

# Türk Hukuku'ndaki İş Ortaklığı Kavramının Muhasebe Standartlarına Uyum Sorunsalı

## *The Consistency Problem of Joint Venture Term in Turkish Law to the Accounting Standards*

**Emre KAPLANOĞLU**

Araş. Gör. Dr., Ege Üniversitesi, Bergama Meslek Yüksekokulu, (emre.kaplanoglu@ege.edu.tr)

### ÖZ

#### **Anahtar Kelimeler:**

*İş Ortaklıkları, TFRS, TMS, Muhasebe, Hukuk*

*İş ortaklığı veya ortak girişim olarak ifade edilen birliktelikler için Türk hukukunda belirli bir tanım getirilmemiştir. Hukuki niteliği itibari ile Türk hukukunda adi ortaklık olarak kabul edilen ortak girişimlerdeki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında yayınlanması TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı ile düzenlenmiştir. Ancak, TMS-31 Standardı 28 Ekim 2011 tarih ve 28098 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve Ocak 2013'ten itibaren geçerli olan TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı ile yürürlükten kaldırılmıştır. TFRS-11 Standardı, müşterek kontrol edilen sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi ilkelerini düzenlerken iş ortaklıklarındaki sözleşmeye bağlı olma ilkesini de göz önünde bulundurarak müşterek faaliyetler ve iş ortaklıkları olarak sınıflandırmasını da yapmaktadır. Bu çalışmanın amacı, iş ortaklıkları kavramının Türk Hukukunda ve TMS/TFRS kapsamındaki yerini incelemek ve örnek muhasebe uygulamaları vermektir.*

### ABSTRACT

#### **Keywords:**

*Joint Ventures, TFRS, TAS, Accounting, Law.*

*A specific definition of partnership or joint venture is not explained in Turkish Law. Joint ventures which are accepted ordinary partnerships because of their legal qualifications in Turkish Law, the accounting of their shares and consolidation of their assets, liabilities, revenues and expenses in joint venturers' and investors' financial statements are regulated in TAS-31 Interests in Joint Ventures Standard. However, TAS-31 Standard has been repealed with TFRS-11 Joint Arrangements Standards dated 28 October 2011 and published in the Official Gazette numbered 28098, which is available from January 2013. TFRS -11 Standard does not only regulate the principles of accounting of the jointly controlling contracts but also classifies joint arrangements as joint operations or joint ventures, relating to their contract. The aim of this study is to examine joint venture concept in the scope of Turkish Law and TAS/TFRS and give examples of accounting application.*

## 1. GİRİŞ

Ortak girişim kavramıyla ilgili farklı ülkelerin hukuklarında farklı tanımlarla karşılaşmaktadır. Ortak girişim için kesin bir tanımlama yapılamamasının nedeni inşaat, madencilik, petrol ve finans gibi farklı sektörde ortak girişim sözleşmelerinin düzenlenebilmesidir. Ortak girişimler ulaşılmak istenen hedeflere göre ülkeler arasında farklı türlerde olabilmektedir. Alman hukukunda sermaye katımlı ortak girişim türü olarak "Gemeinschaftsunternehmen", Fransız hukukunda "association d' entreprises" veya "groupement d' entreprises" olarak ifade edilen ortak girişimler; "joint venture", "joint adventure" (müşterek macera) kelimelerinin birleştirilmesi sureti ile kısaltılmasından oluşmaktadır (Öztürk, 2001:2). Ortak girişimle ilgili literatür taraması yapıldığında aşağıdaki unsurları saptanmaktadır:

**Sözleşme Yapılması:** Ortak girişimler bir sözleşmeye dayanmaktadır. Taraflar arasında yapılan bu sözleşme hiçbir şekil şartına bağlı olmayıp, yazılı olarak düzenlenmekte, tarafların mühür ve imzalarını içermektedir.

**Kişi(ler):** Ortak girişimler iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişinin bir araya gelmeleriyle oluşmaktadır. Genellikle uygulamada büyük yatırımlar için ortak girişimler oluşturulduğundan sözleşmeye tüzel kişiler taraf olmaktadır.

**Ortak Amaç:** Ortaklar belirli bir amaç için bir araya gelmektedirler ve taahhüt ettikleri işi müştereken yerine getirmektedirler.

**Ortak Yönetim:** Taraflar, sözleşmede belirlenen esaslar çerçevesinde ortaklığı birlikte yönetirler.

**Süre:** Ortak girişimler, tek bir işi gerçekleştirmek amacıyla kurulabileceği gibi, sürekli bir işi gerçekleştirmek amacıyla da kurulabilir (Tekinalp ve Tekinalp,1989:150-151, Dayımlarlı, 1999:55)

Ortak girişimin yukarıda açıklanan unsurları ele alındığında, bu çalışma kapsamında incelenen muhasebe standartlarında bahsedileceği üzere işletmeler arasında gerçekleştirilen ortak girişimler müşterek bir faaliyet olabileceği gibi iş ortaklığı da olmaktadır. Dolayısıyla çalışma bütününde sadece iş ortaklığı üzerinde durulmuştur.

Türk Hukuku'nda iş ortaklığı kavramı Kamu İhale Kanunu'nda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ve Borçlar Kanunu'nda farklı tanımlarla yer alırken Ticaret Kanunu'nda yer almamaktadır. Türkiye Muhasebe Standartlarında (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında (TFRS) ise iş ortaklığı kavramı ve işlemleriyle ilgili daha belirgin tanımlamalar yapılmıştır.

