MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN No: 418
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ YAYIN No: 367

ORTAKLIKLAR MUHASEBESİ

GENİŞLETİLMİŞ DÖRDÜNCÜ BASKI

Doç. Dr. Mehmet Ali CANOĞLU
Marmara Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi Öğretim Üyesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

İstanbul — 1985

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN No: 418
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ YAYIN No: 367

ORTAKLIKLAR MUHASEBESİ

GENİŞLETİLMİŞ DÖRDÜNCÜ BASKI

Doç. Dr. Mehmet Ali CANOĞLU
Marmara Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi Öğretim Üyesi

İstanbul — 1985

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

FATİH YAYINEVİ MATBAASI — 527 23 72
Alibaba Türbe Sok. 21/3 Nuruosmaniye - İST.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İKİNCİ BASKI İÇİN Prof. Dr. NASUHİ BURSAL'IN ÖNSÖZÜ

Memleketimizde sermaye piyasasının gelişmesi, şirketlerde düzenli bir muhasebe sistemi kurulmasının önemini büsbütün arttırmaktadır. Şirketlerde faaliyet sonuçlarının doğru olarak hesaplanması artık sadece bunların iç denetimleri yönünden değil, kamuoyuna ve çeşitli dış denetim organlarına yeterli ve doğru bilgi verebilmesi bakımından da büyük önem taşımaktadır.

Bu sebeple, Dr. Mehmet Ali Canoğlu'nun özellikle şirketlerin vergilendirilmesi konusundaki değerli tecrübelerine dayanarak hazırladığı bu eserin ikinci baskısının da hem uygulamacılar ve hem de öğrenciler tarafından geniş bir ilgi ile karşılanacağını ümit ediyorum.

Prof. Dr. Nasuhi BURSAL
Muhasebe Enstitüsü Müdürü

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ÖNSÖZ

Dördüncü baskısı yapılan bu kitapta Ortaklıklar Muhasebesi tekniği, Vergi Hukuku ve Ticaret Hukuku ile bağlantılı olarak ayrıntıları ile açıklanmıştır. Kitap, esas itibariyle dört ana kısımdan oluşmaktadır.

Birinci Kısımda bilinen ticaret ortaklıkları, yani kollektif, adi komandit, limited, hisseli komandit ve anonim ortaklıklar üzerinde durulmuştur.

Burada açıklamalarımız, ortaklıkların kuruluşundan son bulmasına kadar muhtelif hukuki olayları içine almaktadır. Kuruluş, ortaklık ile ortaklar arasındaki ilişkiler, elde edilen sonuçların (Kâr ve Zarar) dağıtımı, sermayenin artırılması, azaltılması, geri verilmesi, tahvil çıkarma, ortaklık paylarının muhtelif değerleri v.b. konular çok sayıda örnek verilmek suretiyle işlenmiştir.

Kitabın önemli özelliklerinden biri bu kısımla ilgilidir. Gerçekten, şimdiye kadar yayınlanan Muhasebe kitaplarında her ortaklık kuruluşundan sonuna kadar bir bütün halinde açıklanmıştır. Biz bu yoldan ayrılarak, bütün ortaklıkların kuruluşunu ayrı bir bölümde, sonuçların dağıtımını, sermayenin artırılmasını, azaltılmasını v.b. konuları ayrı ayrı bölümlerde açıklama yoluna gittik.

Böylece muhtelif konularda, ortaklıklar arasındaki ayrılıkları ve benzerlikleri derhal kavramak ve karşılaştırmalara olanak sağlamak amacı güdülmüştür.

Kitabın İkinci Kısmında, Kooperatifler, Adi Ortaklıklar ve holdingler üzerinde durulmuştur. Bilindiği gibi kooperatifler 1163 Sayılı Kanun'la Ticaret Kanunu'ndan ayrılarak ayrı bir rejime tabi tutulmuştur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hattâ, 1163 Sayılı Kanun Ortaklık deyimini de terkederek Kooperatifleri «Teşekkül» olarak nitelendirmiştir.

Öte yandan, kooperatiflerin muhasebesi de bilinen ticaret ortaklıklarından farklı bulunmaktadır. Keza, Borçlar Kanunun'da açıklanan Adi Ortaklıkların da hukukî yapısı ve muhasebesi oldukça değişiktir.

Kitabın Üçüncü Kısmında, Tasfiye, Paylaşma, Nevi Değiştirme, Birleşme, Bölünme, Kısmen Devir Konuları bol örneklerle işlenmiştir.

Memleketimizde son yirmibeş yılda gelişmeye başlayan ve Ticaret Kanununda pek az yer verilen Holding ortaklıklar da bu kısımda incelenmiştir. Kitabın sonuna ayrıca bir hesap planı eklenmiştir.

Dördüncü Kısımda, problemler yer almaktadır. Kuruluş sonuçlarının dağıtımı, tasfiye, birleşme ve benzeri konuları kapsayan bu problemler öğrencilere ve diğer ilgilenenlere ortaklıklar muhasebesi üzerinde daha yakından çalışma olanağı hazırlamak amacına yöneliktir.

Mensubu olmakla şeref duyduğum Marmara Üniversitesine kitabın basılmasını sağladığı için teşekkür ve şükran borçluyum. Ayrıca müsvetlerin daktilo edilmesinde ve metinlerin düzeltilmesinde büyük emeği geçen araştırma görevlisi Ali İhsan Başol ile basılmasını gerçekleştiren Fatih Matbaası sahip ve personeline de teşekkürü bir borç bilirim.

İstanbul, Mayıs 1985

Doç. Dr. M. Ali CANOĞLU

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İÇİNDEKİLER

Paragraf No. — Sahife No.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL AÇIKLAMALAR

I — ORTAKLIKLAR MUHASEBESİNİN KONUSU 1
II — ORTAKLIKLARIN SERMAYESİ 1
II — ORTAKLARIN ÇEKTİĞİ PARALAR 2
IV — TUTULACAK DEFTERLER 2

İKİNCİ BÖLÜM

ORTAKLIKLARIN KURULUŞU

I — AÇIKLAMALAR

A — Sermayenin taahhüt edilmesi ve ödenmesi 7
B — Genel muhasebe tekniği 7

II — KOLLEKTİF ORTAKLIK

A — Tanımı 9
B — Kuruluş kayıtları 10
C — Taahhüt hesaplarının kaldırılması 12
D — Kuruluş giderleri 12

III — ADI KOMANDİT ORTAKLIK

A — Tanımı 13
B — Kuruluş kayıtları 13

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

IV — LİMİTED ORTAKLIK

A — Tanımı ... 15
B — Kuruluş kayıtları ... 16

V — ANONİM ORTAKLIK

A — Tanımı ... 18
B — Hisse senetleri ... 21

1 — Açıklama ... 21
2 — Nakit hisse senedi ... 22
3 — Ayn hisse senedi ... 22
4 — Kurucu payı ... 23
5 — İntifa senedi ... 24
6 — Katılma intifa senedi ... 25
7 — İmtiyazlı hisse senedi ... 27

C — Kuruluş kayıtları ... 27
D — Hisse senetleri hesabı kullanılması ... 30
E — Hisse senetlerinin banka aracılığı ile satılması ... 31
F — Hisse senetlerinin teminat olarak verilmesi ... 32
G — Kademeli ödeme ... 32
H — Erken ödeme ... 33
I — Taksitlerini vaktinde ödemeyen hissedarlar ... 34

VI — HİSSELİ KOMANDİT ORTAKLIK

A — Tanımı ... 38
B — Kuruluş kayıtları ... 39

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ORTAKLIKLA ORTAKLAR ARASINDAKİ FİNANSAL İLİŞKİLER

I — ORTAKLIKLA YÖNETİCİ OLMAYAN ORTAKLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLER

A — Ortaklığa verilen ve ortaklıktan alınan paralar ... 41
B — Tahakkuk ettirilen faizler ... 41

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II — ORTAKLIKLA YÖNETİCİ OLAN ORTAKLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLER

A — Genel gider niteliğindeki ödemeler ... 42
B — Yöneticilerden alınan teminatlar ... 44

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇLARIN DAĞITIMI

I — AÇIKLAMA

A — Dağıtımın tanımı ... 45
B — Zarar hali ... 45
C — Kâr hali ... 46

II — KOLLEKTİF VE ADİ KOMANDİT ORTAKLIKLAR

A — Kullanılacak hesaplar ... 47
B — Dağıtım kayıtları ... 47

III — LİMİTED ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar ... 51
B — Dağıtım kayıtları ... 51

IV — ANONİM ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar ... 54
B — Dağıtım kayıtları ... 55

IV — HİSSELİ KOMANDİT ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar ... 61
B — Dağıtım kayıtları ... 62

VI — DAĞITILAN VE DAĞITILMAYAN KURUM KAZANÇLARINDA VERGİ KESİNTİSİ

1 — Açıklama ... 66
2 — Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere ödenen kâr payları ... 66
3 — Türkiyede işyeri ve daimi temsilcisi olmayan kurumlar dışındaki tüzel kişilere ödenen kâr payları ... 67

4 — Yıllık veya özel beyanname veren dar mükelleflyete tabi kurumlarda vergi kesintisi 67
5 — Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları . 68
6 — Kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarda vergi kesintisi 69
7 — Dar mükellef kurumlara sağlanan kazanç ve iratlarda vergi kesintisi 72

BEŞİNCİ BÖLÜM

ORTAKLIK SERMAYESİNİN DEĞİŞTİRİLMESİ

I — SERMAYENİN ARTIRILMASI

A — Açıklama 75
B — Ortakların yeniden sermaye koymaları 75
C — Primli sermaye artırımı 76
D — Yedek akçe yoluyle sermaye artırımı 78
E — Yeniden değerleme değer artış fonunun sermayeye eklenmesi 81
1 — Açıklama 81
2 — Sermayeye ilave edilmesi 83
F — Borcun sermayeye çevrilmesi yolu ile sermaye artırımı 85

II — SERMAYENİN İNDİRİLMESİ

A — Açıklama 86
B — Ödemeli sermaye indirimi 86
1 — Kollektif Adî Komandit ve Limited Ortaklıklar 86
2 — Aksiyonlu Ortaklıklar 90
C — Zarar mahsubu yolu ile sermaye indirimi 93

ALTINCI BÖLÜM

SERMAYENİN GERİ VERİLMESİ

I — AKSİYONLU ORTAKLIKLAR

A — Açıklama 95
B — Geri verme şekilleri 96

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1 — Her yıl tüm hisse senetlerinin belli bir kısmının geri verilmesi ... 96
2 — Her yıl belli sayıda hisse senedinin tüm nominal değerinin geri verilmesi ... 96
3 — Borsadan veya başka yolla hisse senedi satın alarak iptal edilmesi ... 96
4 — Sermayenin toptan geri verilmesi ... 96

C — Kullanılacak hesaplar ... 97

II — LİMİTED ORTAKLIK

A — Açıklama ... 99

B — Kullanılacak hesaplar ... 99

YEDİNCİ BÖLÜM

TAHVİLLİ BORÇLANMA

I — AÇIKLAMALAR

A — Borçlanma tahvilleri ... 103

1 — Tanımı ... 103
2 — İzin ve sınır ... 104
3 — Tahvillerin vadesi ... 104
4 — Satılamayan tahvillerin iptali ve ihraç şartı ... 104
5 — Fona yatırılacak ücret ... 105

B — Hisse senedi ile değiştirilebilir tahvil ... 105

1 — Tanımı ve çıkarma yetkisi ... 105
2 — Değiştirme fiyatı ... 105
3 — Vade ve değiştirmenin başlangıcı ... 106
4 — Hisse senetlerinin tahsisinde öncelik hakkı 106
5 — İşlemiş faizler ve giderler ... 106

C — Kara iştirakli tahvil ... 106

1 — Çıkarılması ... 106
2 — Kâr payı ... 106
3 — Kâr payı ve faizin ödenmesi ... 107

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II — BORÇLANMA TAHVİLLERİNİN ÇIKARILMASI

A — Primsiz tahvil çıkarma 107

1 — Niteliği 107
2 — Muhasebe kayıtları 108

B — Primli tahvil çıkarma 110

1 — Ödeme primi 110
2 — Çıkarma primi 111
3 — Tahvil ödeme primi ile hisse senedi çıkarma priminin karşılaştırılması 113

II — BORÇLANMA FAİZLERİ

A — Açıklama 113
B — Faizlerin tahakkuku ve ödenmesi 115

III — TAHVİLLERİN ÖDENMESİ :

A — Açıklama 116
B — Primsiz tahvillerin ödenmesi 117
C — Primli tahvillerin ödenmesi 117

1 — Ödeme primi 117
2 — Çıkarma primi 118

D — Borsadan tahvil satın alarak ödeme 119
E — Tahvillerin kârdan ayrılan fonla ödenmesi 120
F — Ödeme tabloları 122

SEKİZİNCİ BÖLÜM

ORTAKLIK PAYLARININ DEĞERLERİ

1 — ORTAKLIK PAYLARININ MUHTELİF DEĞERLERİ

A — Açıklama 123
B — Nominal değer 123
C — Muhasebe değeri 123

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

D — Matematik değer 124
E — Finansal değer veya randıman değeri 127
F — Tasfiye değeri 128
G — Piyasa değeri 128

II — KARŞILIKLI İŞTİRAKLERİ OLAN İKİ ORTAKLIĞIN HİSSE SENETLERİNİN MATEMATİK DEĞERLERİ

A — Açıklama 129
B — Matematik değerlerin hesaplanması 129

DOKUZUNCU BÖLÜM

KOOPERATİFLER

I — KURULUŞ

A — Açıklama 133
B — Kuruluş kayıtları 134

II — ORTAKLIKTAN ÇIKMA

A — Açıklama 136
B — Muhasebe kayıtları 136

III — SONUÇLARIN DAĞITIMI

A — Açıklama 139
B — Muhasebe kayıtları 139

ONUNCU BÖLÜM

ADİ ORTAKLIKLAR

I — AÇIKLAMALAR

A — Tanımı 145
B — Nevileri 145
C — Muhasebe 146

II — ORTAKLIK SIRASINDA VEYA SONUNDA PAYLAŞMA METODU

A — Açıklama 147
B — Muhasebe kayıtları 148

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

III — HEMEN BÖLÜŞME METODU

A — Açıklama ... 155
B — Muhasebe kayıtları ... 155

IV — MİKST METOD

A — Açıklama ... 169
B — Muhasebe kayıtları ... 170

ONBİRİNCİ BÖLÜM

HOLDİNG ORTAKLIKLAR

I — AÇIKLAMALAR

A — Tanımı ... 179

B — Nevileri ... 180
1 — Saf holdingler ... 180
2 — Karma holdingler ... 180
3 — Tek holdingler ... 180
4 — Salkım holdingler ... 180
C — Türkiye'de gelişimi ... 180

II — KURULUŞ MUHASEBESİ

A — Açıklama ... 181
B — Muhasebe kayıtları ... 181

III — SONUÇLARIN DAĞITIMI

A — Açıklama ... 184
B — Muhasebe kayıtları ... 185

ONİKİNCİ BÖLÜM

TASFİYE VE PAYLAŞMA

I — AÇIKLAMALAR

A — Kavramlar ve prensipler ... 189
B — Tasfiye fazlası ve tasfiye noksanı ... 193
C — Muhasebe ... 194

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II — KOLLEKTİF ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar 195
B — Muhasebe kayıtları 195
1 — Tasfiye sonunda tasfiye fazlası bulunması 195
2 — Tasfiye sonunda tasfiye noksanı bulunması 197
3 — Tasfiye noksanı ile birlikte ödenecek borç mevcut olması 198

III — ADİ OMANDİT ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar 200
B — Muhasebe kayıtları 200

IV — LİMİTED ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar 202
B — Muhasebe kayıtları 202

V — ANONİM ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar 204
B — Muhasebe kayıtları 204
1 — Tasfiye fazlası bulunması 204
2 — Tasfiye noksanı bulunması 208

VI — HİSSELİ KOMANDİT ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar 209
B — Muhasebe kayıtları 209
1 — Tasfiye fazlası bulunması 209
2 — Tasfiye noksanı bulunması 213
3 — Tasfiye noksanı ile birlikte ödenmemiş borç bulunması 214

VII — TASFİYESİZ PAYLAŞMA

A — Açıklama 216
B — Muhasebe kayıtları 216

ONÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ORTAKLIKLARIN NEVİ DEĞİŞTİRMESİ

I — AÇIKLAMA

A — Tanımı 229
B — Kapsamı 229

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II — MUHASEBE

A — Kayıt serbestisi ... 231
B — Sermaye ortaklıklarının kişi ortaklıklarına çevrilmesi ... 231
C — Kişi ortaklıklarının sermaye ortaklıklarına çevrilmesi ... 236

ONDÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ORTAKLIKLARIN BİRLEŞMESİ

I — TANIMLAR

A — Birleşme ... 239
B — Birleşme değer fazlası veya değer noksanı ... 242
C — Birleşme fazlası veya noksanı ... 242
D — Birleşme primi ... 243

II — MUHASEBE

A — Genel teknik ... 243
B — Katılma yolu ile birleşme ... 244
C — Yeni bir ortaklık kurulması yolu ile birleşme ... 284

ONBEŞİNCİ BÖLÜM

ORTAKLIKLARIN BÖLÜNMESİ VE KISMEN DEVİR

I — TANIMLAR

A — Bölünme ... 301
B — Kısmen devir ... 301

II — MUHASEBE

A — Genel teknik ... 302
B — Kayıtlar ... 302
PROBLEMLER ... 309
GENEL MUHASEBE HESAP PLANI ... 323
BİBLİYOGRAFYA ... 363
Sözleşme örnekleri ... 373
Yanlış — doğru çizelgesi ... 397

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL AÇIKLAMALAR

I — ORTAKLIKLAR MUHASEBESİNİN KONUSU

Ortaklıklar da gerçek kişilerin uğraşı konuları olan ticarî işlemleri yaparlar. Bu bakımdan dönem içindeki muhasebe kayıtları ile dönem sonundaki envanter kayıtları iki teşebbüs türünde de aynıdır. Başka bir deyimle genel muhasebe (ticaret muhasebesi) nin kapsamına giren günlük işlemler ve envanter çalışmalarına ilişkin kayıtlar gerek gerçek kişilerde ve gerekse ortaklık halindeki teşebbüslerde aynıdır. Ancak ortaklıklarda muhasebe ayrıca ortaklara ait hukuki işlem ve olayları da kayda almak durumundadır.

Böylece kuruluş, kârın ortaklar arasında dağıtımı, sermaye miktarında değişim, infisah ve tasfiye, hukuki şeklin değişmesi, birleşme, tahvil çıkarma, vb. işlemler ortaklıklar muhasebesinin konusunu teşkil etmektedir. Anlaşılacağı üzere bir ortaklıkta hem genel muhasebe ve hem de ortaklıklar muhasebesi birlikte yürür.

II — ORTAKLIKLARIN SERMAYESİ

Gerçek kişi olan bir tacirde sermaye bilânçoda hangi postlarda gösterilirse gösterilsin (sermaye, yedek akçeler, sonuç hesapları) tacirin kişisel hesabı da hesaba katılmak suretiyle net aktif ile bir tutulur. Burada sermaye net ticari servettir. Net ticari servet hukuki bakımdan değil ve fakat sadece muhasebe yönünden özel servetten ayrı bir varlıktır.

Ortaklıklarda ise durum farklıdır. Burada önce ortaklığın patrimuvanı ile ortakların özel patrimuvanları arasında hukuki bir ayırım

mevcuttur. Hatta ortaklar hudutsuz sorumlu olsalar bile durum böyledir ve muhasebede de varlıkların ayrılması normaldir. Daha sonra veya pratikteki yaygın deyimiyle sermaye arasında mevcut ayırım net ortaklık patrimuvanı yada ortaklık fonları ile ortaklık sermayesi gelmektedir.

Sermaye ortakların başlangıçta koydukları değerlerden meydana gelir. Sermaye ortaklık alacaklılarının güvencesidir. Ortaklıklarda sermayenin değişmezliği prensibi esastır. Bunun anlamı, sermayenin değiştirilmesinin bazı yasal formalitelerin yerine getirilerek mümkün olmasıdır. Ortaklıklarda sermaye yasal formaliteler yerine getirilerek artırılabilir yada eksiltilebilir.

III — ORTAKLARIN ÇEKTİĞİ PARALAR

Kişisel teşebbüslerde tacirin kişisel gereksinmeleri için işletmeden çektiği paralar özel bir hesaba geçirilir. Bu hesabın kalıntısı dönem sonuna sermaye hesabına aktarılır. Ortaklıklarda ise ortakların genel giderlerden olan ücret şeklindeki istihkakları dışında, çektikleri paralar her biri için açılan cari hesaplara kaydedilir.

Ancak, kalıntıları dönem sonunda kişisel teşebbüslerde olduğu gibi sermaye hesabına aktarılmaz. Bunlar tıpkı üçüncü kişilere açılan hesaplar gibi, borçlu ya da alacaklı edilerek çalışır[1].

IV — TUTULACAK DEFTERLER

Ticaret ortaklıklarında ticari defterlerden (envanter, yevmiye defteri ve defterikebir) başka karar defteri, pay sahipleri defteri, toplantı ve müzakere defteri tutulması da söz konusudur.[2] Kişisel teşebbüslerde ise bu defterler tutulamaz.

Defterlerin son kayıt tarihinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklanması zorunludur. Bu zorunluluk tarihlerinden itibaren saklanması gerekli diğer hesap ve belgeler içinde söz konusudur.[3]

Vergi Usul Kanunu ticaret ortaklıklarını birinci sınıf tüccar saymıştır. Kanuna göre birinci sınıf tüccarlar bilanço esasının gerektirdiği defterleri tutacaklardır.

---

1) Léon Batardon : Comptabilité ó la portée de tous, Dunod Paris 1964 sh. 139-140

2) Tic. K. Md. 66, 78, 326, 519, V.U.K. Md. 176, 177/4, 182

3) Tic. K. Md. 68

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bilanço esasında tutulacak defterler:

Yevmiye defteri

Defterikebir

Envanter defteri

Günlük kasa defteri'dir.[4]

Bu defterlerin ötedenberi işe devam etmekte olan ticaret ortaklıklarında, kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda, yeni işe başlayan ortaklıklarda ise işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde iş yerinin bulunduğu yer noterine tastik ettirilmesi zorunludur.[5]

Ticaret kanununa göre de ticari defterler ile karar defteri noterden tastik ettirilecektir.[6]

Ticaret ortaklıkları içerisinde anonim ortaklıklar ayrıca Damga vergisi defteri tutacaklardır.[7]

Ticaret ortaklıkları ayrıca uğraşı konularının gerektirdiği imalat defteri, kombine imalat defteri, ambar defteri gibi defterler de tutacaklardır.[8]

4) V.U.K. Md. 177/4, 182
5) V.U.K. Md. 221, 223
6) T. Tic. K. Md. 69
7) Damga vergisi kanunu md. 29, Damga V.K. Genel Tebliği seri no. 20
8) V.U.K. Md. 197, 198, 209

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

I

Bilinen Ticaret Ortaklıkları

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İKİNCİ BÖLÜM

ORTAKLIKLARIN KURULUŞU

I — AÇIKLAMALAR

A — Sermayenin taahhüt edilmesi ve ödenmesi :

Bir ortaklığın kuruluşu genellikle, birbirinden ayrı iki işlemi içine alır. Bu işlemler bazen aynı zamanda meydana gelir ve ortaklık daha birinci işlemle birlikte kurulmuş olur.

Birinci işlem: Sermayenin taahhüt edilmesi.

Ortaklar aynî veya nakdî değerler getirmeyi taahhüt ederler. Bu değerler sermayeyi meydana getirir.

İkinci işlem: Taahhütlerin yerine getirilmesi.

Ortaklar ortaklığa koyacakları değerlerin mülkiyetini fiilen ortaklığa devredarler veya intifa sermaye olarak konuyorsa fiilen bu intifayı devrederler.

B — Genel muhasebe tekniği

Genel muhasebe gerçekte taahhütler derhal yerine getirilse bile, arka arkaya aşağıdaki işlemleri kayda alır;

— Bir yandan sermayenin taahhüt edilmesi,

— Öte yandan da taahhütlerin yerine getirilmesi,

1 — Sermayenin taahhüt edilmesi :

Sermaye hesabı taahhütlerin tutarı üzerinden alacaklı edilir. Bu-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

na karşılık ortakların taahhüt hesapları borçlandırılır. Taahhüt hesaplarının isimleri ortaklık türüne göre değişir.

2 — Taahhütlerin yerine getirilmesi :

Ortaklığa getirilen değerlerin nevilerine göre muhtelif aktif hesaplar borçlandırılır: Duran varlıklar, paraya çevrilebilen varlıklar. Taahhüt hesapları duruma göre taahhütlerin tamamı üzerinden ya da kısmen ödeme halinde kısmen alacaklı edilir.

Şurasını da kaydetmek gerekirki, ortaklıkça bir pasifin üstlenilmesi nedeniyle sermaye taahhüdü kısmen ivazlı olduğu takdirde, ilgili pasif hesaplar alacaklı edilecektir. Şayet ortağın koyduğu elemanın değeri taahhüdünü aşmakta ise, ortağın cari hesabı bu kısım üzerinden alacaklandırılacak ve daha sonra ortaklıkça ödenmesi üzerine borçlandırılacaktır.[1]

Kayıt örnekleri :

Sermaye taahhüdü :

——— / ———

Ortaklar taahhüt hesapları ....

Sermaye hesabı

——— / ———

Taahhüdün yerine getirilmesi :

——— / ———

Aktif hesaplar .....

Ortaklar taahhüt hesapları .....
(gereğinde ortaklıkça üstlenilen
pasiflerle ilgili hesaplar ile
ortakların cari hesapları)

——— / ———

Ayrıntılı kayıtlar her ortaklık türü için ileride ayrı gösterilecektir.

1) La Comptabilité Commerciale. Ecole Nationale des Impots yayını, Delmas Bordeaux 1958 sh. 256.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II — KOLLEKTİF ORTAKLIK

A — Tanımı

Ortakların sınırsız sorumluluğu bulunan bu ortaklık gerçek kişiler arasında yazılı bir sözleşmeyle kurulur.[2] Sözleşmede ortaklar bazı değerleri ortaklığa koymayı taahhüt ederler. Sözleşmenin imzalanması ile birlikte ortaklık ortaklardan alacaklı duruma geçer ve sözleşme hükümlerine göre derhal ya da daha sonra taahhütlerini yerine getirmelerini kendilerinden ister.

Kollektif ortaklığın bir ticaret ünvanı bulunur.

Bu unvan bütün ortakların veya hiç olmazsa ortaklardan birinin adı ve soyadiyle ortaklığın nevini gösteren bir eklemeyi kapsamına alır.[3]

Ortaklık sözleşmesindeki ortaklara ait bulunan imzalar ayrıca noter tarafından tasdik edilir.[4]

Kollektif ortaklıkların kuruluşu sırasında yapılacak işlemler şunlardır.

Esas sözleşmenin hazırlanması ve kurucuların imzalarının noterden tasdik ettirilmesi (iki örnek).

Ortaklığı temsile yetkililerin imzaları gösteren imza beyannamesi (Noterden tasdikli iki örnek).

Ortakların nüfus suretleri (Noterden tasdikli iki örnek).

Ticarî durum tasdiknamesi (Ortaklık ticarî ikametgahının bulunduğu yer Belediye Şube Müdürlüğünden alınan bir belgedir.)

Bu belgeler ticaret siciline yazılan bir dilekçeye eklenerek sicile gönderilir.

Ticaret Sicilinde ortaklığın tescil işlemi yapılır. Daha sonra yapılan tescil Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilân olunur.

Yeni kurulan Kollektif Ortaklıklar 1 ay içinde iş yerinin bağlı bulunduğu Vergi Dairesine başvurarak işe başlamayı bildireceklerdir.[5]

2) Tic. K. Md. 153-154.
3) T. Tic. K. Md. 44 fıkra 1
4) T. Tic. K. Md. 154.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

B — Kuruluş Kayıtları :

Sermaye taahhüt hesapları, «ortak ..... pay taahhüt hesabı» veya «Ortak ..... pay hesabı» dır.[5] Memleketimizdeki uygulamalarda «Ortak ..... Taahhüt Hesabı» açılmaktadır.

Örnek : 5.2.1985 günü A ile B arasında 1 milyon lira sermayeli bir kollektif ortaklık kuruluyor. Ortakların sermaye payları eşittir. Ortak A taahhüdüne karşılık 475.000,— TL değerinde makina ile 25.000,— TL. değerinde demirbaş getiriyor. Ortak B taahhüdünü nakten yerine getiriyor.

Taahhüt :

5/2/1985

481 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE H.		1.000.000	
480.00 — Ortak B pay taahhüt hs.	500.000		
480.01 — Ortak B pay taahhüt hs.	500.000		
480 — SERMAYE H.			1.000.000
480.00 — Taahhüt edilen sermaye 1.000.000			

Taahhüdün yerine getirilmesi :

5/2/1985

100 — KASA		500.000	
245 — DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR		25.000	
245.00 — Bürodaki demirbaşlar	25.000		
240 — MAKİNELER, TESİSLER		475.000	
481 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.000.000
481.00 — Ortak A pay taahhüt hs.	500.000		
481.01 — Ortak B pay taahhüt hs.	500.000		

5) V.U.K. Md. 153, 168
6) La Comptabilité, A.g.e. Sh. 259.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklığın açılış bilançosu:

DURAN VARLIKLAR			ÖZ SERMAYE	
			Ödenmiş sermaye	1.000.000
Demirbaş eşya	25.000			
Makineler	475.000	500.000		
HAZIR VARLIKLAR				
Kasa		500.000		
		1.000.000		1.000.000

Yukarıda ortakların sermaye taahhütleri tek bir sermaye hesabı açılan ve birleşik paylar adı verilen metoda göre kayda alınmıştır. Kişi ortaklıklarında bu konuda ayrılmış paylar adı verilen metod da kullanılabilir. Burada her ortak için ayrı ayrı sermaye hesabı açılır.

Sermaye taahhüdünün tümünün hemen yerine getirilmesi zorunluluğu olmayışı ve bir de tasfiye ve devir hallerinde karışıklıkları önlemek amacı ile bazı yazarlar ayrı ayrı sermaye hesabı açılmamasını salık verirler[7].

Ayrılmış paylar metodunda yukarıki örnekteki taahhüt kaydı şöyle olur:

5.2.1960

431 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE H.		1.000.000	
480.00 — Ortak 'A' pay taahhüt hs.		500.000	
480.01 — Ortak B pay taahhüt hs.		500.000	
480 — SERMAYE H.			1.000.000
480.00 — Ortak A taahhüt edilie sermaye h.	500.000		
480.01 — Ortak B taahhüt edilie sermaye h.	500.000		

7) M. Baudet : Comptabilité des sociétés commerciales. Licet Paris 1964 Sh. 28.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

C — Taahhüt hesaplarının kaldırılması :

Ortakların getirdikleri değerlerle ilgili hesapları borçlandırıp, karşılığında taahhüt hesapları açmaksızın doğrudan doğruya sermaye hesabını alacaklandırmak da mümkündür. Ancak bu yöntem sermaye taahhütlerinin ortaklığın kuruluş sözleşmesinden hemen sonraki günlerde fiilen ve tamamen yerine getirilmesi halinde yararlı olabilir[8].

D — Kuruluş giderleri :

Ticaret ortaklıklarında sözleşme, tescil ilân giderleri, genel kurul giderleri, hisse senetleri ve tahvillerin baskı giderleri, yayın banka plasman giderleri, garanti komisyonları, tahvil ödeme primleri, sermaye artırma giderleri kuruluş giderlerine örnek olarak gösterilebilir[9]. Kuruluş giderleri ile ilgili muhasebe kaydı bütün ortaklıklarda aynıdır.

Kuruluş giderleri bilhassa aksiyonlu ortaklıklarda önemli bir yer tutar ve bu adla açılan hesaplar borçlandırılıp karşılığında hazır varlık hesapları alacaklandırılarak kayda alınır. Tutarları önemsiz olduğu zaman kuruluş giderleri hesabının kalıntısı kâr ve zarara aktarılır. Önemli tutardaki giderlerin ise birkaç döneme dağıtılması daha doğru olur. Vergi Usul Kanunumuz kuruluş giderlerinin bir yılda veya aktifleştirilerek beş yılda yok edilmesine olanak vermektedir[10].

Örnek : ..... Ortaklığının kuruluş giderleri 25.000.— lira tutarındadır ve nakden ödenmiştir:

265. KURULUŞ GİDERLERİ		25.000	
265.00. İlk Kuruluş Gideri	25.000		
100. KASA			25.000

8) M. Baudet: Somptabilite des societes commerciales. Lices Paris sh: 31.
9) G. Depallens: Gestion financiere l'entriprise. Sirey Paris 1963 sh: 29. P. Conso: Gestion financiere de l'entreprise, Dunod Paris 1971 sh: 265.
10) V.U.K Md. 282. 328

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

III — ADİ KOMANDİT ORTAKLIK

A — Tanımı :

Adi komandit ortaklık kollektif ortaklığın kuruluş yöntemine göre kurulur. Bu ortaklıkta sınırsız sorumlu ve koydukları sermaye sınırları içinde sorumlu olmak üzere iki tür ortak mevcuttur. Birincilere komandite, ikincilere komanditer ortak adı verilir. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer olabilir[11].

Adi komandit ortaklığın ticaret unvanında yalnız komandite ortakların adları yer alabilir[12]. Şirketi komandite ortaklar temsil edebilir. Komanditer ortaklar şirket işlerini görmeye mezun değildirler[13].

Komanditer ortaklar iş yılı sonunda şirketin defter ve belgelerini inceleyebilirler, ekspere inceletebilirler. Ancak şirket konusuna giren işlerle uğraşırlarsa bu hakkı kaybederler[14].

Ortaklığın elde ettiği kârların veya uğranan zararların bölüşülmesinde sözleşme hükümlerine uyulur.

Ancak uğranan zararlardan komanditer ortaklara düşen pay, bunların ileriki yıllar kâr paylarından kapatılmadıkça kendilerine kâr payı dağıtılamaz[15].

B — Kuruluş kayıtları :

Taahhüt hesapları kollektif ortaklıktakinin aynıdır. Ayrılmış paylar metodu kullanıldığı takdirde, ortakların sermaye hesapları komanditerler için «... Komandite Sermaye Hesabı» ve komanditerler için «... Komanditer Sermaye Hesabı» başlıklarını taşır.

Örnek: A ve B komandite ortakları ile C komanditer ortak arasında 8 Mayıs 1985 gününde bir adi komandit ortaklık kuruluyor. A'nın sermaye payı 1.000.000 lira, B ve C nin ise 750.000'er liradır. A ticarethanesine dahil aşağıdaki elemanları taahhüdüne karşılık ortaklığa devrediyor:

---

11) T. Tic. K. Md. 243
12) T. Tic. K. Mc. 44
13) T. Tic. K. Md. 248
14) T. Tic. K. Md. 249-251
15) T. Tic. K. Md. 251, 262.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Peştemalık, takdir edilen bedeli	500.000.— TL.
Demirbaş eşya takdir edilen bedeli	100.000.— TL.
Mal takdir edilen bedeli	700.000.— TL.
Satıcılara borçlar	300.000.— TL.

B ve C'den herbiri nakden 375.000 lira ödüyor. Ortak A taahhüdünün tamamını derhal yerine getirdiği halde, B ve C taahhütlerinin yarısını hemen ödemişler, diğer yarısını ise 3 ay içinde ödeyeceklerdir.

Taahhüt :

8.5.1965

481 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE		2.500.000	
481.00 — Ortak A pay taahhüt h.	1.000.000		
481.01 — Ortak B pay taahhüt h.	750.000		
481.02 — Ortak C pay taahhüt h.	750.000		
480 — SERMAYE			2.500.000
480.00 — Taahhüt edilen sermaye	2.500.000		

Taahhüdün yerine getirilmesi :

8.5.1965

245 — DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR		100.000	
245.00 — Bürodaki demirbaş	100.000		
264 — HAKLAR		500.000	
264.20 — Peştemalık	500.000		
175 — EMTİA		700.000	
325 — SATICILARA BORÇLAR			300.000
481 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.000.000
481.00 — Ortak A, pay taahhüt	1.000.000		

8.5.1965

100 — KASA		750.000	
481 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE H.			750.000
481.01 — Ortak B pay taahhüt h.	375.000		
481.02 — Ortak C pay taahhüt h.	375.000		

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

B ve C taahhütlerinin kalıntılarını ödedikleri zaman daha önce ödemeleri sırasındaki kayıtlar yapılacaktır.

Ortaklığın açılış bilançosu

DURAN VARLIKLAR			ÖZ SERMAYE		
Demirbaş eşya	100.000		Ödenmiş		
Peştemallık	500.000	600.000	Sermaye	1.750.000	
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN			Ödenmemiş		
VARLIKLAR			sermaye	750.000	2.500.000
Mal	700.000		KISA SÜRELİ BORÇLAR		
Ortaklar taahhüt	750.000	1.450.000	Satıcılar	300.000	300.000
HAZIR VARLIKLAR					
Kasa	750.000	750.000			
		2.800.000			2.800.000

IV — LİMİTED ORTAKLIK

A — Tanımı

Bu ortaklıkta bütün ortaklar koydukları sermaye tutarı kadar sorumludurlar. Ancak ortakları tarafından konulan sermaye için anonim ortaklıkta olduğu gibi hisse senedi çıkarılmaz[16].

Ortaklığın kurulabilmesi için esas sermayenin en az dörtte biri ödenmelidir. Ortakların sayısı ikiden az elliden çok olamaz. Asgari sermaye 10.000,— TL dır[17].

Limited ortaklık yazılı bir sözleşme ile kurulur. Sözleşmeye imza koyan kurucuların imzaları noter tarafından tasdik edilir.

Hazırlanan sözleşme izin alınmak üzere Sanayi ve Ticaret Bakanlığına gönderilir[18].

16) T. Tic. K. Md. 509
17) T. Tic. K. Md. 504, 507
18) T. Tic. K. Md. 509

Bakanlığına ayrıca kurucuların ticari ehliyeti haiz olduklarını gösterir ticari durum (yeterlik) belgeleri de gönderilir.

Bakanlıktan izin alındıktan sonra, sermayenin dörtte birinin bir bankaya bakanlık emrine bloke bir hesaba yatırılması gerekir.

Kuruluşun son aşaması tescil ve ilandır.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığından izin alındıktan sonra,

Sözleşme,

Ticari durum yeterlik belgesi,

Kurucuların nüfus hüviyet cüzdanı suretleri

İmza beyannamesi,

Sermayenin dörtte birinin bloke ettirildiğine dair banka mektubu,

Mahalli Ticaret Sicili Memurluğuna tevdi edilerek ortaklığın tescili sağlanır.

Tescil edilen sözleşme T. Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir.

B — Kuruluş kayıtları :

Ortaklar ortaklığa nakit veya ayın şeklindeki taahhütlerinden ötürü borçlu durumdadır. Kollektif ve komandit ortaklıklarda ve de daha sonraki bölümlerde açıklayacağımız aksiyonlu ortaklıklarda olduğu gibi, limited ortaklıklarda da ortakların pay taahhütlerinin ve sermayenin tümünün taahhüt edildiğini gösteren kayıtların yapılması zorunludur. Ortakların sayısı çok olduğu zaman kollektif bir taahhüt hesabı açılması ve fakat yevmiye maddesinde her ortağın taahhüdünün belirtilmesi yoluna gidilir. Öte yandan ortak sayısı az olduğu zaman, her birine ayrı sermaye hesabı da açılabilir. Taahhütlerin yerine getirilmesi kollektif ve komandit ortaklıklarda olduğu gibidir.

Örnek : 1.000.000 lira sermayeli bir limited ortaklık kuruluyor. Sermaye herbiri 5.000 lira değerde 200 pay ile temsil edilmektedir. 13 Nisan 1985 günlü sözleşme hükümlerine göre:

A : 100 pay = 500.000 TL. B : 50 pay = 250.000 TL. C : 50 pay = 250.000 TL. sahibidir.

A'nın ortaklığa koyduğu değerler :

Makine, takdir edilen değeri	200.000 TL.
Mal takdir edilen değeri	180.000 TL.
Demirbaş eşya takdir edilen değeri	20.000 TL.
Hisse senetleri takdir edilen değeri	100.000 TL.
B mal getiriyor. Takdir bedeli	220.000 TL.
Nakden koyduğu para	30.000 TL.
C gayrimenkul koyuyor, bedeli	300.000 TL.

Taahhüt :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

13.4.1985

481 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE		1.000.000	
481.00 — Ortak A pay taahhüt h.	500.000		
481.01 — Ortak B pay taahhüt h.	250.000		
481.02 — Ortak C pay taahhüt h.	250.000		
480 — SERMAYE			1.000.000
480.00 — Ortak A sermaye h.	500.000		
480.01 — Ortak B sermaye h.	250.000		
480.02 — Ortak C sermaye h.	250.000		

Taahhüdün yerine getirilmesi :

13.4.1985

100 — KASA		30.000	
110 — HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER		100.000	
110.00 — Cüzdandaki hisse senetleri	100.000		
175 — EMTEA		400.000	
238 — BİNALAR		300.000	
238.00 — İdare binası	300.000		
240 — MAKİNELER TESİSLER		200.000	
.....			
245 — DEMİRBAŞ EŞYA		20.000	
245.00 — Büro demirbaşları	20.000		
481 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.000.000
481.00 — Ortak A pay taahhüt h	500.000		
481.01 — Ortak B pay taahhüt h	250.000		
481.02 — Ortak C pay taahhüt h	250.000		
332 — ORTAKLARA BORÇLAR			50.000
332.01 — Ortak C	50.000		

Ortaklık C'nin taahhüdünü aşan kısmını kendisine ödediği zaman ortak C cari hesabı borçlanacak karşılığında duruma göre kasa ya da banka hesabı alacaklanacaktır.

Yukarıdaki kayıtlardan sonra limited ortaklığın açılış bilançosu şöyle olur :

DURAN VARLIKLAR			ÖZ SERMAYE		
Binalar	300.000		Sermaye		1.000.000
Demirbaş eşya	20.000		KISA SÜRELİ BORÇLAR		
Makineler	200.000	520.000	Ortak C cari h.		50.000
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR					
Mal	400.000				
Hisse senetleri	100.000	500.000			
HAZIR VARLIKLAR					
Kasa		30.000			
		1.050.000			1.050.000

V — ANONİM ORTAKLIK

A — Tanımı :

Anonim ortaklık bir unvana sahip, esas sermayesi belli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından ötürü yalnız mameleki ile sorumlu bulunan ortaklıktır. Ortakların sorumluluğu, taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlıdır[19].

Anonim ortaklık ani ya da tedrici şekilde kurulur. Ani kuruluşta en az beş kurucu ortaklık sermayesinin tümünü taahhüt ederek dörtte bir bedelini bir bankaya yatırırlar[20]. Tedrici kuruluş, bir kısım payların kurucular tarafından taahhüt olunması ve geri kalan kısmı için halka baş vurulması suretiyle olur. Böylece bütün paylar taahhüt edildikten sonra dörttebir bedelleri de bankaya yatırılır[21]. Anonim ortaklığın sermayesi özel kanunlarda aksine hüküm olmadıkça 500.000 liradan aşağı olamaz[22].

Bir anonim ortaklık kurulurken aşağıdaki işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekir:

19) Tic. K. Md. 269.
20) Tic. K. Md. 276, 285, 288, 303.
21) Tic. K. Md. 276, 280/1.
22) Tic. K. Md. 272.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklık sözleşmesinin düzenlenmesi, imzası ve imzaların noterlikçe tasdiki[23].

Ticaret Bakanlığından izin alınması[24].
Ortaklığın kuruluşunun mahkemece tasdiki[25].
Tescil ve ilân[26].

Anonim ortaklıkların tescili için bir dilekçe ile aşağıda yazılı belgeler Ticaret Sicil Memurluğuna verilir.

İki örnek esas sözleşme
İki örnek tescil beyannamesi
Yönetim kurulu üyelerinin imza sirküleri
Ticarî durum tasdiknamesi
Mahkemenin tasdik kararı.
Sanayi ve Ticaret Bakanlığına gönderilecek belgeler şunlardır:
Ortaklık sözleşmesi (5 adet)
Kuruculara ait Ticari Ehliyet belgesi (1 adet)

Ortaklar içerisinde ayni sermaye koyanlar mevcut ise ayn'ın değerini belli eden bilirkişi raporu (1 adet) Bakanlığa gönderilecektir.

Kurucular içerisinde Ticaret ve Sanayi odasına kayıtlı üyeler mevcut ise, Ticari ehliyet belgesi yerine Oda sicil kayıt örneği gönderilecektir.

Gene kurucu ortaklar arasında tüzel kişi bulunduğu taktirde bu ortaklıkların imza sirküleri (6 adet) ve kurulan ortaklığa katılma ile ilgili İdare Meclisi kararı (6 adet) Bakanlığa gönderilecektir.

Bakanlıktan izin alındıktan sonra, ortaklar tarafından taahhüt edilen nakit sermayenin dörtte biri bir bankada Sanayi ve Ticaret Bakanlığı emrine bloke hesaba yatırılacaktır.

Ortaklığın kuruluşunun mahkemece tastiki için tevdi edilecek belgeler de şunlardır:

Ortaklık sözleşmesi (4 adet)

---

23) T. Tic. K. Md. 279/1.
24) T. Tic. K. Md. 273.
25) T. Tic. K. Md. 299.
26) T. Tic. K. Md. 300.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Banka mektubu (1 adet)
Bakanlığın izin yazısı (aslı veya süreti)
Bilirkişi raporu (ayni sermaye varsa)
Beyanname (1 adet, kurucuların imzaları bulunacaktır)

Mahkemeden ortaklığın kuruluşu onaylandıktan sonra Ticaret Sicili Memurluğuna tescil için başvurulduğunda aşağıdaki belgeler tevdi edilecektir:

Ortaklık sözleşmesi (4 adet).
Ticari durum tastiknamesi (1 adet, mahalli belediyeden).
Banka mektubu (1 adet).
Bakanlık izni (aslı veya kopyası).
Mahkeme kararı (3 adet).
İmza beyannamesi (2 adet).
Bilirkişi raporu (Ayni sermaye mevcut ise).

Tescilden sonra, sözleşmenin tescil edilmiş bir örneği ilan olunmak üzere Türkiye Ticaret Sicili Gazete'sine gönderilir. Daha sonra bankaya aşağıdaki belgeler tevdi edilerek blokajın kaldırılması sağlanır:

Ticaret Sicili Memurluğu'ndan alınmış Sicil Tastiknamesi (1 adet),
Sözleşme (1 adet),
Mahkeme kararı (1 adet),
Al - 1 Formu (1 adet),
Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi kasa makbuzu (1 adet),
Al - 1 formu şirket ve ortakları hakkında bilgi veren bir belgedir.

Yukarıdaki açıklamalar ani kuruluş ile ilgilidir. Tedrici kuruluşta yapılacak işlemler de şöyledir:

Ortaklık sözleşmesinin hazırlanması ve kurucuların imzalarının noterlikçe tastik ettirilmesi,
Sanayi ve Ticaret Bakanlığından izin alınması,
İzahnamenin hazırlanması,
Kuruluş umumi heyetinin toplanması[27],
Kuruluşun mahkemece onaylanması[28],
Ortaklığın tescil ve ilanı.

27) T. Tic. K. Md. 261, 269
28) T. Tic. K. Md. 299

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İzahname, Bakanlıktan izin alındıktan sonra kurucuların hazırladığı bir belgedir. Bu belgede ortaklığın amaç, konu ve süresi, esas sermayenin miktarı ile her payın kıymeti, kurucu veya idare meclisi üyelerine sağlanan özel menfaatler ve diğer bazı bilgiler yer alır.

Kurucular halkın sermayeye katılmasını sağlamak için izahnameyi sirküler ve diğer yayın gereçleri ile halka duyurabilirler[29].

Anonim ortaklıkta ortaklar hissedar adını alır ve sermaye payları hisse senedi ile temsil edilir. Anonim ortaklıklarda nakit sermaye konabileceği gibi ayni değerler de sermaye olabilir. Ancak ayni sermaye koyanlar kuruluş sırasında taahhütlerinin tamamını yerine getirirler.

B — Hisse Senetleri

1 — Açıklama

Hisse senetleri anonim ve hisseli komandit şirketlerde payları temsil etmek üzere şirketçe düzenlenen şekil şartlarına tabi kıymetli evrak niteliğinde belgelerdir[30].

Hisse senetleri ortaklığın tescil edilmesinden sonra çıkarılır. Daha önce çıkarılan hisse senetleri hükümsüzdür[31].

Ortaklığın sermaye arttırımına gitmesi halinde de durum aynıdır.

Ortaklar tarafından istenmedikçe hisse senedi çıkarılması zorunlu değildir. Hisse senetlerinin çıkarılmamış olması, hisselerin devir kabiliyetine tesir etmediği gibi, hisselerin rehin ve haciz gibi işlemlere konu olmasını da engellemez[32].

Ancak menkul kıymetleri halka arzedilen anonim ortaklıklarda satış sırasında verilen geçiçi ilmühaberlerin en geç üç ay içinde hisse senetleriyle değiştirilmesi gerekir. Ortak sayısının 100'den fazla olduğu herhangi bir şekilde tesbit olunan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arzolunmuş sayılır[33].

---

29) T. Tic. K. Md. 282
30) Hayri Domaniç: Anonim Şirketler, Bilimsel kitaplar yayın evi, İstanbul 1978, Sh. 884
31) T. Tic. K. Md. 412
32) Hayri Domaniç: A.g.e. sh. 892
33) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) md. 7 fıkra 4 SPK Md. 11

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hisse senetlerinin itibari kıymeti en az beş yüz liradır. Bu kıymet ancak yüzer lira olarak yükseltilebilir[34].

Hisse senetleri hamiline veya nama yazılı olur.

Esas sözleşmede aksine hüküm bulunmadıkça hisse senetlerinin nama yazılı olması lazımdır.

Bedelleri tamamen ödenmemiş paylar için hamiline yazılı hisse senetleri çıkarılamaz[35].

Her iki tür senedin başkalarına devri mümkündür. Ancak hamiline yazılı hisse senetlerinin devri teslim ile hüküm ifade ettiği halde, nama yazılı hisse senetlerinin devralana ciro edilmek suretiyle teslim edilmesi zorunludur. Ayrıca bu devrin ortaklığa karşı geçerli olması için pay defterine kaydedilmesi de gerekir[36].

2 — Nakit hisse senedi

Bedeli nakten ödenen hisse senedidir. Bu hisse senetlerinin sahipleri her yıl dağıtılan kârdan ellerindeki senet miktarınca pay alırlar. Ortaklığın son bulması halinde borçlar tamamen ödendiğinde, hisse senetlerinin nominal değeri kendilerine geri verilir. Kalan aktif bakiye senet miktarıyla orantılı olarak sahipleri arasında dağılır. Şayet ortaklığın devamı sırasında kazançlardan ayrılan fonlarla sermaye ödemesine gidilmişse, ellerinde bulundurdukları hisse senetleri oranında bu ödemeye katılırlar.

Ortaklığın devamı sırasındaki bedava hisse senedi dağıtımına katılmak ya da sermaye arttırılmasında hisse senedi taahhüdünde kendilerine öncelik tanınması gibi avantajlara sahiptirler. Senetleri sözleşmenin zorunlu kıldığı asgari bedeli ödemeleri koşulu ile başkalarına devredebilirler. Ortaklığın kuruluş, adi ve fevkalâde hissedarlar toplantılarına katılırlar ve kendilerine yasal yönden zorunlu belgelerin gösterilmesini isteyebilirler[37].

3 — Ayın hisse senedi :

Ayn olarak getirilen değerlerin karşılığıdır. Ayn hisse senetleri sahiplerine nakit hisse senetlerinin sahiplerine tanınan hakları sağ-

34) T. Tic. K. Md. 399 fıkra 1
35) T. Tic. K. Md. 400
36) T. Tic. K. Md. 415-416
37) M. Baudet: A.g.e. sh: 193.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lar. Ancak bu senetlerin ortaklığın kuruluşu sırasında bedellerinin tamamen ödenmesi zorunlu olduğu halde nakit hisse senetleri için dörttebir ödeme ile yetinilebilir. Ayrıca, ayn hisse senetlerinin ortaklığın kuruluşundan itibaren iki yıl geçmedikçe devir ve temliki mümkün değildir[38].

Bundaki amaç sermaye olarak konan elemanların değerlerinin takdirinde bir hata ya da hile yapılması halinde, sonuçtan doğrudan doğruya ayni sermaye koyan hissedarların sorumlu tutulmasıdır.

Ayn karşılığı hisse senetlerinin iki yıl süre ile nama yazılı olması gerekir.

4 — Kurucu payı :

Kurucu payı bir ortaklığın kurulmasında başlangıç çalışmalarını gerçekleştirmek amacıyla teşebbüs veya harcamalarıyla katkıda bulunanlara bir karşılık olarak verilen paydır. Kurucu payları bazan başlangıç risklerini telâfi amacıyla ilk hissedarlara da verilir[39]. Kurucu payları ancak ortaklığın kuruluşunda veya sermaye artırımlarında söz konusu olur. İleride sözleşme değişimi ile kurucu payı ayrılamaz[40].

Kurucu payı şu hakları sağlar :

1. Ortaklığın devamı süresince safi kârdan belli bir pay,

2. Sözleşmede öngörülmüş ise ortaklığın tasfiyesinde borçlar ödendikten sonra ortaklık sermayesini aşan kısımdan bir pay. Sermayeyi aşan fazla, hissedarlarla kurucu payı sahipleri arasında, ancak hissedarlara daha önce hisse senetlerinin nominal değerinin ödenmesiyle dağıtılabilir[41].

Kurucu payları nominal değeri olmaksızın çıkarılır. Kazançlarda ve bazan da tasfiye fazlasında hak doğuran muhtemel bir alacağı temsil eder[42].

---

38) Tic. Md. 404.

39) A. Fleury: Cours de droit commercial. Pigier Paris 1966, sh: 75.

40) Halil Arsoniz Anonim Şirketler. Fakülteler Mat. 1960, sh: 40.

41) A. Fleury: A.g.e. sh: 75.

42) Leonce Cotor : La Comptabilité des sociétés Commerciales. Presse Universitaire de France. Paris 1966. sh: 116-117.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kurucu payları sahipleri genellikle kanunî yedek akçelerin ayrılmasından sonra safi kâra katılırlar. Keza, hissedarlara önce ödenmiş sermayeleri üzerinden kâr payı ile yönetim kurulu payları da ayrıldıktan sonra katılma söz konusu olur[43]. Kurucu payları sahipleri yıllık kazancın sadece belli bir kısmına katılma hakkına sahip olup yedek akçelerle bir ilişkileri yoktur. Ancak, ortaklığın dağıtım statüsünde yıllık kâr deyimi mevcut değilse, dağıtılmamış kârlardan oluşan yedek akçelerde de hak sahibi oldukları kabul edilmektedir[44].

Kurucu payları ortaklık sermayesinin arttırılması sırasında tahsil edilen çıkarma primlerinden yapılacak dağıtımlara katılma hakkı vermez[45].

Ticaret Kanunumuza göre safi kârdan % 5 oranında yasal yedek akçe ile pay sahipleri için % 5 kâr payı ayrıldıktan sonra kalanın en çok onda biri kurucu payı olarak ayrılabilir[46].

5 — İntifa senedi :

Ortaklığın devamı sırasında hisse senetlerinin ödenmesi yani bedelinin geri verilmesi halinde, senet sahibi senedin nominal değerini geri alır ve kendisine intifa senedi adı ile yeni bir senet verilir. İntifa senedi tıpkı sermayeyi temsil eden hisse senedi gibi sahibine ortaklık genel kurul toplantılarına katılma hakkı verir. Kendisine sermaye payı geri verildiği için kâr payı isteyemez. Ancak, safi kârın miktarına göre değişen ek temettü dağıtımında hak sahibidir. Ortaklığın tasfiyesinde, sermayeyi temsil eden hisse senetleri sahipleriyle birlikte, henüz ödenmemiş sermaye kısmını aşan aktif fazlasının dağıtımına katılırlar[47].

Ticaret Kanunumuza göre intifa senedi sahiplerine ancak safi kazanca veya tasfiye neticesine iştirak yahut yeni çıkarılacak hisse senetlerini alma hakkı tanınabilir[48].

---

43) Léonce Coter: A.g.e. sh: 117.
44) Léonce Coter: A.g.e. sh: 117.
45) Léonce Coter: A.g.e. sh: 117.
46) Tic. K. Md. 296.
47) M. Boudet: A.g.e. sh: 193-194.
48) Tic. K. Md. 403.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Esas sözleşmede açıklık varsa, intifa senetleri satın alınarak veya ödenerek (itfa) iptal edilebilir. Fakat her ne amaçla olursa olsun intifa senedi ancak anonim ortaklığın kârları veya serbest yedek akçelerden ayıracağı paralarla satın alınabilir[49]. İntifa senetlerinin intifa hakları sözleşme ile belli bir süre tesbit edilerek kısıtlanmış ise, bu süre geçmekle intifa senetleri kendiliğinden hükümsüz olur[50].

Bir ortaklık hisse senetlerinin nominal değerini belli bir oran üzerinden itfa usulüne seçtiği takdirde, ancak hisse senetlerinin tüm bedeli geri verildiği zaman intifa senedi çıkarılabilir. Bu takdirde hisse senedi sayısı kadar intifa senedi çıkarılması söz konusu olur[51].

İntifa senetleri sermaye payını geri alan hissedarlardan başka kuruculara, alacaklılara veya bunlara benzer bir nedenle ortaklıkla ilgili olanlara da verilebilir.

Bu tür senetler nama yazılı olur.

6 — Katılma intifa senedi (kis)

Sermaye piyasası kurulunun 13 kasım 1983 gün ve 18220 sayılı Resmi gazetede yayınlanan seri III Sayı 1 tebliğinde nitelik ve çıkarma esasları belirlenmiştir. Sermaye piyasasında işlem gören belgelerin çeşitlendirilmesi ihtiyacını karşılamak üzere, TTK'nda yer alan intifa senetleri hakkındaki hükümler ve sözleşme serbestisi ilkesine dayanılarak, bir menkul kıymet niteliğinde olan ve nakit karşılığı satılan «Katılma İntifa Senetleri» düzenlenmiştir.

Ortaklıklar, nakit karşılığı satılmak üzere, ortaklık haklarına sahip olmaksızın kârdan pay alma, tasfiye bakiyesinden yararlanma, yeni pay alma ve Tebliğ'de belirlenen olanakların bir bölümünden veya tamamından yararlanma haklarını sağlayan KİS çıkarabilirler.

Bunun için kurulдan izin almak gerekir.

KİS, esas sözleşmede hüküm bulunmak koşulu ile, genel kurul kararıyla ve süresiz olarak çıkarılabilir.

KİS, nama yazılı veya hâmiline olarak düzenlenebilir.

---

49) Halil Arslanlı: A.g.e. sh: 169.
50) Halil Arslanlı: A.g.e. sh: 169.
51) M. Boudet: A.g.e. sh: 194.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklıkların çıkarabilecekleri KİS tutarı, ödenmiş sermayeleri ve yedek akçeleri toplamından çok, bu toplamın altıda birinden az olamaz; bu oranlar içinde kalmak koşuluyla asgarî ve azamî oranların esas sözleşmede gösterilmesi zorunludur.

KİS karşılığı sağlanan mebliğ bilânçoda, sermaye kaleminin altında ayrıca gösterilir.

KİS, üzerinde nominal değer yazılı olarak çıkarılır.

KİS'in nominal değeri, 1000 lira ve katları şeklinde, serbestçe belirlenir.

KİS, ana sözleşmede hüküm bulunmak kaydıyla primli olarak çıkarılabilir.

KİS'e tanınacak tüm haklarla, hisse senetleri ile KİS arasındaki ilişkiler izahnamede gösterilir.

Çıkarılan KİS tamamen satılmadıkça ve satılmayanlar iptal edilmedikçe yeni KİS çıkarılamaz.

KİS sahiplerine kâr dağıtımında aşağıdaki esaslara uyulur:

Önce, ödenmiş ortaklık sermayesi ile ödenmiş KİS sermayesinin toplamı içinde KİS sermayesinin toplam sermayeye olan oranı bulunur.

Vergi ve birinci kanuni yedek akçe düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kâr içinde, yukarıdaki orana göre KİS sahiplerine düşen kâr payı saptanır.

KİS ortaklarına, bu şekilde ayrılan kârdan, Kurul'ca saptanmış olan oran ve miktarda birinci temettü tutarında KİS kâr payı ödenir.

KİS ortağı olanlara birinci temettüe ek olarak sağlanabilecek diğer menfaatler esas sözleşmede düzenlenir.

Bilânçonun genel kurulca onaylanması, ortaklığı otomatik olarak, KİS'ler açısından kârın dağıtımı yükümlülüğü altına sokar. KİS kâr payının en geç, hesap dönemini izleyen 9 ay içinde ödenmesi gerekir.

KİS'in tasfiye bakiyesine katılabileceği esas sözleşmede gösterilir. Bu katılmanın esasları ve koşulları izahnamede belirlenir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklıklar. Kurul tarafından verilen izinler üzerine satışı yapılacak menkul kıymet niteliğindeki KİS'in ihraç değerinin binde üçü tutarında bir ücreti izin belgesinin verilmesinden önce T.C. Merkez Bankası Ankara Şubesi'nde Kurul adına açılan Fon hesabına yatırmakla yükümlüdürler.

7 — İmtiyazlı hisse senedi :

Bu senetleri ellerinde bulunduranlar diğer hissedarlar karşısında bazı avantajlara sahiptir. İmtiyazlı hisse senedi sahibine genellikle ya safi kârda, ya net aktifte ya da her ikisinde öncelik hakkı sağlar. Bu senetler kuruluşta, ya da çoğu zaman olduğu gibi finansal güçlükler yüzünden sermayesi azalmış bir ortaklığın sermayesinin arttırılması sırasında çıkarılır[52].

Ticaret Kanunumuz bazı nevi hisse senetlerine (İmtiyazlı hisse senetlerine) esas sözleşme ile kâr payı veya tasfiye halinde ortaklık mevcudunun dağıtılmasında v.b. konularda imtiyaz tanınabileceğini hükme bağlamıştır[53].

C — Kuruluş kayıtları :

Taahhüt hesapları iki gruba ayrılır: Aynî sermaye koyanlar için «Ayn koyan hissedarlar» kollektif hesabı, nakdî sermaye koyanlar için «para koyan hissedarlar» kollektif hesabı açılır. Bununla beraber aynî sermaye koyanlar genellikle sınırlı olduğundan her birine «Ayn koyan hissedar...» başlıklı hesap açmak tercih edilir. Defterikebirdeki kollektif hesaplara karşılık yardımcı defterde para koyan her hissedar için ayrı hesap açılır.

Kurucu payları için yevmiye defterinde borç ve alacak sütunlarına herhangi bir rakam yazılmayarak aşağıdaki şekilde bir kayıt yapılır :

020 — İNTİFA SENETLERİ

070 — İNTİFA SENETLERİ SAHİPLERİ

... adet kurucu payı çıkarılması

52) M. Boudet: A.g.e. sh: 194.
53) T.C. K. Md. 401.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bununla beraber yukarıki kaydın herhangi bir pratik yararı yoktur.

Örnek : 29 Mart 1984 günü ..... Anonim Ortaklığı kuruluyor. Ortaklığın sermayesi 15 milyon lira olup tamamı taahhüt edilmiştir, 15 milyon lira sermaye herbiri 5.000.— liralık 3000 hisse senedi ile temsil edilmektedir.

1000 ayn hisse senedi A'ya

500 ayn hisse senedi B'ye

1500 nakit hisse senedi de muhtelif hissedarlara verilmiştir. Hissedar A'nın şirkete koyduğu değerler şöyledir:

Arsa, takdir edilen değeri	1.300.00 TL.
2 bina, 1 depo takdir edilen değeri	3.700.000 TL.
Hissedar B makineler getiriyor.	
Takdir edilen değeri	2.500.000 TL.
Diğer hissedarlar cem'an	7.500.000 TL.

tutarındaki taahhütlerinin yarısını sözleşme hükümlerine göre derhal nakden ödüyorlar.

Taahhüt

29.4.1984

481 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE		15.000.000	
481.00 — Para koyan hissedarlar		7.500.000	
481.01 — Ayn koyan hissedarlar		7.500.000	
480 — SERMAYE			15.000.000
480.00 — Taahhüt edilen sermaye		15.000.000	

1500 adet ayn hisse senedi

1500 adet nakit hisse senedi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

29.3.1964

238 — BİNALAR		3.700.000	
238.00 — İdare binaları	3.700.000		
235 — ARSA VE ARAZİ		1.300.000	
240 — MAKİNELER		2.500.000	
491 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE			7.500.000
491.01 — Ayın koyan hissedarlar	7.500.000		

Ayni sermaye taahhüt eden hissedarların taahhütlerini yerine getirmeleri

29.3.1964

106 — BANKALAR		3.750.000	
106.00 — Y. Kredi B. Beyazıt şb. no. hesap	3.750.000		
491 — ÖDENMEMİŞ SERMAYE			3.750.000
491.00 — Para koyan hissedarlar	3.750.000		

Para koyan hissedarların taahhütlerinin yarısını yerine getirmeleri

Anonim ortaklığın açılış bilânçosu

DURAN VARLIKLAR			ÖZ SERMAYE		
Arsa	1.300.000		Ödenmiş sermaye	11.250.000	
Binalar	3.700.000		Ödenmemiş sermaye	3.750.000	15.000.000
Makineler	2.500.000	7.500.000			
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR					
Hissedarlar		3.750.000			
HAZIR VARLIKLAR					
Banka		3.700.000			
		15.000.000			15.000.000

D — Hisse senetleri hesabı kullanılması :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Anonim ortaklıklarda sermayeyi temsil etmek üzere çıkarılan hisse senetleri kayda alındığı takdirde, bu kayıt senetlerin hissedarlarca taahhüdüne ilişkin yevmiye maddesinden önce yapılır.

Örnek : 5.000 TL. nominal değerde 3000 adet hisse senedi çıkarılmıştır.

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER		15.000.000	
112.00. Çıkarılan hisse senetleri	15.000.000		
460. SERMAYE			15.000.000
460.00. Taahhüt edilen sermaye	15.000.000		

5000 TL. nominal değerde 3000 adet hisse senedi çıkarılması

Daha sonra hisse senetleri hissedarlarca taahhüt edildiği zaman çıkarılan hisse senetleri hesabı aşağıdaki şekilde kapatılır:

461. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		15.000.000	
461.00. Para koyan hissedarlar	7.500.000		
461.01. Ayn koyan hissedarlar	7.500.000		
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER			15.000.000
112.00. Çıkarılan hisse senetleri	15.000.000		

Hisse senetleri hesabının açılması bilhassa tedrici kuruluşta önem kazanmaktadır. Zira burada hisse senetlerinin halka verilmesi ve onlar tarafından sermaye taahhüdünün önemli bir kısmının gerçekleştirilmesi söz konusudur. Bu sırada bazan hisse senetlerinin banka eliyle taahhüt edenlere verilmesi ve 1/4 bedellerinin tahsili yoluna da gidilmektedir.

E — Hisse senetlerinin banka aracılığı ile satılması :

Hisse senetlerinin banka aracılığı ile satılması halinde, ayrıca piyasaya çıkarılan hisse senetleri ve benzeri adla yeni bir hesap açılır. Bu takdirde banka eliyle satılacak hisse senetlerinin bu hesaba intikal ettirilmesi gerekir. Madde örnekleri şöyledir:

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER 7.500.000

112.10. Piyasaya çıkarılan hisse senetleri 7.500.000

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER 7.500.000

112.00. Çıkarılan hisse senetleri 7.500.000

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 7.500.000

481.00. Para koyan hissedarlar 7.500.000

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER

112.10. Piyasaya çıkarılan hisse senetleri 7.500.000 7.500.000

Bankalar hisse senetlerinin bir komisyon karşılığında satışını yaparlar ve bazan satılmayanları kendileri almak suretiyle emisyonu garanti edebilirler[54].

F — Hisse senetlerinin teminat olarak verilmesi :

Yönetim kurulu üyeleri belli oranda hisse senedini ortaklığa teminat olarak tevdi etmek zorundadır. Bu had Ticaret Kanunumuza göre her üye için tevdi edilecek hisse senetlerinin itibari kıymetinin esas sermayenin en az % 1'ine denk olmasıdır[55]. Ancak esas sermayenin % 1'i 5000 lirayı aşarsa yönetim kurulu üyeleri fazla kısmı tevdie mecbur değildir. Tevdi edilen bu hisse senetleri ortaklığın kullanılan hergünkü hesapları içinde yer almaz. Fransız Genel Muhasebe Planı bu senetlerin teminat hesapları içerisinde «Yöneticilerden yönetim teminatı olarak alınan hisse senetleri» hesabında gösterilmesini öngörmektedir[56]. Alacaklı hesap «Yöneticiler Teminat Hesabı» dır.

Yönetim kurulu üyelerinden teminat olarak alınan örneğin; 50.000 lira nominal değerdeki hisse senetlerini kitabımızın sonuna koyduğumuz hesap planına uygun olarak kayda alalım.

004. ALINAN KIYMETLİ EVRAK		50.000
004.00. Emanet hisse senetleri	50.000	
054. ALDIĞIMIZ KIYMETLİ EVRAKTAN ALACAKLILAR		50.000
054.00. Emanet hisse senetlerinden alacaklılar	50.000	

G — Kademeli ödeme :

Ortaklığın kuruluşu sırasında nakit hisse senetlerinin bedeli tamamen ödenmediği zaman, sonraki ödemeler hissedarlardan ihtiyaca

54) M. Boudet: A.g.e. sh: 226.
55) Tic. K. Md. 313.
56) Plan Comptable Général. Imprimerie Nationale Paris 1957. sh: 214.

göre istenir. Hissedarlar hesabı da ödeme sırasında kasa veya banka hesabının borcuna karşılık alacaklandırılır. Nakit hisse senetlerinin kuruluş sırasında dörtte biri ödenir, sonraki ödemeler de dörtte bir hesabı ile kademelendirilirse, taahhüt maddesinin kaydından sonra hissedarlar hesabı «Hissedarlar Birinci Ödeme», «Hissedarlar İkinci Ödeme», «Hissedarlar Üçüncü Ödeme», «Hissedarlar Dördüncü Ödeme» adlarıyla açılan dört hesap borçlandırılmak suretiyle kapatılır. Hissedarlar birinci ödeme hesabı kuruluş sırasındaki ilk ödeme üzerinden hemen alacaklı edilir. Diğerleri ise sonraki ödemeler sırasında kapatılır[57].

H — Erken ödeme :

Ortaklık sözleşmesinde nakit hisse senedi sahiplerinin taahhüt taksitlerini önceden yerine getirebilecekleri öngörülebilir. Bu durumda ortaklık tarafından bir faiz ödenmesi de söz konusu olur. Erken ödemeyi belli etmek üzere «Erken Ödeme Yapan Hissedarlar» veya «Erken Ödemeler» adı ile bir kollektif hesap açılır. Hesap ödemeler oldukça kasa veya banka hesabının borcuna karşılık alacaklandırılır. Bu hesap daha sonra taksitlerin istenmesi sırasında borçlandırılır[58].

Örnek : Önceki örnekteki anonim ortaklığın para koyan hissedarlarından C 100 hisse taahhüt etmiştir. Para koyan hissedarlar taahhütlerinin yarısını ortaklığın kuruluşu sırasında ödemişlerdir. Geriye kalan sermaye borçları 3.750.000 liradır. Hissedarlardan C vaktinden önce 4 Haziran 1984 günü taahhüdünün kalıntısını nakden şirkete ödüyor. Anonim ortaklığın diğer hissedarları isteğe uygun olarak kalan 1/4'ü 31 Temmuz 1984 de, 1/4'ü de 15 Ekim 1984 de bankaya ödüyorlar.

C'nin ödemesi

4.6.1984

100. KASA		250.000	
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			250.000
481.04. Erken ödeme yapan hissedarlar		250.000	

57) Le Comptabilité Commerciale. A.g.e. sh: 268.
58) Le Comptabilité Commerciale. A.g.e. sh: 268.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Üçüncü çeyreğin ödenmesi :

31.7.1984

108.	BANKALAR		1.750.000	
	108.00. Y. Kredi B. Beyazıt Şb. No.lu Hesap	1.750.000		
481.	ÖDENMEMİŞ SERMAYE		125.000	
	481.04. Erken ödeme yapan hissedarlar	125.000		
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.875.000
	481.00. Para koyan hissedarlar	1.875.000		

Son çeğreğin ödenmesi :

15.10.1984

108.	BANKALAR		1.750.000	
	108.00. Y. Kredi B. Beyazıt Şb. No. Hesap	1.750.000		
481.	ÖDENMEMİŞ SERMAYE		125.000	
	481.04. Erken ödeme yapan hissedarlar	125.000		
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.875.000
	481.00. Para koyan hissedarlar	1.875.000		

i — Taksitlerini vaktinde ödemeyen hissedarlar :

Sermaye koyma borcu vaktinde yerine getirilmediği takdirde, Yönetim Kurulu mütemerrit hissedarı iştirak taahhüdünden ve yaptığı kısmî ödemelerden doğan haklardan mahrum etmeye ve yerine başka bir hissedarı almaya ve kendisine verilmiş hisse senedi varsa bunu da iptale yetkilidir[59]. Bunun yapılabilmesi için mütemerrit ortağın ilân yoluyle bir ay içinde ödemeye davet ve aksi halde haklarından mahrum edileceğinin ihtar edilmesi zorunludur[60]. İskat kararının neticesi hissedarın hissedarlık niteliğini ve yaptığı ödemeler üzerindeki haklarını kaybetmesidir[61].

