITC. Contractual Joint Venture Model Agreements
Trade law series 2004, International Trade Centre UNCTAD/WTO 2004, United Nations. <<http://economia.unipr.it/DOCENTI/CATALINI/docs/files/ITC%20-%20Contractual%20Joint%20Venture%20Model%20Agreements.pdf>> Erişim Tarihi: 21.02.2014.

Joint Ventures: A Guidance Note For Public Sector Bodies Forming Joint Ventures With The Private Sector, 2010. <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/225321/06_joint_venture_guidance.pdf> Erişim Tarihi: 05.01.2014.

KGK(a). Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanma Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Duyuru. <http://www.kgk.gov.tr/content_detail-261-595-turkiye-muhasebe-standartlarinin-uygulama-kapsaminin-belirlenmesine-iliskin-duyuru.html> Erişim Tarihi:01.12.2014.

KGK(b). KOBİ TFRS. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBI_TFRS.pdf> Erişim Tarihi:15.08.2014.

Klotz, James M.. Introduction to International Joint Venture and Consortium Agreements, 2005. <<http://www.worldlaw.com/uganda2.pdf>> Erişim Tarihi:02.11.2014.

KPMG(a). First Impressions:Joint Arrangements, Mayıs 2011. <<https://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/first-impressions/pages/first-impressions-ja-UFRS-11.aspx>> Erişim Tarihi:03.01.2014.

KPMG(b). Impact on Mining Companies Changes to Joint Ventures Accounting February 2012. <<http://www.kpmg.com/cn/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Impact-mining-companies-O-201202.pdf>> Erişim Tarihi: 04.03.2014.

PWC(a). Practical Guide to IFRS Classification of Joint Arrangements October 2012. <<http://www.pwc.com.au/industry/real-estate/assets/practical-guide-to-ifrs-oct12.pdf>> Erişim Tarihi:25.08.2014.

Şirketler Hukukuna İlişkin AB Müktesebat Rehberi, 2009. <<http://www.mess.org.tr/content/MESS%20Şirketler%20Hukuku%20Nisan%202013%20-%20FINAL.pdf>> Erişim Tarihi:15.08.2014.

TÜİK Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri, 2014.

Yeni Türk Ticaret Kanunu. <<http://www.ttkd.org.tr/assets/ttk-yeni-turk-ticaret.pdf>> Erişim Tarihi:07.08.2014.

Yurtdışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri 2013 Yılı Değerlendirmesi. <<http://www.ekonomi.gov.tr>> Erişim Tarihi:01.04.2014.

<www.marmaray.com> Erişim Tarihi: 05.12.2014.

<www.spk.gov.tr> Erişim Tarihi: 10.12.2014.

<www.turcas.com.tr/> Erişim Tarihi: 16.11.2014.

<www.tmmmb.org.tr> Erişim Tarihi: 10.11.2014.

<www.turcas.com.tr> Erişim Tarihi: 26.10.2014.

Kanunlar

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

31 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

3194 Sayılı İmar Kanunu

3239 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

26728 Sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun

Uniform Partnership Act (1997)

Yapım İşleri Genel Şartnamesi

EK 1. İŞ ORTAKLIĞI SÖZLEŞMESİ

T.C. ANKARA 33. NOTERLİĞİ
Ziya Gökalp Cad. No:16/6
Tel: 435 84 04-Y.Şehir/ANK.

No 19383

İŞ ORTAKLIĞI SÖZLEŞMESİ

Aşağıda adı ve unvanları yazılı tüzel kişiler arasında aşağıdaki şartlarda bir iş ortaklığı sözleşmesi tanzim edilmiştir. 24 TEMMUZ 2012

MADDE 1 – ORTAKLIĞIN ÜNVANI VE MERKEZİ

İNŞAAT VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ İNŞAAT TARIM TURİZM PETROL OTO
SANAYİ VE TİCARET LIMITED ŞİRKETİ.VE İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ İŞ
ORTAKLIĞI

(İNŞAAT & İNŞAAT & İNŞAAT İŞ ORTAKLIĞI)
Çankaya/ANKARA

MADDE 2 – SERMAYE VE ORTAKLARIN HİSSE ORANLARI
Toplam Sermaye 10.000,00 TL (ONBİN TL)

A - İNŞAAT VE TİCARET A.Ş.
Hisse Oranı : % 40
/ANKARA

B - İNŞAAT TARIM TURİZM PETROL OTO SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
Hisse Oranı : % 40
/ANKARA

C - İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
Hisse Oranı : % 20
/ANKARA

MADDE 3 – ORTAKLIĞIN AMAÇ, KONUSU VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ
"T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından ihaleye çıkarılan Ankara İli Kurumu Hizmet Binası ile Altyapı ve Çevre Düzenlemesi İnşaatı" işinin T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ile yapılacak sözleşme esaslarına göre inşaatın yapılması işinden ibarettir. Ortaklığın pilot ortağı işin bitimine kadar İNŞAAT TARIM TURİZM PETROL OTO SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.'dir. Ortaklar, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ile yapılacak sözleşmenin konusu ve kapsamına giren işlerin ve taahhütlerin ve sözleşmeden doğan ve iş ortaklığına yönelecek yükümlülüklerin yerine getirilmesinden müştereken müteselsilen sorumludur.