İş ortaklıkları için ortak bir hedefe ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonuçlarının kayıt altına alınması önem taşımaktadır. Bu nedenle ortak girişimlerin muhasebe kayıtlarıyla ilgili uluslararası çalışmalara uyum sağlamak amacıyla TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı, 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. İş ortaklıkları konusuna yeni düzenlemeler getirmek amacıyla TMS-31 Standardını yürürlükten kaldıran TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı revize edilmiştir. Ayrıca, bu revizyonun devamında iş ortaklıklarındaki özkaynak yönteminin esaslarını belirten TMS-28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı da güncellenmiştir. İştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylara ilişkin açıklamalar ise TFRS-12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı dikkate alınarak yapılacaktır.

Bu çalışmanın amacı, Türk Hukuku'nda; Kamu İhale Kanunu (KİK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Borçlar Kanunu (BK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda yer alan iş ortaklığıyla ilgili hukuksal tanımlar ile Türkiye Muhasebe Standartları kapsamındaki açıklamaları irdelemek ve konuya ilişkin her yönüyle olmamakla birlikte özellikle muhasebeleştirilmesine öneriler getirmektir. Çalışmanın 2 no.lu başlığı altında, iş ortaklığı kavramı hem KİK, KVK, BK ve TTK'na göre hem de TMS-28, TMS-31, TMS-39, TFRS-9, TFRS-10, TFRS-11 ve TFRS-12 Standartlarındaki uygulamalarına göre verilmiştir. Çalışmanın 3 no.lu başlığında iş ortaklıklarıyla ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler sunulmuştur. İş ortaklığına katılım, temettü elde edilmesi, maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı ve kıdem tazminatı aktüer kazancının konsolide tablolara aktarılmasının muhasebe kayıtları öneri niteliğindeki muhasebe hesaplarıyla gösterilmiştir.

## 2. TÜRK HUKUKU'NDA VE TMS/TFRS KAPSAMINDA İŞ ORTAKLIĞI KAVRAMI

Çalışmanın bu başlığı altında iş ortaklığı kavramının Türk Hukuku'ndaki ve TMS-TFRS kapsamındaki yeri incelenerek açıklanmıştır.

### 2.1. Türk Hukuku'nda İş Ortaklığı Kavramı

Türk Hukuku'nda ortak girişim sözleşmelerini bütünüyle ele alan yasal bir düzenleme bulunmamaktadır (Tekinalp ve Tekinalp, 1989:157, Dayınlarlı, 1999:225). 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesinde ortak girişimin tanımında iş ortaklığına yer verilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iş ortaklığı, Borçlar Kanunu'nda ise adi şirket olarak tanımlanmıştır Türk Ticaret Kanunu'nda ise herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

#### 2.1.1. Kamu İhale Kanunu'nda İş Ortaklığı Kavramı

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun tanımlarla ilgili 4. maddesinde, ihaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumları ortak girişimdir şeklinde yer almaktadır. KİK'nun 14. maddesinde ortak girişimler (iş ortaklıkları veya konsorsiyumlar) açıklanmıştır. Buna göre iş ortaklığı ortakları, 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.

#### 2.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İş Ortaklığı Kavramı

Türk Mevzuatına 04.12.1985 tarihinde 3239 sayılı Kanunun 71. maddesi ile giren iş ortaklığı kavramı, 5422 sayılı (Eski) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde bu verginin mükellefi olarak belirtilmiştir. Mükerrer 6. maddesinde sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan vergi dairesine bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklığıdır şeklinde tanımlanmıştır. 5422 sayılı (Eski) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun iş ortaklığı müessesini ayrı madde ile düzenlemiş olması ve taahhüt işleri ile sınırlandırılması, inşaat sektörü yönünden vergi mevzuatındaki eksikliği, Kamu İhale Kanununa paralel olarak gidermeye yöneliktir. 1990'lı yıllardaki özelleştirme ihalelerinde ve son yıllarda petrol arama ve işletme,