59) Tic. K. Md. 407.
60) Tic. K. Md. 406.
61) Halil Arslanlı: A.g.e. sh. 197.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Satılan payın bedeli kalan sermaye borcunu karşılamıyorsa, açığın kapatılması eski pay sahibine aittir[62]. Satıştan doğan fazla ise Anonim Ortaklığa kalır. Anonim Ortaklıklar bu fazladan iptal edilen hisse senetleri yerine yeni çıkarılan hisse senetlerinin hasılat açığını düştükten sonra kalanını yedek akçe olarak ayırmak zorundadır[63].

Fransa'daki uygulamada satıştan doğan zarar ve kâr vaktinde ödemede bulunmıyan hissedara aittir. Böylece ortaklığın tahsil ettiği net satış bedeli istenen taksit tutarını aştığı takdirde fark ortaklıkça senetlerin eski malikine ödenir. Aksi durum ortaya çıktığı takdirde ortaklık normal yollarla eski maliki takip hakkına sahiptir[64]. Taksitleri vaktinde ödemeyen hissedarlar için muhasebede ayrı bir kollektif hesap açılır.

Örnek : ... Anonim Ortaklığının 1000 lira nominal değerli 100 adet hisse senedini Ortaklığın kuruluş tarihi olan 5.6.1984 günü taahhüt eden A bu sırada taahhüdünün dörtte bir bedelini de ödemiş bulunmaktadır. 15.8.1984 günü Ortaklık ikinci çeyreği istedikten sonra A'nın taahhüdünü yerine getirmediğini görüyor. 20.8.1984 günü 100 hisse senedini borsada B'ye 33.000 lira net bedelle satıyor. Net satış bedeli bankadaki hesaba yatıyor. 30.8.1984 günü ortaklık satıştan doğan olumlu farkı eski malike ödüyor.

Taksidini vaktinde ödemeyen A'nın para koyan hissedarlar hesabından çıkarılması.

15.8.1984

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		75.000
481.03. Taksitlerini ödemeyen hissedarlar	75.000	
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		75.000
481.00. Para koyan hissedarlar	75.000	

/

62) Tic. K. Md. 408.

63) Tic. K. Md. 466/2.

64) A. Fleury: A.g.e. sh. 74.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hisse senetlerinin borsada satılması.

20.8.1984

108. BANKALAR		33.000	
108.00 Yapı ve Kredi B. Beyazıt Şb.			
No. Hesap	33.000		
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			25.000
481.03. Taksitlerini ödemeyen hissedarlar	25.000		
332. ORTAKLARA BORÇLAR			8.000
332.00. Ortak A. h.	8.000		

Üçüncü ve dördüncü taksitlerin yeni ortağa aktarılması.

20.8.1984

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		50.000	
481.00. Para kayan hissedarlar	50.000		
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			50.000
481.03. Taksitlerini ödemeyen hissedarlar	50.000		

Olumlu farkın A'ya ödenmesi.

31.8.1984

332. ORTAKLARA BORÇLAR		8.000	
332.00. Ortak A. H.	8.000		
100. KASA			8.000

Ticaret Kanunu hükümlerine göre satıştan doğan olumlu fark hisse senedinin eski sahibine ödenmeyip ortaklıkta alıkonacağından yukarıda yer alan ikinci madde şu şekilde olacaktır:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

31.8.1984

108. BANKALAR		33.000	
106.00. Yapı ve Kredi Bankası Beyazıt Şb. No. Hesap		33.000	
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			25.000
481.03. Taksitlerini ödemeyen hissedarlar		25.000	
485. YASAL YEDEK AKÇELER			8.000
485.30. Yasal Yedek Akçe Tic. K. Md. 466/2		8.000	

Hisse senedinin eski sahibine ödeme yapılmıyacağı için yukarıda ödeme ile ilgili maddede söz konusu değildir. Olumlu farkın yedek akçe hesabından önce muhtelif gelirler ve kârlar grubuna dahil bir tali hesaba (757 ortaklığın hisse senetlerinden sağlanan kârlar hesabı) kaydedilmesi ve sonra yedek akçelere aktarılması yoluna da gidilebilir.

J — Katılma intifa senedi (KİS) çıkarılması

Örnek: çıkarılan senetler 15.000.000 TL. nominal değerdedir.

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLERİ		15.000.000	
112.20. Katılma intifa senetleri (KİS)	15.000.000		
480. SERMAYE			15.000.000
480.30. Katılma intifa senedi (KİS) sermayesi	15.000.000		

1000 TL. nominal değerde 15.000 adet katılma intifa senedi çıkarılması.

100. KASA		15.000.000	
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER			15.000.000
112.20. Katılma intifa senetleri	15.000.000		

Senetlerin satılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

K — Primli katılma intifa senedi (KİS) çıkarılması

Örnek : Bir önceki örnekte 1000 TL. nominal değerli senet 1200 TL. ye satışa çıkarılmıştır.

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ			
TAHVİLLER		18.000.000	
112.20. Katılma intifa senetleri (KİS)			
480. SERMAYE			15.000.000
480.30. Katılma intifa senedi sermayesi		15.000.000	
485. YASAL YEDEK AKÇELER			3.000.000
480.30. Hisse senedleri çıkarma primleri		3.000.000	
1000 TL. nominal değerde			
1200 TL. çıkarma fiyatlı			
15000 adet katılma hisse senedi çıkarılması			

VI — HİSSELİ KOMANDİT ORTAKLIK

A — Tanımı :

Sermayesi paylara bölünen ve ortaklardan bir veya birkaçı ortaklık alacaklılarına karşı Kollektif Ortaklık, diğerleri bir anonim ortaklık ortağı gibi sorumlu olan ortaklıktır[65]. Ortaklık en az beş ortak ile kurulur. Bunlardan en az birinin komindite olması gerekir[66]. Kuruluş düzeni geneliyle Anonim ortaklıkların aynıdır: genel kurul, hisse senetlerinin ödenmesi, vb.

Komanditeler genellikle hisse senedi sahibi değildirler. Ancak sözleşmede aksine hüküm yoksa hisse senetleri sahibi olabilirler.

Yazılı şekilde düzenlenmiş ve kurucularla komandite ortakların tümü tarafından imzalanmış bir sözleşme ile kurulur.

Sözleşmedeki imzalar notere tasdik ettirilir[67].

65) Tic. K. Md. 475.
66) Tic. K. Md. 479.
67) T. Tic. K. Md. 477.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hisse senetlerinin en az değeri 500 lira, asgarî sermaye 500.000 liradır[68].

Hisseli komandit ortaklığın kurulması için Ticaret Bakanlığından izin almaya gerek yoktur[69]. Ancak anonim ortaklıklarda olduğu gibi ortaklığın kuruluşunun mahkemece tasdiki zorunludur[70].

B — Kuruluş kayıtları :

Örnek: 21 Şubat 1985 günlü sözleşme ile kurulan ..... aksiyonlu komandit ortaklığın sermayesi 5.000.000 lira olup beheri 1000 lira itibarî değerde 5.000 hisse senedi ile temsil edilmektedir. Komandite A'nın getirdiği değerler:

Bina, takdir edilen değeri	200.000 TL.
Makineler takdir edilen değeri	2.750.000 TL.
Demirbaş takdir edilen değeri	50.000 TL.

Para taahhüt eden hissedarlar 2.000.000 lira tutarındaki taahhütlerinin dörtte birini hemen ödüyorlar. Kalan borçları daha sonra kendilerinden istenecektir.

Sermayenin taahhüt edilmesi.

21.2.1985

481.	ÖDENMEMİŞ SERMAYE		5.000.000	
	481.00. Para koyan hissedarlar	2.000.000		
	481.01. Ortak A pay taahhüt h.	3.000.000		
	480. SERMAYE			5.000.000
	480.00. Taahhüt edilen. sermaye	5.000.000		

/

68) T. Tic. K. Md. 272, 398, 476/2.
69) T. Tic. K. Md. 477/2.
70) T. Tic. K. Md. 476/2, 299.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sermayenin ödenmesi.

21.2.1985

238.	BİNALAR		200.000	
	238.00. İdare Binası	200.000		
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		50.000	
	245.00. Büro demirbaşları	50.000		
240.	MAKİNELER		2.750.000	
	481.00. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			3.000.000
	481.01. Ortak A pay tashhüt h.	3.000.000		

Ortak A'nın getirdiği değerler

10.8.1982

100.	KASA		500.000	
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			500.000
	481.00. Para koyan hissedarlar	500.000		

Para koyan hissedarların tashhütlerinin 1/4 ünü yerine getirmeleri.

NOT : Komanditeler nakdî sermaye de koydukları zaman, tashhütlerinin tümü «Aynî sermaye koyan ... hesabı»nda toplanabildiği gibi, aynî sermaye için «aynî sermaye koyan ...» hesabı, nakdî sermaye için «hissedarlar» hesabı olmak üzere iki ayrı hesap da kullanılabilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ORTAKLIKLA ORTAKLAR ARASINDAKİ FİNANSAL İLİŞKİLER

Burada açıklayacağımız ilişkiler özel ilişkilerdir. Genel ilişkiler (Kuruluş, kârın dağıtımı, sermayenin değiştirilmesi vb.) kendilerine ayrılan bölümlerde açıklanmıştır.

I — ORTAKLIKLA YÖNETİCİ OLMAYAN ORTAKLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLER

A — Ortaklığa verilen ve ortaklıktan alınan paralar :

Çeşitli durumlar için kullanılacak hesap «... cari hesabı» dır. Ortağın ortaklığa ödediği veya ortaklığın ortağa borçlandığı paralar üzerinden alacaklanır, ortaklığın kendisine ödediği ya da kendisinin ortaklığa borçlandığı paralar üzerinden borçlanır.

B — Tahakkuk ettirilen faizler :

Bazan cari hesaba faiz hesaplanır. Bu faizler ortaklığın bir yüküdür. Böylece sonuç hesaplarına dahil edilir. Ancak, sermaye ortaklıklarında faizlerin bu şekilde sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi mümkün olmakla beraber kollektif ortaklıkların ortakları ile komandit ortaklıklardaki komandite ortakların ortaklıktaki alacakları için tahakkuk ettirilen faizlerin gider olarak kazançlardan indirilmesine vergi mevzuatımız olanak vermemektedir[1].

---

1) G.V.K. Md. 41/4 ve son fıkra.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II — ORTAKLIKLA YÖNETİCİ OLAN ORTAKLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLER

A — Genel gider niteliğindeki ödemeler :

Kollektif, adi komandit, limited ve hisseli komandit ortaklıklarda yönetici durumundaki ortaklar için ortaklık sözleşmesinde genellikle bir ücret öngörülür. Bu ücretin miktarı ortaklar kurulunca belli edilir. Yönetici ortakların ücretleri dağıtılacak ortaklık kârlarını etkileyen bir yüktür ve böylece ayrı bir yük hesabına kaydedilmesi gerekir.

Kişi ortaklıklarında bazan yönetici adına açılan «... aylık hesabı» veya «tahsisat hesabı» borçlandırılır. Bir üçüncü kişi hesabı görünüşünde olan bu hesap genellikle her ay sonunda yöneticiye ödenen aylıkların tutarı üzerinden borçlanır, karşılığında kasa veya banka hesabı alacaklanır. Aylık hesabı veya tahsisat hesabı gerçekte bir sonuç hesabıdır ve borç kalıntısı dönem sonunda kâr ve zarar hesabına aktarılır[2].

Ticaret Kanunu bir ortağın sözleşme hükümleri gereğince hak ettiği ücreti şirketten istemek hakkına sahip olduğunu kabul etmiştir[3]. Bunun anlamı ödenen ya da tahakkuk ettirilen ücretin safi kârın tesbitinde gider olarak nazara alınacağıdır.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunumuz kollektif ortaklık ortakları ile komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklıktan aylık, ikramiye, tazminat ve benzeri adlarla ödenecek istihkaklarının kazançlardan indirilemiyeceğine hükme bağlamıştır[4].

Sermaye ortaklıklarında ise böyle bir durum söz konusu değildir. Yani, bu ortaklıklarda yönetici ortakların ücret ve benzeri istihkakları sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi mümkün işletme yükleridir. Hatta dönem sonunda safi kârdan yöneticilere verilecek olan paylar 1980 sonuna kadar ücret olarak kabul edilmiştir[5]. Ancak yöneticilere safi kârdan verilen paylar 1.1.1981'den itibaren menkul sermaye aradı sayılmış ve vergi kesintisinin de dışında bırakılmıştır[6].

---

2) La Comptabilité Commerciale. A.g.e. sh. 269.

3) Tic. K. Md. 170.

4) G.V.K. Md. 41/2 ve son fıkra.

5) Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 5.

6) 2361 Sk. Md. 52 Gelir V.K. Md. 75/3,94.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kollektif ortaklık ortaklarıyle, komandit ortaklıklarda komandite ortaklara sözleşme yada ortakların kararı ile ödenecek yönetici ücretlerinden vergi kesintileri yapmak gerekmez. Bununla birlikte böyle bir yola gidildiği takdirde yönetici ortakların, verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri gelire ilişkin gelir vergisinden, ortaklıkça kesilmiş aynı nevî vergiyi düşmeye hakları vardır.

Kollektif ve adi komandit ortaklıklarda, yönetici ortağa ödenen ücret genel gider niteliğinde olmakla beraber, ticarî kazancın belli edilmesinde gider olarak indirilmesi kabul edilmediğinden, bu durumu belirleyen bir tali hesapta izlenmesi gerekir.

Örnek: ..... kollektif ortaklığının yönetici ortağı A'ya sözleşme hükümleri uyarınca Mart 1985 ayılığı olarak 45.000.— lira ödenmiştir.

31.3.1985

770. GENEL GİDERLER		45.000	
770.485. Kanunen kabul edilmeyen giderler	45.000		
360. PERSONEL TAHAKKUKLARI			45.000
360.00. Aylıklı personel ücret tahakkuku	45.000		
Yöneticinin aylığının tahakkuk ettirilmesi			

31.3.1985

360. PERSONEL TAHAKKUKLARI		45.000	
360.00. Aylıklı personel ücret tahakkuku	45.000		
100. KASA			45.000
Ödeme			

Yukarıdaki ücret bir anonim ortaklıkta yönetici ortağa ödenseydi kayıtlar şöyle olacaktı:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

770. GENEL GİDERLER		212.580	
770.200. Yönetim kurulu ücretleri	200.000		
770.180. Sosyal sigorta işveren hissesi	12.580		
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			47.212
350.04 Ücret gelir v.	46.412		
350.06 Ücret damga v.	800		
355. İŞLETME KATILMA PAYLARI VE ÖDENTİLERİ			12.580
355.60 İşçi sigortaları işveren payı	12.580		
356. İŞLETME PERSONELİ KESİNTİLERİ			8.803
356.00 İşçi sigorta primleri	8.803		
360. PERSONEL TAHAKKUKLARI			143.985
360.00 Aylıklı personel ücret tahakkuku	143.985		

B — Yöneticilerden alınan teminatlar :

Bazen yönetici ortaklardan yönetim faaliyetleri için teminat istenebilir. Alınan teminatların ayrı bir hesapta izlenmesi gerekir.

Örnek : ... kollektif ortaklığı yönetici ortağı Yaşar Güzel'den 10.000 lira nominal değerde hisse senedini teminat olarak almıştır.

004. ALINAN KIYMETLİ EVRAK		10.000	
004.00. Emanet hisse senetleri	10.000		
054. ALDIĞIMIZ KIYMETLİ EVRAKTAN ALACAKLILAR			10.000
054.00. Hisse senetlerinden alacaklılar	10.000		

Teminatın geri verilmesi halinde yukarıdaki kaydın ters madde ile iptali gerekir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇLARIN DAĞITIMI

I — AÇIKLAMA

A — Dağıtımın tanımı :

Dağıtım elde edilen sonuçların sözleşme veya ortakların kararlarına dayanılarak tahsis yerlerinin belli edilmesidir. Böylece elde edilen safi kârın nerelere ayrılacağı veya uğranılan zararların nasıl kapatılacağı dağıtımın konusu teşkil eder. Sonuçlar kâr ve zarar hesabında belli edilir. Bu hesabın kalıntısı dönem sonunda veya sonraki dönemin başında dağıtılacağı hesapların belli edilmesi bakımından ortakların kararı beklenerek «Dönem sonuçları» hesabına aktarılır[1].

Uygulamada elde edilen sonuçlar genellikle kâr ve zarar hesabında dağıtım konusu yapılmakla beraber bazan bu hesap kapatılarak «Dağıtılacak kârlar» hesabı açılmaktadır. Ancak, burada zarar hali nazara alınmadığı için biz, safi dönem karı ve dönem zararı hesaplarının kullanılmasında yarar görmekteyiz. Fransız Genel Muhasebe Planı «Dağıtılacak Sonuçlar» hesabı açılması ve bir bakiye kalmışsa bunun «Yeni döneme devir kalıntı» hesabına aktarılmasını öngörmektedir[2].

B — Zarar hali :

«Dönem zararı hesabı zararın tutarı üzerinden borçlandırılır, karşılığında kâr ve zarar hesabı alacaklandırılır. Kişi ortaklıklarında ortaklar oybirliği ile karar vermedikçe sermaye paylarından ek-

1) Comptabilité Commerciale A.g.e. ch. 271.

2) Plan Comptable Général. s. 137.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

silen kısmı kapatmaya zorlanamaz[3]. Ancak Komandit ortaklıklarda, komanditerler sermaye noksanı tamamlanıncaya kadar kârdan pay isteyemezler[4]. Sermaye ortaklıklarında uğranılan zararların ortaklar tarafından kapatılması zorunluluğu yoktur.

Ortaklıklarda uğranılan zararlar, sonraki yıllar kârlarından mahsup edilmek üzere hesaplarda bekletilebilir, evvelce ayrılmış yedek akçelerden mahsup edilebilir veya sermaye indirimine gidilerek kapatılabilir.

Kişi ortaklıklarında zarar, sözleşmede öngörülen oran üzerinden veya sözleşmede hüküm olmadığı zaman, daha sonra ortakların kararı ve sermaye payları ile orantılı olarak dağıtılabilir. Madde örneği şöyledir:

Ortakların carî hesapları	.....	
Dönem Sonuçları		.....

C — Kâr hali:

Ortaklık sözleşmelerinde çoğu zaman dağıtım esasları belli edilir. Kazançların dağıtım şeklini gereğinde yasal hükümlere de uyulmak suretiyle mutaden ortaklar kurulu kararlaştırır. Anonim ortaklıklarda dağıtıma karar veren organ genel kuruldur. Ancak, bu konuda yönetim kurulu genel kurula bir dağıtım teklifi getirir. Genel kurul bu teklife uyup uymamakta serbesttir[5].

Ortaklık sözleşmesinde yedek akçe ayrılması, yöneticilerin payları, kurucu ve intifa senetleri sahiplerine verilecek paylar ayrı ayrı belli edilebilir. Öteyandan ortaklar kurulu da teşebbüsün para olanaklarının elverişli olmaması veya bu olanakların muhafaza edilmesi ihtiyacının duyulması nedeniyle hiçbir kazanç dağıtımı yapılmamasını kararlaştırabilir. Kârın dağıtılmasına karar verildiği takdirde, dağıtımla ilgili genel kayıt örneği şöyle olur[6].

---

3) Tic. Md. 171, 251.
4) Tic. K. Md. 251.
5) Tic. K. M. 369.
6) La Comptabilité Commerciale, A.g.e. sh. 272.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Dönem sonuçları
Yedek akçeler
Ortak dağıtılacak kâr
Ortak olmayanlarla bazı
ortaklara özel hizmetleri
nedeniyle ayrılan kâr
Gelecek döneme devredilen kâr

Dağıtım hesapları ortaklık türlerine göre değişir. Ortak olmayanlarla, bazı ortaklara özel fonksiyonları nedeniyle açılacak hesaplar da aynı durumdadırlar. Yukarıdaki hesaplarla ilgili olanlara fiilen ödeme yapıldığında hesapları borçlandırılır, kasa veya banka hesabı alacaklandırılır. Sonraki bölümlerde her ortaklık türünde kârın dağıtımı ayrı ayrı açıklanmıştır.

II — KOLLEKTİF VE ADİ KOMANDİT ORTAKLIKLAR

A — Kullanılacak hesaplar :

Kollektif ve adi komandit ortaklıklarda ortaklara dağıtılacak kârlar kendi cari hesaplarına kaydedilir. Sözleşmede yönetici ortaklar için belli edilen paylar ile ödenmiş sermaye için öngörülen faizler de keza cari hesaplara kaydedilir.

B — Dağıtım kayıtları :

Ortaklar kurulu tarafından dağıtılmasına karar verilen kârın hangi hesaplara intikal ettirileceği aşağıda örneklerle açıklanmış bulunmaktadır.

Örnek : 1 — A ve B 600.000 lira sermayeli bir kollektif ortaklık kuruyorlar. A'nın payı 360.000 lira, B'nin payı 240.000 lira olup, sermayenin tamamı ödenmiştir. A aynı zamanda yöneticidir. Sözleşmede yedek akçe ayrılması, ödenmiş sermaye için % 5 faiz verilmesi ve kalan kârın 2/3'ünün de A'ya, 1/3'ünün de B'ye verilmesi ile ilgili hükümler mevcuttur. 31.12.1984 günlü bilançoda yeralan kâr 134.800 liradır. 20.1.1985 günü ortaklar 14.800 lira yedek akçe olarak ayırdıktan sonra kalan kârın sözleşmede öngörülen esaslara göre dağıtılması yoluna gitmişler ve 24.1.1985 günü de kendilerine düşen payın 1/3'ünü nakten ortaklıktan çekmişlerdir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Dağıtım :
Safi kâr 134.800 TL.
Yedek akçe —14.800 TL.

Kalan 120.00 TL.
Sermayeye faiz :
Ortak A : 360.00 × % 5 = 18000
Ortak B : 240.000 × % 5 = 12000 —30.000 TL.

Kalan 90.00 TL.
Ortak A'nın payı : 90.000 × 2/3 = 60.000 TL.
Ortak B'nin payı : 90.000 × 1/3 = 30.000 TL.
Yevmiye maddeleri :

20.1.1985

690.	DÖNEM KAR VE ZARAR		134.800	
	496. SAFİ DÖNEM KARI			134.800
	1984 kârının kendi hesabına aktarılması			

/

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		134.800	
	486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			14.800
	486.00. Sözleşme yedek akçesi	14.800		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			120.000
	332.00. Ortak A cari	78.000		
	332.01. Ortak B cari	42.000		
	Dönem kârının dağıtımı			

/

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		40.000	
	332.00. Ortak A cari	26.000		
	332.01. Ortak B cari	14.000		
	100. KASA			40.000
	Kâr paylarının üçte birinin ödenmesi			

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Örnek : 2 — Komandite A ve komanditer B arasında kurulan ... Adi Komandit Ortaklığının sermayesi : 3.000.000 lira olup, 2.000.000 lirası komandite ortak, 1.000.000 lirası da komanditer ortak tarafından sağlanmıştır. 1984 dönemi sonunda sağlanan safi kâr 520.000 liradır. Sözleşme hükümlerine göre yönetici komanditeye safi kârdan % 10 pay ayrıldıktan sonra kalan kârdan % 20 sözleşme yedek akçesi ayrılacak, bakiye sermayeleri oranında ortaklar arasında paylaşılacaktır.

Yönetici payı		—52.000 TL.
Safi kâr		520.000 TL.
% 20 yedek akçe	93.600	
A komandite payı	249.600	
B komanditer payı	124.800	—468.000 TL.
		—

/

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI	520.000	
486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		93.600
486.00.	Sözleşme yedek akçesi	93.600	
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		426.400
332.00.	Komandite A cari	301.600	
	— Yönetici payı 52.000		
	— Kâr payı 249.600		
332.01.	Komanditer B cari	124.800	

/

Yukarıdaki kollektif ortaklık örneğinde ortakların beyan edecekleri gelirler şöyle olacaktır :

Ortak A :	
Ödenmiş sermayeye % 5 faiz	18.000 TL.
Kâr payı	60.000 TL.
Yedek akçedeki payı (2/3)	9.867 TL.
Toplam	87.867 TL.
Ortak B :	
Ödenmiş sermayeye % 5 faiz	12.000 TL.
Kâr payı	30.000 TL.
Yedek akçedeki payı (1/3)	4.933 TL.
Toplam	46.933 TL.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Görüldüğü gibi kollektif ortaklıkta ortaklar yedek akçelerdeki paylarını da gelir olarak beyan etmek durumundadırlar.

Bilindiği gibi kollektif ortaklıklarda ortakların hesap dönemi sonunda sağladıkları kâr payları ticari kazanç hükmündedir[7].

Ticari kazançlarda ise hesap dönemi sonunda gelir elde edilmiş olmaktadır. Yedek akçeler de bu gelirin bir parçasıdır ve ortakların kendi arzuları ile şirkette bıraktıkları fonlar durumundadır.

İkinci örnekte komandite ve komanditer ortağın beyan edeceği gelirler de şöyledir :

Komandite A :		
Yönetici payı		52.000 TL.
Kâr payı		249.600 TL.
Yedek akçedeki payı (2/3)		62.400 TL.
	Toplam	364.000 TL.
Komandite B :		
Kâr payı		124.800 TL.
Yedek akçedeki payı (1/3)		31.200 TL.
	Toplam	156.000 TL.

Bu örnekte de komandite ve komanditer ortaklar yukarıdaki toplam paylarını verecekleri Gelir Vergisi Beyannamelerine dahil edeceklerdir. Ancak burada komandite A'nın geliri ticari kazanç, komanditer B'nin geliri ise menkul sermaye iradı olmaktadır.

Görüldüğü gibi komandit ortaklıklarda da kollektif ortaklıkta olduğu gibi yedek akçe ayrılması ortakların beyan edecekleri gelirleri etkilememektedir.

Öte yandan bu ortaklıklarda komanditer ortak bakımından gelirin elde edilme tarihi hesap döneminin son günüdür. Bu ortaklıklarda sermaye ortaklıklarında olduğu gibi kâr dağıtımı için ayrıca bir karara ihtiyaç olmadığından komanditer ortak payına düşen kârı bilânço gününde hukuken ve fiilen tasarruf etmiş sayılır[8].

7) Gelir V.K. Md. 37.

8) Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Derneği : Gelir ve Kurumlar Vergisi açıklamaları ve beyanname Düzenleme Kılavuzu. Basoş Ofset, İstanbul, 1981 sh. 152. Gelir V.K. Md. 75.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu bakımdan komanditer ortak da komandite ortak gibi hissesine düşen kâr payını aynı şekilde sonraki yılın mart ayında vereceği beyannamede gösterecektir. Ancak ihtiyarî toplama ve beyan hakkındaki kanun hükümleri saklıdır[9].

III — LİMİTED ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar :

Kâr dağıtım hesapları ortakların cari hesapları, veya temettü hesapları yedek akçeler ve vergi hesaplarıdır. Ancak kollektif ve komandit ortaklıklarda yedek akçe ayrılması zorunlu olmadığı halde, limited şirketlerde ödenmiş sermayenin beşte birine erişilinceye kadar her yıl ticarî kârın % 5'i oranında yedek akçe ayrılması gerekli bulunmaktadır[10].

Şu hale nazaran limited ortaklıklarda yasal yedek akçeler ile, şayet ayrılmışsa, ihtiyarî yedek akçeler için hesaplar açılacaktır. Limited ortaklıklarda ortakların cari hesaplarına kollektif ve adi komandit ortaklıklarda olduğu gibi kâr paylarından başka yöneticilere yüzde paylar ve sermaye faizi kaydedilir[11]. Ancak, Ticaret Kanunumuz Limited Ortaklıklarda sermayeye faiz verilmesini kabul etmemektedir[12].

B — Dağıtım kayıtları :

Dağıtım kayıtları içerisinde kişisel ortaklıklardan farklı olarak Kurumlar Vergisi, ve Yasal Yedek Akçe hesapları da dahil olacaktır.

Örnek : 3.000.000 lira sermaye ile kurulan Limited Ortaklığının sermayesi her biri 5.000 lira değerde 600 payla temsil edilmektedir. Ortak A'nın payı 1.500.000 lira, ortak B nin payı 1.000.000 ve C'nin payı, 500.000 liradır. Ortaklar sermaye taahhütlerinin yarısını yerine getirmişlerdir. Ortaklığın ilk faaliyet yılında, «Dönem kâr ve zarar» hesabının alacak kalıntısı 860.000 liradır. Ortaklar Kurumlar Vergisi, Ticaret Kanunu ve Sözleşme Hükümlerini gözönünde tutarak 860.000 lira kârın aşağıdaki şekilde dağıtılmasını kararlaştırmışlardır.

---

9) Gelir V.K. Md. 67.

10) Tic. K. Md. 466 ve 534.

11) Le Comptabilité Commerciale A.g.e. Sh. 273.

12) Tic. K. Md. 533/2.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

% 5 I. tertip yedek akçe.
% 5 I. temettü
Kurumlar vergisi de çıktıktan sonra kalan kârdan :
% 10 Ücretlilere ikramiye
Pay başına 500.— II temettü
% 10 II. tertip yasal yedek akçe

ayrılacak, bakiye gelecek döneme devredilecektir.

Ücretlilere safi kârdan verilen pay ücret olarak vergilendirilmekte ve kurumlar vergisi matrahından düşülmektedir[13].

Ancak ikramiyenin tutarı bilinmediğinden aşağıdaki denklemler yardımıyla tesbit edilecektir.

Kurumlar vergisi : X

İkramiye (y) : (860.000 — 43.000 — 75.000 — X) × % 10

Denklemlerin cebirsel yoldan çözümünde ikramiye 41.458.— bulunur.

Kurumlar vergisi matrahı : 860.000 — 41.458 = 818.542

Kurumlar vergisi : 818.542 × % 40 = 327.417
bulunur.

Dağıtım tablosu :			
Ortaklık kârı			860.000
Kurumlar vergisi		327.417	
% 5 I. Tertip yedek akçe	: 860.000 x % 5	43.000	
% 5 I. Temettü	: 1.500.000 x % 5	75.000	—445.417
Kalan kâr			414.583
% 10 ikramiye	: 414.583 x % 10	41.458	
II. Temettü	: 600 pay x 500	300.000	
% 10 II. Tertip yedek akçe : (300.000 + 41.458) x % 10 %		34.146	
Gelecek döneme devir kâr		38.979	—414.583

13) Gelir V. K. Md. 61 fıkra 2 : Gelir ve kurumlar vergisi beyanname düzenleme kılavuzu, Bosoş Ofset İstanbul 1981 sh. 356.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kârın dağıtımı

	I Temettü	II Temettü	İkramiye	Toplam
Ortak A	37.500	150.000	—	187.500
Ortak B	25.000	100.000	—	125.000
Ortak C	12.500	50.000	—	62.500
Ücretliler	—	—	41.458	41.458
Toplam	75.000	300.000	41.458	416.458

/

692.	KURUMLAR VERGİSİ		327.417	
	350. VERGİ TAHAKKUKLARI			327.417
	350.25. Kurumlar vergisi	327.417		

Verginin tahakkuk ettirilmesi

/

690.	DÖNEM KÂR VE ZARAR		327.417	
	692. KURUMLAR VERGİSİ			327.417

Verginin aktarılması

/

690.	DÖNEM KÂR VE ZARAR		532.583	
	496. SAFİ DÖNEM KÂRI			532.583

Net kârın kendi hesabına alınması

/

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		532.583	
	485. YASAL YEDEK AKÇELER			77.146
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	43.000		
	485.20. Yasal yedek akçe % 10	34.146		
	338. ÖDENECEK TEMETTÜLER			416.458
	338.50. Ortaklara ödenecek temettüler	375.000		
	338.60. Personele ödenecek temettüler	41.458		
	495. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI (Devreden kârlar)			38.979

Safi dönem kârının dağıtımı

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Son madde aşağıdaki şekildede yazılabilir.

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		532.583	
485.	YASAL YEDEK AKÇELER			77.146
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	43.000		
	485.20. Yasal yedek akçe % 10	34.146		
332.	ORTAKLARA BORÇLAR			375.000
	332.00. Ortak A cari	187.500		
	332.01. Ortak B cari	125.000		
	332.02. Ortak C cari	62.500		
698.	İKRAMİYELER			41.458

IV — ANONİM ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar :

Yönetim Kurulunun teklifi uyarınca, Adi Genel Kurul'ca safi kârın dağıtımı kararlaştırılır. Dağıtımla ilgili olanlar önceki ortaklıklardan genellikle daha fazladır. Burada hissedarlardan başka hissedarlar gibi temettü ve ayrıca yüzde pay alan Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeleri, kurucu payları ve bazen intifa hisseleri sahipleri de bulunmaktadır. Bu ortaklıklar da yasal yedek akçe ayırmak zorundadırlar[14]. Öte yandan Yönetim Kurulu Başkan ve üyelerinin aşırı paylarına karşı hissedarları korumak amacı ile kısıtlayıcı hükümler konulmuştur. Gerçekten safi kârdan yasal yedek akçe, pay sahiplerine yüzde dört oranında veya sözleşme ile belli edilen daha yüksek oranda kâr payı dağıtıldıktan sonra Yönetim Kurulu üyelerine pay verilebilir[15].

Ortaklık sözleşmesinde ayrıca yasal yedek akçeler dışında yedek akçe ayrılması konusunda hüküm olabileceği gibi[16], ortaklık genel kurulunca da yasa ve sözleşme hükümleri dışında yedek akçe ayrılması (olağanüstü yedek akçe) kararlaştırılabilir[17]. Yönetici-

14) T. Tic. K. Md. 466.
15) T. Tic. K. Md. 472.
16) T. Tic. K. Md. 467.
17) T. Tic. K. Md. 469, fıkra 2.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lere kâr payları[18] bu yedek akçelerin de ayrılmasından sonra mümkün bulunmaktadır. Anonim ortaklıklarda safi kârdan kuruculara da pay verilebilir. Kârdan yüzde beş genel yedek akçe ile pay sahipleri için ödenmiş sermaye üzerinden yüzde beş kâr payı ayrıldıktan sonra kalanın onda biri kuruculara ayrılabilir[19].

Öte yandan yasaca zorunlu olan ve olmayan yedek akçelerle yasa ve sözleşme hükümleri uyarınca ayrılması gereken diğer paralar ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz[20].

Yukarıdaki açıklamalara göre, Anonim Ortaklıklarda şu hesapların açılması söz konusu olur: Hissedarlarla temettü yönünden yöneticiler için «Hisse senetleri kuponları No: veya ödenecek temettü» hesabı, yöneticilerin payları için «Yönetim Kurulu» payları veya «Yöneticiler» hesabı kurucular için «Kurucu payları» hesabı, yedek akçe hesapları, vergi hesapları, gelecek döneme devir kâr hesabı.

B — Dağıtım kayıtları :

Örnek : 1 — ... Anonim Ortaklığının sermayesi 4.000.000 lira olup, her biri 1.000 lira nominal değerde 4.000 hisse senedi ile temsil edilmektedir. 2000 ayn hisse senedinin tüm bedeli ödenmiştir. 2000 nakit hisse senedinin yarı bedeli ödenmiştir. 1984 dönemi sonuçları 1.590.000 liradır. 25.3.1985 günlü edi genel kurul yönetim kurulunun Ticaret Kanunu ile Vergi Kanunları hükümlerini de gözönünde bulunduran önerisine uygun olarak, safi kârın aşağıdaki şekilde dağıtılmasını kararlaştırmıştır.

% 5 I. Tertip Yedek akçe
% 5 hissedarlara I. temettü
Kurumlar vergisi
Kalan kârdan :

% 10 sözleşme yedek akçesi
% 20 olağanüstü yedek akçe
% 8 kurucu payları
75.000 TL. yöneticilere pay

---

18) T. Ticaret Kanunumuzda buna kazanç payı denilmektedir. (Md. 472).
19) T. Tic. K. Md. 298.
20) T. Tic. K. Md. 469 fıkra 1.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hissedarlara II. temettü. Bu temettü hisse başına 80 TL. dir.

II. tertip yedek akçe

Kalan kâr geçmiş yıl zararı (11.200 TL.) kapatıldıktan sonra gelecek döneme devredilecektir.

Dağıtım tablosu :		
Safi kâr		1.590.00 TL.
Kurumlar Vergisi	595.000	
I. temettü	150.000	
3.000.000 × % 5		
I. Tertip yedek akçe	79.500	824.500 TL.
1.590.000 × % 5		
K a l a n		765.500 TL.
Bu kârdan :		
Sözleşme yedek akçesi	76.550	
765.500 × % 10		
Olağanüstü yedek akçe	153.100	
765.500 × % 20		
Kurucu payları	61.240	
765.500 × % 8		
Yönetim Kurulu	75.000	
II. Temettü	320.000	
4.000 × 80		
II. Tertip yedek akçe	45.620	
Geçmiş yıl zararı	11.200	
Gelecek döneme devir kâr	22.790	—765.500 TL.
Kurumlar Vergisi matrahının hesabı :		
Safi kâr		1.590.00 TL.
İndirimler :		
İştirak kazançları[21]	90.000	
Devlet tahvilleri faizleri[22]	5.400	
Geçmiş yıl zararı[23]	11.200	
		—106.000 TL.

21) Kurumlar V. K. Md. 8. fıkra 1.

22) Kurumlar V. K. Md. 8. fıkra 3.

23) Kurumlar V. K. Md. 14. fıkra 7.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kalan		1.483.400 TL.
İlâveler :		
Vergi ve para cezaları[24]	2.776	
Devlet tahvilleri faizleri gider payı[25]	324	
Yasaca kabul edilmeyen bağışlar[26]	1.000	
		+ 4.100 TL.
Kurumlar Vergisi matrahı		1.487.500 TL.

Kurumlar Vergisi: 1.487.500 × % 40 = 595.000 TL.

II. Tertip Yedek Akçenin Hesabı[27]:

Hissedarlara I. ve II. Temettü	470.000 TL.
Kurucu payları	61.240 TL.
Yönetim Kurulu	75.000 TL.
Toplam	606.240 TL.
I. Temettü	—150.000 TL.
Kalan	456.240 TL.

456.240 × % 10 = 45.620 lira II. Tertip yedek akçe tutarıdır.

Yevmiye maddeleri :

——————— / ———————

692. KURUMLAR VERGİSİ		595.000	
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			595.000
350.25. Kurumlar vergisi	595.000		

Verginin tahakkuk ettirilmesi

——————— / ———————

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR		595.000	
692. KURUMLAR VERGİSİ			595.000

24) Kurumlar V. K. Md. 15 fıkra 6.
25) Kurumlar V. K. Md. 15 fıkra 7, Kurumlar V. Tebliği No: 13.
26) Kurumlar V. K. Md. 14, fıkra 6.
27) Tic. K. Md. 466, fıkra 3.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Verginin aktarılması

/

690.	DÖNEM KÂR VE ZARAR		995.000	
	496. SAFİ DÖNEM KÂRI			995.000

Net kârın kendi hesabına alınması

/

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		995.000	
	485. YASAL YEDEK AKÇELER			125.120
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	79.500		
	485.20. Yasal yedek akçe % 10	45.620		
	486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			229.650
	486.00. Sözleşme yedek akçesi	76.550		
	486.50. Olağanüstü yedek akçe	153.100		
	338. ÖDENECEK TEMETTÜLER			606.240
	338.500. Hisse senetleri temettü	470.000		
	338.501. Yönetim kurulu payları	75.000		
	338.502. Kurucu payları	61.240		
	495. DEVREDEN KÂRLAR (Geçmiş yıllar kârları)			22.790
	498. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI			11.200

Dağıtım tablosuna göre

/

Yukarıki problemde 11.200 lira geçmiş yıl zararı yer almıştır. Bu zararın dönem kârından kapatılması zorunluluğu yoktur. Öte yandan geçmiş yıl zararı herhangi bir şekilde kapatılmış olsa bile, Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında 5 yıl süre ile gider gibi matrahlardan indirilmesi mümkün bulunmaktadır[28].

28) Kurumlar V.K. Md. 14/7.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Öte yandan 1. tertip yedek akçenin, safi kârdan geçmiş yıl zararının düşülmesinden sonra kalan miktar üzerinden ayrılmasını savunanlar da mevcuttur.

Örnek: 2 — 1.000.000 lira sermayeli bir anonim ortaklığın sermayesinin çeyreği hissedarlar tarafından nakten ödenmiştir. 1984 yılında sağlanan kâr 150.000 liradır. Bu kârın Ticaret ve Vergi Kanunları ile statü hükümleri uyarınca aşağıdaki şekilde dağıtılması kararlaştırılmıştır.

% 5 yasal yedek akçe
% 5 I. temettü
Kalan kârdan :
Kuruculara pay: 25.000 TL.
Yöneticilere pay: 15.000 TL.
Kalan kâr II. tertip yedek akçe
ve II. temettü olarak kullanılacaktır.

Kurumlar Vergisi matrahı		150.000 TL.
Kurumlar vergisi: 150.000 × % 40		60.000 TL.
II. tertip yedek akçenin hesabı:		
Safi kâr		150.000 TL.
Kurumlar vergisi	60.000	
I. Temettü	12.500	
250.000 × % 5		
I. Tertip yedek akçe	7.500	—80.000 TL.
K a l a n		70.000 TL.
II. Tertip yedek akçe: 70.000 × 10/110 =		6.360 TL.
II. Temettü: 70.000 × 100/110 = 63.640 TL.		
63.640 — (25.000 + 15.000)		23.640 TL.
Temettü tutarıdır.		
Dağıtım tablosu:		
Kurum kazancı		150.000 TL.
% 5 yedek akçe	7.500	
% 5 I. Temettü	12.500	
Kurumlar vergisi	60.000	—80.000 TL.
K a l a n		70.000 TL.
Kurucu payı	25.000	
Yönetim kurulu	15.000	
II. Temettü	23.640	
% 10 Yedek akçe	6.360	—70.000 TL.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

692. KURUMLAR VERGİSİ			60.000	
350. VERGİ TAHAKKUKLARI				60.000
350.25. Kurumlar vergisi		60.000		

Verginin tahakkuk ettirilmesi

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			60.000	
692. KURUMLAR VERGİSİ				60.000

Verginin aktarılması

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			90.000	
496. SAFİ DÖNEM KÂRI				90.000

Net kârın kendi hesabına alınması

496. SAFİ DÖNEM KÂRI			90.000	
485. YASAL YEDEK AKÇELER				13.860
485.10. Yasal yedek akçe % 5		7.500		
485.20. Yasal yedek akçe % 10		6.360		
338. ÖDENECEK TEMETTÜLER				76.140
338.500. Hisse senetleri temettü		36.140		
338.501. Yönetim kurulu payları		15.000		
338.502. Kurucu payları		25.000		

Dağıtım tablosuna göre

Anonim ve limited ortaklıklarda elde edilen kârların dağıtımı ile ilgili olarak açıkladığımız 3 örnekte, birinci tertip % 5 yasal yedek akçenin hesabında ödenmesi gereken kurumlar vergisi safi kârdan düşülmeden önceki ortaklık kârı esas alınmıştır. Bununla beraber bu yedek akçenin söz konusu vergiler düşüldükten sonraki kârdan ayrılmasını öne sürenler de mevcuttur[39]. Uygulama ise her iki şekilde de yürümektedir.

---

39) Rüştü Erimez: Değerleme ve mali tablolar, Ülker Matbaacılık, İstanbul 1975, sh. 277.

Yaşar Karayalçın: Bilanço Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1979, sh: 65.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Son örnekte: 2. tertip yedek akçenin dağıtılması kararlaştırılan kârlara dahil bulunduğu ve bu kârlardan ayrılması gerektiği görüşünden hareket edilmiştir. Bu takdirde dağıtılacak kârda 100 kâr paylarını ve 10 da 2. ci tertip yedek akçeyi içine almakta ve böylece 2. ci tertip yedek akçe tutarını hesaplayabilmek için dağıtılacak kârın 10/110 oranı ile çarpılması gerekmektedir. Yukarıda II. tertip yedek akçe bu şekilde hesaplanmıştır.

Bu konuda bir diğer görüş de, dağıtılması kararlaştırılmış kârdan 1/10 oranında 2. tertip yedek akçe ayrılarak kalanın ortaklara dağıtılması şeklindedir[30].

Örnek : 3 — Katılma intifa senedi (KİS) sahiplerine kârdan pay verilmesi :

Kâr dağıtımında katılma intifa senedi sahipleri bulunduğu takdirde bunlara verilecek kâr payları için aşağıdaki kayıt yapılacaktır.
(Kâr payı 3.000.000 TL. dir).

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI	3.000.000	
	338. ÖDENECEK TEMETTÜLER		3.000.000
	338.503. Katılma intifa senedi sahipleri	3.000.000	

3000 katılma intifa senedine pay başına 1000 TL. temettü verilmesi.

V — HİSSELİ KOMANDİT ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar :

Yönetici komanditelerin kâr yüzdeleri burada da söz konusudur. Komanditelerin gerek kâr payları ve gerekse kâr yüzdeleri cari hesaplarına kaydedilir. Komanditerlerin kâr payları için «Hisse senet-

30) Yılmaz Özbolcı: Kurumlar Vergisi Konunu yorum ve açıklamaları, Saygı Reklam Matbaacılık Sanayii Koll. Şti. İstanbul 1979, sh: 369.

leri kuponları No...» veya «Ödenecek temettü» hesabı, kurucu payları için «Pay kuponları No...» veya «Kurucu payları» hesabı kullanılır.

B — Dağıtım kayıtları :

Kurumlar Vergisi hesabı bu ortaklıklarda da sözkonusudur. Ancak, **hisseli komandit ortaklıklar yedek akçe ayırmak zorunda değildir.** Bu bakımdan, sadece sözleşmede hüküm varsa ya da Genel Kurul kararı mevcutsa yedek akçe ayrılabilir.

Örnek : A, B, C, D ve E arasında kurulmuş... hisseli komandit ortaklığının sermayesi 6.000.000,— liradır. Komandite ortak A ve B eşit paylarla sermayenin 1/3'ünü taahhüt etmiş ve taahhütlerini ayni kıymetler getirmek suretiyle kapatmışlardır. Komanditer ortak, C, D ve E ise sermayenin 2/3'ünün taahhüt etmişler ve taahhütlerinin 1/4'ünü nakden yerine getirmişlerdir. Komanditerlerin 4.000.000,— lira sermayesi, herbiri 1.000,— lira nominal değerde 4000 hisse senedi ile temsil edilmektedir.

Komandite A ve B yöneticidir ve 50 şer adet kurucu payına sahiptir. Ortaklığın 1984 yılında sağladığı safi **kâr 950.500,— liradır.** 20.3.1985 günü ortaklık adi genel kurulu toplanmış ve safi kârın aşağıdaki şekilde dağıtılmasını kararlaştırmıştır.

% 5 hissedarlara I. temettü
100.000,— TL. sözleşme yedek akçesi
18.000,— TL. kurucu payı
50.000,— TL. yönetici payı
20.000,— TL. personele temettü ikramiyesi
150.000,— TL. duran varlıkları yenileme fonu[31],
180.000,— TL. hissedarlara II. temettü.

Kalan kâr gelecek döneme devredilecektir.

Önce kurum kazancından indirilecek olan komanditerlerin kâr paylarının saptanması gerekir.

---

31) V.U.K. Md. 328 de sözkonusu edilen ve en çok 3 yıl vergi matrahları dışında bırakılan «Sabit varlıkların satışından doğan kârı» ile ilgisi yoktur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

	Komanditeler	Komanditerler
I. temettü	100.000.—	50.000.—
II. temettü	60.000.—	120.000.—
Kurucu payı	18.000.—	
Yönetici payı	50.000.—	
	228.000.—	170.000.— TL.
Ticarî kâr		950.500.— TL.
Komanditelerin yukarıdaki payı	228.000	
Komanditerlerin yukarıdaki payı	170.000	
Personele verilen ikramiye	20.000	418.000.— TL.
Kalan kâr		532.500.— TL.

Bu kârda komanditelerin 1/3 payı 177.500.— liradır. Böylece komanditelerin kâr payları 228.000 + 177.500 = 405.500 liradır.

Kurumlar Vergisi matrahının hesaplanması :

Ticarî kâr		950.500.— TL.
Komanditelerin kâr payları	405.500	
Personele ikramiye	20.000	425.500.— TL.
Kurumlar Vergisi matrahı ...		525.000.— TL.

Kurumlar Vergisi: 525.000 × % 40 = 210.000.

Dağıtım tablosu :

Ticarî kâr		950.500.— TL.
I. temettü	150.000	
Sözleşme yedek akçesi	100.000	
Kurucu payı	18.000	
Yönetici payı	50.000	
Personele ikramiye	20.000	
Makine yenileme fonu	150.000	
II. temettü	180.000	
Kurumlar Vergisi	210.000	
Gelecek döneme devir kâr	72.500	950.500.— TL.

Ortakların beyan edecekleri gelirler :

Komandite ortak A ve B'den herbiri 405.500.— / 2 = 202.750.— şer lira gelir beyan edeceklerdir. Sözleşmede hüküm olsa bile komandite ortaklar yedek akçeye (ve bu nitelikteki fonlara) ayrılan kâr kısımları da dahil olmak üzere, ortaklığın malî bilânçosuna göre ortaya çıkan kârdan paylarına düşen kısmı tam olarak beyan etmek zorundadırlar[32].

Komanditerlere gelince, herbiri 170.000/3 = 56.667.— lira gelir beyan edecektir.

Komanditerler yönünden yasa ya da esas sözleşme hükümlerine göre, kârdan ayrılan paraların dağıtılmış sayılması mümkün değildir[33].

Komandite ortaklar, elde ettikleri gelirleri Mart 1985 ayında verecekleri Gelir Vergisi beyannamesinde göstereceklerdir. Komanditerlere gelince, sağladıkları menkul sermaye iradı şeklindeki gelirlerini bir yıl sonra, yani Mart 1986 ayında beyan edeceklerdir.

Yevmiye maddeleri :

692. KURUMLAR VERGİSİ		210.000	
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			210.000
350.25. Kurumlar vergisi	210.000		
Verginin tahakkuk ettirilmesi			
690. DÖNEM KÂR VE ZARAR		210.000	
692. KURUMLAR VERGİSİ			210.000
Verginin aktarılması			
690. DÖNEM KÂR VE ZARAR		740.500	
496. SAFİ DÖNEM KÂRI			740.500
Net karın kendi hesabına alınması			

32) Rüştü Erimez: Şirketlerde kâr dağıtımı ve yedek akçeler. Tipo Neşriyat ve basımevi İstanbul: 1972, sh: 171-172.

33) Rüştü Erimez: A.g.e., sh: 171.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

495.	SAFİ DÖNEM KÂRI		740.500	
486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			100.000
486.00.	Sözleşme yedek akçesi	100.000		
487.	FONLAR			150.000
487.00.	Maddi duran varlıklar yenileme fonu	150.000		
332.	ORTAKLARA BORÇLAR			228.000
332.00.	Komandite A cari	114.000		
332.01.	Komandite B cari	114.000		
336.	ÖDENECEK TEMETTÜLER			190.000
336.50.	Hisse senetleri Temettü	170.000		
336.60.	Personele ödenecek Temettüler	20.000		
495.	DEVREDEN KÂRLAR			72.500

Dağıtım Tablosuna göre

336.	ÖDENECEK TEMETTÜLER		8.620	
336.60.	Personele ödenecek temettüler	8.620		
770.	GENEL GİDERLER		3.200	
770.180.	İşveren sigorta primleri	3.200		
350.	VERGİ TAHAKKUKLARI			6.220
350.04.	Ücret gelir vergisi	6.140		
350.06.	Ücret damga vergisi	80		
355.	İŞLETME KATILMA PAYLARI VE ÖDENTİLERİ			3.200
355.60.	İşçi sigortaları işveren payı	3.200		
356.	İŞLETME PERSONELİ KESİNTİLERİ			2.400
356.00.	İşçi sigortaları primleri	2.400		

İkramiyeden yapılan kesintiler

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Örnekte komanditelerin payları hisse senedi ile temsil edildiği takdirde, kâr payları ödenecek temettü hesabına da kaydedilebilir.

VI — DAĞITILAN VE DAĞITILMAYAN KURUM KAZANÇLARINDA VERGİ KESİNTİSİ

1 — Açıklama

Kurumların dağıtılmayan kazançları ile dağıttıkları kâr paylarından (menkûl sermaye iradı) yapılan gelir vergisi kesintisi 1981 den itibaren kaldırılmıştır[34].

Bununla beraber aşağıda açıklayacağımız kâr payları ile dağıtılmayan kurum kazançları gelir vergisi kesintisine tabi bulunmaktadır.

Bu nedenle muhasebede gerekli hesaplar açılacak ve kayıtlar yapılacaktır.

2 — Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere ödenen kâr payları.

Sermaye şirketleri ile kooperatifler tarafından dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere ödenen kâr paylarından % 20 oranında gelir vergisi kesilecektir[35].

Örnek : Anonim ortaklık dar mükellef gerçek kişi ortağına 300.000 TL. temettü tahakkuk ettirilmiştir.

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		300.000	
338.	ÖDENECEK TEMETTÜLER			240.000
	338.90. Diğer temettüler	240.000		
350.	VERGİ TAHAKKUKLARI			60.000
	350.27. Kâr payları gelir vergisi	60.000		

34) 2361 S. K. Md. 66.

35) Gelir V. K. Md. 94 fıkra 7, Md. 105 fıkra 5.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3 — Türkiyede işyeri ve daimi temsilcisi olmayan kurumlar dışındaki tüzel kişilere ödenen kâr payları.

Kurumlarca işyeri ve daimi temsilcisi olmayan kollektif ve adi komandit ortaklıklara ödenen kâr payları sözkonusudur.

Bu kâr paylarından kâr payı veren kurum tarafından % 20 gelir vergisi kesilecektir[36].

Örnek : Türkiyede işyeri ve daima Temsilcisi olmayan kollektif ortaklığı 1.200.000 TL. kâr payı ödenmiştir.

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		1.200.000	
338.	ÖDENECEK TEMETTÜLER			960.000
	338.90. Diğer temettüler	960.000		
350.	VERGİ TAHAKKUKLARI			240.000
	350.27. Kâr payları gelir vergisi	240.000		

Tahakkuk

338.	ÖDENECEK TEMETTÜLER		960.000	
	338.90. Diğer Temettüler	960.000		
	106. BANKALAR			960.000
	106.05. Akbank Sirkeci Şb.	960.000		

Ödeme

4 — Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumlarda vergi kesintisi :

Kurumlar vergisi kanunu hükümleri uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari bilançolarına göre doğan kârdan kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan kısmı % 20 gelir vergisi kesintisine tabidir[37].

36) Gelir V. K. Md. 94/7. Md. 105/5.

37) Gelir V.K. Md. 75/4, 94/7, 105/5.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Örnek : Dar mükellef kurumun kârı 9.340.000 TL. dir.

692. KURUMLAR VERGİSİ		3.736.000	
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			3.736.000
350.25. Kurumlar vergisi	3.736.000		

Verginin tahakkuk ettirilmesi

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR		3.736.000	
692. KURUMLAR VERGİSİ			3.736.000

Verginin aktarılması

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR		5.604.000	
496. SAFİ DÖNEM KÂRI			5.604.000

Net kârın kendi hesabına alınması

496. SAFİ DÖNEM KÂRI		1.120.800	
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			1.120.800
350.33. Dağıtılmamış kârlar gelir vergisi	1.120.800		

% 20 gelir vergisi kesintisi

5 — Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları :

Kurumların aldıkları kredilere faiz tahakkuk ettirilmesi doğaldır. Ancak bazan faiz yerine kâr payı tahakkuk ettirilir. Bu kâr payları % 10 oranında gelir vergisi kesintisine tabidir[36].

Örnek: Faizsiz olarak kredi verenlere sağlanan kâr payı 12.600.000 TL. dir.

496. SAFİ DÖNEM KÂRI		12.600.000	
338. ÖDENECEK TEMETTÜLER			12.600.000
338.90. Diğer temettüler	12.600.000		

Kâr payı

36) Gelir V. K. Md. 94/11, 105/7-c.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

338. ÖDENECEK TEMETTÜLER		1.260.000	
338.90. Diğer temettüler	1.260.000		
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			1.260.000
350.27. Kâr payları gelir v.	1.260.000		

% 10 vergi kesintisi

5 — Kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarda vergi kesintisi.

Kurumlar vergisi yasası hükümlerine göre aşağıdaki kazanç ve iratlar kurumlar vergisinden müstesna olmakla beraber gelir vergisi kesintisine tabidir.

Vergi muafiyeti tanınmış menkul kıymet faiz, temettü ve ikramiyeleri.

Sanayi ürünü ihraç eden ve yıllık ihracat tutarı 250.000 Amerikan doları veya muadili yabancı para karşılığı türk lirasını aşan imalatçı kurumların bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20'si.

Yaş meyve, sebze ve su ürünleri ihracatçılarının bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20'si.

Dış navlun hasılatının % 20'si.

Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin yatırım indiriminden istifade eden kazançları.

Turizm müessesi belgesi ve seyahat acentesi işletme belgesi almış kurumların döviz olarak elde ettikleri hasılatın % 20'si.

Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının ve Menkul kıymetler yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları[39].

Yukarıda sayılanlardan yalnız vergi muafiyeti tanınmış menkul kıymetler faiz, temettü ve ikramiyeleri dağıtımları halinde vergi ke-

39) Kurumlar V. K. Md. 6.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sintisine tabi olduğu halde, diğer kazanç ve iratlar dağıtılsın dağıtılmasın kesinti konusudur[40].

Gelir vergisi kesintisi oranı dağıtılmayan kazanç ve iratlarda % 20, dağıtılanlarda % 25'tir[41].

Kurumlar vergisinden müstesna kazançlarda vergi kesintisi ile ilgili örnekler verelim.

Örnek : 1 — ..... Anonim Ortaklığı sahip olduğu Devlet tahvilleri nedeniyle 1983 yılında 100.000 faiz tahsil etmiştir. Bu faiz kurumlar vergisinden müstesnadır. Ancak ortaklık tarafından kâr dağıtılırsa bu faiz için % 25 gelir vergisi kesilecektir.

Yıl içinde yapılacak kayıt :

100. KASA		100.000	
570. FAİZ GELİRLERİ			100.000
570.41. Tahvil kupon bedelleri	100.000		

Kâr dağıtılırsa yapılacak kayıt :

338. ÖDENECEK TEMETTÜLER		25.000	
338.500. Hisse senetleri temettü	25.000		
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			25.000
350.27. Kâr payları gelir vergisi	25.000		

% 25 vergi kesintisi

Not: Devlet tahvili faizi gider payı ihmal edilmiştir.

Örnek : 2 — Yatırım indirimi tutarı 3.480.000 TL.'dır.

Yatırım indirimi fonu tesisi :

496. SAFİ DÖNEM KÂRI		3.480.000	
487. FON HESAPLARI			3.480.000
487.10. Yatırım indirimi fonu	3.480.000		

40) Gelir V. K. Md. 64, fıkra 8.

41) Gelir V. K. Md. 105, fıkra 6.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yukarıda fon ayırımı aslında kârın dağıtımı ile ilgili diğer hesaplarla birlikte yevmiye maddesinde yer alacaktır.

Ortaklıkta kâr dağıtımı yapılmadığı veya fon hesabına ilişilmeyerek dağıtım yapıldığı takdirde gelir vergisi kesintisi aşağıdaki şekilde kayda alınacaktır.

487. FON HESAPLARI		696.000	
487.10. Yatırım indirimi fonu	696.000		
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			696.000
350.34. Fonlar gelir vergisi	696.000		

% 20 gelir vergisi kesintisi

Ortaklıkta daha sonra kâr dağıtımı yapıldığı takdirde kayıtlar şöyle olacaktır.

487. FON HESAPLARI		174.000	
487.10. Yatırım indirimi fonu	174.000		
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			174.000
350.34. Fonlar gelir vergisi	174.000		

487. FON HESAPLARI		2.610.000	
487.10. Yatırım indirimi fonu	2.610.000		
338. ÖDENECEK TEMETTÜLER			2.610.000
338.500. Hisse senet temettü	2.610.000		

Fon hesabındaki bakiyenin aktarılması

Örnek : 3 — Sanayi ürünleri ihracatı hasılat istisnası :

Yıllık ihracat tutarı 250.000.— Amerikan doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasının aşılması halinde ihracatçılara tanınan bir istisnadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu durumdaki ihracatçılar ihracat dövizlerinin fiilen yurda getirilmesini beklemeksizin ihracat beyannamelerinin düzenlendiği tarihlerdeki kurlar üzerinden Türk lirası tutarlarının % 20'sini kurum kazancından indirebileceklerdir.

Bu istisna ihraç ettiği malı imal etmiyen ihracatçı kurumlarda da söz konusudur. Ancak burada istisna % 5 oranında uygulanmaktadır[42].

Örnek : Sanayi ürünleri ihracatı hasılat istisnası tutarı 35.600.000.— TL.'dır % 20 gelir vergisi kesintisi 7.120.000.— TL.'dır.

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI	7.120.000	
	350. VERGİ TAHAKKUKLARI		7.120.000
	350.33. Dağıtılmamış kârlar gelir vergisi	7.120.000	

Ortaklık tarafından kâr dağıtımına gidildiği takdirde gelir vergisi kesintisi 8.900.000.— TL.'dır.

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		
	338. ÖDENECEK TEMETTÜLER HESABI		
	338.500. Ödenecek hisse sen temettü		
	350. VERGİ TAHAKKUKLARI		8.900.000
	350.27. Kâr payları gelir vergisi	8.900.000	

Not: Dağıtılan temettü miktarı bilinmediği için ilgili hesaplara rakam konmamıştır.

6 — Dar mükellef kurumlara sağlanan kazanç ve iratlarda vergi kesintisi.

Aşağıda yazılı kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara sağlayan gerçek ve tüzel kişiler bu kazanç ve iratlardan kurumlar vergisi kesintisi yapmakla yükümlüdür.

42| K.V.K. Md. 8/6.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ücretler
Serbest meslek kazançları
Gayrimenkul sermaye iratları
Menkul sermaye iratları

Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, temliki ve devri karşılığında alınan bedeller[43].

Ancak burada konumuz çerçevesi içerisinde tüzel kişilerin dar mükellef kurumlara sağladıkları kâr payı üzerinde duruyoruz.

Bu kâr payından % 20 gelir vergisi kesintisi yapılması gerekir. Örnek : Dar mükellef kuruma sağlanan temettü 280.000 TL. dır. Bu temettüden % 20 hesabiyle 56.000 TL. gelir vergisi kesilecektir.

Anonim ortaklığın kayıtları :

——————— / ———————

338. ÖDENECEK TEMETTÜLER		56.000	
338.500. Hisse senetleri temettü	56.000		
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			56.000
350.41. Dar mükellefiyet kurumlar vergisi	56.000		

Verginin tahakkuk ettirilmesi

——————— / ———————

338. ÖDENECEK TEMETTÜLER		224.000	
338.500. Hisse senetleri temettüü	224.000		
100. KASA			224.000

Net temettüün ödenmesi

——————— / ———————

Dar mükellef kurumun yapacağı kayıtlar :

---

43) Kurumlar V. K. Md. 24-A.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		224.000	
	130.08. Anonim ortaklığı	224.000		
193.	VERGİ STOPAJLARI		56.000	
	193.20. Dar mükellefiyet kurumlar vergisi stopajı	56.000		
	570. FAİZ VE TEMETTÜ GELİRLERİ			280.000
	570.40. Hisse senetleri kupon bedelleri	280.000		

/

100.	KASA		224.000	
	130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			224.000
	130.08. Anonim ortaklığı	224.000		

Net temettüün tahsil edilmesi

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

BEŞİNCİ BÖLÜM

ORTAKLIK SERMAYESİNİN DEĞİŞTİRİLMESİ

I — SERMAYENİN ARTIRILMASI

A — Açıklama :

Ortaklıklarda sermaye, birleşme hali dışında aşağıdaki şekillerde artırılabilir.

Ortakların veya yeni ortakların yeniden koydukları para ve değerlerle,

Yedek akçelerin sermayeye ilâve edilmesi ile,

Yeniden değerleme değer artış fonunun sermayeye eklenmesi ile,

Borcun sermayeye çevrilmesi suretiyle,

Sermayenin artırılması iki ana bölümde açıklanabilir. Bunlardan birincisi aktifte bir değişiklik olmaksızın sermayenin artırılmasıdır. Böylece, alacaklılara alacaklarına karşılık hisse senedi verilmesi veya yedek akçelerin sermayeye ilâvesi bu bölüme girer. İkincisi aktifte bir çoğalma şeklinde sermayenin artırılmasıdır. Burada aktife yeni değerlerin girmesi söz konusudur[1].

B — Ortakların yeniden sermaye koymaları :

Kuruluştaki genel kurallar, bilhassa aksiyonlu şirketlerle limited ortaklıklarda taahhütlerin yerine getirilmesine ilişkin olanlar burada

1) Edouard Follet : La Bilan dans les sociétés anonymes. Payot Lausanne 1946, sahife : 168 ve devamı.

da uygulanır. Ortaklığın net aktifi yeni getirilen değerlerle artar ve bunu belli etmek üzere yeni ortaklık payları çıkarılır.

Kuruluştaki muhasebe kayıtları burada da söz konusudur. Yalnız aksiyonlu ortaklıklarda taahhüt hesapları bazen «2 nci seri hissedarlar», «3 üncü seri hissedarlar» veya «2 nci seri hisse senetleri», «3 üncü seri hisse senetleri» adını alır[2]. Aksiyonlu ortaklıklarda evvelce çıkarılmış hisse senetlerinin bedelleri tamamen ödenmedikçe yeni hisse senetleri çıkarmak suretiyle sermaye artırılması olanaksızdır[3].

C — Primli sermaye artırımı

Bu tür sermaye artırımına özellikle aksiyonlu ortaklıklarda rastlanır. Bir anonim ortaklık gizli veya açık yedek akçelere sahip olduğu zaman hisse senedinin şimdiki değeri nominal değerinin üstünde olur. Aradaki fark yedek akçelerin hisse senedi sayısına bölünmesinden çıkan rakama eşittir.

Yeni hissedarlar çıkarılan hisse senetlerini nominal değer üzerinden taahhüt ettikleri takdirde eski hissedarların koyduğu sermaye ve onların yönetimleri yardımı ile gerçekleşen yedek akçelerden yararlanmış olacaklardır. Yeni hisse senetleri çıkarılması ile yedek akçeler ve gelecekteki kazançlar daha büyük sayıda hisse senedi arasında dağıtılacağından eski hisse senetlerinin gerçek değeri ve de borsadaki değeri azalacaktır.

Eski hissedarların zararına yenilerinin ise yararına olan bu durumu düzeltmek pratikte yeni hisse senetlerini primli olarak çıkarmak veya taahhütte eski hissedarlara öncelik hakkı tanımak yolları ile olmaktadır[4].

Yeni hisse senetlerinin primli olarak çıkarılmasında hisse senedi nominal değerin üstünde bir bedelle taahhüt edilecektir. Farkı teşkil eden çıkarma primi teorik olarak eski hisse senetlerinin şimdiki değeri ile nominal değeri arasındaki farka eşittir.

Örnek : ..... Anonim Ortaklığının 2.000.000 TL. sermayesi olup 1.000 TL. nominal değerde 2.000 hisse senedi ile temsil edilmekte-

2) Comptabilité Commerciale. A.g.e. sh: 278.

3) Tic. K. Md. 391.

4) Léo Chardonnet : Comptabilité des sociétés. Delmas Paris 1954, sh. 214.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

dir. Yedek akçeler 500.000 TL. dır. Böylece hisse senedinin şimdiki değeri, 2.000.000 + 500.000/2000 = 1.250 lira çıkarma fiyatıyle 1000 hisse senedi çıkarmıştır.

Çıkarma primleri bilânço pasifinde bu adla açılan bir hesabın alacağına geçirilir. Bu prim kârlardan ayrılmamakla beraber, yedek-akçe niteliğindedir. Yeni hisse senetlerinin bedelleri tamamen ödenmemiş olsa bile çıkarma priminin tamamı tashhüt sırasında ödenir.

Yevmiye maddeleri :

Anonim ortaklığın sermaye artırma giderleri 25.000.— TL. olsun.

Sermaye artırma giderleri kuruluş giderleri grubu içinde bu adla açılan bir hesabın borcuna kaydedilir.

---

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		1.250.000	
481.00. Para koyan hissedarlar	1.250.000		
480. SERMAYE H.			1.000.000
480.10. Artırılan sermaye	1.000.000		
485. YASAL YEDEK AKÇELER			250.000
485.30. Hisse senetleri çıkarma primleri	250.000		

---

106. BANKALAR		1.250.000	
106.02. T. İş Bankası Galata Şb. No. Hs.	1.250.000		
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.250.000
481.00. Para koyan hissedarlar	1.250.000		

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

265. KURULUŞ GİDERLERİ		25.000	
265.10. Sermaye artırma giderleri	25.000		
105. BANKALAR			25.000
106.09. T. İş Bankası Galata Şb. No. hesap	25.000		

Hisse senetleri çıkarma primleri anonim şirketin vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde yer alacak kurum kazancına dahil olarak vergilendirilecektir. Tahakkuk eden vergiden primlere isabet eden kısmı aşağıdaki madde ile yedek akçe hesabına aktarılacaktır.

485. YASAL YEDEK AKÇELER		250.000	
485.30 Hisse senetleri çıkarma primleri	250.000		
692. KURUMLAR VERGİSİ			250.000

692 sayılı hesap verginin tahakkuku sırasında borçlandırılmıştı.

D — Yedek akçe yolu ile sermaye artırımı :

Burada ortaklığın net aktifi değişmemekte, sadece bir veya birkaç yedek akçe hesabından aktarma söz konusu olmaktadır. Böyle bir işlemin amaçları şunlardır:

1. Sadece yedek akçelerin sermayeye dahil edilmesi. Böylece alacaklıların güvencesi artmakta, ortaklığın durumu daha sağlam bir hal almaktadır. Ortakların paylarının nominal değeri de arttırılacak veya yeni paylar çıkarılarak ortaklara sahip oldukları sermaye ile orantılı olarak bedava dağıtılacaktır.

2. Sermaye ortaklıklarında yedek akçelerin sermayeye dahil edilmesinden başka, kurucu ve intifa senetlerinin sahipleri ile anlaştıktan sonra, hisse senetlerine çevrilmesi. Bu amaçla iptal edilen senetlerin yerine çıkarılan yeni hisse senetleri kendilerine verilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Muhasebe kayıtları bütün ortaklıklar için aynıdır. En basit şekil, yedek akçelerin tutarını aşağıdaki kayıtla sermayeye aktarmaktır.

——————— / ———————

486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN
YEDEK AKÇELER
486.00. Sözleşme yedek akçesi
480. SERMAYE
480.10. Artırılan sermaye

——————— / ———————

Yukarıdaki sermaye artırımı sözleşme yedek akçesi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Başka yedek akçeler ve bu arada yasal yedek akçeler de sermaye artırımında kullanılabilir. Bununla beraber sermaye artırımında önce yasal yedek akçeler dışındaki çeşitli yedek akçeler kullanılmaktadır. Yasal yedek akçelerin sermaye artırımında kullanılması halinde o yıldan itibaren ortaklık kârları ile tamamlanmasına devam edilir.

Aksiyonlu ortaklıklarda önce taahhüt hesaplarını ve hatta hisse senetleri hesabını açmak suretiyle de sermaye artırımı kayıtları yapılabilir. Biraz aşağıdaki örnekte bu yöntem kullanılmıştır.

Burada hissedarlar sermaye artırımını taahhüt etmiş ve bu taahhütlerini yedek akçelerin sermayeye çevrilmesi ile ödemiş kabul edilmektedir[3].

Yedek akçelerin sermayeye ilâve edilmesi, hissedarlar yönünden bedelsiz aldıkları hisse senetlerinin nominal değerinin vergili brüt tutarı kadar bir gelir sağladıkları anlamını taşır. Bu nedenle, ihtiyari toplama ve beyan hükümleri saklı kalmak üzere, bedava hisse senedi dağıtımının yapıldığı yıl geliri olarak sonraki yıl Mart ayında bu geliri vergi alacağı ile birlikte beyan edeceklerdir.

Konuyu bir örnekle açıklayalım :

2.000.000.— lira sermayeli ... Anonim Ortaklığı 28.3.1985 günlü genel kurul toplantısında 1.000.000.— lira tutarındaki olağanüstü yedek akçeyi sermayeye ilâve etmeyi kararlaştırmıştır. Bu amaçla çı-

3) Comptabilité commerciale A.g.e. sh. 280.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

karılacak yeni hisse senetleri de eskileri gibi 1.000 lira nominal değerde olacaktır.