MADDE 4 – ORTAKLAR GENEL KURULU
Ortaklar genel kurulu tüm ortaklardan oluşur. Tam ve yetkili organdır. Alınan kararlar tasdik edilerek bir karar defterine işlenir. Her ortağın bir oy hakkı vardır. Kararlar oy birliği ile alınır.

MADDE 5 – ORTAKLIĞIN YÖNETİMİ VE TEMSİLİ
İş bu iş ortaklığını, işin devamı süresince T.C. Uyruklu TC kimlik numaralı Medeni Oğlu doğumlu /ANKARA adresinde ikamet eden , T.C. Uyruklu doğumlu TC kimlik numaralı Medeni Oğlu doğumlu ve T.C uyruklu TC kimlik numaralı /ANKARA adresinde ikamet eden doğumlu münferiden temsil ve ilzam edecektir. Bu cümleden olmak üzere İNŞAAT VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ, İNŞAAT TARIM TURİZM PETROL OT.SANAYİ VE TİCARET LIMITED ŞİRKETİ VE İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ firmaları tarafından kurulan İş Ortaklığını T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresine ve diğer kişi, kurum ve kuruluşlara karşı ve en geniş yetkilerle münferiden temsil ve ilzam edecektir. İş alınan İdare dahil olmak üzere her türlü kişi kurum ve kuruluşa karşı iş ortaklığını borç ve taahhüt altına sokan iş, evrak, ve sözleşme hak ediş, havale, ahzu kabza, bankalar nezdinde her türlü hesap açtırılıp kapatılmasına açtırılan bu hesaplara para yatırılmasına ve para çekilmesine, çek almaya, tahsil ve ciro etmeye krediler temini ve kredi hesaplarından para çekmeye yetkisi de dahil olmak üzere

İNŞ. SAN. VE TİC.LTD.ŞTİ.

EK 1. İŞ ORTAKLIĞI SÖZLEŞMESİ

NÖ 19383

ve mezun ve yetkili kılınmıştır. Bu ile ilgili iş ortaklığı ünvanı altında l atacağı imza iş ortaklığını temsil ve ilzam edecektir. ve dilediği kimseyi bu işle ilgili olmak üzere iş ortaklığını temsil etmek üzere vekil tavın edebilecek, noterlerden vekaletname verip azledebilecektir. Sözleşmeye taraf olan İnşaat, İnşaat ve İnşaat diledikleri takdirde her zaman yöneticisi değiştirme hakkına sahip olacaktır. İnşaat, İnşaat ve İnşaat şirket yöneticileri Genel Kurulun daimi üyeleridir. Genel Kurul ortaklıkla ilgili her türlü karar alma yetkisine sahiptir.

MADDE 6 – SERMAYE İLAVESİ VE İADESİ

Ortaklar genel kurul kararı ile ortaklardan ihtiyaç halinde sermaye artırımını talep edebilir. Yada kasada fazla görülen para hisseleri oranında dağıtılabılır.

MADDE 7 – KAR VE ZARARIN DAĞITIMI

Ortaklığın kar ve zararı iş ortaklığı kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilir ve ödenir. Kurumlar vergisi öendikten sonra kalan Net KÂR hisseleri oranında dağıtılır.

MADDE 8 – ORTAKLIKTAN AYRILMA, İFLAS KONKORDATO VE HACİZ HALİ

Ortaklardan herhangi biri tasfiyeye gider, acze düşer, konkordato ilan eder veya hakkında iflas veya haciz muamelesi başlatılırsa veya herhangi bir sebepten bu sözleşme altındaki mükellefiyetlerini yerine getiremez veya temerrüde düşer de diğer ortağın yazılı ihbarına rağmen 30 (otuz) gün içinde temerrüt halini ortadan kaldırmaz ise diğer ortak temerrüde düşen ortağı ortaklıktan ihraç etme ve işe onsuz devam etme hakkına haiz olur. Böyle bir durumda temerrüde düşen ortağın temin etmiş olduğu işletme sermayesi işin bitimine kadar ortaklıkça bu sözleşmedeki şart ve hükümler dahilinde kullanılır.