otomotiv, demir çelik, maden arama gibi sektörlerdeki projelerin büyüklüğü nedeniyle sermayeye olan ihtiyacı arttırmış ve bu sektörlerde ortak girişim anlaşmaları yapılmaya başlanmıştır. 5422 sayılı (Eski) Kurumlar Vergisi Kanunu, inşaat sektörü dışındaki iş ortaklığı anlaşmalarını düzenleyecek bir yapıda olmadığından doğan hukuki boşluk 5520 sayılı (Yeni) Kurumlar Vergisi Kanunu 2. maddesinin 7. bendinde giderilmeye çalışılmıştır. İlgili kanunun maddesinde, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenlerin iş ortaklıkları oluşturdukları belirtilmiştir. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilememektedir. Bu kanun maddesinin gerekçesinde ise; Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısının giderek artması ve bu kuruluşların kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmeleri olarak ifade edilmiştir. Bu noktada bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan farklılaşmaktadırlar. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2. maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2. maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıkların, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak da Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkânı getirilmiştir. Bu durumda söz konusu ortaklık tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın Kurumlar Vergisi mükellefi sayılacaktır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iş ortaklığı müessesinin tesisinin ihtiyari oluşu da dahil olmak üzere kuruluşu ile ilgili düzenlemelerin aynen korunduğu ancak taahhüt zorunluluğunun ortadan kaldırıldığı görülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre iş ortaklığı kurulabilmesi için ortaklardan en az birinin Kurumlar Vergisi mükellefi olması, iş ortaklığı konusunu belirli bir işin oluşturması, işin birlikte yapılması, işin bütününde sorumlu olmaları, işin sonunda kazancın paylaşılması ve iş ortaklarının mükellefiyetlerini "iş ortaklığı" olarak tesis edilmesini talep etmeleri gerekmektedir. Bu yeni düzenlemeler sonucunda iş ortaklığının en önemli noktası ortaklığın belli bir iş için kurulmasıdır. Her yapılacak ortak iş için iş ortakları ayrı ayrı mükellefiyet oluşturacak ve iş ortaklıkları adına faturalarını düzenleyeceklerdir. Dolayısıyla her iş ortaklığının kâr veya zararı ayrı ayrı beyan edilmelidir. İş ortaklığı (joint venture) ve adi ortaklık (partnership) kavramlarıyla ilgili Maliye Bakanlığı'nın Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı'nın 2005/370 nolu yayınında kâr bölüşüm yöntemi genellikle ticari işlemlerin birbirinin içine geçtiği ve ayrılmaz bir parça gibi olduğu durumlarda uygulanmaktadır. İlgili Başkanlığı'n yayınında iş ortaklığı (joint venture) ve adi ortaklık (partnership) şeklinde yürütülen ticari işlemlerden elde edilen kârın dağıtımında kullanışlı bir yöntemdir şeklindeki görüşü ilgili kavramların sadece vergi açısından değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır (Işık, 2005:129).

### 2.1.3. Borçlar Kanunu'nda İş Ortaklığı Kavramı

Ülkemizde iş ortaklıkları hukuki mevzuat olarak Borçlar Kanunu'nun adi ortaklık sözleşmesi hükümlerine tabidir. Hem 818 sayılı (Eski) Borçlar Kanunu'nun (md.520-541) ve hem de 6098 sayılı (Yeni) Borçlar Kanunu'nun (md.620-649) adi şirket ile ilgili düzenlemeleri günümüz ortak girişimlerini açıklamakta yetersiz kalmaktadır. İş ortaklıkları, konsorsiyum ve adi ortaklık kavramlarını birbirinden ayırt eden düzenlemeleri içermemektedir. 6098 sayılı (Yeni) Borçlar Kanunu'nun 620. maddesinde adi ortaklık sözleşmesi iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşıyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır.

Borçlar Kanunu'nda yapılan tanıma istinaden, bir ilişkinin adi ortaklık sayılabilmesi için iki veya daha fazla kişinin var olması, ortakların ortaklık iradesini belirtmesi, ortak bir amaca erişmek için kurulması, ortakların emeklerini ve mallarını birleştirmeleri, bir sözleşmenin düzenlenmiş olması ve Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanan şirketlerin belirgin niteliklerini taşıyor olması gerekmektedir. Ortaklar arası ilişki Borçlar Kanunu'nun 621. maddesinde her ortak, para, alacak veya başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla ilgili yükümlülüğü belirtilmiştir. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak zorundadır. Bir ortağın katılım payı, bir şeyin kullandırılmasından oluşuyorsa kira sözleşmesindeki; bir şeyin mülkiyetinden oluşuyorsa satış sözleşmesindeki hasara, ayıptan ve zapttan sorumluluğa ilişkin hükümler kıyas yoluyla uygulanmaktadır. Ayrıca kazancın paylaşılması 622. maddede ortaklar, niteliği gereği ortaklığa ait olan bütün kazançları aralarında paylaşmakla yükümlüdürler ve adi ortaklıkta kazanç ve zarara katılma 623. maddede sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa, her ortağın kazanç ve zarardaki payı, katılım payının değerine ve niteliğine bakılmaksızın eşittir. Sözleşmede ortakların kazanç veya zarara katılım paylarından biri belirlenmişse bu belirleme, diğerindeki payı da ifade eder. Bir ortağın zarara katılmaksızın yalnız kazançta katılacağına ilişkin anlaşma, ancak katılma payı olarak yalnızca emeğini koymuş olan ortak için geçerlidir olarak açıklanmıştır.