Anonim ortaklık böylece, iki eski hisse senedi getiren her hissedara bir yeni hisse senedini bedelsiz olarak verecektir.

Yevmiye maddeleri :

31.3.1985

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER		1.000.000	
112.00. Çıkarılan hisse senetleri	1.000.000		
480. SERMAYE			1.000.000
480.10. Artırılan sermaye	1.000.000		

/

Hissedarlar hesabının kullanılması :

31.3.1985

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		1.000.000	
481.00. Para koyan hissedarlar	1.000.000		
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER			1.000.000
112.00. Çıkarılan hisse senetleri	1.000.000		

31.3.1985

486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		1.000.000	
486.50. Olağanüstü yedek akçe	1.000.000		
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.000.000
481.00. Para koyan hissedarlar		1.000.000	

Ortaklar içinde vaktiyle paradan başka değerleri sermaye olarak koyanlar varsa yukarıdaki ikinci ve üçüncü maddelere 481.01. «Ayın koyanlar hissedarlar» hesabını da katmak gerekir.

Yedek akçelerin sermaye arttırımında kullanılması bazen vergilendirme sorunu doğurur. 1 Ocak 1950 tarihinden 1 Ocak 1981 tarihine kadar ayrılmış olan yedek akçeler sermayeye eklendiği veya ortaklara dağıtıldığı takdirde bu fiillerin vuku bulduğu yılın ticari kazancına (kurum kazancına) vergilendirilmeden önceki brüt tutarları üzerinden ilave edilecek, ancak vaktiyle ödenmiş bulunan kurumlar vergisi ile vergisi tevkif yoluyla ödenen gelir vergisi ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilecektir[6].

Kurumlar vergisi 31.12.1979 tarihine kadar sağlanan kazançlar için % 25 oran üzerinden hesaplanırken bu tarihten sonra 1.1.1980-31.12.1981 dönemleri kazançları % 50 oranında vergiye tabi tutulmuş[7], vergi oranı 1.1.1982'den itibaren % 40 olmuştur[8].

Genel 1.1.1981 den önceki uygulamada menkul sermaye iratları ile dağıtılmayan kurum kazançları % 20 gelir vergisi stopajına tabi idi.

Stopaj matrahının tesbitinde yasal yedek akçeler matrahtan indirilmekte serbest yedek akçeler ise indirimi kabul edilmediğinden % 20 stopaja tabi bulunuyordu[9].

Bu durumda 1980 yılından önce ayrılmış yedek akçelerin sonraki yıllarda sermaye artırımında kullanılması halinde ödenmesi gereken kurumlar vergisi farkı ortaya çıkabilmektedir.

İleride tasfiye bahsinde konu ele alınmış bulunmaktadır.

E — Yeniden değerleme değer artış fonunun sermayeye eklenmesi

1 — Açıklama

1982 takvim yılı veya hesap dönemi sonundan itibaren geçerli olmak üzere gelir ve kurumlar vergisine tabi gerçek ve tüzel kişi mükelleflere bilançolarında kayıtlı amortismana tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerleme olanağı tanınmıştır.

---

6) Kurumlar V. K. geçici Md. 2.
7) 2392 S. K. Md. 16, 20, 21/2.
8) 2573 S. K. Md. 7, 11, 13/B.
9) Gelir V. K. Eski madde 96 ve 105.

Değeri 5.000 TL. yi geçmeyen iktisadi kıymetler, maliyetlere eklenen kur farkı, gayrimaddi duran varlıklar yeniden değerlemenin dışında bırakılmıştır.

Değerleme sırasında iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleri ile ayrılan amortismanlarına, iktisadi kıymetlerin bilançoya dahil edildikleri yıla ait katsayılar uygulanmıştır.

Yeniden değerlemenin teşebbüslere esas itibariyle iki önemli yararı olmuştur.

Birincisi, amortismanlar sabit varlıkların yeniden değerlenmiş değerleri üzerinden hesaplanmaya başlanmıştır.

İkincisi, ortaya çıkan değer artışının vergisiz olarak sermayeye ilavesi yoluna gidilebilmiştir.

Ancak her iki avantaj da sadece kurumlar vergisi mükellefleri için sözkonusudur. Ferdi işletmeler, kollektif, adi komandit ve adi ortaklıklar yeniden değerlemeye gidebilmişlerse de söz konusu iki avantajdan yararlandırılmamışlardır[10].

Bunlar dışında, değer artışlarının sermayeye ilave edilsin veya edilmesin, tahvil çıkarılması bakımından ödenmiş sermaye sayıldığı için[11] anonim ortaklıklara bu yolla daha fazla yabancı kaynak sağlama olanağı da verilmiştir.

Yasal hükümlerde yeniden değerleme artışı için «Özel fon»'dan söz edilmiş ise de niteliği gereği bu bir yedek akçedir.

Fransız kitaplarında buna yeniden değerleme özel yedek akçesi adı verilmiştir.

Kurumların iştiraklerinden dolayıda ortaya değer artış fonu çıkabilir. Ancak bunun için iştirak edilen kurumda:

Yeniden değerlemeye gidilmesi, Değer artış fonunun sermayeye ilâve edilmesi ve iştirak eden kuruma bedava hisse senedi veya iştirak payı verilmesi gerekir.

---

10) V.U.K. Geçici Md. 11 (2791 S. K. Md. 14 ile değişen metin) V.U.K. Genel tebliği Seri No. 151.

11) T.T.K. Md. 422, V.U.K. Geçici Md. 11 fıkra 6.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Burada da değer artışı pasifte ayrı bir hesapta gösterilmelidir[12].

Bu değer artışı da vergisiz olarak sermayeye ilave edilebilir. İktisadi kıymetlerin yeniden değerlenmesi 1984 yılı bilançolarından itibaren otomatik hale getirilmiştir.

Her hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerleme oranı, yeniden değerleme yapılacak yılın ekim ayında, bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün toplam eşya fiyatları genel endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artışından % 10 indirildikten sonra kalan kısımdır.

Bu oran her yıl maliye ve Gümrük Bakanlığınca 15 aralık gününe kadar ilân edilecektir. Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen oran % 10 ve daha aşağı olduğu takdirde o yıl yeniden değerleme yapılmayacaktır[13].

1984 yılına ait yeniden değerleme oranı % 37,5 olarak tesbit edilmiştir[14].

Bu oran 1984 iktisadi kıymet iktisaplarına uygulanmayacaktır. 1983 yılındaki girişlere uygulanacaktır.

1982 yılı sonu itibariyle nazara alınmak üzere yeniden değerleme yapan teşebbüslerde o değere, yapmayanlarda ise bilançolarında kayıtlı eski değerlerine % 37,5 oranı uygulanacaktır.

1 — Sermayeye ilave edilmesi,

İktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki ve sonraki net aktif değerlerinin karşılaştırılması süretiyle belirlenen değer artışı, yasa hükmüne göre bilanço pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir[15].

İster kurumun kendi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemesinden ortaya çıksın, isterse de iştirak edilen ortaklıkların yeniden değerlemeye gitmelerinden doğsun değer artış fonları, vergisiz olarak, sermaye artırımına ilişkin aşağıdaki işlemler yapılmak koşulu ile sermayeye eklenebilir.

---

12) V.U.K. Genil tebliği Seri No. 151 parag. 13.

13) V.U.K. Geçici Md. 31 fıkra 10 (Maddenin 3094 S. K. ile değişen şekli).

14) Vergi Usul Konunu genel tebliği seri No. 160 par. 1-d.

15) V.U.K. Geçici Md. 11 fıkra 3.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yönetim kurulu kararı alınması,

Sözleşme değişikliği tasarısı ile sanayi ve ticaret Bakanlığından izin alınması,

Sermaye artırımının mahkemece onayı,

Tescil ve ilan,

Ancak burada önceki sermayenin tamamen ödenmiş olması koşulu aranmamıştır[16].

Örnek : Anonim ortaklık yaptığı yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan 542.000.000 TL. fonun 540.000.000 TL. sı ile iştiraklerden doğan 60.000.000 TL. fonun sermayeye ilave edilmesine karar vermiştir.

---

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		600.000.000	
481.01. Ayın koyan hissedarlar	600.000.000		
480. SERMAYE			600.000.000
480.10. Artırılan sermaye	600.000.000		

Taahhüt

---

481. YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞ FONU		540.000.000	
483. İSTİRAKTER DEĞER ARTIŞ FONU		60.000.000	
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			600.000.000
481.01. Ayın koyan hissedarlar	600.000.000		

Taahhüdün yerine getirilmesi

Gerçekte sermaye artırımı nedeniyle ortakların bir taahhüdü bulunmamaktadır. Bu nedenle taahhüt hesabı (ödenmemiş sermaye) açmayarak bir aktarma maddesi ile sermaye artırımını gösterebiliriz:

---

16) Maliye ve Ticaret Bakanlıklarının 15.3.1963 gün 11988 sayılı Resmi gazetede yayınlanan yazısı.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

482. YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞ FONU		540.000.000	
483. İŞTİRAKLER DEĞER ARTIŞ FONU		60.000.000	
480. SERMAYE			600.000.000
480.10. Artırılan sermaye	600.000.000		

F — Borcun sermayeye çevrilmesi yolu ile sermaye artırımı :

Ortaklığın net aktifi sermayeye çevrilen borç tutarı kadar artmakta gerçek pasifin yerini fiktif pasif almaktadır. Burada yeni çıkarılan paylar ortaklığa borç verenlere verilir. Böylece alacakları pay tutarı kadar borç ortadan kalkmış olur. Kuşkusuz böyle bir işlem tarafların anlaşması ile mümkündür.

Tahvilli borçlanmada tahvillerin hisse senedine çevrilmesi de borcun sermayeye çevrilmesidir.

Örnek : Sermayeye çevrilen tahvilli borçlanma 5.000.000.— TL. dır.

414. TAHVİLLERİMİZ		5.000.000	
414.00. ... yılı tahvili borçlanma h.	5.000.000		
480. SERMAYE			5.000.000
480.10. Artırılan sermaye	5.000.000		

Hissedarlar hesabının kullanılması :

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		5.000.000	
481.00. Para koyan hissedarlar	5.000.000		
480. SERMAYE			5.000.000
480.10. Artırılan sermaye	5.000.000		

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

414. TAHVİLLERİMİZ		5.000.000	
414.00. ... yılı tahvilli borçlanma h.	5.000.000		
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			5.000.000
481.00. Para koyan hissedarlar	5.000.000		

II — SERMAYENİN İNDİRİLMESİ

A — Açıklama :

Bir ortaklık iki nedenle sermaye indirimine başvurur.

1. Ortakların koydukları sermayelerin ortaklık çalışmalarına göre fazla olması. Bu sermayeler ortaklıkta kısmen kullanılmaktadır ve bundan ötürü sermaye iyi nemalandırılmamış durumdadır. Ortaklık bu takdirde ortaklarına sermayelerinin bir kısmını geri verir.

2. Önemli zararların bulunması. Bu zararların bazan ileriki yılların kârları ile kapatılması uzak bir olasıdır. Ortaklık bu zararları hemen ortaklara yükleme yoluna gider. Bu amaçla, her birinin sermaye payı ödeme olmaksızın indirilir[17]. Öteyandan sermaye indirimi yasal bir zorunluluk nedeniyle de olabilir.

Örneğin anonim ortaklıklarda esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, genel kurul ya sermayenin tamamlanmasına ya da üçte bir sermaye ile yetinmeğe karar vermek durumundadır. Aksi halde, anonim ortaklık feshedilmiş sayılır[18].

B — Ödemeli sermaye indirimi :

1 — Kollektif, adi komandit ve limited ortaklıklar :

Sermaye indirimi iki şekilde olabilir. Birincisi her ortağa sermaye payının bir kısmını geri vermektir. Burada payların nominal değeri indirilecek veya payların sayısı değiştirilecektir. İkincisi bir ya da daha fazla ortağın çekilmesi ile kendilerine sermaye paylarını ve gereğinde yedek akçelerdeki hisselerini ödemektir.

17) Comptabilité Commerciale, A.g.e. sh. 281.

18) Tic. K. Md. 324.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kollektif ve komandit ortaklıklarda ortak ortaklıktan ancak sözleşmede hüküm varsa veya bunu diğer ortaklar kabul etmişlerse çıkabilir. Ayrıca belli bazı hallerin gerçekleşmesi (İflâs, ortağın kişisel alacaklısının ortaklığın feshini istemesi v.b.) ile ortak ortaklıktan çıkarılabilir[19].

Her iki halde de ortağın payının hesabında ortaklık veya ayrılma sözleşmesinde hüküm varsa buna uyulur. Yoksa çıkmanın istendiği tarihteki ortaklık mevcudu esas tutulur[20]. Gerek çıkma ve gerekse çıkarılma şeklindeki ortaklıktan ayrılmalarda ortağa sermaye payı geri verileceği için sermayenin indirilmesi söz konusudur.

Limited ortaklıkta ortak sözleşme hükümleri uyarınca ortaklıktan çıkabilir. Ancak sözleşmede bu hak kısıtlanabilir[21]. Burada da sermaye indirimi söz konusudur. Bununla beraber çıkan veya çıkarılan ortağın hakları ortaklığın öz varlığının nominal sermayeyi aşan kısmından ödendiği veya sermaye borcunu yerine getirmemesi nedeniyle payı paraya çevrildiği yada başka bir ortak tarafından devralındığı takdirde sermaye indiriminden söz edilemez[22].

Anonim ortaklıklarda sermaye borcunu yerine getirmeyen ortağın çıkarılması halinde, hisse senedi başka bir kişiye satıldığı için burada da sermaye indirimi söz konusu değildir.

Kollektif, adi komandit ve limited ortaklıklarda sermaye indirimi nedeniyle kullanılması gereken hesaplar ortakların cari hesapları hazır varlık hesapları ve gereğinde yedek akçe ve kâr ve zarar hesabıdır.

Örnek: 1 — ... Kollektif Ortaklığının üç ortağı mevcut olup, herbirinin sermaye payı şöyledir:

Ali Şen	200.000 TL. 4 pay
Mehmet Gümüş	150.000 TL. 3 pay
Nuri Güneş	150.000 TL. 3 pay
Toplam	500.000 TL. 10 pay

Ortakların kâr ve zarardaki payı sermaye payları oranındadır. Nuri Güneş ortakların kabul etmesi üzerine 31.12.1984 günü ortaklıktan ayrılmıştır. Ortaklığın bu tarihteki bilânçosu şöyledir:

19) Tic. K. Md. 196-200.
20) Tic. K. Md. 202.
21) Tic. K. Md. 551/1.
22) Tic. K. Md. 551/4.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

DURAN VARLIKLAR			**ÖZ VARLIKLAR**		
Gayrimenkul	160.000		Ali Şen sermaye	200.000	
Demirbaş eşya	8.100	168.100	Mehmet Gümüş sermaye	150.000	
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR			Nuri Güneş sermaye	150.000	
Mal		210.000	Sözleşme yedek akçesi	100.000	600.000
HAZIR VARLIKLAR			**SONUÇLAR**		
Kasa	260.200		1978 safi kâr		75.000
Banka	36.700	296.900			675.000
		675.000			

Yevmiye kayıtları :

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 75.000
496. SAFİ DÖNEM KÂRI 75.000
180. Dönem kârı 75.000
Kârın sonuç hesabına aktarılması.

480. SERMAYE 150.000
480.02. Nuri Güneş sermaye h. 150.000
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER 30.000
486.00. Sözleşme yedek akçesi 30.000
100.000 × 3/10
496. SAFİ DÖNEM KÂRI 22.500
75.000 × 3/10
332. ORTAKLARA BORÇLAR 202.500
332.02. Nuri Güneş cari h. 202.500
Nuri Güneş'in hakların belli edilmesi.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

332. ORTAKLARA BORÇLAR		202.500	
332.02. Nuri Güneş Cari H.	202.500		
100. KASA			202.500

Ödeme

Örnek: 2 — ... Adi Komandit Ortaklığının ortaklarından herbirinin sermaye payları şöyledir:

Komanditer C	150.000 TL.
Komanditer D	150.000 TL.
Komandite A	250.000 TL.
Komandite B	200.000 TL.

Komanditer D, 1985 yılı içinde ortaklıktan ayrılıyor, kendisine bu nedenle 200.000 lira ödeniyor. Ortaklığın 31.12.1984 günlü bilânçosunda 75.000 lira sözleşme yedek akçesi mevcut olup ortağın ayrılma tarihindeki tutarı da aynıdır.

Yevmiye kayıtları

480. SERMAYE H.		150.000	
480.03. Komanditer D sermaye h.	150.000		
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		15.000	
486.00. Sözleşme yedek akçesi h. 75.000 × 3/15	15.000		
495. DEVREDEN KÂRLAR VE ZARARLAR		35.000	
332. ORTAKLARA BORÇLAR			200.000
332.03. Komanditer D cari h.	200.000		

Ayrılan komanditer ortak D'nin ortaklıktaki haklarının belli edilmesi.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

332. ORTAKLARA BORÇLAR		200.000	
332.03. Komanditer D cari h.	200.000		
106. BANKALAR			200.000
106.02. T. İş Bankası Yenicami Şb. No. hesap	200.000		

Ödeme

Sözleşmede hüküm yoksa, Komanditer D'ye ödeme ilk çıkarılacak bilânço sırasında (Örneğimizde 31.12.1985 bilânçosu) yapılabilir[23]. Komanditer D başkaca bir gideri olmadığını kabul ettiğimiz takdirde, elde ettiği 200.000 — (150.000 + 15.000) = 35.000 TL. anzî kazancı gelir olarak beyan edecektir[24].

Limited ortaklıklarda da yukarıki örneklerde yeralan hesaplar yardımı ile kayıt tesis edilir.

2 — Aksiyonlu ortaklıklar :

Sermaye indiriminde üç yöntem düşünülebilir:

1. Hisse senetlerini damgalamak yolu ile nominal değerlerini indirmek. Bu en kolay ve en az giderli yöntemdir.

2. Eski hisse senetlerini yeni daha düşük nominal değerli senetlerle değiştirmek veya eyni nominal değerde olmakla beraber daha az sayıda hisse senedini daha çok sayıda eski hisse senedi ile değiştirmek.

3. Belli sayıda hisse senedini borsadan satın alarak iptal etmek. İlk iki yöntemle birlikte kullanılması mümkün olan bu yöntem, ortakları satın alınan hisse senetleri oranında ortaklıktan uzaklaştırmakta ve bir kısım ortakların böylece çekilmesi ile aksiyonlu

23) Tic. K. Md. 204, 267.

24) Gelir V. K. Md. 80 Fıkra 5 (15.000 TL. yedek akçeden pay daha önce yıllık beyannamelerle bildirilmiş olmak gerekir).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ortaklıklara kişi ortaklıkları ile limited ortaklık görünüşü vermektedir[25].

Örnek : 1 — Her hisse senedi bedelinin bir kısmının geri verilmesi. Geri verilecek sermaye 1.000.000 TL. dır.

Yevmiye kayıtları :

——————— / ———————

480. SERMAYE		1.000.000	
480.00. Taahhüt edilen sermaye	1.000.000		
339. DİĞER BORÇLAR			1.000.000
339.50. Geri verilecek sermaye	1.000.000		

Geri verilecek sermayenin belli edilmesi.

——————— / ———————

339. DİĞER BORÇLAR		1.000.000	
339.50. Geri verilecek sermaye	1.000.000		
106. BANKALAR			1.000.000
106.00. T. İş Bankası Fatih Şb. no. hesap	1.000.000		

Ödeme

——————— / ———————

Örnek : 2 — Borsadan satınalma.

Borsadan satınalma başabaştan aşağı veya başabaştan yukarı olabilir. Ortaklık yönünden birincisinde kazanç, ikincisinde zarar söz konusudur. Kazançlar bazen yedek akçe hesaplarına kaydedilir. Ancak, kazanç ve zararların sonuç hesaplarına yazılması daha doğrudur[26].

Örnek : 5.000.000 lira sermayeli bir anonim ortaklığın sermayesi 1.000 lira nominal değerde 5000 hisse senedi ile temsil edilmektedir. Ortaklık sermayesini 3.000.000 liraya indirmeye karar vermiştir.

25) La Comptabilité Commerciale, sh. 282.

26) La Comptabilité Commerciale, sh. 282.

Bu indirimin yarısı hisse senetlerinin borsadan satınalınması suretiyle gerçekleştirilecektir. Anonim ortaklık bu amaçla borsadan 200 hisse senedini herbiri 1040 liradan, 100 hisse senedini de herbiri 980 liradan satınalınmıştır.

Başabaştan yukarı satınalma :

112.	ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ - TAHVİLLER		200.000	
	112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri	200.000		
689.	DİĞER GİDERLER VE ZARARLAR		8.000	
	106. BANKALAR			208.000
	106.04. Osmanlı Bnk. Yeni cami şb.	208.000		

112.	ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ - TAHVİLLER		100.000	
	112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri	100.000		
	106. BANKALAR			98.000
	106.04. Osm. Bnk. Yenicami Şb.	98.000		
	589. DİĞER HASILAT			2.000

Sermayenin indirilmesi :

480.	SERMAYE		300.000	
	480.00. Tashhüt edilen sermaye	300.000		
	112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER			300.000
	112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri	300.000		

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

N O T : Satınalınan hisse senetleri hesabı kullanılmıyarak her satınalmada doğrudan doğruya sermaye hesabı borçlandırılabilir. Hatta karar sırasında sermaye hesabı borçlandırılıp, karşılığında «Satınalınacak hisse senetleri» hesabı alacaklandırılabilir. Bu sonuncu hesap satınalma sırasında borçlandırılacaktır[27].

C — Zarar mahsubu yolu ile sermaye indirimi :

Ortaklığın zararları çalışma dönemi sonunda doğmuş olabileceği gibi, önceki yıllardan devren de gelebilir. Zararlar evvelce bazı aktif elemanların (Örneğin cüzdanda mevcut hisse senetleri ve tahvillerin) fazla bedelle değerlenmiş olmasından da meydana gelebilir. Bu halde, aktif elemana ait hesap fark üzerinden alacaklandırılıp, diğer giderler ve zararlar hesabı borçlandırılmış olur.

Sermaye indirimini kayda almak için zararın tutarı üzerinden sermaye hesabı borçlandırılır, sonuç hesabı alacaklandırılır. Burada ortaklara bir ödeme söz konusu değildir. Cari hesapları da kullanılmaz. Zararların sermayeden indirildiğini ortaya koymak üzere ya payların nominal değerleri indirilir veya payların sayısı değiştirilir.

Örnekte : Dönem zararı 2.400.000 TL. dir.

480. SERMAYE		2.400.000	
480.00. Tashhüt edilen sermaye	2.400.000		
498. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI			2.400.000

Örnek : 2 — Hisse senetlerinde ortaya çıkan zarar vaktiyle kayda alınmamıştır. Tutarı 180.000 TL. dir.

689. DİĞER GİDERLER VE ZARARLAR		180.000	
110. HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER			180.000
110.000. Cüzdandaki hisse senetleri	180.000		

27) La Comptabilité Commerciale o.g.e., sh. 283.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

480. SERMAYE			180.000
480.00. Taahhüt edilen sermaye	180.000		
689. DİĞER GİDERLER VE ZARARLAR			180.000

Aksiyonlu ortaklıklarda aynî sermaye koyanların hatâ ve hileleri nedeniyle, bir kısım aynî hisse senetleri iptal edildiği takdirde meydana gelen zararı yalnız aynî sermaye koyanlar üstlenir.

Zarar mahsubu yolu ile sermaye indiriminde sermaye hesabına aktarılmak suretiyle zarar kapatılmış olmakla beraber, Kurumlar Vergisi matrahının belli edilmesinde, evvelce de açıkladığımız gibi kurum kazancından indirilmesi beş yıl süre ile mümkün olmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ALTINCI BÖLÜM

SERMAYENİN GERİ VERİLMESİ (İTFA)

I — AKSİYONLU ORTAKLIKLAR

A — Açıklama:

Sermayenin geri verilmesi bütün ortaklıklarda olabilirse de pratikte bu işleme genellikle aksiyonlu ortaklıklarda rastlanır. Ortaklara normal olarak yalnız ortaklığın sona ermesinde payları geri verilir. Bununla beraber, ortaklığın devamı sırasında da alacaklıların güvencesi azaltılmamak koşulu ile, sermaye geri verilebilir. Şu hale göre, gerçek anlamı ile bir sermaye indirimi söz konusu değildir.

Ortaklık sözleşmesinde sermayenin geri verilmesi işlemi birkaç yıla dağıtılır ve her yıl beher hisse senedinin bir kısmı ödenir. Sermaye payını böylece azar azar geri alan hissedarlar bu payları dışında ortaklıktaki bütün haklarını muhafaza ederler. Sermayenin geri verilmesi imtiyazlı ortaklıklarda bir zorunluluktur. Bu ortaklıklarda imtiyaz süresi sonunda aktif elemanlar kısmen yada tamamen imtiyazı veren kamu makamına geri verilir. Bu sırada ise, ortaklığın ortaklarına paylarını geriverme olanağı olmayabilir.

Ancak, ortaklık alacaklılarının güvencesi azaltılamıyacağından sermaye hesabında bir indirim yapılırken aynı tutar üzerinden bir başka pasif hesabın alacaklı edilmesi gerekir. Öteyandan, ortaklık bütün kazançlarını temettü olarak dağıtırsa, bu durumda sermayenin geri verilmesi söz konusu olamaz[1].

---

1) Le Comptabilité Commerciale, o.g.e., sh. 284.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

B — Geri verme şekilleri :

Anonim ortaklıkların sermayeyi geri vermede başvurecakları üç yöntem mevcuttur.

1 — Her yıl tüm hisse senetlerinin belli bir kısmının geri verilmesi. Burada senetlerin her yıl eşit tutarda bir kısmı geri verilir.

2 — Her yıl belli sayıda hisse senedinin tüm nominal değerinin geri verilmesi. Bedeli geri verilecek hisse senetleri kur'a ile belli edilir ve sahiplerine intifa senedi verilir.

3 — Borsadan veya başka yolla hisse senedi satın alarak iptal edilmesi. Hisse senedinin borsadaki kuru nominal değerinin altında olduğu zaman ortaklığın hissedarlara ödeme yoluna gitmektense, borsadan hisse senedi satın almasında yarar vardır. Ancak, bu işlemin bir nevi sermaye indirimi yöntemi oluşturmaması ve elde edilen kazançlardan yapılması gerekir[2].

Bir ortaklığın kendi hisse senetlerini kârları veya serbest yedek akçelerini kullanarak satın alması, bir kısım hissedarların diğerlerine tercihi sonucunu doğurur. Yönetim kurulunun spekülasyon amacı ile veya yönetime egemen olmak için hisse senetlerini satın alması bu yüzden ortaklığın zarar görmesi tehlikesi de yaratır[3].

Ticaret Kanunumuzda anonim ortaklıkların sermayesinin azaltılması, kuruluşta veya sermaye artırımında vaki iştirak taahhüdü dışında bir nedenden doğan ortaklık alacağının ödenmesi, ivazsız temellük, bir mamelekin veya işletmenin borç ve alacaklarıyla beraber Temellük edilmesi gibi belli bazı haller dışında kendi hisse senetlerini iktisap edemeyecekleri açıkça hükme bağlanmıştır[4].

4. Sermayenin toptan geri verilmesi. Burada bütün hissedarlar sahip oldukları hisse senetlerinin nominal değerini aralarında ayrıcalık olmaksızın aynen geri alırlar[5]. Ancak, bu çok istisnaî bir yol-

---

2) Léo Chardonnet: Comptabilite des Sociétés Delmas 1954, sh. 190-194.

3) Halil Arsebük: Anonim Şirketler Fakültesi Mat. 1960, sh. 133.

4) Tic. K. Md. 329.

5) Eg. Folliet: Le bilan dans les sociétés anonymes. Payot Lausanne. 1946, sh. 241-242.

dur. Zira, sermayesini geri vermek isteyen bir ortaklık bu işleme tüm sermayeyi geri vermeye yetecek kadar bir yedek akçe doğmasını beklemeksizin olanak bulduğu anda girişecektir[6].

Borsadan satın alınan hisse senetleri iptal edildiği zaman bu yol bir sermayeyi geri verme yöntemi oluşturur. Burada iptal edilen hisse senetleri yerine intifa senetleri verilmez. Böylece diğer hissedarların temettü payları yükselmiş olur[7].

C — Kullanılacak hesaplar :

Sermayenin geri verilmesinde, geri verilecek bedeller üzerinden alacaklı edilecek hesap «Geri verilecek sermaye» hesabıdır. Gerekli fonlar kârlardan yapılacak aktarma ile elde edilecektir. Böylece «Sermaye geri verme yedek akçesi» hesabı oluşturulur.

Sermaye geri verme bir işletme yükü olmadığından genel kural olarak dönemin sonuçları azalmaz. Bunun anlamı bir dönemin sonuçlarının ayrılması sırasında sonraki dönemin sermaye geri vermek işlemi için zorunlu fonun oluşturulmasıdır. Bununla beraber imtiyazlı ortaklıklarda bazı koşullar yerine getirildikten sonra sermayeyi geri verme için ayrılacak amortisman dönemin bir yükü olarak kabul edilip kâr ve zarar hesabına intikal ettirildiği zaman önceden bir yedek akçe ayrılması söz konusu olmayacaktır.

Sermaye geri verilmesi için evvelce ayrılmış ihtiyari yedek akçeler, belli limiti aşmış yasal yedek akçeler ve hisse senetleri çıkarma primlerinin kullanılmayan kalıntıları da kullanılabilir[8]. Geri verilecek sermayeyi belli etmek için geri verilecek sermaye hesabı açmak gerekir. Ötoyandan ödemeler sırasında hazır varlık hesapları da kullanılacaktır.

Örnek: 10.000.000 lira sermayeli bir anonim ortaklığın sözleşmesinde sermaye geri verilmesi için hükümler bulunmaktadır. Bu hükümlere göre, sermaye geri verilmesine kuruluştan sonra 10. yıldan itibaren başlanacak ve 25 yıl sürecektir. Dönem sonuçlarının dağıtımı sırasında, 24.5.1984 günü sermaye geri verilmesi için aşağıdaki madde ile 400.000 lira yedek akçe ayrılmıştır:

---

6) Retail: Comptabilité des Sociétés Commerciales. Dalmas 1951, sh. 82.

7) Léo Chardonnet: A.g.e., sh. 194.

Retail: A.g.e., sh. 90.

8) Tic. K. Md. 466 ve 467.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

24/5/1984

496.	SAFİ DÖNEM KÂRI	400.000	
486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		400.000
486.20.	Sermaye geri verme (itfa) yedek akçesi	400.000	

Sonraki yıl örneğin 20 mayısta sermayenin geri verilmesi ve 15 haziranda banka eliyle fiilen ödemenin yapılması aşağıdaki kayıtlara yol açar.

20/5/1985

480.	SERMAYE	400.000	
480.00.	Taahhüt edilen sermaye	400.000	
339.	DİĞER BORÇLAR		400.000
339.50.	Geri verilecek sermaye	400.000	

15/6/1985

486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER	400.000	
486.20.	Sermaye geri verme yedek akçesi	400.000	
480.	SERMAYE		400.000
480.20.	Geri verilen sermaye	400.000	

15/6/1985

339.	DİĞER BORÇLAR	400.000	
339.50.	Geri verilecek sermaye	400.000	
106.	BANKALAR		400.000
106.07.	T.C. Ziraat Bankası Bahçekapı Şb.	400.000	

«Geri verilen sermaye», sermaye hesabı gibi dokunulmaması gereken bir hesaptır ve gerçek bir yedek akçe niteliğindedir[9].

9) La Comptabilité commerciale, sh. 285.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A — Açıklama :

Limited ortaklıkta sermaye geri verilebilir. Burada da sermayenin geri verilmesi anonim ortaklıklarda olduğu gibi kazançlardan veya yedek akçelerden yapılacaktır.

B — Kullanılacak hesaplar :

Anonim ortaklıktan farklı olarak, burada ortakların cari hesapları kullanılacaktır. Diğer hesaplarda bir değişiklik söz konusu değildir.

Örnek : 1.000.000 lira sermayeli ..... Limited Ortaklık 23.6.1985 günü sermayesini % 10 oranında geri verme yoluna gitmiştir. İşlem evvelce ayrılmış sözleşme yedek akçesinin bir kısmı kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmiş ve ortaklara ödeme ortaklığın bankadaki hesabından yapılmıştır. Ortakların sermaye payları şöyledir:

Ortak A	500.000 TL.
Ortak B	300.000 TL.
Ortak C	200.000 TL.
	1.000.000 TL.

23.6.1985

486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		100.000	
	486.00. Sözleşme Yedek Akçesi	100.000		
	486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			100.000
	486.20. Sermaye geri verme Yedek Akçesi	100.000		
480.	SERMAYE		100.000	
	480.00. Ortak A sermaye	50.000		
	480.01. Ortak B sermaye	30.000		
	480.02. Ortak C sermaye	20.000		
	339. DİĞER BORÇLAR			100.000
	339.50. Geri verilecek sermaye	100.000		

Geri verilecek sermayenin belirlenmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

339.	DİĞER BORÇLAR		100.000	
	339.50. Geri verilecek sermaye	100.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			100.000
	332.00. Ortak A Cari	50.000		
	332.01. Ortak B Cari	30.000		
	332.02. Ortak C Cari	20.000		

Geri verilecek sermayenin ortakların cari hesaplarına alacak kaydı

486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		100.000	
	486.20. Sermaye geri verme yedek akçesi	100.000		
	480. SERMAYE			100.000
	480.20. Geri verilen sermaye	100.000		

Geri verilen sermayenin kendi hesabına alınması

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		100.000	
	332.000. Ortak A Cari	50.000		
	332.01. Ortak B Cari	30.000		
	332.02. Ortak C Cari	20.000		
	106. BANKALAR			100.000
	106.20. Akbank Sirkeci	100.000		

Ödeme

Örnekte sermayenin geri verilmesi sözleşme yedek akçesi ile yapıldığı için ortaklarca elde edilmiş gelir olarak beyan edileceği düşünülebilir. Ancak muhasebede sözleşme yedek akçesi hesabı borçlandırılmakla beraber olayın hukukî niteliği sermayenin geri verilmesidir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Öte yandan anonim ortaklıklarda sermayesini geri alan hissedara verilen intifa senedinin bir değerlemeye tabi tutularak vergilendirilmesi de söz konusu değildir. Gerçekten vergi mevzuatımıza göre bu şekilde bir değerleme yaparak intifa senedi bedelini hissedarın elde ettiği menkul sermaye iradı veya arızi kazançlar şeklind vergilendirmek yoluna gidilemez.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

YEDİNCİ BÖLÜM

TAHVİLLİ BORÇLANMA

I — AÇIKLAMALAR

A — Borçlanma Tahvilleri

1 — Tanımı,

Anonim ortaklıkların ödünç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine tahvil adı verilmektedir[1].

Anonim ortaklıklar yeni sermayelere gereksinme duyup da sermaye artırımına gitmek istemedikleri zaman, ödünç sermayeye başvururlar. Bunun için de borçlanma tahvilleri çıkarırlar. Borç verenler tahvil taahhüt ederek bedellerini öderler.

Tahvil taahhüt edenler ortak olmayıp belli bir faizde ve öngörülen vadede verdikleri paranın kendilerine ödenmesinde hak sahibi olan bir alacaklı durumundadırlar.

Borçlanmanın koşulları borçlanma tahvillerinin çıkarılması sırasında belli edilir.[2].

Anonim ortaklıkların çıkardıkları tahvillere ilişkin esaslar, sermaye piyasası kanunu çerçevesinde hazırlanan Seri II No. 4 Tebliğde açıklanmıştır. Bu tebliğ 14.10.1982 gün ve 17838 sayılı Resmi Gazetelerde yayınlanmıştır.

---

1) T. Tic. K. Md. 420.

2) La Comtabilité commerciale, sh. 280.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu esaslar hakkında aşağıda kısaca bilgi verilmiştir :

2 — İzin ve sınır,

Ortaklıkların her türlü tahvil çıkarmaları sermaye Piyasası Kurulunun iznine tabidir[3].

Hisse senetleri halka satılan ortaklıkların çıkarabilecekleri toplam tahvil tutarı, genel kurulca onaylanmış son bilançodaki çıkarılmış sermaye veya ödenmiş sermaye ile bilançoda görülen yedek akçelerin toplamından varsa zararların indirilmesinden sonra kalan miktarı geçemez[4].

Hisse senetleri halka arzedilmeyen ortaklıkların çıkaracakları tahvillerin toplam tutarı esas sermayenin ödenen ve onaylanmış son bilançoya göre varlığı anlaşılan tutarını aşamaz[5].

Tahvil çıkarma yetkisi esas sözleşme ile yönetim kuruluna devredilebilir[6].

İhraç edilecek tahvillere ilişkin izin belgesinin verildiği tarihten itibaren 6 ay içinde satış başlatılmadığı takdirde izin geçersiz olur[7].

Ortaklıklar, halka arzettikleri tahvilleri kote ettirmek üzere, satış süresinin sonundan itibaren 30 gün içinde bir borsaya başvurmakla yükümlüdürler[8].

3 — Tahvillerin vadesi :

Tahvillerin vadesi 2 yıldan az 7 yıldan fazla olamaz.

Satış süresinin son günü vadenin başlangıç tarihidir[9].

4 — Satılamayan Tahvillerin İptali ve İhraç Şartı

Satış süresi içinde satılamayan veya aracı kurumlar tarafından da satın alınmayan tahviller, engeç altı işgünü içinde noter huzurunda tesbit edilir ve iptal olunur.

---

3) Sermaye Piyasası Kanunu (S. P. K.) Md. 5. Tebliğ Md. 2
4) Tebliğ Md. 3 fıkra 1, S.P.K. Md. 18
5) Tebliğ Md. 3 fıkra 2, T. Tic. K. Md. 422.
6) Tebliğ Md. 8, S.P.K. Md. 13 Son fıkra
7) Tebliğ Md. 4
8) Tebliğ Md. 15
9) Tebliğ Md. 5

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Çıkarılan tahviller tamamen satılmadıkça ve satılamayanlar iptal edilmedikçe yeni tahvil çıkarılamaz[10].

İhraç edilecek tahvillere ilişkin izin belgesinin verildiği tarihten itibaren 6 ay içinde satış başlatılmadığı takdirde izin geçersiz olur[11].

5 — Fon'a yatırılacak ücret

Ortaklıklar izin belgesinin verilmesinden önce kurul izniyle satışı yapılacak tahvillerin ihraç değerinin binde üçü tutarında bir ücreti T.C.M.B. Ankara şubesinde S.P. kurulu adına açılan 350.109.000 sayılı Fon hesabına yatırmakla yükümlüdürler.[12].

B — Hisse senedi ile değiştirilebilir Tahvil

1 — Tanımı ve çıkarma Yetkisi

Bu tür tahviller sahiplerine onları çıkaran ortaklığın hisse senetleriyle belirli zamanlarda ve belirli fiyatlarla değiştirme hakkı veren tahvillerdir.

Ortaklıklar esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak koşuluyla Sermaye Piyasası kanunu ve Türk Ticaret kanununda miktar yönünden belirlenen sınırlar içinde olmak üzere halka arzetmek amacıyla «hisse senedi ile değiştirebilir tahvil» çıkarabilirler.

Hisse senetleri halka satılan ortaklıklar hisse senedi ile değiştirilebilir tahvil çıkarma yetkisini esas sözleşme ile yönetim kuruluna devredebilir[13].

2 — Değiştirme fiyatı,

Hisse senetleriyle değiştirmede tahvil sahiplerine yeni çıkarılacak hisse senedi verilmesi halinde fiyat hisse senetlerinin itibari kıymetidir.

Tahvil sahipleri bu fiyat üzerinden tahvillerinin itibari değerlerine eşdeğerde hisse senedi alabilirler[14].

---

10) Tebliğ Madde 11: S.P.K. Md. 13.
11) Madde 4.
12) Madde 13 S.P.K. Md. 28/b.
13) Sermaye Piyasası kurulu Tebliği Seri II Tebliğ No. 3 Md. 1.
14) Tebliğ Md. 2

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3 — Vade ve değiştirmenin başlangıcı

Hisse senedine çevrilebilir tahvilin vadesi 4 yıldan az 7 yıldan çok olamaz. Değiştirme en erken, tahvilin vadesinin başladığı tarihten itibaren vadesi 4 ve 5 yıl olan tahvillerde 2 yıl, 6 ve 7 yıl olan tahvillerde 3 yıl geçtikten sonra yapılabilir.

4 — Hisse senetlerinin tahsisinde öncelik hakkı

Hisse senedi ile değiştirilebilir tahvil ile değiştirilmek üzere artırılan sermayeyi temsil eden hisse senetleri ortaklara tanınan yeni pay alma hakkı da dahil olmak üzere, her türlü önceliklerden öne alınarak bu tahvillerin sahiplerine tahsis olunur[15].

5 — İşlemiş faizler ve giderler

[redacted]

Tahvillerin değiştirme gününe kadar işlemiş faizleri tahvil sahiplerine ödenir.

Değiştirme giderlerinin tamamı ortaklığa aittir[16].

C — Kara iştirakli tahvil

1 — Çıkarılması

Ortaklıklar esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak koşuluyla, T. Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası kanunu hükümleri sınırları içinde kara iştirakli tahvil çıkarabilirler.

Bu tahvillerin çıkarılması da diğer tahvillerin tabi bulunduğu izne ve işlemlere tabidir.

Kara iştirakli tahviller vade sonu anapara ödemeli olarak çıkarılır. Bunların anaparalarının ödenmesi yıllara dağıtılamz.

Bu tür tahviller nama yazılı veya hamiline olarak çıkarılabilir[17].

2 — Kâr payı

Tahvillere her yıl verilecek kâr payının hesap şekli ve ödeme zamanı izahnamede gösterilir.

---

15) Tebliğ Md. 6

16) Tebliğ Md. 7

17) Kara iştirakli tahvil esasları Seri II No. 5 tebliğ Md. 1

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklık, tahvillere verilecek dönem kâr payının belirlenmesinde aşağıdaki yollardan birisini seçebilir.

a) Maktu bir faiz ve buna ek olarak, tahvil tertibi için belli edilen kâr payı yüzdesine göre hesaplanan tutardan tahvile düşecek payın ödenmesi,

b) Kar payının maktu faizden daha az olması halinde maktu faiz ödemesi :

Maktu faiz getirisine eşit veya daha fazla kâr payı tahakkuk etmişse, kâr payının ödenmesi.

c) Maktu bir faiz öngörülmeksizin tahvil tertibi için belli edilen bir kâr payı yüzdesine göre hesaplanan tutardan tahvile düşen payın ödenmesi.

Tahvillere ödenecek kâr payı, vergiden önceki dönem safi ticari kârı üzerinden hesaplanır. Dönem kâr payının belirlenmesinde geçmiş yılların zararları nazara alınmaz[18].

3 — Kâr payı ve faizin ödenmesi

Maktu faizler vadelerinde ödenir, kâr payı ençeç olağan genel kurulca bilançonun onaylanmasını izleyen iki ay içinde gerekli duyurular yapılarak tahvil sahiplerinin emrine hazır tutulur[19].

Ortaklıklar tahvil sürümünü kolaylaştırmak amacı ile yukarıda açıklananlar dışında başka tipte tahviller de çıkarabilirler. Bunlara örnek olarak ikramiyeli tahviller, ipotekle temin edilen tahviller, endeksli tahviller gösterilebilir[20].

II — BORÇLANMA TAHVİLLERİNİN ÇIKARILMASI

A — Primsiz tahvil çıkarma

1 — Niteliği

Tahviller primli veya primsiz olarak çıkarılabilir. Tahvilin ilerde ödenecek bedeli, çıkarma bedelinin üstünde veya altında olduğu zaman fark ödeme (itfa) veya çıkarma primini oluşturur.

---

18) Tebliğ Md. 2

19) Tebliğ Md. 3

20) A. Fleury: Cours de droit commercial Pigier Paris 1956 sh. 77-78.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Primsiz tahvil çıkarmada tahvilin çıkarma bedeli ile ödeme bedeli ayni olur. Örneğin 1.000 lira nominal değerde bir tahvil vadesinde 1.000 lira bedel üzerinden ödenecektir.

2 — Muhasebe kayıtları

Primsiz tahvil çıkarmada, muhasebe kayıtları ortaklıkların kuruluş kayıtları ile benzerlik gösterir. Taahhütle ödeme birbirinden ayrılır ve bir taahhüt hesabı açılır. Adı, «Tahvil Taahhüt Edenler» hesabıdır ve kuruluştaki «Hissedarlar» hesabına karşılıktır. Borçlanma tutarı üzerinden alacaklı edilecek hesap «% ... faizli 19... Tahvilli Borçlanma» hesabıdır. Bu hesap da sermaye hesabına karşılıktır. Tahviller nakdidir, ayn karşılığı değildir. Tahsilât sırasında kasa veya banka hesabının borcuna karşılık tahvil taahhüt edenler hesabı alacaklanır.

Tahvil çıkarma giderleri bir kuruluş gideri hesabı olan «Tahvil çıkarma giderleri» hesabının borcuna geçirilir[21].

Örnek : Bir Anonim Ortaklık 3.10.1984 günü 5.000.000 liralık borçlanma tahvili çıkarıyor. Çıkarılan tahvil sayısı 5000 adet, herbirinin nominal değeri 1.000 lira yıllık faiz oranı % 50'dir. Tahvillerin tamamı 15.11.1984 gününe kadar taahhüt edilmiş ve bedelleri bankaya yatırılmıştır. 16.11.1984 günü çekle ödenen tahvil çıkarma giderleri 135.000 liradır.

Taahhüt :

15.11.1984

137.	DİĞER ALACAKLAR	5.000.000	
	137.50. Tahvil taahhüt edenler	5.000.000	
	414. TAHVİLLERİMİZ		5.000.000
	414.00. % 50 faizli 1984 tahvillerimiz hesabı		5.000.000

21) La Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 287.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ödeme :

15.11.1984

106. BANKALAR		5.000.000	
106.12. Akbank Beyazıt Şb. No. Hesap	5.000.000		
137. DİĞER ALACAKLAR			5.000.000
137.50. Tahvil taahhüt edenler	5.000.000		

16.11.1984

165. KURULUŞ GİDERLERİ		135.000	
265.20. Tahvil çıkarma giderleri	135.000		
106. BANKALAR			135.000
106.12. Akbank Beyazıt Şb. No. Hesap	135.000		

Hisse senetlerinde olduğu gibi, tahvillerde de önce tahviller hesabı kullanılabilir. Bu takdirde kayıtlar şöyle olur:

Tahvillerin çıkarılması :

3.10.1984

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER		5.000.000	
112.50. Ortaklığın çıkardığı tahviller	5.000.000		
414. TAHVİLLERİMİZ			5.000.000
414.00. % 50 faizli 1981 tahvilli borçlanma hesabı	5.000.000		

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Taahhüt :

15.11.1984

137. DİĞER ALACAKLAR			5.000.000	
139.50. Tahvil taahhüt edenler	5.000.000			
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER				5.000.000
112.50. Ortaklığın çıkardığı tahviller	5.000.000			

Ödeme :

16.11.1984

106. BANKALAR			5.000.000	
106.12. Akbank Beyazıt Şb. No. Hs.	5.000.000			
137. DİĞER ALACAKLAR				5.000.000
137.50. Tahvil taahhüt edenler	5.000.000			

C — Primli tahvil çıkarma :

1 — Ödeme primi :

Taahhüt bedeli, ödeme bedelinin altında olduğu zaman ödeme (itfa) primi söz konusu olur. Ödeme primlerinin tamamı bir kuruluş giderleri hesabı olan «Tahvil Ödeme Primleri» hesabının borcuna geçirilir. Bu primlerin nasıl yokedileceği ileride ayrıca açıklanacaktır.

Örnek : Yukarıdaki örneği alalım. Yalnız tahviller 950 lira bedelle satışa çıkarılmış olsun. Böylece ödeme priminin tutarı, $5.000 \times 50 = 250.000$ liradır. Çıkarma giderlerini hesaba katmıyarak taahhüt ve ödeme kayıtlarını yapalım :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Taahhüt :

15.11.1984

137. DİĞER ALACAKLAR		4.750.000	
137.50. Tahvil Taahhüt Edenler	4.750.000		
265. KURULUŞ GİDERLERİ		250.000	
265.30. Tahvil ödeme primleri	250.000		
414. TAHVİLLERİMİZ			5.000.000
414.00. % 50 faizli 1984 tahvillerimiz	5.000.000		

Ödeme :

15.11.1984

106. BANKALAR		4.750.000	
106.12. Akbank Beyazıt Şb. No. Hesap	4.750.000		
137. DİĞER ALACAKLAR			4.750.000
137.50. Tahvil taahhüt edenler	4.750.000		

2 — Çıkarma primi :

Anonim ortaklığın çıkardığı tahvilin üzerinde yazılı faizin piyasa faiz haddinin üstünde olduğu zaman söz konusu olabilir. Önceki örnekteki tahvilin çıkarma fiatının 1.025 lira olduğunu kabul edelim. Böylece anonim ortaklık her tahvil için 1.025 lira tahsil edecek ve fakat itfa sırasında 1.000 lira ödeyecektir. Yevmiye maddeleri şöyledir :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

15.11.1984

137. DİĞER ALACAKLAR		5.125.000	
137.50. Tahvil taahhüt edenler	5.125.000		
414. TAHVİLLERİMİZ			5.000.000
414.00. % 50 faizli 1984 tahvilli borçlanma hesabı	5.000.000		
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			125.000
486.30. Tahvil çıkarma primleri	125.000		

15.11.1984

106. BANKALAR		5.125.000	
106.12. Akbank Beyazıt Şb.	5.125.000		
137. DİĞER ALACAKLAR			5.125.000
137.50. Tahvil taahhüt edenler	5.125.000		

Hisse senetlerinde olduğu gibi tahvil çıkarmada da şirket lehine oluşan tahvil çıkarma primleri kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecektir.

Örnekteki 125.000 TL. prime isabet eden kurumlar vergisi için sonraki yılda aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		50.000	
486.30. Tahvil çıkarma primleri	50.000		
692. KURUMLAR VERGİSİ			50.000

692 sayılı hesap 350 VERGİ TAHAKKUKLARI hesabı alacağı karşılığında kurumlar vergisi beyannamesi ile bildirilen matraha ait verginin tahakkuk ettirilmesi sırasında borçlandırılmıştı.

3 — Tahvil ödeme primi ile hisse senedi çıkarma priminin karşılaştırılması.

Ödeme primi ortaklık için bir yüktür. Yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi tahvil taahhüt edenlerden 4.750.000 lira tahsil edilmiştir. Halbuki, kendilerine ileride 5.000.000.000 lira ödenecektir. Ödeme primi ek bir faiz niteliğindedir. Ancak bu faiz her yıl değil, bir defa o da tahvil bedelinin ödenmesi sırasında ödenmektedir.

Ödeme primi ile çıkarma primi arasında hiçbir ortak nokta yoktur. Ödeme primi ödeme bedelinin altında bedelle çıkarılan tahvillere uygulanır. Hisse senetleri çıkarma primi ise nominal değerin üstünde bedelle çıkarılan hisse senetleri için sözkonusudur. Ödeme primi ortaklıkça tahvillerin ödenmesi sırasında tahvil taahhüt edenlere ödenir.

Çıkarma primi ise hisse senetlerinin bedellerinin tahsili sırasında senetleri taahhüt edenlerce ortaklığa ödenir. Ödeme primi bir yük olduğu için, muhtelif yıllara dağıtılmak üzere, bilânçonun aktifinde yer alır. Çıkarma primleri ise, bir yedek akçe niteliğindedir ve bilânçonun pasifinde bulunur[22].

Çıkarma primlerinin ortaklığın kazancı veya ek sermaye olduğu konusunda iki ayrı görüş mevcuttur. Bununla beraber ek sermaye olduğu görüşünü savunanlar çoğunluktadır. Bunun sonucu olarak, çıkarma primleri sadece hissedarların malıdır ve sözleşmede hüküm bulunmadıkça kazançlara veya tasfiye fazlasına dahil edilemez[23]. Ticaret Kanunumuz ise, çıkarma primlerini evvelce de söylediğimiz gibi yasal yedek akçeler içine almıştır[24].

Ancak kurumlar vergisi uygulamasında vergilendirilecek bir kurum kazancı teşkil etmektedir.

II — BORÇLANMA FAİZLERİ

A — Açıklama :

Yıllık ödünçlenme yükü faiz ve tahvil ödemesini kapsamına alır. Borçlanma süresinde ilerledikçe tahvillerin ödeme yükü artar, buna karşılık faiz yükü azalır.

---

22) La Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 388.

23) Léonce Cotor : Comptabilité des sociétés commerciales. Presse Universitaire de France. 1946 sh: 149-150.

24) Tic. K. Md. 466/1.

B — Faizlerin tahakkuku ve ödenmesi :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Tahvil çıkarma sırasında belli edilen faizler ortaklıkça tahakkuk ettirilerek bir sonuç hesabı olan «Tahvil faizleri» hesabının borcuna, tahvil satın alanların alacaklarını temsil eden «Tahvil Faizi tahakkuku hesabının veya «Ödenecek faizler» hesabının alacağına kaydedilir. Ödeme sırasında sonuncu hesap kasa veya banka hesabının alacağına karşılık borçlanır.

Örnek : 1.10.1984 günü tahvilli borçlanmanın yıllık faizlerinin vadesi geliyor. 10000 adet beheri 1.000 lira nominal değerde tahvilin % 30 faizi söz konusu olup tutarı 3.000.000 liradır. 10.10.1984 günü 2000 adet tahvil kuponu banka eliyle ödeniyor.

Faizlerin Tahakkuku

1.10.1984

670. FAİZ GİDERLERİ		3.000.000	
670.20. Tahvil Faizleri	3.000.000		
361. KREDİ FAİZİ TAHAKKUKLARI			3.000.000
361.60. Tahvil faizi tahakkuku	3.000.000		

Gelir Vergisinin Tahakkuk ettirilmesi

10.10.1984

361. KREDİ FAİZİ TAHAKKUKLARI		300.000	
361.60. Tahvil faizi tahakkuku	300.000		
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			300.000
350.16. Tahvil Faizleri gelir vergisi	300.000		

3.000.000 × % 10 = 300.000

2.000 adet Tahvile ait net faizin ödenmesi

10.10.1984

361. KREDİ FAİZİ TAHAKKUKLARI		540.000	
361.60. Tahvil faizi tahakkuku	540.000		
106. BANKALAR			540.000
106.18. Garanti Bankası Sirkeci Şb. No hesap	540.000		

2.000 × 300 − 2000 × 30 = 540.000

/

C — Kâr payının tahakkuku ve ödenmesi

Kara iştirakli tahvillerde ayrıca kâr payı ödemesi de sözkonusu olduğundan bu kâr payı aşağıdaki şekilde kayda alınacaktır.

Değıtılacak kâr payı : 5.600.000 TL.'dır.

/

496. SAFİ DÖNEM KÂRI		5.600.000	
338. ÖDENECEK TEMETTÜLER			5.600.000
338.90. Diğer temettüler	5.600.000		

Kâr payının tahakkuk ettirilmesi

/

338. ÖDENECEK TEMETTÜLER		560.000	
338.90. Diğer temettüler	560.000		
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			560.000
350.27. Kâr payları gelir vergisi	560.000		

% 10 Gelir vergisi stopajı

/

338. ÖDENECEK TEMETTÜLER		5.40.000	
338.90. Diğer temettüler	5.040.000		
100. KASA			5.040.000

Kâr payının ödenmesi

/

VI — TAHVİLLERİN ÖDENMESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A — Açıklama

Tahviller arka yüzlerinde belirtilen bir ödeme planı dahilinde itfa edilir. Tahvilin halka arzedilmesi durumlarında bu ödeme planının ayrıca izahname ve sirkülerde de yer alması zorunludur.

Tahvillerin anaparası vade bitiminde bir defada ödenir. İkiyıldan uzun vadeli tahvillerin anaparası, ilk taksidi vadenin başlangıç tarihinden itibaren en erken ikinci yıl sonuna, son taksidi ise tahvil vadesinin bitim tarihine rastlayacak şekilde, yıllık eşit taksitlerle de ödenebilir. Bu durumda itfa edilecek tahviller noter huzurunda belirlenir[25].

Halka arzedilmek üzere çıkarılacak tahviller, tahvil metninde, izahnamede ve sirkülerde belirtilerek taahhüt edilmek koşuluyla erken paraya çevrilebilir şekilde de çıkarılabilir.

Ancak erken ödeme taahhüdü vadenin başlangıç tarihini izleyen 2 yıllık süreden sonrası için gerekli olabilir[26].

B — Primsiz tahvillerin ödenmesi :

Vadede ödenecek tahvillerin bedeli hemen ödenmesi gereken bir pasif olur ve ödenecek tahviller hesabının alacağına geçirilir, karşılığında % ... faizli 198... tahvillerimiz hesabı borçlanır. Ödeme sırasında evvelce alacaklı edilen hesap kasa veya banka hesabının alacağına karşılık borçlandırılır.

Örnek : 1.8.1984 günü 1.000 TL. nominal değerde 100 tahvil itfa ediliyor 16.8.1984 günü 20 tahvil banka eliyle ödeniyor.

1.8.1984

414. TAHVİLLERİMİZ		100.000	
414.03. % 28 faizli 1980 yılı tahvillerimiz	100.000		
339. DİĞER BORÇLAR			100.000
339.600. Ödenecek tahviller	100.000		

Ödenecek tahvillerin belirlenmesi.

/

25) Sermaye Piyasası kurulu tebliği seri II No. 5 madde 6.

26) Tebliğ Madde 7.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ödeme :

10.8.1984

339. DİĞER BORÇLAR		20.000	
339.60. Ödenecek tahviller	20.000		
106. BANKALAR			20.000
106.21. T. İş Bankası Galata Şb. No. Hesap	20.000		

20 adet tahvil

C — Primli tahvillerin ödenmesi :

1 — Ödeme primi :

Kayıtlar aynıdır. Ancak, ayrıca ödeme priminin de kayda alınması gerekir.

Örnek : Önceki örneği alalım, yalnız tahviller 50 lira ödeme primli olarak çıkarılmış olsun. 1.8.1984 günü çekilen kur'adan sonra prim için aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

10.8.1984

680. KURULUŞ GİDERLERİ AMORTİSMANI		1.000	
680.30. Tahvil ödeme primleri amortismanı	1.000		
268. KURULUŞ GİDERLERİ			1.000
268.30. Tahvil ödeme primleri amortismanı	1.000		

100 Adet tahvil × 50 TL.

Ödeme primi tahvil ödemesine paralel olarak veya borçlanma süresine dağıtılmış eşit taksitler halinde yokedilebilir.

Kuruluş giderleri pasifte amortisman hesabı açılmadan direkt itfa yöntemi ile itfa edilmek istendiği taktirde, maddede alacaklı edilecek hesap :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

255. KURULUŞ GİDERLERİ
265.30. Tahvil ödeme primleri

olacaktır.

2 — Çıkarma primi :

Ödeme priminde olduğu gibi, çıkarma primi de ya borçlanma süresine eşit taksitlerle, ya da yıllık ödemelere paralel olarak pasiften silinir[27].

Örnek : Pasiften silinecek çıkarma primi 1.500 TL. dır.

486. HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER ÇIKARMA PRİMLERİ		1.500	
486.30. Tahvil çıkarma primleri	1.500		
589. DİĞER HASILAT VE KÂRLAR			1.500

Tahvil çıkarma primlerinin kâr ve zarara aktarılacak yerde yıllık faiz yükünden düşülmesi yoluna da gidilebilir.

Tahvil çıkarma primleri böylece tahvillerin vadesine kadar yıllık faiz giderlerini azaltmak suretiyle yok edilir[28]. Bu takdirde yukarıki madde şöyle olur:

486. HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER ÇIKARMA PRİMLERİ		1.500	
486.30. Tahvil çıkarma primleri	1.500		
670. FAİZ GİDERLERİ			1.500
670.20. Tahvil faizleri	1.500		

27) Le Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 290.

28) Öztin Akgüç: Mali tablolar analizi Sermet Matbaası İstanbul 1979 sh. 143.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

D — Borsadan tahvil satın alarak ödeme :

Ortaklık çıkardığı tahvilleri borsadan satın alabilir. Bu durum tahvil çıkarma sırasında öngörülmüş ise, kur'a çekme ödenecek tahvillerle, borsadan satın alınanlar arasındaki fark için olur. Çıkarma sırasında öngörülmediği takdirde, ortaklık komple bir ödemeye başvurur ve fakat borsadan satın alınıp da kur'a çıkanları bundan düşer.

Borsadan tahvil satın alma, burada ödenen bedelin ödenecek bedelden aşağı olduğu takdirde ortaklık için avantajlı bir işlem olur. Muhasebede ortaklığın çıkardığı tahviller» hesabı tahvillerin nominal bedeli üzerinden borçlandırılır, karşılığında banka veya kasa hesabı ile fark üzerinden bir sonuç hesabı alacaklandırılır. Ortaklığın çıkardığı tahviller hesabı daha sonra «... faizli 19... tahvillerimiz hesabına aktarılacaktır. Bu kayıt tahvillerin iptali sırasında veya sonraki kur'ada yapılır. Bu sonuncu hal, sözleşmede borsadan satın alma öngörülmediği zaman söz konusu olur[29].

Örnek : Nominal değeri 1.000 lira olan ve bu değerle satışa çıkarılan tahvillerden 100 adedinin 20 Temmuz'da vadesi gelmiştir. Daha önce 15 Temmuz'da ortaklık çıkarma koşulları uyarınca herbiri 970 lira bedelle (giderler dahil) 25 tahvili borsadan satın almış, tutarını banka eliyle ödemiştir. Kur'a çekme sadece 75 tahvil için yapılacaktır.

Borsadan satınalma :

15.7.1984

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE

112.50. Ortaklığın çıkardığı tahviller 25.000

105. BANKALAR 24.250

106.18. Akbank Fatih Şb.

No. Hesap 24.250

589. DİĞER HASILAT VE KÂRLAR 750

/

29) La Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 290.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kur'a çekme ve satınalınan tahvillerin iptal edilmesi :

20.7.1984

414.	TAHVİLLERİMİZ		100.000	
	414.03. % 28 faizli 1980 tahvillerimiz	100.000		
	112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER			25.000
	112.50. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri	25.000		
	339. DİĞER BORÇLAR			75.000
	339.60 Ödenecek tahviller	75.000		

E — Tahvillerin kârdan ayrılan fonla ödenmesi :

Tahvilli borçlanma, genellikle duran varlıklara uzun vadeli yatırımlar için yapılır. Şu halde borçlanmayı ödemek ortaklığın duran varlıkları dışındaki kaynakları ile olacaktır.

Bir teşebbüsün işleyişine zorunlu hazır varlıklar aşağıdakileri içine alır :

1. Alış, gider ödemeleri v.b. günlük işlemlerini yerine getirmeye olanak veren çevirme fonları,

2. Hissedarlara temettü ödemesini sağlayan fonlar,

3. Gereken hallerde tahvillerin ödenmesine yarayan fonlar.

Ortaklıklar genellikle, yukarıki üç tür gereksinmelerini karşılayacak hazır varlıklara sahip bulunurlar. Durumun böyle olmadığı hallerde ise, ortaklık tahvillerini ödemek için zorunlu olarak temettülerin tutarını azaltır, yani sonuçların dağıtımı sırasında tahvillerin ödenmesine olanak verecek bir yedek akçe ayırma yoluna gider.

Şu halde, işlem borçlanmanın teşebbüse sağladığı ekonomik potansiyelde bir azalma doğurmadan sadece hissedarlara ait temet-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

tülerde azalmaya yol açarak tahvillerin ödenmesi sonucunu vermektedir. Benzer bir işlemi daha önce semayenin ödenmesi bölümünde, görmüştük. Ancak, orada alacaklıların güvencesini devam ettirmek gerekiyordu. Burada tahvil ödemesinde ise, sadece bir borcun ödenmesi için zorunlu kaynakları bulup ortaya koymak sözkonusudur.

İşlemin niteliğine ilişkin bu fark bulunmakla beraber, muhasebe kayıtları benzerlik gösterir. Burada sermaye hesabının karşılığı tahvillerimiz hesabıdır ve ödeme de hissedarlar yerine tahvil satın alanlara yapılmaktadır[30].

Örnek : 1.000 TL. nominal değer üzerinden satışa çıkarılan tahvillerden 200 adedi 1.8.1984 günü çekilecek kur'a ile ödeneceğinden önceki dönemin kârından aşağıdaki kayıtla 200.000 liralık bir yedek akçe ayrılmıştır.

28.3.1984

496. SAFİ DÖNEM KÂRI		200.000	
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			200.000
486.40. Tahvil ödeme yedek akçesi	200.000		

Kur'a sırasında şu kayıt yapılacaktır :

1.8.1984

414. TAHVİLLİ BORÇLANMA		200.000	
414.02. % 30 faizli 1979 tahvillerimiz	200.000		
339. DİĞER BORÇLAR			200.000
339.60. Ödenecek tahviller	200.000		

30) Le Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 291.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ödeme kayıtları :

1.8.1984

486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER	200.000		
486.40. Tahvil ödeme yedek akçesi	200.000		
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			200.000
486.50. Ödenen tahviller	200.000		

1.8.1984

339. DİĞER BORÇLAR		200.000	
339.60. Ödenecek tahviller	200.000		
106. BANKALAR			200.000
106.06. Pamukbank Galatasaray Şb. No. Hesap	200.000		

/

F — Ödeme tabloları :

Borçlanma tahvilleri çıkarılması ile birlikte ortaklıkça bir ödeme tablosu hazırlanır. Bu tabloda, yıllık ödeme taksidi belli edilir. Ödeme taksidi değişmez ve ödenecek ana para ile henüz ödenmemiş tahvillerin faizlerini içine alır.

Ödeme taksidi her yıl için aynı olduğundan, anlaşılacağı üzere ilk taksit borçlanmanın tüm faizleri ile, oldukça sınırlı sayıda tahvilin ödeme bedelini kapsayacaktır. Sonraki her taksitte faizler, önceki ödemeler nedeniyle azalarak gidecek, ödemeye ayrılan kısım ise artacaktır.

Ödeme taksidinin hesabı ödeme tabloları yardımı ile olur. Ödeme tabloları şu kadar yılda şu kadar yüzde faizle bir liralık sermayenin ödenmesi için yıllık ne tutarda bir taksit zorunlu olduğunu gösterir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

SEKİZİNCİ BÖLÜM

ORTAKLIK PAYLARININ DEĞERLERİ

I — ORTAKLIK PAYLARININ MUHTELİF DEĞERLERİ

A — Açıklama :

İlerideki bahislerde görüleceği üzere ortaklığın sona ermesinde elde kalan mevcutlar ortaklar arasında hakları oranında dağıtılır. Bu mevcutların gerçek değerinin pay sayısına bölünmesi ile ortadan kalkan ortaklığın tasfiye payının gerçek değeri ortaya çıkar.

Ortaklığın devamı sırasında pay değeri değişik anlamlar taşır. Pay değerinin tesbiti belli bir tarihte yapılır ve genellikle bu tarihte düzenlenmiş bir bilânçodan hareket edilir. Sonraki paragraflarda ortaklık payları hakkında sözkonusu olabilecek değerler açıklanmıştır.

B — Nominal değer :

Bu değer ortaklık sermayesinin pay sayısına bölünmesinden doğan tutara eşittir. Burada sözkonusu olan sermaye nominal sermayedir.

C — Muhasebe değeri :

Gerçek pasifin, gerçek aktiften düşülmesinden sonra, kalan bedelin pay sayısına bölünmesinden bulunan rakama eşittir. Şöyle de tanımlanabilir. Sermaye ve yedek akçelerle alacaklı sonuç hesaplarından borçlu sonuç hesaplarının düşülmesinden sonra kalan tutarın pay sayısına bölünmesinden bulunan rakamdır.

Burada kâr dağıtımından önce veya sonra olması durumuna göre farklı değerler elde edilecektir. Kâr dağıtımından önce değer de-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ha yüksek olacak (kuponlu değer) kâr dağıtımından sonra ise değer daha düşük olacaktır (kuponsuz değer)[1].

D — Matematik değer :

Buna teorik değer de denilmektedir. Burada bilânço kalemlerinin muhasebe değerleri yerine gerçek değerleri geçer. Şayet gerçek değerler ortaya değer fazlaları yani gizli yedek akçeler koyuyorsa matematik değer muhasebe değerinin üstünde olacak, aksi halde bu değerin altında olacaktır. Bilânço kalemlerinin muhasebe değerleri gerçek değerlerine eşit olduğu zaman, matematik değer de muhasebe değerine eşit olacaktır[2].

Genel kural olarak, hisse senedinin belli bir tarihteki matematik değeri, senedi çıkaran ortaklığın bilânçosundan hareketle bulunur. Önce gerçek aktiften gerçek pasif düşülür, böylece ortaklığın net aktifi ortaya çıkar. Bundan sonra bilânço kalemleri üzerinde gizli değer fazlaları veya değer noksanları mevcut olup olmadığını ortaya koymak bakımından düzeltmeler yapmak yoluna gidilir. Böylece hisse senetlerinin belli bir tarihteki gerçek değerini etkileyebilecek farklar hesaba katılmış olur. Ancak gizli değer fazlaları veya değer noksanlarının takdiri teşebbüsün çok iyi tanınmasını gerektirir.

Öte yandan, ortaklığın hisse senetlerinin bedeli tamamen ödenmemiş olabilir, bir kısım hisse senetlerinin bedelleri kısmen veya tamamen geri verilmiş olabilir. Ayrıca imtiyazlı hisse senedine düşen net aktif kısmının belli edilmesi de zorunludur[3].

Konuyu sonraki sahifeye örnek olarak koyduğumuz bir anonim ortaklık bilânçosuna dayanarak açıklayalım:

1) La Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 296.
2) La Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 296.
3) Léo Chardonnet: Comptabilité des Sociétés, Delmas Paris 1954, sh. 256.

..... Anonim Ortaklığının Kâr dağıtımından sonra 31.12.1984 günlü Bilânçosu

DURAN VARLIKLAR				**ÖZ KAYNAKLAR**		
Kuruluş giderleri		75.000		Ödenmiş sermaye	2.000.000	
Binalar	1.200.000			2000 hisse senedi × 10.000		
— Amortismanı	200.000	1.000.000		Geri verilen sermaye	1.000.000	
Makineler	3.500.000			1000 intifa senedi × 1000		
— Amortismanı	500.000	3.000.000		Yasal yedek akçeler	500.000	
Demirbaş eşya	50.000			Ödenen tahviller	500.000	4.000.000
— Amortismanı	10.000	40.000				
Teminat ve depozitolar		10.000	4.125.000	**UZUN SÜRELİ BORÇLAR**		
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR				% 18 faizli 1978 yılı tahvilli borçlanma		1.000.000
Stoklar		480.000		**KISA SÜRELİ BORÇLAR**		
Müşteriler		170.000				
Alacak senetleri		260.000	910.000	Satıcılar	100.000	
HAZIR VARLIKLAR				Borç senetleri	40.000	
				Ödenecek temettü	152.000	
Banka		123.000		Kurucu payları	20.000	312.000
Kasa		154.000	277.000			
			5.312.000			5.312.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

Ödenecek temettünün 140.000,— TL. sı hissedarların, 12.000,— TL. sı intifa senedi sahiplerinindir.

Binalarla, bir kısım makinelerde 1.200.000 lira gizli değer fazlası, diğer makinelerle binalarda ise, 125.000 lira değer noksanı mevcut olduğunu, bilânçonun diğer kalemlerinin ise gerçek değerlerini gösterdiğini kabul edelim.

Teşebbüsün global değeri :

Global değer iki yolla bulunabilir. Birincisinde gerçek aktif ile pasif karşılaştırılır. İkinci yol ise, özvarlık hesaplarının ve gizli değer fazlaları ile değer noksanlarının hesaba katılmasıdır.

Gerçek aktif :

Birinci yol :

Binalar	1.000.000	
Makineler	3.000.000	
Demirbaş eşya	40.000	
Teminat ve depozitolar	10.000	
Gizli değer fazlası	1.075.000	
(1.200.000 — 125.000)		5.125.000
Stoklar		480.000
Müşteriler		170.000
Alacak senetleri		260.000
Banka		123.000
Kasa		154.000
T o p l a m		6.312.000
İstenilen Pasif (Gerçek pasif) :		
% 10 faizli 19... tahvilli borçlanma	1.000.000	
Satıcılar	100.000	
Borç senetleri	40.000	
Ödenecek hisse senetleri temettüü	140.000	
Ödenecek intifa senetleri temettüü	12.000	
Kurucu payları	20.000	—1.312.000
K a l a n		5.000.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İkinci Yol :

Sermaye	2.000.000	
Ödenmiş sermaye	1.000.000	
Yasal yedek akçeler	500.000	
Ödenen tahviller	500.000	
	4.000.000	
Gizli değer fazlası	1.075.000	5.075.000
Henüz yok edilmemiş zararlar :		
Kuruluş giderleri	50.000	
Tahvil ödeme primleri	25.000	—75.000
		5.000.000

Sözleşme hükümlerine göre, tasfiye fazlasının % 90'ı bedeli geri verilen ve verilmeyen hisse senetlerine, % 10'u kurucu paylarına ayrılacaktır. Önce, Anonim Ortaklığın 31.12.1984 bilânçosuna göre tasfiye fazlasını hesaplayalım. Bunun için teşebbüsün global değerinden ödenmemiş (geri verilmemiş) sermayeyi düşmek gerekir.