MADDE 9 – DENETLEME

Herhangi bir ortak ortaklığın hesap ve her türlü faaliyetini ortaklık çalışmalarını engellemeyecek şekilde denetleyebilir. Denetlemenin usul ve esasları ortaklık genel kurulunca belirlenir.

MADDE 10 – SÖZLEŞME TADİLİ

Ortaklar diledikleri ve anlaşıkları takdirde ortaklar genel kurulunun oy birliği ile sözleşmeyi tadil edebilir veya ek sözleşme yapabilir.

MADDE 11 – KANUNİ HÜKÜMLER

Bu sözleşmede düzenlenmeyen hususlar ile ilgili, öncelikle borçlar kanunun adı şirketlere ilişkin hükümleri, orada hüküm olmadığı durumlarda TÜRK TİCARET KANUNUN şirketlere ilişkin hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.

MADDE 12 – SÖZLEŞMENİN SÜRESİ

İş ortaklığının süresi 3. maddede yazılı amacın gerçekleşip kar ve zararın paylaşılması ve vergisel yükümlülüklerden sonra son bulur. Ortaklar oy birliği ile şirketin devamına karar verebilir.

MADDE 13 – SÖZLEŞME AKDI

13 (Onüç) maddeden ibaret olun bu sözleşme 24/07/2012 tarihinde ANKARA da imzalanmıştır. Herhangi bir ihtilaf halinde ortaklar ANKARA mahkemelerinin ve İcra Dairelerinin selayetini kabul ederler.

PILOT ORTAK

İNŞAAT TARIM
TURİZM PETROL OTO SAN.VE
TIC.LTD.ŞTİ.

İNŞ. SAN. VE
TIC. LTD. ŞTİ.
EĞİP, ANKARA

ÖZEL ORTAK

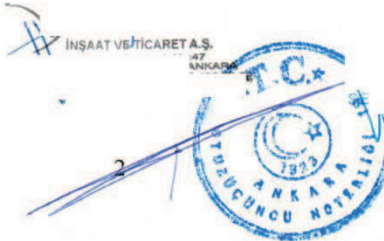
İNŞ. VE TİC. A.Ş.

İNŞAAT VE TİCARET A.Ş.
EĞİP, ANKARA

ÖZEL ORTAK

İNŞ. SAN. VE TİC. A.Ş.

İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
ANKARA



EK 2. HAKEDİŞ FATURASI

T.C. BAŞBAKANLIK TOPLU KONUT İDARESİ BAŞKANLIĞI		
ÖDEMeye ESAS İÇ KAPAK		
İŞİN ADI	ANKARA İLİ VE ÇEVRE DÜZENLEMESİ İNŞAATI İŞLERİ	Sh : 3 KURUMU HİZMET BİNASI İLE ALTYAPI
MÜTEAHHİT	INS TARIM TURZ. PETROL OTO. SAN. VE TIC. LTD. ŞTİ. & A.Ş. & İNŞ. VE TIC. SAN. A.Ş. İŞ ORTAKLIĞI	İNŞ. SAN. VE TIC.
HAKEDİŞ NO	6	
HAKEDİŞ TARİHİ	05.12.2013	
HALE BEDELİ	101.949.000,00 TL	
A Toplam Hakediş Miktarı	(Sayfa 7)	7.451.617,16 TL
B Bir Önceki Hakediş Toplamı	(Hak No:5)	6.839.430,74 TL
C Bu Hakedişle Ödenecek Net İmalat Tutarı	(C=A-B)	1.612.186,42 TL
D Fiyat Farklı Tutarı	(Sayfa 9)	22.395,05 TL
E Toplam Tutar	(E=C+D)	1.634.581,47 TL
F K.D.V. % 18	(F=E*0,18)	294.224,66 TL
G Diğer Ödemeler		0,00 TL
H Genel Toplam	(H=E+F+G)	1.928.806,13 TL
I Kesintiler		
J Avans Kesintisi	(Sayfa)	
K Gecikme cezaları toplamı	(Sayfa ...)	0,00 TL
L Diğer kesintiler (Sözlü Madde 12.2 Gereği)	(L=E*0,05)	81.729,07 TL
M Kesintiler Toplamı	(M=J+K+L)	81.729,07 TL
N ÖDENECEK MİKTAR	(N=H-M)	1.847.077,06 TL

Yalnız .BirMilyonSekizYüzKırkYedi Bin Yetmiş Yedi TL Altı KR

Bu miktardan yasal vergi ve resimler kesilip varsa haciz bildirimleri dâhilinde alınarak muvazahide ödenmek üzere bu hakediş raporu 5 (beş) rubra ile düzenlenmiştir.