### 2.1.4. Türk Ticaret Kanunu'nda İş Ortaklığı Kavramı

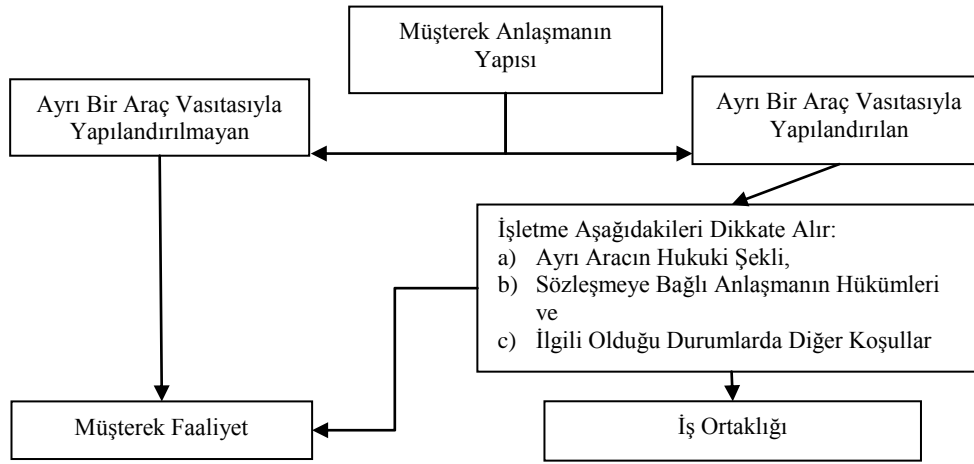
6762 sayılı (Eski) Türk Ticaret Kanunu'nda ve 6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu'nda iş ortaklığı kavramını tanımlayan yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. 6102 sayılı T.T.K. 124. maddesinde ticari şirketler; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir. Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır. Borçlar Kanununda düzenlenen adi ortaklık sözleşmelerindeki sorumluluklar açısından Türk Ticaret Kanunundaki şirket türü kollektif şirkettir. Ancak kollektif şirketlerde sınırsız sorumluluk nedeniyle daha az tercih edilmektedir. Diğer taraftan yurtdışından yurtçine yabancı sermaye çekebilmek amacıyla çıkartılan 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği 9. maddesinde şirket türleri yabancı yatırımcıların kurabilecekleri veya iştirak edebilecekleri şirketler, Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen şirketler ile Borçlar Kanunu'nda düzenlenen adi şirketlerdir. Adi ortaklık, konsorsiyum, iş ortaklığı, ortak

girişim gibi isimler altında sözleşmeye dayalı olarak kurulan ve Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen şirketlerin belirgin niteliklerini taşımayan ortaklıklar, Kanun'un uygulanması bakımından adi şirket sayılmaktadır.

## 2.2. TMS-TFRS Kapsamında İş Ortaklığı Kavramı

TMS-TFRS kapsamında iş ortaklıklarının muhasebeleştirilmeleri ve değerlemeleri ilk olarak TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardında yer almıştır. TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardına göre iş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması yapılmaktadır.

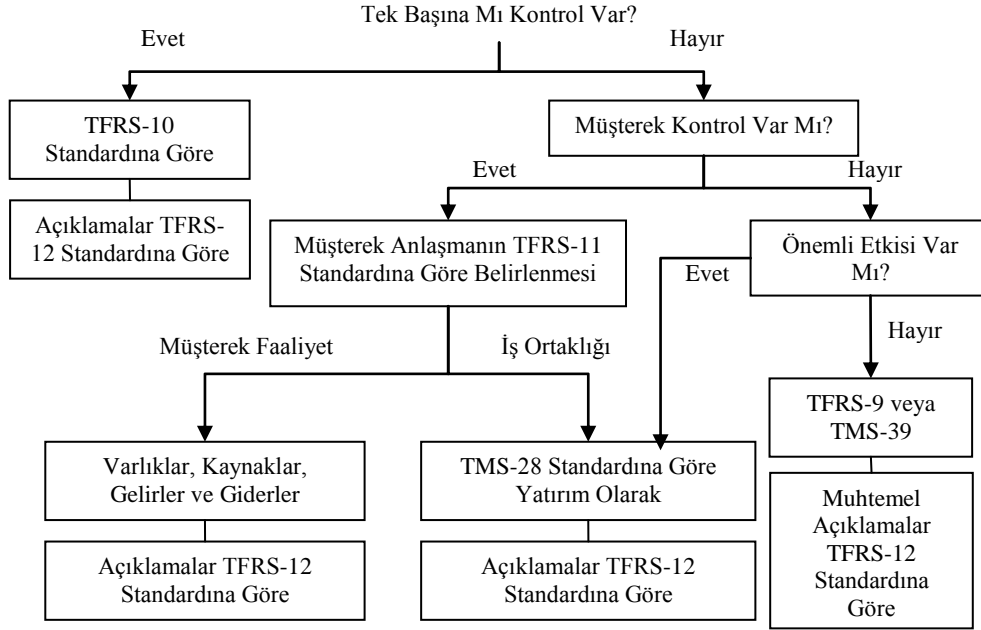
TMS-31 Standardında konunun iş ortaklığı şeklinde yetersiz biçimde ele alınması göz önünde bulundurularak 31.12.2012 döneminden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmaya başlayan TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı ile birlikte TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı yürürlükten kalkmıştır. TMS-31 Standardında doğrudan iş ortaklığı kavramı yer alırken TFRS-11 Standardında iş ortaklığı ile birlikte müşterek faaliyet kavramı yer almaktadır. TFRS-11 Standardında müşterek faaliyet, müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip tarafların bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülükler sahip oldukları müşterek anlaşmadır. İş ortaklığı ise müşterek kontrole sahip olan tarafların, anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır. Müşterek anlaşma iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır. Müşterek kontrol ise bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrol sadece ilgili faaliyetlere ilişkin kararların kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda vardır. (TFRS-11). Müşterek anlaşmanın iş ortaklığı ve müşterek faaliyet olarak sınıflandırılması aşağıda Şekil 1'de verilmiştir (TFRS-11, md. B21).



Şekil 1: Müşterek Anlaşmanın Sınıflandırılması

Müşterek anlaşmanın sınıflandırılmasında taraflar müşterek anlaşmayı ayrı bir araç olarak yapılandırdıklarında, söz konusu tarafların ayrı aracın hukuki şeklinin, sözleşmeye bağlı anlaşmanın hükümlerinin ve ilgili olduğu durumlarda diğer durum ve koşulların aşağıda yer alan hakları kendilerine verip vermediğini değerlendirmeleri gerekmektedir. Anlaşmayla ilgili varlıklar üzerindeki haklar ve borçlara ilişkin yükümlülükler bulunuyorsa anlaşma müşterek faaliyettir veya anlaşma net varlıklarına ilişkin hakları kapsıyorsa, anlaşma iş ortaklığıdır.