5.000.000 — 2.000.000 =
3.000.000 TL.

Bu tasfiye fazlasından adi hisse senetleri ile intifa senetlerine düşen :

3.000.000 × % 90 = 2.700.000 Liradır.

Böylece senet başına 2.700.000/3.000 = 900 lira düşer. Bu durumda henüz bedeli geri verilmemiş bir hisse senedinin matematik değeri, 1.000 + 900 = 1.900 lira, bir adet intifa senedinin matematik değeri de 900 liradır.

E — Finansal değer veya randıman değeri :

Belli bir faiz haddi üzerinden ortaklık payının geliri kapitalize edilir. Nazara alınacak gelir, son dönemin geliri veya son birkaç dönemin ortalama geliridir[4].

4) Le Comptabilité Commerciale, o.g.e., sh. 298.

Önceki paragraftaki bilânçoya göre, adi hisse senetlerine ait temettü kuponu :

140.000/2.000 = 70 Lira.

İntifa senedi temettü kuponu:

12.000/1.000 = 12 Liradır.

Kapitalizasyon oranının % 5 olduğunu kabul edersek hisse senetlerinin finansal değerleri şöyle olur:

Ödenmemiş adi hisse senedi: 70 × 100/5 = 1.400 lira

İntifa senedi : 12 × 100/5 = 240 lira.

F — Tasfiye değeri :

Şirketin tasfiye edildiği varsayılır ve hesaplama matematik değerdeki gibi yapılır. Ancak, ayrıca tasfiye nedeni ile ortaklığın ve ortakların üstlenebilecekleri giderler de hesaba katılır[5].

G — Piyasa değeri :

Bu değer(ortaklık payının elden çıkarılabileceği değerdir. Borsada kote hisse senetleri söz konusu ise, gerçek değer o tarihteki borsa kurudur. Borsada kote olmayan paylar için ise bir takdire gitmek gerekir. Bu takdir çoğu zaman matematik değerden hareketle yapılır. Ortaklık tasfiyede ise veya tasfiyesi çok yakın ise tasfiye değeri esas alınabilir. Diğer hallerde giderler tahmini olarak hesaba katılır. Matematik değerde, randımanı, arz ve talep kanunu'nu, faaliyetin gelecekteki gelişimini hesaba katmak için düzeltmeler yapılır[6].

---

5) La Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 296.

6) La Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 297.

II — KARŞILIKLI İŞTİRAKLERİ OLAN İKİ ORTAKLIĞIN HİSSE SENETLERİNİN MATEMATİK DEĞERLERİ

ERSİTESİ YAYINEVİ

A — Açıklama :

Her ortaklığın aktifinde diğer ortaklığın çıkardığı hisse senetlerinden bulunur. Bunun sonucu olarak, ortaklıklardan herbirinin hisse senetlerinin matematik değeri, diğerinin çıkardığı senetlerin matematik değerine bağlı olur.

Hisse senetlerinin matematik değerlerinin belli edilmesi birinci dereceden iki bilinmiyenli iki denklemin çözümünü gerektirir[7].

B — Matematik değerlerin hesaplanması :

Bu hesaplama her iki ortaklığın bilânçolarından hareketle olur.

Örnek : A ve B Ortaklıklarının 31.12.1963 günlü bilânçoları şöyledir:

A Anonim Ortaklığının Bilânçosu

DURAN VARLIKLAR			ÖZ KAYNAKLAR		
Kuruluş giderleri	20.000		Ödenmiş sermaye (1000 Adet × 1000)	1.000.000	
Binalar	320.000		Yasal yedek akçe	200.000	1.200.000
Makineler	500.000				
İştirakler	100.000	940.000	KISA SÜRELİ BORÇLAR		
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR			Satıcılar	40.000	
			Ödenecek temettü	60.000	100.000
Mal	280.000				
Müşteriler	60.000	340.000			
HAZIR VARLIKLAR					
Banka	16.000				
Kasa	4.000	20.000			
		1.300.000			1.300.000

7) Léo Chardonnet: A.g.e, sh: 258.

B Anonim Ortaklığının Bilânçosu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

DURAN VARLIKLAR			ÖZ KAYNAKLAR		
Binalar	150.000		Ödenmiş sermaye (125 hisse senedi × 2000)	250.000	
Demirbaş eşya	15.000		Yasal yedek akçe	40.000	290.000
İştirakler	60.000	225.000	KISA SÜRELİ BORÇLAR		
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR			Satıcılar		10.000
Mal	17.000				
Alacak senetleri	20.000	37.000			
HAZIR VARLIKLAR					
Kasa		18.000			
SONUÇLAR					
Geçmiş yıl zararı		20.000			
		300.000			300.000

A Ortaklığının aktifindeki iştirakler kalemi B ortaklığının 50 adet hisse senedine, B ortaklığının iştirakler kalemi de A Ortaklığının 60 adet hisse senedine tekabül etmektedir. Böylece A Ortaklığı B'nin sermayesinin % 40'ına, B ortaklığı da A'nın sermayesinin % 6'sına sahip bulunmaktadır.

A Ortaklığının hisse senedinin matematik değerini X, B Ortaklığınınkini Y harfleri ile gösterelim. Her iki ortaklığın iştirakler kalemleri hesaba katılmaksızın global değerleri aşağıdaki gibi olacaktır.

A Ortaklığının global değeri :

Sermaye	1.000.000	
Yasal yedek akçe	200.000	1.200.000
Kuruluş giderleri	20.000	
İştirakler	100.000	—120.000
Global değer		1.080.000

B Ortaklığının global değeri :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sermaye	250.000	
Yasal yedek akçe	40.000	290.000
İştirakler	60.000	
Geçmiş yıl zararı	20.000	—80.000
Global değer		210.000

İştirakler kalemlerindeki hisse senetlerinin matematik değerleri de hesaba katıldığında her iki ortaklığın global değerleri şöyle olacaktır.

A Ortaklığı : 1.080.000 + 50 Y

B Ortaklığı : 210.000 + 60 X

X ve Y'nin matematik değerleri yukarıdaki toplamların her ortaklığın sermayeyi temsil eden hisse senetleri sayısına bölünmek suretiyle bulunacaktır.

$$X = \frac{1.080.000 + 50\,Y}{1.000} = \frac{21.600 + Y}{20}$$

$$Y = \frac{210.000 + 60\,X}{125}$$

X in değerini ikinci denklemde yerine koyalım :

$$Y = \frac{210.000 + 60\,\dfrac{(21.600 + Y)}{20}}{125}$$

$$125\,Y = 210.000 + \frac{1.296.000 + 60\,Y}{20}$$

$$125\,Y = 210.000 + 64.800 + 3\,Y$$

$$Y = \frac{274.800}{122}$$

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

$Y = 2.252,46$ lira.

$$X = \frac{21.600 + 2.252,46}{20}$$

$X = 1.192,62$ lira.

Şu halde A Ortaklığının hisse senedinin matematik değeri 1.192,62 lira. B Ortaklığı hisse senedinin matematik değeri de 2.252,46 liradır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

DOKUZUNCU BÖLÜM

KOOPERATİFLER

I — KURULUŞ

A — Açıklama :

Kooperatifler ortakların ekonomik çıkarlarını ve özellikle meslek veya geçimlerine ait gereksinmelerini karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet sayesinde sağlayıp korumak amacıyle bir ticaret unvanı altında kurulan, değişir ortaklı ve değişir sermayeli kuruluşlardır.

Kooperatifler değişir ortaklı ekonomik örgütlerdir. Her ortağın giriş ve çıkışında artırma ve azaltma işlemine gerek olmaksızın ortaklık sermayesi kendiliğinden değişir[1].

Kooperatifler değişir sermayeli bir kuruluştur. Sermaye miktarı sınırlandırılarak kooperatif kurulamaz[2].

Ticaret Kanununun 485-502. maddelerinde kooperatif ortaklıklardan sözedilmiş ise de 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 100. maddesi bu maddelerdeki hükümleri yürürlükten kaldırmıştır. Halen kooperatifler hakkında 1163 sayılı kanun hükümleri uygulanmaktadır.

Kooperatifleri ticaret ortaklıklardan ayıran temel eleman kâr amacının ön plânda olmamasıdır. Tüketim, üretim, kredi, yapı v.b. türleri olabilir. En az kurucu sayısı 7 dir.

---

1) Reha Poroy, Oner Tekinalp, Ersin Çamoğlu; Ortaklıklar Hukuku, Fakülteler Matbaası İstanbul 1972, sh. 686.

2) 24.4.1969 gün ve 1163 sayılı Kanun Md. 1-2.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kooperatifle ayni ve nakdî sermaye konabilir. Nakdî sermayenin en az dörtte birinin kuruluşta peşin ödenmesi gerekir[3].

Ortaklık payları, ad'a yazılı ortak senedi ile temsil edilir. Ortaklık senedinin en aşağı değeri 100.— liradır[4]. Aksine hüküm olmadıkça, kooperatif alacaklılarına karşı yalnız mameleki ile sorumludur.

Gelir-Gider farkından[5] önce yedek akçe ile yasa veya ana sözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paralar ayrılır. Gelir-Gider farkının en az % 10'u yedek akçe olarak ayrılır. Ortaklara dağıtım öngörülmüş ise, bu dağıtım ortakların işlemleri ile orantılı olarak yapılır. Ana sözleşmede hüküm yoksa, gelir-gider farkının tamamı yedek akçe olarak ayrılır.

Ortak dışı işlemlerden elde edilen gelir ortaklara dağıtılamaz. Kooperatifin gelişmesine yarıyacak işlerde kullanılmak üzere, özel bir fonda toplanır. Zararlı sonuçlar, yedek akçelerle, yetişmediği takdirde ek ödemelerle veya ortak sermaye payları ile karşılanır.

B — Kuruluş kayıtları :

Muhasebe kayıtları daha önceki kısımlarda açıkladığımız kayıtlardan farklı değildir. Anonim Ortaklıkların kuruluş kayıtları kooperatifler için de söz konusudur.

Örnek : 1.000.000 lira sermayeli ... Üretim Kooperatifinin sermayesi 400.— lira nominal değerde 2500 ortaklık senedi ile temsil edilmektedir. Ortaklık senetlerinin tamamı taahhüt edilmiş ve bedellerinin dörtte biri nakten ödenmiştir.

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLER VE TAHVİLLER		1.000.000	
112.00. Çıkarılan hisse senetleri	1.000.000		
480. SERMAYE			1.000.000
480.00 Taahhüt edilen sermaye	1.000.000		

400 TL. nominal değerde 2500 ortaklık senedi çıkarılması.

3) 24.4.1969 gün ve 1163 sayılı Kanun Md. 4/4.

4) 1163 Sayılı Kanun Madde 19.

5) 1163 Sayılı Kanun Madde 38 (Safi kâr yerine kullanılmaktadır).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		1.000.000	
481.00. Para koyan hissedarlar	1.000.000		
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER			1.000.000
112.00. Çıkarılan hisse senetleri	1.000.000		

Sermayenin taahhüt edilmesi

100. KASA		250.000	
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			250.000
481.00. Para koyan hissedarlar	250.000		

Taahhüdün 1/4'ünün yerine getirilmesi

Bazı yazarlar yukarıdaki gibi sermayenin ödenmiş ve ödenmemiş kısmının iki ayrı pasif hesapta izlenmesini salık verirler. Bu takdirde hissedarlar hesabı aktif bir hesap olarak sermayenin ödenmeyen kısmını gösterir[6].

Örnek : ... Tüketim Kooperatifi 400 tüketici arasında kurulmuştur. Her biri 100 lira nominal değerde 2000 hisse senedi çıkarılmıştır. 600 hisse senedinin tüm bedeli kooperatifin bankadaki hesabına yatırılmıştır. 400 hisse senedinin yarı bedeli nakden ödenmiştir. Kalan 1000 hisse senedinin de 1/4 bedeli posta çeki ile ödenmiştir.

6) M. Boudet: A.g.e. sh: 362.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		95.000	
481.00. Para koyan hissedarlar	95.000		
400 hisse senedi x 50 = 20.000			
1000 hisse senedi x 75 = 75.000			
106. BANKALAR		60.000	
106.00. T. İş Bankası Yeni Cami Şb. No. Hesap	60.000		
101. ALINAN ÇEKLER		25.000	
100. KASA		20.000	
480. SERMAYE			200.000
480.00. Taahhüt edilen Sermaye	200.000		
400 hisse x 50			

II — ORTAKLIKTAN ÇIKMA

A — Açıklama :

Kooperatiflerde her ortağın kooperatiften çıkma hakkı mevcuttur. Ancak, çıkmanın kooperatifin varlığını tehlikeye düşürmesi halinde, tazminat ödenmesi için sözleşmeye hüküm konabilir. Bundan başka ortağın çıkma hakkı sözleşme ile beş yıla kadar sınırlandırılabilir[7].

Çıkma hallerinde iki durum sözkonusu olabilir. Bunlardan birincisi, ayrılan ortağın hisse senetlerinin tüm bedelinin ödenmiş olması, ikincisi de ayrılan ortağın hisse senetlerinin bedelinin bir kısmının ödenmiş olmasıdır.

B — Muhasebe kayıtları :

Birinci hal : Hisse senetlerinin tüm bedelinin ödenmiş olması.

Örnek : Hisse senetlerinin ödenen tüm bedeli 10.000 TL. dır.

Muhasebe kaydında herhangi bir güçlük sözkonusu değildir.

7) 1163 Sayılı Kanun Md. 10-11.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Aşağıdaki kaydın yapılması yeterlidir.

480. SERMAYE		10.000	
480.00. Taahhüt edilen sermaye	10.000		
339. DİĞER BORÇLAR			10.000
339.50. Ortaklara geri verilecek sermaye	10.000		

Geri verilecek sermayenin belli edilmesi

339. DİĞER BORÇLAR		10.000	
339.50. Ortaklara geri verilecek sermaye	10.000		
100. KASA			10.000

Ödeme

Ya da :

480. SERMAYE		10.000	
480.00. Taahhüt edilen sermaye	10.000		
339. DİĞER BORÇLAR			10.000
339.50. Ortaklara geri verilecek ser.	10.000		

339. DİĞER BORÇLAR		10.000	
339.50. Ortaklara Geri verilecek ser.	10.000		
100. KASA			10.000

Son iki kayıt açıkladığımız şekilde ödenmiş ve ödenmemiş sermaye hesapları açılması halinde söz konusu olur. Pratikte ayrılan ortağa hemen ödeme yapıldığından geri verilecek sermaye hesabı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

açılması da yararsızdır. Bu nedenle doğrudan doğruya ödenmiş sermaye hesabı borçlandırılmak ve kasa hesabı alacaklandırılmak suretiyle kayıt yapılır[8].

İkinci hal : Hisse senetleri bedelinin kısmen ödenmiş olması.

Örnek : Ortak A ... Tüketim kooperatifinin 100 lira nominal değerde 150 hisse senedine sahiptir. 50'sinin bedelinin yarısı, 100 ünün bedelinin ise 1/4'ü vaktiyle ödenmiştir. Sözleşmede ayrılan ortağın yedek akçeler üzerindeki hakkını kaybettiği konusunda hüküm mevcuttur.

———————— / ————————

480. SERMAYE		15.000	
480.00. Taahhüt Edilen Sermaye	15.000		
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			10.000
481.00. Para koyan hissedarlar	10.000		
50 hisse senedi x 50 = 2.500			
100 hisse senedi x 75 = 7.500			
100. KASA			5.000

———————— / ————————

Ödenmiş ve ödenmemiş sermaye hesapları ayırımı yapıldığı takdirde :

———————— / ————————

480. SERMAYE		15.000	
480.00. Taahhüt Edilen Sermaye	15.000		
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			10.000
481.00. Para koyan hissedarlar	10.000		
100. KASA			5.000

———————— / ————————

8) M. Boudet, o.g.e., sh. 363.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ayrılan ortağın yedek akçede hakkı bulunduğu takdirde, sermaye payı oranında yedek akçe hesabının borçlandırılması ve kendisine ödeme yapılması gerekir.

III — SONUÇLARIN DAĞITIMI

A — Açıklama :

Kooperatiflerde gelir gider farkı önce muhtelif yedek akçelere ve fonlara ayrıldıktan sonra kalanı ortaklara genellikle risturn olarak dağıtılır. Risturnlar ortaklara nakden ödenebileceği gibi mal olarak da verilebilir. Bazan ortakların sermaye taahhüt kalıntısını kapatmak için de kullanılabilir[9].

B — Muhasebe kayıtları :

Kullanılacak hesaplar şüphesiz gelir gider farkının ayrılacağı yerlere göre değişecektir.

Örnek 1) ... kooperatifinin 1984 yılı sonunda sağladığı net gelir 30.000 liradır. Kooperatif tamamen kendi üyeleri ile iş yapmıştır. Sözleşme hükümlerine göre net gelirden önce % 10 yedek akçe ayrılacak ve kalanın % 20 si olağanüstü yedek akçe, % 20 si hayır ve yardım fonu, % 60'ı da risturn olarak ortaklara verilecektir. Ancak hisse senetlerinin ödenmeyen kısmına düşen risturnlar bunların ödenmesine ayrılacaktır.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanununda gelir-gider farkından % 1 oranında bir payın Ticaret Bakanlığı emrine ayrılması istendiğinden dağıtım sırasında bu durumun da gözönünde tutulması gerekmektedir.

Gerçekten kanunda «Tanıtma ve eğitim hizmetlerini sağlayacak fon» olarak kooperatiflerin bir dönemde sağlamış oldukları net gelirden % 1 oranında bir fon ayırmaları öngörülmektedir.

«Kooperatifçiliğin tanıtılması, eğitimi ve organizasyonlarında yol göstermek, öğütleri ile yönetim ve çalışmalarında yardımda bulunmak gibi hizmetler için Kooperatiflerin yıllık bilânçolarına göre hasıl olan olumlu gelir-gider farkının % 1'i Ticaret Bakanlığı emrinde bir fona yatırılır»[10].

---

9) M. Boudet: o.g.e., sh. 364.

10) 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu Md. 94.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu fonun yasa hükmüne dayanarak kurulması ve Ticaret Bakanlığı emrine ayrılması yani işletme içinde tutulmayıp dışarıya ödenmesi nedenleriyle bir gider gibi kurum matrahından indirilmesi gerekmektedir[11].

Yukarıki örnekte ayrılacak % 1 fonu da hesaba kattığımız takdirde şöyle bir dağıtım sözkonusu olabilir:

Gelir-gider farkı		30.000
% 1 tanıtma ve eğitim hizmetleri fonu	300	
% 10 yasal yedek akçe	3.000	3.300
Kalan		26.700
Kalan üzerinden :		
% 20 olağanüstü yedek akçe	5.340	
% 20 yardım fonu	5.340	
% 60 risturn	16.020	26.700

Kooperatifin sermayesi 200.000 lira olup her biri 200 lira nominal değerde 1.000 hisse senedi ile temsil edilmektedir. 200.000 lira taahhüt edilen sermayenin 1/4'ünün nakden ödendiğini, kalanının ise henüz hissedarlardan istenmediğini kabul edelim. Hisse senetlerinin ödenmeyen kısmına düşen risturnlar bunların ödenmesine ayrılacaktır.

Böylece 16.020 lira risturnun :

16.020 × 3/4 = 12.015 lirası ortakların sermaye taahhüt borçlarını ödemek için kullanılmış olmaktadır. 15 liralık kısmı da olağanüstü yedek akçeye eklenerek veya ödenecek risturnlara dahil ederek sermaye taahhüdünün ödenmesine ayrılan kısmı yuvarlak olarak 12.000 lira kabul edebiliriz.

---

11) 20.2.1973 gün ve 175 Sayılı Hesap Uzmenleri Kurulu Danışma Komisyonu Kararı.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Dağıtımla ilgili yevmiye maddesi :

890.	DÖNEM GELİR VE GİDER H.	30.000	
496.	GELİR GİDER FARKI (Net gelir)		30.000
	Dönemin net gelirinin sonuç hesabına aktarılması		

496.	GELİR - GİDER FARKI	30.000	
485.	YASAL YEDEK AKÇELER		3.000
	485.10. Genel Yedek Akçe % 10 3.000		
486.	YASALA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		5.340
	486.50. Olağanüstü yedek akçe 5.340		
487.	FONLAR HESABI		5.640
	487.40. Tanıtım ve eğitim hizmetleri fonu 300		
	487.50. Personel Yardım Fonu 5.340		
335.	ÖDENECEK RİSTURNLAR		4.005
481.	ÖDENMEMİŞ SERMAYE		12.015
	481.00. Para Koyan Hissedarlar 12.015		

Örnek 2) ... Tüketim Kooperatifinin sermayesi 1.000.000 lira olup her biri 500 lira nominal değerde 2.000 adet hisse senedi ile temsil edilmektedir. Sermayenin yarısı ödenmiştir. Kooperatifin 1984 dönemi sonunda sağladığı net gelir 160.000 liradır. Bu gelirin 100.000 lirası ortaklarla, 60.000 lirası da ortaklar dışındaki kişilerle yapılan işlemler sonucu ortaya çıkmıştır.

Öte yandan kooperatifin gelir ve gider hesaplarına, ödenen 1.000 lira vergi cezası ile 400 lira Devlet tahvilleri faizi de dahil bulunmaktadır. Bu faize düşen gider payı 20.— liradır.

Sözleşme hükümleri, Vergi Kanunları ve Kooperatifler Kanunu hükümleri gözönünde tutularak, net gelir şu şekilde dağıtılacaktır:

Tüm Gelir-Gider farkından % 1 oranında tanıtma ve eğitim hizmetleri fonu,

Ortaklarla yapılan işlemlerden elde edilen gelirden:

% 10 yasal yedek akçe,

% 5 Yönetim Kurulu payı,

% 5 Personel yardım fonu,

Kalan gelirden :

% 20 ortaklara risturn.

Yukarıdaki dağıtımlardan arta kalan gelirler olağanüstü yedek akçe olarak ayrılacaktır.

Kurumlar Vergisi Matrahının Hesaplanması :

Gelir-Gider farkı			160.000
Tanıtma ve Eğitim Hizmetleri Fonu	160.000 × % 1 =	1.600	
Risturn[13]	78.400 × % 20 =	15.680	
Tahvil faizi[13]		400	— 17.680
K a l a n			142.320
Vergi cezası		1.000	
Devlet tahvili gider payı[14]		20	1.020
Kurumlar Vergisi matrahı			143.340

Kurumlar Vergisi : 143.340 × % 40 = 57.336

Risturn'un Hesabı :

Yalnız ortakların yaptığı işlemlerden doğan Gelir-Gider farkı dağıtılabilir.

---

12) Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 8/2-a.

13) Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 8/3.

14) Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 15/7.

14) Kurumlar V.K. Md. 15/7.

Ortaklarla yapılan işlemlerden sağlanan gelir		100.000
% 1 tanıtma ve eğitim hizmetleri fonu	1.600	
% 10 yasal yedek akçe	10.000	
% 5 personel yardım fonu	5.000	
% 5 yönetim kurulu payı	5.000	—21.600
Dağıtılacak risturn'un matrahı		78.400
Risturn : 78.400 × % 20 =	15.680	
Dağıtım tablosu :		
Gelir-Gider farkı		160.000
Tanıtma ve eğitim hizmetleri fonu	1.600	
Kurumlar Vergisi	57.336	
Yasal yedek akçe	10.000	
Personel yardım fonu	5.000	
Yönetim Kurulu	5.000	
Risturn	15.680	
Olağanüstü yedek akçe	65.384	—160.000

Yevmiye maddesi

476.	GELİR GİDER FARKI		160.000	
485.	YASAL YEDEK AKÇELER			10.000
	485.10. Genel yedek akçe % 10	10.000		
486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			65.384
	486.50. Olağanüstü yedek akçe	65.384		
487.	FON HESAPLARI			6.600
	487.40. Tanıtma ve eğitim hizmetleri fonu	1.600		
	487.50. Personel yardım fonu	5.000		
335.	ÖDENECEK RİSTURNLAR			15.680
338.	ÖDENECEK TEMETTÜLER			5.000
	338.501. Yönetim kurulu	5.000		
350.	VERGİ TAHAKKUKLARI			57.336
	350.25. Kurumlar vergisi	57.336		

Dağıtım tablosuna göre

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ONUNCU BÖLÜM

ADİ ORTAKLIKLAR

I — AÇIKLAMALAR

A — Tanımı :

Adi Ortaklık Borçlar Kanunu'nun 520-524 üncü maddelerinde açıklanmıştır. «Adi Ortaklık iki veya daha fazla kimsenin ortak bir amaca erişmek için emek ve mallarını birleştirmeyi bir sözleşme ile yüklenmeleridir.»

Adi Ortaklıklar Ticaret Kanunu'nda açıklanan ticaret şirketleri dışındadır. Bundan başka, bir şirket Ticaret Kanunu'nda ticaret şirketleri için öngörülen nitelikleri taşımıyorsa, Adi Şirket sayılır[1].

Adi ortaklığın belirgin nitelikleri şunlardır:
Tüzel kişiliği yoktur.
Ticaret ünvanı yoktur.
Ticaret siciline kayıt zorunluluğu yoktur.
Sözlü anlaşma ile de kurulabilir.

B — Nevileri :

Adi ortaklıklar gizli ve açık şekilde olabilir. Gizli adi ortaklık memleketimizde hususi ortaklık olarak da bilinir. Fransız Ticaret Kanunu hususi ortaklıkları «Varlıkları 3. kişilerce bilinmeyen kişi ortaklıkları» olarak tanımlamaktadır[2]. Burada 3. kişiler yalnız sözleşmelerde yandaş olan ortağı tanır.

---

1) Tic. K. Md. 136.
2) Code de Commerce Md. 49.

Açık adi ortaklıkla 3. kişiler diğer ortak veya ortakları da bilir. Burada ortaklık hesabına iş gören ortak, diğer ortakların da adını vererek iş yapar veya kendi iş görmekle beraber işten doğan hak ve borçları diğer ortaklara geçirir.

Bazı hukukçularımız hususi şirkete iç ortaklık adını vermektedir.

Dışarıya karşı hukuken var olmayan, sadece ortaklar arasında hukukî ilişkilere dayanan bu tür ortaklıklarda dışarıya karşı tek kişi görünmekte, üçüncü kişiler onunla işlem yapmaktadır. Bu kişiye aktif ortak, eski deyimle âkit ortak denilmektedir[3].

Eski ticaret kanununda hususî şirketler için özel hükümler sevkedilmişti. Yeni metinde bu hükümler çıkarılmıştır.

Ticaret Kanunu gerekçesinde bu ortaklık türüne ait eski hükümlerin yeni metne alınmamasının sebebi bu ortaklıklara adi ortaklık hükümlerinin uygulanmasının daha doğru olacağının kabul edilmesi olarak açıklanmıştır[4].

Adi şirketlere emek nakit ve ayın sermaye olarak konabilir. Kâr ve zararın paylaşılması serbestçe tesbit edilebilir. Adi şirketler süresiz olarak kurulabilir. Burada konu bir teşebbüsü işletmektir. Adi şirketler belli bir süre ile sınırlı olarak da kurulabilir. Burada şirketin konusu belli bir iş veya işlerdir.

Pratikte en çok rastlanan adi şirket türü, belli bir işin gerçekleştirilmesi için birkaç teşebbüsün birleştirilmesi ve işin yürütülmesinin içlerinden birisine bırakılması şeklidir[5].

C — Muhasebe :

İşleri yürütmekle görevli teşebbüs ortaklık işlemleri için isterse ayrı defterlerde ayrı muhasebe tutar, isterse kendi defterlerinde ortaklığın hesaplarını da tutar.

---

3) Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu: Ortaklıklar Hukuku, sh. 44.

4) Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu: Ortaklıklar Hukuku sh. 45.

5) A. Rapin - J. Poly: Comptabilité des sociétés Commerciales, Dunod Paris 1964, sh. 36.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ayrı defterler tutulması halinde muhasebe kollektif şirket muhasebesine benzer. Tek fark, burada sermaye hesabının yerini her ortak için ayrı ayrı açılmış cari hesapların almasıdır. İşleri yürütmekle görevli ortağın defterlerinde ortaklık muhasebesinin de tutulması halinde teşebbüsün hesaplarından ayrı olarak her ortağın alacak ve borçlarını izlemek üzere ayrı ayrı cari hesaplarla, ortaklığın hasılâtını ve giderlerini göstermek üzere bir ortaklık hesabı açılır[5].

Tatbikatta konusu belli bir veya birkaç işin gerçekleştirilmesi olan adi şirketlerde, tacir olan her ortak kendi defterlerinde ortaklıkla ilgili muhasebe kayıtlarını da tutmaktadır.

Konusu belli bir teşebbüsün işletilmesi olan adi şirketlerde ayrı defterler tutulur.

Konusu belli bir veya birkaç işin gerçekleştirilmesi olan adi şirketlerde, elde edilen sonuçların dağıtılması bakımından muhasebede 3 usul kullanılır :

1. Ortaklık sırasında veya sonunda paylaşma metodu.
2. Hemen paylaşma metodu.
3. Mikst metod.

II — ORTAKLIK SIRASINDA VEYA SONUNDA PAYLAŞMA METODU

A — Açıklama :

Pratikte en çok kullanılan metod budur. Metoda bu adın verilmesi ortaklık kazancının dönemsel olarak veya ortaklığın sona ermesinde tesbit ve dağıtılmasından ötürüdür. Ortaklar kendi muhasebelerinde ortaklık hesapları tutabilecekleri gibi içlerinden bir kısmının muhasebeleri olmamaları halinde onlar kayıt tutmayabilirler.

---

5) A. Ropin - J. Poly: Comptabilité des sociétés Commerciales, Dunod Paris 1964, sh. 36.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

B — Muhasebe kayıtları :

Ortaklık muhasebesi aşağıdaki hesapları içine alır :

1. «Ortaklık hesabı» Müteaddit ortaklık bahis konusu olduğu zaman anlaşma hükümlerine uygun olarak, «A ile 1/2 ortaklık hesabı» «B ile 1/3 ortaklık hesabı», v.b. hesapları açılır. Bu hesaplar «İşletme» ve «Kâr ve zarar» hesaplarını birtek hesap olarak birleştirir ve ortaklığı ilgilendiren her işlemde kullanılır.

2. Ortakların cari hesapları. «A ... 1/2 hesabı» «B ... 1/3 hesabı», v.b.

Her ortak diğer ortaklardan herbiri için bu hesapları açar. Bu hesaplar için faiz de hesaplanabilir. A ile B arasında 1/2 ortaklık bulunduğunu kabul ettiğimizde aşağıdaki işlem grupları bahis konusu olacaktır.

1. Ortaklık için A tarafından yapılan işlemler;

2. Ortaklık için B tarafından yapılan işlemler;

3. A ile B arasında «ortaklık hesabı» dışında kalan diğer işlemler;

4. Envanter işlemleri (kârın tesbit ve dağıtımı)[7].

Örnek :

A'nın ortaklık için yaptığı işlemler :

Ortaklık için veresiye 100.000 liralık mal satın alıyor. Ortaklık için 40.000 liralık çek karşılığı mal satıyor. Çek bankadaki hesaba geçmiştir.

A'nın kayıtları :

510. ORTAKLIK H.		100.000	
510.00. B ile 1/2 Ortaklık H.	100.000		
325. SATICILARA BORÇLAR			100.000

7) La Comptabilité Commerciale, o.g.e., sh. 299-300.

325.04. Satıcı ... 100.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

106. BANKALAR 40.000
106.01. Akbank Sirkeci Şb. No. Hesap 40.000
510. ORTAKLIK H. 40.000
510.00. B ile 1/2 Ortaklık H. 40.000

B'nin kayıtları :

510. ORTAKLIK H. 100.000
510.02. A ile 1/2 Ortaklık H. 100.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 100.000
332.00. Ortak A 1/2 100.000

332. ORTAKLARA BORÇLAR 40.000
332.00. Ortak A 1/2 Cari H. 40.000
510. ORTAKLIK H. 40.000
510.02. A ile 1/2 Ortaklık H. 40.000

B'nın ortaklık için yaptığı işlemler :

Ortaklık için çekle 4.000 lira genel gider ödüyor. Ortaklık adına vaktiyle bir müşteri üzerine çektiği 40.000 liralık poliçenin yenilenmesini kabul ediyor. Gecikme faizi 400 TL. dır.

A'nın kayıtları :

510. ORTAKLIK H. 4.000
510.00. B ile 1/2 Ortaklık H. 4.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 4.000
332.00. Ortak B 1/2 Cari H. 4.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

332. ORTAKLARA BORÇLAR			400	
332.00. Ortak B 1/2 Cari H.		400		
510. ORTAKLIK H.				400
510.00. B ile 1/2 Ortaklık h.		400		

B'nin kayıtları :

510. ORTAKLIK H.			4.000	
510.00. A ile 1/2 Ortaklık H.		4.000		
106. BANKALAR				4.000
106.02. Garanti Bank Bahçekapı Şb. No. Hesap		4.000		
049. SAİR NAZIM H.			40.000	
049.01. Yenilenen Senetler		40.000		
499. SAİR NAZIM H.				40.000
099.01. Yenilenen senetler Mukabil h.		40.000		
120. ALACAK SENETLERİ			40.400	
120.00. Cüzdandaki Alacak senetleri		40.400		
120. ALACAK SENETLERİ				40.000
120.00. Cüzdandaki A. Senetleri		40.000		
510. ORTAKLIK H.				400
510.00. A. ile 1/2		400		
049. SAİR NAZIM H.			40.000	
049.01. Yenilenen senetler		40.000		
099. SAİR NAZIM H.				40.000
099.01. Yenilenen sen. mukabili h.		40.000		

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A ile B arasındaki işlemler :
A, B'ye 100.000 TL.'lık bir çek gönderiyor B onu Bankasındaki hesaba geçirtiyor. B nakden A'ya 40.000 TL. ödüyor.
A'nın kayıtları :

332. ORTAKLARA BORÇLAR		100.000	
332.01. Ortak B 1/2 Cari H.	100.000		
106. BANKALAR			100.000
106.01. Akbank Sirkeci Şb. No. Hesap	100.000		
100. KASA		40.000	
332. ORTAKLARA BORÇLAR			40.000
332.00.Ortak B 1/2 Cari H.	40.000		

B'nin Kayıtları

106. BANKALAR		100.000	
106.02. Garanti B. Bahçekapı Şb. No. Hesap	100.000		
332. ORTAKLARA BORÇLAR			100.000
332.00. Ortak A 1/2	100.000		
332. ORTAKLARA BORÇLAR		40.000	
332.00. Ortak A. 1/2 Cari H.	40.000		
100. KASA			40.000

Envanter İşlemleri :
Ortaklık kârı yani ortaklık hesabının alacak kalıntısı her ortak

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

tarafından kendi payı üzerinden kâr ve zarar hesabına veya muhtelif kârlar hesabına, diğer ortağın payı üzerinden de ... 1/2 hesabı'na aktarılır. Burada iki hal üzerinde durmak gerekir.

Birinci hal : Ortaklığın mal stoku yoktur.

Ortaklık hesabının durumu şöyle olsun.

Ortaklık Hesabı :

300.000 : 500.000

A'nın kaydı :

510.	ORTAKLIK H.		200.000	
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	200.000		
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			100.000
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			100.000
	332.00. Ortak B 1/2	100.000		

B'nin Kaydı :

510.	ORTAKLIK H.		200.000	
	510.00. A ile 1/2 ortaklık h.	200.000		
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			100.000
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			100.000
	332.02. Ortak A 1/2	100.000		

Burada 1/2 hesaplarının tasfiyesi sözkonusudur. 1/2 hesaplarının durumuna göre A ve B'den biri diğerine borçlu olduğu parayı ödeyecektir.

İkinci hal : Ortaklığın mal stoku vardır. Ortak A daki stok 150.000 lira, ortak B deki stok 250.000 lira ve ortaklık hesabının durumu da şöyle olsun.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklık Hesabı :

400.000 : 300.000

Yapılan anlaşmaya göre ortaklar arasında stokların yarı yarıya bölüşülmesi gerekmektedir.

A'nın kayıtları :

176.	ORTAKLIK STOKU		200.000	
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		200.000	
	332.00. Ortak B 1/2 Cari H.	200.000		
	510. ORTAKLIK H.			400.000
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	400.000		

Stokun bölüşülmesi

510.	ORTAKLIK H.		300.000	
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	300.000		
	690. DÖNEM KÂR ve ZARAR H.			150.000
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			150.000
	332.00. Ortak B 1/2	150.000		

Kârın bölüşmesi

175.	EMTEA HESABI		200.000	
	175.08. ... cinsi mal	200.000		
	176. ORTAKLIK STOKU			200.000

Ortaklık stokundan düşen payın işletmenin kendi stokuna alınması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

B'nin kayıtları :

176.	ORTAKLIK STOKU		200.000	
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		200.000	
	332.02. Ortak A 1/2 Cari h.	200.000		
	510. ORTAKLIK H.			400.000
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	400.000		

Stokun bölüşülmesi

510.	ORTAKLIK H.		300.000	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	300.000		
	690. DÖNEM KÂR ve ZARAR			150.000
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			150.000
	332.02. Ortak A 1/2	150.000		

Kârın bölüşülmesi

175.	EMTEA HESABI		200.000	
	175.04. ... cinsi mal	200.000		
	176. ORTAKLIK STOKU			200.000

Ortaklık stokundan düşen payın işletmenin kendi stokuna alınması

Yukarıdaki kayıtlar stokların paylaşılması ile ortaklığın son bulması haline aittir. Hesapların tasfiyesi yukarıda açıkladığımız gibi olur.

Ortaklık devam ettiği takdirde, ortaklık hesabına stokların yeniden aktarılması gerekir. Bu takdirde kayıt şöyle olur:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A'nın kayıtları :

510. ORTAKLIK H.		400.000	
510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	400.000		
176. ORTAKLIK STOKU			200.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR			200.000
332.00. Ortak B 1/2	200.000		

B'nin Kayıtları :

510. ORTAKLIK H.		400.000	
510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	400.000		
176. ORTAKLIK STOKU			200.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR			200.000
332.02. Ortak A 1/2	200.000		

III — HEMEN BÖLÜŞME METODU

A — Açıklama :

Metoda bu adın verilmesinin nedeni, ortaklık hesabının her ortakta sadece kendi payı üzerinden, hasılât, kâr, giderler, ve zararların kayda alınmasındandır. Şu hale göre ortaklığın kârı ortaklar arasında hemen paylaşılmaktadır. Hesapların tasfiyesi ise bundan önce açıkladığımız metodda olduğu gibidir. Hemen bölüşme metodunda bazan stok hesabı açılmamaktadır. Bu takdirde bu durumla ilgili olarak ya belli tarihte ya da ortaklık sonunda bir envanter kaydı yapmak gerekir[8].

B — Muhasebe kayıtları :

Açılacak hesaplar bakımından önceki metoddan farklı bir durum mevcut değildir.

8) La Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 303.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Örnek :

Tüccar A ve B 5 Aralık 1984 günü açık arttırma ile satın aldıkları malların alış ve satış işlemlerini ortak olarak yapmak üzere anlaşıyorlar. Ortaklık payları yarıyarıyadır.

Ortaklığın yaptığı işlemler şöyledir :

— 5.12.1984 : A, üzerinde kalan bir parti mal için giderler dahil çekle 150.000 lira ödüyor. Keza B de üzerinde kalan bir diğer parti mal için giderler dahil çekle 250.000 lira ödüyor.

— 10.12.1984 : A peşin 50.000 liralık mal satıyor.

— 12.12.1984 : B antrepo giderleri olarak 1500 lira ödüyor.

— 19.12.1984 : B 80.000 liralık mal satıyor. Satış çek karşılığı olup tutarı bankadaki hesabına geçiriliyor.

— 20.12.1984 : A 1000 lira nakden muhtelif giderler ödüyor ve açık arttırmadan satın aldığı mallardan kalan kısmı 150.000 lira karşılığında veresiye C'ye satıyor.

— 22.12.1984 : A, B'ye 50.000 liralık bir çek gönderiyor. B çeki kendi bankasına tevdi ediyor.

— 31.12.1984 : A ve B hesaplarını kapatıyorlar ve ortaklığın kârını paylaşıyorlar. A'da ortaklık stoku kalmamıştır. B'de ise 200.000 liralık stok mevcuttur.

— 1.1.1985 : Ortaklık hesabı yeniden açılıyor.

— 2.1.1985 : 31.12.1984 tarihi itibariyle alacaklı durumdaki ortağın hesabı banka çekiyle ödeniyor.

Bu problem karşılaştırmaya olanak vermesini sağlamak bakımından bundan önceki metodla beraber kayda alınacaktır.

Ortak A'nın muhasebe kayıtları

Sonda bölüşme metodu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

5.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		150.000	
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	150.000		
	106. BANKALAR			150.000
	106.01. Akbank Sirkeci Şb. No. hesap	150.000		
	Satınalınan mal			

5.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		250.000	
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	250.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			250.000
	332.00. Ortak B 1/2 Cari h.	250.000		
	Ortak B'nin satınaldığı mal			

10.12.1984

100.	KASA		50.000	
	510. ORTAKLIK H.			50.000
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	50.000		
	Peşin satılan mal			

12.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		1.500	
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	1.500		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			1.500
	332.00. Ortak B 1/2	1.500		
	B'nin yaptığı giderler			

19.12.1984

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		80.000	
	332.00. Ortak B 1/2 Cari h.	80.000		
	510. ORTAKLIK H.			80.000
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	80.000		
	B'nin sattığı mal			

20.12.1984

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

20.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		1.000	
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	1.000		
	100. KASA			1.000
	Ödenen giderler			

20.12.1984

130.	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		150.000	
	130.07. Müşteri	150.000		
	510. ORTAKLIK H.			150.000
	510.01. B ile 1/2 ortaklık h.	150.000		
	Veresiye satılan mal			

22.12.1984

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		50.000	
	332.00. Ortak B 1/2 Cari h.	50.000		
	106. BANKALAR			50.000
	106.01. Akbank Sirkeci Şb. No. hesap	50.000		
	B'ye verilen çek bedelleri			

31.12.1984

176.	ORTAKLIK STOKU		100.000	
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		100.000	
	332.00. Ortak B 1/2 Cari h.	100.000		
	510. ORTAKLIK H.			200.000
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	200.000		
	Ortaklık stokunun belli edilmesi.			

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

31.12.1984

510. ORTAKLIK H.			77.500	
510.00. B ile 1/2 ortaklık h.		77.500		
690. DÖNEM KÂR VE ZARAR				38.750
332. ORTAKLARA BORÇLAR				38.750
332.00. Ortak B 1/2		38.750		

Kârın bölüşülmesi

/

1985 yılı başındaki kayıtlar :

1.1.1985

510. ORTAKLIK H.			200.000	
510.00. B ile 1/2 ortaklık h.		200.000		
176. ORTAKLIK STOKU H.				100.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR				100.000
332.00. Ortak B 1/2		100.000		

Ortaklık hesabının açılması

2.1.1985

332. ORTAKLARA BORÇLAR			60.250	
332.00. Ortak B 1/2 Cari h.		60.250		
106. BANKALAR				60.250
106.01. Akbank Sirkeci Şb. No. hesap		60.250		

Ortak B'ye kalan borcun ödenmesi

/

B'nin kayıtları :

5.12.1984

510. ORTAKLIK H.			150.000	
510.02. A ile 1/2 ortaklık h.		150.000		
332. ORTAKLARA BORÇLAR				150.000
332.02. Ortak A 1/2		150.000		

A'nın satınaldığı mal

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

5.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		250.000	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	250.000		
	106. BANKALAR			250.000
	106.02. Garanti Ban. Bahçekapı Şb. No. Hesap	250.000		
	Satınalınan mal			

10.12.1984

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		50.000	
	332.02. Ortak A 1/2 Cari h.	50.000		
	510. ORTAKLIK H.			50.000
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	50.000		
	A'nın sattığı mal			

12.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		1.500	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	1.500		
	100. KASA			1.500
	Ödenen giderler			

19.12.1984

106.	BANKALAR		80.000	
	106.02. Garanti B. Bahçekapı Şb. No. hesap	80.000		
	510. ORTAKLIK H.			80.000
	510.00. A ile 1/2 ortaklık h.	80.000		
	Çek karşılığı satılan mal			

20.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		1.000	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	1.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			1.000
	332.02. Ortak A 1/2	1.000		
	A'nın ödediği giderler			

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

20.12.1984

332. ORTAKLARA BORÇLAR		150.000	
332.02. Ortak A 1/2 Cari h.		150.000	
510. ORTAKLIK H.			150.000
510.02. A ile 1/2 ortaklık h.			150.000

A'nın sattığı mal

22.12.1984

106. BANKALAR		50.000	
106.02. Garanti B. Bahçekapı Şb. ..... No. hesap	50.000		
332. ORTAKLAR CARİ H.			50.000
332.02. Ortak A 1/2	50.000		

A'dan alınan banka çeki

31.12.1984

176. ORTAKLIK STOKU		100.000	
332. ORTAKLARA BORÇLAR		100.000	
332.02. Ortak A 1/2 Cari h.	100.000		
510. ORTAKLIK H.			200.000
510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	200.000		

Ortaklık stokunun belli edilmesi.

31.12.1984

510. ORTAKLIK H.		77.500	
510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	77.500		
690. DÖNEM KÂR ve ZARAR H.			38.750
332. ORTAKLARA BORÇLAR			38.750
332.02. Ortak A 1/2	38.750		

Sağlanan kârın paylaşılması

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1985 yılı başındaki kayıtlar :

1.1.1985

510.	ORTAKLIK H.		200.000	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	200.000		
	176. ORTAKLIK STOKU			100.000
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			100.000
	332.02. Ortak A 1/2	100.000		

Ortaklık hesabının açılması

2.1.1985

106.	BANKALAR		60.250	
	106.02. Garanti B. Bahçekapı Şb. ..... No. hesap	60.250		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			60.250
	332.02. Ortak A 1/2	60.250		

Bakiye alacağın A'dan tahsili

/

Hemen bölüşme metodu

Ortak A'nın kayıtları :

5.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		75.000	
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	75.000		
332.	ORTAKLARA BORÇLAR	75.000		
	332.02. Ortak B 1/2 cari h.	75.000		
	106. BANKALAR			150.000
	106.01. Akbank Sirkeci Şb. No. hesap	150.000		

Satınalınan mal

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

5.12.1984

510. ORTAKLIK H.			125.000	
510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	125.000			
332. ORTAKLARA BORÇLAR				125.000
332.02. Ortak B 1/2	125.000			
Ortak B'nin satınaldığı mal				

10.12.1984

100. KASA			50.000	
510. ORTAKLIK H.				25.000
510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	25.000			
332. ORTAKLARA BORÇLAR				25.000
332.01. Ortak B 1/2 cari h.	25.000			
Peşin satılan mal				

12.12.1984

510. ORTAKLIK H.			750	
510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	750			
332. ORTAKLARA BORÇLAR				750
332.00. Ortak B 1/2	750			
B'nin yaptığı giderler				

19.12.1984

332. ORTAKLARA BORÇLAR			40.000	
332.00. Ortak B 1/2 cari h.	40.000			
510. ORTAKLIK H.				40.000
510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	40.000			
B'nin sattığı mal				

20.12.1984

510. ORTAKLIK H.			500	
510.00 B ile 1/2 ortaklık h.	500			
332. ORTAKLARA BORÇLAR			500	
332.00. Ortak B 1/2 cari h.	500			
100. KASA				1.000

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

20.12.1984

130.	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		150.000	
	130.07. Müşteri	150.000		
	510. ORTAKLIK H.			75.000
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	75.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			75.000
	332.00. Ortak B 1/2	75.000		
	Veresiye satılan mal			

22.12.1984

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		50.000	
	332.00. Ortak B 1/2 cari h.	50.000		
	105. BANKALAR			50.000
	105.01. Akbank Sirkeci Şb. No. hesap	50.000		
	B'ye verilen çek bedeli			

31.12.1984

176.	ORTAKLIK STOKU		100.000	
	510. ORTAKLIK H.			100.000
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	100.000		
	Stokun belli edilmesi			

31.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		38.750	
	510.00 B ile 1/2 ortaklık	38.750		
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			38.750
	Sağlanan kâr			

/

1985 yılı başındaki kayıtlar :

1.1.1985

510.	ORTAKLIK H.		100.000	
	510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	100.000		
	176. ORTAKLIK STOKU			100.000
	Ortaklık hesabının açılması			

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2.1.1985

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		60.250	
	332.00. Ortak B 1/2 cari h.	60.250		
	106. BANKALAR			60.250
	106.01. Akbank Sirkeci Şb.... No. hesap	60.250		
	Ortak B'ye kalan borcun ödenmesi			

/

Ortak B'nin kayıtları :

5.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		75.000	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	75.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			75.000
	332.02. Ortak A 1/2 Cari h.	75.000		
	A'nın satınaldığı mal			

5.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		125.000	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	125.000		
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		125.000	
	332.02. Ortak A 1/2 cari h.	125.000		
	106. BANKALAR			250.000
	106.02. Garanti B. Bahçekapı Şb. No. hesap		250.000	
	Çekle satınalınan mal			

10.12.1984

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		25.000	
	332.00. Ortak A 1/2 cari h.	25.000		
	510. ORTAKLIK H.			25.000
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	25.000		
	A'nın sattığı mal			

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

12.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		750	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	750		
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		750	
	332.02. Ortak A 1/2 cari h.	750		
	100. KASA			1.500
	Yapılan gider			

19.12.1984

106.	BANKALAR		80.000	
	106.02. Garanti B. Bahçekapı Şb.			
	..... No. hesap	80.000		
	510. ORTAKLIK H.			40.000
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	40.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			40.000
	332.02. Ortak A 1/2	40.000		
	Çek karşılığı satılan mal			

20.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		500	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	500		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			500
	332.02. Ortak A 1/2 cari h.	500		
	A'nın yaptığı gider			

20.12.1984

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		75.000	
	332.02. Ortak A 1/2 cari h.	75.000		
	510. ORTAKLIK H.			75.000
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	75.000		
	A'nın sattığı mal			

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

22.12.1984

106.	BANKALAR		50.000	
	106.02. Garanti B. Bahçekapı Şb.			
	..... No. hesap	50.000		
	332. ORTAKLAR			50.000
	332.02. Ortak A 1/2			
	cari h.	50.000		
	A'dan alınan çek bedeli			

31.12.1984

176.	ORTAKLIK STOKU		100.000	
	510. ORTAKLIK H.			100.000
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	100.000		
	Stokun belli edilmesi			

31.12.1984

510.	ORTAKLIK H.		38.750	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	38.750		
	690. DÖNEM KÂR ve ZARAR			38.750
	Sağlanan kâr			

1985 yılı başındaki kayıtlar

1.1.1985

510.	ORTAKLIK H.		100.000	
	510.02. A ile 1/2 ortaklık h.	100.000		
	176. ORTAKLIK STOKU			100.000
	Ortaklık hesabının açılması			

2.1.1985

106.	BANKALAR		60.250	
	106.02. Garanti B. Bahçekapı Şb.			
	..... No. hesap	60.250		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			60.250
	332.02. Ortak A 1/2			
	cari h.	60.250		
	Kalan alacağın A'dan tahsil edilmesi			

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarını A ve B'nin defteri kebirindeki hesaplara aktardığımız zaman, her iki metoda göre ortaklık, A 1/2, B 1/2 hesaplarının durumları aşağıda gösterildiği gibi olacaktır.

Ortak B'deki hesaplar :

Sonda Bölüşme Metodu

Ortaklık Hesabı
(1984)

	150.000	50.000	
	250.000	80.000	
	1.500	150.000	
	1.000	200.000	Stok
Ort. Kâr	77.500		
	480.000	480.000	

Hemen Bölüşme Metodu

Ortaklık Hesabı
(1984)

	75.000	25.000	
	125.000	40.000	
	750	75.000	
	500	100.000	Stok
Kâr	38.750		
	240.000	240.000	

Ortaklık Hesabı
(1985)

Yeni kalıntı	200.000		

Ortaklık Hesabı
(1985)

Yeni kalıntı	100.000		

B 1/2 Hesabı
(1984)

	80.000	250.000	
	50.000	1.500	
	100.000	38.750	
Denklik için	60.250		
	290.250	290.250	

B 1/2 Hesabı
(1984)

	75.000	125.000	
	40.000	25.000	
	500	750	
	50.000	75.000	
D. için	60.250		
	225.750	225.750	

B 1/2 Hesabı
(1985)

Banka	60.250	Y. kalıntı	60.250

B 1/2 Hesabı
(1985)

Banka	60.250	Y. kalıntı	60.250

Her iki metodda da ortaklık hesabının durumu yukarıda ortak A'nın büyük defterindeki ortaklık hesabının aynıdır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A 1/2 Hesabı
(1984)

50.000	150.000
150.000	1.000
100.000	50.000
	38.750
	60.250 D. için
300.000	300.000

A 1/2 Hesabı
(1984)

125.000	75.000
25.000	40.000
750	500
75.000	50.000
	60.250 D. için
225.750	225.750

A 1/2 Hesabı
(1985)

Y. kalıntı	60.250	Banka	60.250

A 1/2 Hesabı
(1985)

Y. kalıntı	60.250	Banka	60.250

IV — MIKST METOD

A — Açıklama :

Bu metodun dış memleketlerle olan ortaklıklarda muhtelif paralar üzerinden tutulan muhasebelerde bazı yararlar sağladığı öne sürülür. Çok karışık olması nedeniyle uygulamada az kullanılmaktadır.

Bu metodda değişik kayıtlara yol açan üç işlem grubu ayırımı yapılır.

1. Kaydı yapan ortak tarafından bir kıymet hareketiyle ilgili olan işlemler. Bu işlemlerin diğer ortağın patrimuvanında karşılık bir etkisi olmaz.

Bu işlemler çift yanlı kayıt metoduna göre kayda alınır.

2. Aksine olarak, diğer ortak için bir kıymet hareketine neden olan ve fakat kaydi yapan ortağın patrimuvanını etkilemiyen işlemler.

Bu işlemler tek yanlı kayıt metoduna göre kayda alınır.

3. Ortaklıktan ayrı olarak, ortaklar arasındaki ödeme ve tahsilat kayıtları.

Bu işlemler ortakların patrimuvanında karşılık olarak değişimlere neden olurlar. Çift yanlı kayıt metoduna göre kayda alınırlar. Ancak

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

tek yanlı kayıt metoduna göre bir düzeltme kaydını da gerektirirler[9].

B — Muhasebe kayıtları :

Bundan önceki metodları açıklarken verdiğimiz örneği burada tekrar ele alıyoruz. Yalnız B'nin satınaldığı malların tamamını 25 Aralık 1984 de sattığını ve satış bedelinin 300.000 TL. olduğunu kabul ediyoruz. Ortaklık da yıl sonunda tamamen tasfiye edilmiştir.

Satın alınan malların bedeli (150.000 + 250.000)	400.000
Giderler (1.000 + 1.500)	2.500
Maliyet bedeli	402.500
Satış bedeli	500.000
Maliyet bedeli	—402.500
Satış kârı	97.500

Böylece her ortağa düşen kâr payı 48.750 liradır.

Öteyandan :

A, 150.000 + 1.000 + 50.000 = 201.000 lira harcamış, buna karşılık 50.000 + 150.000 = 200.000 lira tahsil etmiştir. Harcamaların tahsilâtını aşan kısmı 201.000 — 200.000 = 1.000 liradır. B ise, 250.000 + 1.500 = 251.500 lira ödemiş, buna karşılık 300.000 + 50.000 = 350.000 lira tahsil etmiş durumdadır[10].

Tahsilâtının harcamalarını aşan kısmı 350.000 — 251.500 = 98.500 liradır.

Neticede her iki ortağın durumları arasındaki fark, 1.000 + 98.500 = 99.500 liradır. Ortaklık sonundaki hesap tasfiyesi ortaklar arasında durum eşitliği sağlamak amacı ile olacağından, bu hedefe B'nin A'ya 99.500/2 = 49.750 lira ödemesi ile ulaşılacaktır.

---

9) Retoli: o.g.e., sh. 220.

10) Her iki ortağın da veresiye satış bedellerini aynen tahsil ettiklerini kabul ediyoruz.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yukarıdaki açıklamalardan sonra A'nın muhasebesinde B'nin ve B'nin muhasebesinde A'nın hesapları şöyle olacaktır:

A'nın Hesabı (B'nin defterinde)

Borç			Alacak		
10.12...	Sattığı mal	50.000	5.12...	Satınaldığı mal	150.000
20.12...	Sattığı mal	150.000	20.12...	Gider ödemesi	1.000
31.12...	Ödenen	49.750	22.12...	Ödemesi	50.000
			31.12...	Kâr payı	48.750
		249.750			249.750

B'nin Hesabı (A'nın defterinde)

Borç			Alacak		
22.12...	Ödenen	50.000	5.12...	Satınaldığı mal	250.000
25.12...	Sattığı mal	300.000	12.12...	Gider ödemesi	1.500
			31.12...	Kâr payı	48.750
			31.12...	Ödemesi	49.750
		350.000			350.000

Bu açıklamalardan sonra ortaklığı muhasebe yönünden, ortak A ve B'nin şahıslarından tamamen ayrı bir varlık olarak ele alacağız.

Bu durumda kolayca anlaşılacağı gibi, ortaklık karşısında A veya B'yi alacaklı kılan her işlem (Örneğin ortaklık için yapılan ödemeler) karşılık olarak ortaklığı ilgili ortağa karşı borçlu duruma sokacaktır. Aksine ortaklığa karşı A veya B'yi borçlu duruma sokan her işlem (Örneğin ortaklık hesabına yapılan tahsilât) ilgili ortağa karşı ortaklığı alacaklı yapacaktır.

Yukarıda açıkladığımız şekil ile her iki ortağın hesaplarını yan yana birleştirdiğimiz zaman genellikle, ortaklık karşısında iki ortağın topyekûn durumunu ortaya koyan bir hesap elde edilmiş olacaktır. Böylece bu hesap iki ortak karşısında ortaklığın durumunu belli eden bir hesabın tersine çevrilmiş şekli olacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A ve B'nin ortaklık karşısındaki genel durumunu gösteren hesap
(veya tersine çevrilmiş asıl ortaklık hesabı)

	A'nın borcu	B'nin borcu		A'nın alacağı	B'nin alacağı
	Karşılığında ortaklığın alacağı			Karşılığında ortaklığın borcu	
10.12... A'nın sattığı mal	50.000		5.12... A'nın satınaldığı mal	150.000	
20.12... A'nın sattığı mal	150.000		5.12... B'nin satınaldığı mal		250.000
22.12... A'nın ödemesinin B tarafından tahsili		50.000	12.12... B'nin gider ödemesi		1.500
25.12... B'nin sattığı mal		300.000	20.12... A'nın gider ödemesi	1.000	
31.12... B'nin ödemesinin A tarafından tahsili	49.750		22.12... A'nın ödemesinin B tarafından tahsili	50.000	
			31.12... A'nın kâr payı	48.750	
			31.12... B'nin kâr payı		48.750
			31.12... B'nin ödemesinin A tarafından tahsili		49.750
	249.750	350.000		249.750	350.000

Yukarıda gösterdiğimiz hesaptan hareketle ortaklığın A ve B ortakları karşısındak durumunu ortaya koyan aşağıdak hesabı kolaylıkla elde edebiliriz.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklık Hesabı (1/2 Ortaklık H.)

Borç 1	2	3	4	5	6	7	Alacak 8
		Ortaklığın borcu karşılığında: A'nın alacağı	B'nin alacağı			Ortaklığın alacağı karşılığında: A'nın borcu	B'nin borcu
5.12...	A'nın satınaldığı mal	150.000		10.12...	A'nın sattığı mal	50.000	
5.12...	B'nin satınaldığı mal		250.000	20.12...	A'nın sattığı mal	150.000	
12.12...	B'nin gider ödemesi		1.500	22.12...	A'nın ödemesinin B tarafından tahsili		50.000
20.12...	A'nın gider ödemesi	1.000		25.12...	B'nin sattığı mal		300.000
22.12...	A'nın ödemesinin B tarafından tahsili	50.000		31.12...	Hesap kapanması için B'nin yaptığı ödemenin A tarafından tahsili	49.750	
31.12...	A'nın kâr payı	48.750					
31.12...	B'nin kâr payı		48.750				
31.12...	B'nin hesap kapanması için A'ya ödemesi		49.750				
		249.750	350.000			249.750	350.000

Şimdi de yukarıdaki ortaklık hesabının elde edilmesi için uygulamada hangi kayıtların yapılması gerektiğini görelim.

Burada yalnız ortak A'nın yapacağı kayıtlar gösterilecektir. Ortak B'nin kayıtlarının da aynı esaslara göre tesis edileceği doğaldır.

Ortak A'nın yapacağı kayıtlar:

5 Aralık 19...: A'nın 150.000 liralık mal satınalması.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1 ——— 5.12.1984 ———

510. ORTAKLIK H.		150.000	
510.00. A ile 1/2 ortaklık h	150.000		
106. BANKALAR			150.000
106.01. Akbank Sirkeci Şb. ... No. Hesap	150.000		

——— / ———

Yukarıdaki yevmiye maddesi ortaklık hesabının 3 sayılı sütunundaki ilk kayda tekabül etmektedir.

5 Aralık 19...: B'nin çekle 250.000 liralık mal satınalması.

Burada yapılacak kayıt bir yandan B'nin hesabını alacaklandırmak, öteyandan da ortaklık hesabını borçlandırmaktır. Ortaklık hesabının hazırlanması için yukarıda kabul ettiğimiz şekle göre 4 sayılı «B'nin alacağı» sütununa yapacağımız kayıt otomatik olarak ortaklık hesabının da borcu olacaktır.

Bu durumda işlemi tek yanlı kayıt metoduna göre kayda almak söz konusudur. (Bu işlem üstelik kişisel olarak A'yı ilgilendirmemektedir. Sadece ortak olarak ilgilendirmektedir).

2 ——— 5.12.1984 ———

B'nin alacağı		250.000	

——— / ———

Yevmiyede 250.000 lira borç ve alacak için ayrılmış normal iki sütunun iç kısmındaki üçüncü bir sütuna kaydedilmiştir. Ortaklık hesabında 4 sayılı B'nin alacağı sütununa yapacağımız aktarma kaydı dolaylı olarak aynı tutar üzerinden ortaklığı borçlandıracak ve problem böylece çözüm bulmuş olacaktır.

10 Aralık 1984 : A'nın 50.000 TL. mal satışı

3 ——— 10.12.1984 ———

100. KASA		50.000	
510. ORTAKLIK			50.000
510.01. B ile 1/2 ortaklık h.	50.000		

——— / ———

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu maddenin ortaklık hesabındaki yeri 7 sayılı sütundaki ilk kayıttır.

12. Aralık 1984 : B'nin 1.500 lira antrepo giderleri ödemesi.

2 sayılı kayıttaki gibi hareket edilecektir.

4——— 12.12.1984 ———

B'nin alacağı 1.500

——— / ———

1.500 lira, ortaklık hesabının 4 sayılı sütunundaki ikinci kayıttır.

20 Aralık 1984 : A'nın 1.000 TL. gider ödemesi :

——— 20.12.1984 ———

510. ORTAKLIK H.		1.000	
510.01 B ile 1/2 ortaklık h.	1.000		
100. KASA			1.000

——— / ———

1.000 TL. ortaklık hesabında 3 sayılı sütundaki ikinci rakamdır.

20 Aralık 1984 : A'nın 150.000 TL. mal satışı

——— 20.12.1984 ———

130. MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		150.000	
130.06. Müşteri	150.000		
510. ORTAKLIK H.			150.000
510.00. B ile 1/2 ortaklık h.	150.000		

——— / ———

Bu madde ortaklık hesabında 7 sayılı sütundaki ikinci kayda tekabül etmektedir.

22 Aralık 1984 : A'nın B'ye 50.000 TL. göndermesi.

Burada ortaklar arasında bir ilişki söz konusudur. Bu ilişki normal olarak aşağıdaki yevmiye maddesine yol açacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

22.12.1984

332. ORTAKLARA BORÇLAR		50.000	
332.00. Ortak B 1/2 cari h.	50.000		
106. BANKALAR			50.000
106.01. Akbank Sirkeci Şb. No. hesap	50.000		

/

Maddeden de anlaşılacağı gibi işlem ortaklık hesabını ilgilendirmektedir. Halbuki ortaklık hesabı işlem için gereksiz yere 50.000 TL. borçlandırılmıştır. Bu kaydı düzeltmek amacıyle aynı tutar üzerinden hesabı alacaklandırmak gerekecektir.

Şu halde 50.000 TL. ödeme işlemi A'nın muhasebesinde iki kayda yol açacaktır.

22.12.1984

332. ORTAKLARA BORÇLAR		50.000	
332.00. Ortak B 1/1 cari h.	50.000		
106. BANKALAR			50.000
106.01. Akbank Sirkeci Şb. ... No. hesap	50.000		
B ile 1/2 ortaklık hesabının alacağı			

22.12.1984

B ile 1/2 ortaklık hesabının alacağı		50.000

/

İlk kayıt ortaklık hesabında 3 sayılı sütunda, ikincisi 8 sayılı sütunda yer alan 50.000 lira kalemlerdir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Böylece ortaklık hesabının borcu ve alacağı aynı rakam üzerinden borçlu ve alacaklı edildiğinden, kalıntısı değişmemektedir.

25 Aralık 1984 B'nin 300.000 liralık mal satması :

9 ——— 25.12.1984 ———

B'nin borcu		300.000

Bu kaydın ortaklık hesabındaki yeri 8 sayılı sütundaki 300.000 liradır.

Yukarıdaki kayıtlardan sonra A'nın tutacağı ortaklık hesabı şu şekilde olacaktır :

Borç — Alacak

	Ortaklığın borcu			Ortaklığın alacağı	
	Alacağım	B'nin alacağı		Borcum	B'nin borcu
5.12... Alışım	150.000		10.12... Satışım	50.000	
5.12... B'nin alışı		250.000	20.12... Satışım	150.000	
12.12... B'nin gider ödemesi		1.500	22.12... B'ye ödemem		50.000
20.12... Gider ödemem	1.000		25.12... Mal satışı		300.000
22.12... B'ye ödemem	50.000				

Bu hesap, 200.000 + 350.000 — (201.000 + 251.000) = 97.500 lira alacak kalıntısı vermekte olup, ortaklık kârını göstermektedir. Bu kârın yarısı A'ya yarısı da B'ye aittir.

A'nın yapacağı kayıtlar :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

31.12.1984

B'nin alacağı	48.750	

31.12.1984

510. ORTAKLIK H.		48.750
510.00 B. ile 1/2 ortaklık h.	48.750	
690. DÖNEM KÂR ve ZARAR		48.750

/

Tasfiye kayıtları :

Kârın dağıtımından sonra B'nin hesabı şöyle olacaktır :

Alacağı : 250.000 + 1.500 + 48.750 = 300.250 TL.

Borcu : 300.000 + 50.000 = 350.000 TL.

Borç kalıntısı : 49.750

A'nın hesabı da şöyle olacaktır :

Alacağı : 50.000 + 1.000 + 50.000 + 48.750 = 249.750 TL.

Borcu : 50.000 + 150.000 = 200.000 TL.

Alacak kalıntısı : 49.750 TL.

Şu halde hesapların kapanması için B'nin A'ya 49.750 lira ödemesi gerekmektedir.

A tasfiye için aşağıdaki kayıtları yapacaktır :

31.12.1984

100. KASA	49.750	
332. ORTAKLARA BORÇLAR		49.750
332.00. Ortak B 1/2	49.750	

31.12.1984

B ile 1/2 ortaklık hesabının alacağı	49.750

/

Yukarıdaki kayıtların ortaklık hesabına aktarılmasından sonra hesabın bütün sütunları karşılıklı olarak denkleşmiş ve kapanmış olacaktır. Böylece evvelce açıklamamızı kolaylaştırmak üzere düzenlediğimiz ortaklık hesabına ulaşılmış olacaktır.

Adi ortaklıklarda ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar ticarî kazançtır[11] ve ertesi yıl Mart ayında verilecek beyanname ile bildirilmesi gerekir.

11) Gelir V.K. Mc. 37.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ONBİRİNCİ BÖLÜM

HOLDİNG ORTAKLIKLAR

I — AÇIKLAMALAR

A — Tanımı :

Holdingler, hisse senetlerine sahip bulunduğu bir veya daha fazla ortaklığı kontrolu altında bulunduran veya onların yönetimini fiilen etkileyebilen ortaklık türü olarak tanımlanabilir.

Holdingler dağınık ve ortakları ayrı olan ve uğraşı konuları değişik bulunan ortaklıkların yönetim ve denetimini ele geçirmek amacıyle onların hisse senetlerini satınalan ya da elinde bulunduran ortaklıklardır.

Holdingler, hisse senetlerine sahip bulunduğu bir veya daha fazla ortaklığı kontrolu altında bulunduran veya onların yönetimini fiilen etkileyebilen ortaklık türü olarak tanımlanabilir.

Holdingler dağınık ve ortakları ayrı olan ve uğraşı konuları değişik bulunan ortaklıkların yönetim ve denetimini ele geçirmek amacıyle onların hisse senetlerini satınalan ya da elinde bulunduran ortaklıklardır.

Holding bir ortaklık türü değil, ortaklıklar arasındaki bir tür ilişkiyi belirten bir kavramdır[1].

---

1) Rüştü Ermez : Türkiyede Şirketlerin Holdingleşmesi ve Holdingleşmenin Vergilemeye Etkisi, Tekstil, İstanbul 1979, s. 1.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bir ticaret ortaklığı olarak, holdinglerin de temel amaçlarından biri, kendi sermayesine daha iyi yatırım alanı bulmak ve ortaklarına fazla kâr sağlamaktır.

Holding ortaklıklar büyük teşebbüsler meydana getirmek suretiyle sermaye piyasasının gelişmesine hizmet etmektedirler.

Ticaret ortaklıkları çalışma konuları itibariyle ticarî, sınaî, malî ve hizmet ortaklıkları olarak ayrıldığında holdingler malî nitelik taşıyanlar arasında ayrı bir tip olarak yer almaktadır.

B — Nevileri :

Başlıca holding nevileri aşağıda kısaca açıklanmıştır :

1 — **Saf holdingler :** Sadece başka ortaklıkların hisse senetlerini elinde bulunduran ortaklıklardır. Bunların kendi uğraşıları yoktur.

2 — **Karma holdingler :** Hem kendi uğraşıları bulunan ve hem de başka ortaklıkların hisse senetlerine sahip olan ortaklıklardır.

3 — **Tek holdingler :** Ana ortaklığı tek olan ve diğer ortaklıkları (yavru ortaklık), başka ortaklıkların hisse senetlerine sahip bulunmayan ortaklıklardır.

4 — **Selkım holdingler :** Yavru ortakları başka ortaklıkların hisse senetlerine sahip bulunan ortaklıklardır[2].

C — Türkiye'de gelişimi :

Batıda 19. yüzyılda başlayan holdingleşme hareketi ülkemizde ancak son yıllarda ortaya çıkmıştır.

1960 yılında vergi kanunlarında yapılan değişiklikler sırasında düzenlenen 193 sayılı Gelir Vergisi kanununda, tüzel kişilere ödenen kâr paylarının vergi kesintisi dışında bırakılmış olması[3] memleketimizde holdingleşmenin başlamasına ve hızla gelişmesine yol açan en önemli etken olmuştur.

Sermaye ortaklıklarının holdinge dağıttıkları kâr paylarının gelir vergisi kesintisinin bir ya da birkaç yıl daha sonra olması ve

---

2) Rıştü Erkmez: Adı geçen tebliğ, sh. 5.

3) 193 sayılı Gelir V. K. Md. 98/A-f.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

193 sayılı kanunun genel prensipleri içerisinde, holding ortaklığa ellerindeki hisse senetlerini sermaye olarak koyan kimselerin değerleme farkından sağladıkları kazançların vergi dışında kalması[4] da ayrı birer etken olarak söylenebilir. Holdingleşmenin başlıca nedenleri halka açılmak ve kolay para bulmak, kurumlaşmak, kurulmuş kurumların dağılmasını önlemek, fonların etkin bir biçimde kullanılmasını sağlamak, finansal gereksinmeleri karşılamak olarak belirlenebilir.

Memleketimizde holding ortaklıklar, başlangıçta iş adamlarının ellerinde bulundurdukları çeşitli anonim ortaklıklara ait hisse senetlerini holding ortaklığa sermaye koymalarıyle kurulmuş, daha sonra bu holdinglerin sahip oldukları hisse senetlerini yeni holdinglere sermaye olarak koymalarıyle gelişmiştir.

II — KURULUŞ MUHASEBESİ :

A — Açıklama :

Holdingler anonim ortaklıklardır. Bu bakımdan kuruluşları anonim ortaklık için Ticaret Kanununda yer alan hükümler uyarınca olur.