TFRS-11 Standardı ile TMS-31 Standardı arasındaki en önemli farklardan ilki müşterek kontrol edilen işletme varlıkları, borçları, gelir ve giderleri içindeki paylarının hesaplanmasıdır. TMS-31 Standardında müşterek kontrol edilen işletme ortakları, müşterek kontrol edilen işletmenin varlıkları, borçları, gelir ve giderleri üzerindeki paylarını oransal konsolidasyon yöntemini veya öz kaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirilebilmektedir. TFRS-11 Standardı ise sadece özkaynak yönteminin kullanılmasını zorunlu kılmaktadır. Bir diğer fark ise ortak girişimler TMS-31 Standardında müşterek kontrol edilen faaliyetler, müşterek kontrol edilen varlıklar ve müşterek kontrol edilen işletmeler olarak sınıflandırılırken, TFRS-11 Standardında müşterek kontrol edilen faaliyetler ve müşterek kontrol edilen varlıklar müşterek faaliyetler olarak sınıflandırılmasıdır. TFRS-11 Standardında açıklanan müşterek kontrol işletmenin işlemlerinin muhasebeleştirilmesini etkilemektedir. Çünkü işletmenin uygulayacağı muhasebe standartlarında belirleyici olan etken kontroldür. Kontrol gücüne göre uygulanacak muhasebe standartları Şekil 2'de verilmiştir (Deloitte, 2014:1).



**Şekil 2: Kontrolün Muhasebe Standartları ile Olan İlişkisi**

İşletmenin başka bir işletme üzerinde tek başına kontrolü varsa TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında değerlendirecek ve açıklamaları TFRS-12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardına göre yapacaktır. Müşterek kontrolde olan müşterek anlaşma bir iş ortaklığı ise TMS-28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardına göre yatırım olarak muhasebeleştirilecek ve açıklamaları TFRS-12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardına göre yapacaktır. İş ortaklıklarında TMS-31 Standardındaki oransal konsolidasyon yöntemi kaldırıldığından öz kaynak yönteminin kullanılması gerekmektedir.

### 3. İŞ ORTAKLIKLARINA İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI

**Örnek 1:** D işletmesinin 20 Haziran 2013 tarihli özkaynakları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1: D İşletmesinin 20 Haziran 2013 Tarihli Özkaynakları**

ÖZKAYNAKLAR	2013 (TL)
Sermaye	10.000,00
Geçmiş Yıl Kârları	54.000,00
Dönem Net Kârı	36.000,00

A işletmesi ile D işletmesinin aralarında düzenledikleri iş ortaklığı sözleşmesine istinaden D işletmesinin %35'ini A işletmesi 20 Haziran 2013 tarihinde bankadaki hesabından 50.000,00 TL ödeyerek satın almıştır. İşletmeler farklı oranlarda başka işletmelere ortak olabilirler. Bu ortaklık oranları, amaçları ve hangi hesaplarda izlenmesi gerektiği Tablo 2'de verilmiştir (Yükçü, 2006:389).

**Tablo 2: İşletmelerin Başka İşletmelerdeki Sermaye Payı Oranları, Amaçları ve Kullanılacak Muhasebe Hesapları**

Sermaye Payı Oranı	Amaç	Hesap
%50'nin Üzeri	Yönetim Çoğunluğunu Ele Geçirmek	245 - Bağlı Ortaklıklar
%50 - %10	Şirketin Yönetimine ve Ortaklık Politikalarının Belirlenmesine Katılmak	242 - İştirakler
%10'nun Altında	Uzun Vade Elde Tutma	240 - Bağlı Menkul Kıymetler
%10'nun Altında	Geçici Olarak Elde Tutma	110 - Hisse Senetleri

A işletmesinin sermaye payı %35 olduğundan Tablo 2'de verilen açıklamalar neticesinde sermaye payı "242 İştirakler" hesabına kaydedilecektir. A işletmesi, D işletmesinin defter değerinin üzerinde bir değer ödeyerek iş ortaklığı kurmuştur. D işletmesinin defter değeri 100.000,00 TL'dir ve A işletmesinin D işletmesinin defter değerine göre sermaye payı 35.000,00 TL'dir (100.000,00 TL x 0,35 = 35.000,00 TL). A işletmesi 15.000,00 TL (50.000,00 TL - 35.000,00 TL = 15.000,00 TL) fazla ödemede bulunmuştur. Bu fazla ödeme her ne kadar şerefiye payı olarak görülse de muhasebe kaydında "261 Şerefiye" hesabında muhasebeleştirilmeyecektir. Çünkü TMS-28 Standardı 32. madde gereğince bir yatırım, iş ortaklığı niteliği kazandığı tarihten itibaren öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Aynı maddenin (a) fıkrasına göre iş ortaklığıyla ilgili şerefiye iştirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Ayrıca şerefiyeden amortisman ayrılmasına izin verilmez. İlgili madde gereğince yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

**A İşletmesinin D İşletmesine İş Ortaklığı Şeklinde Katılımının Kaydı**

242 İştirakler 242.01 C İş Ortak. Maliyet Bedeli	50.000,00	
102 Bankalar		50.000,00

**Örnek 2:** A işletmesi ile B işletmesi bir iş ortaklığı sözleşmesi hazırlayarak C iş ortaklığını kurmayı kararlaştırmışlardır. A işletmesinin C iş ortaklığındaki sermaye payı %45'tir. A işletmesi toplam 300.000,00 TL sermaye ile kurulan C iş ortaklığına 135.000,00 TL (300.000,00 TL x 0,45 = 135.000,00 TL) sermaye taahhüdünde bulunmuş ve 1 ay sonra bu taahhüdünü bankadaki hesabından ödeyerek yerine getirmiştir.