B — Muhasebe kayıtları :

Kuruluş muhasebe kayıtları sermayenin taahhüt edilmesi ve taahhüdün yerine getirilmesi olmak üzere gene iki evreli bir muhasebe çalışmasından oluşur.

Ancak sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi çoğu zaman büyük bölümü itibariyle nakit yerine ortakların sahip oldukları hisse senetlerini ortaklığa sermaye olarak koymaları ile gerçekleştirilir.

Başka bir deyişle, holding ortaklıkların sermayesi paradan çok hisse senetlerini kapsayan ayni sermayeden oluşur.

Ortakların getirdikleri hisse senetlerinin bedelleri Ticaret Mahkemesince takdir ettirilir.

Takdir edilen bedel karşılığında ortaklara Holding'in sermayesini temsil eden hisse senetlerinden verilir.

---

4) Gelir V. K. Md. 91/2.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Örnek : 8.2.1985 günü... Holding Ortaklığı kurulmuştur. Ortakların sayısı 1500 dür. Sermaye 150.000.000 TL. olup 10.000 TL. nominal değerde 15.000 adet hisse senedine bölünmüştür.

Aynî sermaye koyan hissedarlar :
Muhtelif ortaklıklara ait 10.000 adet hisse senedi, takdir edilen bedeli 120.000.000 TL.
Para koyan hissedarlar 30.000.000 TL.
Toplam 150.000.000 TL.

Para koymayı taahhüt eden hissedarlar taahhütlerinin 1/4 bedelini Holdingin kuruluşu sırasında bankaya yatırmışlardır.

Holdingin kuruluşunda ödenen giderler 40.000 lira tutarındadır.

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SNETLERİ ve TAHVİLLER 150.000.000
112.00. Çıkarılan hisse senetleri 150.000.000
480. SERMAYE 150.000.000
480.00 Taahhüt edilen sermaye 150.000.000
15.000 adet hisse senedi 10.000 TL. nominal değerde çıkarılması

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE H. 120.000.000
481.01. Ayın koyan hissedarlar 120.000.000
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER 120.000.000
112.00. Çıkarılan hisse senetleri 120.000.000
Aynî sermaye koyan hissedarlarca sermayenin taahhüt edilmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER 30.000.000
112.10. Piyasaya çıkarılan hisse senetleri 30.000.000
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER 30.000.000
112.00. Çıkarılan hisse senetleri 30.000.000

Nakit karşılığı hisse senetlerinin hissedar olmak isteyenlerce taahhüt edilmek üzere piyasaya sürülmesi

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE H. 30.000.000
481.00. Para koyan hissedarlar 30.000.000
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER 30.000.000
112.10. Piyasaya çıkarılan hisse senetleri 30.000.000

Nakit karşılığı hisse senetlerinin taahhüt edilmesi.

219. İŞTİRAKLERİMİZDEN ALACAKLAR 120.000.000
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE H. 120.000.000
481.01. Ayın koyan hissedarlar 120.000.000

Ayni sermaye koyan hissedarların taahhütlerini yerine getirmeleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

106. BANKALAR 7.500.000
106.00. Akbank Sirkeci Şb. ... No. hesap 7.500.000
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 7.500.000
481.00. Para koyan hissedarlar 7.500.000
Para koymayı taahhüt eden hissedarların taahhütlerinin 1/4'ünü yerine getirmeleri

265. KURULUŞ GİDERLERİ
265.00. İlk kuruluş giderleri 40.000
106. BANKALAR 40.000
106.00. Akbank Sirkeci Şb. ... No. hesap 40.000
Bankadaki hesaptan ödenen kuruluş giderleri

Yukarıda aynî sermaye koyan hissedarların taahhütlerini yerine getirmelerini belli eden yevmiye maddesinde hissedarların getirdikleri muhtelif ortaklıklara ait hisse senetleri Finansal hesaplara dahil 110 sayılı HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER hesabına borç yazılacak yerde, Duran Varlıklara dahil 219 sayılı İŞTİRAKLERİNİZDEN ALACAKLAR hesabına borç kaydedilmiştir. Bunun nedeni, söz konusu hisse senetlerinin Holding'in uzun süreli yatırımlarını oluşturması ve böylece paraya çevrilebilen varlıklar yerine duran varlıklara dahil edilmesi zorunluluğudur.

III — SONUÇLARIN DAĞITIMI

A — Açıklama :

Holdinglerde kâr dağıtımı daha önce açıkladığımız anonim ortaklıklardakilerin aynıdır. Ancak holding'ler, ikinci tertip yedek akçe

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yani dağıtılmış kârlarla ilgili % 10 yedek akçe ayırmak zorunda değildir.

Bununla beraber % 10 yasal yedek akçe ayırmamak yalnız saf holdingler yani başka ortaklıkların hisse senetlerini elinde bulunduran holdingler için söz konusudur[5]. Başka uğraşı konusu da olan karma holdingler ise % 10 yedek akçe ayırmak zorundadırlar.

B — Muhasebe kayıtları :

Evvelce anonim ortaklarda sonuçların dağıtılması için açılmasını söylediğimiz hesaplar holding ortaklıklarda da söz konusudur. Ancak saf holdinglerde yani uğraşı konusu sadece diğer ortaklıklara katılmaktan ibaret holding ortaklıklarda II. tertip yasal yedek akçe ayrılması söz konusu olmadığından bu yedek akçeyi belirleyen bir hesap açılması gereksizdir.

Örnek : ... Holding ortaklığı (saf holding) 1984 yılında 30.850.000 TL. kâr sağlamıştır. Ortaklığın sermayesi 120.000.000 TL. dir.

Bu sermayenin 100.000.000 TL. sı hissedarların sermaye olarak koydukları muhtelif ortaklıklara ait hisse senetlerinden oluşmaktadır.

Sermayenin bu kısmı yani ayni sermaye tamamen ödenmiş olmakla beraber 20.000.000 TL. nakli sermayenin yarısı ödenmiş bulunmaktadır. Böylece Holdingin ödenmiş sermayesi 110.000.000 TL.'dır.

Holding ortaklığın 120.000.000 TL. sermayesi 5.000 TL. nominal değerde 24.000 adet hisse senedi ile temsil edilmektedir.

Kâr aşağıdaki şekilde dağıtılacaktır.

Ticari kâr üzerinden I. tertip yasal yedek akçe,

%5 oranında hissedarlara ödenmiş sermaye üzerinden I. temettü,

Ödenmesi gereken kurumlar vergisi de çıktıktan sonra kalan kârdan :

% 10 oranında sözleşmeye yedek akçesi
400.000 TL. yöneticilere pay
% 2 oranında kuruculara pay

---

5) T. Tic. K. Md. 466 fıkra 6

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hissedarlara hisse başına 750 TL. II. temettü dağıtılacak ve kalan kâr gelecek döneme devredilecektir. Holdingin sağladığı kârın 25.000.000 TL. sı, Kurumlar V.K.'nda vergiden istisna edilen kazançlar içinde yer alan iştirak kazançları istisnasından, 40.000 TL.'sı Devlet tahvilleri faizinden oluşmaktadır. Bu faize düşen gider payı 2.400 TL.'dır.

Kurumlar vergisinin hesaplanması :

Holdingin sağladığı kâr		30.860.000 TL.
İndirimler		
İştirak kazançları	25.000.000 TL.	
Devlet tahvilleri faizi	40.000 TL.	—25.040.000 TL.
Kalan		5.820.000 TL.
İlâve		
Devlet tahvilleri faizi gider payı		2.400 TL.
Kurumlar vergisi matrahı		5.822.400 TL.

Kurumlar vergisi 5.822.400 x % 40 = 2.328.960

Dağıtım Tablosu

Holdingin sağladığı kâr		30.860.000 TL.
Kurumlar vergisi	2.328.960 TL.	
I tertip yasal yedek akçe	1.543.000 TL.	
I. temettü (110.000.000 x % 5)	5.500.000 TL.	
		—9 9.371.960 TL.
Kalan kâr		21.488.040 TL.

Bu kârdan :		
% 10 sözleşme yedek akçesi	2.148.800 TL.	
Yöneticilerin payı	400.000 TL.	
% 2 kuruculara pay	429.760 TL.	
II. temettü	18.000.000 TL.	
(24.000. hisse x 750)		
Gelecek döneme devir kâr	509.480 TL.	—21.488.040 TL.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yevmiye maddeleri

692. KURUMLAR VERGİSİ 2.328.960
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 2.328.960
350.25. Kurumlar vergisi 2.328.960
K. Vergisinin tahakkuk ettirilmesi

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR HESABI 2.328.960
692. KURUMLAR VERGİSİ 2.328.960
K. Vergisinin kâr ve zarar hesabına devri

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR HESABI 28.531.040
496. SAFİ DÖNEM KÂRI 28.531.040
Safi kârın kendi hesabına alınması

496. SAFİ DÖNEM KÂRI 28.531.040
485. YASAL YEDEK AKÇELER 1.543.000
485.10. Yasal yedek akçe % 5 1.543.000
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER 2.148.800
486.00. Sözleşme yedek akçesi 2.148.800
338. ÖDENECEK TEMETTÜLER 24.329.760
338.500. Hisse senetleri temettüü 23.500.000
338.501. Yönetim kurulu başkan ve üyeleri 400.000
338.502. Kurucu payları 429.760
495. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI 509.480
(Devreden kârlar)
Safi kârın dağıtımı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Devlet tahvilleri faizleri (vergiden müstesna kazançlar) gelir vergisi kesintisi

Faiz tutarı	40.000 TL.
	2.400 TL.
Gelir Vergisi matrahı	37.600 TL.
Gelir vergisi kesintisi : 37.600 x % 25	9.400 TL.

/

338. ÖDENECEK TEMETTÜLER		9.400	
338.500. Hisse senetleri temettüü	9.400		
350. VERGİ RESİM HARÇ VE KESİNTİLER			9.400
350.27. Kâr payları gelir vergisi	9.400		

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ONİKİNCİ BÖLÜM

TASFİYE VE PAYLAŞMA

I — AÇIKLAMALAR

A — Kavramlar ve prensipler :

Tasfiye herhangi bir nedenle faaliyetine son veren, yönetim ya da sahip değiştiren bir teşebbüsün bütün hesaplarının kesin ve nihai olarak kapatılmasıdır[1].

Bir teşebbüsü tasfiye etmek, aktifi paraya çevirmek, borçları ödemek demektir. Kişisel teşebbüslerde tasfiye bittiğinde tacir elde kalan aktif elemanları teşebbüsünden alır. Topyekun tasfiye bahis konusu olduğu zaman çok defa elde kalan aktif elemanlar hazır varlıklardan (Kasada, bankalarda, posta idaresindeki paralar, v.b.) oluşur.

Bir ortaklık tasfiye edildiği zaman ise, tasfiye ortaklığın son bulmasını ve sonra da kalan değerlerin ortaklar arasında paylaşılması sonucunu verir[2].

Ortaklığın son bulma nedeni ne olursa olsun (Ortakların iradesi ile son bulma, sürenin bitmesi, sermayenin belli bir haddin altına düşmesi, v.b.) şu durumlardan birisi söz konusu olabilir.

1. Tam tasfiye : Burada tasfiye süresince ortaklığın varlığı devam eder, daha sonra hazır varlıklar ortaklar arasında paylaşılır.

2. Kısmî tasfiye : Bu tasfiyede daha sonra elde kalan elemanlar paylaşılır.

---

1) M. Boudet : o.g.e., sh. 9.

2) La Comptabilité Commerciale, o.g.e., sh. 310.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3. Tasfiyesiz paylaşma: Bu son halde önceden bir tasfiyeye gitmeksizin ortaklık varlıklarının paylaşılması söz konusudur[3].

Tasfiyede muhasebe çalışmaları sırasında bazı kurallara uymak zorunluluğu vardır. Bunları şöyle özetleyebiliriz:

1. Belli bir tasfiye tarihi saptanır ve günlük işlemlere ilişkin kayıtlar bu tarihte kesilir.

2. Saptanan tarih esas alınarak bilânço düzenlenir. Bu bilânço tasfiye işlemlerine temel olur.

3. Dönemin başından tasfiye tarihine kadar geçen sürenin sonucu kâr ve zarar hesabında belli edilir. Tasfiye sonuçları ise tasfiye kâr ve zarar hesabında izlenir.

4. Gerçek aktif elemanlar (Stoklar, sabit varlıklar, alacaklar, v.b.) paraya çevrilir ya da ticarethaneyi devralana devredilir. Satış bedeli muhasebe değerlerinin altında veya üstünde olabileceğinden, ortaya değer fazlaları veya değer noksanları çıkar. Bunlar, doğrudan doğruya «Tasfiye kâr ve zarar» hesabına geçirilir[4].

Evvelce amortisman ayrılmış varlıklarda, önce bunların net muhasebe değerleri bulunur. Bunun için de ayrılmış bulunan amortismanlar ilgili duran varlık hesaplarına aktarılır. Karşılık ayrılmış bulunan aktif elemanlar için de aynı şekilde hareket edilir. Bununla beraber, amortismanlar ve karşılıklar satış veya devir ile ilgili maddelerde de gösterilebilir.

5. Teşebbüsün borçları aktifin paraya çevrilmesinden elde edilen hazır varlıklarla ödenir veya ticarethaneyi devralana devredilir. Ödeme nedeni ile ortaya çıkabilecek kâr veya zararlar tasfiye kâr ve zarar hesabına aktarılır.

6. Tasfiye işlemlerinin neden olduğu giderler, tasfiye kâr ve zarar hesabına yazılır. Ayrı özel hesaplar açılması gereksizdir.

7. Tasfiye kâr ve zarar hesabının kalıntısı tasfiyeden doğan kâr veya zararı gösterir.

---

3) Le Comptabilité Commerciale, a.g.e., sh. 316.

4) Bazı kitaplarda tasfiye kâr ve zarar hesabı yerine tasfiye sonuçları hesabı kullanılmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

8. Hesapların ve defterlerin kapanışı sırasında fakat paylaşmadan önce yeni bir bilânço düzenlenir. Bu bilânçoda prensip itibariyle aşağıdaki hesaplar bulunur.

Aktifte :

— Gerçek Aktif : Bankalar, posta çekleri, kasa.
— Fiktif Aktif : Kuruluş giderleri (şayet mevcutsa), kâr ve zarar, tasfiye kâr ve zarar (son iki hesap borç kalıntısı vermişse).

Pasifte :

— Fiktif pasif : Sermaye, yedek akçeler, kâr ve zarar, tasfiye kâr ve zarar (son iki hesap alacak kalıntısı vermişse).

9. Yukarıdaki işlemlerden sonra, sermaye, tasfiye fazlası veya tasfiye noksanı ile ilgili hesaplar ortakların cari hesaplarına aktarılır.

10. Banka ve posta çekleri hesapları kesilir, kalıntıları çekilir.

11. Daha sonra bölüştürme kayıtları yapılır. Kısmî tasfiyede elde kalan elemanların bölüşülmesi sırasında bu elemanlarla ilgili hesaplar da kapatılır[5].

Yukarıda 9°—11° bendlerde açıklanan konular paylaşma kayıtlarını oluşturur. Öte yandan tasfiye ortaklık tarafından yapılabileceği gibi bazan da iflas masası tarafından yapılır.

Kuruluş giderleri muhasebe teorisinde ya bir defada veya en çok beş yılda yok edilmesi gereken giderler olarak tanımlanır. Vergi hukukumuzda da kuruluş giderlerinin aynı görüşe yer verilerek ya bir defada gider yazılarak veyahut aktifleştirilmek suretiyle beş yılda yok edilmesi prensibi kabul edilmiştir[6].

Aktifleştirilmesi halinde tasfiyeye giren bir ortaklıkta artakalan yok edilmemiş kısmın ya tasfiyeden önceki son döneme veya bu dönemle birlikte tasfiye dönemine mal edilmesi düşünülebilir. Tasfiyede ortaklığın tüzel kişiliği devam ettiğine ve beş yıllık süre esas oldu-

5) Léo Chardonnet : Technique Comptable Générale, Delmas Paris 1950, sh. 364-366.

6) Kurumlar V.K. Md. 16/2, V.U.K. Md. 282, 326.

ğuna göre birkaç yıl devam eden tasfiyelerde ancak yok edilmeyen kalıntının son döneme dahil edilmesi doğru olur. Aynı yılda başlayıp aynı yılda biten tasfiyelerde ise tasfiye tarihine kadar dönem başından itibaren geçen süreye ait olan ayrı bir taksit teşkil etmek üzere kalan kuruluş giderlerinin tasfiye dönemine maledilmesi gerekir. Zira tasfiye normal dönem dışında ayrı bir dönemdir.

Tasfiye gerçek ve tüzel kişilerde olabilir. Bizim burada üzerinde duracağımız ortaklıkların tasfiyesidir.

Gerçek kişi teşebbüslerde tasfiye sonunda ortaya çıkan kâr gelir vergisi kanununun ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca vergilendirilir.

Vergi hukukumuzda gerçek kişiler ve kişi ortaklıkları dışında yalnız kurumlar vergisine tabi tüzel kişi ortaklıklar için tasfiye ile ilgili özel hükümler yer almıştır[7].

Tasfiyede kurum kazancının yerini tasfiye karı almaktadır.

Tasfiye karının saptanması, tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değerinin karşılaştırılması suretiyle olacaktır.

Servet değeri muhasebe tekniğindeki sermaye ile eş anlam taşımakla beraber vergilendirilmek istenmeyen bazı yedek akçe ve karşılıklar servet dışında bırakılmıştır.

Keza aynı düşünce ile vergiden istisna edilmiş kazanç ve iratlar da tasfiye dönemi başındaki servet değerine ilave edilecektir[8].

Tasfiye kârı tasfiyenin son bulduğu dönem sonunda kesin olarak belli edilir. Evvelce verilmiş tasfiye beyannameleri kesin sonuca göre düzeltilir[9].

---

7) Kurumlar V.K. Md. 30-35.

8) Kurumlar V.K., Md. 33/1, 2.,

9) Kurumlar V.K. Md. 30 fikra 4.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

B — Tasfiye fazlası ve tasfiye noksanı :

Bu deyimler tasfiye değer fazlası ile tasfiye değer noksanı dışındadır. Tasfiye değer fazlası ile tasfiye değer noksanı kârlı veya zararlı tasfiye sonuçlarına karşılıktır.

Bu sonuçlar tasfiye kâr ve zarar hesabının borç veya alacak yanında kısmen birbirini götürmüş olarak görünür.

Tasfiye fazlası, bölüşülecek aktif değerlerin tutarı ile sermaye arasındaki farktır. Burada söz konusu olan nominal sermayedir.

Başka bir deyimle tasfiye fazlası, yedek akçeler ve alacak kalıntısı veren sonuç hesapları ile borç kalıntısı veren sonuç hesapları arasındaki olumlu farktır.

Tasfiye noksanı ise yedek akçeler ve alacak kalıntısı veren sonuç hesapları ile borç kalıntısı veren sonuç hesapları arasındaki olumsuz farktır.

Tasfiye fazlası olduğu zaman her ortak sermaye payından başka fazlalardaki payını da alır. Tasfiye noksanında ise ortak sermaye payını, noksandaki payı düşülmüş olarak alır[10].

C — Muhasebe :

Sermaye hesabı payları üzerinden ortakların hesaplarına aktarılır. Tasfiye fazlası bundan pay alanların payları oranında hesaplarına geçirilir. Aksiyonlu ortaklıklarda tasfiye fazlasında ortaklardan başka kimseler de pay sahibi olabilir.

Tasfiye noksanı söz konusu olduğu zaman, bu noksan ortakların hesabına aktarılır. Ancak, sınırsız sorumlu olmayanlara düşen pay bunların sermaye paylarını aşamaz. Şayet paylaşılacak hazır varlıklar mevcut ise, banka ve kasa hesapları alacaklandırılarak ortakların cari hesapları borçlandırılır[11].

---

10) La Comptabilité Commerciale, sh. 317.

11) La Comptabilité Commerciale, sh. 317.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kayıt örnekleri

Sermayenin aktarılması :

——— / ———

Sermaye Hs. ... .
Ortaklar cari hesapları .....

——— / ———

Tasfiye fazlasının aktarılması :

——— / ———

Yedek akçeler .....
Kâr ve zarar (Dönem sonuçları) .....
Tasfiye kâr zarar Hs. .....
Pay alanların hesapları .....
(ve gereken hallerde borç
kalıntısı veren sonuç hesapları)

——— / ———

Tasfiye noksanının aktarılması :

——— / ———

Yedek akçeler .....
(ve gereğinde alacak kalıntısı
veren sonuç hesapları)
Kâr ve zarar Hs. (veya dönem
sonuçları) .....
Tasfiye kâr zarar Hs. .....

——— / ———

Hazır varlıkların paylaşılması :

——— / ———

Paylaşmaya katılanların hesapları .....
Hazır varlık hesapları .....

——— / ———

Ortakların teşebbüste cari hesapları mevcut olduğu zaman bu hesaplarda yeralan kayıtları da ayrıca nazara almak gerekir.

Kişisel ortaklıklarda vergi hesapları açılması sözkonusu olmadığı halde sermaye ortaklıklarında bu hesapların kullanılması gereklidir.

Tasfiye ve paylaşma prensipleri kişisel teşebbüslerle ortaklık halindeki teşebbüslerde aynıdır. Ancak ortaklık halindeki teşebbüslerde paylaşma ile ilgili kayıtlar kişisel teşebbüslere nazaran daha fazladır. Gerçekten kişisel teşebbüslerde sonuçların sermaye hesapla-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

rına aktarılması ve hazır varlıkların çekilmesi söz konusu olduğu halde, ortaklıklarda sermayenin aktarılması, fazla veya noksanın aktarılması, kalan aktifin paylaşılması kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Sonraki bölümlerde her ortaklık cinsinde söz konusu olabilecek kayıtlar hakkında açıklama mevcuttur. Ancak aktifin paraya çevrilmesi ve gerçek pasifin ödenmesi kayıtları kişisel teşebbüslerle ortaklılarda aynı olup, bu konuya girilmeyecektir. Bu kayıtlar genel muhasebe çerçevesi içinde kalır. Sonraki bölümlerde paylaşma ile ilgili kayıtlara yer verilmiştir.

II — KOLLEKTİF ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar :

Burada ortakların cari hesaplarının kullanılması sözkonusudur. Sermaye, yedek akçeler, kâr ve zarar veya sonuç hesapları ile tasfiye kâr ve zarar hesabı ortakların cari hesapları ile karşılaştırılacaktır. Sonraki paragraflarda yeralan örneklerde yedek akçeler sözleşme yedek akçeleri olarak kabul edilmelidir. Zira bu ortaklıklarda yasal yedek akçe ayrılmaz.

B — Muhasebe kayıtları :

1 — Tasfiye sonunda tasfiye fazlası bulunması :

A ve B arasında kurulan ... Kollektif ortaklığının sermayesi 1.000.000.— lira olup, her ortağın sermaye payı eşittir. Kâr ve zararın dağıtımında ise A 1/3, B 2/3 paya sahiptir. 1984 yılı içinde kollektif ortaklık tasfiyeye girmiş ve aynı yıl içinde tasfiye bitirilmiştir.

Tasfiye sonunda düzenlenen bilânço aşağıdaki gibidir.

Aktif		Pasif		
HAZIR VARLIK		ÖZ KAYNAKLAR		
Kasa	1.378.000	Sermaye	1.000.000	
SONUÇLAR		Yedek akçe	300.000	1.300.000
Tasfiye kâr ve zararı	46.000	SONUÇLAR		
		Dönem kârı		124.000
	1.424.000			1.424.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklar kasa mevcudunu hakları oranında paylaşıyorlar.
Sermayenin aktarılması

480.	SERMAYE		1.000.000	
	480.00. Ortak A sermayesi	500.000		
	480.01. Ortak B sermaye	500.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			1.000.000
	332.01. Ortak B cari h.	500.000		
	332.00. Ortak A cari h.	500.000		

Tasfiye fazlasının aktarılması : A'nın payı 1/3, B'nin payı 2/3

486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		300.000	
	486.00. Sözleşme yedek akçesi	300.000		
496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		124.000	
	691. TASFİYE KÂR ve ZARAR			46.000
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			378.000
	332.00. Ortak A cari h.	126.000		
	332.01. Ortak B cari h.	252.000		

Kasa mevcudunun paylaşılması

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		1.378.000	
	332.00. Ortak A cari h.	626.000		
	332.01. Ortak B cari h.	752.000		
	100. KASA			1.378.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2 — Tasfiye sonunda tasfiye noksanı bulunması :

HAZIR VARLIKLAR		ÖZ VARLIKLAR		
Kasa	814.000	sermaye	1.000.000	
DÖNEM SONUÇLARI		Yedek akçe	300.000	1.300.000
1984 zararı	628.000	TASFİYE SONUÇLARI		
		Tasfiye kârı		142.000
	1.442.000			1.442.000

Yevmiye kayıtları :

480. SERMAYE 1.000.000
480.00. Ortak A sermaye 500.000
480.01. Ortak B sermaye 500.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 1.000.000
332.00. Ortak A h. 500.000
332.01. Ortak B h. 500.000
Sermayenin aktarılması

486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇE H. 300.000
486.00. Sözleşme yedek akçesi 300.000
691. TASFİYE KÂR VE ZARAR 142.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 186.000
332.00. Ortak A H. 62.000
332.01. Ortak B H. 124.000
499. DÖNEM ZARARI 628.000
Tasfiye noksanının aktarılması

332. ORTAKLARA BORÇLAR 814.000
332.00. Ortak A H. 438.000
332.01. Ortak B H. 376.000
106. KASA 814.000
Kasa mevcudunun paylaşılması

3 — Tasfiye noksanı ile birlikte ödenecek borç mevcut olması

... Kollektif ortaklığının tasfiye sonunda düzenlenen bilânçosu şöyledir:

DÖNEM SONUÇLARI		ÖZ VARLIKLAR		
Dönem zararı	956.000	Sermaye	1.000.000	
		Yedek akçeler	150.000	1.150.000
TASFİYE SONUÇLARI		KISA SÜRELİ BORÇLAR		
Tasfiye zararı	838.000	Satıcılar		644.000
	1.794.000			1.794.000

A ve B satıcılara borçlarını kendi özel varlıklarından yarıyarıya ödüyorlar.

Yevmiye kayıtları:

———————— / ————————

325.	SATICILARA BORÇLAR		644.000	
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			644.000
	332.00. Ortak A cari H.	322.000		
	332.01. Ortak B cari H.	322.000		

Satıcılara ödeme:

———————— / ————————

480.	SERMAYE		1.000.000	
	480.00. Ortak A Sermaye	500.000		
	480.01. Ortak B Sermaye	500.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			1.000.000
	332.00. Ortak A Cari H	500.000		
	332.01. Ortak B Cari H	500.000		

Sermayenin aktarılması

———————— / ————————

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

485.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER H.		150.000	
	486.00. Sözleşme yedek akçesi	150.000		
332.	ORTAKLAR CARİ H.		1.644.000	
	332.00. Ortak A Cari H.	548.000		
	332.01. Ortak B Cari H.	1.096.000		
	499. DÖNEM ZARARI			956.000
	691. TASFİYE KÂR VE ZARAR			838.000

Tasfiye noksanının aktarılması

Yukarıdaki kayıtlardan sonra ortakların cari hesapları dışında diğer bütün hesaplar kapanmıştır. Ortakların cari hesaplarının kalıntıları ise şöyledir:

B cari hesabı 274.000 TL. borç kalıntı,
A cari hesabı 274.000 TL. alacak kalıntı

Bu durumda ortak B ortak A ya 274.000 TL. ödeyecek ve böylece bütün hesaplar kapanmış olacaktır.

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		274.000	
	332.00. Ortak A Cari H.	274.000		
	332. ORTAKLARA ZORÇLAR			274.000
	332.01. Ortak B. Cari H.	274.000		

Yukarıdaki örnekte ortak A'nın tasfiye fazlasında veya noksanındaki payının 1/3 ortak B'nin ise 2/3 olduğu kabul edilmiştir.

Ortakların beyan edecekleri gelirler veya zararlar:

a — Tasfiye fazlası bulunması hali:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Birinci örnekte yer alan yedek akçe tutarı ortakların evvelce verdikleri beyannamelere dahil edilmiş bulunmak gerekir.

Ortak A : (124.000 — 46.000) × 1/3 = 26.000 TL.

Ortak B : (124.000 — 46.000) × 2/3 = 52.000 TL.

gelir beyan edecektir.

b — Tasfiye noksanı bulunması hali :

Yukarıda yer alan ikinci örneğe göre :

Ortak A : (628.000 — 142.000) × 1/3 = 162.000 TL.

Ortak B : (628.000 — 142.000) × 2/3 = 324.000 TL.

zarar bildirecektir.

c — Tasfiye noksanı ile birlikte ödenecek borç mevcut olması :

Yukarıdaki üçüncü örneğe nazaran :

Ortak A : (1.794.000) × 1/3 = 598.000 TL.

Ortak B : (1.794.000) × 2/3 = 1.196.000 TL.

zarar bildirecektir.

III — ADİ KOMANDİT ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar :

Kollektif ortaklıkta kullanılan hesaplar burada da söz konusudur. Bu bakımdan, yapılacak kayıtlar kollektif ortaklıklardaki kayıtlara benzer. Ancak komanditer ortakların sınırlı sorumluluğa sahip olmaları nedeniyle, tasfiye noksanı mevcut olduğu zaman, noksandan kendilerine düşen pay en çok sermaye payları kadar olabilir.

B — Muhasebe kayıtları :

1.000.000 lira sermayeli ... Adi Komandit Ortaklığının iki ortağı mevcuttur. Komandite A'nın sermayesi 400.000 TL., komanditer B'nin

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sermayesi 600.000 TL. dır. Ortakların kâr ve zarardaki payları ise yarıyarıyadır. Ortaklığın 1984 yılında tasfiyeye girmesi nedeniyle aynı yıl içinde düzenlediği tasfiye sonu bilançosu şöyledir.

DÖNEM SONUÇLARI		ÖZ VARLIKLAR		
Dönem zararı	1.015.000	Komandite A sermayesi	400.000	
TASFİYE SONUÇLARI		Komanditer B sermayesi	600.000	
Tasfiye zararı	895.000	Yedek akçe	100.000	1.100.000
		KISA SÜRELİ BORÇLAR		
		Satıcılar		810.000
	1.910.000			1.910.000

Yevmiye Kayıtları :

325. SATICILARA BORÇLAR 810.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 810.000
332.00. Ortak A Cari H. 810.000
Komandite ortak A'nın satıcılara olan borçları kendi özel varlığından ödemesi

480. SEMAYE H. 1.000.000
480.00. Komandite A sermaye H. 400.000
480.01. Komanditer B sermaye H. 600.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 1.000.000
332.00. Ortak A Cari H. 400.000
332.01. Ortak B Cari H. 600.000
Sermayenin aktarılması (ödenmiş sermaye hesabı açılmadığına göre)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Tasfiye noksanının dağıtımı. (Bu dağıtımda ortak B'nin payı koyduğu sermaye kadardır.).

486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		100.000	
	486.00. Sözleşme yedek akçesi	100.000		
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		1.810.000	
	332.00. Ortak A Cari H.	1.210.000		
	332.01. Ortak B Cari H.	600.000		
	499. DÖNEM ZARARI			1.015.000
	691. TASFİYE KÂR VE ZARAR			895.000

Bütün hesaplar kapanmıştır. Komandite ortak A beyannamesinde 1.310.000 TL. zarar bildirecek, komanditer ortak B ise şayet başka geliri yoksa komandit ortaklıktan payına düşen 600.000 TL. zarar için beyanname vermeyecektir[12].

IV — LİMİTED ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar :

Kollektif ortaklıklarda olduğu gibi ortaklar adına açılacak cari hesaplar kullanılacaktır. Yapılacak kayıtlar buradaki ortakların sınırlı sorumlu olmaları nedeniyle komanditer ortaklarınkine benzemektedir. Yani ödenmemiş bir borç kaldığı takdirde alacaklılar isteme hakkını kaybetmektedir.

B — Muhasebe kayıtları :

A ve B arasında eşit paylarla kurulmuş 1.500.000 lira sermayeli bir limited ortaklığın tasfiye sonundaki bilânçosu şöyledir:

12) Gelir V. K. Md. 85/3 fıkra,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

DÖNEM SONUÇLARI		Öz VARLIKLAR		
Dönem zararı	1.400.000	Sermaye	1.500.000	
TASFİYE SONUÇLARI		Yasal yedek akçe	300.000	
Tasfiye zararı	1.700.000	Sözleşme yedek akçesi	500.000	2.300.000
		KISA SÜRELİ BORÇLAR		
		Satıcılar		800.000
	3.100.000			3.100.000

Yevmiye kayıtları :

480. SERMAYE 1.500.000
480.00. Taahhüt edilen sermaye 1.500.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 1.500.000
332.00. Ortak A H. 750.000
332.01. Ortak B H. 750.000
Sermayenin aktarılması

486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER 500.000
486.00. Sözleşme yedek akçesi 500.000
485. YASAL YEDEK AKÇELER 300.000
485.10. Yasal yedek akçe % 5 300.000
325. SATICILARA BORÇLAR 800.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 1.500.000
332.00. Ortak A H. 750.000
332.01. Ortak B H. 750.000
499. DÖNEM ZARARI 1.400.000
691. TASFİYE KÂR VE ZARAR 1.700.000
Ortak başına 750.000 TL. ile sınırlı bulunan tasfiye noksanının aktarılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Tasfiye noksanının aktarılmasından önce satıcıların uğradığı zararı belli etmek için aşağıdaki kayıt da yapılabilir :

——————— / ———————

325. SATICILARA BORÇLAR	600.000	
691. TASFİYE KÂR VE ZARAR		600.000

——————— / ———————

V — ANONİM ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar :

Ortakların kollektif hesabı «hissedarlar»dır. Tasfiye fazlası ortaklar dışındaki kimselere de verilebilir. Şu hale nazaran hissedarlarla birlikte onların da haklarını hesaba katmak gerekir. Tasfiye noksanı bulunduğu zaman ise bunu yalnız sermaye payları oranında hissedarlar üstlenir. Şayet ödenmemiş borçlar kalırsa alacaklılar haklarını kaybederler. Şu halde kullanılacak hesaplar şimdiye kadar söz konusu ettiğimiz hesaplardan ayrı olarak yenilerini de kapsayacaktır. Ayrıca gereğinde, limited ortaklıklarda olduğu gibi, vergi hesapları da söz konusu olacaktır.

B — Muhasebe kayıtları :

1 — Tasfiye fazlası bulunması :

20.000.000 lira sermayeli bir anonim ortaklığın sermayesi her biri 1000 lira nominal değerde 20.000 hisse senedi ile temsil edilmektedir. 1000 adet kurucu payı mevcuttur. Sözleşme hükümlerine göre, tasfiye fazlası şu şekilde dağıtılacaktır.

% 95 hissedarlara

% 5 kurucu payı sahiplerine.

Ortaklık 1979 yılında tasfiyeye girmiş ve 1983 yılı içinde tasfiye bitmiştir. Ortaklığın tasfiye sonunda düzenlenen bilânçosu şöyledir:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

HAZIR VARLIKLAR		ÖZ VARLIKLAR		
Kasa	26.340.000	Sermaye	20.000.000	
		Yasal yedek akçeler	1.200.000	
		Olağanüstü yedek akçeler	1.800.000	23.000.000
		TASFİYE SONUÇLARI		
		Tasfiye kârı	3.340.000	
	26.340.000			26.340.000

Ödenecek kurumlar vergisi : 3.340.000 × % 40 = 1.336.000

692. KURUMLAR VERGİSİ 1.336.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 1.336.000
350.25. Kurumlar vergisi 1.336.000

Verginin tahakkuk ettirilmesi

691. TASFİYE KÂR VE ZARAR HESABI 1.336.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 1.336.000

Verginin kâr ve zarar hesabına devri

Yedek akçelere ilişkin vergilerin hesaplanması :

1950 - 1980 yılları arasında ayrılmış bulunan yedek akçeler de tasfiye nedeniyle % 40 kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak bu yedek akçeler nedeniyle vaktiyle ödenmiş bulunan kurumlar vergisi ile gelir vergisi kesintisi ödenecek vergiden düşülecektir[13].

1979 yılı sonuna kadar elde edilen kurum kazançları nedeniyle % 25 vergi oranı uygulanmakta iken 1980-1981 yılları kazançlarına

13) Kurumlar V.K., Geçici Md. 2.

% 50 oranı uygulanmış, ancak 1982 yılı kazançlarından itibaren kurumlar vergisi oranı % 40 olmuştur[14].

Keza 1981'den önceki yıllarda yasaca zorunlu olmayan yedek akçeler dağıtılmamış kârlar içerisinde % 20 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulmuştur[15]. 1981 yılından itibaren bu uygulamaya son verilmiştir[16].

Yasal yedek akçenin
kurumlar vergili brüt tutarı : 1.200.000 × 100/75 = 1.600.000 TL.
Olağanüstü yedek akçenin
gelir vergili brüt tutarı : 1.800.000 × 100/80 = 2.250.000 TL.
Olağanüstü yedek akçenin
kurumlar vergili brüt tutarı : 2.250.000 × 100/75 = 3.000.000 TL.
Yeni yasaya göre
kurumlar vergisi matrahı : 1.600.000 + 3.000.000 = 4.600.000 TL.
Kurumlar vergisi : 4.600.000 × % 40 = 1.840.000 TL.
Evvelce ödenen vergiler — 1.600.000 TL.
(400.000 + 750.000 + 450.000)
Ödenmesi gereken kurumlar vergisi 240.000 TL.

/

692. KURUMLAR VERGİSİ		240.000	
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			240.000
350.25. Kurumlar vergisi	240.000		

Yedek akçelere ilişkin kurumlar vergisi farkının tahakkuk ettirilmesi

/

14) Vergi oranlarının değiştirilmesi ile ilgili kanunlar; 1137 sayılı kanun, Md 9, vergi oranı % 25; 2392 sayılı kanun, Md. 16, vergi oranı % 50; 2573 sayılı kanun, Md. 7, vergi oranı % 40.

15) Gelir V.K.'nun 1137 sayılı kanunla değişik 96. ve 105. maddeleri.

16) 2391 sayılı kanun, Md. 66, 72, 2772 sayılı kanun, Md. 11.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

485.	YASAL YEDEK AKÇELER		240.000	
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	240.000		
	692. KURUMLAR VERGİSİ			240.000

Kurumlar vergisi farkının yedek akçe hesabına aktarılması

/

350.	VERGİ TAHAKKUKLARI		1.576.000	
	350.25. Kurumlar vergisi	1.576.000		
	100. KASA			1.576.000

Verginin ödenmesi

/

480.	SERMAYE		20.000.000	
	480.00. Taahhüt edilen sermaye	20.000.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			20.000.000
	332.00. Hissedarlar	20.000.000		

Sermayenin aktarılması

/

485.	YASAL YEDEK AKÇELER		960.000	
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	960.000		
486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		1.800.000	
	486.50. Olağanüstü yedek akçe	1.800.000		
691.	TASFİYE KÂR VE ZARA HESABI		2.004.000	
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			4.764.000
	332.00. Hissedarlar	4.525.800		
	332.10. Kurucu payı sahipleri	238.200		

Tasfiye fazlasının aktarılması

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

332. ORTAKLARA BORÇLAR		24.764.000	
332.00. Hissedarlar	24.525.800		
332.10. Kurucu payı sahipleri	238.200		
100. KASA			24.764.000

Mevcut paranın bölüştürülmesi

Not : Örnekte, verilen ara beyannameleri ile bildirilen kurum kazançları ve kârlarla ilgili kayıtlar ihmal edilmiştir.

2 — Tasfiye noksanı bulunması :

..... A. O.'nın tasfiye sonu bilânçosu şöyledir :

HAZIR VARLIKLAR		ÖZ VARLIKLAR	
Kasa	9.000.000	Sermaye	10.000.000
DÖNEM SONUÇLARI		Yasal yedek akçe	2.000.000
Dönem zararı	3.500.000	Olağanüstü yedek akçe	5.000.000
TASFİYE SONUÇLARI			
Tasfiye zararı	4.500.000		
	17.000.000		17.000.000

Yevmiye kayıtları :

---

490. SERMAYE		10.000.000	
490.00. Tashhüt edilen sermaye	10.000.000		
332. ORTAKLARA BORÇLAR			10.000.000
332.00. Hissedarlar	10.000.000		

Sermayenin aktarılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		5.000.000	
486.50. Olağanüstü yedek akçe	5.000.000		
485. YASAL YEDEK AKÇELER		2.000.000	
485.10. Yasal yedek akçe % 5	2.000.000		
332. ORTAKLARA BORÇLAR		1.000.000	
332.00. Hissedarlar	1.000.000		
499. DÖNEM ZARARI			3.500.000
691. TASFİYE KÂR VE ZARAR			4.500.000

Tasfiye noksanının aktarılması

332. ORTAKLARA BORÇLAR		9.000.000	
332.00. Hissedarlar	9.000.000		
100. KASA			9.000.000

Kasa mevcudunun paylaşılması

VI — HİSSELİ KOMANDİT ORTAKLIK

A — Kullanılacak hesaplar :

Bu ortaklıklarda komanditeler de komanditerler gibi «hissedar» dır. Böyle olduğu sürece bütün hissedarların sahip oldukları haklara sahiptirler. Ancak komandite olarak bazan tasfiye fazlasında ayrıca payları vardır. Öte yandan ortaklık sermayesini aşan zarar kısmını da üstleneceklerdir.

B — Muhasebe kayıtları :

1 — Tasfiye fazlası bulunması :

5.000.000 TL. sermaye ile kurulan ortaklığın sermayesi herbiri 1.000 TL. nominal değerde 5.000 hisse senedi ile temsil edilmektedir. Sermayenin % 60'ı komandite ortaklara, % 40'ı komanditer ortaklara aittir.

Sözleşme hükümlerine göre tasfiye fazlası şu şekilde dağıtılacaktır. % 20 komandite ortak A ve B'ye eşit paylarla,

% 10 kurucu payı sahiplerine (komandite A ve B eşit kurucu payı sahibidirler).

Hissedar olarak :
% 30 eşit paylarla komanditelere
% 40 komanditerlere
Ortaklığın 6.4.1984 günlü tasfiye sonu bilânçosu şöyledir :

HAZIR VARLIKLAR		ÖZ VARLIKLAR	
		Sermaye	5.000.000
Kasa	6.400.000	Sözleşme yedek akçesi	1.000.000
DÖNEM SONUÇLARI			6.000.000
Dönem zararı	200.000	TASFİYE SONUÇLARI	
		Tasfiye kârı	600.000
	6.600.000		6.600.000

Yedek akçe 1980'den önceki yıllarda ayrılmıştır.

Ortaklık 1983 yılında tasfiyeye girmiş ve 1984 yılı içinde tasfiye bitmiştir.

Ödenecek vergimin hesabı		
Tasfiye kârı		600.000
Komanditelerin kâr payı	360.000	
(% 20 + % 10 + % 30 = % 60 × 600.000)		
Dönem zararı (tasfiye öncesi zarar)	200.000	— 560.000
Kurumlar vergisi matrahı		40.000
Sözleşme yedek akçesi komanditer payı vergili brüt tutarı		666.666
Kurumlar vergisi matrahı		706.666

Kurumlar vergisi 706.666 × % 40 = 282.666 TL.
Sözleşme yedek akçesi için vaktiyle ödenen vergiler :
Yedek akçede komanditerlerin payı :
1.000.000 × % 40 = 400.000 TL.
Bu yedek akçenin % 20 gelir vergili brüt tutarı :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

$$\frac{400.000 \times 100}{80} = 500.000 \text{ TL.}$$

Yedek akçenin % 25 kurumlar vergili brüt tutarı :

$$\frac{500.000 \times 100}{75} = 666.666$$

Vaktiyle ödenen kurumlar vergisi :
666.666 × % 25 = 166.666
Ödenecek kurumlar vergisi farkı :

Hesaplanan kurumlar vergisi	282.666	
Vaktiyle ödenen vergiler (100.000 + 166.666)	266.666	
Ödenmesi gereken vergi		16.000

692. KURUMLAR VERGİSİ 16.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 16.000
350.25. Kurumlar vergisi 16.000

Verginin tahakkuk ettirilmesi

691. TASFİYE KÂR VE ZARAR 16.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 16.000

Verginin aktarılması

350. VERGİ TAHAKKUKLARI 16.000
250.25. Kurumlar vergisi 16.000
100. KASA 16.000

Verginin ödenmesi

480. ESAS SERMAYE 5.000.000
480.00. Tashhüt edilen sermaye 5.000.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 5.000.000
332.00. Hissedarlar 5.000.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sermayenin aktarılması

486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		1.000.000	
	486.00. Sözleşme yedek akçesi	1.000.000		
691.	TASFİYE KÂR VE ZARAR		584.000	
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			200.000
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			1.384.000
	332.000. Hissedarlar	1.245.600		
	— Komanditeler 692.000			
	— Komanditerler 553.600			
	332.10. Kurucu payı sahipleri	138.400		

Tasfiye fazlasının dağıtımı

Tasfiye fazlası 1.384.000 TL.'nın dağıtımı :

	Komanditeler	Komanditerler
% 20 Komandite payları	276.800	
% 10 Kurucu payları	138.400	
% 30 Komanditeler kâr payları	415.200	
% 40 Komanditerler kâr payları		553.600
	830.400	553.600

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		6.384.000	
	332.00. Hissedarlar	6.245.600		
	332.10. Kurucu payı sahipleri	138.400		
	100. KASA			6.384.000

Kasadaki mevcudun paylaşılması

Bu örnekte ödenmesi gereken 16.000 TL. kurumlar vergisi aslında tasviye sonuçları ile ilgili 40.000 TL. matraha ilişkin bulunmaktadır (40.000 × % 40).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Böylece sözleşme yedek akçesi için kurumlar vergisi farkı mevcut değildir. Bunun nedeni sözleşme yedek akçesinin :

Önce kurumlar vergisi	% 25
Sonra kalan üzerinden % 20 gelir vergisi ..... yani % 75 × % 20 =	% 15
Toplam	% 40

vergi ödemiş olmasıdır.

2 — Tasfiye noksanı bulunması :

Aynı ortaklığın tasfiye sonu bilânçosu şöyle olsun :

HAZIR VARLIKLAR		ÖZ VARLIKLAR		
Kasa	3.000.000	Sermaye	5.000.000	
DÖNEM SONUÇLARI		Sözleşme ydk. akçe.	1.000.000	6.000.000
Dönem zararı	1.800.000			
TASFİYE SONUÇLARI				
Tasfiye zararı	1.200.000			
	6.000.000			6.000.000

Yevmiye kayıtları :

480. SERMAYE 5.000.000

480.00. Taahhüt edilen sermaye 5.000.000

332. ORTAKLARA BORÇLAR 5.000.000

332.02. Hissedarlar 5.000.000

Sermayenin aktarılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		1.000.000	
486.00. Sözleşme yedek akçesi	1.000.000		
332. ORTAKLARA BORÇLAR		2.000.000	
332.02. Hissedarlar	2.000.000		
499. DÖNEM ZARARI			1.800.000
691. TASFİYE KÂR VE ZARAR			1.200.000

Tasfiye noksanının aktarılması

332. ORTAKLARA BORÇLAR		3.000.000	
332.02. Hissedarlar	3.000.000		
100. KASA			3.000.000

Kasa mevcudunun paylaşılması

3 — Tasfiye noksanı ile birlikte ödenmemiş borç bulunması :

Gene ayni ortaklığın tasfiye sonu bilânçosu bu kere aşağıdaki gibi olsun.

DÖNEM SONUÇLARI		ÖZ VARLIKLAR		
Dönem zararı	2.600.000	Sermaye	5.000.000	
TASFİYE SONUÇLARI		Sözleşme yd. akçesi	1.000.000	6.000.000
Tasfiye zararı	6.400.000	KISA SÜRELİ BORÇLAR		
		Satıcılar		3.000.000
	9.000.000			9.000.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yevmiye kayıtları

/

325.	SATICILARA BORÇLAR		3.000.000	
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			3.000.000
	332.00. Ortak A. Cari Hs.	1.500.000		
	332.01. Ortak B Cari Hs.	1.500.000		

Komandite ortakların satıcılara olan borcu ödemeleri

/

480.	SERMAYE		5.000.000	
	480.00. Tashhüt edilen sermaye	5.000.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			5.000.000
	332.02. Hissedarlar	5.000.000		

Sermayenin aktarılması

/

486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		1.000.000	
	486.50. Sözleşme yedek akçesi	1.000.000		
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		8.000.000	
	332.00. Ortak A cari h.	1.500.000		
	332.01. Ortak B cari h.	1.500.000		
	332.02. Hissedarlar	5.000.000		
	499. DÖNEM ZARARI			2.600.000
	691. TASFİYE KÂR VE ZARAR			6.400.000

8.000.000 TL. tasfiye noksanının
5.000.000 TL. sının hissedarlara kalan
3.000.000 TL. sının komandite ortaklara aktarılması.

/

Hissedarlar sermayelerinin tamamını kaybetmişlerdir. Hissedar olarak komanditeler de buraya dahildir. Komanditelerden herbiri ayrıca 1.500.000 er lira zarara uğramışlardır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

VII — TASFİYESİZ PAYLAŞMA

A — Açıklama :

Tasfiyesiz paylaşma ortaklık varlıklarının ve borçlarının ortaklar arasında bölüşülmesidir. Burada ortaklar ortaklığın mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını paylaşmaktadırlar. Böylece daha önceki bölümlerde açıkladığımız tasfiyede olduğu gibi varlıkların üçüncü kişilere devir ve temliki söz konusu olmamaktadır.

Tasfiyesiz paylaşmada ortaklar ortaklık varlıklarını gerçek değerleriyle alırlar. Böylece ortaya değer fazlaları veya değer noksanları çıkar. Bütün varlıklar paylaşıldıktan, borçlar ödendikten veya ortaklarca üstlendikten ve üste verilecek fark ödendikten sonra tıpkı tasfiyede sonra olduğu gibi burada da bütün hesaplar kapanır.

Paylaşma sözleşmesinde ortakların paylarının bileşimi yani her ortağın alacağı değerler ile gereğinde üste verilecek farklar belli edilir. Farklar genellikle doğruden doğruya bir ortak tarafından diğerine ödenir. Bununla beraber muhasebe bu fark ödemelerini kayda almak zorundadır[17].

B — Muhasebe kayıtları :

Kişi ortaklıkları ile limited ortaklıklarda paylaşma ve farkların ödenmesi için cari hesaplar kullanılır. Ortakların ortaklık varlıklarını gerçek değeriyle paylaşmaları nedeniyle ortaya çıkan değer fazlaları veya değer noksanları kâr ve zarar hesabına aktarılır.

Örnek : 1 — A ile B arasında eşit paylarla kurulmuş ... kollektif ortaklığın sermayesi 1.000.000 liradır. Kâr ve zarardaki payları da eşittir. Ortaklık 30.11.1984 günü son buluyor ve mevcutları, alacakları ve borçları ortaklar arasında paylaşılıyor. Ortaklığın bu tarihte düzenlenen bilançosu şöyledir :

---

17) La Comptabilité A.g.e. sh. 326.

DURAN VARLIKLAR				**ÖZ VARLIKLAR**		
Binalar	200.000			Sermaye	1.000.000	
Amortisman	140.000	60.000		Yedek akçeler	200.000	1.200.000
Demirbaş eşya	50.000					
Amortisman	30.000	20.000		**KISA SÜRELİ BORÇLAR**		
Makineler	500.000			Satıcılar		600.000
Amortismanı	350.000	150.000		**DÖNEM SONUÇLARI**		
Peştemallık		100.000	330.000	Dönem kârı		190.000
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR						
Stoklar	1.150.000					
Müşteriler	350.000		1.500.000			
HAZIR VARLIKLAR						
Bankalar	125.000					
Kasa	35.000		160.000			
			1.990.000			1.990.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortakların aldıkları elemanlar ve değerleri şöyledir :

Ortak — A		Ortak — B	
Makineler	250.000	Binalar	800.000
Demirbaş eşya	20.000	Banka	125.000
Peştemallık	300.000	Kasa	35.000
Stoklar	1.150.000		
Müşteriler	350.000		
T o p l a m	2.070.000		
Satıcılar	— 600.000	T o p l a m	960.000
N e t	1.470.000		
B'ye ödenecek fark	— 255.000	A'nın ödediği fark	+ 255.000
	1.215.000		1.215.000

Makinelerde 100.000 lira, peştemallıkta 200.000 lira değer fazlası sağlanmıştır. Ortaklığın sağladığı bu değer fazlası A'nın aldığı elemanlar nedeniyledir. Ortaklık ayrıca gayrimenkulde 740.000 lira değer fazlası sağlamıştır. Bu da B'nin aldığı elemanlar nedeniyledir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Muhasebe kayıtları,

260.	DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI		30.000	
	260.30. Büro demirbaşları	30.000		
255.	MAKİNE AMORTİSMANI		350.000	
	255.00. İmalat makineleri amortismanı	350.000		
325.	SATICILARA BORÇLAR		600.000	
	.....			
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		1.470.000	
	332.00. Ortak A Cari	1.470.000		
	245. DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR			50.000
	245.00. Büro demirbaşları	50.000		
	240. MAKİNELER TESİSLER			500.000
	240.00. İmalat makineleri	500.000		
	264. HAKLAR			100.000
	264.20. Peştemallik	100.000		
150/170.	STOKLAR			1.150.000
	130. MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR			350.000
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			300.000

A'nın aldığı değerler

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

253.	BİNALAR AMORTİSMANI		140.000	
	253.00. İdare binaları Amortismanı	140.000		
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		960.000	
	332.01. Ortak B Cari	960.000		
	238. BİNALAR			200.000
	238.00. İdare binaları	200.000		
	106. BANKALAR			125.000
	106.03. Akbank Sirkeci Şb.	125.000		
	100. KASA			35.000
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			740.000

B'nin aldığı değerler

/

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		255.000	
	332.01. Ortak B Cari	255.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			255.000
	332.00. Ortak A Cari	255.000		

A'nın farkı B'ye ödemesi

/

Tasfiye sonu bilânçosu

PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR		ÖZ VARLIKLAR		
		Sermaye	1.000.000	
Ortak A cari h.	1.215.000	Yedek akçe	200.000	1.200.000
Ortak B cari h.	1.215.000	DÖNEM SONUÇLARI		
		Dönem kârı		1.230.000
	2.430.000			2.430.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

480.	SERMAYE		1.000.000	
	480.00. Ortak A Tashhüt edilen sermaye	500.000		
	480.01. Ortak B Tashhüt edilen sermaye	500.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			1.000.000
	332.00. Ortak A Cari H.	500.000		
	332.01. Ortak B Cari H.	500.000		

Sermayenin aktarılması

486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		200.000	
	486.00. Sözleşme yedek akçesi	200.000		
690.	DÖNEM KÂR VE ZARAR		1.230.000	
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			1.430.000
	332.00. Ortak A Cari H.	715.000		
	332.01. Ortak B Cari H.	715.000		

Tasfiye fazlasının aktarılması

Böylece bütün hesaplar kapanmıştır. Evvelce de açıkladığımız gibi uygulamada duran varlık hesapları çoğu zaman ayrı ayrı defterkebir hesapları olarak açılmaktadır.

Örnek : 2 — 750.000 sermayeli ... limited ortaklığının ortakları ve sermaye payları şöyledir :

Ortak A	500.000 TL.
Ortak B	150.000 TL.
Ortak C	100.000 TL.

Limited ortaklığın 25.6.1984 günlü paylaşma sözleşmesi sırasında düzenlediği bilânçosu aşağıda gösterildiği gibidir :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

DURAN VARLIKLAR		
Binalar	200.000	
Makineler	1.000.000	
Demirbaş eşya	50.000	1.250.000
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR		
İlk maddeler	60.000	
Malzeme	10.000	
Mamuller	240.000	
Müşteriler	80.400	390.400
HAZIR VARLIKLAR		
Banka	135.000	
Kasa	54.600	189.600
		1.830.000

ÖZ VARLIKLAR		
Sermaye	750.000	
Yasal yedek akçe	100.000	
Sözleşme yedek akçesi	200.000	1.050.000
KISA SÜRELİ BORÇLAR		
Satıcılar		180.000
DÜZELTİCİ HESAPLAR		
Bina amort.	50.000	
Makine amort.	400.000	
D. eşya amort.	10.000	460.000
DÖNEM SONUÇLARI		
Dönem kârı		140.000
		1.830.000

Paylaşma sözleşmesine göre ortakların aldıkları elemanlar ve bedelleri şöyledir:

Ortak A:

Binalar	250.000
Makineler	680.000
İlk maddeler	60.000
Malzeme	10.000
Toplam	1.000.000
Satıcılar	— 180.000
Net bedel	820.000

Ortak B:

Demirbaş eşya	40.000
Mamuller (Stokun yarısı)	130.000
Müşteriler	80.400
Toplam	250.400

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortak C:

Mamuller (Stokun yarısı) 130.000

Banka ve kasadaki paralar limited ortaklığın tahakkuk edecek vergi borçlarını ödemek için kullanılacak kalanı paylaşılacaktır.

Yukarıda belli edilen bedellere göre ortaklığın binada 100.000 lira, makinelerde 80.000 lira ve mamullerde 20.000 lira olmak üzere cem'an 200.000 lira paylaşma nedeniyle kâr sağladığı görülmektedir.

Öte yandan paylaşma kayıtlarına geçmeden önce limited ortaklığın ödemesi gereken vergileri hesabetmek gerekmektedir.

Paylaşma sırasında mevcut kâr	140.000
Paylaşmada ortaya çıkan kâr	200.000
Kurumlar vergisi matrahı	340.000
Kurumlar 340.000 × % 40 = vergisi:	136.000

/

253.	BİNALAR AMORTİSMANI		50.000	
	253.00. İdare binaları amortismanı	50.000		
255.	MAKİNE AMORTİSMANI		400.000	
	255.00. İmalat makineleri amortismanı	400.000		
332.	ORTAKLARA BORÇLAR		1.000.000	
	332.00. Ortak A Cari	1.000.000		
	238. BİNALAR			200.000
	238.00. İdare binaları	200.000		
	240. MAKİNELER, TESİSLER			1.000.000
	240.50. İmalat makineleri	1.000.000		
	150. İLK MADDELER			60.000
	155. MALZEME			10.000
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			180.000

A'nın aldığı değerler

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

325. SATICILARA BORÇLAR			180.000	
332. ORTAKLARA BORÇLAR				180.000
332.00. Ortak A Cari	180.000			

Ortak A'ya devredilen borçlar

260. DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI			10.000	
260.00. Büro demirbaşları amortismanı	10.000			
332. ORTAKLARA BORÇLAR			250.400	
332.01. Ortak B Cari	250.400			
245. DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR				50.000
245.00. Demirbaş eşya	50.000			
170. MAMULLER				120.000
130. MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR				80.400
690. DÖNEM KÂR VE ZARAR				10.000

B'nin aldığı değerler

332. ORTAKLARA BORÇLAR			130.000	
332.02. Ortak C Cari H.	130.000			
170. MAMÜLLER				120.000
690. DÖNEM KÂR VE ZARAR				10.000

C'nin aldığı değer

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

690.	DÖNEM KÂR VE ZARAR		136.000	
	350. VERGİ TAHAKKUKLARI			136.000
	350.25. Kurumlar vergisi	136.000		

Ortaklığa ait vergilerin tahakkuku

350.	VERGİ TAHAKKUKLARI		136.000	
	350.25. Kurumlar vergisi	136.000		
	100. KASA			1.000
	106. BANKALAR			135.000
	106.02. T. İş Bank. Yenicami Şb.	135.000		

Verginin ödenmesi

480.	SERMAYE		750.000	
	480.00. Taahhüt edilen serm.	750.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			750.000
	332.00. Ortak A Cari	500.000		
	332.01. Ortak B Cari	150.000		
	332.02. Ortak C Cari	100.000		

Sermayenin aktarılması

485.	YASAL YEDEK AKÇELER		100.000	
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	100.000		
486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		200.000	
	486.00. Sözleşme yedek akçesi	200.000		
690.	DÖNEM KÂR VE ZARAR		204.000	
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			504.000
	332.00. Ortak A Cari	336.000		
	332.01. Ortak B Cari	100.800		
	332.02. Ortak C Cari	67.200		

Yedek akçe ve sonuç hesaplarının aktarılması

Yukarıdaki kayıtlardan sonra açık kalan hesapların bakiyeleri şöyledir:

	Borç kalanı	Alacak Kalanı
KASA	53.600	
Ortak A Cari		16.000
Ortak B Cari		400
Ortak C Cari		37.200
	53.600	53.600

Bu durumda hesapların kapanması için kasadaki paranın ortakların alacakları tutarında ortaklara verilmesi gerekir.

332.	ORTAKLARA BORÇLAR	53.600	
	332.00. Ortk A Cari	16.000	
	332.01. Ortak B Cari	400	
	332.03. Ortak C Cari	37.200	
	100. KASA		53.600

Böylece bütün hesaplar kapanmıştır.

Görüldüğü gibi limited ortaklıkta kollektif ortaklıktan farklı olarak vergi hesapları açılması gerekmekte ve bu nedenle de paylaşma sözleşmesinde ödenmesi gereken vergilerin de hesaba katılması zorunlu bulunmaktadır. Bu durum Kurumlar Vergisine tabi bütün ortaklıklar için aynıdır.

Yukarıki örnekte ortaklığın tahakkuk eden vergi borçlarını karşılamak için yeteri kadar hazır varlığı mevcut bulunmaktadır. Şayet mevcut hazır varlık sözleşme hükümleri uyarınca paylaşmaya olanak vermeyecek bir tutarda olsaydı ortakların ortaklık kasasına yeniden para koymaları gerekecekti.

Aksiyonlu ortaklıklarda paylaşma kayıtları için kullanılacak hesap cari hesaplar yerine hissedarlar hesabıdır.

Gerek kişi ortaklıklarında ve gerekse sermaye ortaklıklarında ortakların aynen aldıkları değerler ve bu arada paylaşılan değerler em-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sal bedel ile nazara alınmak gerekmektedir[18]. Bu durumda paylaşılan elemanların takdir edilen bedelleri ile paylaşma sözleşmesinde belli edilen değerler arasında farklar çıkması mümkündür. Kollektif ve adi komandit ortaklıklarda emsal bedellerin paylaşma sözleşmesindeki bedellerin üstünde olması nedeniyle ortaya çıkacak farklar, gelir vergisi doğrudan doğruya ortakları ilgilendirdiğinden, paylaşma kayıtlarını etkilememektedir. Bu ortaklıklarda ortakların gelir vergileri için kayıt yapmaya gerek yoktur. Keza emsal uygulaması sonucu ticarî kârı etkileyecek farklar için de kayıt yapmak gereksizdir. Ortaklar ticarî kârdan payları dışında emsal uygulaması sonucu ortaya çıkacak farkları doğrudan doğruya gelir vergisi beyannamelerine dahil edeceklerdir. Bu durumda sadece ortakların beyan edecekleri gelirler artacaktır.

Ancak konu esham lı komandit limited ve anonim ortaklıklar bakımından farklılık göstermektedir. Gerçekten bu ortaklıklarda kurumlar ve malî denge vergileriyle gelir vergisi stopajının kayda alınması zorunlu bulunmaktadır. Bu bakımdan ticarî kâr ile emsal uygulamasından sonra ortaya çıkacak malî kâr arasındaki farklara ilişkin vergiler tüm dağıtım kayıtlarını etkiliyecektir. Bununla beraber burada da, kişi ortaklıklarında olduğu gibi, emsal uygulaması nedeniyle ticarî kârı değiştirici nitelikte kayıtlar yapılması gereksizdir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

18) Gelir V.K. Md. 41/1 ve son fıkra Kurumlar V.K. Md. 33/son fıkra.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ONÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ORTAKLIKLARIN NEVİ DEĞİŞTİRMESİ

I — AÇIKLAMA

A — Tanımı

Ortaklıkların nevi değiştirmesi, mevcut bir ortaklığın yeni bir ortaklık nevine dönüşmesidir. Burada bir patrimuvan aktarması mevcut olmayıp, sadece tüzel kişiliğin hukuki yapısının değiştirilmesi sözkonusudur. Ortakların olağanüstü kararı sonucu ortaklık sözleşmesinde yapılan değişiklikle eski hukuki varlık ortadan kalkmakta yerini yensi almaktadır[1].

B — Kapsamı :

Ticaret Kanunumuza göre bir ticaret ortaklığı nevi diğer bir diğer bir ticaret ortaklık nevine çevrilebilir. Ancak kanunda aksine hüküm olmadıkça yeni ortaklık kendine anit kuruluş merasimine tabidir. Böğlece yeni nev'e çevrilen ortaklık eskisinin devamıdır[2].

Bu durumda aynı neviden olsun olmasın bütün ticaret ortaklıkları nevi değiştirebilir. Örneğin sermaye ortaklığının kişi ortaklığına, kişi ortaklığının sermaye ortaklığına çevrilmesine olanak vardır[3].

Bir kollektif ortaklık komandit ortaklığa veya bir komandit ortaklık kollektif ortaklığa tasfiye edilmeksizin bütün ortaklar tarafından

---

1) L. Chardonnet : Comptabilité Des Sociétés, sh. 154.

2) Ticaret K. Md. 152.

3) Halil Asiltürk : Kollektif ve Komandit Şirketler, Fakültesi Matbaası, İstanbul, 1960, sh. 552.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

oybirliği ile verilecek ve ticaret siciline tescil ve ilân ettirilecek bir kararla çevrilebilir[4].

Limited ortaklıklarda nevi değişikliği ile ilgili karar, ortak sayısının beşi geçmemesi halinde oybirliği ile, ortak sayısının beşi geçmesi halinde, sermayenin üçte ikisi temsil eden ortaklar tarafından verilmelidir[5].

Anonim ortaklık da tasviye edilmeksizin limited ortaklığa çevrilebilir[6].

Bu durumda, Anonim ortaklığın limited otaklığa çevrilmesi, Kollektif ve komandit ortaklıkların birbirlerine nevi değiştirmeleri halleri dışında, ticaret ortaklıkları ticaret kanununda aksine hüküm bulunmadığından, ancak fesih ve tasfiye yolu ile nevi değiştirebilirler[7].

Hesap uzmanları kurulu danışma komisyonu da bir olay nedeni ile, limited ortaklığın tasfiye edilmeksizin kollektif ortaklığa çevrilemiyeceğini kabul etmiştir[8].

Nevi değiştirme bilhassa anonim ortaklığa dönüşmede önem kazanmaktadır. Çünkü burada anonim ortaklığın ani kuruluşu söz konusu olmakta ve böylece Ticaret Bakanlığından kuruluşa izin alınabilmesi için, Anonim ortaklığın taahhüt edilen sermayesinin nakit kısmının dörtte birinin bankaya yatırılarak bakanlık emrine bloke ettirilmesi gerekmektedir.

Kuşkusuz kuruluş için ayrıca eski ortaklıktaki aynî sermayeyi oluşturan elemanların değerlerini biçecek bilir kişi heyetinin de mahkemece belli edilerek[9] bedel takdiri işlemlerinin tamamlanması zorunludur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ortaklıkların nev'i değiştirmeleri şekil değiştirme olarak adlandırılmış ve devir hükümlerine tâbi tutulmuştur[10]. Bu durumda, bazı koşullar yerine getirilmek kaydıyle, es-

4) Tic. K. Md. 268.
5) Tic. K. Md. 513.
6) Tic. K. Md. 553.
7) Halil Arslanlı ; o.g.e., sh. 582.
8) 26.4.1971 gün ve 166 No. lu Danışma Komisyonu Kararı.
9) Tic. K. Md. 285, 303.
10) Kurumlar V.K. Md. 37/Bin fıkra.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ki ortaklığın sadece şekil değiştirme tarihine kadarki kazançlarını vergilendirmek üzere bir beyanname verilecektir[11].

Nev'i değiştirmenin Kurumlar Vergisine tabi sermaye ortaklıkları arasında yapılması yukarıda açıklanan husus dışında herhangi bir özellik taşımamaktadır. Ancak, Kurumlar Vergisine tabi bir sermaye ortaklığının, bir kişi ortaklığına çevrilmesi halinde ortaya önemli vergilendirme sorunları çıkmaktadır.

Örneğin, bir Anonim veya Limited Ortaklığının Kollektif Ortaklığa çevrilmesi halinde, Anonim veya Limited Ortaklığın bilançosundaki aktif elemanların emsal bedelle değerlenmesi gerekmektedir[12].

Böylece, ortaya çıkacak teorik değer farkları Kurumlar Vergisine matrah olacaktır.

Ödenen Kurumlar Vergisi, tüzel kişi kurumu ilgilendirdiğinden, Kollektif Ortaklıkta kâr ve zararı etkileyen bir eleman değildir. Bu durumda, Kurumlar Vergisi dağıtılacak kârlardan veya yedek akçelerden mahsup edilecek veyahut da ileriki yıllarda kapatılmak üzere hesaplarda bekletilecektir. Gelir Vergisi stopajı için de aynı şekilde hareket edilecektir.

Diğer bir sorun da, kişi ortaklığına çevrilen bir sermaye ortaklığının ayrılmış yasal ve ihtiyari yedek akçeleri nedeniyledir. Sermaye ortaklığı kişi ortaklığına dönüştüğü zaman Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre, tasfiye sözkonusu olduğu için, bütün yedek akçeler hissedarlarca elde edilmiş bir gelir olarak (menkûl sermaye iradı) yıllık beyannamelerine dahil edilecektir. Kuşkusuz ihtiyari toplama ile ilgili yasal hükümler saklıdır.

II — MUHASEBE

A — Kayıt serbestisi :

Nev'i değiştirme, tüzel kişilik devam ettiğine göre, prensip itibariyle muhasebe kayıtlarını etkilemez. Bu halde eski ortaklığın defterlerinde yeni kayıtları devam ettirmek mümkündür. Yevmiyede sözleşme değişikliğini belli eden bir açıklama yetişir. Bununla beraber ortaklığın nev'i değiştirme tarihindeki durumunu belli etmek amacı ile, envanter yapmak ve bilanço düzenlemek yararlıdır[13].

11) Kurumlar V.K. Md. 38-39.

12) Kurumlar V.K. Md. 39.

13) L. Chardonnet : Comptabilité des Sociétés, sh. 164.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklığın nevi değiştirmesinde durumu kayda almak arzu edildiği takdirde, eski ortaklık yönünden normal bir tasfiye sözkonusu imiş gibi hareket edilecek ve böylece aktif ve pasif elemanlar yeni ortaklığa devredilecektir. Ancak pratikte çoğu zaman bir kayıt yapılmamaktadır. Zira, eski ve yeni ortaklıkta ortaklar veya hissedarlar aynıdır. Sermaye koyanlar olarak hakların ortaklık payları veya hisse senetleri ile temsil edilmesinin ise, önemi yoktur[14].

B — Sermaye ortaklıklarının kişi ortaklıklarına çevrilmesi :

Daha önce açıkladığımız gibi sermaye ortaklıklarının kişi ortaklıklarına çevrilmesi halinde değer fazlalarına ilişkin Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi stopajı nedeniyle kayıtlar yapmak zorunlu bulunmaktadır.

Örnek : Bir Limited ortaklığı 1.1.1984 günü kollektif ortaklığa çevriliyor. Limited ortaklığın bu tarihteki bilançosu şöyledir.

DURAN VARLIKLAR			**ÖZ VARLIKLAR**		
Binalar	240.000		Sermaye	1.000.000	
Makineler	1.600.000		Yasal yedek akçe	100.000	
Demirbaş eş.	120.000	1.960.000	Sözleşme yedek ak.	260.000	1.360.000
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR			**KISA SÜRELİ BORÇLAR**		
Mal	203.800		Satıcılar		152.000
Müşteriler	30.000	233.800	**AKTİFİ DÜZELTİCİ HESAPLAR**		
HAZIR VARLIKLAR			Bina amor.	38.400	
Banka	212.300		D. eşya amor.	48.000	
Kasa	25.100	237.400	Makine amor.	640.000	726.400
			DÖNEM SONUÇLARI		
			Dönem Kârı		192.800
		2.431.200			2.431.200

14) Retoll : Comptabilité des sociétés, sh. 182.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Takdir edilen emsal bedelleri de şöyledir :

Binalar	250.000
Makineler	1.100.000
Demirbaş eşya	80.000
Stoklar	220.000
T o p l a m	1.650.000

Bu elemanların kayıtlardaki değerleri se şöyledir :

Makineler	1.600.000 — 640.000 =	960.000 TL.
Binalar	240.000 — 38.400 =	201.600 »
Demirbaş eşya	120.000 — 48.000 =	72.000 »
Stoklar		203.800 »
T o p l a m		1.437.400

Böylece, 1.650.000 = 1.437.400 — 212.600 lira değer fazlası ortaya çıkmaktadır.

Dönem kârının kurumlar vergisi :

192.600 × % 40 = 77.120 TL.

Tasviye kârının kurumlar vergisi :

212.600 × % 40 = 85.040 TL.