**A İşletmesinin C İş Ortaklığına Sermaye Taahhüdünün Kaydı**

242 İştirakler 242.01 C İş Ortak. Maliyet Bedeli	135.000,00	
243 İştiraklere Sermaye Taahhüdü C İş Ortaklığı		135.000,00

**A İşletmesinin Sermaye Taahhüdünü Yerine Getirmesinin Kaydı**

243 İştiraklere Sermaye Taahhüdü C İş Ortaklığı	135.000,00	
102 Bankalar		135.000,00

C iş ortaklığı yıl sonunda 40.000,00 TL kâr açıklamıştır. Ayrıca C iş ortaklığında maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı 20.000,00 TL ve kıdem tazminatı aktüer kazancı 7.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. C iş ortaklığının yıl sonunda açıkladığı 40.000,00 TL'nin 18.000,00 TL'si (40.000,00 TL x 0,45 = 18.000,00 TL) A işletmesinin elde ettiği temettü geliridir.

**C İş Ortaklığından Elde Edilen Temettünün Kaydı**

242 İştirakler 242.02 C İş Ortaklığı Temettü	18.000,00	
640 İştiraklerden Temettü Geliri 640.01 C İş Ortaklığı Temettüsü		18.000,00

A işletmesinin C iş ortaklığına ilişkin 135.000,00 TL'lik katılım payı ve 18.000,00 TL'lik temettü geliri, 242 İştirakler hesabının yardımcı hesabı olan "öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen ortaklık" hesabına alınarak konsolide tablolara aktarılacaktır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı örnek finansal tablolar ve kullanım rehberinde Bilanço hesap adı "Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar" olarak verilmiştir (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2013:8). Bu hesap mevcut Tek Düzen Hesap Planında bulunmadığından dolayı ve TMS-28 Standardına göre de aykırılık oluşturmayacağı düşünüldüğünden 242 İştirakler hesabının yardımcı hesabı olarak "öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen ortaklık" hesabının kullanılması uygun bulunmuştur.

**C İş Ortaklığı İştirak Hesabının Konsolide Tablolara Aktarılmasının Kaydı**

242 İştirakler 242.05 Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen C İş Ortaklığı	153.000,00	
242 İştirakler 242.01 C İş Ortak. Maliyet Bedeli 242.02 C İş Ortaklığı Temettü		153.000,00

A işletmesinin %45'lik sermaye payı karşılığında C iş ortaklığından elde ettiği 18.000,00 TL'lik temettü geliri 640 İştiraklerden Temettü Geliri hesabının yardımcı hesabı olan öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen ortaklık hesabına alacak kaydedilerek konsolide tablolara aktarılır. Dolayısıyla 640 İştiraklerden Temettü Geliri yardımcı hesabı olan C iş ortaklığı temettüsü hesap borç kaydedilerek iptal edilir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı örnek finansal tablolar ve kullanım rehberi incelendiğinde Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun Esas Faaliyet Kârı/Zararının altında "Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar" hesap adı bulunmaktadır (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2013:8). Bu hesap mevcut Tek Düzen Hesap Planında bulunmadığından dolayı ve elde edilen gelirin niteliği nedeniyle 640 İştiraklerden Temettü Geliri hesabının yardımcı hesabı şeklinde açılması uygun görülmüştür.

**C İş Ortaklığından Elde Edilen Temettünün Konsolide Tablolara Aktarılmasının Kaydı**

640 İştiraklerden Temettü Geliri 640.01 C İş Ortaklığı Temettüsü	18.000,00	
640 İştiraklerden Temettü Geliri 640.02 Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen C İş Ortaklığı Kâr Payları		18.000,00

C iş ortaklığının maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı 20.000,00 TL ve kıdem tazminatı aktüer kazancı 7.000,00 TL'dir. A işletmesinin M.D.V.Y.D. artışıdaki payı 9.000,00 TL (20.000,00 TL x 0,45 = 9.000,00 TL) ve kıdem tazminatı aktüer kazancı 3.150,00 (7.000,00 TL x 0,45 = 3.150,00 TL)'dir.

M.D.V.Y.D. artışı ve kıdem tazminatı aktüer kazancı toplamı 12.150,00 TL (9.000,00 TL+ 3.150,00 TL) 242 İştirakler hesabının yardımcı hesabına borç ve 52X öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen ortaklıkların öz kaynak payları hesaplarına alacak kaydedilerek konsolide tablolara aktarılır. Ayrıca, A işletmesinin C iş ortaklığındaki M.D.V.Y.D. artışı ve kıdem tazminatı aktüer kazancı toplamı üzerinden %5 vergi hesaplanır. 607,50 TL (12.150,00 TL x 0,05 = 607,50 TL) olarak hesaplanan vergi, 55X Öz kaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve giderlerin vergi etkisi hesabına borç ve 383/483 ertelenen vergi borcu hesabına alacak kaydedilir.