1983 kârı ile ilgili yevmiye kayıtları :

——————— / ———————

692. KURUMLAR VERGİSİ		77.120	
360. VERGİ TAHAKKUKLARI			77.120
360.25. Kurumlar vergisi	77.120		

Dönem kârı ile ilgili verginin tahakkuk ettirilmesi

——————— / ———————

690. DÖNEM KÂR VE ZARARI		77.120	
692. KURUMLAR VERGİSİ			77.120

verginin aktarılması

——————— / ———————

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

690. DÖNEM KÂR VE ZARARI 115.680
332. ORTAKLARA BORÇLAR 115.680
Dönem net kârının aktarılması

/

692. KURUMLAR VERGİSİ 85.040
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 85.040
350.25. Kurumlar vergisi 85.040
Tasfiye kârı ile ilgili verginin tahakkuk ettirilmesi

/

332. ORTAKLARA BORÇLAR 85.040
692. KURUMLAR VERGİSİ 85.040
verginin aktarılması

/

Yedek akçelere ait vergilerin mahsup edilmesi.

Limited ortaklığın 31.12.1983 günlü bilançosunda 125.000 TL. yasal yedek akçe. 260.000 TL. sözleşme yedek akçesi yer almıştır.

260.000 TL. sözleşme yedek akçesinden vaktiyle % 20 gelir vergisi kesilmiştir.

Bilanço aktifinde gelir vergisi kesintisi ile ilgili hesap bulunmadığından sözleşme yedek akçesi bilançoda net tutar üzerinden yer almış olmaktadır.

Bu durumda sözleşme yedek akçesinin vergili brüt tutarı :
260.000 × 100/80 325.000 TL'dir.
Yedek akçelerin toplamı :
125.000 + 325.000 = 450.000 TL'dır.

450.000 TL. % 25 kurumlar vergisi düşüldükten sonraki rakam olduğuna göre kurumlar vergisi matrahı :

450.000 × 100/75 = 600.000 TL. yedek akçelerin vergi tutarıdır.
Kurumlar vergisi 600.000 × % 25 = 150.000
Böylece evvelce ödenen vergiler :
600.000 — (125.000 + 260.000) = 215.000 TL'dır.
Ödenmesi gereken kurumlar vergisi 600.000 × % 40 = 240.000 TL. olduğundan :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

240.000 — 215.000 = 25.000 TL. daha kurumlar vergisi ödenecektir. Bu verginin tahakkuku için yapılması gereken kayıtlar şöyledir:

692. KURUMLAR VERGİSİ		25.000	
350. VERGİ TAHAKKUKLARI			25.000
350.25. Kurumlar vergisi	25.000		
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		25.000	
486.00 Sözleşme yedek akçesi	25.000		
692. KURUMLAR VERGİSİ			25.000

Yedek akçeler için bilançoda gelir vergisi stopaj hesabı bulunseydi tahakkuk ve ödeme kayıtları sırasında bu hesabın kapatılması (mahsup edilmesi) gerekecekti.

Daha sonra vergiler ödendiğinde şu kayıt yapılacaktır.

350. VERGİ TAHAKKUKLARI		187.160	
350.25 Kurumlar vergisi	187.160		
160. BANKALAR			187.160
106.02 Garanti B. Şişli Şb.	187.160		

Öte yandan sermaye hesabını da kollektif ortaklık ortaklarından her birine ait pay üzerinden ayrı hesaplarda gösterebiliriz.

Ortak A 500.000 TL.

Ortak B 300.000 TL.

Ortak C 200.000 TL. sermaye payına sahip olsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

480. SERMAYE		1.000.000	
480.00. Taahhüt edilen sermaye		1.000.000	
	480. SERMAYE		1.000.000
	480.00 Ortak A Sermayesi	500.000	
	480.01 Ortak B Sermayesi	300.000	
	480.02 Ortak C Sermayesi	200.000	

Bu örnekte anonim ortaklık 1983 yılı kârı için kurumlar vergisi beyannamesi ile muhtasar beyanname (Gelir Vergisi stopajı), yanında ayrıca nevi değiştirme nedeniyle ortaya çıkan tasfiye kârı için aynı şekilde iki beyanname verecektir.

C — Kişi Ortaklıklarının Sermaye Ortaklıklarına dönüşmesi :

Kurumlar Vergisi Kanununda Kişi Ortaklıklarının nevi değiştirmeleri ile ilgili hüküm yoktur. Bu bakımdan soruna Kurumlar Vergisi Kanunu dışında çözüm bulmak gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Kişi Ortaklıklarının Ortakları Ortaklıktan aldıkları paylar nedeniyle, kişisel olarak ticarî kazanç sağlamış (Komanditerler Menkul Sermaye İradı elde etmiş) Gelir Vergisi mükelleftirler. Ancak nevi değiştirmeden sonra yeni ortaklıktan aldıkları kâr payları menkûl sermaye iradı olarak gelir vergisine tabî tutulmakta, ortaklığın kazancı da önce Kurumlar Vergisi tarhiyatına konu teşkil etmektedir.

Keza kişi ortaklıklarında ortaklara ortaklık zararından düşen paylar da kişisel olarak kendilerini ilgilendirmekte ve yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir. (Komanditerlerin zarar payları ileriki yıllar kâr paylarından düşülmektedir).

Bu durumda kişisel ortaklıkların Anonim ve Limited Ortaklığa çevrilmesi halinde, yeni ortaklığa kişisel ortaklık zararlarının aktarılması söz konusu değildir. Öte yandan Anonim ortaklık kurulurken aynî sermayeye bilir kişi tarafından değer takdiri yapılması gerektiğin-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

den[15] takdir edilen bedellere göre eski ortaklığın patrimuvanına dahil aktif ve pasif elemanların değerlerinde farklar ortaya çıkabilecek ve neticede yeni ortaklıkta sermaye hesabı da değişebilecektir.

Bununla beraber, uygulamada aynî sermayeye defterlerdeki değerler takdir edilmekte ve böylece hesaplarda bir düzeltme söz konusu olmamaktadır. Ancak, anonim ortaklığın kuruluşunda en az 500.000 lira sermaye konması zorunlu olduğundan, kişisel ortaklıkların anonim ortaklığa dönüşmesinde bu miktar sermayenin taahhüt edilmesi ve sermaye noksanı varsa tamamlanması gerekmektedir.

Muhasebe kayıtlarına gelince :

1° Kişisel ortaklıkta mutad devir (tasfiye) kayıtları yapılacak ve kayıtlar kapatılarak mevcutlar, alacaklar ve borçlar anonim ortaklığa devredilecektir. Anonim ortaklıktan alınan hisse senetleri de ortaklara payları oranında bölüştürülecektir.

Sonraki bölümde ortaklıkların birleşmesi ile ilgili muhasebe kayıtları nedeniyle konu örneklerle açıklanmış olduğundan burada tekrar ele alınmamıştır.

2° Yeni ortaklık muhasebesinde ise mutad kuruluş kayıtları yapılacaktır. Daha önce kuruluş muhasebesi ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

Vergi hukukumuz açısından kişi ortaklıkların sermaye ortaklığına dönüşmesi halinde kollektif ve adi komandit şirket ortaklarına verilecek hisse senetlerinin nama yazılı olması gerekir.

Vergi hukukumuzda, bu dönüşüm nedeniyle kişi ortaklıkları bakımından bir değer artışı kazancı hesaplanması ve vergilendirilmesi mümkün değildir[16].

---

15) T. Tic. K. Md. 289, 299.

16) Gelir V.K. Md. 81 fıkra 3

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ONDÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ORTAKLIKLARIN BİRLEŞMESİ

I — TANIMLAR :

A — Birleşme :

Birleşme (Füzyon) iki veya daha fazla ortaklığın tek bir ortaklık kurmak üzere anlaşmalarıdır. Birleşme iki türlü olur.

1°. Bir veya birkaç ortaklığın evvelce mevcut bir ortaklığa bütün aktifleri ve gerçek pasifleriyle katılması (Absorpsiyon).

2°. İki veya daha fazla ortaklığın bütün aktif ve gerçek pasifleriyle yeni bir ortaklık kurmaları.

Böylece katılan veya yeni ortaklığı kuran ortaklıklar ortadan kalkar. Ortakları paylarına karşılık, katıldıkları veya yeni kurdukları ortaklıktan pay alırlar. Birleşen ortaklıkların çoğu zaman kendi aralarında iştirakleri vardır. Yani birbirlerinin paylarına sahiptirler[1].

Ticaret Kanunu'muza göre, birleşme iki veya daha fazla ticaret ortaklığının birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret ortaklığı kurmalarından veya bir yahu daha fazla ticaret ortaklığının mevcut diğer bir ticaret ortaklığına katılmasından ibarettir[2].

Birinci halde birleşen ortaklıklar, ikinci halde katılan ortaklık infisah eder[3]. İnfisah'ın hukuki sonucu ticaret ortaklığının tasfiye haline girmesidir. Ancak birleşme bu kuralın bir istisnasıdır[4].

---

1) Comptabilité Commerciale, sh. 329.

2) Tic. K. Md. 146.

3) Tic. K. Md. 185/3.

4) Halil Arslanlı : Kollektif ve Komandit Şirketler, sh. 571.

Öte yandan birleşme aynı neviden olan ortaklıklar arasında olabilir. Ticaret Kanunumuz birleşme bakımından kollektif ile adi komandit ortaklıkları ayni neviden saymıştır[5].

Görüldüğü gibi Ticaret Kanunumuz katılmayı da açıkladığımız şekilde yeni bir ortaklık kurulmasını da birleşme olarak tanımlamıştır. Bazı muhasebe kitaplarımızda ise füzyon birleşme ile absorpsiyon birleşme veya füzyon birleşme ile absorpsiyon ayırımı yapılmaktadır[6].

Prof. Halil Arslanlı birleşme ile katılmayı ayrı mütalaa etmektedir: Birleşme ile katılma nitelik itibariyle farklıdır. Birleşmede birleşen ortaklık infisah eder. Yani varlıklarını kaybederek her iki ortaklık ortakları arasında yeni bir ortaklık kurulur. Birleşme üçüncü bir ortaklığa hayat verir ve yeni kurulan ortaklık birleşen ortaklıkları içine alır. Katılmada yalnız katılan ortaklık infisah eder ve bu ortaklığın mevcudu aktifleri ve pasifleri ile birlikte diğer ortaklığa geçer. Diğer ortaklık aynen kalır[7].

Her iki türü ile birleşme tasfiyesiz infisah hallerindedir[8]. Burada tasfiye söz konusu değildir. Zira birleşen veya katılan ortaklıkların mal varlıkları birleşilen veya iltihak edilen ortaklığa intikal etmektedir. Bununla beraber Kurumlar Vergisi Kanunumuz birleşmeyi, birleşme nedeni ile infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde saymıştır. Kurumlar Vergisi Kanununda birleşme ve katılma ayırımı da yapılmamıştır[9]. Öte yandan kurumlar v.k. da «devir» den söz edilmektedir. Burada devir birleşmenin özel bir hali olarak belirlenmiştir.

Aşağıda yazılı koşullarla yapılan birleşmeler devir sayılmıştır.

1°. Birleşme sonucunda infisah eden (ortadan kalkan) kurum (ortaklık) ile birleşilen kurumun yasal ya da iş merkezleri Türkiyede bulunacaktır;

---

5) Tic. K. Md. 147.

6) Kemal Tuncatay: Ticaret Şirketleri Muhasebesi, Başnur Matbaası, Ankara 1969. sh. 69.

Cevat Yücesoy: Ticaret Şirketleri ve Muhasebesi, Matbaa Teknisyenleri Basımevi, 1966. sh. 90.

7) Halil Arslanlı: Kollektif ve Komandit Şirketler, sh. 477.

8) Tic. K. Md. 439.

9) Kurumlar V. K. Md. 36.

2°. İnfisah eden kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerini birleşilen (devralan) kurum, kül halinde devralacak ve aynen bilançosuna geçirecektir.

3°. Birleşilen kurum infisah eden kurumun ortaklarına veya sahiplerine devraldığı servet oranında hisse verecektir[10].

Yukarıdaki koşulların doğal bir sonucu olarak devirde devreden ortaklık yönünden her hangi bir değer fazlası (veya değer noksanı) söz konusu olmamaktadır.

Bu durum kanun koyucu tarafından da göz önünde tutulmuş ve devirlerde bazı koşullara uyulması kaydiyle, infisah eden kurumun sadece devir tarihine kadar yaptığı işlemlerden sağladığı kazançların vergilendirileceği, doğrudan doğruya devirden doğan kârların ise hesaplanamayacağı ve vergilendirilemeyeceği açık hükme bağlanmıştır[11].

Görüldüğü gibi Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan ve birleşmenin özel bir hali olan «devir» muhasebe tekniği yönünden fazla özelliği bulunan bir konu değildir. Bu bakımdan biz bu bölümde birleşme kârlarını içine alan örnekleri işlemiş bulunuyoruz.

Bununla beraber, vergi matrahlarını etkileyen bir konuya burada değinmekte yarar vardır. Kurumlar Vergisine tabi bir ortaklığın atif ve pasifini aynen Kurumlar Vergisine tabi diğer bir ortaklığa devretmesi halinde, devreden ortaklığın bilânçosundaki sabit varlıkların amortismanlarına aynı oranlarla ve kalan süre içinde devralan ortaklıkta devam edilecektir.

Eski ortaklık tarafından uğranan ve henüz kapatılmamış bulunan zararların yeni ortaklığın sağladığı kazançlardan mahsup edilip edilemiyeceği tartışmalıdır. Eski ortaklıktaki kapatılmayan zararların devralan ortaklığın bilânçosuna geçirilemiyeceğini söyleyenler vardır.

«Bu gibi durumlarda, kanımızca, devralınan veya birleşen ortaklık hakkında tasfiye hükümlerinin uygulanması yoluna gitmek daha uygundur. Çünkü zarar bilânçonun aktifine kaydedilmekle beraber aktif elemanlar arasında yer almamaktadır. Böyle durumlarda aktif top-

10| Kurumlar K. Md. 37.

11| Kurumlar V. K. Md. 38.

ları zarar miktarı kadar azalmış ve dolayısıyla sermaye bu miktar kadar noksanlaşmış olmaktadır."[12].

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Aksine savunanlar da mevcuttur. «Eski ortaklıktaki birikmiş zararların yeni ortaklıkta mahsup edilmemesi için bir neden yoktur[13].

Bizim kanımızca kapatılmayan zararın devredilen ortaklığa aktarılması ve burada elde edilen kârlardan düşülmesi olanağı mevcuttur. Çünkü devralan (birleşilen) kurum infisah eden kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer vecibelerini yerine getireceğini taahhüt etmekte ve böylece iki ortaklık arasındaki vergisel ilişkiler devam etmektedir.

Maliye Bakanlığı ise, devir hükmünde sayılan şekil (nevi) değiştirme ile ilgili bir olay nedeniyle zararın devrini kabul etmemiştir[14].

B — Birleşme değer fazlası veya değer noksanı :

Bunlar tasfiye değer fazlalarına veya değer noksanlarına karşılıktır. Sözleşmede katılma olan veya yeni kurulan ortaklığın, aktif elemanları muhasebe değerleri üzerinde bir değerle devralması öngörülmüşse değer fazlası, aksi halde değer noksanı mvcut olur. Değer fazlaları ve değer noksanları karşılaştığından ortaya global değer fazlası veya değer noksanı çıkacaktır[15].

C — Birleşme fazlası veya noksanı :

Tasfiye fazlası veya noksanına karşılıktır. Birleşme fazlası ortadan kalkan ortaklığın net aktifinin devredilen değeri ile sermayesi arasındaki olumlu farktır[16]. Birleşme noksanı ise olumsuz farktır.

---

12) Rüştü Erimez : Şirketlerde kâr dağıtımı ve yedek akçeler Tipo Neşriyat ve Basımevi İstanbul 1972 sh: 167.

13) Yılmaz Özbalcı : Kurumlar vergisi kanunu yorum ve açıklamaları sh: 487.

14) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 3.11.1967 gün ve 22118-87/45029 sayılı muhtırası.

15) Comptabilité commerciale A.g.e. sh. 329.

16) Comptabilité Commerciale A.g.e. sh. 329.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

D — Birleşme primi :

Çıkarma primine karşılıktır. Birleşilen ortaklık bakımından birleşme bir sermaye artırımı olarak kendini gösterir. Şayet ortaklığın gizli veya muhasebede kayda geçmiş yedek akçeleri bulunuyorsa katılan ortaklık kendisine teslim edilecek payların nominal değerinden üstün değerde bir net aktifi katıldığı ortaklığa verecektir. Fark katılma olan ortaklıkta birleşme primini oluşturur[17].

II — MUHASEBE :

A — Genel teknik :

Kayıtlar tasfiye ve bölüşme kayıtlarına benzer. Aktif ve gerçek pasif katılma olan veya yeni ortaklık tarafından devralınır. Bu ortaklıklar karşılığında pay verir. Bunların ortadan kalkan ortaklıkların ortakları arasında dağıtımı ortaklıktaki haklar ile orantılı olur. Tasfiye kâr ve zarar hesabı burada Birleşme kâr ve zarar hesabına yer verir. Kayıt örnekleri şöyledir :

Birleşme :

——————— / ———————

Amortisman hesapları
Gerçek pasif hesapları
Katılma olan veya yeni kurulan
ortaklığın hesabı
Birleşme kâr ve zarar hesabı
(Değer noksanı)

Gerçek aktif hesapları
Birleşme kâr ve zarar
hesabı (Değer fazlası)

——————— / ———————

17) Comptabilité commerciale: A.g.e. sh. 390.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Senetlerin verilmesi :

——————— / ———————

Hisse senetleri ve tahviller[16]...

Katılma olan veya yeni

kurulan ortaklığın hesabı

——————— / ———————

Daha sonra paylaşma kayıtları gelir. Burada paylaşılacak değerler sadece katılma olan veya yeni kurulan ortaklığın verdiği paylardan veya senetlerden ibarettir.

Katılma olan ortaklığın kayıtları :

Kayıtlar sermaye artırımındaki kayıtların aynıdır. Burada sermaye artırımı katılan ortaklıklar tarafından taahhüt edilir ve gereğinde bir birleşme primi söz konusu olur.

Yeni kurulan ortaklığın kayıtları :

Kuruluş kayıtları söz konusudur. Burada sermaye taahhüt edenler birleşmeye katılan şirketlerdir.

B — Katılma yolu ile birleşme :

Örnek : 1 — 31.12.1984 günündeki birleşme sırasında A ve B anonim ortaklıklarının bilânçoları aşağıda gösterildiği gibidir :

16) Uygulamada bazan senetler cüzdanı adı ile kullanılır.

DURAN VARLIKLAR				**ÖZ VARLIKLAR**		
Makineler	9.000.000			Sermaye	10.000.000	
Amort.	5.000.000	4.000.000		Yasal Yedek Akçe	2.250.000	
Dem. eşya	250.000			Olağanüstü Yedek Akçe	4.900.000	17.150.000
Amor.	100.000	150.000				
Peştemallik		2.000.000	6.150.000	**UZUN SÜRELİ BORÇLAR**		
				B Ortaklığı Borçlanma		2.000.000
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR				**KISA SÜRELİ BORÇLAR**		
Mal		7.700.000		Satıcılar	1.000.000	
Müşteriler		1.600.000		Borç Senetleri	1.500.000	2.500.000
Alacak Senetleri		3.300.000	12.600.000	**DÖNEM SONUÇLARI**		
HAZIR VARLIKLAR				Dönem Kârı		800.000
Banka		3.615.800				
Kasa		84.200	3.700.000			
			22.450.000			22.450.000

Sermaye her biri 1.000 TL. nominal değerde 10.000 adet hisse senedine bölünmüştür.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

8 Anonim Ortaklığının Bilançosu

DURAN VARLIKLAR			
Arazi		3.000.000	
Binalar	5.000.000		
Amortisman	2.000.000	3.000.000	
Makineler	20.000.000		
Amortisman	11.000.000	9.000.000	
D. Eşya	800.000		
Amortismanı	300.000	500.000	
Uzun süreli alacaklar		2.000.000	17.500.000
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR			
Hisse senetleri ve tahviller		1.000.000	
Mal		13.000.000	
Müşteriler		1.6000.000	
Alacak Senetleri		1.000.000	16.600.000
HAZIR VARLIKLAR			
Banka		8.400.000	
Kasa		400.000	8.800.000
			42.900.000

ÖZ VARLIKLAR			
Sermaye		30.000.000	
Yasal yedek akçe		2.000.000	
Sözleşme Yedek Akçe		4.000.000	36.000.000
KISA SÜRELİ BORÇLAR			
Satıcılar		700.000	
Borç Senetleri		1.000.000	1.700.000
DÖNEM SONUÇLARI			
Dönem Kârı			5.200.000
			42.900.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sermaye herbiri 2.000 lira nominal değerde 15.000 hisse senedine bölünmüştür. Hisse senetleri ve tahviller cüzdanının tamamı A ortaklığının 1000 hisse senedinden meydana gelmiştir[19].

A ortaklığı birleşme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergilerini kendisi ödeyecektir. Sözleşme hükümlerine göre B Ortaklığı A Ortaklığının gerçek aktif ve pasifini aşağıdaki bedellerle devralmıştır.

Aktif		
	Makineler	5.600.000 TL.
	Demirbaş eşya	250.000 »
	Peştemallık	5.000.000 »
	Mal	7.700.000 »
	Müşteriler	1.500.000 »
	Alacak senetleri	3.300.000 »
	Banka	965.800 »
	Kasa	84.200 »
	Toplam	24.500.000 »
Pasif		
	B Ortaklığı borçlanma	2.000.000 TL.
	Satıcılar	1.000.000 »
	Borç senetleri	1.500.000 »
	Toplam	4.500.000 »

Net devir bedeli :

24.500.000 — 4.500.000 = 20.000.000 TL.

A Ortaklığının beher hisse senedinin şimdiki değeri :

20.000.000 / 10.000 = 2.000 TL.

Sözleşmede B Ortaklığının bir hisse senedinin değeri 3.000 lira olarak belli edilmiştir. B Ortaklığının çıkardığı yeni hisse senetleri 2.000 lira nominal değerde olacak ve A Ortaklığına teslim edilecektir. A Ortaklığı bu senetleri hakları oranında ve iptal edilecek eski hisse senetleri karşılığında kendi hissedarlarına dağıtacaktır. A Ortaklığının B Ortaklığına devrettiği net aktifi 20.000.000 liradır.

19) B ortaklığının iştirak kazançları istisnasından yararlanmadığı kabul edilmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

240.	MAKİNELER		9.000.000	
245.	DEMİRBAŞLAR		250.000	
264.	HAKLAR		2.000.000	
	264.20. Peşamallık	2.000.000		
170.	MAMULLER		7.700.000	
130.	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		1.600.000	
120.	AACAK SENETLERİ		3.300.000	
	120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	3.300.000		
106.	BANKALAR		3.615.800	
	106.02. Akbank Sirkeci	3.615.800		
100.	KASA	84.200		
	480. SERMAYE			10.000.000
	480.00. Taahüt edilen sermaye	10.000.000		
	485. YASAL YEDEK AKÇELER			2.250.000
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	2.250.000		
	486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			4.900.000
	486.50. Olağanüstü yedek akçe	4.900.000		
	260. DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI			100.000
	255. MAKİNE AMORTİSMANI			5.000.000
	325. SATICILARA BORÇLAR			1.000.000
	320. BORÇ SENETLERİ			1.500.000
	430. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR			2.000.000
	430.00. B ortaklığ	2.000.000		
690.	DÖNEM KÂR VE ZARAR			800.000
	Açılış kaydı			

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Birleşme kârının tesbiti ve kurumlar vergisinin hesaplanması :

A ortaklığının 31.12.1984 günündeki özvarlığı

Sermaye	10.000.000
Yasal yedek akçe	2.250.000
Olağanüstü yedek akçe	4.900.000
Kâr ve zarar	800.000
Toplam	17.950.000

800.000TL. 1984 yılı kârının kurumlar vergisi
800.000 x 40 = 320.000

Yedek akçelere ait kurumlar vergisi farkının hesaplanması :

Anonim şirketin 1984 bilançosundaki yedek akçeler 1980'den önceki yıllarda ayrılmıştır.

Yasal yedek akçe kurumlar vergisi farkı :

$$2.250.000 \times \frac{100}{75} = 3.000.000 \text{ Vergili brüt tutar}$$

3.000.000 x % 40 = 1.200.000 Hesaplanan kurumlar vergisi

1.200.000 — 750.000 = 450.000 Ödenmesi gerek kurumlar vergisi farkıdır.

Olağanüstü yedek akçe için % 25 kurumlar vergisi ödenmiştir.

Kalan 75 TL. % 20 gelir vergisi stopajına tabi tutulmuştur.

75 TL üzerinden % 20 vergi 15 TL. tutar. Bu da % 15 oranına tekabül eder.

Böylece olağanüstü yedek akçe için vaktiyle %25+ %15 = %40 vergi ödendiğinden bu defa ödenmesi gereken vergi farkı söz konusu olmamaktadır.

Ödenmesi gereken kurumlar vergisi toplamı :

450.000 + 320.000 = 770.000 TL. dir.

A ortaklığının vergiler düşüldükten sonraki özvarlığı :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

17.950.000 — 770.000 = 17.180.000. TL. dir.

B ortaklığından alınan hisse senetleri bedelini 20.000.000 liradan düştüğümüzde 2.820.000 lira kalır. Bu rakam birleşme nedeniyle sağlanan kârın (birleşme kârı) kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan net miktarını gösterir.

Birleşme kârının vergili brüt tutarı ise :

$$2.820.000 \times \frac{100}{60} = 4.700.000.\text{ TL. dir.}$$

4.700.000 x % 40 = 1.880.000 TL. dir.

Böylece ödenmesi gereken kurumlar vergisi toplamı :

320.000 + 450.000 + 1.880.000 = 2.650.000. TL. dir.

Birleşme kârı, karşı şirketten alınan hisse senetleri bedeli ile o şirkete devredilen net aktif arasındaki farktır.

Net aktif ile öz sermayenin aynı anlam taşıdığı malûmdur.

B ortaklığından alınan hisse senetleri	20.000.000
B ortaklığına devredilen net aktif	—15.300.000
Birleşme kârı	4.700.000.

Birleşmeden doğan kâr, birleşmenin gerçekleştiği tarihi izleyen 15 gün içinde, birleşen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilir. Birleşme, birleşme sözleşmesinin ilgili şirketlerin genel kurullarında onaylandığı tarihte gerçekleşmiş sayılır. Genel kurul tarihleri farklı olduğunda sonuncusunun tarihine itibar edilir[20].

---

20) Y. Özbolcı : A.g.e. Sh. 476.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

255.	MAKİNE AMORTİSMANI		5.000.000	
260.	DEMİRBAŞ EŞYA AMORTİSMANI		100.000	
430.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR		2.000.000	
	430.02. B Ortaklığı	2.000.000		
424.	SATICILARA BORÇLAR		1.000.000	
320.	BORÇ SENETLERİ		1.500.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		20.000.000	
	130.02. B Ortaklığı	20.000.000		
	240. MAKİNELER			9.000.000
	245. DEMİRBAŞ EŞYA			250.000
	264. HAKLAR			2.000.000
	264.20. Peştemallık	20.000.000		
	170. MAMULLER			7.700.000y
	130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR (MÜŞTERİLER)			1.600.000
	120. ALACAK SENETLERİ			3.300.000
	120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	3.300.000		
	105. BANKALAR			965.800
	105.02. Akbank sirkeci Şb.	965.800		
	100. KASA			84.200
	691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR			4.700.000

B ortaklığına devir

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

110. HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER 18.000.000
110.00. Hisse senetleri 18.000.000
130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR 18.000.000
130.02. B ortaklığı 18.000.000

B Ortaklığından yeni alınan hisse senetleri

692. KURUMLAR VERGİSİ 320.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 320.000
350.25. Kurumlar vergisi 320.000

Dönem kârına ait verginin tahakkuk ettirilmesi

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 320.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 320.000

Verginin aktarılması

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 480.000
496. SAFİ DÖNEM KÂRI 480.000

Net kâr

692. KURUMLAR VERGİSİ 1.880.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 1.880.000
350.25. Kurumlar vergisi 1.880.000

Birleşme kârının vergisi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR 1.880.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 1.880.000
Verginin aktarılması

692. KURUMLAR VERGİSİ 450.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 450.000
350.25. Kurumlar vergisi. 450.000
Yasal yedek akçe kurumlar vergisi farkı

485. YASAL YEDEK AKÇELER 450.000
485.10. Yasal yedek akçe 450.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 450.000
Verginin aktarılması

350. VERGİ TAHAKKUKLARI 2.650.000
350.25. Kurumlar vergisi 2.650.000
106. BANKALAR 2.650.000
106.02. Akbank Sirkeci Şb. 2.650.000
Verginin ödenmesi

Paylaşma

480. SERMAYE 10.000.000
480.00. Taahhüt edilen ser. 10.000.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 10.000.000
332.00. Hissedarlar[21] 9.000.000
332.01. B ortak. 10.000.000
Sermayenin aktarılması

21) B ortaklığı dışındakiler.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

485.	YASAL YEDEK AKÇELER		1.800.000	
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	1.800.000		
486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		4.900.000	
	486.50. Olağanüstü yedek akçe	4.900.000		
496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		480.000	
691.	BİRLEŞME KÂR VE ZARAR		2.820.000	
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			10.000.000
	332.00. Hissedarlar	9.000.000		
	332.01. B ortaklığı	10.000.000		
	Birleşme fazlasının aktarılması			

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		18.000.000	
	332.00. Hissedarlar	18.000.000		
	110. HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER			18.000.000
	110.00. Hisse senetleri	18.000.000		
	B ortaklığı hisse senetlerinin A ortaklığının B ortaklığı dışındaki hissedarlarına verilmesi			

332.	ORTAKLAR BORÇLAR		2.000.000	
	332.01. B ortaklığı	2.000.000		
	130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			2.000.000
	130.02. B ortaklığı	2.000.000		
	B ortaklığı sermeye alacağının devir borcuna mahsup edilmesi			

Böylece bütün hesaplar kapanmıştır.

Birleşme primi emisyon primi hükmündedir. Birleşen şirketin kurum kazancının bir unsuru olarak normal vergilendirme dönemi itibariyle vergiye tabi olur[22].

2 — B ortaklığının kayıtları

22) Yılmaz Özbalcı: K.V.K. Yorum ve açıklamaları Ankara 1982 sh: 458.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

235.	ARAZİ		3.000.000	
238.	BİNALAR		5.000.000	
240.	MAKİNELER		20.000.000	
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		800.000	
110.	HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER		1.000.000	
	110.00. Hisse senetleri	1.000.000		
170.	MAMÜLLER		13.000.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		1.600.000	
120.	ALACAK SENETLERİ		1.000.000	
	120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	1.000.000		
220.	DİĞER GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		2.000.000	
	220.00. A ortaklığı	2.000.000		
106.	BANKALAR		8.400.000	
	106.01. Garanti Ban. Bahçekapı Şb.	8.400.000		
100.	KASA		400.000	
	480. SERMAYE			30.000.000
	480.00. Taahhüt edilen ser.	30.000.000		
	485. YASAL YEDEK AKÇE			2.000.000
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	2.000.000		
	486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇE			4.000.000
	486.00. Sözleşme yedek akçesi	4.000.000		
	325. SATICILARA BORÇLAR			700.000
	320. BORÇ SENETLERİ			1.000.000
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			5.300.000
	253. BİNALAR AMORTİSMANI			2.000.000
	250. DEMİRBAŞ AMORTİSMANI			300.000
	255. MAKİNE AMORTİSMANI			11.000.000

Açılış kaydı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 20.000.000

481.02. Ticari işletmesini koyan hissedar 20.000.000

110. HİSSE SENETLERİ 1.000.000

TAHVİLLER

110.00. Hisse senetleri 1.000.000

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR[23] 1.000.000

480. SERMAYE 12.000.000

480.10. Artırılan sermaye 12.000.000

485. YASAL YEDEK AKÇELER 6.000.000

485.30. Hisse senetleri çıkartma primleri 6.000.000

Sermayenin artılması A ortaklığına ait hisse senetlerinin iptali ve sağlanan primin kayda alınması

23) Bu kâr birleşme priminin bir parçası olarak kabul edilir. Bu taktirde 690. Dönem kâr ve zarar hesabı yerine 485.30 Hisse senetleri çıkarma primleri hesabı kullanılacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

240.	MAKİNELER		5.600.000	
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		250.000	
264.	HAKLAR		5.000.000	
	264.20. Peştamallık	5.000.000		
175.	EMTEA		7.700.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		1.600.000	
120.	ALACAK SENETLERİ		3.300.000	
	120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	3.300.000		
106.	BANKALAR		965.800	
	106.02. Akbank Sirkeci Şb.	965.800		
100.	KASA		84.200	
	430. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			2.000.000
	430.00. B ortaklığı	2.000.000		
	424. SATICILARA BORÇLAR			1.000.000
	320. BORÇ SENETLERİ			1.500.000
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			20.000.000
	481.02. Ticari işletmesini koyan hissedarlar	20.000.000		

A ortaklığının aktif ve pasifinin devir alınması

480.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR		2.000.000	
	430.00. B ortaklığı	2.000.000		
	220. DİĞER GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			2.000.000
	220.00. A ortak.	2.000.000		

A ortaklığındaki alacağın mahsup yoluyla iptal edilmesi

692. KURUMLAR VERGİSİ 2.080.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 2.080.000
350.25. Kurumlar vergisi 2.080.000

1984 yılı kârına ait kurumlar vergisinin hesaplanması

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 2.080.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 2.080.000

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 3.120.000
496. SAFİ DÖNEM KÂRI 3.120.000

Vergiden bakiye net kâr

3.120.000 TL. safi dönem kârı genel kurul kararında belirlenen şekilde dağıtılacaktır. Kurumlar vergisi ise Nisan/1985 ayında verilecek beyanname ile ödenecektir.

496. SAFİ DÖNEM KÂRI 3.120.000
485. YASAL YEDEK AKÇELER .....
485.10. Yasal yedek akçe % 5 270.000
485.20. Yasal yedek akçe % 10 .....
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER .....
486.00. Sözleşme yedek akçesi .....
338. ÖDENECEK TEMETTÜLER .....
338.500. Hisse senetleri temettü .....
338.501. Yönetim kurulu payları .....
338.60. Personele ödenecek temettü .....
.....

Dönem kârının dağıtımı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

350. VERGİ TAHAKKUKLARI 2.080.000
350.25. Kurumlar vergisi 2.080.000
106. BANKALAR 2.080.000
106.01. Garanti Ban.
B. Kapı Şb. 2.080.000

Verginin ödenmesi

Kurumlar vergisi bir defada Nisan ayında ödeneceği gibi, Nisan-Temmuz-Ekim aylarında üç eşit taksitte ödendiği taktirde ödeme ile ilgili son madde taksit tutarları üzerinden üç defa yapılacaktır.

Hisse senetleri çıkarma priminin kurumlar vergisi :

692. KURUMLAR VERGİSİ 2.400.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 2.400.000
350.25. Kurumlar vergisi 2.400.000

Verginin tahakkuk ettirilmesi

485. YASAL YEDEK AKÇELER 2.400.000
485.30. Hisse senetleri
çıkarma primi 2.400.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 2.400.000

Verginin aktarılması

Hisse senetleri çıkarma priminin vergisi B ortaklığının Nisan 1986'da vereceği beyanname ile ödenecektir. Esasen prim şirketin 1985 kazançları ile birlikte nisan 1986 da verilecek beyannameye dahil edilecektir.

Örnek: 2 — A ve B anonim ortaklıklarının 31.12.1984 günlü bilançoları aşağıda gösterilmiştir.

A anonim ortaklığının bilânçosu :

DURAN VARLIKLAR			ÖZ VARLIKLAR :		
Arsa ve arazi	150.000		Sermaye	1.700.000	
Binalar	750.000		Yasal yedek akçe	300.000	2.000.000
Demirbaş eşya	60.000				
Makineler	900.000		KISA SÜRELİ BORÇLAR :		
Patentler	180.000	2.040.000	Satıcılar	120.000	
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR :			Borçlar senetleri	40.000	160.000
Müşteriler	177.000		AKTİFİ DÜZELTİCİ HESAPLAR :		
Alacak senetleri	70.000		Bina amortismanı	375.000	
Mal	192.000	439.000	Demirbaş amortismanı	12.000	
HAZIR VARLIKLAR :			Makine amortismanı	150.000	537.000
Banka	139.000		DÖNEM SONUÇLARI :		
Kasa	165.000	304.000	Dönem kârı		86.000
		2.783.000			2.783.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

B anonim ortaklığının bilânçosu :

DURAN VARLIKLAR :			**ÖZ VARLIKLAR :**		
Arsa ve arazi	100.000		Sermaye	1.400.000	
Binalar	250.000		Yasal yedek akçe	125.000	
Demirbaş eşya	20.000		Olağanüstü yedek akçe	75.000	1.600.000
Makineler	1.550.000				
Patentler	80.000	2.000.000			
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR :			**KISA SÜRELİ BORÇLAR :**		
Müşteriler	65.000		Satıcılar	200.000	
Alacak senetleri	35.000		Borç senetleri	40.000	240.000
Mal	85.000	185.000			
(30.000 + 55.000)			**AKTİFİ DÜZELTİCİ HESAPLAR :**		
HAZIR VARLIKLAR :			Bina amortismanı	50.000	
Banka	323.000		Demirbaş eşya amort.	16.000	
Kasa	14.000	337.000	Makine amortismanı	510.000	576.000
			DÖNEM SONUÇLARI :		
			Dönem kârı		106.000
		5.522.000			5.522.000

B ortaklığı A ortaklığına katılmıştır.

A ortaklığı B ortaklığının kasa ve banka mevcutları dışında aktif ve pasifini aşağıdaki bedellerle devralmıştır.

	Devir Bedeli	Net Değeri
Binalar	350.000	200.000
Arsalar	300.000	100.000
Makineler	1.000.000	1.040.000
Patentler	45.000	80.000
Demirbaş eşya	10.000	4.000
Müşteriler	63.000	65.000
Alacak senetleri	34.000	35.000
Mal	88.000	85.000
	1.890.000	1.609.000

Satıcılar	200.000	!		
Borç senetleri	40.000	— 240.000	— 240.000	
	(Devir bedeli)	1.650.000	1.369.000	(Net değer)
Net aktif değer		—1.369.000		
Birleşme kârı		281.000		

B ortaklığı A ortaklığından birleşme nedeniyle 1.000 TL. nominal değerde 1.650 adet hisse senedi almıştır.

B ortaklığı vergi borçlarını ödedikten sonra bankada kalan parasını çekmiş ve A ortaklığından aldığı hisse senetleriyle nakit mevcudunu hissedarlarına dağıtarak hesaplarını kapatmıştır.

A ortaklığı birleşme nedeniyle sermaye arttırımına gitmiştir.

— Bu amaçla çıkardığı 1000 TL. nominal değerde 1800 adet hisse senedinden 1650 adedini aynı değer üzerinden B ortaklığına vermiştir. Kalan 150 adet hisse senedini kendi eski hissedarlarına dağıtmıştır.

A ortaklığı yeni hisse senetleri için hissedarlarından talepte bulunmamış ve bu kısım sermaye artırımı yasal yedek akçelerden karşılanmıştır.

A ortaklığının sermaye arttırımı ve birleşme nedeniyle nakden ödediği giderler 40.000 liradır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1 — A ortaklığının ayrıları :

235. ARSA VE ARAZİ			150.000
238. BİNALAR			750.000
245. DEMİRBAŞ EŞYA			60.000
240. MAKİNELER			900.000
264. HAKLAR			180.000
264.10. Patentler, lisanslar	180.000		
150. İLK MADDELER			60.000
155. MALZEME			45.000
170. MAMULLER			87.000
130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			177.000
120. ALACAK SENETLERİ			70.000
120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	70.000		
106. BANKALAR			139.000
100. KASA			165.000
.....			
480. SERMAYE			1.700.000
480.00. Taahhüt edilen sermaye	1.700.000		
495. YASAL YEDEK AKÇELER			300.000
325. SATICILAR BORÇLAR			120.000
320. BORÇ SENETLERİ			40.000
253. BİNA AMORTİSMANI			375.000
250. DEMİRBAŞ EŞYA AMORTİSMANI			12.000
255. MAKİNE AMORTİSMANI			150.000
690. DÖNEM KÂRI			86.000

Hesapların açılması

2

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER		1.800.000	
112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri	1.800.000		
480. SERMAYE			1.800.000
480.10. Artırılan sermaye	1.800.000		

1000 TL. Nominal değerde 1800 adet hisse senedi çıkarılması

3

/

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (HİSSEDARLAR)		1.800.000	
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER			1.800.000
112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri	1.800.000		

Hisse senetlerinin taahhüt edilmesi

4

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

235.	ARSA VE ARAZİ		500.000	
238.	BİNALAR		350.000	
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		10.000	
240.	MAKİNALAR		1.000.000	
264.	HAKLAR		45.000	
	264.10. Patentler, lisanslar, markalar	45.000		
150.	İLK MADDELER		30.000	
170.	MAMULLER		58.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		63.000	
120.	ALACAK SENETLERİ		34.000	
	120.000. Cüzdandaki alacak senetleri	34.000		
	320. BORÇ SENETLERİ			40.000
	324. SATICILARA BORÇLAR			200.000
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.650.000

Hissedar B ortaklığının taahhüdünü yerine getirmesi

5

485.	YASAL YEDEK AKÇELER		180.000	
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			150.000
	350. VERGİ TAHAKKUKLARI			30.000
	350.25. Kurumlar vergisi	30.000		

Eski hissedarların taahhütlerini yedek akçeden karşılamaları ve evvelce % 25 oranında ödenen verginin % 40'a tamamlanması.

6

265.	KURULUŞ GİDERLERİ			
	265.50. Genişleme ve örgütlenme giderleri	40.000		
	100. KASA			40.000

Kuruluşta yapılan giderler

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A anonim ortaklığının birleşmeden sonraki bilânçosu :

DURAN VARLIKLAR :			**ÖZ VARLIKLAR :**		
Kuruluş giderleri	40.000		Sermaye	3.500.000	
Arsa ve arazi	450.000		Yasal yedek akçe	120.000	3.620.000
Binalar	1.100.000		**KISA SÜRELİ BORÇLAR :**		
Demirbaş eşya	70.000				
Makineler	1.900.000		Satıcılar	320.000	
Patentler	225.000	3.785.000	Borç senetleri	80.000	
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR :			Ödenecek vergiler	30.000	430.000
			AKTİFİ DÜZELTİCİ HESAPLAR :		
Müşteriler	240.000				
Alacak senetleri	104.000		Bina amortismanı	375.000	
Mal	280.000	624.000	Demirbaş eşya amortismanı	12.000	
HAZIR VARLIKLAR :			Makine amortismanı	150.000	537.000
			DÖNEM SONUÇLARI :		
Banka	139.000				
Kasa	125.000	264.000	Dönem kârı		86.000
		4.673.000			4.673.000

A ortaklığı 86.000 TL. kârın kurumlar vergisini ödeyecektir.

2 — B ortaklığının kayıtları :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1

235.	ARSA VE ARAZİ		100.000	
238.	BİNALAR		250.000	
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		20.000	
240.	MAKİNELER		1.550.000	
264.	HAKLAR		80.000	
	264.10. Patentler, lisanslar	80.000		
150.	İLK MADDELER		30.000	
170.	MAMULLER		55.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		65.000	
106.	BANKALAR		323.000	
120.	ALACAK SENETLERİ		35.000	
	120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	35.000		
100.	KASA		14.000	
	480. SERMAYE			1.400.000
	480.00. Taahhüt edilen sermaye	1.400.000		
	485. YASAL YEDEK AKÇELER			125.000
	486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			75.000
	486.50. Olağanüstü yedek akçe	75.000		
	325. SATICILARA BORÇLAR			200.000
	320. BORÇ SENETLERİ			40.000
	253. BİNA AMORTİSMANI			50.000
	260. DEMİRBAŞ EŞYA AMORTİSMANI			16.000
	255. MAKİNE AMORTİSMANI			510.000
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR HESABI			106.000

2

Açılış kayıtları :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

253.	BİNA AMORTİSMANI		50.000	
260.	DEMİRBAŞ EŞYA AMORTİSMANI		16.000	
255.	MAKİNE AMORTİSMANI		510.000	
	238. BİNALAR			50.000
	245. DEMİRBAŞ EŞYA			16.000
	240. MAKİNELER			510.000

Duran varlıkların net muhasebe değerlerinin tesbiti için amortismanların aktarılması

3

130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		1.650.000	
	(A Anonim Şirketi)	1.650.000		
325.	SATICILARA BORÇLAR		200.000	
320.	BORÇ SENETLERİ		40.000	
	.....			
	235. ARSA VE ARAZİ			100.000
	238. BİNALAR			200.000
	245. DEMİRBAŞ EŞYA			4.000
	240. MAKİNELER			1.040.000
	130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR (MÜŞTERİLER)			65.000
	150. İLKMADDELER			30.000
	170. MAMULLER			55.000
	120. ALACAK SENETLERİ			35.000
	120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	35.000		
	254. HAKLAR			80.000
	264.10. Patentler, lisanslar	80.000		
	691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR HES.			231.000

4

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

110. HİSSE SENETLERİ - TAHVİLLER 1.650.000
110.00. Hisse senetleri 1.650.000
130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR 1.650.000

A ortaklığından alınan hisse senetleri

Verginin hesaplanması

I — Dönem kârının vergisi :
Kurumlar vergisi : 106.000 × % 40 = 42.400 TL.

II — Birleşme kârının vergisi :
Kurumlar vergisi : 281.000 × % 40 = 112.000 TL.

III — Yasal yedek akçenin kurumlar vergisi farkı :

$$\frac{125.000 \times 100}{75} = 166.667$$

166.667 × % 25 = 41.667 vaktiyle ödenen vergi
166.667 × % 40 = 66.667
Fark vergi : 66.667 — 41.667 = 25.000

5

---

692. KURUMLAR VERGİSİ 42.400
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 42.400
350.25. Kurumlar vergisi 42.400

Dönem kârının vergisi

6

---

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR HESABI 42.400
692. KURUMLAR VERGİSİ 42.400

Verginin dönem kâr ve zarar hesabına aktarılması

7

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

692. KURUMLAR VERGİSİ 112.400
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 112.400
350.25. Kurumlar vergisi 112.400

Verginin tahakkuk ettirilmesi

8

691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR HESABI 112.400
692. KURUMLAR VERGİSİ 112.400

Verginin ilgili sonuç hesabına aktarılması

9

692. KURUMLAR VERGİSİ 25.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 25.000
350.25. Kurumlar vergisi 25.000

Yasal yedek akçenin fark vergisi

10

485. YASAL YEDEK AKÇELER 25.000
485.10. Yasal yedek akçe % 5 25.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 25.000

11

350. VERGİ TAHAKKUKLARI 179.800
350.25. Kurumlar vergisi 179.800
106. BANKALAR 179.800
106.06. Akbank Şirketi Şb. ... Hesap 179.800

Verginin ödenmesi

B ortaklığının bölüşmeden ve hesapların kapatılmasından önce çıkarılan son bilânço :

PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR :			ÖZ VARLIKLAR :		
Hisse seneteri	1.650.000	1.650.000	Sermaye	1.400.000	
HAZIR VARLIKLAR :			Yasal yedek akçe	100.000	
Banka	143.200		Olağanüstü yedek akçe	75.000	1.575.000
Kasa	14.000	157.200	DÖNEM SONUÇLARI :		
			Dönem kârı		63.600
			TASFİYE SONUÇLARI :		
			Birleşme kârı		168.600
		1.807.200			1.807.200

12

100. KASA 143.200
106. BANKALAR 143.200
106.06. Akbank Sirkeci Şb.
..... No. hesap 143.200
Bankadaki paranın çekilmesi

13

480. SERMAYE 1.400.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 1.400.000
332.00. Hissedarlar 1.400.000
Sermayenin aktarılması

14

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

485. YASAL YEDEK AKÇELER			100.000	
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			75.000	
486.50. Olağanüstü yedek akçe		75.000		
690. DÖNEM KAR VE ZARAR HESABI			63.600	
691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR HESABI			168.600	
332. ORTAKLARA BORÇLAR				407.200
332.00. Hissedarlar		407.200		
Tasfiye fazlasının aktarılması				
15				
332. ORTAKLARA BORÇLAR			1.807.200	
332.00. Hissedarlar		1.807.200		
110. HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER				1.650.000
110. Cüzdandaki hisse senetleri		1.650.000		
100. KASA				157.200
Ortaklara dağıtım				

Örnek : 3 — A Anonim Ortaklığının 31.12.1984 günlü bilançosu şöyledir :

DURAN VARLIKLAR			ÖZ VARLIKLAR	
Binalar	780.000		Sermaye	3.000.000
Makineler	2.310.000		Yasal yedek akçe	360.000
Demirbaş eşya	18.000		Olağanüstü Y. akçe	3.004.096 6.364.096
Teminat ve depozito	15.000	3.123.000	UZUN SÜRELİ BORÇLAR	
PARAYA ÇEVRİLEBİLEN VARLIKLAR			B ortaklığı	2.000.000
İlk maddeler	700.000		KISA SÜRELİ BORÇLAR	
Mamuller	2.000.000		Satıcılar	3.100.000
Müşteriler	3.822.000	6.522.000	SONUÇLAR	
HAZIR VARLIKLAR			Dönem kârı	740.000
Banka	2.484.096			
Kasa	75.000	2.559.096		
		12.204.096		12.204.096

Sermaye herbiri 1.000 lira nominal değerde 3000 hisse senedi ile temsil edilmektedir. Ortaklığın kuruluşu sırasında kuruculara verilmiş 1000 adet kurucu payı mevcut bulunmaktadır.

A Ortaklığı 1985 yılı içinde kurucu paylarını yeni çıkarılacak hisse senetleri ile değiştirmeye karar vermiştir. Bu amaçla bir fon kurulacak, bu fon yeni çıkarılacak hisse senetlerinin primlerinden meydana gelecektir.

Ortaklık sermaye artırımı için herbiri 1.000 lira nominal değerde 8000 adet hisse senedi çıkararak bunlardan 7000 adedini beheri 1700 lira çıkarma fiatı üzerinden satışa çıkarmış, kalan 1000 adet hisse senedini de kurucu payları sahiplerine vermiştir. Hisse senetlerinin bedeli çıkarma sırasında hissedarlar tarafından bankaya tamamen yatırılmıştır.

Bu işlemlerden sonra, gene 1985 yılı içinde A Anonim Ortaklığı B Anonim Ortaklığı ile birleşmeye karar vermiştir. B Ortaklığı A Ortaklığının 1.200 hisse senedine ve 450 kurucu payına sahiptir. A Ortaklığı birleşme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını kendisi ödeyecek kalan servetini aynen B Ortaklığına devredecektir. B Ortaklığının hesaplarında 1200 hisse senedi nominal değerle hisse senetleri ve tahviller hesabında, A şirketinden alacağı 2.000.000 TL. da uzun süreli alacaklar hesabında yeralmaktadır.

B Ortaklığı birleşme nedeniyle sermaye artırımına gitmiş ve çıkardığı 1.000 lira nominal değerde 15.000 adet hisse senedinden 14.000 adedini nominal değerle A Ortaklığına vermiştir.

1000 adet hisse senedi nominal değerle piyasaya çıkarılmış ve bedeli nakden tahsil edilmiştir. A Ortaklığı hissedarlarının kalan alacakları nakden ödenmiştir.

Yukarıdaki verilere göre, A Ortaklığının defterlerinde kurucu paylarının hisse senetleri ile değiştirilmesine ve B Ortaklığı ile birleşmeye, B Ortaklığının defterlerinde de sermaye artırımına ve A Ortaklığı değerlerinin devralınmasına ilişkin kayıtları yapalım: Problemin çözümünde A Ortaklığının 1985 yılı içindeki günlük işlemleri ihmal edilmiştir.

1 — A anonim ortaklığının kayıtları :

238.	BİNALAR		780.000	
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		18.000	
240.	MAKİNELER		2.310.000	
224.	VERİLEN TEMİNAT VE DEPOZİTOLAR		15.000	
170.	MAMULLER		2.000.000	
150.	İLK MADDELER		700.000	
130.	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		3.822.000	
106.	BANKALAR		2.436.000	
100.	KASA		75.000	
	480. SERMAYE			3.000.000
	480.00. Taahhüt edilen sermaye	3.000.000		
	485. YASAL YEDEK AKÇELER			360.000
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	360.000		
	486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			2.956.000
	486.50. Olağenüstü yedek akçe	2.956.000		
	430. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR			2.000.000
	430.00. B ortaklığı	2.000.000		
	424. SATICILARA BORÇLAR			3.100.000
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			740.000

Hesapların açılışı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 11.900.000
481.00. Para koyan hisse. 11.900.000
480. SERMAYE 7.000.000
480.10. Artırılan sermaye 7.000.000
485. YASAL YEDEK AKÇELER 4.900.000
485.30. Hisse senetleri çıkarma primleri 4.900.000

7.000 adet 1000 TL. nominal değerde 1700 TL. çıkarma fiyatlı hisse senedinin taahhüt edilmesi

---

106. BANKALAR 11.900.000
106.03. T. İş Bankası Balata Şb... No. Hs. ... 11.900.000
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 11.900.000
481.00. Para koyan hisse. 11.900.000

Taahhüdün yerine getirilmesi

---

070. İNTİFA SENETLERİ SAHİPLERİ —.—.—
070. İNTİFA SENETLERİ —.—.—

Kuruculara verilen intifa senetlerinin iptal edilmesi

---

485. YASAL YEDEK AKÇELER 1.000.000
485.30. Hisse senetleri çıkarma primleri 1.000.000
480. SERMAYE 1.000.000
480.10. Artırılan sermaye 1.000.000

Kurucuların sermayeye ortak edilmesi

Hisse senetleri çıkarma primi kullanılarak kurucular sermaye artırımına ortak edilirken önce hissedarlar hesabı da kullanılabilir.

---

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		1.000.000	
481.00. Para koyan hissedarlar	1.000.000		
480. SERMAYE			1.000.000
480.10. Artırılan sermaye	1.000.000		

Taahhüt

---

485. YASAL YEDEK AKÇELER		1.000.000	
485.30. Hisse senetleri çıkarma primleri	1.000.000		
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.000.000
481.00. Para koyan hissedarlar	1.000.000		

Taahhüdün yerine getirilmesi

Hisse senetleri hesabı kullanıldığı takdirde kayıtlar şöyle olacaktır:

---

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER		8.000.000	
112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri	8.000.000		
480. SERMAYE			8.000.000
480.10. Artırılan sermaye	8.000.000		

1.000 TL. nominal değerde 8.000 adet hisse senedi çıkarılması.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 12.900.000
481.00. Para koyan hissedarlar 12.900.000
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER 8.000.000
112.00. Çıkarılan hisse senetleri 8.000.000
485. YASAL YEDEK AKÇELER 4.900.000
485.30. Hisse sen. çıkarma primleri 4.900.000

Hisse senetlerinin hissedarlarca taahhüt edilmesi.

106. BANKALAR 11.900.000
106.03. T. İş B. balat Şb. 11.900.000
485. YASAL YEDEK AKÇELER 1.000.000
485.30. Hisse senetleri çıkarma primleri 1.000.000
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 12.900.000
481.00. Para koyan hisse. 12.900.000

Taahhüdün yerine getirilmesi

Dönem karının kurumlar vergisi :
Safi kar (kurumlar vergisi matrahı) = 740.000 TL.
kurumlar vergisi : 740.000 x % 40 = 296.000 TL.

692. KURUMLAR VERGİSİ 296.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 296.000
350.25. Kurumlar vergisi 296.000

Dönem karına ait verginin tahakkuk ettirilmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 296.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 296.000

Verginin aktarılması

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 444.000
496. SAFİ DÖNEM KÂRI 444.000

Vergiden bakiye net karın kendi hesabına alınması

Ortaklık dönem karını 1985 yılı nisan ayında beyan edecek ve kurumlar vergisini ödeyecektir.

Şirketin birleşme tarihine kadar yaptığı günlük işlemler problemde ihmal edildiğinden 1985 yılında birleşme tarihine kadar sağlanan kazanç hisse senetleri çıkarma pirimi tutarı 4.900.000 TL.'den ibaret olmaktadır.

Bilançodaki yedek akçelerin 1981-1983 sonuçlarından ayrıldığını varsayalım. Bu takdirde vergilendirilecek kurum kazancı 4.900.000 TL. dir.

Kurumlar vergisi 4.900.000 x % 40 = 1.960.00 TL.'dır.

692. KURUMLAR VERGİSİ 1.960.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 1.960.000
350.25. Kurumlar vergisi 1.960.000

Çıkarma primine ait kurumlar vergisinin tahakkuk ettirilmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

485.	YASAL YEDEK AKÇELER		1.960.000	
	485.30. Hisse senetleri çıkarma primleri	1.960.000		
	692. KURUMLAR VERGİSİ			1.960.000

Verginin ilgili hesaba aktarılması

/

350.	VERGİ TAHAKKUKLARI		2.256.000	
	350.25. Kurumlar vergisi	2.256.000		
	106. BANKALAR			2.256.000

Verginin ödenmesi

/

130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		16.700.000	
	130.01. B ortaklığı	16.700.000		
424.	SATICILARA BORÇLAR		3.100.000	
430.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR		2.000.000	
	430.00. B ortaklığı	2.000.000		
	130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			3.822.000
	150. İLK MADDELER			700.000
	170. MAMULLER			2.000.000
	224. VERİLEN TEMİNAT VE DEPOZİTOLAR			15.000
	238. BİNALAR			780.000
	240. MAKİNELER			2.310.000
	245. DEMİRBAŞ EŞYA			18.000
	106. BANKALAR			12.080.000
	100. KASA			75.000

Aktif ve pasifin B ortaklığına devri

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

110.	HİSSE SENETLER, TAHVİLLER		14.000.000	
	110. Hisse senetleri	14.000.000		
100.	KASA		195.000	
	130. GERÇEKVE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			14.195.000
	130.01. B ortaklığı	14.195.000		

B ortaklığından B ortaklığı dışında hissedarlarımız için alınan hisse senetleri ve para

/

480.	SERMAYE		11.000.000	
	480.00. Taahhüt edilen ser.	3.000.000		
	480.10. Artırılan sermaye	8.000.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			11.000.000
	332.00. Hissedar.	9.350.000		
	332.01. B ortaklığı	1.650.000		

Sermayenin aktarılması

/

485.	YASAL YEDEK AKÇELER		2.300.000	
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	360.000		
	485.30. Hisse senetleri çıkarma primleri	1.940.000		
486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		2.956.000	
	486.50. Olağanüstü yedek akçe	2.956.000		
496.	SAFİ DÖNEM KÂRI		444.000	
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			5.700.000
	332.00. Hissedarlar	4.845.000		
	332.01. B ortaklığı	855.000		

Tasfiye fazlasının aktarılması

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

332. ORTAKLARA BORÇLAR		14.195.000	
332.00. Hissedarlar	14.195.000		
110. HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER			14.000.000
110.00. Hisse senetleri	14.000.000		
100. KASA			195.000

Bölüştürme

B — B Anonim Ortaklığının Kayıtları :

Birleşmeden önce hisse senetleri ve tahviller hesabında A Ortaklığına ait 1200 hisse senedi bedeli 1.200.000 lira kayıtlı idi. A Ortaklığından daha sonra kurucu payları karşılığında 450 × 1000 = 450.000 liralık daha hisse senedi alınmıştır. Bu şekilde hisse senetleri ve tahviller hesabında A Ortaklığına ait toplam 1.650.000 lira nominal değerde hisse senedi mevcut bulunmaktadır.

A Oraklığının öz sermayesi :

Gerçek aktif	21.800.000 TL.
Gerçek pasif	5.100.000 »
Öz sermaye	16.700.000

A Oraklığının nominal sermayesi 3.000.000 + 8.000.000 = 11.000.000 TL., B Ortaklığı hissedarlarının payı 1.650.000 TL. olduğuna göre B Ortaklığının A Ortaklığı sermayesindeki payı :

1.650.000 / 11.000.000 = % 15 dir.

16.700.000 × % 15 = 2.505.000 TL. B Ortaklığının,

16.700.000 × % 85 = 14.195.000 TL. diğer hissedarların payı olmak üzere toplam öz sermaye 16.700.000 TL. dir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A Ortaklığının B Ortaklığı dışındaki hissedarlarına 14000 hisse senedi verildiğinden tutarı 14.000.000 liradır. Böylece :

14.195.000 — 14.000.000 = 195.000 TL. da A Ortaklığına nakden ödenmesi gerekmektedir.

Yevmiye kayıtları :

---

110. HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER 450.000
110.00. Hisse senetleri 450.000
690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 450.000
450 kurucu payının hisse senedi ile değiştirilmesi

---

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER 15.000.000
112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri 15.000.000
480. SERMAYE 15.000.000
480.10. Artırılan sermaye 15.000.000
1000 TL. nominal değerde 15.000 adet hisse senedi çıkarılması

---

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 15.000.000
481.00. Para koyan hissedarlar 1.000.000
481.02. Ticari işletmesini koyan hissedarlar 14.000.000
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER 15.000.000
112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri 15.000.000
Sermayenin taahhüt edilmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

100.	KASA		1.000.000	
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			1.000.000
	481.00. Para koyan hissedarlar	1.000.000		

Para koyan hissedarların taahhütlerini yerine getirmeleri

238.	BİNALAR		780.000	
240.	MAKİNELER		2.310.000	
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		18.000	
224.	VERİLEN TEMİNAT VE DEPOZİTOLAR		15.000	
150.	İLK MADDELER		700.000	
170.	MAMULLER		2.000.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		3.822.000	
105.	BANKALAR		12.080.000	
100.	KASA		75.000	
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			14.000.000
	481.02. Ticari işletmesini koyan his.	14.000.000		
	332. ORTAKLARA BORÇLAR			195.000
	332.01. A ortaklığı	195.000		
	110. HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER			1.650.000
	110. Hisse senetleri	1.650.000		
	325. SATICILARA BORÇLAR			3.100.000
	430. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR			2.000.000
	430.00. B ortaklığı	2.000.000		
	691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR			855.000

A ortaklığının aktif ve pasifinin devralınması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

332.	ORTAKLARA BORÇLAR		195.000	
	332.01. B ortaklığı	195.000		
	100. KASA			195.000

A ortaklığına kalan alacağının ödenmesi.

430.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR		2.000.000	
	430.00. B Ortaklığı	2.000.000		
	220. DİĞER GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			2.000.000
	220.00. A ortaklığı	2.000.000		

Birleşme nedeniyle A ortaklığındaki alacağın, bu ortaklığın borcu ile mahsup edilerek iptal edilmesi.

C — Yeni bir ortaklık kurulması yoluyla birleşme :

A ve B Anonim Ortaklıklarının birleşmesi ile C Anonim Ortaklığı kurulmuştur. Birleşme sözleşmesi yukarıda ilk örnekteki A Anonim Ortaklığının devrettiği elemanlar için belli edilen bedelleri aynen kabul etmiştir. B Anonim Ortaklığının elemanları ise aşağıdaki değerlerle kabul edilmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Aktif		
Arazi		4.000.000
Binalar		4.200.000
Makineler		11.500.000
Demirbaş eşya		415.000
Stoklar		13.000.000
Müşteriler		1.600.000
Alacak senetleri		851.667
Hisse senetleri ve tahviller		2.000.000
A Ortaklığındaki alacak		2.000.000
Banka		3.733.333
Kasa		400.000
Toplam		43.700.000
Pasif		
Satıcılar	700.000	
Borç senetleri	1.000.000	— 1.700.000
Net değer		42.000.000

B Ortaklığının sahip bulunduğu A Ortaklığı hisse senetleri iptal edilecek ve C Ortaklığının hisse senetleri 2.000 lira nominal değerde olacaktır. Sözleşme hükümlerine göre A ve B Ortaklıklarının birleşme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergileri bu ortaklıklar tarafından o tarihte mevcut patrimuvanlarından ödenecektir.

C Ortaklığının sermayesi şu şekilde temin edilecektir:

A Ortaklığının getirdiği sermaye		20.000.000
(Bunun 18.000.000 lirası B Ortaklığı dışındaki hissedarlara, 2.000.000 TL. sı B ortaklığına aittir).		
B Ortaklığının getirdiği sermaye	42.000.000	
İptal edilen hisse senetleri	— 2.000.000	40.000.000
Toplam sermaye		60.000.000

Bu sermaye, 60.000.000/2.000 = 30.000 hisse senedi ile temsil edilmektedir. Hisse senetlerinin 10.000 adedi A Ortaklığının getirdiği net aktifin karşılığıdır. 9000 adedi B Ortaklığı dışındaki hissedarların, 1000 adedi B Ortaklığınındır. Kalan 20.000 adet hisse senedi de B şirketinin getirdiği net aktifin karşılığıdır. Şu halde B Ortaklığı hissedarları 1.000 + 20.000 = 21.000 adet C Ortaklığı hisse senedi alacaklardır.

240.	MAKİNELER		9.000.000	
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		250.000	
264.	HAKLAR		2.000.000	
	264.20. Peştemallık	2.000.000		
150.	İLKMADDELER		700.000	
170.	MAMULLER		7.000.000	
130.	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		1.600.000	
120.	ALACAK SENETLERİ		3.300.000	
	120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	3.300.000		
106.	BANKALAR		3.615.000	
100.	KASA		84.200	
480.	SERMAYE			10.000.000
	480.00. Taahhüt edilen sermaye	10.000.000		
485.	YASAL YEDEK AKÇELER			2.250.000
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	2.250.000		
486.	YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			4.900.000
	486.50. Olağanüstü yedek ake	4.900.000		
255.	MAKİNE AMORTİSMANI			5.000.000
260.	DEMİRBAŞ EŞYA AMORTİSMANI			100.000
430.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR			2.000.000
	430.00. B ortaklığı	2.000.000		
325.	SATICILARA BORÇLAR			1.000.000
320.	BORÇ SENETLERİ			1.500.000
690.	DÖNEM KÂR VE ZARAR			600.000

Hesapların açılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

255.	MAKİNE AMORTİSMANI		5.000.000	
260.	DEMİRBAŞ EŞYA AMORTİSMANI		100.000	
430.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR		2.000.000	
	430.00. B ortaklığı	2.000.000		
325.	SATICILARA BORÇLAR		1.000.000	
320.	BORÇ SENETLERİ		1.500.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		20.000.000	
	130.02. C ortaklığı	20.000.000		
	240. MAKİNELER			9.000.000
	245. DEMİRBAŞ EŞYA			250.000
	264. HAKLAR			2.000.000
	264.20. Peştemallık	2.000.000		
	150. İLKMADDELER			700.000
	170. MAMULLER			7.000.000
	130. MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR			1.600.000
	120. ALACAK SENETLERİ			3.300.000
	120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	3.300.000		
	106. BANKALAR			965.800
	100. KASA			84.200
	691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR			4.700.000

Aktif ve pasifin C ortaklığına devri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

110. HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER 20.000.000
110.00. Hisse senetleri 20.000.000
130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR 20.000.000
130.02. C ortaklığı 20.000.000

C ortaklığından ortaklık hisse senetlerinin alınması

---

692. KURUMLAR VERGİSİ 320.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 320.000
350.25. Kurumlar vergisi 320.000

Dönem karının vergisi

---

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 320.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 320.000

Verginin aktarılması

---

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 480.000
496. SAFİ DÖNEM KÂRI 480.000

Vergiden bakiye net kâr

---

692. KURUMLAR VERGİSİ 1.880.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 1.880.000
350.25. Kurumlar vergisi 1.880.000

Birleşme karının kurumlar vergisi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR 1.880.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 1.880.000

Verginin aktarılması

692. KURUMLAR VERGİSİ 450.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 450.000
350.25. Kurumlar vergisi 450.000

Yasal yedek akçenin kurumlar vergisi farkı

485. YASAL YEDEK AKÇELER 450.000
485.10. Yasal yedek akçe % 5 450.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 450.000

Verginin aktarılması

350. VERGİ TAHAKKUKLARI 2.650.000
350.25. Kurumlar vergisi 2.650.000
106. BANKALAR 2.650.000
106.02. Akbank Sirkeci Şb. 2.650.000

Vergilerin ödenmesi

480. SERMAYE 10.000.000
480.00. Taahhüt edilen sermaye 10.000.000
332. ORTAKLARA BORÇLAR 10.000.000
332.00. Hissedarlar 9.000.000
332.01. B ortaklığı 1.000.000

Sermayenin aktarılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

485. YASAL YEDEK AKÇELER		1.800.000	
485.10. Yasal yedek akçe % 5	1.800.000		
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER		4.900.000	
486.50. Olağanüstü yedek akçeler	4.900.000		
690. DÖNEM KÂR VE ZARAR		460.000	
691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR		2.820.000	
332. ORTAKLARA BORÇLAR			10.000.000
332.00. Hissedarlar	9.000.000		
332.01. B ortaklığı	1.000.000		

Birleşme fazlasının aktarılması

332. ORTAKLARA BORÇLAR		20.000.000	
332.00. Hissedarlar	18.000.000		
332.01. B ortaklığı	2.000.000		
110. HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER			20.000.000
110.00. Hisse senet.	20.000.000		

C ortaklığı hisse senetlerinin ortaklara dağıtılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

235.	ARAZİ		3.000.000	
238.	BİNALAR		5.000.000	
240.	MAKİNELER		20.000.000	
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		800.000	
170.	MAMULLER		13.000.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		1.600.000	
120.	ALACAK SENETLERİ		1.000.000	
110.	HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER		1.000.000	
	110.00. Hisse senetleri	1.000.000		
227.	DİĞER ALACAKLAR		2.000.000	
	227.00. A ortaklığı	2.000.000		
106.	BANKALAR		8.400.000	
100.	KASA		400.000	
	480. SERMAYE			30.000.000
	480.00. Taahhüt edilen sermaye	30.000.000		
	485. YASAL YEDEK AKÇELER			2.000.000
	485.10. Yasal yedek akçe % 5	2.000.000		
	486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			4.000.000
	486.50. Sözleşme yedek akçesi	4.000.000		
	325. SATICILARA BORÇLAR			700.000
	320. BORÇ SENETLERİ			1.000.000
	253. BİNALAR AMORTİSMANI			2.000.000
	255. MAKİNE AMORTİSMANI			11.000.000
	260. DEMİRBAŞ AMORTİSMANI			300.000
	690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			5.200.000

Açılış kayıdı

Birleşme kârının belli edilmesi, kurumlar vergisinin hesaplanması ve ödenmesi :

Sermaye	30.000.000 TL.
Yasal yedek akçe	2.000.000 »
Sözleşme yedek akçesi	4.000.000 »
Kâr ve zarar	5.200.000 »
	41.200.000 »
Birleşme nedeniyle iptal edilen A ortaklığı hisse senetleri	— 1.000.000 »
	40.200.000 »

5.200.000 TL. 1984 kârının kurumlar vergisi :

5.200.000 x % 40 = 2.080.000 TL. dir.

Yasal yedek akçenin kurumlar vergisi farkının hesabı :

2.000.000 x 100/75 = 2.666.667 yedek akçenin vergili brüt tutarı

2.666.667 x % 40 = 1.066.667 hesaplanan kurumlar vergisi

1.066.667 — 666.667 = 400.000 Ödenmesi gereken kurumlar vergisidir.

Ödenecek vergi toplamı :

2.080.000 + 400.000 = 2.480.000 TL. dir.

40.200.000 — 2.480.000 = 37.720.000 lira B ortaklığının vergiler ödendikten sonra kalan özvarlığı tutarıdır.

C Ortaklığından alınan hisse senetleri 40.000.000 liradan bu rakamı düştüğümüzde 2.280.000 lira kalır. Bu rakam birleşme nedeniyle sağlanan kârın (Birleşme kârı) ödenmemi gereken vergilerden kalan net tutarını gösterir.

B Ortaklığı ayrıca A Ortaklığı hisse senetlerinin iptal edilerek, A Ortaklığı tarafından C ortaklığı hisse senetlerinin verilmesi nedeniyle 1.000.000 lira daha kâr sağlamıştır. Şu hale göre, 3.280.000 lira, ödenecek vergilerden kalan net kârı göstermektedir.

Bu durumda, 3.280.000 lira net kâr % 40 oranındaki Kurumlar Vergisinin düşülmesinden sonraki kârdır. Brüt kâr ise :

3.280.000 x 100/60 = 5.466.667 TL. dir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kurumlar Vergisi 5.466.667 x % 40 = 2.186.667 TL.

3.280.000 + 2.186.667 = 5.466.667 lira brüt kârdır.

Ödenmesi gereken vergiler :

2.080.000 + 400.000 + 2.186.667 = 4.666. 667 liradır. Banka eliyle ödendiğinde B Ortaklığının C Ortaklığına devredeceği bankadaki alacağı : 8.400.000 — 4.666.667 = 3.733.333 lira olur.