**M.D.V.Y.D. Artışının ve Kıdem Tazminatı Aktüer Kazancın Konsolide Bilançoya Aktarılmasının Kaydı**

242 İştirakler	12.150,00		
242.05 Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen C İş Ortaklığı			
55X Özkaynaklarda Muhasebeleştir. Gelir ve Giderlerin Vergi Etkisi C İş Ortaklığı	607,50		
52X Özkaynak Yön. Göre Değerlenen Ort. Payları C İş Ortaklığı		12.150,00	
383/483 Ertelenmiş Vergi Borcu		607,50	

C İş ortaklığındaki M.D.V.Y.D. artışı ve kıdem tazminatı aktüer kazancı toplamı üzerinden %5 vergi hesaplanmaktadır. İştiraklerin elden çıkarılmasında vergi söz konusu olup, bu da sınırlı bir vergi yükü getirmektedir. K.V.K.'nun 5 (1) e maddesi gereğince iki tam yıl elde tutulan iştiraklerin elden çıkarılmasında doğan kazancın belirli koşullarla %75'i vergiden müstesnadır. Bu nedenle elden çıkarma kazançları %20 oranında değil, bunun da %25'i oranında yani %5 oranında vergiye tabidir. Bu durum dikkate alındığında, iştiraklerin kesinleşmiş kazançları nedeniyle bilançoda meydana gelen artış veya azalışların vergi etkisi yaratması mümkün olmaz iken, iştiraklerin öz kaynaklarında muhasebeleştirilen kesinleşmemiş gelir ve gider unsurlarının %20 oranında değil, %5 oranında geçici etki vergisi yaratmaktadır (Kaval, 2012:3).

C iş ortaklığının işlemleri A işletmesinin konsolide bilançosunun aktifinde 242 İştirakler hesabının yardımcı hesabı olan öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen ortaklıklarda 165.150,00 TL (135.000,00 TL + 18.000,00 TL + 12.150,00 TL = 165.150,00 TL), bilançonun pasifinde ise ertelenmiş vergi borcu 607,50 TL, öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen ortaklıkların öz kaynaklarındaki artış 12.150,00 TL, öz kaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve giderlerin ertelenmiş vergi etkisi 607,50 TL ve dönem net kârı 18.000,00 TL'dir. C iş ortaklığının işlemlerinin A işletmesinin konsolide tablolarındaki sunuluşu aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 3: C İş Ortaklığı İşlemlerinin A İşletmesinin Konsolide Bilançosunda Sunuluşu**

C İş Ortaklığının İşlemlerinden Dolayı A İşletmesinin Bilançosunda Yer Alması Gereken Kalemler	TL
<b>AKTİF</b>	
242 İştirakler	165.150,00
<b>PASİF</b>	
383/483 Ertelenmiş Vergi Borcu	607,50
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	
52X Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen Ortaklıkların Özkaynaklarındaki Artış	12.150,00
55X Özkaynaklarda Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	(607,50)
590 Dönem Net Kârı	18.000

C iş ortaklığı işlemlerinin A işletmesinin konsolide gelir tablosunda gösterilişi; öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen iştiraklerdeki öz kaynak payları 12.150,00 TL, ertelenmiş vergi etkisi 607,50 TL ve dolayısıyla net diğer kapsamlı gelirler 11.542,50 TL (12.150,00 TL – 607,50 TL = 11.542,50 TL)'dir.

**Tablo 4: C İş Ortaklığının İşlemlerinin A İşletmesinin Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunuluşu**

C İş Ortaklığının İşlemlerinden Dolayı A İşletmesinin Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Yer Alması Gereken Kalemler	TL
Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen İştiraklerdeki Özkaynak Payları	12.150,00
Ertelenmiş Vergi Etkisi	(607,50)
Net Diğer Kapsamlı Gelirler	11.542,50

Örnek 2'de kârlı bir duruma göre hesaplar verilmiştir. Diğer taraftan iştirakin değerini azaltıcı işlemlerin de olması muhtemeldir. İştirak değerinin azalışı 24X hesabının alacağına kaydedilirken, değer azalışıyla ilgili hesap borçlandırılır. Değer azalışı bilançoda 52X nolu hesapta özkaynak yöntemine göre değerlendirilen ortaklıkların özkaynaklarındaki azalış olarak veya bir gider/zarar ise gelir tablosunda 65X nolu hesap kullanılabilir.

## SONUÇ

Kanun Koyucunun, iş ortaklığı sözleşmelerine vergisel boyuttan değerlendirmesinin sonucu olarak Kurumlar Vergisi Kanunu, Kamu İhale Kanunu ve Borçlar Kanunu'nun da kabul edilen terimlerde ortak nokta bulunmamaktadır. Kurumlar Vergisindeki iş ortaklığı kavramı, Kamu ihale Kanunu ile farklıklar gösterirken, konsorsiyumlarla ilgili 31 sıra nolu tebliğinde yer alan tanımlama dışında herhangi bir düzenleme yoktur. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki iş ortaklığı kavramı, Borçlar Kanunu'nu açısından bir hüküm ifade etmemektedir. Borçlar Kanunu'nda ortak girişim, iş ortaklığı, adi ortaklık, partnership terimlerini birbirinden ayıran herhangi bir düzenleme olmadığı gibi, Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmemiş tüm iş ilişkileri ve ortaklık oluşumları adi şirket olarak kabul görmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu iş ortaklığını T.T.K sayılan şirketler gibi tüzel bir kişilik olarak kabul etmekle birlikte T.T.K 'nunda bununla ilgili bir düzenleme olmadığından, yapılan tanımlama vergi boyutu ile sınırlı kalmaktadır. TMS ve TFRS'lerinde ise iş ortaklıklarıyla ilgili daha kapsamlı açıklamalar yer almaktadır. Özellikle müşterek anlaşmalarla ilgili TFRS-11 Standardı iş ortaklığını müşterek kontrol ve ayrı bir aracın olması etkenlerine dayandırarak açıklamaktadır.