C Ortaklığına devir :

253.	BİNALAR AMORTİSMANI	2.000.000	
260.	DEMİRBAŞ EŞYA AMORTİSMANI	300.000	
255.	MAKİNE AMORTİSMANI	11.000.000	
325.	SATICILARA BORÇLAR	700.000	
320.	BORÇ SENETLERİ	1.000.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR	40.000.000	
	130.05. C ortaklığı 40.000.000		
	235. ARAZİ		3.000.000
	238. BİNALAR		5.000.000
	240. MAKİNELER		20.000.000
	245. DEMİRBAŞ EŞYA		800.000
	170. MAMULLER		13.000.000
	130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKAR		1.600.000
	120. ALACAK SENETLERİ		1.000.000
	227. DİĞER ALACAKLAR		2.000.000
	227.00. B Ortaklığı 2.000.000		
	106. BANKALAR		3.733.000
	100. KASA		400.000
	691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR		4.466.667

Aktif ve pasifin C ortaklığına devri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

110.	HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER		40.000.000	
	110.00. Hisse senetleri	40.000.000		
	130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			40.000.000
	130.05. C ortaklığı	40.000.000		

C ortaklığından hisse senetlerinin alınması

/

132.	ORTAKLARDAN ALACAKLAR		2.000.000	
	132.01. A Ortaklığı	2.000.000		
	110. HİSSE SENETLERİ VE TAHVİLLER			1.000.000
	110.00. Hisse senetleri	1.000.000		
	691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR			1.000.000

Cüzdanda bulunan A Ortaklığı hisse senetlerinin iptal edilmesi

/

692.	KURUMLAR VERGİSİ		2.080.000	
	350. VERGİ TAHAKKUKLARI			2.080.000
	350.25. Kurumlar V.	2.080.000		

Dönem karının kurumlar v.

/

690.	DÖNEM KÂR VE ZARAR		2.080.000	
	692. KURUMLAR VERGİSİ			2.080.000

Verginin aktarılması

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

690. DÖNEM KÂR VE ZARAR 3.120.000
496. SAFİ DÖNEM KÂRI 3.120.000
Vergiden bakiye kâr

692. KURUMLAR VERGİSİ 400.000
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 400.000
350.25. Kurumlar V. 400.000
Yasal yedek akçenin kurumlar v. farkı

485. YASAL YEDEK AKÇE 400.000
485.10. Yasal yedek akçe % 5 400.000
692. KURUMLAR VERGİSİ 400.000
Verginin aktarılması

692. KURUMLAR VERGİSİ 2.186.667
350. VERGİ TAHAKKUKLARI 2.186.667
350.25. Kurumlar V. 2.186.667
Birleşme kârının kurumlar vergisi

691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR 2.186.667
692. KURUMLAR VERGİSİ 2.186.667
Verginin aktarılması

350. VERGİ TAHAKKUKLARI 4.666.667
350.25. Kurumlar vergisi 4.666.667
106. BANKALAR 4.666.667
106.02. Yapı ve Kredi B.
Beyazıt Şb. 4.666.667
Vergilerin ödenmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

110. HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER			2.000.000	
110.00. Hisse senetleri		2.000.000		
132. ORTAKLARDAN ALACAKLAR				2.000.000
132.01. A ortaklığı		2.000.000		

A ortaklığından hissede olarak
C ortaklığı hisse senetleri alınması

/

480. SERMAYE			30.000.000	
480.00. Taahhüt edilen sermaye		30.000.000		
332. ORTAKLARA BORÇLAR				30.000.000
332.00. Hissedarlar		30.000.000		

Sermayenin aktarılması

/

485. YASAL YEDEK AKÇELER			1.600.000	
485.10. Yasal yedek akçe % 5		1.600.000		
486. YASACA ZORUNLU OLMAYAN YEDEK AKÇELER			4.000.000	
486.00. Sözleşme yedek akçesi		4.000.000		
690. DÖNEM KÂR VE ZARAR			3.120.000	
691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR			3.280.000	
332. ORTAKLARA BORÇLA				12.000.000
332.00. Hissedarlar		12.000.000		

Tasfiye fazlasının aktarılması

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

/

332. ORTAKLARA BORÇLAR 42.000.000

332.00. Hissedarlar 42.000.000

110. HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER 42.000.000

110.00. Hisse senetleri 42.000.000

C ortaklığı hisse senetlerinin hissedarlara verilmesi

/

Böylece bütün hesaplar kapanmıştır.

3 — C ortaklığının kayıtları

/

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 60.000.000

481.00. A ortaklığı hissedarları 20.000.000

481.01. B ortaklığı hissedarları 40.000.000

480. SERMAYE 60.000.000

480.00. Taahhüt edilen sermaye 60.000.000

Sermayenin taahhüt edilmesi

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

240.	MAKİNELER		5.600.000	
245.	DEMİRBAŞ EŞYA		250.000	
264.	HAKLAR		5.000.000	
	264.20. Peştemallık	5.000.000		
170.	MAMULLER		7.000.000	
150.	İLK MADDELER		700.000	
130.	MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		1.600.000	
120.	ALACAK SENETLERİ		3.300.000	
	120.00. Cüzdandaki alacak senetleri	3.300.000		
105.	BANKALAR		965.800	
100.	KASA		84.200	
	430. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR			2.000.000
	430.00. B ortaklığı	2.000.000		
	325. SATICILARA BORÇLAR			1.000.000
	320. BORÇ SENETLERİ			1.500.000
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			20.000.000
	481.00. A ortaklığı	20.000.000		

Ortak A'nın Taahhüdünün yerine getirmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

235. ARAZİ 4.000.000
238. BİNALAR 4.200.000
240. MAKİNELER 11.500.000
245. DEMİRBAŞ EŞYA 415.000
170. MAMULLER 13.000.000

130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR 1.600.000

120. ALACAK SENETLERİ 1.000.000

220. DİĞER GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR 2.000.000
220.00. A ortaklığı 2.000.000

106. BANKALAR 3.733.000
100. KASA 400.000

325. SATICILARA BORÇLAR 700.000
320. BORÇ SENETLERİ 1.000.000
494. DİĞER ÖZEL KARŞILIKLAR 146.333
481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE 40.000.000
481.01. B ortaklığı 40.000.000

B Ortaklığının taahhüdünü yerine getirmesi

---

430. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERE BORÇLAR 2.000.000

430.00. B ortaklığı 2.000.000

220. DİĞER GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR 2.000.000
220.00. A ortaklığı 2.000.000

Mahsup yoluyla iptal kaydı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Evvelce aktif ve pasif elemanların doğrudan doğruya ortaklar tarafından paylaşılması kısmında açıkladığımız gibi, ortaklıkların her iki şekilde birleşmelerinde de Gelir ve Kurumlar Vergilerinin emsal bedeli ile ilgili hükümlerinin gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

Bunun tek istisnası birleşen ortaklığın (kurum) aktif ve pasifini defterlerinde yazılı olan değerlerle aynen devretmesi halidir[25].

25) Kurumlar V. K. Md. 37-38.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ONBEŞİNCİ BÖLÜM

ORTAKLIKLARIN BÖLÜNMESİ VE KISMEN DEVİR

I — TANIMLAR :

A — Bölünme (Scission) :

Bir Ortaklık gerçek aktif ve pasifinin tamamını iki veya daha fazla ortaklığa devrettiği zaman bölünme sözkonusudur. Bölünen ortaklık dağılır. Ortakları paylarına karşılık olarak devralan ortaklıklardan pay alır[1].

Bölünme, bölünen ortaklık yönünden patrimuvanına dahil tüm elemanların diğer ortaklıklara devredilmesidir. Başka bir deyimle işlem toplanma (Concentration)nın tam tersidir: Ortaklığın patrimuvanı bölünür ve diğer ortaklıklar arasında dağıtılır, eski ortaklık ise ortadan kalkar[2].

B — Kısmen Devir (Apport partiel d'actif) :

Bir ortaklık ortadan kalkmaksızın bir veya daha fazla ortaklığa aktifinin bir kısmını (ve gereğinde gerçek pasifinin bir kısmını) devrettiği zaman kısmen devir (kısmî birleşme) söz konusu olur[3]. Kısmen devir de bölünmeye benzer bir nitelik taşır.

---

1) Comptabilité commerciale, sh: 339.
2) L. Chardonnet: Comptabilité des sociétés sh: 256.
3) Comptabilité commerciale, sh: 339.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II — MUHASEBE

A — Genel teknik :

Kayıtlar bundan önceki kısımda açıkladığımız kayıtlara benzer. Bölünmede (ve kısmen devirde) muhasebe yönünden özel bir güçlük söz konusu değildir. Bölünen veya kısmen devirde bulunan ortaklık ortaya çıkan değer fazlaları veya değer noksanlarını ayrı bir hesaba kaydeder. Bu hesap Bölünme sonuçları veya Birleşme kâr ve zarar hesabıdır.

Bazı yazarlar bölünmede yeni ortaklıkların söz konusu olduğunu yani bölünen ortaklığın aktif ve pasifinin yeni kurulan ortaklıklara devredildiğini, diğer bazı yazarlar da yeni kurulan veya ötedenberi mevcut olan ortaklıklar söz konusu olabileceğini öne sürerler. Yeni kurulan ortaklıklarda mutad kuruluş kayıtları[4], ötedenberi mevcut olan ortaklıklarda ise sermaye artırımı kayıtları yapılması gerekmektedir.

Öteyandan kısmen devirde devralan ortaklıklardan alınan senetler devreden ortaklığın cüzdanında saklanabildiği gibi, hissedarlarına dağıtılması da mümkündür[5].

B — Kayıtlar :

Örnek olarak bir anonim ortaklığın işletmekte olduğu iki fabrikadan birini diğer bir anonim ortaklığa devretmesi halini alacağız. Kısmen devirlerde genellikle ayrı bir işletme konusu olan elemanların tüm olarak devri yoluna gidilir.

A Anonim Ortaklığı, B Anonim Ortaklığına devrettiği fabrika dolayısıyle sözleşme hükümleri uyarınca B Anonim Ortaklığından 1.500.000 TL. senet almıştır. Devrettiği elemanların ayrıntıları ve bedelleri şöyledir :

Bina	1.000.000
Makineler	3.000.000
İlk maddeler	500.000
T o p l a m	4.500.000

4) L. Chardonnet: Comptabilité des sociétés sh: 258.

5) Albert Veyrenc: Cours pratique de comptabilité, Tome II, Durosslé et Cie, Paris 1954 sh: 94-96.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A anonim ortaklığının defterlerinde bina, 800.000 TL. maliyet bedeli ile kayıtlı olup ayrılan amortismanlar 100.000 TL. dir. Makinelerin maliyet bedeli 3.000.000 TL. olup ayrılan amortismanları, 600.000 TL. dir. İlk maddelerin maliyet bedeli ise 500.000 TL. dir.

1 — A ortaklığının kayıtları,

253.	BİNALAR AMORTİSMANI		100.000	
255.	MAKİNE AMORTİSMANI		600.000	
130.	GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR		4.500.000	
	130.06. B ortaklığı	4.500.000		
	238. BİNALAR			800.000
	240. MAKİNELER			3.000.000
	150. İLK MADDELER			500.000
	691. BİRLEŞME KÂR VE ZARAR			900.000

Bina, makine ve ilk maddelerin B ortaklığına devri.

110.	HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER		4.500.000	
	110.00. Hisse senetleri	4.500.000		
	130. GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERDEN ALACAKLAR			4.500.000
	130.06. B ortaklığı	4.500.000		

B ortaklığından hisse senetlerinin alınması.

A Ortaklığı B Ortaklığından aldığı hisse senetlerini hissedarlarına dağıtmayarak, portföyünde sakladığı takdirde uzun vadeli bir yatırım söz konusu olacağından, hisse senetleri ve tahviller hesabının İştirakler hesabına aktarılması yerinde bir hareket olur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2 — B Ortaklığının kayıtları :

B Ortaklığı devraldığı kıymetlere karşılık hisse senedi vermek zorunda olduğundan sermaye artırımına gidecektir. 5.000.000 lira sermaye artırımı yapıldığını kabul edelim. 1.000 lira nominal değerde 5000 hisse senedi çıkarılmış olsun. 4500 hisse senedi A Ortaklığına verilecek, 500 hisse senedi de piyasaya çıkarılacaktır.

---

112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER		5.000.000	
112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri	5.000.000		
480. SERMAYE			5.000.000
480.10. Artırılan sermaye	5.000.000		

1.000 TL. nominal değerde

5.000 adet hisse senedi çıkarılması

---

481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE		5.000.000	
481.00. Para koyan hissedarlar	500.000		
481.01. Ayın koyan hissedarlar	4.500.000		
112. ORTAKLIĞIN ÇIKARDIĞI HİSSE SENETLERİ TAHVİLLER			5.000.000
112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri	5.000.000		

Hisse senetlerinin hissedarlar tarafından taahhüt edilmesi.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

238.	BİNALAR		1.000.000	
240.	MAKİNELER		3.000.000	
159.	İLK MADDELER		500.000	
106.	BANKALAR		500.000	
	106.00. Akbank Sirkeci Şb.			
	..... No. hesap	500.000		
	481. ÖDENMEMİŞ SERMAYE			5.000.000
	481.00. Para koyan hissedarlar	500.000		
	481.01. Ayın koyan hissedarlar	4.500.000		

Hissedarların taahhütlerini yerine getirmeleri.

Bu problemde A Ortaklığının kısmen devir nedeni ile sağladığı 900.000 lira kârın vergileri dönem sonunda elde edilen global kârlar içerisinde tahakkuk ettirilerek ödenecektir.

B Anonim Ortaklığının yeni kurulması halinde yapacağı kayıtlar gene yukarıdaki maddelere göre olacaktır. Şüphesiz hissedarların taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile bunun ödenmesi konusundaki ayrıntılar maddelerde bazı değişikliklere neden olacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

PROBLEMLER

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ORTAKLIKLARIN KURULUŞU

Problem : 1

Ali Gür'ün 31.12.1984 günlü bilançosu şöyledir :

Aktif		Pasif	
Kasa	23.000	Sermaye	100.000
A Bankası	11.000	Satıcılar	14.000
Stok mal	38.000	Mehmet Şen	
Alacak senetleri	28.000	ödünç hesabı	40.000
Müşteriler	34.000	Borç senetleri	21.800
Depozitolar	9.000	Bina amortismanı	10.600
Demirbaş eşya	10.000	Demirbaş amortismanı	4.000
Binalar	53.000	Kâr ve zarar	15.600
	206.000		206.000

Ali Gür 2.1.1985 günü Mehmet Şen ve Veli Gümüş ile birlikte bir Adi Komandit Şirket kurmak üzere anlaşmıştır. Ali Gür Komandite, diğerleri Komanditer ortaktır. Şirketin sermayesi 200.000 lira olarak tesbit edilmiştir. Ortakların payları şöyledir :

Ali Gür	125.000 TL
Mehmet Şen	50.000 "
Veli Gümüş	25.000 "

Ali Gür 31.12.1984 günü bilançosundaki mevcut ve alacaklardan aşağıdakileri hizalarındaki değerlerle, diğerleriyle borçlarını bilançodaki değerlerle sermaye borcuna karşılık olarak şirkete devretmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Stok mal	40.000 TL.
Müşteriler	33.000 »
Demirbaş eşya	5.000 »
Binalar	70.000 »

Ali Gür'ün sermaye borcunu aşan alacağı şirkette açılacak cari hesabına geçirilecektir.

Mehmet Şen'in ödünç hesabı sermaye borcu ile karşılaştırılmış. Mehmet Şen bakiye borcunu nakden ödemiştir.

Veli Gümüş de A bankasına 25.000 lira yatırmıştır.

Şirketin kuruluşu için nakden ödenen giderler 4.500 liradır.
İstenen : Yukarıdaki işlemleri şirket defterlerinde kayda alınız.

Problem : 2

31.5.1985 günü Nuri Güneş, Cemil Tan ve Kemal Bakır bir Limited Şirket kurmuşlardır. Ortakların koydukları sermaye şöyledir :

Nuri Güneş	150 Pay	150.000 TL.
Cemil Tan	250 »	250.000 »
Kemal Bakır	100 »	100.000 »
T o p l a m	500	500.000 TL.

Nuri Güneş, ötedenberi faaliyette bulunduğu kişisel işletmesini Limited Şirkete sermaye olarak koymuştur. Bu amaçla düzenlenen 31.5.1985 günlü bilânçosu şöyledir :

A k t i f		P a s i f	
Demirbaş eşya	10.000	Sermaye	150.000
Stok mal	240.000	Borç senetleri	90.000
Alacak senetleri	25.000	Amortismanlar	5.000
Kasa	15.000	Safi kâr	45.000
	290.000		290.000

Nuri Güneş'in bilânçosunda yeralan değerler aynen kabul edilmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Cemil Tan A bankasındaki özel hesabından aynı bankada şirket adına açılan hesaba 180.000 liralık aktarma yaptırmış, ayrıca 90.000 liralık da B şirketine ait hisse senedi vermiştir.

Kemal Bakır 145.000 lira değer biçilen bir gayrimenkulünü sermaye olarak koymuştur. Ancak, gayrimenkul C Bankasından aldığı 30.000 lira özel borç için ipoteklidir. Limited Şirket bu borcu üstlenmiştir.

Ortakların sermaye taahhütlerini aşan alacakları cari hesaplarına geçirilecektir. Şirketin kuruluşu nedeniyle nakden 7.500 lira gider ödenmiştir.

İstenen : Yukarıdaki işlemleri Limited Şirket defterlerinde kayda alınız.

Problem : 3

1.000.000 lira sermayeli A Anonim Şirketi kurulmuştur. Sermaye 1.000 lira nominal değerde 1000 adet hisse senedi ile temsil edilmektedir. 550 adet ayn hisse senedi hissedarlardan B Kollektif Şirketine verilmiştir. 450 adet nakid hisse senedi de diğer hissedarlar tarafından taahhüt edilerek 1/4 bedeli nakden tahsil edilmiştir. Anonim Şirketin kuruluş giderleri 25.000 liradır.

B Kollektif Şirketi 31.12.1984 günlü bilançosundaki nakid ve banka mevcudu dışındaki diğer bütün aktif ve pasif elemanları sermaye taahhüdünü yerine getirmek üzere A Anonim Şirketine devretmiştir. Kollektif Şirketin 31.12.1984 günlü bilançosu şöyledir :

Aktif		Pasif		
Kasa	35.000	Ortak A sermaye hesabı		300.000
Banka	75.000	Ortak B sermaye hesabı		200.000
Stok mal	150.000	Borç senetleri		80.000
Müşteriler	60.000	Birikmiş amortismanlar		50.000
Peştemallık	100.000	— Binalar	45.000	
Teminatlar	10.000	— Demirbaş eşya	5.000	
Demirbaş eşya	15.000	Safi kâr		115.000
Binalar	300.000			
	745.000			745.0000

Anonim Şirket Kollektif Şirkete devraldığı bu elemanlar nedeniyle 550.000 lira ayn hisse senedi ile 50.000 lira nakit vermiştir. Kollektif Şirket bu devirden sonra bütün kayıtları kapatmak suretiyle faaliyetine son vermiştir. Aldığı hisse senetlerini de payları oranında ortaklarına dağıtmıştır.

İstenen: Anonim Şirketin Kuruluşu ile kollektif şirketin tasfiyesine ilişkin kayıtları yapınız.

SERMAYE ARTIRIMI, ORTAKLIKTAN AYRILMA, ORTAKLIK HAKKININ DEVRİ, TASFİYE

Problem : 4

Necmi, Kemal ve Ahmet Süsler Kardeşler Kollektif Şirketinin 30.11.1984 günlü geçici mizanına nazaran defterikebirde yeralan hesapların bakiyeleri aşağıda gösterildiği gibidir:

Hesaplar	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
Binalar	500.000	
Demirbaş eşya	12.000	
Borçlular	37.000	
Şüpheli alacaklar	31.000	
D Bankası	142.000	
Kasa	76.000	
Mal	360.000	
Alış	124.000	
Genel giderler	16.000	
Necmi Süsler sermaye		125.000
Kemal Süsler sermaye		125.000
Ahmet Süsler sermaye		150.000
Statü yedek akçesi		300.000
Alacaklılar		221.000
Bina amortismanı		82.000
Demirbaş eşya amortismanı		4.000
Şüpheli alacaklar karşılığı		5.000
Satış		286.000
	1.298.000	1.298.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortakların kâr ve zarardaki payları eşittir.

A — Ortaklardan Ahmet Süsler 30.11.1984 günü ortaklıktan ayrılmıştır. Bu nedenle kendisine 280.000 lira ödenecektir. 280.000 lirasının 100.000 lirası hemen çekle, bakiyesi 6 ay sonra ödenecektir.

B — Necmi ve Kemal Süsler Kardeşler sermaye artırımına giden A Anonim Şirketine hissedar olmak amacıyla, 16.12.1984 günü Kollektif Şirketi feshetmişlerdir.

Binalar, stoklar ve demirbaş eşya A Anonim Şirketine devredilmiştir. Tesbit edilen devir bedelleri şöyledir:

Binalar	500.000 TL.
Stoklar	250.000 »
Demirbaş eşya	6.000 »
Toplam	756.000 »

C — Kollektif Şirketin, ortaklardan Ahmet Süsler'in ayrılmasından 16.12.1984 gününe kadar yaptığı işlemler şöyledir:

Peşin satışlar	15.600 TL.
Genel gider ödemeleri	2.300 »
Alacaklılara ödemeler	3.800 »
Borçlulardan tahsilât	7.600 »
Necmi Süsler'den tahsilât	40.000 »
16.12.1984 mal stoku	253.000 »

D — A Anonim Şirketi herbiri 1.000 lira nominal değerde 1000 adet hisse senedi çıkarmıştır. Çıkarma fiatı 1.400 liradır. Anonim Şirket devraldığı değerlere karşılık Kollektif Şirkete yeni hisse senetlerinden vermiştir. Kollektif Şirkete verilenler dışında kalan hisse senetleri banka aracılığı ile piyasaya satılmış ve bedeli banka tarafından tahsil edilerek şirketin bankadaki hesabına geçirilmiştir.

Hisse senetlerinin ihraç giderleri — 4.000 lira banka giderleri dahil — 11.0000 liradır.

E — Kollektif Şirket alacaklarını tahsil etmiştir. Ancak, şüpheli alacaklardan 2.000 lirasının tahsiline imkân bulunamamıştır. Borçların 40.000 lirası çekle, bakiyesi nakden ödenmiş, ancak erken ödeme

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

nedeniyle bir alacaklıdan 600 lira iskonto sağlanmıştır. Bankadaki bakiye alacak 350 lira faizi ile birlikte çekilmiştir.

İstenenler: 1 — Kollektif Şirketin ortak Ahmet Süsler'in ayrılışına ve tasfiyesine ilişkin kayıtlarını yapınız.

2 — A Anonim Şirketinin sermaye artırımı ile ilgili kayıtlarını tesis ediniz.

Problem: 5

Ali Telci, Basim Deniz ve Ortakları Adi Komandit Şirketinin komanditer ortaklarından Cemil Sarpkaya, ortaklıktaki bütün hukukunu diğer ortakların da rızası ile komanditer ortak Naci Ateş'e devretmiştir.

Cemil Sarpkaya'nın şirkete koyduğu sermaye 50.000 liradır. Kendisi Naci Ateş'ten devir karşılığı 60.000 lira tahsil etmiştir.

İstenen: Cemil Sarpkaya'nın ortaklıktaki hukukunu Naci Ateş'e devretmesi nedeniyle şirket defterlerinde yapılması zorunlu yevmiye kaydını tesis ediniz.

TAHVİL ÇIKARILMASI, TAHVİL İTFASI, FAİZLERİN TAHAKKUKU

Problem: 6

Bir Anonim Şirket 30.4.1980 de 3.000.000 lira tutarında herbiri 1.000 lira nominal değerde, % 40 faizli, bedeli 10 yılda ödenmek üzere 3000 adet tahvil çıkarmıştır. 2500 adedini 975 lira çıkarma fiatı ile derhal piyasaya sürerek bedelini nakden tahsil etmiştir.

30.4.1985 günü 300 tahvil için ilk kur'a çekimi yapılmıştır. Kur'a isabet edenlerden 295 adedi piyasaya sürülen tahvillerden, 5 adedi de henüz satışa çıkarılmayan tahvillerdendir.

10.5.1985 günü fiilen 150 tahvil bedeli ve faizi ödenmiştir. Tahvil ödeme primleri ödenen tahvillerle orantılı olarak tasfiye edilecektir.

İstenen: Tahvillerin çıkarılmasına, ödenmesine ve faizlerin tahakkukuna ilişkin kayıtları yapınız.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Problem : 7

Bir Anonim Şirket 20.11.1983 günü 5.000.000 lira tutarında % 48 faizli, herbiri 1.000 lira nominal değerde 5000 adet tahvil çıkarmıştır. Çıkarma fiatı 970 liradır.

Tahvillerin bedeli 1.12.1983 günü tahsil edilmiştir. Faiz kuponları 6 aylık olup, her yıl 30.6.19... ve 31.12.19... günlerinde ödenecektir.

İstenen : Aralık ayına ait ilâve faizle ilgili yevmiye kayıtlarını yapınız.

Problem : 8

Bir Anonim Şirket 1.4.1983 günü herbiri 1.000 lira nominal değerde, yıllık % 49 faizli 1000 adet tahvil çıkarmıştır. Tahvillerin faizleri heryıl 30.4.19... günü ödenecektir.

Nominal değer üzerinden satışa çıkarılan tahvillerin tamamı çıkarma gününde taahhüt edilerek bedeli aynı tarihte şirket tarafından nakden tahsil edilmiştir. Ödenen çıkarma giderleri 8.000 liradır.

Tahvil karşılığı borç 5 yılda itfa edilecektir. Bu amaçla her yıl 30 Nisan günü 200 tahvil için kur'a çekilecek ve kur'a çıkan tahviller ödenecektir. Bununla beraber şirket her yıl ödenecek tahvillerin yarısına kadar bir miktarı borsadan satınalmak hakkını muhafaza etmekte ve böylece kur'a çekilecek tahvil sayısı bakiye kalacak miktardan ibaret bulunmaktadır.

Anonim Şirket bu hükümden ve piyasada kendi tahvillerine ait fiatların uygun olmasından yararlanarak 9.4.1985 günü 40 adet tahvili 990 liradan, 17.4.1985 günü 30 adet tahvil 985 liradan bankası vasıtasıyle satın almıştır. Bankanın işlemle ilgili giderleri 90 liradır.

30.4.1985 günü Anonim Şirket borsadan satınalınanlar dışında kalan 130 tahvili ödemek üzere kur'a çekiyor. Ödeme kazançlardan yapılacaktır. Şirket bu amaçla önceki yıl kazançlarından bir yedek akçe ayırmıştır.

Aynı gün kur'a çekilen tahvillerin bedeli ile ilk faizi (Kupon No : 1) ödenmiştir. Ayrıca şirkete ibraz edilen 60 adet tahvilin 1 No.lu faiz kuponu da ödenmiştir.

İstenen: Şirket defterlerinde yukarıdaki işlemlerin yevmiye kayıtlarını yapınız.

SONUÇLARIN DAĞITIMI, TASFİYE SERMAYENİN ITFASI, KISMİ BİRLEŞME

Problem: 9

Bir Anonim Şirketin 31.12.1964 günlü bilânçosunda yeralan hesapların tutarları şöyledir:

Ödenmiş sermaye		500.000 TL.
Ödenmemiş sermaye		500.000 »
Yasal yedek akçeler		100.000 »
— I. tertip yedek akçe	60.000 TL.	
— II. tertip yedek akçe	40.000 TL.	
Hissedarlar		500.000 »
A Bankası (Borç kalıntı)		75.000 »
Satıcılar		90.000 »
Borç senetleri		38.000 »
Şüpheli alacaklar		40.000 »
Alacak senetleri		200.000 »
Müşteriler		120.000 »
İştirakler		100.000 »
Olağanüstü yedek akçe		120.000 »
Şüpheli alacaklar karşılığı		30.000 »
Mal		600.000 »
Demirbaş eşya amortismanı		20.000 »
Demirbaş eşya		30.000 »
1964 kârı		240.000 »
Muhtelif alacaklılar		20.600 »
Mal kıymetten düşme karşılığı		10.000 »
Alacak senetleri reeskontu		2.000 »
Kasa		5.600 »

A — 14.3.1965 günü yapılan Genel Kurul toplantısında, 1964 yılı kârının vergi mevzuatı ve Ticaret Kanunu hükümleri de gözönünde tutularak aşağıdaki şekilde dağıtılması kararlaştırılmıştır.

% 5 Yasal yedek akçe.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

% 5 Hissedarlara I. temettü.
Kalan kârdan :
20.000 lira Yönetim Kurulu Başkan ve üyelerine pay,
15.000 lira Kuruculara pay,
90.000 lira Hissedarlara II. temettü.

Bakiyeden II. tertip yedek akçe ayrılacak ve kalanı gelecek döneme devredilecektir.

B — Anonim Şirket 31.5.1985 günü tasfiyeye karar vermiştir. 1.1.1985 den 31.5.1985 gününe kadar yapılan işlemler şöyledir :

Vadesi gelen alacak senetlerinden tahsilât	80.000. TL.
Veresiye satışlar	20.000 »
Peşin satışlar	280.000 »
Peşin mal alışları	250.000 »
Ödenen borç senetleri	18.000 »
Satıcılara ödemeler	60.000 »
Muhtelif alacaklılara ödemeler	15.000 »
Nakden ödenen alış giderleri	5.000 »
Nakden ödenen satış giderleri	3.000 »
Müşterilerden tahsilât	40.000 »
Ödenen genel giderler	30.000 »
Tahakkuk eden genel giderler	1.300 »
Lehe tahakkuk eden banka faizi	1.800 »

31.5.1985 günü yapılan sayımda 623.000 liralık stok mal tesbit edilmiştir. Bu stoka ilişkin karşılık 6.000 lirsdır.

Tasfiye nedeniyle yapılan işlemler de şöyledir :

Emtea ve demirbaş eşya 650.000 liraya B Anonim Şirketine devredilmiş, karşılığında bu şirketten 1.000 lira nominal değerde 650 adet hisse senedi alınmıştır.

İştirakler hesabına dahil C Anonim Şirketine ait 1.000 lira nominal değerde 40 adet hisse senedi peşin para karşılığında 50.000 liraya satılmıştır. Bu hesapta yeralan diğer hisse senetleri 1.000 lira nominal değerde 60 adet B Anonim Şirketine ait bulunmaktadır.

Şüpheli alacaklardan 5.000 lirasının tahsiline imkân bulunamamıştır. Diğer bütün alacaklar nakden tahsil edilmiştir.

Alacak senetleri Bankamıza kırdırılmış ve 114.000 lira net bedel bankadaki mevcudumuzla birlikte çekilerek şirket kasasına konmuştur.

Senetli ve senetsiz bütün borçlar nakden ödenmiştir. Ancak 10.000 lira borçlu bulunduğumuz bir satıcıdan erken ödeme nedeniyle % 2 iskonto elde edilmiştir.

Tahakkuk etmiş bulunan muhtelif vergiler nakden ödenmiştir. Ödenen tasfiye giderleri 16.000 liradır.

B Şirketinin hisse senetleri ile nakit mevcudu hisseleri oranında hissedarlara dağıtılmıştır.

İstenen : Anonim Şirketin 31.12.1984 bilançosundaki hesaplardan hareketle defterlerinde yeralması gereken bütün kayıtları yapınız.

Problem : 10

1958 yılında 2.500.000 lira sermaye ile kurulmuş bulunan A Anonim Şirketinin sermayesi 1.000 lira nominal değerde 2500 hisse senedi ile temsil edilmektedir. Sermayenin tamamı ödenmiştir.

1984 yılında şirket sermayesinin bir kısmı itfa edilmiş ve itfa edilen hisse senetleri sahiplerine intifa senetleri verilmiştir. Bu sırada şirket aynı konuda çalışan B Anonim Şirketinin sabit kıymetlerini aynen devralmıştır. (Kısmî Birleşme). B Şirketi sabit kıymetler dışındaki diğer varlıklarını ve borçlarını kendisi tasfiye edecektir.

Birleşme sözleşmesi hükümlerine göre, binalar makineler, demirbaş eşya ihtira beratı ve peştemallığı içine alan sabit kıymetler için toplam olarak 1.000.000 lira bedel tesbit edilmiştir. Bu bedelin cinsler itibariyle tutarları şöyledir:

Binalar	160.000 TL.
Makineler	740.000 »
Demirbaş eşya	20.000 »
İhtira beratı	30.000 »
Peştemallık	50.000 »
Toplam	1.000.000 »

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Devreden şirkete karşılık olarak 1.000 lira nominal değerde C hisse senetlerinden verilecektir. C hisse senetlerinin çıkarma fiatı biraz aşağıda açıklanmıştır. Çıkarılacak hisse senetleri sayısında 500 den aşağı kesirler ihmal edilecek ve bu kısım B Şirketi hissedarlarına A Şirketi tarafından nakden ödenecektir.

A Şirketi ayrıca gene 1.000 lira nominal değerde D hisse senetleri çıkaracaktır. Bu hisse senetleri sadece kendi hissedarlarına verilecektir. D hisse senetlerinin ihraç fiatı C hisse senetlerinin aynı olacaktır. Bedelleri de taahhüt sırasında nakden ve tamamen ödenecektir.

C ve D hisse senetlerinin çıkarılması ile birlikte, birleşme işlemini kolaylaştırmak amacıyla, evvelce kuruculara tevdi edilmiş bulunan 150 adet kurucu payı iptal edilerek geri alınacak, buna karşılık kendilerine 1.000 lira nominal değerde başabaş ihraç fiatlı 200 adet yeni çıkarılmış E hisse senetleri verilecektir. E hisse senetlerinin tüm bedeli derhal olağanüstü yedek akçeden mahsup yoluyla ödenecektir.

Yeni çıkarılan 3 seri hisse senetleri ile A Şirketinin geri verilmemiş sermayesi 1.100.000 lira artmış olacaktır.

C ve D hisse senetlerinin çıkarma fiatı, ödenmemiş eski hisse senetlerinin teorik (matematik) değerinden 80 lira aşağı olarak kabul edilmiştir. Eski hisse senetlerinin teorik değeri A Anonim Şirketinin 31.8.1984 birleşme günündeki aşağıdaki bilânçosuna dayanarak ve kuruculara verilen E hisse senetleri de nazara alınarak hesaplanacaktır.

A Anonim Şirketinin 31.8.1984 günlü bilânçosu

Aktif		Pasif	
Binalar	1.000.000	Nominal sermaye	2.000.000
Makineler	4.500.000	Geri verilmiş sermaye	500.000
Demirbaş eşya	50.000	Tahvilli borçlar	1.200.000
Müşteriler	180.000	Ödenmiş borçlar	800.000
Alacak senetleri	60.000	Yasal yedek akçeler	400.000
Emtea	450.000	Olağanüstü yedek ak.	929.800
Banka	70.000	Birikmiş amortismanlar	200.000
Kasa	30.000	Muhtelif alacaklılar	310.200
	6.340.000		6.340.000

İstenen : A Anonim Şirketinin defterlerinde yukarıdaki işlemlerin sebep olduğu yevmiye kayıtlarını yapınız.

Problem : 11

A, B ve C Anonim Şirketlerinin 31.12.1984 günlü bilançoları aşağıda gösterildiği gibidir :

A Anonim Şirketi :

Aktif		Pasif	
Binalar	750.000	Sermaye	1.800.000
Arsa ve arazi	150.000	1800 adet × 1000	
İhtira beratı	180.000	Yasal yedek akçeler	200.000
Makineler	900.000	Satıcılar	120.000
Demirbaş eşya	60.000	Borç senetleri	40.000
Müşteriler	177.000	Birikmiş amortismanlar	537.000
Alacak senetleri	70.000	Binalar 375.000	
Stoklar	192.000	Makineler 150.000	
× Bankası	139.000	D. eşya 12.000	
Kasa	165.000	Safi kâr	86.000
	2.783.000		2.783.000

B Anonim Şirketi :

Aktif		Pasif	
Kuruluş giderleri	20.000	Sermaye	600.000
Makineler	700.000	500 adet × 1200	
Demirbaş eşya	10.000	Borçlar	196.000
Peştemallık	100.000	Şüpheli alacaklar karşılığı	10.000
Müşteriler	75.000	Diğer karşılıklar	8.000
Şüpheli alacaklar	20.000	Birikmiş amortismanlar	498.000
Alacak senetleri	50.000	Makine 495.000	
Stoklar	140.000	D. eşya 3.000	
Y Bankası	26.000		
Kasa	6.000		
Geçmiş yıllar zararı	111 400		
1984 zararı	53.600		
	1.312.000		1.312.000

C Anonim Şirketi

Aktif		Pasif	
Binalar	250.000	Sermaye	1.200.000
Arsa ve arazi	100.000	1200 adet × 1000	
İhtira beratı	90.000	Yasal yedek akçe	125.000
Demirbaş eşya	20.000	Olağanüstü yedek akçe	75.000
Makineler	1.550.000	Satıcılar	40.000
Müşteriler	65.000	Borç senetleri	200.000
Alacak senetleri	35.000	Birikmiş amortismanlar	576.000
Stoklar	85.000	Makineler 510.000	
Banka	123.000	D. eşya 16.000	
Kasa	14.000	Binalar 50.000	
		Safi kâr	106.000
	2.322.000		2.322.000

C Şirketi A Şirketine katılmıştır. A Şirketi bu nedenle C Şirketinin binalar, arsa, ihtira beratı, demirbaş eşya ve makinelerden ibaret sabit varlıkları ile senetli borçlarını 1.500.000 lira maktu bedelle devralmış, karşılığında 1.000 lira nominal değerde 1500 adet kendi hisse senetlerinden vermiştir. A Şirketi C Şirketinin stok mallarını da envanter değeri üzerinden ve peşin para ile iktisap etmiştir.

C Şirketi İnfisah ederek senetli ve senetsiz alacaklarını 3.200 lira noksaniyle tahsil etmiştir. 3.200 lira alacağın tahsiline imkân bulunamamıştır. Satıcılara olan borç 500 lira iskonto elde edilerek nakden ödenmiştir. Nakden ödenen tasfiye giderleri 4.600 liradır. Bankadaki nakid çekilerek şirket kasasına konmuştur. Tahakkuk eden vergi borçları da ödendikten sonra net aktif hissedarlara dağıtılarak kayıtlar kapatılmıştır.

A Şirketi B Şirketi hissedarlarından 300 adet hisse senedini 260.000 lira karşılığında satın almıştır. Ödemelerin 200.000 lirası çekle, 60.000 lirası nakden yapılmıştır. A Şirketi böylece B Şirketi Hissedarlar Genel Kurulunda çoğunluğu sağlayarak ve Yönetim Kurulunda da sayıca kendi lehine değişiklik elde ederek aşağıdaki kararları aldırmıştır:

a) A Şirketi B Şirketine borçlarını ödeyebilmesi ve Likidite durumunu kuvvetlendirmesi için 250.000 liralık kredi seçmiştir. Bu amaçla X bankası üzerine çekilmiş bir çeki B Şirketine tevdi etmiştir.

b) B Şirketinin bilânçosundaki peştemallık değeri 70.000 liraya indirilecektir.

c) Kuruluş giderlerinin 10.000 lirası itfa edilecektir.

d) Yerinde olmayarak kâr ve zarar hesabına intikal ettirilen 12.000 lira tutarındaki tesisat, duran varlıklara iade edilecektir.

e) Şüpheli alacakların tamamı yok edilecektir.

f) Geçmiş yılların ve son dönemin zararları kapatılacaktır.

Bütün yukarıdaki işlemleri gerçekleştirebilmek amacıyla 1/3 oranında sermaye indirimine gidilecek, (böylece hisse senetlerinin yeni değeri 800 liradır.) kapatılamıyan fark diğer karşılıklardan mahsup edilecektir.

B Şirketi faaliyetine devam edecektir. A Şirketi yukarıdaki işlemlere imkan vermek üzere sermayesini 2.700.000 lira artırmıştır. Bu amaçla 1.000 lira nominal değerde 2700 adet hisse senedi çıkarmıştır. 1500 adet hisse senedini C Şirketine aldığı değerler karşılığı olarak teslim etmiştir. 200 hisse senedine tekabül eden 200.000 lira sermaye yasal yedek akçelerden karşılanacaktır. Bakiye 1000 hisse senedi eski hissedarlarca taahhüt edilerek % 50 bedeli şirketin X bankasındaki hesabına yatırılmıştır.

A Şirketi C Şirketinden devraldığı sabit kıymetleri Bilirkişi marifetiyle şu şekilde değerlendirmiştir :

Binalar	350.000 TL.
Arsa ve arazi	300.000 "
İhtira beratı	45.000 "
Makineler	1.000.000 "
Demirbaş eşya	5.000 "
Toplam	1.700.000 "

İstenen : A, B ve C Şirketlerinde zorunlu yevmiye kayıtlarını yapınız.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

HESAP PLÂNI

AKTİF (VARLIKLAR VE VARLIKLARI DÜZENLEYİCİ HESAPLAR)

I. DÖNEM VARLIKLAR

A. KASA VE BANKALAR

100. Kasa
101. Alınan çekler
102. Pullar, kuponlar
  102.00. Damga pulu
  102.10. Harç pulu
  102.20. Posta pulu
  .....
  102.50. Tahvil kuponları
  102.60. Hisse senedi kuponları
104. Yoldaki para ve çekler
105. T. C. Merkez Bankası
106. Bankalar
108. Kanuni karşılıklar kasası (banka)

B. HİSSE SENETLERİ, TAHVİLLER, HAZİNE BONOLARI

110. Hisse senetleri, tahviller
  110.00. Cüzdandaki hisse senetleri
  110.10. Teminat olarak verilen hisse senetleri
  .....
  110.50. Cüzdandaki tahviller
  110.60. Teminata verilen tahviller

111. Hazine bonoları
  111.00. Hazine plasman bonoları
  111.50. Tasarruf bonosu

112. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri, tahviller
  112.00. Ortaklığın çıkardığı hisse senetleri
  112.10. Piyasaya çıkarılan hisse senetleri
  112.20. Katılma intifa senetleri
  112.50. Ortaklığın çıkardığı tahviller

BB. Röportar, banka plâsmanları, kabul kredileri (banka)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

113. Röporlar
114. Senetler cüzdanı
115. Avanslar
116. Borçlu cari hesaplar

116.00. Açık krediler
116.10. Kefalet karşılığı krediler
116.20. Senet karşılığı krediler
116.30. Hisse senetleri ve tahviller karşılığı krediler
116.40. Emtea karşılığı krediler
116.50. Vesaik karşılığı krediler
116.60. Diğer çeşitli maddi teminat karşılığı krediler
116.70. İthalât akreditifleri karşılığı krediler
116.80. İthalât finansman kredileri
116.90. İhracat kredileri

.....

118. Kabul kredilerinden alacaklar
119. Hisse senetleri, tahviller değer düşüklüğü karşılığı (—)
119.00. Hisse senetleri değer düşüklüğü karşılığı
119.10. Tahviller değer düşüklüğü karşılığı

C. ALACAKLAR

120. Alacak senetleri
120.00. Cüzdandaki alacak senetleri
120.10. Tahsile gönderilen senetler
120.20. Teminata verilen senetler
120.40. İskontoya verilen alacak senetleri
120.70. Protestolu alacak senetleri
120.80. Topluluk içi ortaklara verilen alacak senetleri
120.90. Alınan vadeli çekler

121. İskonto ettirilmiş alacak senetleri (—)
122. Alacak Senetleri Reeskontu
123. Hazineden alacaklar

123.00. Hazineden geri alınacak vergiler
123.50. Hazineden ihracatta vergi iadeleri alacakları

125. Resmi dairelerden alacaklar
127. Kamu İktisadi teşebbüslerinden alacaklar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

128. Müesseselerimizden alacaklar
129. İştiraklerimizden alacaklar
130. Gerçek ve tüzel kişilerden alacaklar (Müşterilerden alacaklar)

131. Yurt dışından alacaklar
132. Ortaklardan alacaklar
133. Personelimizden alacaklar
134. Verilen depozito ve teminat

134.00. Bankalara verilen depozito ve teminat
134.10. Gümrüklere verilen depozito ve teminat
134.20. Belediye ve işletmelerine verilen depozito ve teminat
134.30. Vergi dairelerine verilen depozito ve teminat
134.40. Mahkemelere verilen depozito ve teminat
134.50. İcra dairelerine verilen depozito ve teminat
134.60. Diğer resmi dairelere verilen depozito ve teminat
134.90. Diğer gerçek ve tüzel kişilere verilen depozito ve teminat

137. Diğer alacaklar
137.00. Biriktirme ve yardım sandıklarından alacaklar
137.20. Derneklerden alacaklar
137.50. Tahvil taahhüt edenler.

138. Şüpheli alacaklar
138.00. Senetli şüpheli alacaklar
138.50. Senetsiz şüpheli alacaklar

139. Şüpheli alacaklar karşılığı (—)
139.00. Senetli şüpheli alacaklar karşılığı
139.50. Senetsiz şüpheli alacaklar karşılığı

D. VERİLEN AVANSLAR

140. Yurt içi sipariş avansları

140.00. Yurt içi ilk madde sipariş avansları
140.10. Yurt içi yardımcı madde sipariş avansları
140.20. Yurt içi malzeme sipariş avansları
140.30. Yurt içi hazır parça sipariş avansları

ANKARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

140.40. Yurt içi yedek parça sipariş avansları
140.90. Sair yurt içi sipariş avansları

141. Topluluk içi sipariş avansları

142. Yurt dışı sipariş avansları (akreditifler)
142.00. İlk madde akreditifleri
142.10. Yardımcı madde akreditifleri
142.20. Malzeme akreditifleri
142.30. Hazır parça akreditifleri
142.40. Yedek parça akreditifleri
142.90. Sair akreditifler

143. Topluluğa dahil ortaklıklar için açtırılan akredifler
143.00. İlk madde akreditifleri
143.10. Yardımcı madde akreditifleri
143.20. Malzeme akreditifleri
143.30. Hazır parça akreditifleri
143.40. Yedek parça akreditifleri
143.50. Yatırım malları akreditifleri
143.90. Sair akreditifler
143.99. Topluluğa dahil şirketler için açtırılan akreditifler yansıtma hesabı (—)

144. Akreditif teminatları
144.00. İlk madde, malzeme, hazır ve yedek parça akreditif teminatı
144.30. Yatırım malları akreditif teminatı
144.90. Topluluk dahili ortaklıklar için açtırılan akreditif teminatı
144.99. Topluluk dahili ortaklıklar için açtırılan akreditif teminatları yansıtma hesabı (—)

145. İş avansları
145.00. Alım avansları
145.90. Diğer iş avansları

146. Personel avansları
146.00. Aylıklı personel istihkak avansı
146.10. İşçi istihkak avansı
146.50. Yolluk avansları

149. Diğer avanslar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

E. STOKLAR

İlk madde ve malzeme
150. İlk madde stokları
151. Yardımcı madde stokları
152. Üretim parçaları
153. Avadanlık, takım ve aletler
154. Yedek parça ve tesisat
155. Malzeme
159. İskarta ve üretim artıkları
Yarı mamuller
160. Yarı mamuller (üretim hesabı)
165. Ara mamuller
169. Fiili maliyet bekleyen üretimler (—)
Mamuller
170. Ambardaki mamuller
173. Konsinyatörlerdeki mamuller
Dışarıya yapılan işler
174. Dışarıya yaptırılan onarım, bitim ve inşaat işleri
Emtea
175. Ambarlardaki emtea
176. Ortaklık stoku
179. Konsinyatörlerdeki emtea
180. Elden çıkarılacak stoklar, hurdalar
180.00. Elden çıkarılacak ilk madde ve malzeme
180.10. Elden çıkarılacak maddi duran varlıklar
180.20. Elden çıkarılacak iskarta, hurda ve üretim artıkları
181. Yoldaki mallar, tedarik giderleri
181.00. Yoldaki mallar
.....
181.50. Yoldaki mallar nakliye giderleri
181.51. Yoldaki mallar sigorta giderleri
181.52. Yoldaki mallar komisyonları
181.53. Yoldaki mallar gümrük resimleri
181.54. Yoldaki mallar gümrükleme giderleri
.....
181.59. Yoldaki mallar sair giderleri
182. Ödünç veya imalâta verilen malzeme
183. Canlı hayvanlar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

184. Alışlardan iadeler
189. Stok değer düşüklüğü karşılığı (—)

189.00. İlk madde değer düşüklüğü karşılığı (—)
189.10. Yardımcı madde değer düşüklüğü karşılığı (—)
189.20. Malzeme değer düşüklüğü karşılığı (—)
189.30. Yarı mamuller değer düşüklüğü karşılığı (—)
189.40. Mamuller değer düşüklüğü karşılığı (—)
189.50. Emtea değer düşüklüğü karşılığı (—)
189.90. Elden çıkarılacak stoklar değer düşüklüğü karşılığı (—)

F. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190. Peşin ödenen giderler (Gelecek aylara ait giderler)

190.00. Peşin ödenen vergiler
190.10. Peşin ödenen kiralar
190.20. Peşin ödenen sigortalar
190.30. Peşin ödenen tamir giderleri
190.40. Peşin ödenen teminat mektubu giderleri
.....
190.90. Sair peşin ödenen giderler

191. Gelir tahakkukları
192. STOKLAR İSTİHSAL VERGİSİ:

192.00. İlk maddeler istihsal vergisi
192.10. Yardımcı maddeler istihsal vergisi
192.20. Malzeme istihsal vergisi
192.40. Yarımamuller istihsal vergisi
192.50. Mamuller istihsal vergisi
192.60. Emtea istihsal vergisi

193. Vergi stopajları (mahsup edilecek vergiler)

193.00. Hisse senetleri temettüü gelir vergisi stopajı
.....
193.02. Tahvil faizleri gelir vergisi stopajı
193.04. Dağıtılmamış kârlar gelir vergisi stopajı
193.05. Sözleşme yedek akçesi gelir vergisi stopajı
193.06. Olağanüstü yedek akçe gelir vergisi stopajı
193.07. Personel yardım fonu gelir vergisi stopajı
.....

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

193.10. İnşaat hakedişleri gelir vergisi stopajı
193.15. Ziraî mahsuller gelir vergisi stopajı
193.20. Dar mükellefiyet kurumlar vergisi stopajı
.....
193.40. İnşaat hakedişleri Damga Vergisi stopajı
.....

194. Dış ülkelerde ödenen vergiler

194.00. Dış ülkelerde ödenen gelir vergisi
194.50. Dış ülkelerde ödenen kurumlar vergisi

195. KATMA DEĞER VERGİSİ :

195.00. İndirilecek katma değer vergisi
195.20. Müşterilere iade edilen katma değer vergisi
195.50. İndirilemeyecek katma değer vergisi

196. ALIŞLARDAN İADELER KATMA DEĞER VERGİSİ :

197. Akreditif ve kambiyo işlemlerinden alacaklar (banka)

197.00. .....
197.10. T. C. Merkez Bankası (döviz)
197.20. T. C. Merkez Bankası anlaşma havaleleri (döviz)
197.30. Şubeler (döviz)
197.40. İhracat akreditifi açtıran dış bankalar (döviz)
197.50. Permisi alınacak muhabir giderleri (döviz)
197.60. Yurt dışı bankalar
197.70. Sair alacaklar (döviz)
197.80. Döviz alış ve satışı
197.90. Efektif alış ve satışı
197.91. İşçilere ödediğimiz döviz karşılığı
197.92. Turistik satış kur farkı

198. Sayım ve tesellüm noksanları

198.00. Mamuller sayım noksanları
198.10. İlk madde ve malzeme sayım noksanları
198.20. Maddi duran varlıklar sayım noksanları
198.30. Mamuller tesellüm noksanları

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

198.40. İlk maddeler ve malzeme tesellüm noksanları
198.50. Emtea sayım noksanları
198.60. Emtea tesellüm noksanları
198.70. Kasa sayım noksanları

199. Diğer dönen varlıklar karşılıkları (—)

II. DURAN VARLIKLAR

A. TASARRUF BONOSU, YEDEK AKÇELER İÇİN ALINAN TAHVİLLER

200. Tasarruf bonosu
201. Yedek akçeler için alınan tahviller

AA. Banka tevdiatı ve plâsmanlar

202. Bankalar

B. ALACAKLAR

210. Alacak senetleri

210.00. Cüzdandaki alacak senetleri
210.10. Tahsile verilen alacak senetleri
210.20. Teminata verilen alacak senetleri
210.90. Topluluğa dahil ortaklıklara verilen alacak senetleri

212. Hazineden alacaklar
213. Resmi dairelerden alacaklar
214. Bayilerden alacaklar
215. Perakende alıcılardan alacaklar
216. Topluluk içi ortaklıklardan alacaklar
217. Kamu iktisadi teşebbüslerinden alacaklar
218. Müesseselerimizden (veya ana teşekkülden) alacaklar
219. İştiraklerimizden alacaklar
220. Diğer gerçek ve tüzel kişilerden alacaklar
221. Yurt dışından alacaklar
223. Personelimizden alacaklar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

224. Verilen depozito ve teminat

224.00. Bankalara verilen depozito ve teminat
224.10. Resmî dairelere verilen depozito ve teminat
224.20. Kamu iktisadî teşebbüslerine verilen depozito ve teminat
224.30. Kişilere ve özel kuruluşlara verilen depozito ve teminat

227. Diğer alacaklar

C. VERİLEN AVANSLAR

228. Sipariş avansları

228.00. Yurt içi ilk madde ve malzeme avansları
228.01. Yurt içi emtea avansları
228.02. Sair yurt içi sipariş avansları
.....
228.10. Yurt dışı sipariş akreditifleri
.....
228.13. Sair yurt dışı sipariş avansları

229. Diğer avanslar

D. MÜESSESE VE İŞTİRAKLERDEKİ SERMAYE PAYLARI

230. Müesseselerimizdeki sermaye
231. İştiraklerimizdeki sermaye payları
234. Sermaye yükümlülüklerinden borçlar (—)

E. MADDİ DURAN VARLIKLAR

235. Arazi ve arsalar

235.00. İnşaatlı arsa, arazi
235.10. İnşaatsız iradlı arsalar
235.11. İnşaatsız iradsız arsalar
235.20. Özel itfaya tabi inşaatsız arazi
235.30. Diğer inşaatsız arazi
235.40. Özel itfaya tabi ormanlar (fidanlıklar)
235.41. Diğer ormanlar (fidanlıklar)
235.90. Diğer arazi ve arsalar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

236. Yer üstü düzenleri

236.00. Yollar, köprüler, kanallar, rıhtımlar, iskeleler ve mendirekler, tahkim tertibatı, setler
236.10. İhata tertibatı ve ihata duvarları
236.20. Meydanlar, parklar ve bahçeler
236.30. Sağlık koruma ve sosyal tesislere ait tertibat
236.90. Diğer yer üstü düzenleri

237. Yer altı düzenleri

238. Binalar

238.00. İdare binaları
238.10. Fabrika binaları
238.11. Ambar mağaza binaları
238.12. Sair işletme binaları
238.20. İkamet binaları
238.21. Sağlık koruma ve sosyal tesis binaları
238.30. Kirada bulunan binalar (harici)
238.90. Diğer binalar

240. Tesisler, makinalar, takımlar, aletler
Tesisler

240.00. Su tesisatı
240.01. Buhar tesisatı
240.02. Elektrik kuvvet tesisatı
240.03. Aydınlatma vesair elektrik tesisatı
240.04. Telefon diafon tesisatı
240.05. Isıtma tesisatı
240.06. Rutubetlendirme, havalandırma tesisatı
240.07. Tahmil, tahliye ve nakil tesisatı
240.08. Kanalizasyon tesisatı
240.09. Transmisyon tesisatı
240.10. Gaz tesisatı
240.11. Yangın tesisatı
240.12. Sağlık koruma ve sosyal işlere ait tesisat
240.49. Diğer tesisat
Makinalar
240.50. İmalât makinaları
240.51. Kimyevi tahribata maruz imalât makinaları

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

240.52. Enerji makinaları
240.53. Atelye makinaları
240.59. Diğer makinalar
Takım, aletler
240.70. Takımlar
240.71. Küçük aletler
240.72. Ölçü ve tartı aletleri
240.73. Modeller, kalıplar ve resimler
240.79. Diğer alet ve edevat

243. Taşıt araç ve gereçleri

243.00. Makinalı taşıt araçları
243.10. Makinasız taşıt araçları
243.20. Canlı taşıt araçları
243.90. Diğer taşıt araçları ve gereçleri
244. Kaplar
245. Döşeme ve demirbaşlar

245.00. Bürolardaki döşeme ve demirbaşlar
245.10. İşletme ve atelyelerdeki döşeme ve demirbaşlar
245.20. Ambar, depo, mağazalardaki döşeme ve demirbaşlar
245.30. Sağlık koruma ve sosyal tesislerdeki döşeme ve demirbaşlar
245.90. Sair yerlerdeki döşeme ve demirbaşlar.

246. Diğer maddi duran varlıklar
247. Yedek maddi duran varlıklar
248. Yatırım malları avans ve ambar hesabı
249. Yapılmakta olan yatırımlar

Sipariş avansları
249.00. Yurt içi sipariş avansları
249.05. Yurt dışı sipariş avansları (akreditif)
Etüd ve proje giderleri
249.10. Etüd ve proje
Patent, know-how vb. giderler
249.15. Patent, know-how vb.
Arsa ve arazi giderleri
249.20. Arsa ve arazi
249.25. Arsa ve arazinin düzenlenmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İnşaat giderleri

249.30. Fabrika ve atelye binaları
249.31. Ambar, depo ve mağaza binaları
249.32. İdare binaları
249.33. Sosyal hizmet binaları
249.34. İkamet binaları
249.35. Garaj ve hangarlar
249.36. Yollar, köprüler, kanallar, setler, iskeleler
249.37. İhata duvarları ve düzenleri
249.38. Meydanlar, parklar ve bahçeler
249.39. Diğer inşaat işleri

Tesisler ve cihazlar

249.40. Su ve su tasfiye tesisatı ve cihazları
249.41. Buhar tesisatı
249.42. Elektrik kuvvet tesisatı
249.43. Aydınlatma ve sair elektrik tesisatı
249.44. Telefon, diafon tesisatı
249.45. Isıtma tesisatı
249.46. Rutubetlendirme ve havalandırma tesisatı
249.47. Tahmil, tahliye ve nakil tesisatı
249.48. Vakum tesisatı
249.49. Diğer tesisat ve cihazlar

Makinalar

249.50. Yerli imalât makinaları
249.51. Yerli atelye makinaları
249.52. Yerli enerji makinaları
249.54. Yerli diğer makinalar
249.55. İthal edilen imalat makinaları
249.56. İthal edilen atelye makinaları
249.57. İthal edilen enerji makinaları
249.59. İthal edilen diğer makinalar,
İthalat ve gümrükleme giderleri
249.60. Gümrük vergi ve resimleri
249.65. Diğer gümrükleme gider ve komisyonları

Taşıma giderleri, sigorta

249.70. Yurt içi taşıma ve sigorta giderleri
249.75. Yurt dışı taşıma ve sigorta giderleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Montaj giderleri

249.80. Montajda çalışan personel giderleri
249.85. Diğer montaj giderleri

Diğer giderler

249.90. Kuruluş giderleri
249.91. Yatırım safhası faizleri
249.95. İşletmeye alma (tecrübe) giderleri
Birikmiş amortismanlar (—)

250. Arazi ve arsalar amortismanı

251. Yerüstü düzenleri amortismanı (—)

251.00. Yollar, köprüler, kanallar, setler, iskeleler amortismanı (—)
251.10. İhata duvarları ve düzenleri amortismanı (—)
251.20. Meydanlar, parklar, bahçeler, sosyal tesis ve düzenleri amortismanı (—)
251.30. Sağlık koruma ve sosyal tesislere ait tertibat amortismanı
251.90. Diğer yerüstü düzenleri amortismanı (—)
251.99. Yerüstü düzenleri, aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

252. Yeraltı düzenleri amortismanı (—)

252.00. Yeraltı düzenleri amortismanı (—)
252.99. Yeraltı düzenleri aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

253. Binalar amortismanı (—)

253.00. İdare binaları amortismanı (—)
253.10. Fabrika ve atelye binaları amortismanı (—)
253.20. Ambar, depo ve mağaza binaları amortismanı (—)
253.30. Sair işletme binaları amortismanı (—)
253.40. İkâmet binaları amortismanı (—)
253.50. Sağlık koruma ve sosyal hizmet binaları amortismanı (—)

253.90. Diğer binalar amortismanı (—)
253.99. Binalar aylık amortismanı yansıtma hesabı (—)

254. Tesisler ve cihazlar amortismanı (—)

254.00. Su ve tasfiye tesisatı ve cihazları amortismanı (—)

254.05. Buhar tesisatı amortismanı (—)
254.10. Elektrik kuvvet tesisatı amortismanı (—)
254.15. Aydınlatma ve sair elektrik tesisatı amortismanı (—)

254.20. Telefon, diafon tesisatı amortismanı (—)
254.25. Isıtma tesisatı amortismanı (—)
254.30. Rutubetlendirme ve havalandırma tesisatı amortismanı (—)

254.35. Tahmil, tahliye ve nakil tesisatı amortismanı (—)
254.40. Kanalizasyon tesisatı amortismanı (—)
254.45. Transmisyon tesisatı amortismanı (—)
254.46. Gaz tesisatı amortismanı
254.50. Yangın söndürme tesisatı ve cihazları amortismanı (—)
254.55. Sağlık koruma ve sosyal işlere ait tesisat amortismanı (—)
254.80. Diğer imalat ve atelye tesisleri amortismanı (—)
254.90. Diğer cihazlar amortismanı (—)
254.99. Tesisler ve cihazlar aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

255. Makinalar amortismanı (—)

255.00. İmalât makinaları amortismanı (—)
255.10. Atelye makinaları amortismanı (—)
255.20. Enerji makinaları amortismanı (—)
255.90. Diğer makinalar amortismanı (—)
255.90. Diğer makinalar amortismanı (—)
255.99. Makinalar aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

257. Takımlar, aletler amortismanı (—)

257.00. Takımlar amortismanı (—)
257.10. Modeller ve kalıpları amortismanı (—)
257.20. Ölçü ve tartı aletleri amortismanı (—)
257.30. Küçük aletler amortismanı (—)
257.90. Diğer takımlar, aletler amortismanı (—)
257.99. Takımlar, aletler aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

258. Taşıt, araç ve gereçleri amortismanı (—)

258.00. Makinaları taşıt araçları amortismanı (—)
258.10. Makinasız taşıt araçları amortismanı (—)
258.20. Canlı taşıt araçları amortismanı (—)
259.90. Diğer taşıt araç ve gereçleri amortismanı (—)
258.99. Taşıt araç ve gereçleri aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

259. Kaplar amortismanı (—)

259.00. Kaplar amortismanı (—)
259.99. Kaplar aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

260. Döşeme ve demirbaşlar amortismanı (—)

260.00. Bürolardaki döşeme ve demirbaş amortismanı (—)
260.10. İşletme ve atelyelerdeki döşeme ve demirbaş amortismanları (—)
260.20. Ambar, depo, mağazalardaki döşeme ve demirbaşlar amortismanı (—)
260.30. Sağlık koruma ve sosyal tesislerdeki döşeme ve demirbaş amortismanı (—)
260.90. Sair yerlerdeki döşeme ve demirbaşlar amortismanı
260.99. Döşeme ve demirbaş aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

261. Diğer maddi duran varlıklar amortismanı (—)

261.00. Diğer maddi duran varlıklar amortismanı (—)
261.99. Diğer maddi duran varlıklar aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

262. Yedek maddi duran varlıklar amaortismanı (—)

262.00. Yedek maddi duran varlıklar amortismanı (—)
262.99. Yedek maddi duran varlıklar aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

263. Yapılmakta olan yatırımlar amortismanı (—)

263.00. Yapılmakta olan yatırımlar amortismanı (—)
263.99. Yapılmakta olan yatırımlar aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

F. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

264. Haklar

264.00. Başkasına ait emlâk üzerinde tesis olunan haklar
264.10. Patentler, lisanslar
264.20. Ticari marka ve isimler
264.90. Diğer haklar

265. Kuruluş giderleri

265.00. İlk kuruluş giderleri
265.10. Sermaye artırma giderleri
265.20. Tahvil çıkarma giderleri
265.30. Tahvil ödeme (itfa) primleri
265.50. Genişleme ve örgütlenme giderleri

266. Diğer maddi olmayan duran varlıklar
Birikmiş amortismanlar (—)
267. Haklar amortismanı (—)

267.00. Başkasına ait emlâk üzerinde tesis olunan haklar amortismanı (—)
267.10. Patentler, lisanslar amortismanı (—)
267.20. Ticari marka ve isimler amortismanı (—)
267.90. Diğer haklar amortismanı (—)
267.99. Haklar aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

268. Kuruluş giderleri amortismanı (—)

268.00. İlk kuruluş giderleri amortismanı (—)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

268.10. Sermaye artırma giderleri amortismanı
268.20. Tahvil çıkarma primleri amortismanı
268.30. Tahvil ödeme (İtfa) primleri amortismanı
268.50. Genişleme ve örgütlenme giderleri amortismanı (—)
268.99. Kuruluş giderleri aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

269. Diğer maddi olmayan duran varlıklar amortismanı (—)

269.00. Diğer maddi olmayan duran varlıklar amortismanı (—)
269.99. Diğer maddi olmayan duran varlıklar aylık amortisman yansıtma hesabı (—)

G. ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

270. Arama giderleri
271. Hazırlık ve geliştirme giderleri
273. Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar

H. DİĞER DURAN VARLIKLAR

275. Gelecek yıllara ait giderler

275.00. Gelecek yıllara ait kiralar
275.90. Gelecek yıllara ait diğer giderler

276. Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar
277. Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar

280. DURAN VARLIKLAR KATMA DEĞER VERGİSİ

280.00. Teşvik belgeli yatırımlar katma değer vergisi
280.50. Diğer duran varlıklar katma değer vergisi

289. Stok değer düşüklüğü karşılığı (—)

İ. İŞLETMELER (ŞUBELER) BAĞLANTI HESAPLARI

290. İşletmelere (şubelere) tahsis olunan sermaye
291. İşletme (şube) sermayesi
292. İşletmeler (şubeler) cari hesabı
293. Merkez cari hesabı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

PASİF (KAYNAKLAR VE KAYNAKLARI DÜZENLİYİCİ HESAPLAR)

I. Kısa vadeli yabancı kaynaklar

A. ALINAN KREDİLER - KREDİ VE TAHVİLLERİN TAKSİTLERİ

300. Hazine kredileri
301. T.C. Merkez Bankası kredileri
302. Devlet Yatırım Bankası kredileri
305. Diğer bankalar kredileri

305.00. Açık krediler
305.10 Senet mukabili krediler
305.20. Emtea mukabili krediler
305.30. Akreditif mukabili krediler
305.40. İpotek mukabili krediler
305.50. Kefalet mukabili krediler
305.90. Uzun vadeli kredi taksitleri

310. Müesseselerimiz (veya ana teşekkül) kredileri
311. İştiraklerimiz kredileri

311.00. İştiraklerimiz kısa vadeli kredileri
311.50. İştiraklerimiz uzun vadeli kredilerin taksitleri

312. Yurt dışı krediler

312.00. Yurt dışı kısa vadeli krediler
312.50. Yurt dışı uzun vadeli kredi taksitleri

313. Diğer yerlerden alınan krediler

313.00. Resmi dairelerden alınan kısa vadeli kredi
313.10. Resmi dairelerden alınan uzun vadeli kredi taksitleri
313.20. Kamu iktisadi teşebbüslerinden alınan kısa vadeli kredi
313.30. Kamu iktisadi teşebbüslerinden alınan uzun vadeli kredi taksitleri
313.50. Gerçek ve tüzel kişilerden alınan kısa vadeli kredi
313.60. Gerçek ve tüzel kişilerden alınan uzun vadeli kredi taksitleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

313. Tahvillerin taksitleri

AA. Kısa vadeli mevduat (banka)

315. Resmi mevduat
316. Ticari mevduat
317. Bankalar mevduatı
318. Tasarruf mevduatı

BB. Kabul kredileri (banka)

319. Kabul kredilerinden borçlar

B. BORÇLAR

320. Borç senetleri

320.00. Yurt içi borç senetleri
320.10. Yurt dışı borç senetleri
320.50. Uzun süreli borç senetleri taksitleri

322. Tediye emirleri (banka)

322.00. Ödenecek çekler
322.05. Ödenecek havaleler
322.10. Ödenecek çekler (döviz)
322.15. Ödenecek havaleler (döviz)
322.20. T.C. Merkez Bankasına devri mecburi işçi dövizleri (döviz)
322.30. T.C. Merkez Bankasına devri mecburi dövize çevrilebilen TL. mevduat dövizleri (döviz)

323. Hazineye borçlar

323.00. Hazine konsolide borçları
323.10. Tecil ettirilen vergiler
323.90. Hazine diğer borçları

324. Resmi dairelere borçlar
325. Bayilere (satıcılara) borçlar
326. Topluluk içi ortaklıklara borçlar
327. Kamu iktisadi teşebbüslerine borçlar
328. Müesseselerimize (veya ana teşekküle) borçlar
329. İştiraklerimize borçlar

330. Diğer gerçek ve tüzel kişilere borçlar
331. Yurt dışına borçlar
332. Ortaklara borçlar
333. Personelimize borçlar

333.00. Memur emanetleri
333.10. İşçi emanetleri
333.20. Bloke edilen memur istihkakları
333.30. Bloke edilen işçi istihkakları
333.90. Personelimize diğer borçlar

334. Alınan depozito ve teminat

334.00. Satıcılardan alınan depozito ve teminatlar
334.10. Alıcılardan alınan depozito ve teminatlar
334.90. Alınan diğer depozito ve teminatlar

335. Ödenecek risturnlar
337. Belgesi gelmeyen mal ve hizmetten borçlar
338. Ödenecek temettüler

338.00. Hazineye ödenecek temettüler
338.50. Ortaklara ödenecek temettüler
338.500. Hisse senetleri temettüü
338.501. Yönetim kurulu başkan ve üyeleri payları
338.502. Kurucu payları
338.60. Personele ödenecek temettüler
338.90. Diğer temettüler

339. Diğer borçlar

339.00. Biriktirme ve yardım sandıklarına borçlar
339.20. Derneklere borçlar
339.50. Geri verilecek sermaye
339.60. Ödenecek tahviller

C. ALINAN AVANSLAR

340. Yurt içi alıcılardan alınan avanslar
341. Topluluk içi alıcılardan alınan avanslar
342. Yurt dışı alıcılardan alınan avanslar

.....

349. Diğer avanslar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

D. VERGİ, RESİM, HARÇ VE KESİNTİLER

350. Vergi tahakkukları

350.00. Tam mükellefiyet gelir vergisi
350.02. Dar mükellefiyet gelir vergisi
350.04. Ücret gelir vergisi
350.06. Ücret damga vergisi
350.07. Ücret sayılan ödemeler gelir vergisi
350.09. Ücret sayılan ödemeler damga vergisi
350.10. Serbest meslek ücretleri gelir vergisi
.....
350.14. Avans ödemeleri gelir vergisi
350.15. Avans ödemeleri damga vergisi
350.16. Tahvil faizleri gelir vergisi
350.17. Mevduat faizleri gelir vergisi
350.18. Haklar gelir vergisi
350.20. Bina ve arazi kiraları gelir vergisi
350.22. Ziraî mahsuller gelir vergisi
350.25. Kurumlar vergisi
350.27. Kâr payları gelir vergisi
350.33. Dağıtılmamış kârlar gelir vergisi
350.34. Fonlar gelir vergisi
.....
350.36. Temettü ikramiyesi gelir vergisi
350.38. Temettü ikramiyesi damga vergisi
.....
350.41. Dar mükellefiyet kurumlar vergisi
.....
350.50. Emlâk vergisi
350.51. Motorlu taşıtlar vergisi
350.52. Veraset ve intikal vergisi
350.53. Emlâk alım vergisi
350.54. Taşıt alım vergisi
350.60. Satışlar (hizmetler) katma değer vergisi
350.65. İmal veya inşa edilen varlıklar KDV.
350.67. Ek katma değer vergisi
Harcamalar üzerinden alınan vergiler
350.70. Emsal bedeli (ücreti) üzerinden alınan katma değer vergisi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

.....

350.75. Makbuz karşılığı ödemeler damga vergisi
350.76. Banka ve sigorta muameleleri gider vergisi
350.77. Banka kambiyo muameleleri gider vergisi

.....

350.80. Gümrük vergisi
350.85. İthalde alınan katma değer vergisi
350.87. İthalde alınan damga vergisi
350.90. Fazla indirilen katma değer vergisi

351. Resim ve harç tahakkukları

352.

353. Ceza tahakkukları

353.00. Kaçakçılık cezası tahakkuku
353.03. Ağır kusur cezası tahakkuku
353.05. Kusur cezası tahakkuku
353.10. Usulsüzlük cezası tahakkuku
353.20. Gecikme zammı tahakkuku

355. İşletme katılma payları ve ödentileri

355.00. Sarf ve istihlâk edilen elektrik ve havagazı belediye payı
355.01. Köy elektrifikasyon payı
355.10. Sivil savunma payı
355.11. Genel hayata etkili afetler payı
355.12. Milli produktivite merkezi ödentileri
355.13. Türk Standartları Enstitüsü ödentileri
355.20. Sosyal mesleki ve diğer teşekküller ödentileri
355.60. İşçi sigortaları işveren payı
355.90. Diğer katılma payları

356. İşletme personeli kesintileri

356.00. İşçi sigortaları primleri
356.10. İcra kesintileri
356.20. Ceza kesintileri
356.30. Sendika kesintileri
356.40. Yardım sandıkları kesintileri
356.90. Diğer kesinti ve ödentiler

358. Talep olunmamış kıymetler

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

E. GİDER TAHAKKUKLARI

360. Personel tahakkukları

360.00. Aylıklı personel ücret tahakkuku
360.01. Aylıklı personel ikramiye tahakkuku
360.02. Aylıklı personel prim tahakkuku
360.03. Aylıklı personel yıllık izin ücretleri tahakkuku
360.04. Aylıklı personel fazla çalışma ücreti tahakkuku
360.05. Aylıklı personel işten çıkarma tazminatı tahakkuku
360.06. Aylıklı personel kıdem tazminatı tahakkuku
360.09. Aylıklı personel diğer ücret ve gider tahakkuku
360.20. Aylıklı personel yolluk tahakkuku
360.30. Akort işçi ücret tahakkuku
360.31. Zaman işçi ücret tahakkuku
360.32. İşçi ikramiye tahakkuku
360.33. İşçi prim tahakkuku
360.34. İşçi yıllık izin ücretleri tahakkuku
360.35. İşçi fazla çalışma ücreti tahakkuku
360.36. İşçi işten çıkarma tazminatı tahakkuku
360.37. İşçi kıdem tazminatı tahakkuku
360.38. İşçi diğer ücret ve gider tahakkuku
360.90. Sair personel tahakkukları

361. Kredi faizi tahakkukları

361.00. Hazineye ödenecek kredi faizi tahakkukları
361.10. Merkez Bankasına ödenecek kredi faizi tahakkukları
361.30. Diğer bankalara ödenecek kredi faiz tahakkukları
361.50. İştiraklerimize ödenecek faiz tahakkukları
361.60. Tahvil faiz tahakkukları

362. Borçların faiz ve vade farkı tahakkukları

362.00. Hazineye ödenecek borç faizi tahakkukları
362.01. Hazineye ödenecek borç tecil faizi tahakkuku
362.30. Diğer yerlere ödenecek faiz ve vade farkı tahakkukları

369. Diğer gider tahakkukları

İlk madde ve malzeme gider tahakkukları
369.00. Taşıma ve yükleme gider tahakkukları
369.01. Sigorta gider tahakkukları
369.02. Gümrük resimleri tahakkukları
369.03. Gümrükleme giderleri tahakkukları
369.09. Sair gider tahakkukları
Emtea gider tahakkukları
369.10. Taşıma ve yükleme gider tahakkukları
369.11. Sigorta gider tahakkukları
369.12. Gümrük resimleri tahakkukları
369.13. Gümrükleme giderleri tahakkukları
369.19. Sair gider tahakkukları
Diğer gider tahakkukları
369.20. Aylık vergi tahakkukları
369.30. Kira tahakkukları
369.40. Sair sigorta primi tahakkukları
369.50. Tamir giderleri tahakkukları
369.60. Genel müdürlük gider payı tahakkukları
369.70. Müessese gider payı tahakkukları
369.90. Sair gider tahakkukları

F. DİĞER YABANCI KAYNAKLAR
370. Gelecek aylara ait gelirler
372. Keşidelerimiz ve havalelerimiz (banka)
376. İnşaat ve onarım işleri hakedişleri

376.00. Resmi dairelerden alınan hakedişler
376.50. Topluluk içi ortaklıklardan alınan hakedişler
376.70. Piyasadan alınan hakedişler

377. Akreditif ve kambiyo işlemlerinden borçlar (banka)
378. Sayım ve teselüm fazlaları

378.00. Mamuller sayım fazlalıkları
378.10. İlk madde ve malzeme sayım fazlalıkları
378.20. Maddi duran varlıklar sayım fazlalıkları
378.30. Mamuller teselüm fazlalıkları
378.40. İlk madde ve malzeme teselüm fazlalıkları
378.50. Emtea sayım fazlalıkları
378.60. Emtea teselüm fazlalıkları
378.70. Kasa sayım fazlalıkları

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

380. MÜSTERİLERDEN ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ

380.00. İç piyasa müşterilerinden alınan katma değer vergisi
380.20. Emsal bedeli (ücreti) üzerinden alınan katma değer vergisi
380.50. Turistlerden alınan katma değer vergisi
380.60. Alınan ek katma değer vergisi
380.90. Diğer alınan katma değer vergisi

II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A. ALINAN KREDİLER

400. Hazine kredileri
401. Merkez Bankası kredileri
402. Devlet Yatırım bankası kredileri
405. Diğer bankalar kredileri
405.00. İpotek mukabili uzun vadeli krediler
405.10. Kefalet mukabili uzun vadeli krediler
410. Müesseselerimiz (veya ana teşekkül) kredileri
411. İştiraklerimiz kredileri
412. Yurt dışı kredileri
413. Diğer yerlerden alınan krediler
413.00. Resmi dairelerden alınan uzun vadeli kredi
413.20. Kamu iktisadi teşebbüslerinden alınan uzun vadeli kredi
413.50. Diğer gerçek ve tüzel kişilerden alınan uzun vadeli kredi

414. Tahvillerimiz

AA. Bir yıldan fazla vadeli mevduat (banka)
415. Resmi mevduat
416. Ticari mevduat
417. Bankalar mevduatı
418. Tasarruf mevduatı

B. BORÇLAR

420. Borç senetleri
423. Hazineye borçlar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

424. Satıcılara borçlar
425. Resmi dairelere borçlar
428. Topluluk içi ortaklıklara borçlar
429. İştiraklerimize borçlar
430. Gerçek ve tüzel kişilere borçlar
431. Yurt dışına borçlar
434. Alınan depozito ve teminat
    434.00. Satıcılardan alınan depozito ve teminatlar
    434.50. Alıcılardan alınan depozito ve teminatlar
    434.90. Alınan diğer depozito ve teminatlar
439. Diğer borçlar

C. ALINAN AVANSLAR

440. Alıcılardan alınan avanslar
    440.00. Resmi dairelerden alınan avanslar
    440.10. Yurt içi alıcılardan alınan avanslar
    440. 20. Yurt dışı alıcılardan alınan avanslar.
449. Diğer avanslar

D. DİĞER YABANCI KAYNAKLAR

470. Gelecek yıllara ait gelirler
475. Tesise katılma payları

III. ÖZ KAKNAKLAR

A. ÖDENMİŞ SERMAYE

480. Esas sermaye
    480.00. Taahhüt edilen sermaye (Başlangıç sermayesi)
    480.10. Artırılan sermaye
    480.20. Geri verilen (itfa) sermaye
    480.30. Katılma intifa senedi (KİS) sermayesi
481. Ödenmemiş sermaye

B. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI

482. Yeniden değerleme değer artış fonu
483. İştirakler değer artış fonu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

C. YEDEKLER

484. Geri verilen (itfa) sermaye
485. Yasal yedek akçeler
  485.00. Muhtemel zarar karşılığı ayrılan yedekler
  485.10. Yasal yedek akçe % 5
  485.20. Yasal yedek akçe % 10
  485.30. Hisse senetleri çıkarma primleri
486. Yasaca zorunlu olmayan yedek akçeler
  486.00. Sözleşme yedek akçesi
  486.20. Sermaye geri verme (itfa) yedek akçesi
  486.30. Tahvil ödeme primleri
  486.40. Tahvil ödeme yedek akçesi
  486.50. Olağanüstü yedek akçe
  486.60. Ödenen (itfa) tahviller
487. Fonlar (Özel yedek akçeler)
  487.00. Maddi duran varlıklar yenileme fonu
  487.10. Yatırım indirim fonu
  487.20. Dahili yangın sigorta özel fonu
  487.30. Dahili kaza sigorta özel fonu
  487.40. Tanıtma ve eğitim hizmetleri fonu
  487.50. Personel yardım fonu
  487.60. Yatırımlar finansman fonu
  487.90. Diğer özel fonlar

D. ÖZEL KARŞILIKLAR

490. Dahili sigorta risk karşılıkları
494. Diğer özel karşılıklar

E. KÂRLAR

495. Geçmiş yıllar kârları
496. Safi dönem kârı

F. ZARARLAR

498. Geçmiş yıllar zararları (—)
499. Dönem zararı (—)

Satışlar, diğer hasılat ve kâr hesapları

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

GAYRİSAFİ SATIŞ HASILATI

Mal ve hizmet satışları hasılatı

500. Resmi Dairelere yapılan satışlar
501. Kamu iktisadi teşebbüslerine yapılan satışlar
504. Topluluk içi ortaklıklara yapılan satışlar
505. Ortaklığa bağlı işletmeler arası irsaliat
507. Diğer iç piyasa satışları

507.00. Katma değer vergisine tabi satışlar
507.50. Katma değer vergisine tabi olmayan satışlar

508. Yurt dışı satışlar

508.00. İhracat
508.50. Turistlere yapılan satışlar

510. Ortaklıklar hesabı
524. Kredili satışlar vade farkı
525. Alınan sübvansiyonlar

525.00. İhracattan dolayı alınan sübvansiyonlar
525.50. Dahili satışlardan dolayı alınan sübvansiyonlar
525.90. Sair suretle alınan sübvansiyonlar

530. Vergi iadeleri

Hasılattan indirimler

540. Satış vergileri

540.00. Katma değer vergisi
540.20. Ek katma değer vergisi

545. Satışlardan iadeler

545.00. Resmi daire satışlarından iadeler
545.10. Kamu iktisadi teşebbüslerine yapılan satışlardan iadeler
545.20. Topluluk içi ortaklıklara yapılan satışlardan iadeler
545.30. Ortaklığa bağlı işletmeler arası irsaliattan iadeler

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

545.40. Diğer iç piyasa satışlarından iadeler
545.50. Yurt dışı satışlardan iadeler

546. SATIŞLARDAN İADELER KATMA DEĞER VERGİSİ

550. Kasa iskontosu
555. Satışların sevk giderleri
559. Diğer indirimler

FAALİYET DIŞI HASILAT VE KÂRLAR

570. Faiz gelirleri

570.00. Müesseselerimizden (veya ana teşekkülden) alınan faizler
570.10. Müessese dahili işletmelerden alınan faizler
570.20. İştiraklerimizden alınan faizler
Bankalardan alınan faizler
570.30. Yurt içi bankalardan alınan faizler
570.31. Yurt dışı bankalardan alınan faizler
Hisse senetleri, tahviller, hazine bonoları kupon bedelleri
570.40. Hisse senetleri kupon bedelleri
570.41. Tahvil kupon bedelleri
570.42. Hazine plâsman bonoları kupon bedelleri
570.43. Tasarruf bonoları kupon bedelleri
Alınan diğer faizler

571. Komisyon gelirleri

571.00. Teşekküle dahil müesseselerden alınan komisyon gelirleri
571.10. Sair yerlerden alınan komisyon gelirleri

572. Müesseselerimizden devralınan kârlar
573. İştiraklerimiz kâr payları
575. Karşılıklardan kullanılmayan kısım
576. Geçmiş yıllara ait gelir ve kârlar

576.00. İştiraklerimiz geçmiş yıl temettüü farkları
576.10. Müesseselerimizden devredilen geçmiş yıllara ait kârlar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

576.90. Geçmiş yıllara ait diğer gelir ve kârlar
577. Arızî satış kârları
577.00. Elden çıkarılacak stoklar, hurdalar satış kârları
577.10. Hisse senetleri ve tahviller satış kârları
577.90. Diğer arızî satış kârları
578. Maddî duran varlıklar sayım fazlaları
581. Sübvansiyonlar (rıhtım resmi vb.)
583. Tazminat ve ceza gelirleri
584. Kambiyo kârları
585. Genel müdürlük gider payları
589. Diğer hasılat ve kârlar

MALİYETLER, GİDERLER VE ZARARLAR

MAL VE HİZMET SATIŞLARI MALİYETİ

600. esmi dairelere yapılan satışların maliyeti
601. Kamu iktisadî teşebbüslerine yapılan satışlar maliyeti
604. Topluluk içi ortaklıklara yapılan satışlar maliyeti
605. Ortaklığa bağlı işletmeler arası irsalat maliyeti
607. Diğer iç piyasa satışları maliyeti
607.00. Esas mamul satışları maliyeti
607.10. Dışarıya yapılan onarım, bitim işleri ve hizmet satışları maliyeti
607.20. Emtea satışları maliyeti
607.30. Yardımcı işletmeler mamulleri ve üretim artıkları satışları maliyeti
607.90. Diğer satışlar maliyeti
608. Yurt dışı satışlar maliyeti
608.00. Esas mamul satışları maliyeti
608.10. Dışarıya yapılan onarım, bitim işleri ve hizmet satışları maliyeti
608.20. Emtea satışları maliyeti
608.30. Yardımcı işletmeler mamulleri ve üretim ortakları satışları maliyeti
608.90. Diğer satışlar maliyeti

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Fark hesapları

630. İlk madde ve malzeme farkları
631. Direkt işçilik farkları
632. Genel imal giderleri bütçe farkları
633. Genel imal giderleri verimlilik farkları
634. Genel imal giderleri kapasite farkları
635. Stok emtea maliyet farkları
Stok değer ve sayım farkları
636. Stok değer düşüklüğü
637. Stok sayım farkları (±)

Sayım noksanları
637.00. İlk madde malzeme stok sayım noksanları
637.01. Mamuller stok sayım noksanları
637.02. Emtea stok sayım noksanları
Sayım fazlaları (—)
637.50. İlk madde malzeme stok sayım fazlaları (—)
637.51. Mamuller stok sayım fazlaları (—)
637.52. Emtea stok sayım fazlaları (—)

Direkt maliyet değişmeyen genel imal giderleri

640. Değişmeyen genel imal giderleri

Dağıtılmayan giderler

645. Yedek duran varlıklar giderleri
646. Yedek duran varlıklar gider farkları
647. Özel mamul mühendislik giderleri
648. Özel mamul mühendislik gider farkları
650. Satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri
651. Satılan tesislerin montaj ve hizmet gider farkları
652. Programlanmış büyük proje giderleri
653. Programlanmış büyük proje gider farkları

DÖNEM GİDERLERİ

660. Araştırma ve geliştirme giderleri
661. Araştırma ve geliştirme gider farkları
662. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri
663. Pazarlama, satış ve dağıtım gider farkları

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

664. Genel idare giderleri
665. Genel idare gider farkları

FAALİYET DIŞI GİDERLER VE ZARARLAR

670. Faiz giderleri
  670.00. Yurt içi bankalara verilen faizler
  670.10. Yurt dışı bankalara verilen faizler
  670.20. Tahvil faizleri
  670.30. Vade farkları
  670.40. Hazineye verilen faizler
  670.90. Sair yerlere verilen faizler
671. Komisyon giderleri
  671.00. Teşekküle dahil müesseselere verilen komisyon giderleri
  671.10. Sair yerlere verilen komisyon giderleri
672. Çalışmayan kısım giderleri
673. Şüpheli alacaklar karşılık giderleri
674. Aktifle ilgisiz karşılık giderleri
675. Hisse senetleri, tahviller değer düşüklüğü
676. Reeskont ve iadeleri
677. Geçmiş yıllara ait gider ve zararlar
678. Arızî satış zararları
  678.00. Elden çıkarılacak hurdalar stoklar satış zararları
  678.10. Hisse senetleri ve tahviller satış zararları
  678.20. Maddi duran varlıklar satış zararları
  678.90. Diğer arızî satış zararları
679. Maddi duran varlıklar sayım noksanları
680. Kuruluş giderleri amortismanı
  680.00. İlk kuruluş giderleri amortismanı
  680.10. Sermaye artırma giderleri amortismanı
  680.20. Tahvil çıkarma primleri amortismanı
  680.30. Tahvil ödeme primleri amortismanı
  680.50. Genişleme ve örgütlenme giderleri amortismanı
683. Tazminat ve ceza giderleri
  683.50. Kaçakçılık cezası
  683.53. Ağır kusur cezası

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

683.55. Kusur cezası
683.60. Usulsüzlük cezası
683.70. Gecikme zammı

684. Kambiyo zararları

.....

686. Bağış ve yardımlar
687. Öğrenci okuma giderleri
689. Diğer gider ve zararlar

DÖNEM KÂRI (veya zararı)

690. Dönem kâr ve zarar hesabı
691. Tasfiye kâr ve zarar hesabı (Birleşme K/Z)

KURUMLAR VERGİSİ, KANUNİ YÜKÜMLÜLÜKLER VE İKRAMİYELER

692. Kurumlar vergisi (—)
695. Kanuni yükümlülük payları

695.00. Genel hayata etkili afetler payı (—)
695.10. Milli produktivite nisbi ödentisi (—)
695.20. T. Standartları Enstitüsü nisbi ödentisi (—)
695.30. Sivil savunma fonuna katılma payı (—)
695.40. Odalar nisbi ek ödentisi (—)
695.50. Bankalar tasfiye fonuna katılma payı (—)
695.90. Diğer yükümlülükler payları (—)

698. İkramiyeler

SAFİ DÖNEM KÂRI (veya ZARARI)

699. Safi dönem kâr ve zarar hesabı

MALİYET HESAPLARI

700. Maliyet muhasebesi bağlantı hesabı
710. Maliyet muhasebesi yansıtma hesabı
715. Direkt ilk madde ve malzeme gider hesabı
716. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri yansıtma hesabı
717. Direkt ilk madde ve malzeme fiat farkları

718. Direkt ilk madde ve malzeme miktar farkları
720. Direkt işçilik gider hesabı
721. Direkt işçilik giderleri yansıtma hesabı
722. Direkt işçilik ücret farkları
723. Direkt işçilik verimlilik farkları
725. Genel imal giderleri hesabı
726. Genel imal giderleri yansıtma hesabı
727. Genel imal giderleri bütçe farkları
728. Genel imal giderleri verimlilik farkları
729. Genel imal giderleri kapasite farkları
733. Yedek duran varlık giderleri hesabı
734. Yedek duran varlık giderleri yansıtma hesabı
735. Yedek duran varlık giderleri farkları
739. Özel mamul mühendisliği giderleri
740. Özel mamul mühendisliği giderleri yansıtma hesabı
741. Özel mamul mühendisliği gider farkları
742. Satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri hesabı
743. Satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri yansıtma hesabı
744. Satılan tesislerin montaj ve hizmet gider farkları
745. Programlanmış büyük proje giderleri hesabı
746. Programlanmış büyük proje giderleri yansıtma hesabı
747. Programlanmış büyük proje gider farkları
750. Araştırma ve geliştirme giderleri hesabı
751. Araştırma ve geliştirme giderleri yansıtma hesabı
752. Araştırma ve geliştirme gider farkları
760. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri hesabı
761. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri yansıtma hesabı
762. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri farkları
770. Genel idare giderleri hesabı
771. Genel idare giderleri yansıtma hesabı
772. Genel idare giderleri farkları

Gider çeşitleri hesapları

Masraf yerleri

NAZIM HESAPLAR :

AKTİF NAZIM HESAPLAR :

001. Cirantalarımız
002. Kefaletlerimiz

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

003. Alınan teminat mektubu ve taahhütnameler
004. Alınan kıymetli evrak
005. Verilen kıymetli evrak ve teminatlardan borçlular
006. Finansman bonoları
007. Taahhütlerimiz
008. Vergi matrahına ilâve ve tenziller
009. Alınan rehin ve emanet kıymetler
010. Tahvillerimiz
011. İz bedeli maddî duran varlık mevcudu
012. Sigorta poliçeleri
013. Alınan emanet mallar
014. Bitim işi için verilen emanet mallar
015. Ertelenen Vergiler
016. Terkin edilen vergiler
020. İntifa senetleri
049. Sair nazım hesaplar

PASİF NAZIM HESAPLAR

051. Cirolarımız
052. Kefil olunanlar
053. Aldığımız teminat mektubu ve taahhütnamelerden alacaklılar
054. Aldığımız kıymetli evraktan alacaklılar
055. Verdiğimiz kıymetli evrak ve teminatlar
056. Finansman bonoları karşılığı
057. Taahhütten borçlar
058. Vergi matrahına ilâveler ve tenziller
059. Aldığımız rehin ve emanet kıymetten alacaklılar
060. Tahvillerimiz
061. İz bedeli maddî duran varlıklar
062. Sigorta poliçeleri
063. Alınan ve bitim işindeki emanet mal mudileri
065. Ertelenen vergiler mukabil hesabı
066. Terkin edilen vergiler mukabil hesabı
070. İntifa senetleri sahipleri.
099. Sair nazım hesaplar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

GİDER ÇEŞİTLERİ HESAPLARI
(Gider Havuzu)

No.	ADI
0	İlk madde ve malzeme :
000	Direkt ilk madde ve malzeme
001	Dışarıdan sağlanan imalâtla ilgili işler
005	Dahili sarfta alınan istihsal vergisi
010	Endirekt malzeme ve işletme malzemesi
020	Alet edevat giderleri
040	Bakım ve onarım malzemesi
047	Büyük onarım malzemesi
048	Yeniden düzenleme ve değiştirme malzemesi
050	Ambalaj malzemesi (genel)
051	Ambalaj malzemesi (geri alınabilen)
060	Kırtasiye
070	Diğer malzeme
080	Bozuk işler ve hurdalar
085	Bozuk malzeme satın alınmasından doğan zararlar
1	İşçilik ve işçilik ile ilgili giderler :
100	Parça başına (akord) direkt işçilik
101	Zaman esasına göre direkt işçilik
102	Hizmet işçiliği
103	Direkt işçilik - mühendislik işçiliği
110—129	İşçilik ek ödemeleri :
110	Direkt işçilik fazla çalışma zamları
111	Endirekt işçilik fazla çalışma zamları
112	Endirekt işçilik fazla çalışma ücreti
113	Direkt işçilik vardiya zamları
114	Endirekt işçilik vardiya zamları
116	Endirekt işçilik istihsal primi
117	Standart'a göre iş karşılığı olmayan ödemeler
120	Operasyon'a hazırlama işçiliği
125	Direkt işçilik istihsal primi
130—139	Zaman kayıpları :
130	Sipariş eksikliğinden işçilik kayıpları
131	İş beklemekten işçilik kayıtları
132	Makine bozulmasından işçilik kayıpları

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

No.	ADI
133	Yardımcı hizmetler eksikliğinden işçilik kayıpları
134	Alet eksikliğinden işçilik kayıpları
135	Talimat eksikliğinden işçilik kayıpları
136	Bozuk malzemeden işçilik kayıpları
137	Diğer nedenlerden işçilik kayıpları
140—169	Endirekt İşçilikler :
140	Endirekt işçilik
150	Kontrol işçiliği
152	Malzeme taşıma işçiliği
153	Araç sürücüleri işçiliği
154	Yükleme boşaltma işçiliği
155	Temizlik işçiliği
156	Bahçe ve park işçiliği
157	Savunma ve korunma işçiliği
158	Yemekhane ve lokanta işçiliği
159	Diğer işçilikler
160	Binalar ve yollar onarım bakım işçiliği
161	Tesisler onarım bakım işçiliği
162	Döşeme ve demirbaş bakım işçiliği
163	Taşıma araçları bakım işçiliği
167	Büyük onarım ve bakım işçiliği
168	Yeniden düzenleme ve değiştirme işçiliği
170—199	İşçilikle ilgili ek ödemeler :
170	Hafta tatili ve genel tatil ücretleri
171	İşçi ikramiyeleri
172	Kıdem primi
173	İşten ayrılma tazminatları
174	İşçilikle ilgili diğer tazminatlar
180	Sosyal sigorta primleri
186	Çocuk zammı
187	Doğum ve ölüm yardımları
188	İlk yardım giderleri
189	Eğitim giderleri
190	Yiyecek giderleri
191	

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

No.	ADI
192	
193	
194	
195	
2	Maaş, ücret ve ilgili giderler :
200	Birinci kademe yönetici ücretleri
201	İkinci kademe yönetici ücretleri
202	Nezaretçi ücretleri
203	Mühendis ve kimyager ücretleri
205	Teknisyen ücretleri
208	Doktor ve hemşire ücretleri
210	Satış memurları ücretleri
212	Satış memurları komisyonları
214	Acente komisyonları
218	Yabancı uzman ücretleri
220	Büro memurları ücretleri
230	Hademe ücretleri
231	Diğer memur ücretleri
250—299	Maaş ve ücretle ilgili ek ödemeler
250	İkramiyeler
251	İstihsal primleri
252	Kasa tazminatı
260	Çocuk zamları
261	Doğum ve ölüm yardımı
262	Emeklilik âidat ve ikramiyeleri
270	Tedavi giderleri
271	Yiyecek giderleri
272	Memur taşıma giderleri
273	Öğrenci ve aday memur giderleri
3	Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler :
330—339	Fayda :
300	Elektrik
310	Gaz
320	Su
325	Buhar
360	

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

No.	ADI
330	Diğer
340—399	Hizmetler :
340	Onarım-Bakım
370	Büyük onarım
4	Diğer giderler :
400	İşçi yollukları
401	Aylıklı yollukları
402	Satış memurları yollukları
403	Yabancı uzman yollukları
406	Alım navlunları
407	Satış navlunları
410	Yerli danışman ücretleri
411	Yabancı danışman ücretleri
412	Mahkeme ve noter giderleri
420	Temsil giderleri
421	Reklâm giderleri
422	Satış teşvik primleri
423	Toplantı giderleri
424	Sergi giderleri
425	Numune giderleri
426	Satılan malların hizmet giderleri karşılığı
430	Basın, yayın ve ilân giderleri
431	Kitap, gazete ve dergi giderleri
432	Odalar ve derneklere üyelik aidatı
433	Telif ve çeviri giderleri «Mektup»
440	Haberleşme giderleri «Mektup»
441	Haberleşme giderleri «Telgraf»
442	Haberleşme giderleri «Telefon»
443	Haberleşme giderleri «Diğer»
450	Bina ve arazi kiraları
451	Makine ve teçhizat kiraları
452	Diğer kiralar
453	Patent karşılığı giderler
454	Patentler
460	Banka giderleri
461	Para nakil giderleri
462	Alacakları tahsil giderleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

No.	ADI
463	Şüpheli alacaklar
470	Kaza ve yangınları önleme giderleri
480	Yardım ve bağışlar
485	Kanunen kabul edilmeyen giderler
489	Diğer giderler
5	Sigorta primleri ve vergi, resim, harçlar :
500—549	Sigorta :
550—599	Vergi, resim ve harçlar :
6	Amortismanlar ve tükenme payları :
600	Arazi ve arsalar amortismanları
605	Tertiplerin amortismanı
615	Binalar amortismanları
620	Tesisler, makineler, cihazlar amortismanı
625	Döşeme ve demirbaşlar amortismanı
630	Taşıt araç ve gereçleri amortismanı
639	Kaplar amortismanı
640	Diğer maddî duran varlıklar amortismanı
645	Yedek maddî duran varlıklar amortismanı
650	Yapılmakta olan yatırımlar amortismanı
660	Haklar amortismanı
665	Kuruluş giderleri amortismanı
670	Peştemallıklar amortismanı
675	Arama giderleri amortismanı
680	Hazırlık giderleri amortismanı
685	Ormanlık ve fidanlıklar amortismanı
695	Diğer tükenmeye tabi varlıklar amortismanları
7	Yardımcı iş yerleri gider dağıtım hesapları
8	Fark hesapları
9	Yansıtma hesapları

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

BİBLİYOGRAFYA

I. KİTAPLAR

AKGÜÇ, ÖZTİN : Mali tablolar analizi
Sermet Matbaası İstanbul 1979

ARSLANLI, Halil : Anonim şirketler
Fakülteler Matbaası İstanbul 1960

ARSLANLI, Halil : Kollektif ve Komandit Şirketler
Fakülteler Matbaası İstanbul 1960

BAŞAR, Haşmet : Türkiyede ve dünyada kooperatif kuruluşların sosyo-ekonomik yapısı
Uludağ Üniversitesi Basımevi Bursa 1983

BATARDON, Léon : La Comptabilité à la portée de tous
Dunod Paris 1964

BAUDET, Maurice : Comptabilité des sociétés commerciales
Licet Paris 1964

BİRKAŞ, Hasan : Ticaret Şirketleri ve tatbikatı
Universite kitap evi İstanbul 1962

BİLGİN, Yüksel : Anonim ortaklıklarda kâr dağıtımı ve kâra katılan kişiler.
Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No. 169 Ankara 1982

CATOR, Léonce : La comptabilité des sociétés commerciales
Presse Universitaire de France Paris 1946

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

CHARDONNET, Léo : Comptabilité des sociétés
Delmas Paris 1954

CHARDONNET, Léo : Technique comptable général
Delmas Paris 1950

CONSEİL NATİONAL
DE LA COMPTABİLİTE : Plan comptable général
Imprimerie nationale Paris 1957

CONSO, P. : Gestion financière de l'entreprise
Dunod Paris 1971

ÇABUK, Adem : Şirketler muhasebesi
Uludağ Universitesi Basımevi 1984

ÇEVİK, Orhan : Limited Şirketler hukuku ve uygulaması
Nüve Matbaası Ankara 1976

ÇEVİK, Orhan : Kollektif Şirketler
Olgaç Matbaası Ankara 1978

ÇEVİK, Orhan : Anonim Şirketler
Ankara 1975

DEPALLENS, Georges : Gestion financière de l'entreprise
Sirey Paris 1977

DEVLET PLANLAMA
TEŞKİLATI : Tekdüzen genel hesap planı ve açıklamaları
Başbakanlık Basımevi Ankara 1974

DOMANİÇ, Hayri : Adi, kollektif ve komandit şirketler
İstanbul 1970

DOMANİÇ, Hayri : Anonim şirketler
Bilimsel Kitaplar Yayınevi İstanbul 1978

DOMANİÇ, Hayri
ÇAMOĞLU, Ersin : İzahatlı notlu Türk Ticaret Kanunu
İsmail Akgün Kitapevi İstanbul 1977

ECOLE NATİONALE
DES IMPOTS : La comptabilité commerciale
Delmas Bordeaux 1956

ERDAMAR, Cengiz : Anonim ortaklıklarda kârın dağıtımı ve vergilendirilmesi
Eko - Bil Ekonomi ve Bilimsel Yayınlar Ltd. Ş. İstanbul Matbaası 1982

ERİMEZ, Rüştü : Şirketlerde kâr dağıtımı ve yedek akçeler
Tipo Neşriyat ve Basımevi İstanbul 1972

ERİMEZ, Rüştü : Değerleme ve Mali tablolar
Üçer Matbaacılık İstanbul 1975

EYÜPGİLLER, Saygın : Şirketler muhasebesi, vergilendirilmesi ve mevzuatı
Vergi Yayınları Ankara 1982

FLEURY, A. : Cours de droit commercial
Pigier Paris 1956

FOLLİET, Edouard : Le bilan dans les seciétés anonymes
Payot Lausanne 1946

GARNİER, Pierre : Comptabilité commerciale
Dunod Paris 1977

İMREGÜN, Oğuz : Ticaret Hukuku
İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları İstanbul 1974

KARACEHENNEM, Necdet : Kooperatifler hukuku
Şark Matbaası Ankara 1977

KARAYALÇIN Yaşar : Ticaret hukuku cilt II. Şirketler hukuku
Ankara 1973

KARAYALÇIN Yaşar : Bilanco hukuku
Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Ankara 1979

MALİYE BAKANLIĞI HESAP UZMANLARI DERNEĞİ : Gelir ve kurumlar vergisi açıklamaları ve beyanname düzenleme kılavuzu
Basaş Ofset İstanbul 1981

ÖZBALCI, Yılmaz : Kurumlar vergisi yorum ve açıklamaları
Saygı Reklam ve Matbaacılık San. Kol. Şti.
İstanbul 1979

ÖZBALCI, Yılmaz : Kurumlar vergisi kanunu yorum ve açıklamaları
Olgaç Matbaası Ankara 1982

ÖZER Yılmaz - İYİBİL, Ali - CAN, İsmail : Anonom ve limited şirketleri vergi rehberi
Öğretmenler Matbaası Ankara 1982

POROY, Reha - TEKİNALP, Ünal - ÇAMOĞLU, Ersin : Ortaklıklar Hukuku
Fakülteler Matbaası İstanbul 1972

POROY, Reha - TEKİNALP, Ünal - ÇAMOĞLU, Ersin : Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku
İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No. 641
Fakülteler Matbaası İstanbul 1982

RAPIN, Albert - POLY, Jean : Comptabilité des sociétés commerciales
Dunod Paris 1964

RETAIL, Léon : Comptabilité des sociétés commerciales
Delmas Paris 1951

SAYDAR, Rasim : Muhasebe ders notları Cilt II.
Menteş Basımevi İstanbul 1959

SIHAY, Jale - LALİK, Ömer : Şirketler Kooperatifler Muhasebesi
Ankara İk. ve Tic. İl. Ak. Yayınları No. 98
Ankara 1975

SOYDAN, Y. Hakkı : Şirketler Muhasebesi
Bursa 1982

TEKİL, Fahiman : Şirketler Hukuku Cilt II. Anonim Şirketler
İstanbul 1976

TEKİNALP, Ünal : Anonim ortaklığın bilânçosu ve yedek akçeleri
İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları No. 588
İstanbul 1980.

TEKİNALP, Ünal : Sermaye Piyasası hukukunun esasları
Es Yayınları İstanbul 1982

TUNCATAY, Kemal : Ticaret Şirketleri Muhasebesi
Başnur Matbaası Ankara 1969

ULUSOY, Yılmaz : Açıklamalı sermaye şirketleri ana sözleşme örnekleri
Olgaç Matbaası Ankara 1974

ULUSOY, Yılmaz : Ferdi işletmelerin sermaye şirketlerine devri ve kollektif şirketlerin sermaye şirketlerine dönüşmesi
Feryal Matbaacılık 1983

ÜNALAN, Sedat - ERGEN, Halim : Şirketler Muhasebesi
Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları Ankara 1978

VEYRENC, Albert : Cours pratique de comptabilité, Tome II
Durassié et Cie Paris 1954

YILDIZ, Hasan : Tüm ticaret şirketlerinde vergi muhasebesi
Yasa Yayınları Bilim / Bilgi Dizisi 1
İstanbul 1978

YÜCESOY, Cevat : Ticaret Şirketleri ve Muhasebesi
Matbaa Teknisyenleri Basımevi
İstanbul 1966

II — KANUNLAR

Borçlar kanunu

Code de commerce (Fransız Ticaret Kanunu)
Dalloz Paris 1961

Damga vergisi kanunu

Gelir vergisi kanunu
Katma değer vergisi kanunu
Kooperatifler kanunu
Kurumlar vergisi kanunu
Sermaye piyasası kanunu
Türk Ticaret kanunu
Vergi Usul kanunu

III — MALİYE BAKANLIĞI TEBLİĞLERİ

Damga vergisi Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve vergi usul kanunu ile ilgili muhtelif tebliğler

IV — SERMAYE PİYASASI KURULU TEBLİĞLERİ

Hisse senetleri ve tahviller ile ilgili muhtelif tebliğler

V — MALİYE BAKANLIĞI HESAP UZMANLARI DANIŞMA KOMİSYONU KARARLARI

Ortaklıkların vergi sorunları ile ilgili muhtelif kararlar

VI — ETÜDLER

ERİMEZ, Rüştü : Türkiyede şirketlerin holdingleşmesi ve holdingleşmenin vergilemeye etkisi İstanbul 1979 (yayınlanmamıştır)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

YAZARIN DİĞER KİTAPLARI

— Fransa'da Malî ve Ticarî Bilançolar Arasındaki Alâka ve Münasebet, Müşterek Noktalar, Farklı Unsurlar,
Damga Matbaası İstanbul 1959

— Çözümsel İşletme Muhasebesi (Endüstri Muhasebesi).
Damga Matbaası, İstanbul, 1966.

— Muhasebe Problemleri ve Çözümleri.
Teksir, Hesap Uzmanları Kurulu Ankara, 1971.

— Genel Muhasebe.
Güneş Matbaacılık A.Ş., Ankara, 1972.

— Muhasebe Sistemleri ve Usulleri.
Damga Matbaası, İstanbul, 1972.

— İşletme Muhasebesi (Maliyet Muhasebesi), Osmanbey Matbaası, İstanbul 1977.

— Genel Muhasebe II. Teksir. Beyazıt İktisadî ve Ticarî İlimler Yüksek Okulu, Yayın ve Yardım Derneği yayın no: 78, 1979

— İnşaat İşlerinde muhasebe Ders Notları.

— Vergi Muhasebesi Met-er Matbaası İstanbul 1985
Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı
Yayın No. ... 1981

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

EKLER

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KOLLEKTİF ŞİRKET SÖZLEŞMESİ

KURULUŞ

Madde 1 — Aşağıda adları, soyadları, oturdukları yerler ve tabiyetleri yazılı kurucular arasında bir kollektif şirket kurulmuştur.

1 — ..... da T.C. uyruklu .....
2 — ..... da T.C. uyruklu .....

UNVAN

Madde 2 — Şirketin Ünvanı :
Şirketin adı ..... Kollektif Şirketi ..... dır.

KONUSU

Madde 3 — Şirketin Konusu :
Şirketin amaç ve işletme konuları aşağıda gösterilmiştir.
.....

MERKEZ

Madde 4 — Şirketin merkezi ..... dadır.

MÜDDET

Madde 5 — Şirketin Müddeti : Tescil ve ilan tarihinden itibaren (.....) yıldır. Ancak müddetin sonundan bir ay evvel ortaklar feshi yazılı olarak bildirmediği takdirde sözleşme kendiliğinden (.....) yıl daha uzatılmış sayılır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

SERMAYE

Madde 6 — Şirketin sermayesi ..... lira olup ..... pay itibariyle :

1 — ..... Lira ortaklardan .....

2 — ..... Lirada ..... ait olmak üzere tamamen ödenmiştir.

İLANLAR

Madde 7 — Şirkete ait ilanlar Türk Ticaret Kanununun 37. nci maddesi hükümleri mahfuz kalmak şartıyla Şirket merkezinin bulunduğu yerde en az bir gazete ile asgari ..... gün evvel yapılır.

İDARE VE TEMSİL

Madde 8 — Şirketin idaresi bakımından temsil ve ilzam hususunda yetkili olan ortak ....., yalnız başına imzasıyla şirketi ilzam ve taahhüt altına sokar.

KÂR VE ZARAR

Madde 9 — Kâr ve zararın dağıtılması şirketin safi kârı yapılmış her çeşit masrafların çıkarılmasından sonra kalan miktardır. Kâr veya zarar ortaklar arasında sermayeleri ile orantılı olarak dağıtılır.

ŞİRKETİN FESHİ

Mdde 10 — Şiketin feshi müddetin son bulmasından veya daha evvel ortakların ittifakıyla şirketin feshine karar verebilir.

KANUNİ HÜKÜMLER

Madde 11 — İşbu kollektif şirket sözleşmesinde kayıt bulunmayan hususlar hakkında Türk Ticaret Kanunu Hükümleri uygulanır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ADİ KOMANDİT ŞİRKET SÖZLEŞMESİ

KURUCULAR

Madde 1 — Aşağıda isim ve oturdukları yerler yazılı kurucular arasında yürürlükte bulunan kanunlar ve işbu sözleşme hükümlerine göre bir komandit şirket kurulmuştur.

a) ..... T.C. uyruklu ..... (Komandite) ortak .....
b) ..... T.C. uyruklu ..... (Komandite) ortak .....
c) ..... T.C. uyruklu ..... (Komanditer) ortak .....
d) ..... T.C. uyruklu ..... (Komanditer) ortak .....

ŞİRKETİN NEVİ

Madde 2 — Şirketin nev'i ..... Adi Komandit şirkettir.

ŞİRKETİN UNVANI

Madde 3 — ..... Adi Komandit Şirketidir.

MEVZUU

Madde 4 — Şirketin mevzuu, her çeşit ..... Ticaret işleriyle ilgilidir.

SERMAYESİ

Madde 5 — Şirketin sermayesi :

..... Türk lirası olup bunun :
..... TL. Komandite ortak .....
..... TL. Komandite ortak .....
..... TL. Komanditer ortak .....
..... TL. Komanditer ortak .....
tarafından taahhüt edilmiş ve tamamı ödenmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ŞİRKETİN TEMSİLİ

Madde 6 — Şirketin temsili, şirketin iş ve muameleleriyle her türlü tasarruflarda şirketi her yerde ve her sıfatla temsile ve şirket adına imza koymaya komandite ortak (komandite ortaklar) ..... yalnızbaşına (birlikte) mezun ve yetkilidir.

MERKEZ

Madde 7 — Şirketin merkezi ..... dadır.

HESAP DÖNEMİ

Madde 8 — Şirketin hesap dönemi takvim yılıdır.

KÂR VE ZARAR

Madde 9 — Şirketin kâr ve zararının taksimi her takvim yılı sonunda tanzim olunacak bilançoya göre doğacak kar ve zarar yüzde hisse itibar olunarak bunun :

% ..... si komandite ortak .....
% ..... si komandite ortak .....
% ..... si komanditer ortak .....
% ..... si komanditer ortak .....

olmak üzere taksim olunacaktır.

MÜDDET

Madde 10 — Şirketin müddeti ..... tarihinden itibaren başlamak üzere (.....) sene olup müddetin son bulmasından bir ay önce ortaklardan herhangi birisi tarafından şirketin feshi yazılı olarak talep edilmediği takdirde şirket aynı süre ile uzatılmış sayılır.

İLÂNLAR

Madde 11 — Şirkete ait ilanlar Türk Ticaret Kanununun 37 nci maddesi hükümleri de saklı kalmak şartıyle şirket merkezinin bulunduğu yerde en az bir gazete ile asgari ..... gün evvel yapılır.

FESİH VE TASFİYE

Madde 12 — Şirketin feshi müddetin sonunda veya daha evvel ortakların oy-birliği ile verecekleri karara göre sona erer.

KANUNİ HÜKÜMLER

Madde 13 — İşbu komandit şirket sözleşmesinde belirtilmeyen hususlar hakkında Türk Ticaret Kanunu hükümleri uygulanır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

5

LİMİTED ŞİRKET ESAS MUKAVELESİ

Kuruluş :

MADDE 1 — Aşağıda adları ve ikametgâhları yazılı kurucular arasında bir Limited Şirket kurulmuştur.

1 — T. C. tebaasından (.....)
2 — T. C. tebaasından (.....)
.....

Unvan :

MADDE 2 — Şirketin adı (.....)

Maksat :

MADDE 3 — Şirketin işletme konusu [**] :

a]
b]
c]
.....

Merkez ve Şube :

MADDE 4 — Şirketin merkezi ..... dadır.

Şirket, Ticaret Bakanlığına haber vermek şartiyle yurt içinde ve dışında şubeler açabilir.

---

[*] Şirket unvanında işletme mevzuunun gösterilmesi gerekliidir (TK. 45).

[**] Mukavelede şirket mevzuunun hudutları açıkça gösterilmelidir (TK. 503/271, 506 N. 2).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Müddet :

MADDE 5 — Şirketin müddeti tescil ve ilân edildiği tarihten başlamak üzere ..... senedir.

Sermaye :

MADDE 6 — Şirketin sermayesi ..... hisseye ayrılmış .... lira olup bunun :

..... hisseye karşılık olan ..... lirası .....
..... hisseye karşılık olan ..... lirası .....
..... hisseye karşılık olan ..... lirası .....

tarafından tamamen taahhüt ve dörtte biri tediye edilmiştir.

İlân :

MADDE 7 — Şirkete ait ilânlar Türk Ticaret Kanununun 37 nci maddesi hükümleri mahfuz kalmak şartiyle şirket merkezinin bulunduğu yerde en az bir gazete ile, asgarî (7) gün evvel yapılır.

Şirketin idaresi :

MADDE 8 — Şirketin işleri ve muameleleri umumî heyet tarafından seçilecek bir veya birkaç müdür tarafından yürütülür.
İlk ..... yıl için ..... şirket müdürü olarak seçilmiştir.

Temsil :

MADDE 9 — Şirketi müdürler temsil ederler. Şirketi ilzam edecek imzalar umumî heyet tarafından tesbit, tescil ve ilân olunur.

Müdürlerin değiştirilmesi :

MADDE 10 — Müdürler şirketin ödenmiş esas sermayesinin yarısından fazlasını temsil eden ortakların kararıyle değiştirilebilir.

Bilânçoların Bakanlığa gönderilmesi :

MADDE 11 — Ortak sayısı 20 yi geçsin geçmesin her sene tanzim olunacak bilânço, kâr ve zarar hesaplarının tasdikli ikişer nüshası toplantı gününden itibaren bir ay içinde Ticaret Bakanlığına gönderilecektir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Hesap yılı :

MADDE 12 — Şirketin hesap yılı Ocak ayının birinci günü başlar ve Aralık ayının 31 inci günü sona erer. Yalnız ilk hesap yılı şirketin kat'i surette kurulduğu tarihten başlıyarak Aralık ayının sonuncu gü• nü biter.

Kârın tevzii :

MADDE 13 — Şirketin safi kârı yapılmış her çeşit masrafların çıkarılmasından sonra kalan miktardır. Safi kârdan her sene evvelâ % 10 ihtiyat akçesi ayrılır, kalanı hissedarlara ödenmiş sermaye üze• rinden hisseleri nisbetinde dağıtılır. Kâre iştirak edenlerle hissedar• lara dağıtılması kararlaştırılan miktardan Türk Ticaret Kanununun 466 ncı maddesinin «3» numaralı bendi gereğince % 10 ayrılarak umumî yedek akçeye eklenir. Kârdan bir kısmın hissedarlara dağıtıl• ması veya şirket adına işletilmesi veya memurlara, müstahdemlere ikramiye olarak verilmesi gibi kararlar şirket sermayesinin en az .... temsil eden hissedarların kararına bağlıdır.

İhtiyat akçesi :

MADDE 14 — İhtiyat akçesi şirket sermayesinin % 20 sine çı• kıncaya kadar ayrılır. Bu miktarın azalması halinde yeniden ihtiyat akçesinin ayrılmasına devam olunur.

Kanunî ve ihtiyarî ihtiyat akçeleriyle kanun ve bu esas mukavele hükümlerine göre ayrılması gereken mebaliğ safi kârdan tefrik edil• medikçe hissedarlara kâr dağıtılamaz.

MADDE 15 — Bu esas mukavelede mevcut olmayan hususlar hakkında Türk Ticaret Kanunu hükümleri tatbik olunur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKET SÖZLEŞMESİ

KURULUŞ VE KURUCULAR

Madde 1 — Aşağıda adları ve oturdukları adresleri yazılı kurucular arasında Türk Ticaret Kanunu ve işbu sözleşme hükümlerine göre sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirket kurulmuştur.

1 — ..... da oturur T.C. uyruklu ..... komandite ortak
2 — ..... da oturur T.C. uyruklu ..... komandite ortak
3 — ..... da oturur T.C. uyruklu ..... komanditer ortak
4 — ..... da oturur T.C. uyruklu ..... komanditer ortak
5 — ..... da oturur T.C. uyruklu ..... komanditer ortak

UNVAN VE MERKEZİ

Madde 2 — Şirketin ticaret unvanı (.....) dır.
Şirketin merkezi ..... dadır.

MAKSAT VE MEVZUU

Madde 3 — Şirketin maksat ve mevzuuna giren işlerin nev'i ve mahiyetleri şunlardır:

a)
b)
c)

SERMAYE

Madde 4 — Şirketin sermayesi ..... TL. dan ibaret olup, herbiri ..... TL kıymetinde ..... paya ayrılmıştır.

İsimleri :

1 — ..... TC uyruklu ..... komandite ortak,
2 — ..... TC uyruklu ..... komandite ortak,
3 — ..... TC uyruklu ..... komandite ortak,
4 — ..... TC uyruklu ..... komandite ortak,
5 — ..... TC uyruklu ..... komandite ortak,

yukarıda isimleri ve sahip oldukları paylar adedi gösterilen kurucular işbu paylar bedelini tamamen kabulenip ve dörtte biri olan .... lirayı tamamen yüklenip ödenmiştir.

PAY SENETLERİ

Madde 5 — Pay senetlerinin itibari kıymeti beşyüz Türk lirası olup nama yazılıdır. Pay senedi şirkete karşı bölünemez.

KURUCU PAY SENETLERİ

Madde 6 — Kurucular arasında dağıtılmak üzere bedelsiz ve nama yazılı ..... adet pay senedi çıkarılacaktır.

MÜDDET

Madde 7 — Şirketin müddeti kati kuruluştan başlamak üzere ... . yıldır.

İLANLAR

Madde 8 — Şirkete ait ilanlar Türk Ticaret Kanununun 37 nci maddesi hükümleri saklı kalmak şartıyle hüküm konacaktır.

ŞİRKETİN İDARE VE TEMSİLİ

Madde 9 — Şirket komandite ortaklar tarafından idare ve temsil olunur.

MURAKABESİ

Madde 10 — Genel kurul gerek komandite ortaklar arasından ve gerek hariçten en çok üç yıl için bir veya birden fazla murakıp seçer.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

GENEL KURUL

Madde 11 — Genel kurulun ne suretle davet edileceği; toplantıların vakti ve oy verme ile görüşmelerin yapılması ve karar verilmesi hususlarının tabi olduğu kayıt ve şartlar Türk Ticaret Kanununun 273, 274 ile 297 ve 360, 370 inci maddeler nazara alınarak hüküm konacaktır.

SENELİK HESAPLAR

Madde 12 — Şirketin hesap yılı Ocak ayının birinci günü başlıyarak Aralık ayının 31 inci günü sona erer. Yalnız ilk hesap yılı şirketin kat'i kuruluştan başlamak üzere Aralık ayının sonuncu günü arasındaki müddettir.

KÂR VE ZARAR

Madde 13 — Komandite ortaklar, şirketin hesap yılı sonundaki bilançosunu yapmağa ve bunu esas ittihaz ederek kâr ve zarar hesabını tanzim ve ona göre her ortağın kâr payını tayin ve tesbit etmek zorundadır.

Şirketin safi kârı, elde edilen hasılattan yapılmış her çeşit masraflar, yani şirketin umumi masraflarıyle muhtelif amortisman bedelleri gibi şirketçe ödenmesi veya ayrılması zaruri olan miktarların çıkarılmasından sonra geriye kalan miktardır.

Bu surette meydana gelecek kârın % 5 i yedek akçesine tahsis ve itfa edilmemiş olan pay senetlerinin bedelleri ödenen kısmına % ..... nispetinde birici temettü verilmesine yetecek miktar çıkarıldıktan sonra geriye kalan ..... Yüzde ..... şirketi idare ve temsil eden komandite ortaklara Yüzde ..... komandite ortakların tesbit edeceği surette ikramiye olarak memur ve müstahdemlere ve geri kalan kısmıda genel kurulun tensip edeceği şekil ve surette dağıtılacaktır.

Zarar payı, ancak ortakların ittifakla karar vermesi halinde ortaklar tarafından ödenebilir. Sermayeden eksilen kısım, bu suretle aksine karar yoksa, yedek akçelerile ve ileride hasıl olacak kâr payları il telafi olunur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

YEDEK AKÇE

Madde 14 — Şirket tarafından ayrılan adi yedek akçesi şirket esas sermayesinin yüzde yirmisine varıncaya kadar ayrılır. Bu miktar herhangi bir sebeple azalacak olursa bu miktara varıncaya kadar yeniden yedek akçe ayrılmasına devam olunur. Adi yedek akçe esas sermayenin yarısını geçmedikçe munhasıran ziyanların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye veya neticelerini hafifletmeye elverişli tedbirlerin alınması için sarf olunacaktır.

Kanuni ve ihtiyarı yedek akçelerle kanun ve bu esas sözleşme hükümlerine göre ayrılması gereken paralar safi kârdan ayrılmadıkça pay sahiplerine kâr dağıtılamaz.

BAKANLIĞA GÖNDERİLECEK SÖZLEŞME

Madde 15 — Şirket bu esas sözleşmeyi bastırarak pay sahiplerine vereceği gibi ..... nushasında sanayi ve ticaret bakanlığına gönderecektir.

KANUNİ HÜKÜMLER

Madde 16 — İşbu esas sözleşmede sözü geçmeyen hususlar hakkında T. Ticaret Kanununun hükümleri uygulanır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ANONİM ŞİRKET ANASÖZLEŞMESİ

KURULUŞ

Madde 1 — Aşağıda adları uyrukları, açık adresleri yazılı kurucular arasında Türk Ticaret Kanununun Anonim Şirketlerin (.....) surette kurulmaları hakkındaki hükümlerine göre bir Anonim Şirket teşkil edilmiştir.

1 — ..... uyruğundadır.
2 — ..... »
3 — ..... »
4 — ..... »
5 — ..... »

ŞİRKETİN ÜNVANI

Madde 2— Şirketin Ünvanı ..... Anonim Şirketidir. (Ünvanda, İşletme konusu gösterilecek. T.T.K. 45 M.)

AMAÇ VE KONU

Madde 3 — Şirketin amaç ve konusu, başlıca şunlardır: (Şirket konusunun sınırları açıkca gösterilecek T.T.K. M. 271)

a) .....
b) .....
c) .....
d) .....

Yukarıda gösterilen konulardan başka ilerde Şirket için faydalı ve lüzumlu görülecek başka işlere girişilmek istendiği takdirde Yönetim Kurulu'nun teklifi üzerine keyfiyet Genel Kurulun onayına sunu-

lacak ve bu yolda karar alındıktan sonra Şirket bu işleri de yapabilecektir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Anasözleşme değişikliği niteliğinde olan işbu kararın uygulanması için Ticaret Bakanlığından gereken izin alınacaktır.

ŞİRKETİN MERKEZ VE ŞUBELERİ

Madde 4 — Şirketin merkezi ..... dadır. Şirket Ticaret Bakanlığına bilgi vermek şartiyle yurt içinde ve dışında şubeler açabilir.

ŞİRKETİN SÜRESİ

Madde 5 — Şirketin süresi kesin kuruluşundan başlamak üzere (.....) yıldır. (Şirket, süresiz olarak kuruluyorsa bu husus açıkça yazılmalıdır). Bu süre Ticaret Bakanlığından izin alınmak ve anasözleşme değiştirilmek suretiyle uzatılıp kısaltılabilir.

SERMAYE VE HİSSE SENETLERİNİN NEV'İ

Madde 6 — Şirketin sermayesi ..... lira kıymetindedir. Bu sermaye her biri ..... lira kıymetinde .... hisseye ayrılmıştır.
Bundan ..... hissesi .....

..... » .....
..... » .....
..... » .....
..... » .....

tarafından tamamen taahhüt edilmiş ve % 25'i nakden ödenmiştir.

Geriye kalan dörtte üç sermaye Yönetim Kurulunca kararlaştırılacak esaslar dairesinde peşin veya taksitler halinde ödenmesi istenir. Bu hususdaki ilânlar anasözleşmenin 12. maddesi gereğince yapılır.

Hisse senetleri ..... yazılıdır.

Hisse senetleri (.....) lık küpürler halinde bastırılabilir.

Sermayenin tamamı ödenmedikçe hamiline yazılı hisse senedi çıkarılamaz.

(Ayın nev'inden sermaye ve devralınan mali kıymetlerle işletmelerin neden ibaret oldukları ve bunlara biçilen değerler, kuruculara sağlanan hususi menfaatlerin mahiyet ve değerleri)

YÖNETİM KURULU VE SÜRESİ

Madde 7 — Şirketin işleri ve idaresi Genel Kurul tarafından T. Ticaret Kanunu hükümleri dairesinde hissedarlar arasından seçilecek (.....) üyeden oluşan bir Yönetim Kurulu tarafından yürütülür.

İlk Yönetim Kurulu üyesi olarak :

.....

.....

..... seçilmişlerdir.

Yönetim Kurulu üyeleri en çok 3 yıl için seçilirler. İlk Yönetim Kurulu üyesi (.....) yıl için seçilirler. Seçim süresi sona eren Yönetim Kurulu üyeleri yeniden seçilebilirler.

Genel Kurul lüzum görürse, Yönetim Kurulu üyelerini her zaman değiştirebilir.

ŞİRKETİ TEMSİL VE İLZAM - YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN GÖREV TAKSİMİ

Madde 8 — Şirketin Yönetim ve dışarıya karşı temsili Yönetim Kuruluna aittir. Şirket tarafından verilecek bütün belgelerin ve yapılacak sözleşmelerin geçerli olabilmesi için, bunların Şirketin ünvanı altına konmuş ve Şirketi ilzama yetkili (.....) kişinin imzasını taşıması gereklidir. (Yönetim Kurulu üyelerinin görev taksimi, T. Ticaret Kanununun 319. maddesine göre yazılacaktır.)

MURAKIPLAR VE GÖREVLERİ

Madde 9 — Genel Kurul gerek hissedarlar arasından, gerekse dışardan en çok üç yıl için bir veya birden fazla Murakıp seçer. Bunların sayısı 5'i geçemez.

İlk Murakıp olarak

(Uyruğu ve adresleri yazılacak)

....

....

Bir yıl süre ile seçilmişlerdir.

Murakıplar T. Ticaret Kanununun 353-357 maddelerinde sayılan görevleri yapmakla yükümlüdür.

GENEL KURUL

Madde 10 —

a — Davet şekli; Genel Kurullar, olağan veya olağanüstü olarak toplanır. Bu toplantılara davet de T. Ticaret Kanununun 355, 365, 368 ve 368. madde hükümleri uygulanır.

b — Toplantı vakti : Olağan Genel Kurul, Şirketin hesap devresini sonundan itibaren üç ay içerisinde ve senede en az bir defa; Olağanüstü Genel Kurullar ise Şirket işlerinin icabettirdiği hallerde ve zamanlarda toplanır.

c — Rey verme ve vekil tayini: Olağan ve Olağanüstü Genel Kurul Toplantılarında hazır bulunan hissedarların veya vekillerinin bir hisse için bir oyu vardır.

Genel Kurul toplantılarında hissedarlar kendilerini diğer hissedarlar veya hariçten tâyin edecekleri vekil vasıtesiyle temsil ettirebilirler. Şirkete hissedar olan vekiller kendi oylarından başka temsil ettikleri hissedarın sahip olduğu oyları kullanmağa yetkilidirler. Selâhiyetnamelerin şeklini İdare Meclisi tâyin ve ilân eder.

d — Müzakerelerin yapılması ve karar nisabı.

Şirket genel kurul toplantılarında Türk Ticaret Kanununun 369. maddesinde yazılı hususlar müzakere edilerek gerekli kararlar alınır.

Genel Kurul toplantıları ve toplantılardaki karar nisabı T. Ticaret Kanunu hükümlerine tabidir.

e — Toplantı yeri

Genel Kurullar Şirketin Yönetim Merkezi binasında veya Yönetim merkezinin bulunduğu şehrin elverişli bir yerinde toplanır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TOPLANTILARDA KOMİSER BULUNMASI

Madde 11 — Gerek olağan ve gerek olağanüstü Genel Kurul toplantılarında Ticaret Bakanlığı Komiserinin bulunması ve toplantı zabıtlarını ilgililerle birlikte imza etmesi şarttır. Komiserin gıyabında yapılacak Genel Kurul toplantılarında alınacak kararlar ve Komiserin imzasını taşımayan toplantı zabıtları geçerli değildir.

İLÂN

Madde 12 — Şirkete ait ilânlar Türk Ticaret Kanununun 37. maddesinin 4. fıkrası hükümleri saklı kalmak şartiyle Şirket Merkezi'nin bulunduğu yerde çıkan bir Gazete ile en az 15 gün evvel yapılır. Mahallinde Gazete yayınlanmadığı takdirde ilân en yakın yerlerdeki Gazete ile yapılır.

Ancak Genel Kurulun toplantıya çağırılmasına ait ilânlar Türk Ticaret Kanununun 368. maddesi hükümleri gereğince ilân ve toplantı günleri hariç olmak üzere en az iki hafta evvel yapılması zorunludur.

Sermayenin azaltılmasına ve tasfiyeye ait ilânlar için Kanunun 397. ve 438. maddeleri hükümleri uygulanır.

HESAP DÖNEMİ

Madde 15 — Şirketin hesap yılı, Ocak ayının birinci gününden başlar ve Aralık ayının sonuncu günü sona erer. Fakat birinci hesap yılı Şirketin kesin olarak kurulduğu tarihten başlar ve o senenin Aralık ayının sonuncu günü sona erer.

KÂRIN TESPİTİ VE DAĞITIMI

Madde 14 — Şirketin genel masrafları ile muhtelif amortisman bedelleri gibi Şirketçe ödenmesi veya ayrılması zorunlu olan miktar hesap yılı sonunda tespit edilen gelirlerin indirildikten sonra geriye kalan miktar safi kârı teşkil eder. Bu suretle meydana gelecek kârdan evvela % 5 kanuni ihtiyat akçesi ayrılır. Ve kalandan itfa edilmemiş hisse senetlerinin vedelleri ödenen kısmına % ( ) ..... oranında birinci temettü verilmesine yetecek miktar çıkarılır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Geri kalan kısım Genel Kurulun tespit edeceği şekil ve surette dağıtılır.

Kurucular ve Yönetim Kurulu üyeleriyle memur ve hizmetlilere ayrılacak miktarlar, ikinci temettü hissesi olarak hissedarlara dağıtılması kararlaştırılan ve kâra iştirak eden kuruluşlara dağıtılan paradan T. Ticaret Kanununun 466. maddesinin 2. fıkrasının 3 numaralı pendi gereğince % 10 kesilerek adi ihtiyat akçesine eklenir.

(100'den fazla ortağı bulunan Şirketlerdeki kâr dağıtımı 10.7.1982 gün ve 17750 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sermaye Piyasası Kurulunun Seri IV No: 2 tebliğinde belirtilen esaslara göre yapılır.)

İHTİYAT AKÇESİ

Madde 15 — Şirket tarafından ayrılan ihtiyat akçeleri hakkında T. Ticaret Kanununun 466. ve 467. maddeleri hükümleri uygulanır.

KANUNİ HÜKÜMLER

Madde 16 — Bu anasözleşmede bulunmayan hususlar hakkında Türk Ticaret Kanunu hükümleri uygulanır.

DAMGA VERGİSİ

Geçici Madde : Bu anasözleşme ile ilgili ..... Damga vergisi ödenmiştir/veya üç ay içerisinde ilgili vergi dairesine ödenecektir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İLAVE

Kitabın baskısı sırasında, dar mükelleflyete tabi kurumların menkul sermaye iratlarındaki vergi kesinti oranları 6.3.1985 gün ve 85/-9206 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yeniden düzenlenmiştir.

Vergi kesintisi bazı hallerde tamamen kaldırılmış, bazan da oranı düşürülmüştür.

Yeni düzenlemeye ilişkin esaslar 29 seri sayılı Kurumlar Vergisi genel tebliğinde açıklanmıştır. Kanunun muhasebeyi de ilgilendirmesi nedeniyle tebliğ kitabımıza eklenmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
Seri No : 29

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 105. maddesinin 2970 sayılı Kanunla değişik üçüncü fıkrası ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesinin (A) paragrafının 2970 sayılı Kanunla değişik dördüncü fıkrasının Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak, dar mükellef kurumlarla ilgili 6/3/1985 gün ve 85/9206 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 9/3/1984 gün ve 18689 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Söz konusu karar ile dar mükelleflyete tabi kurumların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 1, 2 ve 4 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarındaki vergi tevkifat oranları yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan düzenlemeye ilişkin esaslar aşağıda açıklanmıştır.

Kararnamenin yayımından önce :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1 — a) Dar mükellefiyete tabi (kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan) kurumların Türkiye'de elde ettikleri her nevi hisse senedi kâr payları,

b) Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de iştirak ettikleri kurumlardan sağladıkları kâr payları ile,

c) Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumların, ticari bilançolarına göre doğan kârdan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden,

daha önce yapılmakta olan % 20 oranındaki (Gelir Vergisi Kanununun 94/7, 106/5. maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24/4. maddesi uyarınca) vergi tevkifatı kararnamenin yayımından itibaren sıfıra indirilmiştir.

2 — Kurumların, kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazançları yürürlükteki vergi mevzuatımıza göre (Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 8 numaralı bendi uyarınca) gelir vergisi tevkifatına tabi bulunmaktadır. Bu tür kazançlara aşağıdaki örnek olarak verilebilir :

— Vergiden muaf menkul kıymetlere ilişkin istisna,
— Sanayi ürünleri ihracatına ilişkin istisna,
— Yaş meyve, sebze ve su ürünleri ihracatına ilişkin istisna,
— Dış navlun hasılatına ilişkin istisna,
— Yatırım indirimi istisnası,
— Turizm müesseselerine ilişkin istisna.

Dar mükellef kurumların elde ettikleri, yukarıda belirtilen kazanç ve iratları nihai olarak yüzde 52 oranında vergi tevkifatına tabi tutulmakta idi. (Gelir Vergisi Kanununun 105. maddesinin 6 numaralı bendinin 6/12/1982 gün ve 8/5759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik parantez içi hükmü uyarınca).

Yayınlanan kararname ile bu tevkifat nisbeti nihai safhada yüzde 40'a indirilmiştir.

Ancak dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri ve kararname kapsamına alınan menkul sermaye iratlarının kendi devlet-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lerinde (Kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu ülkede) herhangi bir oranda vergilendirilmesi halinde, kararnamenin yukarıda açıklanan 1 ve 2. maddeleri uygulanmayacaktır. Bu durumdaki kurumlar hakkında kararnamenin 3. maddesi uygulanacaktır.

Buna göre; dar mükellef kurumların kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazanç ve iratlarının dağıtılmaması halinde bu kazanç ve iratlardan % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı (Devlet tahvili faizleri hariç) yapılacaktır. Bu kazançların dar mükellefe dağıtılması durumunda, kararname uyarınca söz konusu tevkifat oranı % 40'a tamamlanacaktır. Devlet tahvili faizlerinin dar mükellef kurumlara dağıtılması halinde ise, (daha önce tevkifat yapılmadığından) bu iratlardan doğrudan % 40 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

3 — Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kararname kapsamına giren menkul sermaye iratlarının, kendi devletlerinde herhangi bir nispette vergilendirilmesi halinde, bu kazançlar Türkiye'de de vergilenecektir: Türkiye'de uygulanacak vergi nisbeti, dar mükellef kurumların tam mükellef oldukları devlette (kendi devletlerinde) tabi oldukları vergi nispetine eşit olacak, ancak bu oran hiçbir şekilde % 20'yi aşmayacaktır.

Bu durumda nihai vergi yükü Gelir Vergisi Kanununun 105. maddesinin 5 numaralı bendi uyarınca yeniden hesaplanacaktır.

Örnek : Türkiye'de yıllık beyanname veren dar mükellef kurumun beyan ettiği kurum kazancı 100 birimdir. Bu kurumun Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlar kendi ülkesinde yüzde 10 nispetinde vergilenmektedir. Kararname uyarınca yabancı kurum üzerindeki vergi yükü şöyle olacaktır.

Kurum kazancı	100
Kurumlar Vergisi (100 x % 40)	— 40
Kalan (GVK. nun 94/7. maddesine göre menkul sermaye iradı)	60
Gelir Vergisi Tevkifatı (60 x % 10)	6
Nihai vergi yükü (40 + 6)	46

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kararname öncesinde ise bu durumdaki dar mükellef kurumun nihai vergi yükü % 52 oranında idi.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 8 numaralı bendinde yazılı olan ve tümüyle kurumlar vergisinden muaf veya müstesna bulunan kazanç ve iratların dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödenmesi halinde de (Gelir Vergisi Kanununun 105. maddesinin 6 numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre) nihai vergi yükü, yukarıdaki esaslar doğrultusunda hesaplanacaktır.

Yukardaki örnekte belirtilen kurumu aynen alırsak.

Kurum kazancı	100
Kurumlar Vergisi	—
Kalan	100
Gelir Vergisi Tevkifatı (x)	46
Nihai Vergi Yükü	46

4 — Dar mükellef kurumların Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 1, 2 ve 4 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarını, kararnamenin yayımı tarihinden sonra elde etmeleri halinde (menkul sermaye iradının hangi yıl kazancına ait olduğuna bakılmaksızın) söz konusu gelirler hakkında kararname hükümleri uygulanacaktır.

5 — Dar mükellefiyete tabi kurumların, kararnamenin lehlerine olan hükümlerinden yararlanabilmeleri için; Türkiye'de elde ettikleri kararname kapsamına giren menkul sermaye iratlarının, kurumların kendi ülkelerindeki vergi mevzuatına göre (işyeri veya kanuni merkezinin bulunduğu ülke) vergilenmediği veya % 20 oranının altında vergilendirildiğine ilişkin olarak yetkili makamlardan (kendi ülkelerinde) bir belge almaları ve bu belgeyi mahallindeki Türk Elçilik veya Konsolosluklarına onaylatarak Türkiye'de bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu belgelerin tercüme ettirildikten sonra Türk Elçilik ve Konsolosluklarına onaylatılması mümkün olduğu gibi, Türk Elçilik ve Konsolosluklarınca onaylanmış söz

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

konusu belgelerin Türkiye'de Noterlere de tercüme ettirilmesi mümkündür.

Tebliğ olunur.

(x) — Alınmayan kurumlar vergisine eşit vergileme :

100 x % 40 = 40

— Menkul sermaye iradına isabet eden vergileme :
100 — 40 = 60

60 x % 10 = 6

— Gelir Vergisi Kanununun 94/8. maddesinin kararnameye uygulanmasıyla hesaplanan nihai vergi yükü :

40 + 6 = 46

— Bu örnekte, kararnameye göre yüzde 46 olarak gerçekleşen vergi yükü kararname öncesinde yüzde 52 idi.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883
MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

YANLIŞ DOĞRU ÇİZELGESİ

Sayfa	Satır	Yanlış	Doğru
2	3-4		satırlar yer değiştirecek
2	15	sonuna	sonunda
12	19	olurö	olur,
28	1	kavdın	kaydın
29	Bilanço	Banka 3.700.000	Banka 3.750.000
30	ik madde	460.00	460.05
38	Madde	480.30	485.30
40	İlk madde	481.00	481.
42	Son	aradı	tradı
56	6	1.590.00	1.590.000
58	27	1.590.00	1.590.000
58	32	106.000	108.600
59	20	60.600	60.000
73	8	kiişlerin	kişilerin
81	13	Genel	Gene
82	9	değerlenmiş	değerlenmiş
97	29	aöre	göre
106	6	tamisinde	tahsilinde
113	31	İerledikçe	ilerledikçe
116	16	gerekli	geçerli
116	Madde	339.600	339.60
117	2. madde	268. KURULUŞ GİDERLERİ	268. KURULUŞ GİDERLERİ AMORTİSMANI
137	3. madde	480.00. Taahhüt edilen sermaye	480.00. Ödenmiş sermaye

Sayfa	Satır	Yanlış	Doğru
138	son madde	Doğrusu şöyle olacak:	460. SERMAYE 15.00
			460.00. Ödenmiş sermaye 5.000
			460.50. Ödenmemiş sermaye 10.000
			461. HİSSEDARLAR 10.000
			461.00. Para koyan hissedarlar 10.000
			100. KASA 5.000
185	14	30.850.000	30.850.000
199	2. madde	ZORÇLAR	BORÇUAR
202	14	1.310.000	1.210.000
205	Bilanço	yede	yedek
207	son madde	ZARA	ZARAR
210	son	gelir	gelir
212	son	tasviye	tasfiye
227	16-17	ve mali denge vergileriyle gelir vergisi stopajının	vergisinin
227	18-19	vergiler	vergi
228	10	yersi	yenisi
229	14	anlt	alt
229	15	Böğlece	Böylece
230	5	iklsi	iklsini
230	7	tasviye	tasfiye
231	29	katlarısı	kayıtlarını
232	11	ve gelir vergisi stopajı	çıkarılacak
233	8	se	ise
233	14	1.650.000 = 1.437.400 — 212.600	1.650.000—1.437.400=212.600
236	maddeden sonraki cümle		Bu örnekte anonim ortaklık 1983 kârı için kurumlar vergisi beyannamesi ile tasfiye kârı için ayrı iki beyanname verecektir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sayfa	Satır	Yanlış	Doğru
239	17	yahu	yahut
241	21	atil	aktif
251	Madde	Peştemallık 20.000.000	Peştemallık 2.000.000
253	Son madde	332.01. B Ort. 10.000.000	332.01. B Ort. 1.000.000
254	İlk madde	332.01. B Ort. 10.000.000	332.01. B Ort. 1.000.000
257	Son madde	480.	480.
261	Bilanço	5.922.000	2.922.000
272	2. madde	110. Cüzdandaki hisse senetleri	110.00. Cüzdandaki hisse senetleri
280	İlk madde	110. Hisse senetleri	110.00. Hisse senetleri
286	Madde	106. BANKALAR 3.615.000	106. BANKALAR 3.615.800
293	Madde	106. BANKALAR 3.733.000	106. BANKALAR 3.733.333
299	İlk madde	106. BANKALAR 3.733.000	106. BANKALAR 3.733.333

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883