Bu çalışmanın amacı olarak ortaya konulan iş ortaklığı kavramının Türk Hukuku'ndaki ve Türkiye Muhasebe Standartlarındaki durumunun birbirinden farklı olduğu dikkat çekmektedir. Türk Hukuku'nda iş ortaklığının yetersiz tanımlanmışken, muhasebe standartlarında ise hem tanımının hem de işlemlerinin daha anlaşılır ve uygulanabilir olduğu görülmektedir. Ancak muhasebe standartlarında örnek olarak verilen hesap adları ile uygulamada kullanılan ve doğrudan hukuki olarak sonuç doğuran Tek Düzen Hesap Planındaki hesapların da uyumlaştırılma ihtiyacı söz konusudur. Öz kaynak yöntemine göre değerlendirilecek iş ortaklıkları için 24X, 52X, 55X, 64X ve 65X nolu hesaplar ve özkaynak değerlemeleriyle ilgili yardımcı hesapları çalışmada önerilen hesaplardır. Ayrıca bu çalışmada, iş ortaklığıyla ilgili gerekli hukuki düzenlemelerin Kanun Koyucu tarafından hem iş ortaklıklarının müşterek bir tanımıyla hem de muhasebe hesap planıyla yapılmasının uygun olacağı önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

BORÇLAR KANUNU, Kanun No: 818, 29 Nisan 2011 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete.

DELOITTE, "The New Joint Arrangement Standard Insights For The Real Estate Industry: IFRS11", IFRS Industry Insights, [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Canada/Local%20Assets/Documents/RE/ca\\_en\\_RE\\_IFRS\\_insights\\_issue\\_09022012.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Canada/Local%20Assets/Documents/RE/ca_en_RE_IFRS_insights_issue_09022012.pdf), 12.01.2014.

DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR KANUNU UYGULAMA YÖNETMELİĞİ, Kanun No: 4875, 20 Ağustos 2003 tarih ve 25205 sayılı Resmi Gazete.

DAYINLARLI, K. (1999), Joint Venture Sözleşmesi, B.2, Ankara.

IŞIK, H. (2005), Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara.

İBİŞ, C., SELVİ, Y., YILMAZ, F., SİPAHİ, B., DEMİR, V. ve SARIOĞLU, K. (2009), "Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları:Açıklamalar ve Uygulamalar", İSMMMO Yayın No:99, 2.Bs., İstanbul,<http://www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=3&Yid=40>, 12.01.2014.

KAMU İHALE KANUNU, Kanun No: 4734, 22 Ocak 2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete.

KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU KARARI, 20 Mayıs 2013 tarih ve 28652 sayılı Resmi Gazete.

KAVAL, H., "Özkaynak Yöntemine Göre Değerlenen İştiraklerin Özkaynaklarında Gösterilen Gelir ve Gider Unsurları ve Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu",[http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/13234504405a88DigER\\_KAPSAMLI\\_GELIRLER\\_TABLOSU\\_VE\\_ISTIRAKLERIN\\_OZKAYNAK\\_YONTEMiNE\\_GoRE\\_DEGERLEMESi\\_Prof.Dr.Hasan\\_KAVAL.pdf](http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/13234504405a88DigER_KAPSAMLI_GELIRLER_TABLOSU_VE_ISTIRAKLERIN_OZKAYNAK_YONTEMiNE_GoRE_DEGERLEMESi_Prof.Dr.Hasan_KAVAL.pdf), 15.01.2014.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU, Kanun No: 5520, 21 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete.

ÖZTÜRK, P. (2001), Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk, Beta, İstanbul.

TEKİNALP, G. ve TEKİNALP, Ü. (1989), Joint Venture, Prof. Dr. Yaşar Karayalçın'a 65. Yaş Armağanı, Ankara.

TMS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı Hakkında Tebliğ, 27 Aralık 2005 tarih ve 26036 sayılı Resmi Gazete.

TMS-31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı Hakkında Tebliğ, 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete.

TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı Hakkında Tebliğ, 3 Kasım 2006 tarih ve 26335 sayılı Resmi Gazete.

TFRS-9 Finansal Araçlar Standardı Hakkında Tebliğ, 27 Nisan 2010 ve 27564 sayılı Resmi Gazete.

TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Hakkında Tebliğ, 28 Ekim 2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete.

TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardı Hakkında Tebliğ, 28 Ekim 2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete.

TFRS-12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı Tebliği, 28 Ekim 2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete.

TÜRK TİCARET KANUNU, Kanun No: 6102, 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

YÜKÇÜ, S. (2006), Finansal Muhasebe, Birleşik Matbaacılık, İzmir.

3239 sayılı Kanun, 11 Aralık 1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete.