T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi - Yayın No: 90/1

ADİ ORTAKLIKLARDA MUHASEBE DÜZENİ

Dr. Emre BURÇKİN

Ocak, 1990

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA
ÜNİVERSİTESİ

Marmara Üniversitesi
Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı
0019833

HF
5686
.P225
B87
1990
k.1

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

T.C.Marmara Üniversitesi Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi

ADİ ORTAKLIKLARDA MUHASEBE DÜZENİ

Dr.Emre BURÇKİN

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

Ocak, 1990

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİV...
FÜT. DÖK. D. EŞK.
E.N
19833
27805

İSBN No: 975-400-026-3

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

SUNUŞ

Marmara Üniversitesi Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi'mizce, muhasebe bilimi dalında kuramsal ve uygulamaya yönelik bir dizi bilimsel çalışma programı hazırlanmıştır, çalışmalar tamamlandıkça da olanaklar ölçüsünde yayınlanması planlanmıştır.

Üniversitemiz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı öğretim üyesi Yrd.Doç.Dr.Emre BURÇKİN'in "Adi Ortaklıklarda Muhasebe Düzeni" konulu yapıtı da bu yayın plânının ilk ürünüdür.

Adi Ortaklık, gerek Türk hukuk sisteminde, gerekse endüstri-ticaret ve finansal yaşamdaki yaygınlığına karşın, özellikle muhasebe bilimi yönünden aynı yaygınlıkta inceleme-araştırma ve yayın konusu yapılmamış bir müessesedir.

Dr.Emre BURÇKİN'in yedi bölümden oluşan bu yapıtında, salt muhasebe bilimi yönünden ağırlık noktası, "Muhasebe Süreci" başlıklı beşinci ve "Muhasebe Sürecine, Sonucun Dağıtımına ve Sona Ermeye İlişkin Örnekler"in yer aldığı altıncı bölümlerde yoğunlaşmaktadır.

Yapıtın öteki bölümlerinde ise muhasebe bilimi ile yakından ilgili Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku ve özellikle Vergi Hukuku yönünden, adi Ortaklıklar için geçerli yasal konularda bilgi ve değerlendirmelere yeterince yer verilmiştir.

Değerli meslektaşım Dr.Emre BURÇKİN'i, Üniversitemiz Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü öğrencilerine ders notu hazırlamak amacıyla yazımına başladığı ancak ders notu ötesinde lisans ve lisansüstü öğretim öğrencileri ile uygulayıcılar için bir başvuru kitabı niteliğine dönüştürdüğü bu yapıtı için kutluyor, adi ortaklıklarda muhasebe düzeni-muhasebe uygulamaları-muhasebe sorunları konularında daha kapsamlı yeni yapıtlar beklediğimizi belirtmeden geçemiyorum.

Bu kitabın yayınlanmasında da, her zamanki teşvik, destek ve yardımlarından ötürü Marmara Üniversitesi Rektörü Sayın Prof.Dr.Orhan OĞUZ'un ve kitabın bu baskısını en az hata ile kısa sürede gerçekleştiren SÜRAT KOLL. ŞTİ. çalışanlarının çabaları her türlü övgünün üstündedir.

Yapıtın akademisyen, uygulayıcı ve her düzendeki öğrencilere yararlı olması dileğiyle.

Prof.Dr.Osman ALTUĞ
Marmara Üniveritesi
Muhasebe Araştırma ve Uygulama
Merkezi Müdürü

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

-İÇİNDEKİLER-

0. ÖNSÖZ	iii
I- ADİ ORTAKLIKLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER	1
10- TANITIMI	1
11- TÜRLERİ	2
110- Açık Adi Ortaklık	2
1100- İş Ortaklığı	2
11000- Tanıtımı ve Kapsamı	3
11001- Unsurları	5
111- Gizli Adi Ortaklık	8
12- ADİ ORTAKLIK İLE TİCARİ ORTAKLIKLAR ARASINDAKİ AYRICALIKLAR	8
II- ADİ ORTAKLIKLARDA ORTAKLAR ARASI İLİŞKİLER, ORTAKLIĞIN YÖNETİM VE TEMSİLİ	11
20- ORTAKLAR ARASI İLİŞKİLER	11
200- Ortakların Sermaye Koyma Borçları	11
201- Ortakların Sorumlulukları	13
203- Ortaklar Arası Mülkiyet İlişkisi	15
204- Ortaklık Haklarının Devri	16
21- ORTAKLIĞIN YÖNETİM VE TEMSİLİ	19
III- ADİ ORTAKLIKLARIN VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU	23
IV- ADİ ORTAKLIKTA SONUÇLARIN DAĞITIMI, SONA ERME VE TASFİYE	25
30- SONUÇLARIN DAĞITIMI	25
31- SONA ERME	27
310- Sona Ermenin Ortaklık İşleri Üzerindeki Etkisi	29
32- TASFİYE	30
V- ADİ ORTAKLIKLARDA MUHASEBE SÜRECİ	34
50- KAYIT DÜZENİ	37
500- Ortaklık İşlemlerinin Ortaklık Defterlerinde Gizlenmesi Yöntemi	37
501- Ortaklık İşlemlerinin Bağımsız Defterlerde İzlenmesi Yöntemi	39

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

51- SONUCUN BELİRLENMESİ 41

510- Özel Oranlar Yöntemi 41

511- Ortakların Sermayeye Katılma Oranları Yöntemi 42

512- Ortakların İşletme Faaliyetine Fiilen Katılmaları Yöntemi 45

513- Yöntemlerin Seçiminde Dikkate Alınacak Özellikler 46

52- SONUCUN PAYLAŞILMASI 47

520- Ortaklık Sürecinde veya Sona Ermede Paylaşma Yöntemi 47

521- Sürekli Paylaşma Yöntemi 47

522- Karışık Paylaşma Yöntemi 47

53- KAYIT DÜZENİNE İLİŞKİN YÖNTEMLERLE SONUCUN PAYLAŞILMASI YÖNTEMLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER 48

VI- MUHASEBE SÜRECİNE, SONUCUN DAĞITIMINA VE SONA ERMEYE İLİŞKİN ÖRNEKLER 49

60- ÖRNEK I 49

61- ÖRNEK II 57

62- ÖRNEK III 75

63- ÖRNEK IV 86

VII- ADİ ORTAKLARIN DİĞER ORTAKLIKLARA DEVRİ 97

70- ŞAHIS ORTAKLIKLARINA DEVRİ 97

700- Şahıs Ortaklıklarına Satılması 98

701- Şahıs Ortaklıklarına Sermaye Olarak Katılması 98

71- SERMAYE ORTAKLIKLARINA DEVRİ 98

710- Sermaye Ortaklıklarına Satılması 98

711- Sermaye Olarak Konulması 99

7110- Sermaye Olarak Konulabilme Yolları 103

7111- Özsermaye Hesaplanması ve Bir Örnek 106

72- NEVİ DEĞİŞTİRME 109

VIII- YARARLANILAN KAYNAKLAR 111

IX- EK I 115

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

O- ÖNSÖZ

İnsanlar, toplum halinde yaşamaya başladıklarından beri sosyal ve ekonomik amaçlarını bireysel olarak gerçekleştirme olanağı bulamadıkları zaman bu amaca tahsis etmeyi planladıkları her türlü ekonomik ve sosyal güdülerini birleştirmeye yönelmişler ve örgütleri oluşturmuşlardır.

Örgütler planlanan hedefe ve amaca bağlı olarak kâr gayesi güden ve gütmeyen birleşmeler biçiminde ortaya çıkmaktadırlar. Bunlar; dernekler, vakıflar, kooperatifler, sendikalar ve ortaklıklardır.

Ortaklık, sözlük anlamı ile ortaklar dışında kendi adına işlemler yapabilen bir örgüt biçiminde ele alınmaktadır.

Ortak ise, örgütün oluşturulabilmesi ve ortak amaç olan kârın elde edilebilmesi için her türlü ekonomik fiziksel ve sosyal gücünü diğerleri ile bir araya getiren bireydir.

Ortaklıklar kuruldukları amaca uygun olarak aynen gerçek kişiler gibi ekonomik hayatta yerlerini alırlar. Gerçek kişilerde mali nitelikte ve muhasebeyi ilgilendiren ticari işlem kayıtlarının (Dönem içi kayıtlar-Dönem sonu kayıtlar) muhasebe tarafından ele alınışı ortaklıklar yönünden de aynıdır. Ancak ortaklıklarının muhasebelerinde bu işlemlere ilave olarak ortaklara ait hukuki işlem ve olaylarında kayıtlarda gösterilmesi zorunluğu ortaya çıkmaktadır. Bir başka deyişle ortaklığın kuruluşu, ortaklar sermaye katılımları, sona erme, tasfiye, devir, kâr dağıtımı gibi ortaklık ve ortaklıkla ortaklar arasındaki işlemleri ortaya koyma gibi görevleri ortaklıklar muhasebesi yüklenmektedir.

Bu kitabın konusu kâr amacıyla her türlü ekonomik ve sosyal güçlerin birleştirildiği tüzel kişiliğe sahip olmayan bir ekonomik birim olan adi ortaklıkları ve muhasebesini incelemek olduğundan diğer ortaklıklar ele alınmamıştır.

İstanbul, Ocak 1990 — Dr.Emre BURÇKİN

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

I- ADİ ORTAKLIKLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

10- TANIMI

Adi ortaklıklar Türk Ticaret Kanununda sözü edilen ortaklıkların belirli niteliklerine sahip olmayan veya özel kanunlar ile kurulan ortaklıkların dışında kalan ortaklıklar biçiminde tanımlanır. Adi ortaklıklar Borçlar Kanunu'nun 520-541'inci maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili kanunda adi ortaklık "İki veya daha fazla kimsenin ortak bir gayeye erişmek için emeklerini ve mallarını birleştirmeyi kabul ettikleri bir sözleşme" olarak tanımlanmıştır.

Adi ortaklıkları diğer ortaklıklardan ayıran temel özellikler:

- Tüzel kişiliğinin olmaması,
- Ticaret ünvanına sahip olmaması,
- Ticaret siciline tescil zorunluluğunun olmaması,
- Ticari ikâmetgah zorunluluğunun olmaması,
- Yazılı bir sözleşme zorunluluğunun olmaması

biçiminde ele alınabilir.

Adi ortaklığın kuruluşunda kanun belli zorunlu kurallar öngörmemiştir. Bu nedenle kurucular ortak amaca erişmede birbirlerine veya ortaklığa karşı yükümlülüklerini sözlü veya yazılı olarak sözleşebilirler. Bir başka deyişle ticaret

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
KÜTÜPHANE ve DÖKÜMANTASYON
DAİRE BAŞKANLIĞI

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ortaklıklarında olduğu gibi bir yazılı sözleşme zorunluluğu yoktur(1).

11- TÜRLERİ

Adi ortaklıklar açık ve gizli olmak üzere iki türde ortaya çıkmaktadırlar.

110- Açık Adi Ortaklık

Gerçek ve tüzel kişilerin bir araya gelerek ortak amaçta birleşmelerine açık adi ortaklıklar denilmektedir. Gerçek kişiler (G.V.K. tabi kişiler) arasında oluşturulan adi ortaklıkların daha ileride görüleceği gibi vergi hukuku yönünden bağımsız vergilendirmesi söz konusu değilken, taraflardan birinin Kurumlar Vergisine tâbi olması halinde ortaklık, iş ortaklığı biçiminde tanımlanmakta ve Kurumlar Vergisini tâbi tutulmaktadır.

1100- İş Ortaklığı

İlgili tanımın içeriği, ülkemiz uygulamasında Kurumlar Vergisi Kanunu'na girmeden önce sıkça görülmüş ve çoğu kez müşterek teşebbüs ortaklığı, ortak girişim adları altında inşaat sanayiinde ortaya çıkmıştır. Bugün bile mevzuatta yapılan bu isim (iş ortaklığı) uygulamada pek kabul görmemiştir(2).

---

(1) Sözleşmesi yasal biçimde yapılmamış veya sözleşmeye konması gerekli olan kayıtlardan biri veya bazıları eksik veya hükümsüz olan kollektif ve komandit şirketler adi ortaklık olarak kabul edilir (T.T.K. Mad.156,158,244).
- Tüzel kişilik kazanması kanunda mümkün olmayan cemiyetlerde adi ortaklık sayılırlar (M.K. Md.55).

(2) Öğretide iş ortaklığı kavramı, yabancı kaynaklardaki "Joint Venture" kavramı ile bağdaştırılmaktadır. Joint Venture: İki veya daha fazla kişinin sürekli bir ortaklık dışında bir ticari taahhüt biçiminde

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

11000- Tanıtımı ve Kapsamı

İş ortaklığı kavramı T.T.K. ve B.K.'da daha önce kullanılmış bir kavram olmayıp, ülkemiz mevzuatına 4.12.1985 gün ve 3239 sayılı kanun yoluyla 5422 sayılı K.V.K.nun 1.maddesine E bendi olarak eklenmiştir.

(.) belli malların satışı veya belli bir projenin tamamlanması amacıyla birleşmeleridir". "Süresi malların satışı veya projenin tamamlanmasına bağlıdır".

Kohler,L.Eril: "A Dictionary For Accountants, Fourth Edition Prentice -Hall, New Delhi, 1972, s.252".

Benzer Görüşü Paylaşanlar;

Tekinalp,Ü.-Tekinalp,G.: "Joint Venture, Prof.Dr.Yaşar Karayalçın'a Armağan, Ankara, 1989, s.157.

Öte yandan kanımızca Joint Venture çerçevesinde belli iş için yapılan ortak girişim tam bir birleşme olmayıp sınırlı bir birleşmeyi ifade eder. Çünkü birleşme belli bir veya birden çok iş için gerçekleştirilir.

Tanım, görüldüğü gibi, bu haliyle ülkemiz mevzuatındaki adi ortaklık tanımını içermektedir. Tek ayrı yönü kanımızca süreksiz oluşudur. Çünkü, ülkemizde süreye ilişkin herhangi bir kısıtlama söz konusu değildir. Kanımızca, K.V.K. ile getirilen tanım sadece vergilendirme yönünden vergi kaybını önlemeye yönelik bir kavramdır. Öte yandan konuya adi ortaklık ismi dışında farklı çerçevede ele almak, zorlama gibi görülmektedir.

Bir Joint Venture'da bulunması gerekli vasıfları haiz olup hasılatı paylaşmak üzere kurulmuş bulunan ve fakat tüzel kişiliği olmayan şirket türleri Avrupa ülkeleri hukuklarında da vardır. Bunlara örnek olarak Amanya'da BGB'nın 705. İsviçre'de OR'nın 530, söyleyebiliriz.

Tüzel kişiliği haiz olmadığı halde, Joint Venture'a en uygun düşecek bir tarzda düzenlenmiş olan adî şirket türü Alman Medenî Kanununda düzenlenmiş olan "Medenî Hukuk Şirketi" Gesellschaft des BGB "Société du Code Civil"dir. İştirak halindeki şirketin (stille Gesellschaft) hukukî düzeni adî şirketin aynıdır. Gesellschaft des BGB'nın tüzel kişiliği olmamakla birlikte ismi ve merkezi vardır.

İsviçre'deki adi şirket de, BGB Gesellschaft'ına yakın bir hukukî rejime sahiptir. Aralarındaki en önemli fark, ortakların 3. şahıslarla giriştikleri muamelelerden doğan sorumluluğuna ilişkindir. İsviçre BK.nun 43.m.sinin 2.f.sına göre "Ortaklardan biri şirket veya bütün ortaklar adına 3. şahısla muameleye giriştiği halde, diğer ortaklar ancak temsil hakkındaki hükümlere göre 3. şahsın alacaklısı veya borçlusu olur". Yani diğer ortaklar ancak temsile ilişkin BK.nun genel hükümlerine göre alacaklı veya borçlu sıfatını iktisap ederler.

Belçika Hukuku da Alman Hukukunda olduğu gibi adi şirket ve gizli şirket (stille Gesellschaft) olmak üzere tüzel kişiliği olmayan iki tür

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İş ortaklıkları, K.V.K.nun 1.maddesinin A,B,C ve D bentlerinde yazılı kurumların(3) kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını birlikte taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır. Öte yandan iş ortaklığını tüzel kişiliğinin olmaması mükellefiyeti durumunu değiştirmemektedir. İlgili madde, konuya ortakların mükellefiyet biçimlerinden yaklaşmadığından dar mükelleflerinde, tam mükellefler gibi iş ortağı almalarını engeleyen bir hüküm söz konusu değildir(4).

İş sahibine karşı taahhüt edilen bu belli işin ne olduğu ise Kurumlar Vergisi Genel Tebliği seri no 31'de yapılacak işin birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olabileceği belirtilmiştir(5).

"Şahıs şirketleri veya gerçek kişilerin kurumlarla veya kurumların kendi aralarında oluşturdukları bu tür ortaklıklar yürürlükteki mevzuatımıza göre adî ortaklık sayılmaktadır(6). Diğer adi ortaklıklarda olduğu gibi iş ortaklıklarının da tüzel kişiliği söz konusu değildir. Ancak iş ortaklıkları kazançlarının vergilendirilmesi yönünden tüzel kişiliğe sahip ortaklıklara özgü hükümlere tâbi kılınmıştır.

(.) şirket kabul etmektedir. İştirak halinde şirket acaba sadece inşaat ihalelerine mi uygulanmalıdır? Faransa'da 1873 tarihli Kanun ikinci bir gruplaşma türü benimsemiştir. Belçika Hukuku demekki iştirak halinde şirket adını, 1978 Fransız Reformundan önce kullanmıştır. İsminden de anlaşıldığı gibi Belçika'da "association momentanée d'entreprise" sadee bir veya birkaç işin ifası için kurulabilir.

Bkz.: Dayınlarlı,K., Joint Venture Sözleşmesi, Dayındırlı Yayınları, Ankara 1989, s.92.

(3) Bunlar: Sermaye ortaklıkları kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir. Burada sermaye ortaklıkları olarak TTK hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit, limited ortaklıkları ve kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumları sayabilir. Öteyandan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında sermaye ortaklığı kabul edilir.

(4) Çetinel,Ş.: Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 1, İst., 1986, s.26.

(5) 3 Nisan 1986 tarih ve 19067 sayılı R.G.de yayınlanmıştır.

(6) TBMM Tutanakları Dergisi, S Sayısı, 357, sh.18.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

11001- Unsurları

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayınlanan 31 seri nolu kurumlar vergisi genel tebliği uyarınca kurulacak olan iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmeleri için taşımaları gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması.
- İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Kurumlar vergisi kanunda açık bir hükümle iş ortaklığı oluşturan ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olma zorunluluğu getirilmiştir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi mükellefi olmayan ortaklar ve ortaklıklar arasında herhangi bir kombinasyonla iş ortaklığı oluşturulması mümkün değildir. Ancak kanımızca, herhangi bir iş ortaklığının bir başka iş ortaklığına ortak olması söz konusu olabilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Öte yandan iş ortaklığının belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması gereği 31 sayılı tebliğde Bakanlık görüşü alarak ortaya konmuştur. Öte yandan, gene tebliğe göre iş ortaklığının, süreklilik taşıyan ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belli sürede bitecek bir iş için kurulması ve vergi yüküne tabi olması gerekmektedir. Örneğin, "A" bankasına devamlı malî müşavirlik yapmak üzere iş ortaklığı kurulamaz. Ancak, aynı bankaya karşı yıllara yaygın bir inşaat işini taahhüt etmek üzere iş ortaklığı kurulabilir.

Aynı tebliğde işin gerçekleştirilmesi için gereken sürenin belli oması öngörülmektedir. Diğer yandan, iş ortaklığının sözleşmede belli iş için kurulması şartı bizi sözleşmenin devamı esnasında iş ortaklığının başka bir iş ortaklığına dönüştürülemeyeceği sonucuna götürmektedir. Aksi takdirde her iki halde de bu ortaklık kurumlar vergisi yükümlüsü olmayan ve BK.520 vd hükümlerine tabi olan bir adi ortaklık şekline dönüşmüş olmaktadır.

İş ortaklığı tarafından gerçekleştirilecek işlerin yıllara yaygın inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden ibaret olması ve taahhüt sözleşmelerinin olması söz konusudur. İş ortaklığında ortaklar işin tamamının gerçekleşmesinden müşterek ve müteselsil sorumludurlar. Bu özellik iş ortaklıklarını Konsorsiyumlardan ayıran en belirgin özelliktir(8).

---

(7) Tekinalp,Ü.-Tekinalp,G.: a.g.e., s.160.

(8) Uygulamada Taahhüt işlerinde iş ortaklıkları gibi gözüken konsorsiyumlar (adi ortaklıklar) mevcuttur. Her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt ettiği konsorsiyumlar, iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, taahhüt sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları mukavele ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işverence de bu sözleşmenin kabulü halinde iş ortaklığı sözkonusu olmayıp bu tür ortaklık "konsorsiyum" olarak tanımlanabilir. Bu kuruluşlar kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ortak-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İş ortaklığının bağlı olduğu vergi dairesi; ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. mukavelede ortaklığın merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi olacaktır.

Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi Gelir Vergisi Kanununun 44.maddesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır(9).

Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerekir (Örneğin tahakkuk eden verginin tamamının ödenmesi gibi).

Öte yandan, iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmişlerdir.

İş ortaklığı önemli bir yararı da K.V.K. göre ortaya çıkan örtülü sermaye kazançlarının dışında Holdinglerde, holding bünyesindeki şirketler arasında para alış verişi (örtülü sermaye aktarımı) söz konusu olamayacağından, iki şirketin beraber tesis edeceği bir adi ortaklık ile bu olay ortadan

---

(.) lıkla olup, belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmektedirler. Diğer bir anlatımla; her ortak, işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt etmeyip (consortium) topluca işin tamamının müştereken yapacaklarını taahhüt etmektedirler".

Bkz. Türkiye Büyük Millet Meclisi (S sayısı:357), sh.18.

- ALTUĞ,O.: "Finansal Yönetim", Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1988, s.68.

(9) G.V.K. Madde 44; (2361 Sayılı kanunun 31.maddesi ile değişen şekli)

İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak apılan giderler ve her nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

kaldırılabilir(10).

111- Gizli Adi Ortaklık

Özel ortaklık adıyla da belirtilir. Bu ortaklığın dışarıya karşı hiçbir mevcudiyeti yoktur. Bu mevcudiyeti sadece ortalar bilirler. Üçüncü şahıslar ancak tacir sıfatı ile ortaklığı yöneten ve temsil eden ortağı tanırlar. Bu kişiye aktif ortak veya akit ortak denilmektedir(11). Bir başka deyişle bu ortaklık dışarıdan bakıldığında mevcut olmayan, fakat içeriden bakıldığında mevcut olan bir sözleşme biçimidir. Genelde bu iki cins adi ortaklıkta, geçici işler için oluşturulurlar ve iş sonunda ortaklık tasfiye edilir.

12- ADİ ORTAKLIKLAR İLE TİCARİ ORTAKLIKLAR ARASINDAKİ AYRICALIKLAR

Bu kitabın konusunu sadece adi ortaklıklar oluşturduğundan ticaret ortaklıklarına yer verilmemiştir. Ancak bu iki değişik kanuna dayanan ortaklıkların birbirleri ile farklılıkları aşağıdaki şematik özet aracılığıyla açıklanmaya çalışılmıştır (Şekil I).

---

(10) K.V.K. md.17.

(11) Poroy Reha, Tekinalp Ünal, Camoğlu Ersin:"Ortaklıklar Hukuku", Filiz Kitabevi, Cilt 1, İstanbul 1976, s.44.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ŞEKİL I

ADİ ORTAKLIK İLE TİARET ORTAKLIKLARININ TEMEL AYRICALIKLARI

	Adi Ortaklık	Ticaret Ortaklıkları
Tâbi Oldukları Kanun Yönünden	Borçlar Kanunu 520-544 maddelerindeki hükümlerine bağlıdırlar	Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabidirler
Ortaklığın Kişiliği Yönünden	Ortakların kişiliği dışında bir tüzel kişilikleri yoktur. Ortakların "Müşterek malı" niteliğindedirler.	Ortakların kişiliğinden ayrı olarak bir tüzel kişiliğe sahiptirler.
Kuruluş Yönünden	Kuruluşları yazılı bir şekle tabi değildir. İstenirse sözlü anlaşmayla da kurulurlar.	Kuruluşları yazılı şekle tabidir.
	Adi ortaklığın kurulması için ortakların karar vermesi yeterlidir. Kuruluşun tamamlanması için, tek şekil şartı, vergi dairelerine bildirimden oluşmaktadır.	Kuruluşları için yazılı ana sözleşme notere tasdik ettirilir. Mahalli ticaret siciline kaydettirilerek tamamlanır. Limited Şirketler için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı izni, Anonim Şirketler için Bakanlık izni ile Ticaret Mahkemesi onayı almak gerekir.
Defter Sistemleri Yönünden	Muhasebe defteri sistemi açısından herhangi bir sınırlamaya tabi değildir. Herhangi bir şahıs işletmesi gibi V.U.K. koşullarına bağlı olarak işletme defteri (iş ortaklıkları hariç) veya bilanço esası sistemlerinden birini uygular.	Defter sistemi olarak bilanço esasına göre defter sistemi uygulamak zorundadırlar. Zira T.T.K. da iş hacimleri ne olursa olsun ticaret ortaklıkları 1. sınıf tacirdirler.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

	Adi Ortaklık	Ticaret Ortaklıkları
Sermaye Hareketleri Yönünden	Sermaye azaltma ve çoğaltmaları yönünden herhangi bir yasal işlemi gerektirmez. Ancak ortaklık anlaşması yazılı yapıldıysa değişiklik de yazılı olarak tesbit edilir. Ancak her iki halde de, sermaye miktarındaki değişikliğin ortakların oy birliği ile kararlaştırılmış olması gerekir.	Sermaye değişiklikleri kuruluştaki formalitelerin aynısına tabidir. Yani sermayenin artırılıp azaltılması yazılı şekle bağlıdır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

II- ADİ ORTAKLIKLARDA ORTAKLAR ARASI İLİŞKİLER, ORTAKLIĞIN YÖNETİM VE TEMSİLİ

20- ORTAKLARARASI İLİŞKİLER

200- Ortakların Sermaye Koyma Borçları

Borçlar Kanunu'nun 521. maddesi adi Ortaklığın kuruluşunda her ortağı sermaye koyma ile zorunlu tutmuş, ancak kanunla zorunlu bir alt sınır koymamıştır. Ortaklardan her biri nakit, mal ve emek biçiminde sermaye koyma borcunu yerine getirebilir. Sermaye bir şeyin mahiyetinden de oluşabilir. Öte yandan ortaklık sözleşmesinde veya ortaklar arası sözlü veya yazılı ortaklık sözleşmesinin olmadığı hallerde aksine bir hüküm veya anlaşma söz konusu değilse ortakların herbirinin sermayeleri ortaklık amacına uygun önem ve kapsamda olması gereklidir.

Ortaklık sözleşmesine ortaklardan herhangi birinin ortaklığa sermaye koymayacağına dair bir hüküm konamaz. Sözleşmede herhangi bir hüküm bulunmadığı hallerde ise, ortaklarca konan sermaye birbirine eşit olmalıdır. Ancak ortaklardan herbiri ortaklığa koyacağı sermayenin miktar ve cinsini serbestçe tayin edilebilir. Ticaret ortaklıklarına sermaye olarak konulabilecek her türlü değerler Adi Ortaklıklarda da sermaye olarak konulabilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Adi Ortaklığa sermaye payı olarak konulabilecek değerler:

- Kişisel emek,
- Ticari itibar, ticari işletmeler,
- Nakit, kıymetli evrak ve menkul değerler,
- İmtiyaz ve ihtira beratları,
- Alameti farika gibi haklar,
- Telif hakları,
- Maden ruhsatları gibi ekonomik değeri olan haklar,
- Her çeşit taşınmaz mallar,
- Taşınır ve taşınmaz mallardan faydalanma ve kullanma haklarından oluşmaktadır(12).

Ortaklardan biri sermaye borcuna istinaden yalnız kişisel emeğini koymuş ise ortaklıktan doğacak zarara iştirak etmeyeceği sadece kâra iştirak edeceği konusunda ortaklık sözleşmesine hüküm getirilebilir(13).

Ortakların ortaklığa koydukları sermaye (maddi mal karşılığı) hakkında iştirak halinde mülkiyet hükümleri geçerlidir. Ancak sözleşme ile müşterek mülkiyet esası da getirilebilir(14).

Ortakların ortaklığa koydukları sermaye bir şeyin menfaatinden (Usus Fructus) oluşuyor ise, bu takdirde adi kira akdindeki hasar ve tekeffüle dair hükümlerin uygulanması söz konusudur(15).

---

(12) Birkaç Hasan, Ticaret Şirketleri ve Tatbikat, İstanbul Üniversitesi Kitabevi, İstanbul 1982, s.6.

(13) Ancak Ortaklar kişisel emekleri için tazminat isteyemezler. B.K. Md. 527, 394. Buna karşılık ortaklar, ortaklığa avans olarak para verdikleri takdirde verdikleri günden itibaren faiz talep edebilirler.

(14) B.K. Md.534.

(15) B.K. Md.248-269.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Diğer yönden ortakların koydukları sermaye bir şeyin mülkiyetinden oluşuyor ise bu takdirde de alım-satım, hasar ve tekeffüle dair hükümler uygulanacaktır(16).

201- Ortakların Sorumlulukları

Ticaret ortaklıklarında olduğu gibi Adi ortaklıklarda da ortaklar, ortaklığın amacına aykırı ve ortaklık için zararlı işleri yapamayan(17) her biri ortaklık iş ve işlemlerinde alışılmış, gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadırlar. İlgili konularda Borçlar Kanununca emredici hükümler getirilmiştir.

Yönetime katılsın katılmasın bütün ortaklar ortaklık faaliyetine ve menfaatine zarar verebilecek işlemlerden kısıtlanmışlardır. Kısıtlama ile ortaklık ve ortaklar arasında bir rekabet yasağı oluşturulmuştur. İlgili yasağa uymayanların, uymamadan doğan zararı giderecekleri gibi, yargı yoluyla bu faaliyetlerinden de men edilebilirler. Ortakların rekabet yasağına kısmen veya tamamen uymamaları ortaklıktan çıkarılmalarına veya ortaklığın sona erme nedenini oluşturabilir (B.K. 526).

Herhangi bir ortak tarafından ortaklık faaliyeti için yapılan gider ve harcamalardan tüm diğer ortaklar, bu gider ve harcamaları yapan ortağa karşı sorumlu hale gelirler.

Ortaklığın üçüncü kişiler önünde temsil işlemi, ortaklığı oluşturan ortaklar adına gerçekleştirilir. Bu nedenle de bu işlemlerden doğan zararlar diğer ortaklara rücu edilebilir. Ancak zarara uğradıklarını ileri süren ve yönetime katılan ortaklar, yönetime katılmamış olan ortaklara bu zarar-

(16) B.K. Md.182-217, 521 (T.T.K.139).

(17) B.K. Md.526-348. T.T.K.(8-173-250-355-547).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ları tek tek ispat etmek yükümlülüğündedirler. Öte yandan ise, zarara neden olan ortak bu zararı sağladığı kârlara karşılık tutulmasını ortaklıktan talep edemez.

Ortaklığa, herhangi bir ortak tarafından borç para verilmesi halinde (avans niteliğinde) ilgili meblağın işletmeye girmesinden itibaren borcu veren ortağın güncel piyasa faiz oranından yüksek olmamak koşuluyla faiz talep etme hakkı doğmaktadır.

Ortaklardan her biri ortaklık yönetimini bir ücret karşılığında gerçekleştiriyorsa, bu ortağın sorumluluğu adi bir vekil gibidir(18).

Tüm ortaklar, ortaklık faaliyetlerinin yürütülmesinde gerekli özeni göstermekle yükümlüdürler. Ortaklarca, seçilmiş bir yönetici olması halinde ise yöneticininde aynı özeni gösterme zorunluluğu söz konusudur.

Yönetici kendi kusurundan bizzat doğan zararları, diğer ortaklara rücu edemediği gibi, bizzat ödemekle yükümlü tutulmuştur. Bu zararı daha önce de belirtildiği gibi sağlanan kârlardan mahsup talep etmesi söz konusu değildir.

ortaklık söleşmesi ile herhangi bir ortağa verilen yönetim yetkisi geçerli bir nedene dayanmadan diğer ortaklarca kısıtlanamaz. Geçerli bir nedenin ortaya çıkması halinde ise tüm ortakların yönetici ortağa karşı yönetim yetkisini kısıtlatabilme olanakları vardır.

Geçerli sebepler; yöneticinin görevlerini görünür bir biçimde yerine getirmemesi veya ortaklığı basiretli bir biçimde yönetme ehliyetini kaybetmesi veya kaybetme eğiliminin

---

(18) B.K. Md.98-389-528.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

belirgin halde ortaya çıkmasıdır. Bu ve benzeri sebepler yönetici ortağın yetkilerinin kısıtlanmasına veya tamamının ortadan kaldırılmasına yeterli sebep oluştururlar.

203- Ortaklar Arası Mülkiyet İlişkisi

Adi ortaklığın, amacını sağlamak için bir mal varlığına sahip olması koşul olduğu gibi aynı zamanda olağan bir davranıştır da. Ancak ortaklığa aitmiş gibi görülen bu mallar, amacı sağlamak için bir araç olmakla beraber gerçekte ve hukuken ortaklığın malı olmayıp, ortaklığı oluşturan ortakların malıdır(19).

Ortakların, ortaklık mallar üzerindeki mülkiyetleri, toplu mülkiyetin bir türü olan iştirak durumunda mülkiyet türüdür.

Adi ortaklıktaki iştirak durumundaki mülkiyet, sözleşmeden doğmaktadır. B.K.'nın 534 üncü maddesinin ikinci cümlesinde, "... bir şerikin alacaklıları haklarını ancak o şerikin tasfiyedeki hissesi üzerinde kullanabilirler." denmiş ve mülkiyet biçimi bu şekilde tesis edilmiştir.

İştirak halinde mülkiyet, aralarında bir ortaklık bağı bulunan kişilerin, bu ortaklık nedeniyle bir eşyaya birlikte malik olmaları durumudur. Bu tür mülkiyetin tüzel kişiliği ve özellikle eşya üzerinde ortakların doğrudan doğruya hakları yoktur; mülkiyet ortakların tümüne aittir. İştirak halindeki mülkiyette ortaklık tasfiye oluncaya kadar hak sahibi olan, kurulan ortaklıktır. Ortaklardan her birinin ise ayrı birer mal sahibi niteliği yoktur. Diğer bir ifade ile bu tür mülkiyette mülkiyet hakkı, ortaklar yönünden bir bölünmeye

(19) Özenli,Soysal. "Uygulamada Adi Ortaklık ve Neden Olduğu Davalar", Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1988, s.59.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

konu olmadan bütün ortakların hepsine aittir. Birliği meydana getiren kişilerin hepsi bir arada hak sahibi durumundadır; bu mülkiyette malikler paydaş değil, ortaktır; çünkü, maliklerin belli mülkiyet payları ayrılmış değildir. M.K.'nun 629 uncu maddesinde deyimini bulan ve (... ortaklardan her birinin haklarının o eşyanın bütününe yaygın olacağına ...) ilişkin kural bu görüşün dayanağını teşkil eder. Bu özelliğin doğal sonucu ise şudur: İştirak halindeki mülkiyete konu olan hak ve malları kullanmak, bunlardan yararlanmak, bunlar üzerinde hak kurmak gibi hukuki tasarruflarda bulunmak yetkisini ya yasa ya da ortaklar arasındaki anlaşma belirler. Şayet yasa veya anlaşmada ortaklık adına hareket etmek yetkisinin kime ait olacağı tesbit edilmemiş, belirlenmemiş ise sözü edilen bu tasarruflar yönünden,ortakların oybirliği ile karar almaları gerekmektedir.

204- Ortaklık Haklarının Devri

Borçlar Kanunu'nun Adi Ortaklıkları düzenleyen hükümlerine göre adi ortaklıkta herhangi bir ortak, diğer ortakların muaffakati olmadan ortaklıktaki payını devredemez. Herhangi bir ortak kanundaki bu emredici hükme aykırı olarak bir üçüncü kişiyi ortaklıktaki payına iştirak ettirir veya payını bu üçüncü kişiye devretmesi halinde, bu işlemin hukuki bir geçerliliği söz konusu değildir. Sadece devreden ve devralan arasında bir ilişki oluşmuştur. Ancak bu üçüncü kişi hukuken ortak sıfatını kazanamayacağından ortaklıktan doğan haklardan yararlanamayacaktır(20).

---

(20) Aşağıda, konuya ilişkin çeşitli tarihlerdeki yargıtay ve danıştay kararları özetleri yer almaktadır.

YHGK 14.4.1986, E.86/2015, K.86/2240: Davalıdan adi ortaklık payı olan davacıların miras bırakanı, diğer ortakların onayı olmadığından ortak sıfatını kazanamamışsa da, bu devir anılan kişiyle davalı arasında hüküm ifade eder ve davalıyı bağlar.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Adi ortaklıkta yazılı bir sözleşmenin varlığı halinde ise yeni bir ortağın alınabilmesi için ortakların muaffakatinin yanında, yeni bir yazılı sözleşmenin de yapılması gereklidir. Ortaklıktan ayrılma veya ortaklık haklarının devri ile devir gününe kadar oluşan kâra ait vergi G.V.K. yönünden, ayrılan veya ortaklık hakkını devreden ortağa aittir (Payı oranında öz sermaye artışına isabet eden vergi) yeni ortağın böyle bir mükellefiyeti söz konusu değildir(21).

Öte yandan adi ortaklıklarda KDV yönünden ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan, ortaklık haklarının devri, işlemleri KDV'ne tabi değildir(22).

Adi ortaklıkta ortaklardan biri veya birkaçının hissesini diğer ortaklara veya üçüncü kişilere devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde mevcut adi ortaklık, ortak sayısı dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemleri vergiye tabi olmayacaktır.

Ancak hisse devri ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile sona erdirili-

---

(..) YHGK 29.9.1986, K.86/4542, K.86/3778: Adi ortaklıkta, ortaklardan biri diğerinin onayı olmadan ortaklık payını başkasına devrettiğinde, devredilen kişi ortak sıfatını kazanamaz.

YHGK 24.12.1985, E.85/5010, K.85/7841: Ortaklardan herhangi birisi payını üçüncü kişinin ortak sıfatını kazanması diğer ortakların onayına bağlıdır.

Danıştay 4.Daire, E.82/3668, K.82/4803: Bir şirket ortağının, hissesinin bir bölümünü reşit oğluna devretmesinin, vergiden kaçınmak amacına yönelik olduğunun kabulü için yeterli olmadığı, bir ortaklık sözleşmesinin, vergi mükellefiyet ve sorumluluğuna müteallik özel sözleşme sayma olanağının bulunmadığı, hk.

(21) Kanımızca "İş ortaklığında" ortaklık vergiye tabi olduğundan ortaklar için ayrı ayrı öz sermayelerindeki artış için vergi hesaplanmayacaktır. Bu nedenle ortaklık paylarının devrinde Kurumlar Vergisinin hesaplanması gerekir. Bir başka deyişle ortaklık sona ermektedir.

(22) KDV 25 no.lu tebliği.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yorsa, bu devir işlemlerinde KDV uygulaması gerekmektedir.

Ortaklığın sona ermesi durumunda devralan ortak veya ortakların kendi payları ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilmesi gerekli olan bu vergi ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dahil edilmelidir. Bu tutar devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Katma Değer Vergisi yönünden ortaklar verginin ödenmesi konusunda müteselsil sorumluluk taşıdıklarından Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemlerde kolaylık sağlanması için adi ortaklık adına düzenlenecek KDV beyannamelerine, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı bulundukları vergi dairelerini gösteren bir listenin eklenmesini talep etmektedir.

Aşağıda adi ortaklık hisselerinin devrini konu alan bir örnek geliştirilmiştir.

Örnek: Herbir ortağın 1/4 hisseye sahip olduğu, (A,B, C,D) adi ortaklığı, ortakların kararı ile sona erdirilmektedir. Bu sona erme sırasında (C) ve (D) hisselerini (B)'ye satmakta, mallar ise (A) ve (B) arasında paylaşılmaktadır. ortaklıkta teslime konu malın değeri 200.000.000.- Lira olup KDV % 10'dur.

Örnekteki işlem, KDV Kanunu'nun 1. maddesi kapsamına giren bir işlem niteliğindedir. Burada, sona ermiş, ancak mükellefiyeti henüz sona ermemiş olan bir adi ortaklığın, ortaklarına yapmış olduğu mal teslimi söz konusudur.

Bu nedenle de, söz konusu işlem, KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Bu durumda, yapılması gereken işlemler şöylece sıralanabilir:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- Ortaklık (A) adına 50.000.000.- TL'lik (B) adına 150.000.000.- TL'lik fatura tanzim edecek ve bu faturalarda toplam, 200.000.000 x % 10 = 20.000.000.- TL lira KDV hesaplayacak ve bu vergiyi son beyannamesine ekleyecektir.

- (A) ve (B) yönünden ise yeni oluşan kişisel işletmeler söz konusu olduğundan ayrı ayrı vergi mükellefiyetine tabi olacaklardır. Bu nedenle de (A) işletmesinde 50.000.000 lira üzerinden hesapanan 5.00.000.- lira vergiyi, (B) ise 150.000.00.- lira üzerinden hesaplanan 15.000.000.- liralık vergiyi KDV Kanunun'nun 29. maddesi gereğince indirim konusu yapabileceklerdir.

21- ORTAKLIĞIN YÖNETİMİ, TEMSİLİ VE ORTAKLARCA DENETLENMESİ

Adi ortaklığın yönetimi, genelbir kural niteliğinde olarak bütün ortaklara aittir(23). Alışılmış işlemler (olağan işlemler) için sonradan alınacak bir kararla yönetim yetkisi ortaklardan birine, birkaçına veya ortak dışındaki kimseler göçerilebilir. Ancak diğer ortakların yönetimde kontrol hakları mevcuttur(24).

Geçerli sebeplerin, ortaya çıkması halinde bu yetkinin geri alınması mümkündür.

Fevkalade (olağanüstü) işlerde ise yönetici ortağın tek başına hareket etmesi mümkün değildir. Bu gibi işlerde karar, tüm ortaklara aittir. Ancak bu gibi işlerin gerçekleştirilmesinde bir tehlikenin varlığının söz konusu olması halinde yönetici ortak veya ortaklar tek başlarına hareket etme yetkisine sahiptirler(25).

---

(23) B.K.524 maddesi gereği ortaklık kararları, genel olarak bütün ortakların oy birliği ile alınır. Ancak, ortaklık yönetimini oluşturan işler alışılmış ve fevkalâde işler olarak belirlendiğinden ortaklık sözleşmesi ile oy çokluğuyla karar alınmasına ayrıcalık tanınabilir.

(24) B.K.525-529.

(25) B.K. Md.525.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kanunda ve ortaklık sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça yönetim etkisine sahip ortak ile diğer ortaklar arasındaki ilişkilerde vekalet akdi hükümleri geçerlidir(26).

Yönetim yetkisine sahip olmayan bir ortağın yetkili gibi hareket etmesi veya yetkiye sahip bir ortağın yetki sınırını aşması hallerinde gerçekleştirdikleri işlemlerde "vekalet söz konusu olmadan başkası nam ve hesabına tasarruf" ile ilgili hükümler uygulanır(27).

Her ortak, yönetim yetkisine sahip olsun veya olmasın, ortaklık işlemleri hakkında kişisel bilgi istemeye, ortaklık evrak ve defterlerini incelemeye yetkilidir. Bu tür yetkiler ortaklık sözleşmesi ile ortadan kaldırılamaz ve sınırlandırılamaz(28). Ortaklıkla ilgili işlemler alışılmış ve fevkalede işlemlerden oluşur. Alışılmış olsun veya fevkalâde olsun bütün yönetim işlevi ortaklığın iş münasebetlerini oluşturur. Temsil işlemleri ise ortaklığın üçüncü şahıslarla olan ilişkileri ile ilgilidir. Temsil işlerinde, fevkalade ve alışılmış ayrımı söz konusu değildir. Bu sebeple temsil hakkına sahip ortaklar her türlü işlemleri kural olarak tek başlarına yapabilirler.

Temsilcinin belirlenmesi yönetimde olduğu gibi ana sözleşme veya kararla söz konusudur. Ana sözleşmede herhangi bir hüküm veya alınmış bir karar yoksa, kanunen her ortak yönetici temsilci sayılır. Karar veya sözleşme ile seçilen yönetici aynı zamanda temsilci sıfatını taşır.

Birden fazla temsilci söz konusu ise kaideten bu temsilciler tek başlarına işlem yapmaya yetkilidirler. Temsilcilerin, yetkileri, işlemleri müşterek imzaya bağlanabileceği

(26) B.K. Md.386-398.

(27) B.K. Md.530-410-415.

(28) B.K. Md.531.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

gibi, bu yetkilerinin bir şube veya merkez ile kısıtlanması mümkündür.

Temsil yetkisini sona erdiren sebeplerle yöneticilerdeki gibidir.

Öte yandan adi ortaklıklarda yönetim ve temsil yetkisi ortaklar tarafından üçüncü kişilere de göçerilebilir.

Adi ortaklığın denetlenmesi ile ilgili kural, B.K.nun 531 inci maddesinde yer almış bulunmaktadır.

Ortaklığı denetleme hakkı, yönetici olsun veya olmasın bütün ortaklara tanınmış bulunmaktadır. Yasakoyucu bu kuralı "...idare selâhiyeti olmasa bile..." diyerek açıklamış bulunmaktadır.

Yönetici olan ortağın denetleme hakkından söz edebilmek için, ortaklığın yönetiminin birden fazla ortağa verilmiş olması gerekir. Ancak bu durumda yönetim işine herhangi bir nedenle katılmamış olan ortak, işlemleri yapan diğer yönetici ortağa karşı, denetim hakkını kullanabilir. Çünkü bilinmektedir ki yönetici ortaklar, işlere itiraz etme hakkına sahiptirler. İşte bu nedenle de yönetici ortaklara tanınan bu denetleme hakkı, ortak için, aynı zamanda bir görev de olmaktadır. Yönetici olmayan ortak için, yöneticinin yaptığı işlere itiraz etme olanağı bulunmadığından, bu durumda bulunan ortak için, ortaklık işlerini denetleme, sadece bir hak olarak görülür(29).

Ortaklığı denetleme hakkı, adi ortaklığın niteliğinden kaynaklanan ve ortağın kişiliğine sıkı sıkıya bağlı olan bir haktır. Bu nedenle gerek ortaklık sözleşmesine ve gerekse sonradan alınacak bir karara, bu hakkın kullanılmayacağına

(29) Özenli Soysal, a.g.e., s.93.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ilişkin bir kural konulmasına olanak yoktur. Buna rağmen herhangi bir nedenle böyle bir kural konulmuş ise, konulan bu kural geçersizdir (B.K. md.531, son cümle). Ancak "bu hakkın özü ihlâl edilmemek kaydı ile, denetleme hakkını kullanma şartları sözleşme ile düzenlenebilir"(30).

Ortaklığı denetleme hakkını, ortağın bizzat kendisinin kullanması, ana kuraldır. Bu nedenle ortak, vereceği bir yetki ile denetim hakkını, başka bir kişiye kullandıramaz. Ancak, ortak veya ortaklar tarafından tayin edilecek bir bilirkişi vasıtasıyle denetleme hakkının kullanılması olanaklıdır(31).

(30) Karayalçın,Y., "Şirketler Hukuku Dersleri, Ankara 1965, s.94.

(31) Karayalçın,Y., a.g.e., s.94.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

III- ADİ ORTAKLIKLARIN VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Ortaklıkları tamamiyle gerçek kişilerden oluşan adi ortaklıklarda ortakların dış ilişkilerindeki bağımsızlıkları nedeniyle, vergi hukuku yönünden de vergi idaresine karşı kişisel sorumlulukları söz konusudur. Bu olgu vergi mükellefiyeti yönünden birbirlerine bağımlılığı ortadan kaldırmaktadır. Ortaklar işe başlama, değişiklik ve işi bırakma bildirimlerini kişisel olarak yapmak zorundadırlar. Adi ortaklık halinde faaliyet göstermeleri bu olguyu ortadan kaldırmaz.

Bu olgu, ortaklıkta çalışanlar için kaynakta kesilen vergiler yönünden de aynıdır. Bir başka deyişle vergiyi kaynakta kesme ve ilgili vergi idaresine yatırma sorumluluğu her ortakta korunmaktadır. Bu sebeple de bu durumlarda beyanname verme hallerinde tarh ve tahakkukun bizzat ortaklar adına çıkarılması zorunludur(32). Ortaklar, ortaklıktan elde ettikleri gelirler dolayısıyla Gelir Vergisi'ne tabi tutulurlar.

Ancak durum, taraflardan birinin Kurumlar Vergisi'ne tabii olması ile değişmektedir. Bu halde, önce de belirtildi-

(32) Eyüpgiller,S.: "Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı", Vergi Yayınları, 1982, Ankara, s.54.

Danıştay'ın 7.D.1986/2726 tarih ve sayılı aşağıda özetlendiği gibi benzer bir kararı söz konusudur.

"Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığından ortakların herbiri vergi borcunu hissesine düşen kısmını ödemekle yükümlü olup ortaklardan bu hissenin istenebileceği hk.".

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ği gibi ortaklık "İş Ortaklığı" niteliğini kazanmakta ve Kurumlar Vergisi'ne tabi olmaktadır. Bu olguda kurum kazancı (ortaklık kârı) vergilendirilmekte ve ortakların vergi sonrası elde edecekleri kârlar bir daha vergiye tabi tutulmamaktadır. Vergi hukukumuzda yapılan değişiklikte bu kârların zorunlu bir biçimde beyan dışı bırakılmaları kabul edilmiştir. Ancak kaynakta kesilen vergiler için bir önceki durum geçerlidir.

Katma Değer Vergisi yönünden ise tüm adi ortaklıklar iş ortaklığı olmasalar dahi bağımsız işletme biçimleri olarak, bağımsız vergi mükellefiyetine sahip olmaları kanun gereğidir.

Buna göre, ortaklar işyerlerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine KDV mükellefiyetlerini tesis ettirecekler ve bunlara ait beyannamelerde adi ortaklık adına düzenlenecektir.

Beyannamede ortaklardan birinin imzası yeterlidir. Adi ortaklıkların verdikleri bu beyannamelerde ortakların diğer ticari işlemleri ile ortaklıktan doğan ticari işlemleri birbirine karıştırılmayacaktır.

Adi ortaklığın ticari ikametgâhının bulunmadığı hallerde mükellefiyetin ortaklardan birinin bağlı bulunduğu vergi dairesine tesis ettirilmesi zorunludur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

IV- ADİ ORTAKLIKTA SONUÇLARIN DAĞITIMI, SONA ERME VE TASFİYE

30- SONUÇLARIN DAĞITIMI

Adi ortaklıkta yönetim, bir başka deyişle yönetici ortak veya ortaklar B.K.522 maddesi gereği her yıl kâr payı dağıtmak zorundadırlar. Kâr payı dağıtımından kaçınma söz konusu olmayıp ortakların kâr payı talep hakları da mevuttur(33).

Öte yandan adi ortaklıkta önceki yıllarda dağıtılmayan kâr paylarının son yılda alınması, ondan önceki yılların kâr payının alındığını delil teşkil etmeyeceği gibi, faiz ve kira parası gibi uygun aralıklarla ödenen borçlardan, önceki yılların kâr payının alındığı anlamına gelmemektedir(34).

Adi ortaklıklarda kâr ve zararın ortaklar arasında nasıl dağıtılacağı Borçlar Kanunu'nda aşağıdaki biçimde belirtilmiştir(35). Bu da kâr ve zararın dağıtımında yazılı sözleşmenin mevuct olup olmamasına göre biçimlenmektedir:

- Sözleşme mevcut ve kâr zararın nasıl dağıtılacağına ilişkin bir hüküm var ise, bu hükme uyulur.

---

(33) Adi ortaklıkta ortaklığın feshi istenmeden kâr payı istenebilir. YHGK.14.2.1978, E.78/13-879, K.742.

(34) YHGK 20.11.1981, E.980/13-193, K.757.

(35) B.K. Md.523.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- Sözleşmede kâr ve zararın nasıl dağıtılacağına dair bir hüküm olmadığı veya hiç sözleşme olmadığı takdirde, her ortak kâr ve zarara ortaklığa koyduğu sermaye dikkate alınmadan eşit miktarda katılır.

- Sözleşmeyle ortakların yalnızca kârdan veya zarardan pay almaları hükmü getirilmiş ise, bu hüküm her iki hal için de geçerlidir. Bir başka deyişle, kâr ve zararı birlikte içerir.

Diğer taraftan YGHK.nın bir kararı uyarınca kârdan pay alma hakkı, ortaklık sıfatından kaynaklanmakta olup, bir ortağın ödemeyi taahhüt ettiği sermayeyi henüz ortaklığa koymamış olması, o kişinin ortaklık sıfatını etkileyemiyeceğinden; taahhüt ettiği sermayeyi henüz ortaklığa koymamış olan ortak dahi ortaklık kârından pay alması gerekmektedir(36).

Sonuç olarak adi ortaklıklarda yalnız kârın veya zararın bir veya birkaç ortağa ait olacağı biçiminde sözleşmeyle bir hüküm getirilmeyeceğidir. Getirildiği hallerde ise ortada bir adi ortaklık olmadığı sonucuna ulaşılır.

Ancak ortaklardan biri sermaye olarak yalnız emeğini ortaklığa koymuş ise, bu durumda, zarara iştirak etmeyeceği konusunda sözleşmeyle bir hüküm getirilebilir(37).

Bazı hallerde ortaklıktan doğan zarara iştirak, ortakların üçüncü kişilere borçları biçiminde ortaya çıkabilir. Şirkette zarar doğmuş ve bu zarar şirket sermayesi ile karşılanamıyorsa, bakiye zarardan her ortak sorumludur. Bu sorumluluk ile ilgili herhangi bir oran sözleşmede yer almamışsa ortaklar eşit oranda, sözleşmede yer almış ise belirtilen oranda sorumlu olurlar.

---

(36) YHGK 11.12.1983 gün ve 26/96 sayılı karar.

(37) B.K. Md.523.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Adi ortaklıkta yönetici ortaklar diğer ortaklara karşı ortaya çıkan zararları ayrı ayrı ispat etmekle yükümlüdürler. İspat edilebilen zarar yukarıda belirlenen esaslar dahilinde dağıtılır(38).

31- SONA ERME

Adi ortaklığın sona ermesi aşağıda sıralamaya çalışılan nedenlerle olabilir. Bu nedenler, T.T.K.'daki ticaret şirketlerinin sona ermesine ilişkin nedenlere çok benzemektedir. Bunlar:

1- Adi ortaklığın oluşturulması için hedeflenen amaca ulaşılması veya bu amaca ulaşmanın olanaksız hale gelmesi(39).

Özellikle iş ortaklıkları bilindiği gibi süreli işler için oluşturulurlar. İnşaat işleri bunlara en güncel örneklerdir. İnşaatın bitimi, adi ortaklığın sona ermesi için yeterli bir sebeptir. Öte yandan, gene inşaat sanayiinden bir örnek verilirse, belli bir taahhüt işi için oluşturulmuş adi ortaklık sözü edilen taahhüt işinin alınamaması ile amacını gerçekleştirmesi olanaksız hale geldiğinden, bu sebep adi ortaklığın sona erme nedenini oluşturur.

2- Adi ortaklığı oluşturan ortaklardan birinin ölmesi.

Ortaklığın devamı için daha önce mirasçıları ile ya-

(38) Adi ortaklıkta ortaklar zarara paylarına düşen oranda katılırlar. Yöneticiler iddia ettikleri zararı ortaklarına tek tek açıklamak ve ispat etmek zorundadır. İspat ettikleri bu zarardan, idareci ortağın kalacak sermayesine hükmedilir. Eğer davacı ortağın hissesine düşen zarar, koyduğu sermaye miktarını aşarsa, ortaklığa koyduğu sermayeden birşey isteyemez (YHGK, 3.4.1971, E.967/T-321, K.218).

(39) B.K. Md.535/1.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

pılmış bir sözleşmenin mevut olmadığı hallerde adi ortaklık yasa gereği kendiliğinden sona ermektedir. Ancak, ortaklık sözleşmesinde ortaklığın mirasçılarla veya mirasçıların hisseleri verilerek sağ kalanlar arasında devam edileceği kararlaştırılmışsa, ortaklardan herhangi birinin ölümü sona erme nedeni olmaktan çıkmaktadır(40).

3- Ortaklardan birinin tasfiyedeki hissesi hakkında icranın söz konusu olması veya ortaklardan birinin nüflis haline düşmesi, hacir altına alınması(41), ortaklardan birinin tasfiyedeki hissesi hakkında cebri icra konulması, ortaklardan birinin adi ortaklık dışı faaliyetleri nedeniyle iflası söz konusu olması. Bu hallerde ortaklık sona ermektedir.

4- Tüm ortakların katılımı ile(42).

Bu olay genel bir durumdur. Bir başka değişle ortaklar oy birliği ile ortaklığı her zaman sona erdirebilirler.

5- Sözleşmede belirtilen sürenin bitimi ile(43).

Adi ortaklık sözleşmesinde ortaklığın süresi belirtilmiş ise bu sürenin sonunda ortaklık kendiliğinden sona erer.

6- Süresi belirsiz ortaklık süresinde sona erme.

Ortaklık sözleşmesinde süre yönünden herhangi bir kısıtlama getirilmeyebilir veya herhangi bir ortağın hayatı bo-

(40) B.K. md.535/2 "Mirasçılarla ortaklığın sürdürülmesine dair önceden yapılmış bir anlaşma olmadığından, ortaklardan birinin ölümü ile ortaklık kendiliğinden sona erer. Ortaklıkla ilgili dava 5 yıllık zaman aşımına tabidir (Y.13.HD.19.11.1984 günlü ve E.6479, K.7303).

(41) B.K.Md.535/3. - "Davacının eşi, davalının yanında kâr ortağıdır. Ölümle ortaklık sona erer. Ölümden sonra ortaklığın süresine ilişkin bir koşulun varlığı öne sürülmediğine göre ölümden sonraki dönem için kazançtan pay istenemez" (Y.13, H.D.8.7.1985 günlü ve E.86/3141 K.4743).

(42) B.K. Md.535/4.

(43) B.K. Md.535/5-536/2.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yunca ilgili ortaklığın devam edebileceği öne sürülebilir. Her iki halde de adi ortaklığın ticari faaliyette bulunacağı süre hakkında hiç bir kısıtlama söz konusu değildir. Bu ancak ortağın ölümü (yaşam süresi esas alınan) ortaklığın sona erme sebebini oluşturur. Diğer yönden ise hiç bir süre ile ilgili bilgi bulunmayan ortaklıklarda herhangi bir ortak sebep göstermeksizin altı ay önceden haber vermek suretiyle ortaklığın sona ermesini talep edebilir. Ancak bu tür sona erdirmelerde iyi niyet kuralları uygulanır ve sona erme tarihinin hesap dönemine rastlaması daha uygundur(44).

7- Yargı kararı ile(45).

Ortaklardan birinin veya birkaçının ortaklığın sona ermesi için mahkemeye müracaat hakkı daima söz konusudur. Bu talebin sonunda mahkemenin sona erme ile ilgili kararının olması halinde adi ortaklık son bulmaktadır.

8- Diğer sebepler.

Bunlardan başka sözleşmeye konan bir hükmün yerine getirilmemesi veya bir sona erme sebebi ile son bulabileceği gibi bir ortağın ortaklığa karşı ihanet etmesi, şirket mallarını zimmetine geçirmesi, sermaye borcunu ödememesi gibi sebeplerle de ortaklık son bulmaktadır.

310- Sona Ermenin Ortaklık işleri Üzerindeki Etkisi

Adi ortaklığın sona ermesinin ortaklık işlemleri üzerindeki etkisi sona erme nedenine göre farklı olarak ortaya

(44) B.K. Md:536 "Taraflar arasında ilişki adi ortaklık ilişkisi olduğundan, davacı haklı nedenlere dayanarak her zaman ortaklığın feshini isteyebilir. Önceden "fesih ihbarında" bulunması gerekmez. Kararda bu hususun gözetilmesi gerekir. Fesih davası açılması uygundur". (13.Y.H.D.26.11.1984 günlü ve E.1984/6667, K.1984/7483.

(45) B.K. Md.535/2-536.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

çıkmaktadır. Ortaklık önceden haber vermek suretiyle sona erdirildiğinde, herhangi bir ortağın ortaklık yönetimindeki yetkisi, sona ermeyi öğrenmesine kadar devam etmektedir.

Öte yandan ortaklardan birinin ölümü halinde ortaklığın sona ermesi kabul edilmiş ise, ölen ortağın mirasçıları diğer ortakları ölümden haberdar etmekle yükümlü kılınmışlardır. Ölümün, zamanında ortaklara bildirilmemesi ve ortaklık işlerine geçici olarak devam yükümlülüğünün yerine getirilememesi nedeniyle ortakların uğradıkları zararı ilgili mirasçılar ve ortaklar ödemekle yükümlü olurlar(46). Ancak ölen ortağın mirasçısı diğer ortakların bir araya gelmelerine kadar ölen ortağın alışılmış işlerini yerine getirilebilir. Ancak kendisinden özen beklenemez. Gereksinim halinde bütün ortaklar ölen ortağın ortaklık işlemlerini yerine getirebilirler.

Kural olarak adi ortaklığın sona ermesi, ortaklığın tasfiyesini gerektirir. Buna karşılık sona erme sebebinin ortaya çıkmasıyla ortaklığın ortadan kalkması gerekmez. Tasfiye işleri ve işlemler bitinceye kadar tasfiye amacıyla ortaklık devam edecektir(47).

32- TASFİYE

Adi ortaklığın sona ermesi ile tasfiye işlemleri başlar. Tasfiye işlemlerinde genel kural tüm ortakların tasfiyeye katılmasıdır. Ancak, adi ortaklık sözleşmesi ile herhangi bir ortak tasfiye işlemleri için yetkili kılınmış ise, bu ortak ortaklığın son bulmasından sonrada belirlenmiş, bu işleri yapmak ve bu konuda diğer ortaklara hesap vermek zorundadır(48).

---

(46) Karayalçın,Yaşar: a.g.e., s.105.

(47) B.K. Md.537.

(48) B.K. Md.540.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Adi ortaklığın tasfiyesi, ortaklık tasfiye bilanço değerlerinin belirlenmesi ve ortaklık varlıklarının borç ve diğer yükümlülükleri karşılanması, kalan artık değerin iştirak payı veya tasfiye kârı biçiminde ortaklara dağıtılması işlemlerini kapsar.

Yukarıda tanımlanan bu tasfiye işlemleri aşağıdaki aşamalardan oluşur:

- Tasfiye bilançosunun hazırlanması,
- Alacakların tahsil edilmesi, borçların ödenmesi, yükümlülüklerinin yerine getirilmesi,
- İştirak paylarının ve tasfiye kârının ortaklara paylaştırılması.

Adi ortaklığın tasfiyesine başlanabilmesi için önce tasfiye bilançosunun hazırlanması gerekmektedir. Bilançonun düzenlenmesinden sonra, alacaklar tahsil edilir. Borçlar ödenir ve her ortağın iştirak payı geri verilir. Ortağın ortaklığa koyduğu iştirak payı bir şeyin mülkiyetinden ibaret ise, tasfiye sonunda o şeyin aynen geri verilmesini istenemez. Ancak bu mülkiyet için kabul edilen değerin verilmesi istenebilir. Eğer bu değer daha önceden saptanmışsa, o şeyin sermaye olarak konduğu zamandaki değeri dikkate alınarak sonradan belirlenir ve ona göre ödeme yapılır(49).

Ortaklardan biri sözleşmede taahhüt ettiği sermaye borcunu, haklı bir sebebe dayanmadan yerine getirmemesi halinde, diğer ortak ve ortakları özel olarak tayin edecekleri bilirkişiye olayı tetkik ettirmeye yetkilidirler. Bilirkişi tarafından düzenlenecek rapora dayanarak, sermaye ve kâr payının belirlenmesini ve iadesini mahkemeden talep edebilirler. Mahkeme ve tayin edeceği bilirkişi vasıtasıyla adi or-

---

(49) B.K. Md.538.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

taklığın tasfiyesini sağlayabilir(50).

Ortaklar arasında anlaşmazlığın söz konusu olması ve tasfiye işlemlerinin yürütülemiyecek bir durumda olması halinde, mahkemeye müracaat edilerek tasfiyenin mahkemece yapılmasına karar verilmesi talep edilebilir. Mahkeme adi ortaklığı tasfiye edebilir(51).

Adi ortaklığın tasfiyesi sonuçlandığında, ortaklık borçları, avanslar, giderler ve bunlara benzeyen diğer harcamalar öncelikle düşülerek, kalan tutardan önce ortakların sermayeleri ödenir. Sermaye ödenmesinden sonra geriye herhangi bir değer kalmış ise, bu tasfiye kârını oluşturur. Kâr dağıtımı ortaklık sözleşmesinde belirtilmemiş ise, ortakların sermayeleri oranında dağıtılır(52).

Ancak B.K.'nın 179'uncu maddesi uyarınca, adi ortaklığın tüm aktif ve pasifi ile devir edilmesi halinde ise, bu durumda, tasfiye işlemlerinde ortaklığın üçüncü kişilere karşı olan borçlarının ödenmesi işlemi de yapılmaz. Çünkü bu borçlardan, ortaklığı devir alan kişi sorumludur. Bu devir işlemi, ise ancak bütün ortakların oybirliği ile alacakları karar üzerine olanaklı olur. Öte yandan ortaklığın buborçlarından, ortaklığı devir alan kişi ile birlikte, devir eden ortaklar da iki yıl süreyle sorumlu olmaktadırlar(53).

---

(50) Ortaklardan biri diğer ortağın sözleşmeden doğan edimini yerine getirme imtina etmesine dayanarak, bundan doğan zararı talep etmesi ve ortağın feshini istemesi ve özel bilirkişi raporuna dayanarak sermaye ile kazanç payını dava etmesi halinde, mahkeme adi ortaklığı sona erdirmeli ve tasfiyesi için hesapları inceletmeli ve sonucuna göre karar verilmelidir (YHGK 6.3.1971 günlü E.967/Y-670, K.137).

(51) Mahkeme, ortaklar arasındaki ihtilaf sebebiyle kendi aralarında tasfiye işlemlerini yürütemiyeceğine kanaat getirmişse, tasfiye işlemini kendisi yapmalı ve bilirkişi incelemesi sonucunda sermaye durumunu belli ederek sonucuna göre karar vermelidir (YHGK.18.3.1972 günlü ve E.967/3-763 K:186).

(52) B.K. Md.539.

(53) M.K. Madde 179 - Bir mameleki veya bir işletmeyi aktif ve pasifleri ile birlikte devralan kimse, bunu alacaklılara ihbar veya gazeteler-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Giden unsurları ve tasfiye giderleri düşüldükten sonra arda kalan miktar sermayeyi karşılamıyorsa, karşılamayan miktar kadar zarar edilmesi söz konusudur. Bilindiği gibi(54), zarar da kârın paylaşma biçimine tabidir.

Ortaklığın tasfiyesi sadece ortaklar arasında hüküm ifade etmektedir. Üçüncü kişilere olan yükümlülükleri ortadan kaldırmaz(55).

Tasfiye, ortaklığın en son ve kesin hesap durumunu çıkartmak için yapılan bir işlemdir. Bu nedenle ortaklığın kuruluş anından son bulma anına kadar geçecek dönem, kural olarak tasfiye işlemine esas alınacak dönemdir. Ancak bu dönem, yıllar boyu sürmüş ve en son yıl dışındaki yıllar için ortaklar arasında bir çekişme yoksa, tasfiye işlemine esas alınacak dönem, çekişmesiz olan yıldan sonra başlayan hesap başı tarihi ile ortaklığın son bulduğu tarih arasındaki dönem olacaktır.

(..) le ilan ettiği tarihten itibaren onlara karşı mamelekin veya işletmenin borçlarından mes'ul olur, şu kadar ki iki yıl müddetle evvelki borçlu dahi yenisi ile birlikte müteselsilen mes'ul kalır; bu müddet muaccel borçlar için ihbar veya ilan tarihinden ve daha sonra muaccel olacak borçlar için de muacceliyet tarihinden itibaren işlemeye başlar.

(54) Ortaklığın feshi, kâr payının tesbit ve tahsiline ilişkin davada ortaklığın zarar ettiği bilindiğine göre, zarar miktarı tasfiyede gözetilmek suretiyle payları oranla taraflar arasında bölüştürülmelidir (Y.13.H.D.17.4.1985 günlü ve E.1985/2036, K.1985/2600).

55 B.K. Md.541.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

V- ADİ ORTAKLIKLARDA MUHASEBE SÜRECİ

Adi ortaklıklarda muhasebe düzenini oluşturan tüm faaliyetlerin aslında kâr amaçlı diğer kuruluşlardakinden pek farkı yoktur. Buna sebep, tüm kâr amaçlı örgütlerin temel amaçlarının aynı olmasıdır.

Adi ortaklıkta muhasebe işlemlerinin amacı:

- Adi ortaklığı oluşturan ortakların, ortaklık ve birbirleri ile olan ilişkilerinin tesis edilmesi,
- Adi ortaklığın faaliyeti sonunda ortaya çıkan net kârın ortaklar arasında paylaştırılması,
- Adi ortaklığın faaliyet sonuçlarını gösteren mali tabloların onaylanması.

Yukarıda adi ortaklıklarda özetlenmeye çalışılan muhasebe işlemlerinin temel amaçlarının aslında diğer ortaklıklardakinden herhangi bir farkı söz konusu değildir. Ancak ileriki kısımlarda görüleceği gibi kayıt düzeninde yapılan seçim bu işlemleri oldukça etkileyecektir. Kayıt düzenini etkileyen bu seçimin temel kaynağı ise ortakla ortaklık veya ortaklar arası ilişkilerde verilen kararlar ve varsayımlardır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Adi ortaklıklarda daha önce de değinildiği gibi, farklı biçimlerde ortaklık ilişkileri ortaya çıkabilmektedir. Çoğu kez bu ilişkilerin ortaklar arasında hiçbir muhasebe kaydında yer almadan devam ettiği de gözlenmektedir. Ancak teoride ve uygulamada adi ortaklıkların muhasebe süreci teknik olarak aşağıdaki şemada görüldüğü gibi üç esasta ele alınabilir(56):

MUHASEBE SÜRECİ

KAYIT DÜZENİ	SONUCUN BELİRLENMESİ	SONUCUN PAYLAŞILMASI

Muhasebe sürecinin kayıt düzenini oluşturan kısmı ise:

KAYIT DÜZENİ

Ortaklık işlemlerinin ortakların defterlerinde izlenmesi yöntemi	Ortaklık işlemlerinin bağımsız defterlerde izlenmesi yöntemi

(56) Şemada görüldüğü gibi adi ortaklıktaki muhasebe süreci işlemlerinin amaçlarını kapsamaktadır. Ancak bu kitabın konuları içerisinde mali tabloların hazırlanması işlemlerine yer verilmemiştir.

Karrenbrock And Simons: "Advanced Accounting", South-Western Publishing Company, Chicago, 1962, s.17-40.

Brock,H.-Palmer,E.C.: "Accounting Principles and Application", McGraw Hill Company, 1981, s.527-538.

Griffin, Williams and Larson: "Advanced Accounting", Richard,D., Irwin,Inc. Homewood, Illionis, 1980, s.173-176.

Hermanson, Edwards, Salmonson: "Accounting Principles", Business Publications, Inc. Texas, 1983, 267-279.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sonucun Belirlenmesi ise;

SONUCUN BELİRLENMESİ

Özel Oranlar Yöntemi	Ortakların Sermayeye Katılma Oranları Yöntemi	Ortakların İşletme Faaliyetine Fiilen Katılmaları Yöntemi

Sonucun paylaştırılması ise;

SONUCUN PAYLAŞTIRILMASI

Ortaklık Süresince veya Sona Ermede Paylaşma Yöntemi	Sürekli Paylaşma Yöntemi	Karışık Paylaşma Yöntemidir

Yukarıda şematik olarak gösterilmeye çalışılan adi ortaklıktaki muhasebe sürecine ilişkin işlemsel özellikler, özelliklerine uygun olarak ileride açıklanmaya çalışılacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

50- KAYIT DÜZENİ

Adi ortaklıklarda muhasebe işlemlerinin kayıtlarda gözükmesini sağlayan yöntemler aşağıda belirtildiği gibi iki tanedir.

500- Ortaklık İşlemlerinin Ortakların Defterlerinde İzlenmesi Yöntemi

Bağımsız defterlerin tutulması yerine ortaklıkla ilgili işlemlerin ortakların defterlerinde izlenmesi halidir.

K.D.V. Kanunu yürürlüğe girene kadar bu işlemler ortakların defterlerinde ayrı ayrı ve ayrıntılı bir biçimde izlenmesi mümkün idi. Gerçekten de adi ortaklık konusu belli bir veya birkaç işten oluştuğu zaman, tacir olan ortağın defterlerinde izlenmesi uygulamacılar yönünden daha kolay bir işlem oluşturuyordu. Bugün ise adi ortaklıklarda ilgili işlemler için KDV yönünden bağımsız bir mükellefiyetin sözkonusu olması ve işlemler dolayısıyla bağımsız beyanname verilmesi, ortakların defterlerinde bu işlemlerin izlenmesini zorlaştırmıştır. Bu olgu ile kanun koyucu kanımızca ortaklık ile ilgili işlemlerin bir ortağın defterinde toplanmasını amaçlamıştır.

Bu ilgili yönteme göre oluşturulacak kayıt düzeninde kullanılabilecek özel hesaplar aşağıdaki gibi olabilir(57):

- Ortaklar yanındaki ortaklık malları hesabı
- Ortaklık malları hesabı
- Ortaklık hesabı
- Ortaklar cari hesabı

---

(57) Dikkat edileeği gibi ortakların sermaye taahhütlerine ilişkin hiç bir özel hesap söz konusu değildir.

- Yazıcı,M.-Durmuş,A.H.: "Muhasebe Dönemsonu ve Ortaklık İşlemleri", İ.İ.T.İ.A.Nihad Sayar, Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul, 1979, s.178.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklar Yanındaki Ortaklık Malları Hesabı

Bu hesap ortaklar yanında bulunan ortaklık mallarını izlemek amacıyla kullanılır.

a) Hesap aşağıdaki hallerde borçlanır.

- Herhangi bir ortak tarafından ortaklara gönderilen mallardan ve bu mallara ilişkin giderlerden,
- Ortaklık işi için ortaklar tarafından satın alınan mallardan ve yapılan giderlerden,
- Ortaklara başka taraftan gelen ortaklık mallarından ve bu mallara ait giderlerden,
- Müşterilerin ortaklara geri gönderdikleri ortaklık mallarından ve bunların giderlerinden,
- Ortaklık malları için, müşterilere yapılan iskonto ve indirimlerden.

b) Hesap aşağıdaki hallerde ise alacaklandırılır.

- Ortakların bu mallardan yaptıkları satışlardan,
- Ortakların diğer ortaklara veya üçüncü kişilere gönderdikleri ortaklık mallarından,
- Ortakların bu mallardan iadelerinden,
- Bu mallar için alınan iskonto ve indirimlerden.

Ortaklık Malları Hesabı

Bu hesap işletme nezdinde bulunan ortaklık malları üzerinde yapılan hareketleri takip için kullanılır. Bu hesabın talî hesapları olarak, (... ile 1/2 ortaklık mal hesabı), (... ile 1/3 ortaklık mal hesabı) gibi hesaplar kullanılır.

a) Ortaklık malları hesabının borcuna:

- Herhangi bir ortak tarafından ortaklık işlemleri için, kendi mallarından ayrılan veya dışarıdan satın alınan mallar ile bu malların giderleri,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- Herhangi bir ortağa diğer ortaklar veya üçüncü kişiler tarafından ortaklık işlemleri için gönderilen mallar ve bu malların giderleri,
- Herhangi bir ortakta bulunan ortaklık malları için ödenen ve tahakkuk ettirilen komisyonlar ve dışarıya üçüncü kişilere verilen iskontolar.

Ortaklık Hesabı(58)

Bu hesap, ortaklık işlemleri nedeniyle ortaya çıkan sonucu belirlemek için açılır. Ortaklıktan elde edilen kârlar, bu hesabın alacağına, zararlar ise borcuna kaydedilir. Ortaklık hesabının alacak bakiyesi, ortaklık kârını, borç bakiyesi ise ortaklık zararını gösterir. Bu hesabın alacak veya borç kalanı, ortaklar arasında önceden yapılan, anlaşmaya göre, bölünerek ilgili hesaplara nakil edilerek kapatılır.

Ortaklar Cari Hesabı

Bu hesap, ortakların ortaklık işinden tahakkuk eden borç ve alacaklarını takip etmek için kullanılır.

501- Ortaklık İşlemlerinin Bağımsız Defterlerde İzlenmesi Yöntemi

Ortaklıkla ilgili her türlü işlemler bağımsız defterlerde yer almaktadır. Ortaklığın konusunu oluşturan olayın sona ermesi ile kâr ve mal varlığı bölüştürülerek, ortaklık sona ermektedir. Kurumlar vergisi kanununa göre İş Ortaklıkları bu nevidendir.

Burada adi ortaklığın bağımsız defter tutma yolu ile muhasebesinin izlenmesi yolu açıklanmaya çalışılacaktır. Bu

(58) Özal,Ö.: "Muhasebe", Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1975, s.107-135. Sözü edilen kitapta mevcut örnekte de bu hesap kullanılmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sistem diğer sistemden önemli farklılıklar gösterir. Basit ve uygulaması kolaydır. Uygulama özellikle uzun süreli adi ortaklıklarda ve K.V.K. göre zorunlu olan uygulamalarda (iş ortaklıklarında) kullanılmaktadır. Bir başka deyişle konusu belli bir teşebbüsün defterlerinin bağımsız olması kanımızca daha uygundur. Hesaplar yönünden ise özellik arzeden herhangi bir hesap söz konusu değildir. Bunlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

TABLO I(59)

ADİ ORTAKLIKTA (İŞ ORTAKLIĞI NEVİ'İNDEN OLANLARDA) KULLANILABİLECEK HESAP İSİMLERİ

HESAP İSİMLERİ	
SERMAYE HESABI	ORTAKLAR SERMAYE KATILMA PAYI (KATILAN ORTAK YÖNÜNDEN KENDİ DEFTERLERİNDE BU HESABIN KARŞILIĞI ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HESABIDIR).
SERMAYE TAAHHÜT HESABI	ORTAKLAR KATILMA PAYI TAAHHÜT HESABI (KATILAN ORTAK YÖNÜNDEN KENDİ DEFTERLERİNDEN BU HESABIN KARŞILIĞI: ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI TAAHHÜT HESABIDIR).
ORTAKLAR CARİ HESABI	ORTAKLAR CARİ HESABI (KATILAN ORTAK YÖNÜNDEN KENDİ DEFTERLERİNDE BU HESABIN KARŞILIĞI: İŞ ORTAKLIĞI CARİ HESABIDIR).

Yukarıdaki tablo ile uygulamada, özellik gösteren hesap isimleri genel kabul görmüş hesap isimleri ile karşılaştırıldığından açıklanmaya gerek görülmemiştir. İleride bu hesap isimlerine ve muhasebe düzenine ilişkin örneklerde çalışma biçimleri görülecektir.

(59) İlgili tablonun sağ kısmında bulunan hesapların tali olanları verilmemiştir. Ancak bu hesap isimlerine dayanılarak tali hesapların türetilebileceği tabiidir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

51- SONUCUN BELİRLENMESİ

Sonucun belirlenmesi adi ortaklıktan ortakların ortaklık faaliyeti sonucunda alacakları kârın veya katlanacakları zararın belirlenmesi işlemidir. Diğer bir değişle paylaşılacak olan sonucun taraflara tahsisi (Allocation) işlemidir. Burada amaç faaliyet neticesinde ortaya çıkan sonucun dağılımıdır. İlk bakışta karışık gibi gözüken işlemin yazılı ortaklık sözleşmesi söz konusu olduğu hallerde aşağıda açıklanmaya çalışılacak yöntemlerin önemli bir rolü kalmayacaktır. Sebebi bu yöntemlerin çözüme çalışacağı problemler ortaklık sözleşmesi ile ortadan kaldırılmış olacaktır. Örnek olarak ortaklık sözleşmesinde ortakların yatırdıkları sermaye oranında kârdan pay alacakları kabul edilmiş ise veya belli oranlardan bahsedilmiş ise bu yöntemlerden söz konusu etmenin önemi kendiliğinden ortadan kalkacaktır. Ancak sözleşmelere esas olmak üzere ve teorik bir yapı oluşturmak amacıyla bu yöntemlerin incelenmesinde yarar olduğu kanısındayız.

510- Özel Oranlar Yöntemi

Bilindiği gibi B.K. göre ortaklık sözleşmesinden kâr veya zararın dağıtımına ilişkin herhangi bir esasın söz konusu olmadığı hallerde kâr veya zararın ortaklar arasında eşit olarak dağıtımı söz konusudur.

Öte yandan yukarıdaki paragraftan anlaşılacağı gibi ortaklar, aralarında kâr veya zararın dağılımına ait oranlar ortaya koyabilirler. Örnek olarak A ve B arasında mevcut adi ortaklıkta sermayenin 200.000.000.- ₺ olduğu ve aralarında eşit dağıtıldığı ancak kâr veya zararın ise 2/3 oranında A lehinde ve B aleyhine dağılım üzerinde mutabık kalındığı ve dönem kârının 60.000.000.- ₺ olduğu varsayıldığında:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortaklık Sermayesi : 200.000.000.- ₺
Ortak A 1/2 : 100.000.000.- ₺
Ortak B 1/2 : 100.000.000.- ₺
Dönem Kârı : 60.000.000.- ₺
Ortak A'nın Hissesine düşen Kâr : 60.000.000.- ₺ x 2/3 : 40.000.000.- ₺
Ortak B'nin Hissesine Düşen Kâr : 60.000.000.- ₺ x 1/3 : 20.000.000.- ₺

olduğu görülecektir.

Ancak yukarıdaki örnekte yalnız kârın değil zararın da dağılımı aynı esasa tabi olacağı bilinmektedir. Sözü edilen yöntem teoride özel oranlar yöntemi olarak tanımlanmaktadır. Ülkemiz uygulamasında sıkça rastlanmaktadır. Ancak kişisel emeği ile katılan ortaklar yönünden kâr her ne kadar özel bir oranla dağıtılırsa dağıtılsın kişisel emek sahibinin zarardan pay alması söz konusu değildir.

511- Ortakların Sermayeye Katılma Oranları Yöntemi

İlgili yöntemin teorikmantığını sermayenin kâr yaratan bir faktör olarak kabul edilmesi oluşturmaktadır. Böylelikle de ortakların ortaklığa koydukları sermaye, onların ortaklıktan elde edecekleri kâr miktarını belirlemektedir.

İlgili yöntem uygulamada, farklı biçimlerde desteklenmektedir. Bunlara örnek olarak, ortakların ortaklık faaliyetine başlarken koydukları öz sermaye üzerinden birlikte onayladıkları belli bir faiz hesaplanmakta, bu faiz belirlenen dönem kârından indirilerek daha sonra önceden belirlenenin oranda ortaklara dağıtılmaktadır. Konu aşağıda bir örnekle açıklanmıştır.

Örnek: X ve Y arasındaki adi ortaklıktaki ortaklık sermayesi 75.000.000.- ₺'dır. Sermayenin ortaklar arasındaki dağılımı:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortak X'e Ait Sermaye Payı : 50.000.000.- ₺
Ortak Y'ye Ait Sermaye Payı : 25.000.000.- ₺

Ortaklar ortaklık faaliyetinden ortaya çıkacak olan kârdan önce sermaye paylarına % 20 faiz talep etmektedirler. Kalan kâr ise önceden tespit edilen oranlar olan:

X Lehine 4/10
Y Lehine 6/10 dağıtılacaktır. Faaliyet dönemi kârı 50.000.000.- ₺'dir.

KAR DAĞITIM TABLOSU (₺)

SERMAYELER ÜZERİNDEN HESAPLANAN FAİZLER	X	Y	TOPLAM
50.000.000 x % 20	10.000.000.-		10.000.000.-
25.000.000 x % 20		5.000.000.-	5.000.000.-
KALAN KÂRIN DAĞILIMI			
35.000.000 x 6/10	21.000.000.-		21.000.000.-
35.000.000 x 4/10		14.000.000.-	14.000.000.-
	31.000.000.-	19.000.000.-	50.000.000.-

Bu yöntemin uygulanmasındaki bir başka yaklaşım ise, ortakların ortaklığa ilk yatırdıkları sermayeler yerine dağıtılmaya çalışılan kârın ait olduğu faaliyet dönemindeki ortakların ortalama sermayelerinin kârın dağıtımında esas alınmasıdır. Bir önceki örnekteki verileri kabul ederek açıklanan yönde bir çalışma yapılmak istendiğinde aşağıdaki tablo hazırlanabilir:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ORTALAMA SERMAYENİN SAPTANMA TABLOSU

	SERMAYE BAKİYESİ (TL)	ORTALAMA SERMAYE BAĞLAMA FAKTÖRÜ (AY SAYISI)	
Ortak X'in Sermaye Bakiyesi			
1 Ocak - 1 Şubat	50.000.000.-	1	50.000.000.-
1 Şubat - 1 Nisan	40.000.000.-	2	80.000.000.-
1 Nisan - 1 Ağustos	50.000.000.-	4	200.000.000.-
1 Ağustos - 1 Kasım	70.000.000.-	3	210.000.000.-
1 Kasım - 31 Aralık	90.000.000.-	2	180.000.000.-
		12	720.000.000.-
Ortalama Sermaye Bakiyesi: (720.000.000 x % 12)			60.000.000.-
Ortak Y'nin Sermaye Bakiyesi			
1 Ocak - 1 Nisan	25.000.000.-	3	75.000.000.-
1 Nisan - 1 Temmuz	20.000.000.-	3	60.000.000.-
1 Temmuz - 1 Eylül	10.000.000.-	2	20.000.000.-
1 Eylül - 31 Aralık	25.000.000.-	4	100.000.000.-
		12	255.000.000.-
Ortalama Sermaye Bakiyesi: (255.000.000 x % 12)			21.250.000.-

Yukarıdaki tablonun ışığı altında örnek olaya devam edildiğinde aşağıdaki tablo elde edilebilir:

KAR DAĞITIM TABLOSU (TL)

SERMAYE ÜZERİNDEN HESAPLANAN FAİZLER	X	Y	TOPLAM
60.000.000 x % 20	12.000.000.-		12.000.000.-
21.250.000 x % 20		4.250.000.-	4.250.000.-
KALAN KARIN DAĞILIMI			
33.750.000 6/10	20.250.000.-		20.250.000.-
33.750.000 4/10		13.500.000.-	13.500.000.-
	32.250.000.-	17.750.000.-	50.000.000.-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Tablodan görüldüğü gibi ağırlıklı sermaye ile kâr dağıtımı örnekte X lehine değişmiştir. Enflasyonist ortamda önemli bir amacın da sermaye erezyonunu önlemek olduğu düşünüldüğünde, kanımızca bu görüşün diğerine oranla daha sağlıklı olduğu söyleebilir. Uygulamada özellikle inşaat işlerinde bu doğrultuda pek çok görüş mevcuttur.

512- Ortakların İşletme Faaliyetine Fiilen Katılmaları Yöntemi

Yöntemin en önemli özelliği ortakların ortaklık faaliyetine ayırdıkları zamanla ilgili olmasıdır. Bir başka değişle ortakların ortaklıktaki kişisel emeğinin önemini ortaya koymaktadır. Burada amaç ortakların ortaklık faaliyetlerine önceden tespit ettikleri doğrudan katılma zamanı ile katılmaları ve bunlardan doğan bir ücret almalarıdır. Tabii, bu tür bir ortaklıkta ücretten bahsetmenin hukuki imkânsızlığı nedeniyle, tespit edilen bu ücretler dağıtım esnasında ortakların kârlarına ilâve edilmektedir.

Bu görüşün mutlaka bir önceki görüşlerin bileşimi ile birlikte ele alınması gerekmektedir. Sebebi ortaklığın sadece kişisel emek ile yürütülmesinin olanaksız olduğu düşünüldüğünde, sermayenin payının ne derecede dikkate alınması gerektiği ortaya çıkacaktır.

Bir önceki görüşte ele alınan örnekten yararlanılarak bu görüş örneklenebilir. Ancak, burada ilave edilmesi gereken husus X'in ücret olarak 6.000.000.- ₺, Y'nin ise 12.000.000.- ₺ alacaklarıdır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KAR DAĞITIM TABLOSU (TL)

	X	Y	TOPLAM
ÜCRETLER			
Ortak X'in Yıllık Ücreti	6.000.000.-		6.000.000.-
Ortak Y'nin Yıllık Ücreti		12.000.000.-	12.000.000.-
SERMAYELER ÜZERİNDEN HESAPLANAN FAİZLER			
Ortak X İçin	12.000.000.-		12.000.000.-
Ortak Y İçin		4.250.000.-	4.250.000.-
KALAN KARINDAĞILIMI			
15.750.000 x 6/10	9.450.000.-		9.450.000.-
15.750.000 x 4/10		6.300.000.-	6.300.000.-
	27.450.000.-	22.550.000.-	50.000.000.-

Bu yöntemden ortaya çıkan sonuca göre ise, örnekte ortaklığa kişisel emeği ile daha fazla zaman ayıran ortak alan X lehine diğer görüşlere karşı bir durum ortaya atmaktadır.

513- Yöntemlerin Seçiminde Dikkate Alınacak Özellikler

Örneklerden görüldüğü gibi sonucun dağıtımına ilişkin yöntemlerin hepsi ortakların karşılıklı anlaşmaları ile biçimlenmektedir. Bu neden, ortaya ortaklık sözleşmelerinde kâr dağıtımına ilişkin maddelerin özenle hazırlanması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Nitekim uygulamada özellikle bu konuda birçok anlaşmazlıklar kendini göstermektedir.

Kanımızca dağılımına ilişkin yöntemlerin seçimini: isim, konu, ortakların ortaklık faaliyetine katılma durumları ve gene ortakların kişisel emekleri ve ortakların ortaklık konusundaki şerefiyeleri (goodwill'leri) seçimi etkileyen önemli faktörler içinde yer almaktadır. Gene kanımızca, önemli bir nokta da, enflasyonun ikinci planda kalması gereğidir. Sebebi enflasyonun genel bir ekonomik faktör olması ve sadece

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

kurulan ortaklığa özgü olmamasıdır. Bu nedenlerden her türlü ekonomik faaliyette dikkate alınması gereklidir.

52- SONUCUN PAYLAŞILMASI

Adi ortaklıklarda, elde edilen sonucun dağıtılması muhasebe yönünden üç temel yöntem ile gerçekleştirilmektedir(60).

520- Ortaklık Sürecinde Veya Sona Ermede Paylaşma Yöntemi

Uygulamada en çok kullanılan yöntemdir. Yönteme bu adın verilmesi, ortaklık kârının belli dönemler itibarıyla veya ortaklığın sona ermesine müteakip tesbit ve dağıtılmasındandır. Ortaklar kendi muhasebelerinde ortaklık hesapları tutabilecekleri gibi, içlerinden bir kısmının bağımsız muhasebelerinin olmamaları halinde diğerlerinin kayıtlarından da yararlanabilirler. Bir başka deyişle kayıt tutmayabilirler.

521- Sürekli Paylaşma Yöntemi

Yöntemin bu adla anılmasının sebebi, ortaklık hesabının her ortakta sadece kendi payı üzerinden, hasılat, kâr, giderler ve zararların kayda alınmasındandır. Bu hale göre ortaklığın kârı ortaklar arasında hemen paylaşılmaktadır.

522- Karışık Paylaşma Yöntemi

Bu yöntem, önceki diğer iki yöntemin bir karışımı niteliğindedir. Diğer yönden iki yöntem ile sürekli karıştırıl-

---

(60) - Canoğlu,M.A.: Ortaklıklar Muhasebesi, M.Ü.Yayınları, İstanbul, 1985, s.147.

- Fossati,G.: "Contabilitâ Generale", Buffetti Editoré, Roma, 1985, s.123-130.

maktadır. Ancak bu yöntemde ortakların kendi payları üzerinden hasılat, kâr, giderler ve zararları kayda almalarının yanında, dönemsel paylaşmaya ilişkin kayıtları da düzenleyebilmeleridir.

53- KAYIT DÜZENİNE İLİŞKİN YÖNTEMLER İLE SONUCUN PAYLAŞTIRILMASI YÖNTEMLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER

Ortaklık işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının ortakların defterlerinde izlenmesi halinde; sonucun saptanması ve dağılımına ait yöntemlerden her üçü de kullanılabilir. Ancak, kanımızca sürekli paylaşma yönteminin veya karmaşık yöntemin uygulanması daha kolaydır. Ayrıca uygulamada da bu yüzden daha sık rastlanan bir olaydır. Çünkü kayıt düzeni bu yönde olan bir adi ortaklıkta önceden belli fakat birçok defalar yapılan işlemlerle kâr ayrı ayrı oluşmaktadır. Bu nedenle kâr hemen paylaşılmakta veya bir kısım paylaşılıp diğer kısım tekrar aynı iş konusuna yatırılmaktadır.

Öte yandan ortaklık faaliyetine ilişkin muhasebe sürecinin bağımsız defterlerde izlenmesi durumunda ise, konusu ve süresi belli bir iş söz konusu olduğundan (daha önce belirtilmişti) kâr veya zararın belli dönemlerde veya sona ermede (işin sonunda) paylaşılması uygulamada genel kabul görmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

VI- MUHASEBE SÜRECİNE, SONUCUN DAĞITIMINA VE SONA ERMEYE İLİŞKİN ÖRNEKLER

60- ÖRNEK I.

İstanbul'da faaliyet göstermekte olan A işletmesi ile Ankara'da faaliyet gösteren B işletmesi arasında kâr ve zararı yarı yarıya bölüşülmek üzere bir adi ortaklık oluşturulmuştur. Bu ortaklıkta, ortaklık çerçevesinde aşağıdaki işlemlemler gerçekleştirilmiştir.

a) ... tarihinde A işletmesi 7.000.000.- ₺ malı B işletmesine ... sayılı fatura, ... irsaliye ile sevk etmiştir. Malın sevki dolayısıyla 50.000.- ₺ nakliye bedeli ... no.lu fatura ile ... işletmesine ödenmiş ve malın maliyetine yansıtılmıştır.

b) ... tarihinde B işletmesi, A işletmesi tarafından gönderilen malların depolanması için 50.000.- ₺ gider pusulası ile hamaliye ödenmiştir.

... tarihinde ise malın tamamı 9.000.000.- ₺'ye nakit olarak satılmış A işletmesine bildirilmiştir.

AÇIKLAMALAR

- KDV her mal ve hizmet tesliminde % 10'dur. Yukarıdaki işlemler her iki ortağın defterlerinde izlenecektir. Ortak diğer ortağın yaptığı ortaklık işleri hakkında her türlü

bilgiyi bir müddet sonra haber aldığı ve hesaplara intikal bilgi aldığı tarihte olacağı, gözönünde bulundurularak işlem tarihleri ... olarak gösterilmiştir.

Ayrıca, örneğin ilk kısmında belirtildiği gibi ortaklıkta kârın dağılımı konusunda önceden mevcut olan bir anlaşma söz konusudur. Bu nedenle kârın dağılımında ilişkin yöntemlerin uygulanmasına burada değinilmeyecektir. İşlemler her iki ortak yönünden aşağıdaki gibi izlenebilir:

İSTENEN

Ortaklığın ticari merkezinin B işletmesi nezdinde olduğu varsayılmıştır.

A İŞLETMESİNİN MUHASEBE KAYITLARI

Malın ortak B işletmesine gönderilmesi durumunda:

ORTAKLAR YANINDAKİ ORTAKLIK MALLARI HESABI	7.755.000.-	
1/2 Ortak Mal Hesabı		
MAL SATIŞ HESABI		7.050.000.-
HESAPLANAN KDV HESABI		705.000.-
... no.lu fatura ile ortak B işletmesine gönderilen ortaklık malları ve buna ilişkin malın fatura ile nakliye bedelinin yansıtılması		

B İşletmesi tarafından mal bedelinin ödenmesi:

KASA HESABI		7.755.000.-	
	ORTAKLAR YANINDAKİ ORTAKLIK MALLARI HESABI 1/2 Ortak Mal Hesabı		7.755.000.-

Mal bedeli ile KDV'nin ortak B tarafından ödenmesi ile ...

Kârın tahakkuku ise

ORTAKLAR CARİ HESABI Ortak B İşletmesi		1.045.000.-	
	ÇEŞİTLİ GELİRLER HESABI		950.000.-
	HESAPLANAN KDV HESABI		95.000.-

B İşletmesi ile adi ortaklık nedeniyle ortaya çıkan kârın ... no.lu fatura ile tahakkuku

Dikkat edildiğinde ortaklar yanındaki ortaklık malları hesabı KDV'de içermektedir. Bir başka değişle bir C/H niteliğindedir. KDV'nin maliyet unsuru olmadığı unutulmaması gereken bir unsurdur. Ancak, ilişkinin açıklanabilmesinde muhasebe tekniği yönünden ilgili biçimde ele alınmıştır.

Paranın Tahsili ile

KASA HESABI		1.045.000.-	
	ORTAKLAR CARİ HESABI Ortak B İşletmesi		1.045.000.-

Ortaklık kârının tahsili

A İŞLETMESİ BÜYÜK DEFTER KAYITLARI AŞAĞIDAKİ GİBİDİR.

ORTAKLAR YANINDAKİ ORTAKLIK MALLARI HESABI

7.755.000	7.755.000
7.755.000	7.755.000

MAL SATIŞ HESABI

	7.050.000
	7.050.000

HESAPLANAN KDV HESABI

	705.000
	95.000
	800.000

KASA HESABI

7.755.000	
1.045.000	
8.800.000	

ORTAKLAR C/H İŞLET.

1.045.000	1.045.000
1.045.000	1.045.000

ÇEŞİTLİ GELİRLER

	950.000

B İŞLETMESİ YEVMİYE KAYITLARI

_____ / _____

ORTAKLIK MALLARI HESABI 7.050.000.-
1/2 Ortaklık Mal Hesabı
ORT. İNDİRİLECEK KDV HESABI(61) 705.000.-
ORTAKLAR CARİ HESABI 7.755.000.-
A İşletmesi Cari Hesabı
A İşletmesinin ... no'lu faturası ile ortaklık malı

_____ / _____

ORTAKLIK MALLARI HESABI 50.000.-
1/2 Ortaklık Mal Hesabı
KASA HESABI 50.000.-
... no'lu gider pusulası ile

_____ / _____

(61) Dikkat edildiğinde artık buradaki indirilecek KDV ortaklıktan ayrı dikkate alınmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KASA HESABI		9.900.000.-	
	ORT. MAL. SATIŞ HES.		
	ORT. HES. KDV HESABI		9.000.000.-
			900.000.-

... no'lu fatura ile ortaklık mallarının satışı

ORTAKLIK HESABI		7.100.000.-	
	ORTAKLIK MALLARI HESABI		
	1/2 Ortaklık Mal Hesabı		7.100.000.-

Ortaklık malının mal oluşu ortaklık hesabına alınımı

ORTAKLIK MAL SATIŞ HESABI		9.000.000.-	
	ORTAKLIK HESABI		9.000.000.-

Ortaklık mal satış hesabının ortaklık hesabına alınması

ORTAKLIK HESABI		950.000.-	
	ÇEŞİTLİ GELİRLER HESABI		950.000.-

Ortaklıktan doğan kârın 1/2 gelirler hesabına alınması

Burada ikinci husus ortak A işletmesine ait olan kâr kısmının ödenme biçimidir. Nsaıl ödenecektir? Bu örnekte adi ortaklık kârının bölünülmesi adı altında verilen fatura yolu ile gerçekleşebilir(62). Bu durum aşağıda görülmeye çalışıldığında:

(62) Uygulamada gizli adi ortaklığın söz konusu olduğu hallerde yukarıdaki işlemler hiç dikkate alınmadan komisyon adı altında verilen faturalar ile çözümlenmektedir. Bu işlemin bir taraftan KDV Kanunu usul ve esaslarına muhalefet nedeniyle, diğer taraftan ise muhasebenin işletme faaliyetlerini doğru ve güvenilir bir biçimde ortaya koymadığı için doğru olmadığı kanaatindeyiz.

Kârın A İşletmesine ait olan kısmının fatura mukabili C/H alınması:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ KAYINEVİ

ORTAKLIK HESABI	950.000.-	
İNDİRİLECEK KDV HESABI	95.000.-	
ORTAKLAR CARİ HESABI Ortak A İşletmesi		1.045.000.-

Kârın 1/2 kısmının A işletmesi C/H alımı

Kârın ödenmesi durumunda:

ORTAKLAR CARİ HESABI Ortak A İşletmesi	1.045.000.-	
KASA HESABI		1.045.000.-

Ortak A'nın C/H ödeme

Ayrıca önceden mevcut olan mal bedeline ilişkin alacağının ödenmesi ise

ORTAKLAR CARİ HESABI Ortak A İşletmesi	7.755.000.-	
KASA HESABI		7.755.000.-

Ortak A İşletmesinin mal bedeline ilişkin ödeme

B İŞLETMESİ BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ORTAKLIK MALLARI HESABI	
7.050.000	7.100.000
50.000	
7.100.000	7.100.000

ORT. İND. KDV HES.(1)	
705.000	

ORTAKLAR CARİ HESABI	
1.045.000	7.755.000
7.755.000	1.045.000
8.80.000	8.800.000

KASA HESABI	
9.900.000	50.000
	1.045.000
	7.755.000
9.900.000	8.850.000

ORT. MAL. SATIŞ HE.(63)	
9.000.000	9.000.000
9.000.000	9.000.000

ORT. HES. KDV HES. (64)	
	900.000

ORTAKLIK HESABI	
7.100.000	9.000.000
950.000	
950.000	
9.000.000	9.000.000

ÇEŞİTLİ GELİRLER HESABI	
	950.000

İND. KDV HESABI	
95.000	

Daha önce adi ortaklığın KDV karşısındaki durumu açıklanırken ortaklığın KDV yönünden bağımsız bir kişilik taşıdığını belirtmiştik. Bu mükellefiyet nedeniyle adi ortaklığın merkezi B işletmesi varsayıldığından ortaklığa ait işlemlerden doğan KDV diğerlerinde ayrı olarak B işletmesinde yer almıştır. A işletmesi yönünden ise bu duruma gerek yoktur. B işletmesi yukarıdaki işlemler dolayısıyla ayrı KDV beyannamesi verecektir. Bu nedenle de örnekte görüldüğü gibi KDV yönünden farklı hesap isimleri ortaya çıkmıştır. Aşağıda B işletmesinin KDV ile ilgili işlemlerinin (ortaklıkla ilgili olanlarının) tahakkuk ve ödenmesi durumu ele alınmıştır.

(63) Ortaklık Malları Satış Hesabı
(64) Ortaklık Hesaplanan Katma Değer Vergisi

ÖRNEKTE KDV İLİŞKİN DURUMLAR

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ORT. İND. KDV	
705.000	

ORT. HES. KDV	
	900.000

biçimindedir.

İndirilecek KDV ilişkin mahsup işlemin yapılması halinde

/

ORTAKLAR KDV MAHSUP HESABI 705.000.-

ORTAKLAR İNDİRİLECEK
KDV HESABI 705.000.-

Ortaklığa ait indirelcek KDV mahsup hesabına alınması

/

Hesaplanan KDV'nin mahsup hesabına alınması

/

ORTAKLAR HESAPLANAN KDV HESABI 900.000.-

ORTAKLAR KDV MAHSUBU 900.000.-

Ortaklığa ilişkin hesaplanan KDV'nin mahsup hesabına alınması

/

Yukarıdaki işlemlerden sonra ortaklığa ait KDV hesapları aşağıdaki biçime dönüşmüştür.

ORT. İND. KDV		ORT. HES. KDV		ORT.KDV.MAHSUP HE.(65)	
705.000	705.000	900.000	900.000	705.000	900.000
705.000	705.000	900.000	900.000	705.000	900.000

(65) Ortaklık Katma Değer Vergisi Mahsup Hesabı.

Yapılacak son işlem ise Ortaklık Ödenecek KDV Hesabına ödenmesi gereken ortaklığa ait KDV tahakkuk işleminin yapılmasıdır. Bir başka deyişle

ORTAKLIK KDV MAHSUBU HESABI		195.000.-
	ORTAKLIK ÖDENECEK KDV HESABI	195.000.-

Ortaklığa ait ödenecek KDV'nin tahakkuku

KDV uygulamalarına ilişkin son yapılan işlemle geçici bir hesap niteliğinde olan Ortaklık KDV Mahsup Hesabı'da kapanmıştır.

ORTAKLIK KDV MAHSUP HE.		ORTAKLIK ÖDENEC.KDV H.	
705.000	900.000		195.000
195.000			
900.000	900.000		

61. ÖRNEK II

İstanbul'da tekstil konusunda, parti malı alım-satım ile iştigal eden Bay A, ticari ikametgahı İzmir'de bulunan Bay B ile ortak bir alım-satım işi yapmayı planlamışlar ve sözü edilen işin bir adi ortaklık içerisinde olmasını kararlaştırmışlardır. Adi Ortaklığın ticari ikâmetgahı İzmir'dir. Ortaklar Adi Ortaklıkla ilgili kayıtların kendi defterlerinde izlenmesi konusunda anlaşmışlardır.

Adi ortaklık çerçevesinde taraflar aşağıdaki işlemleri yapmışlardır:

a) ... tarihinde Bay A, 11.000.000.- TL bir parti tekstil ürününü x işletmesinden ... no'lu fatura ve .... no'lu irsaliye ile vadeli olarak satın almıştır. İlgili malın depoya taşınması aşamasında, nakliye firması Y'ye 50.000.- ₺ ... no'lu fatura ile nakden ödenmiştir. Ayrıca gider pusulası ile 20.000.- ₺ hammaliye bedeli ödenmiştir.

b) ... tarihinde Bay A, ilgili malı Z transport şirketi aracılığı ile İzmir'e sevk etmiştir. Bu konuya ilişkin ... no'lu fatura ve ... no'lu irsaliyesini nakliye şirketine vermiştir. Nakliye gideri olan 100.000.- malı teslim alacak Bay B tarafından ödenecektir.

c) ... tarihinde Bay B, Bay A'yı arayarak malların 2.500.000.- ₺ kısmının satılmasının olanaksız olduğunu söyleyerek geri göndereceğini belirtmiştir. Ve bu kısım mala ilişkin ... no'lu fatura ile ... no'lu irsaliyeyi keserek, Z nakliye şirketi ile İstanbul'daki ortağı Bay A'ya geri göndermiştir. Ancak fatura muhtevasına malların geri gönderilişine ilişkin Bay B tarafından ödenen 40.000.- ₺ nakliye bedeli de ilave edilmiştir.

d) Bay A ... tarihinde kârı ve zararı ortaklıkta kalmak koşulu ile malı 13.500.000.- ₺ bedelle vadeli olarak (açık hesap) Sivas'ta muhkim Tacir Bay C'ye ... no'lu fatura ve ... no'lu irsaliye ile sevk etmiştir. Nakliye bedeli olan 75.000.- ₺ Sivas'ta Bay C tarafından ödenecektir.

e) ... tarihinde, Bay B elinde bulunan malların bir kısmını ilk 500.000.- ₺ nakit olarak ... no'lu fatura ve ... no'lu irsaliye ile satmıştır. Ayrıca aynı gün Bay A'ya X Bankası Y Şubesine 400.000.- ₺ bir havale çıkarmıştır.

f) ... tarihinde Bay A, ilgili havalenin belirtilen banka şubesinde hesabına alacak geçtiğini gönderilen dekonttan anlamıştır.

g) ... tarihinde Bay B, elinde kalan malın tamamının 3.300.000.- TL iki adet ... tarihli senet ile Bay D'ye 6.600.000.- TL.ye satmıştır. ... no.lu fatura ve ... no'lu irsaliye ile. Bay B, senetleri aynı gün X bankası Karşıyaka şubesine tahsile göndermiştir. (Satışta KDV dahildir). Aynı gün, Sivas'taki Bay C, borcunu İstanbul'daki Bay A'ya posta havalesi ile göndermiştir.

İSTENENLER

a) Yukarıdaki ticari işlemlerin Bay A ve Bay B yönünden yevmiye ve defteri kebir kayıtlarını gösteriniz.

b) Ortaklıktan doğan kâr ve zararı tesbit ediniz. Ortaklar arasında paylaştırarak, birbirlerine komisyon faturası vermek yolu ile (şayet kâr var ise) ödeyiniz.

c) Ortaklar arası borç alacak ilişkisini kâr zararı tesbite müteakip birbirlerine ödeyeceklerini varsayarak tahakkuk işlemlerini yapınız ve ödeyiniz.

d) KDV vergilerini ilgili vergi dairelerine tahakkuk ettirerek ödeyiniz..

VERİLER

a) Olayda KDV % 10'dur.
b) Ortaklıkta ortakların pay yüzdesi % 50'dir.

NOT: Bir önceki uygulamada belirtilen gerekçelere paralel olarak bu uygulamadaki işlemlere de belgelere de tarih ve numara verilmemiş ve .... olarak bırakılmıştır.

A İŞLETMESİNİN KAYITLARI

Bay A tarafından adi ortaklıkta kullanılacak malların satın alınması

ORTAKLIK MALLARI HESABI	10.000.000.-	
1/2 Ortaklık Malları Hes.		
İNDİRİLECEK KDV HESABI(66)	1.000.000.-	
SATICILAR HESABI		11.000.000.-
Bay B ile yapılaçak adi ortaklığa ilişkin malın X işletmesinin ..... no'lu fatura ..... no'lu irsaliye ile satın alınması		

İlgili malın depoya taşınması sırasında ödenen nakliye ve hammaliye bedelleri:

ORTAKLIK MALLARI HESABI	70.000.-	
1/2 Ortaklık Mal Hes.		
İNDİRİLECEK KDV HESABI	5.000.-	
KASA HESABI		75.000.-
Y firmasına ..... no'lu fatura ile ödenen nakliye ve ... no'lu gider pusulası ile ödenen hammaliye		

(66) Dikkat edildiğinde bu örnekte birinci örnekten farklı olarak A işletmesinin de ortakıkla ilgili malları doğrudan ortaklık malları hesabına almasıdır. Bir önceki örnekten farklı olarak burada dışarıdan bu ortaklık için spesifik mal alımının söz konusu olmasıdır. Ancak KDV yönünden tiari ikâmetgahın B işletmesinde olduğu için ayrı hesaplar söz konusu değildir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bay A'nın adi ortaklık için alınan malı Bay B'ye gönderme-
si:

ORTAKLAR YANINDAKİ ORTAKLIK MALLARI HESABI	11.077.000.-	
1/2 Ortak Mal Hesabı		
MAL SATIŞ HESABI		10.070.000.-
HESAPLANAN KDV HESABI		1.007.000.-
... irsaliye ve ... no'lu fatura ile Bay B'ye gönderilen mal.		

Bu aşamada uygulamanın daha sağlıklı anlaşılması yönünden malı teslim alan Bay B'ye dönüldüğünde:

B İşletmesi Kayıtları

Bay B, Bay A tarafından gönderilen malları teslim aldığında:

ORTAKLIK MALLARI HESABI	10.170.000.-	
1/2 Ortaklık Mal Hes.		
ORT. İNDİRİLECEK KDV HESABI	1.017.000.-	
ORT. CARİ HESABI		11.077.000.-
Bay A		
KASA HESABI		110.000.-
Bay A tarafından gönderilen ortaklığa ait mal ile Z Nakliye şirketine ödenen ... no'lu fatura ile nakliye bedeli		

Bay B'nin 2.500.000.- TL malı satılmadığından Bay A'ya geri göndermesi halinde ise:

İade edilecek malın ilgili hesaba alımı,

İADE EDİLEN ORT. MALLARI HESABI	2.540.000.-	
1/2 Ortaklık Mal Hes.		
ORT. İNDİRİLECEK KDV HESABI	4.000.-	
ORTAKLIK MALLARI HESABI		2.500.000.-
1/2 Ortaklık Mal Hes.		
KASA HESABI		44.000.-

Bay A'ya iadelecek olan malın ilgili hesaptan alımı, Z Nakliye Şirketi'ne ödenen nakliye bedeli

Malın Geri gönderilmesi ise,

ORTAKLAR CARİ HESABI	2.794.000.-	
Bay A		
İADE EDİLEN ORTAKLIK MALLARI HESABI		2.540.000.-
İADE EDİLEN ORTAKLIK MALLARI KDV HESABI(67)		254.000.-

... no'lu irsaliye ve ... no.lu fatura ile Bay A'ya satılamadığından iade mal.

(67) Kitabın Adi Ortaklıklarda muhasebe kısmında ortaklıkla ilgili kayıtlarda gerekli hesap isimleri açıklanmıştı. Ancak, görüldüğü gibi yeni hesap isimleri ortaya çıkmaktadır. ancak, bunların diğer hesaplara dayanarak kolayca türetilebilen neviden oldukları görülmektedir. Bu nedenle de özel olarak ilgili kısımda ele alınmamış ancak uygulamalarda yeri geldiğinde kullanılmaya çalışılmıştır.

Örnekte malın A'ya gönderilmesi ile tekrar A'nın kayıtlarında dönülmektedir. Bay A'nın ilgili malları Sivas'taki tacir Bay C'ye vadeli olarak sevk etmesinden önce ilgili malları tekrar hesaba alması gereklidir.

ORTAKLIK MALLARI HESABI	2.540.000.-	
1/2 Ortaklık Mal Hes.		
İNDİRİLECEK KDV HES.	254.000.-	
	ORTAKLIK YANINDAKİ ORTAKLIK MALLARI HESABI	2.704.000.-
	1/2 ortak mal hesabı	
Ortak Bay B tarafından satılmak üzere gönderilen mallar		

Aynı mallar Sivas'taki tacir Bay C'ye gönderildiğinde:

ORTAKLIK MÜŞTERİLERİ HESABI	3.850.000.-	
Bay C		
	MAL SATIŞ HESABI	3.500.000.-
	HESAPLANAN KDV HESABI	350.000.-
... no'lu irsaliye ... no'lu fatura ile Bay C'ye gönderilen mal.		

Burada satış ortaklık mallarından yapılmasına rağmen normal satış gibi düşünülmüştür. Sebep KDV yönünden adi ortaklığın ticari ikametgahın Bay B'nin ticari ikametgahı alınmasıdır.

Malların sevki dolayısıyla ödenen nakliye bedeli ise Bay C tarafından ödendiğinden ve Bay C'de ortaklık dışında bir kişi olduğundan kayıtları burada ele alınmayacaktır.

Bay B'nin elinde bulunan mallardan bir kısmının satılması ile:

KASA HESABI	5.500.000.-	
ORTAKLIK MALLARI SATIŞ H.		5.000.000.-
ORTAKLIK HESAPL.KDV H.		500.000.-

Nakit alınacak ... no'lu fatura ve irsaliye ile satılan mal

Aynı gün Bay B tarafından ... Bankası X Şubesine Bay A adına çıkarılan havale:

ORTAKLAR CARİ HESABI	4.000.000.-	
KASA HESABI		4.000.000.-

Bay A'ya çıkartılan havale

Bay A tarafından havaleye ilişkin banka dekontunun alınması ile:

BORÇLU BANKALAR HESABI	4.000.000.-	
ORTAKLAR YANINDAKİ ORTAKLIK MALLARI HESABI		4.00.000.-

Bay B taraından gönderilen havale ile

Bay B'nin ortaklığa ait mallarının tamamını satması ile:

/

ORTAKLIĞA AİT ALACAK SENETLERİ HESABI 6.600.000.-

ORT. MALLARI SATIŞ. HE. 6.000.000.-

ORT. HESAPL. KDV HE. 600.000.-

... no'lu irsaliye ve ... no'lu fatura ile mal satışı

/

Alacak senetlerinin tahsile gönderilmesi ile:

/

TAHSİLDEKİ ORT. SENETLERİ HESABI 7.650.000.-

ORT. ALACAK SENT.HE. 7.650.000.-

Senetlerin tahsile verilmesi

/

Sivas'tan Bay A'ya satılan mal bedeline ilişkin havale gelmesi ile:

/

KASA HESABI 3.850.000.-

ORT. MÜŞT. HESABI 3.850.000.-

Bay C

Bay C tarafından gönderilen PTT havalesi ile

/

Tahsildeki senetlerin tahsil edilerek banka hesabına geçmesi:

A İŞLETMESİNİN BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

ORTAKLIK MALLARI HESABI

1/2 Ortaklık Hesabı	
10.000.000	12.610.000
70.000	
2.540.000	
12.610.000	12.610.000

İNDİRİLECEK KDV HE.

1.000.000	
5.000	
254.000	
118.500	
1.377.500	

SATICILAR HE.

	11.000.000

KASA HESABI

3.850.000	75.000
9.603.000	
1.303.500	
14.756.500	75.000

ORT. YAN. ORTL.MAL.HES.

11.077.000	2.794.000
	4.000.000
	3.300.000
	983.000
11.077.000	11.077.000

MAL SATIŞ HESABI

12.610.000	10.070.000
960.000	3.500.000
13.570.000	13.570.000

HESAPLANAN KDV HES.

	1.007.000
	350.000
	1.357.000

ORT. MÜŞT. HESABI

3.850.000	3.850.000

BORÇLU BANKALAR

4.000.000	

ALACAK SENETLERİ HES.	
3.300.000	

ORTAKLIK HESABI	
960.000	960.000

ÇEŞİTLİ GELİRLER HESABI	
	1.185.000
	960.000
	2.145.000

B İŞLETMESİNE AİT BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

ORTAKLIK MALLARI HES.	
10.170.000	2.500.000
	7.670.000
10.170.000	10.170.000

ORT. İND. KDV HESA.	
1.017.000	1.021.000
4.000	
1.021.000	1.021.000

ORTAKLIK CARİ HESABI	
2.794.000	11.077.000
4.000.000	
3.300.000	
983.000	
11.077.000	11.077.000

KASA HESABI	
5.500.000	110.000
	44.000
	4.000.000
	983.000
	333.333
5.500.000	5.470.000

İADE ED. ORT.MAL.HES.	
2.540.000	2.540.000

İADE ED.ORT.MAL.AİT KDV HESABI	
254.000	254.000

ORTAKLIK MALLARI SAT.H.	
7.670.000	5.000.000
3.330.000	6.000.000
11.000.000	11.000.000

ORTAKLIK HESAP. KDV	
1.100.000	500.000
	600.000
1.100.000	1.100.000

ORT. ALACAK SNT. HESABI	
6.600.000	6.600.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TAHSİLDEKİ ORT.SNT.HES.		ORTAKLIK HESABI		ALACAK SENETLERİ HESABI	
6.000.000	3.300.000	1.185.000	3.330.000	3.300.000	
	3.300.000	2.145.000			
6.600.000	6.600.000	3.330.000	3.330.000		

İNDİRİLECEK KDV HESABI		ÖDENECEK KDV HESABI		ÇEŞİTLİ GELİRLER HESABI	
118.500		333.000	333.000		2.145.000

ORTAKLIK KDV MAHSUP HES.	
1.021.000	1.100.000
333.000	254.000
1.354.000	1.354.000

Bu aşamada ortaklığa ait satılacak herhangi bir mal kalmadığından olaya sonuçlar yönünden bakmak gerekmektedir. Satılan malın maliyetinin her iki ortak nezdinde tespit edilerek, ortaklarda oluşan kârın dağıtımı söz konusudur.

Bay A yönünde olay ele alındığında:

MAL SATIŞ HESABI	12.610.000	
ORTAKLIK MALLARI HESABI		12.610.000
1/2 ortak mal hes.		
Ortaklık malarının maliyetinin satış hesabına nakli		

Yukarıdaki kayıt işleminden sonra satış hesabında oluşmuş olan ortaklık mal satış kârını ortaklık hesabına nakletmek gerekmektedir.

MAL SATIŞ HESABI	960.000	
ORTAKLIK HESABI		960.000

Bay B ile olan ortaklıktan doğan satış kârının ortaklık hesabına nakli

Bay A yönünden gerçekleştirilen bu işlemler Bay B yönünden de ele alınması gerekmektedir.

Bay B'nin elinde ortaklığa ait herhangi bir mal bulunmadığından ortaklık malları hesabının bakiyesinin Ortaklık Mal Satış Hesabına nakledilmesi gerekmektedir.

ORTAKLIK MAL SATIŞ HESABI	7.670.000.-	
ORTAKLIK MALLARI HESABI		7.670.000.-
1/2 ortak mal hesabı		

Ortaklık mallarının maliyetinin satış hesabına nakli

Bir sonraki kaydı Ortaklık Satış Hesabı'ndan ortaklık mallarının satılmasından doğan kârın belirlenerek ortaklık hesabına nakli oluşturacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

B İşletmesi'nin tahsile gönderdiği ortaklığa ait iki adet eşit senedi tahsilden geri alınarak ortaklara dağıtıldığı varsayıldığında,

B İŞLETMESİ KAYITLARI

ORTAKLIK CARİ HESABI	3.300.000.-	
Bay A		
TAHSİLDEKİ ORT.SNT.HE.		3.300.000
Ortaklığa ait senedin tahsilden geri alınarak ortak Bay A'ya ciro edilmesi		

A İŞLETMESİ KAYITLARI

ALACAK SENETLERİ HESABI	3.300.000.-	
ORTAKLIK YANINDAKİ ORTAKLIK MALLARI HESABI		3.300.000.-
1/2 Ortak Mal Hesabı		
Ortak Bay B'den alınan senet		

Bay A'nın müşteri Bay C'den olan alacağı posta havalesi ile tahsil edilmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KASA HESABI	3.850.000.-	
ORTAKLAR MÜŞTERİ HESABI		3.850.000.-

Bay C'den olan alacağın tahsili

Öte yandan Bay B'nin ortaklığa ait mallardan dolayı Bay A bakiye borcunu nakden ödediğinde:

BAY B'NİN KAYDI:

ORTAKLAR CARİ HESABI Bay A	983.000.-	
KASA HESABI		%83.000.-

Bay A'ya olan bakiye borcunu posta havalesi ile ödenmesi

BAY A'NIN KAYDI

KASA HESABI	983.000.-	
ORTAKLIK YANINDAKİ ORTAKLIK MALLARI HESABI 1/2 Ortak Mal Hesabı		983.000.-

Bay B'nin posta havalesi ile gönderdiği nakit

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortakların büyük defter kayıtlarına bakıldığında ortaklık hesaplarının bakiyeleri aşağıdaki gibidir:

Bay A:
Ortaklık Hesabı Bakiyesi ..... 960.000.- ₺

Bay B:
Ortaklık Hesabı Bakiyesi ..... 3.330.000.- ₺
TOPLAM ..... 4.290.000.- ₺

Bu tutar ortaklığın gerçekleştirmiş olduğu faaliyetten elde ettiği toplam kârı ortaya koymaktadır. Kâr ortaklar arasında eşit dağıtılacağına göre

4.290.000 ÷ 2 = 2.145.000.- ₺ (herbir ortağa isabet eden kâr)

Bay A ortaklıktan hissesine isabet eden kâr olan 2.145.000.- ₺'nin sadece 960.000.- ₺'sini elinde bulundurmaktadır. O halde Bay B'den daha tahsil etmesi gereken 2.145.000 - 960.000 : 1.185.000 ₺'lik bir kâr mevcuttur. Örnekte belirtildiği gibi bu kâr komisyon niteliğinde olarak Bay A'ya ödenmesi gerekmektedir.

A İşletmesi tarafından bu kâra ilişkin bir komisyon faturası tanzim edilecek, B İşletmesine gönderildiği B işletmesinin de bu meblağı nakden ödediği varsayıldığında:

KASA HESABI	1.303.500.-	
ÇEŞİTLİ GELİRLER HESABI		1.185.000.-
HESAPLANAN KDV HESABI		118.500.-

... no'lu komisyon faturası ile Bay A'dan tahsil edilen kâr payı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bay B ise B A'ya ait ilgili faturayı aldığı ve ödediği zaman aşağıdaki kaydı gerçekleştirmiştir.

ORTAKLIK HESABI	1.185.000.-	
İNDİRİLECEK KDV HESABI	118.500.-	
KASA HESABI		1.303.500.-

Bay A'ya ait kârın ödenmesi

Bu ve aşağıdaki işlemlerin büyük defter kayıtları önceki sahifelerde bulunan T hesaplarına aktarılmıştır.

Ayrıca ortaklık hesabında bulunan 960.000.- TL'da çeşitli gelirler hesabına aktarılması gerekmektedir. İlgili işlem yapıldığında:

ORTAKLIK HESABI	960.000.-	
ÇEŞİTLİ GELİRLER HES.		960.000.-

Ortaklıktan doğan kârın çeşitli gelirler hesabına nakil

Bay B'de ortaklıktan doğan kârı Bay A'nın gerçekleştirdiği:

ORTAKLIK HESABI	2.145.000.-	
ÇEŞİTLİ GELİRLER HESABI		2.145.000.-

Ortaklıktan doğan kârın çeşitli gelirler hesabına aktarılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu uygulamada en son aşama olarak, önemli noktalardan biri olan KDV hesaplarının tanzimi kalmıştır. Aşağıda taşıdığı önem ve yasal gereklilik yönünden Bay B'nin KDV hesapları düzenlemeye çalışılmıştır.

ORTAKLIK KDV MAHSUP HESABI	1.021.000.-	
ORTAKLIK İNDİRİLECEK KDV		1.021.000.-
Ortaklığa ait indirilecek KDV'nin mahsup hesabına nakil		
ORTAKLIK HESAPLANAN KDV HESABI	1.100.000.-	
ORT. KDV MAH. HES.		1.100.000.-
Ortaklığa ait hesaplanan KDV'nin mahsup hesabına nakli		
İADE ED.ORT.MALLARI HESABI	254.000.-	
ORT. KDV MAHSUP HESABI		254.000.-
İade edilen mallara ait KDV'nin mahsup hesabına nakli		
ORTAKLIK KDV MAHSUP HESABI	333.000.-	
ORT.ÖDENECEK KDV HES.		333.000.-
Ortaklığa ait ödenecek KDV'nin tahakkuku		
ORTAKLIK ÖDENECEK KDV HESABI	333.000.-	
KASA HESABI		333.000.-
Ortaklığa ait KDV'nin nakden ödenmesi		

Diğer işlemler genel nitelikte olduklarından örnekte ele alınmamışlardır.

62- ÖRNEK III

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yasal ikâmetgahları İstanbul'da bulunan C ve D Anonim Ortaklıkları İstanbul Gayrettepe'de ortak bir inşaat taahhüt girişimini planlamışlar:

a) Planlanan taahhüt girişiminin hukuki biçiminin bir adi ortaklık (iç ortaklık) olması,
b) Adi ortaklığın sabit varlık edinememesi, gerekli sabit varlıkların C ve D anonim ortaklığından kiralanması,
c) Adi ortaklık (iç ortaklığı) yönetiminde birlikte temsil esasının geçerli olması,
d) İlk taahhüt keşiflerine göre adi ortaklık için gerekli katılım tutarının 200.000.000.- ₺ olduğu,
e) Katılım tutarının finansmanında ortakların % 50-% 50 düzeyinde katılmaları ve ilgili meblağı gerektikçe ödenmesinde,
f) Kâr ve zararın dağılımında katılım tutarının finansmanındaki % 50-% 50 oranlarının geçerliliği,

konularında anlaşmışlardır.

VERİLER

- İnşaat taahhüt maliyeti 190.000.000.- TL'ya ulaşmıştır.
- İndirileek KDV 15.000.000.- ₺
- ... no'lu fatura ile 300.000.000.- ₺ nakden tahsil edilmiştir (Taahhüt geliri olarak)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İSTENENLER

C ve D Anonim ortaklıklarının oluşturduğu iş ortaklığının yevmiye ve büyük defter kayıtlarını yapınız.

Ortakların iş ortaklığı ile olan muhasebe ilişkilerini ortakların defterlerinde de açıklayınız.

İş ortaklığının kâr-zararını tespit ederek sözleşme esasına göre ortaklara dağıtınız.

ÖRNEK HAKKINDA NOTLAR

Örnek görüldüğü gibi iş ortaklığına ilişkin özel işlemlerle sınırlıdır. Bu nedenle de inşaat taahhüt işlemlerine ait herhangi bir özel uygulama dikkate alınmamıştır.

Aşağıda iş ortaklığına ilişkin yukarıda sözü edilen biçimde yevmiye ve büyük defter kayıtları bulunmaktadır. C ve D Anonim ortaklıkları tarafından D ortaklığına katılma payı taahhütleri yapıldığında:

ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HESABI	100.000.000.-	
D ile İş Ortaklığı		
ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI TAAHHÜT HESABI		100.000.000.-
D İle İş Ortaklığı		
Ortaklığa taahhüt edilen katılma payı		

Yukarıda yevmiye kaydı aynı şekilde D işletmesi tarafından da yapılacaktır. Tekrar etmemek amacıyla yapılmamış-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

tır. Hesapların çalışmasına örnek olaraktan C A.Ş. ile devam edecek iş ortaklığına 25.000.000.- TL katılma payı taahhüdü alarak ödediğini varsayalım.

_____ / _____

ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI TAAH.HE. 25.000.000.-

D İle İş Ortaklığı

KASA HESABI 25.000.000.-

Taahhüt edilen katılma payının bir kısmının ödenmesi

_____ / _____

C VE D İŞLETMESİ BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

(Her iki işletmede aynı olduğundan ayrı ayrı gösterilmemiştir.

ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HE.		ORTAKLIK SERMAYE KATIL.PAYI TAAH.HE.		KASA HESABI	
100.000.000		25.000.000	100.000.000		25.000.000

İş ortaklığının muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

İş ortaklığının sermayesinin (katılma paylarının) taahhüt edilmesi.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ORTAKLAR KATILMA PAYI TAAHHÜT HESABI 200.000.000.-
Ortak C A.Ş.
Ortak D A.Ş.

ORTAKLAR SERMAYE KATILMA PAYI HESABI 200.000.000.-
Ortak C A.Ş. 100.000.000
Ortak D A.Ş. 100.000.000

Ortakların taahhüt ettikleri katılma payları

KASA HESABI 25.000.000.-

ORTAKLAR KATILMA PAYI TAAHHÜT HESABI 25.000.000.-
Ortak C A.Ş.

C A.Ş.'nin taahhüt ettiği kayıtlara dayalı 1/2'sini ödemesi

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

ORTAKLAR KATILMA PAYI TAAHHÜT HESABI		ORTAKLAR SERMAYE KATILMA PAYI HESABI		KASA HESABI	
200.000.000	25.000.000		200.000.000	25.000.000	

İş ortaklığına ilişkin faaliyetin sona erdiği ve sonuçların dağıtılması aşamasına gelindiğinde ve hesap sonuçlarının aşağıdaki gibi olduğu varsayıldığında;

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ORTAKLER SERMAYE KATILMA PAYI HESABI		KASA HESABI		GELİRLER HESABI	
	200.000.000	200.000.000	195.000.000		300.000.000
		330.000.000			

DEVAM EDEN İNŞ.HES.		İNDİRİLECEK KDV HES.		SATICILAR HESABI	
190.000.000		15.000.000			10.000.000

HESAPLANAN KDV HESABI	
	30.000.000

İşin sona ermiş olduğu ve sonuçların dağıtılması gerektiği anlaşılacaktır.

Sonuçların dağıtımı aşağıdaki gibi olacaktır:

Önce devam eden İnşaat Hesabı ile Gelirler Hesabı, Kâr -Zarar Hesabına nakledilecek ve kapatılacaktır.

KAR ZARAR HESABI	190.000.000.-	
DEVAM EDEN İNŞAAT HESABI		190.000.000.-

İnşaat maliyetinin Kâr-Zarar hesabına devri

GELİRLER HESABI	300.000.000.-	
KAR/ZARAR HESABI		300.000.000.-

Gelirlerin Kâr/Zarara Nakli

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu işlemler büyük defter kayıtlarında yansıtıldığında;

DEVAM EDEN İNŞT.HES.		GELİRLER HESABI		KAR-ZARAR HESABI	
190.000.000	190.000.000	300.000.000	300.000.000	190.000.000	300.000.000
190.000.000	190.000.000	300.000.000	300.000.000		

Ayrıca satıcılara olan borcun ödendiğini de varsayalım.

/

SATICILAR HESABI 10.000.000.-
Y İşletmesi
KASA HESABI 10.000.000.-
Satıcılara olan borcun ödenmesi

/

Bu aşamada artık ortakların sermaye katılma paylarının geri verilmesi söz konusudur.

/

ORTAKLAR SERMAYE KATILMA PAYI HES. 200.000.000.-
Ortak C A.Ş. 100.000.000
Ortak D A.Ş. 100.000.000
KASA HESABI 200.000.000.-
Ortakların sermayeye katılma paylarının
geri ödenmesi

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

ORTAKLAR SERMAYE KATILMA PAYI HESABI		KASA HESABI		SATICILAR HESABI	
200.000.000	200.000.000	200.000.000	195.000.000	15.000.000	15.000.000
200.000.000	200.000.000	330.000.000	10.000.000	15.000.000	15.000.000
			200.000.000		

Bir sonraki aşama ise önce K.V.K. göre İş Ortaklığının elde etmiş olduğu 110.000.000.- TL Kârın Ortaklığın bağımsız mükellefiyeti söz konusu olduğundan vergilendirilmesi gerekecektir. Bir başka deyişle,

/

KAR-ZARAR HESABI 110.000.000.-

ÖD.VERGİ VE FONLAR HE.

Öd.Kurumlar V.50.600.000 54.142.000.-
(110.000.000x0.46)

Öd. SSDF 2.530.000
(50.600.000x0.05)

Öd. SDTF 506.000
(50.600.000x0.01)

Öd. ÇEYF 506.000
(50.600.000x0.01)

DAĞITILACAK KAR HESABI 55.858.000.-

K.V.K. ve diğer mevzuat gereği ayrılan vergi ve fonlar

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KAR/ZARAR HESABI		ÖD.VER.ve FONL.HES.	DAĞITILACAK KÂR HES.
190.000.000	300.000.000	54.142.000	55.858.000
54.142.000			
55.858.000			
300.000.000	300.000.000		

İş ortaklığından doğan kârın vergilendirilmesine müteakip, kârın ortaklara tahakkuk ettirilerek dağıtılması gerekecektir.

/

DAĞITILACAK KÂR HESABI 55.858.000.-

ORTAKLAR CARİ HESABI 55.858.000.-

Ortak C A.Ş. 27.929.000

Ortak D A.Ş. 27.929.000

İş ortaklığına ilişkin kârın cari hesaplara alınması

/

İş ortaklığı kârının ve vergilerinin ödenmesi ise;

/

ORTAKLAR CARİ HESABI 55.858.000.-

Ortak C A.Ş. 27.929.000

Ortak D A.Ş. 27.929.000

KASA HESABI 55.858.000.-

İş ortaklığı kârının ortaklara ödenmesi

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ÖD. VERGİ VE FONLAR HESABI 54.142.000.-
Öd. K.V. 50.600.000
Öd. SSDF 2.530.000
ÖD. SDTF 506.000
Öd. ÇEYF 506.000
KASA HESABI 54.142.000.-

Vergilerin Ödenmesi

KASA HESABI		ORTAKLAR CARİ HESABI		ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	
200.000.000	195.000.000	55.858.000	55.858.000	54.142.000	54.142.000
330.000.000	10.000.000	55.858.000	55.858.000	54.142.000	54.142.000
	200.000.000				
	55.858.000				
	54.142.000				

DAĞITILACAK KÂRLAR HESABI	
55.858.000	55.858.000

Aşağıda iş ortaklığını oluşturan C ve D A.Ş. yönünden muhasebe kayıtlarına bakıldığında;

Sermaye katılma payi geri alınması ile;

KASA HESABI 100.000.000.-
ORTAKLIK SERMAYE KATILMA
PAYI HESABI 100.000.000.-
D İle İş Ortaklığı

İş ortaklığına katılma sermayesinin geri alınması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İş ortaklığından doğan kâr tahsil edildiğinde ise;

KASA HESABI		27.929.000.-
	VERGİ DIŞI GELİRLER	27.929.000.-
	İş Ortaklığı Geliri	

İş ortaklarından elde edilen gelir.

Bilindiği gibi ilgili gelir iş ortaklığında % 46 oranında K.V. tabi tutulduğundan K.V.K. ve ilgili mevzuat gereğince gelişi elde edenlerce bir daha vergi matrahına ilave edilmeyecektir.

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

KASA HESABI	
100.000.000	
27.929.000	
127.929.000	

ORT.SER.KAT.PAY.HS.	
100.000.000	100.000.000
100.000.000	100.000.000

VERGİ DIŞI GELİRLER	
	27.929.000
	27.929.000

İş ortaklığı yönünden en son işlem olarak da KDV hesaplarının tahakkuk ettirilerek verginin ödenmesini, örnekte alışının KDV ilişkin bilgiler aşağıda büyük defter kayıtlarında gösterilmiştir.

İNDİRİLECEK KDV HES.	
15.000.000	15.000.000
15.000.000	15.000.000

HESAPLANAN KDV HES.	
30.000.000	30.000.000
30.000.000	30.000.000

KDV MAHSUP HESABI	
15.000.000	30.000.000
15.000.000	
30.000.000	30.000.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Mahsup işlemi yapıldığında;

KDV MAHSUP HESABI	15.000.000.-	
İNDİRİLECEK KDV HES.		15.000.000.-

İndirilecek KDV'nin mahsup hesabına alınması

HESAPLANAN KDV HESABI	30.000.000.-	
KDV MAHSUP HESABI		30.000.000.-

Hesaplanan KDV'nin mahsup hesabına devri

KDV MAHSUP HESABI	15.000.000.-	
ÖDENECEK KDV HESABI		15.000.000.-

Ödenecek KDV'nin mahsup hesabına devri

ÖDENECEK KDV HESABI	
15.000.000	15.000.000
15.000.000	15.000.000

KASA HESABI	
200.000.000	195.000.000
330.000.000	10.000.000
	200.000.000
	55.858.000
	54.142.000
	15.000.000
530.000.000	530.000.000

Verginin ödenmesi ile

ÖDENECEK KDV HESABI	15.000.000.-	
KASA HESABI		15.000.000.-

KDV'nin ödenmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Böylece iş ortaklığının muhasebeye ilişkin tüm kayıtları yapıldığından tasfiye ile ilgili olarak (geriye) sadece idari (Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile diğer devlet daireleri nezdindeki) işlemleri kalmış olacaktır.

6.3. ÖRNEK IV

X İnşaat ve Ticaret A.Ş. ve Y Yapı Sanayii ve Ticaret A.Ş. adlı taraflar İstanbul/Kartal ... Pafta, ... Ada, ... Parselde kayıtlı arsa üzerinde sanayii sitesi inşaatı yatırımının ortaklık ve finansman biçimi ile ortaklığa ait mülkiyet biçimi konularında aşağıdaki gibi antlaşmaya varmışlardır:

1- Ortaklık B.K. tabii bir adi ortaklık statüsünde ve K.V.K. belirtilen iş ortaklığı çerçevesinde olacaktır.

2- Tüm yatırım için gerekli her türlü nakdi finans kaynağın temininde, X İnşaat ve Ticaret A.Ş. yatırımının % 60'ını, Y Yapı Sanayii ve Ticaret A.Ş. ise tüm yatırımın % 40'ını finanse edecektir.

3- Yatırımın finansman biçimi bu şekilde olmasına rağmen mülkiyet oranı % 50-% 50 olup müşterek mülkiyet esası geçerlidir.

4- Yatırım için gerekli ilk dilim olan 500.000.000.- Tl sında X A.Ş.'ye düşen 200.000.000.- Tl'lık pay, Y A.Ş. tarafından bir yıl vade ile X A.Ş.'ye hiçbir karşılık gözetmeden temin edilecektir. Ancak bir yıl sonunda bu meblağ geri ödenmediği takdirde, iş ortağı kasasına nakit olarak giriş zamanlamasına göre faize tabi tutularak X A.Ş.'ce Y A.Ş.'ye geriye ödenecektir.

5- Yatırım için gerekli olması halinde ikinci bir

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

500.000.000.- TL'lık bir dilim tekrar Y A.Ş. tarafından temin edilecek, ancak bu meblağda Y A.Ş.'nin payına düşen 200.000.000.- TL'sı giriş zamanlamasına göre geri ödeninceye kadar faize tabi tutulacaktır.

6- Yatırımın satışlar yoluyla geriye dönmesinde ise: Finansman oranının tersine (bir başka değişle, Y A.Ş. % 40, X A.Ş. % 60 olmak üzere) bu ortaklıkta X A.Ş. ile Y A.Ş.'inin payına düşen metrekare mülkiyet miktarının % 20'sini bulana kadar bu oranda geri dönüşlerden pay almaya devam edeceklerdir. Orana ulaşıldıktan sonra geri dönüşlerden pay alma % 50-% 50 oranına dönüşecektir.

7- Bu anlaşma çerçevesinde gerekli olduğu yerde kullanılacak faiz oranı baliğ yolu kapalı olmak üzere aylık % 7'dir.

VERİLER

- İnşaat maliyeti 840.000.000.- TL ulaşmıştır.
- İndirilecek KDV 60.000.000.- TL'dir.
- 01, 010 arası on adet fatura ile 5.000.000.000.- TL ve 500.000.000.- TL KDV satışlar yoluyla elde edilmiştir.

İSTENENLER

X ve Y A.Ş.lerinin oluşturduğu iş ortaklığının yevmiye ve büyük defter kayıtlarını yapınız. Ortakların iş ortaklığı ile olan muhasebe ilişkilerini ortakların defterlerinde de açıklayınız. İş ortaklığının kâr-zararını tespit ederek sözleşme esasına göre ortaklara dağıtınız.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ÖRNEK HAKKINDA NOTLAR

Örnekte görüldüğü gibi iş ortaklığına ilişkin özel işlemlerle sınırlıdır. Bu nedenle de inşaat taahhüt işlemlerine ait herhangi bir özel uygulama dikkate alınmamıştır. Aşağıda iş ortaklığına ilişkin yukarıda belirtildiği biçimde yevmiye ve büyük defter kayıtları bulunmaktadır. X ve Y A.Ş. tarafından XY ortaklığına katılma payı taahhütleri yapıldığında;

X A.Ş. yönünden

ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HESABI	200.000.000.-	
Y A.Ş. ile İş Ortaklığı		
	ORTAKLIK SERMAYE KATILMA	
	PAYI TAAHHÜT HESABI	200.000.000.-
	X A.Ş. ile iş ortaklığı	
Ortaklığa taahhüt edilen katılma payı		

Y A.Ş. yönünden

ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HESABI	300.000.000.-	
X A.Ş. ile İş ortaklığı		
	ORTAKLIK SERMAYE KATILMA	
	PAYI TAAHHÜT HESABI	300.000.000.-
Ortaklığa taahhüt edilen 1. kısım katılma payı		

İnşaat işinin oluşuna göre ortakların sözleşme gereği diğer taahhütlerin de bulundukları ve taahhütleri yerine getirmelerine ilişkin ödemelerinde sözleşmede belirtildiği gibi yapıldığı varsayılmıştır.

Ancak bilindiği gibi taahhütlerin yerine getirilmesinde sözleşmeden doğan bazı özellikler mevcuttur. Bunlar X A.Ş. ne ait bazı edimlerin belli koşullarda Y A.Ş. tarafından karşılanmasıdır. Karşılanmasıdır denilebilir, ancak yerine getirilmesi olgusu değildir. Bir başka değişle iş ortaklığında sermaye taahhütleri sözleşmede belirtilen oranlardadır. Ancak sermaye taahhütlerinin ödenmelerinde X A.Ş.ye ait taahhüdün Y A.Ş. tarafından yerine getirilmesi değil sadece bir borç

verme işlemi niteliğindedir. O halde işlemin iş ortaklığına herhangi bir ilişkisi söz konusu değildir. Ortakların kendi defterlerinde gözükeceği bir olgudur. Bu açıklamaların ışığı altında ortakların ilk dilim sermaye katılma payı taahhütlerini yerine getirmeleri:

X A.Ş. Yönünden

ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HES. 200.000.000.-

Y A.Ş. ile iş ortaklığı

KASA HESABI 200.000.000.-

İş ortaklığına taahhüt edilen sermayenin 1. diliminin ödenmesi

Y A.Ş. Yönünden

ORTAKLIK SER.KAT.PAY.TAAH.HES. 300.000.000.-

X A.Ş. ile iş ortaklığı

KASA HESABI 300.000.000.-

İş ortaklığına taahhüt edilen sermayenin 1. kısmının ödenmesi

X A.Ş. ve Y A.Ş. BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

(Sermaye taahhüdü ve ödemelerde örnek olarak sadece 1. dilim alınmıştır).

X A.Ş.

ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HESABI		ORTAKLIK SERM.KATIL. PAYI TAAH. HESABI		KASA HESABI	
200.000.000		200.000.000	200.000.000	:	200.000.000

Y.A.Ş.

ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HESABI		ORTAKLIK SERM.KATIL. PAYI TAAH. HESABI		KASA HESABI	
300.000.000		300.000.000	300.000.000	:	300.000.000

İş ortaklığının muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

YEVMİYE KAYITLARI

İş ortaklığının sermayesini (katılma paylarının) taahhüt edilmesi.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ORTAKLAR KATILMA PAYI TAAHHÜT HESABI 500.00.000.-
Ortak X A.Ş.
Ortak Y A.Ş.

ORTAKLAR SERMAYE KATILMA
PAYI HESABI 500.000.000.-
Ortak X A.Ş. 200.000.000.-
Ortak Y A.Ş. 300.000.000.-

ORtakların taahhüt ettikleri katılma payları

KASA HESABI 200.000.000.-

ORTAKLAR KATILMA PAYI
TAAHHÜT HESABI 200.000.000.-

X A.Ş.'nin taahhüt ettiği katılma payının
1. kısmının ödenmesi

KASA HESABI 300.000.000.-

ORTAKLAR KATILMA PAYI TAAH.
HESABI 300.000.000.-
Y A.Ş.

Y A.Ş.'nin taahhüt ettiği katılma payının
1. kısmının ödenmesi

KASA HESABI		ORTAKLAK KATILMA PAYI TAAHHÜT HESABI		ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HES.
200.000.000		200.000.000	200.000.000	200.000.000
300.000.000		300.000.000	300.000.000	300.000.000

İş ortaklığına ilişkin inşaat faaliyetinin sona erdiği ve sonuçların dağıtılması aşamasına gelindiğinde örnek vakada veri olarak belirtilen sonuçlar ele alındığında:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ORTAKLAR SERMAYE KATILMA PAYI HESABI	
	.
	.
	.
	.
	.
	900.000.000

KASA HESABI	
.	.
.	.
.	.
.	.
.	.
6.400.000.000	2.400.000.000

GELİRLER HESABI	
	.
	.
	.
	.
	.
	5.000.000.000

DEVAM EDEN İNŞAAT	
.	
.	
.	
.	
.	
840.000.000	

İNDİRİLECEK KDV	
.	
.	
.	
.	
.	
60.000.000	

HESAPLANAN KDV	
	.
	.
	.
	.
	.
	500.000.000

X A.Ş. CARİ HESABI	
.	
.	
.	
.	
.	
900.000.000	

Y A.Ş. CARİ HESABI	
.	
.	
.	
.	
.	
600.000.000	

İşin ona ermiş olduğu ve sonuçların dağıtılması gerektiği anlaşılacaktır. Sonuçların dağıtımı aşağıdaki gibi olacaktır.

Önce Devam Eden inşaat Hesabı ile gelirler, kâr-zarar hesabına nakledilecek ve kapatılacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KAR/ZARAR HESABI 840.000.000.-
DEVAM EDEN İNŞAAT HESABI 840.000.000.-
İnşaat maliyetinin k/z hesabına devri

GELİRLER HESABI 5.000.000.000.-
KAR/ZARAR HESABI 5.000.000.000.-
Gelirlerin kâr zarara nakli

GELİRLER HESABI		DEVAM EDEN İNŞ.HESA.		KAR/ZARAR HESABI	
5.000.000.000			840.000.000	840.000.000	5.000.000.000
5.000.000.000	5.000.000.000	840.000.000	840.000.000	840.000.000	5.000.000.000

Bu aşamada artık ortakların sermaye katılma paylarının geri ödenmesi söz konusudur.

ORTAKLAR SERMAYE KATILMA PAYI HES. 900.000.000.-
Ortak X A.Ş. 580.000.000
Ortak Y A.Ş. 320.000.000
KASA HESABI 900.000.000.-
Ortakların sermayeye katılma paylarının geri ödenmesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ORTAKLAK SERMAYE KATILMA PAYI HES.		KASA HESABI	
580.000.000	.....	.....	.....
320.000.000	.....	.....	.....
900.000.000	900.000.000	6.400.000.000	2.400.000.000
			900.000.000
			3.300.000.000

Bir sonraki aşama ise, iş ortaklığının elde etmiş olduğu 4.160.000.000.- TL Kârın K.V.K. göre vergilendirilmesi olgusudur. Bir başka değişle,

KAR ZARAR HESABI / _____

4.160.000.000.-

ÖDENEK VERGİ VE FONLAR 2.047.552.000

Öd.Kurumlar Ver. 1.913.600.000
(4.160.000.000x0.46)

Öd. SSDF 95.680.000
(1.913.600x0.05)

Öd. SDTF 19.136.000
(1.913.600.000x0.01)

Öd. ÇEYF 19.136.000
(1.913.600.000x0.01)

DAĞITILACAK KAR HESABI 2.112.448.000.-

K.V.K. ve diğer mevzuat gereği ayrılan vergi ve fonlar

_____ / _____

KAR/ZARAR HESABI		ÖD. VERGİ VE FONLAR HESABI		DAĞITIL.KAR HESABI	
840.000.000	5.000.000.000		2.047.552.000		2.112.448.000
4.160.000.000					
5.000.000.000	5.000.000.000				

İş ortaklığından doğan kârın vergilendirilmesine müteakip, kârın ortaklara tahakkuk ettirilerek dağıtılması gerekecektir.

/

DAĞITILACAK KAR HES.	2.112.448.000.-	
ORTAKLAR CARİ HESABI		2.112.448.000.-
Ortak X A.Ş. 1.056.224.000		
Ortak Y A.Ş. 1.056.224.000		

İş ortaklığına ilişkin kârın cari hesaba alınması

/

İş ortaklığı kârının ve vergilerinin ödenmesi ise, (Bu aşamaya kadar ortakların cari hesaplarına üstünden para çekmedikleri varsayıldığında)

/

ORTAKLAR CARİ HESABI	612.448.000.-	
Ortak X A.Ş. 1.056.224.000		
Ortak Y A.Ş. 1.056.224.000		
KASA HESABI		612.448.000.-

İş ortaklığı kârının ortaklara ödenmesi

/

ÖD. VERGİ VE FONLAR HESABI	2.047.552.000.-	
Öd. K.V. 1.919.600.000		
Öd. SSDF 95.680.000		
ÖD. SDTF 19.136.000		
Öd. ÇEYF 19.136.000		
KASA HESABI		2.047.552.000.-

Vergilerin ödenmesi

/

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KASA HESABI	
6.400.000.000	3.300.000.000
	2.042.552.000
	612.448.000
6.400.000.000	5.960.000.000(68)

ORTAKLAR CARİ HESABI	
1.500.000.000	2.112.448.000
612.448.000	
2.112.448.000	2.112.448.000

ÖD. VERGİ VE FONLAR HESABI	
2.047.552.000	2.047.552.000

X A.Ş. CARİ HESABI	
.	1.056.224.000
.	.
.	.
900.000.000	.
156.224.000	.
1.056.224.000	1.056.224.000

Y A.Ş. CARİ HESABI	
.	1.056.224.000
.	.
.	.
600.000.000	.
456.224.000	.
1.056.224.000	1.056.224.000

Aşağıdaki iş ortaklığını oluşturan ortaklardan biri yönünden muhasebe işlemlerine bakıldığında:

(68) Dikkat edildiğinde kasada sadece ödenmesi gereken 440.000.000.- TL KDV kalmıştır. Verginin tahakkuku ve ödenmesi bir önceki örnekte yapıldığından tekrarlamamak amacıyla yapılmamıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sermaye katılma payı geri alındığıda:

KASA HESABI	580.000.000.-	
ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HESABI		580.000.000.-
Y İle İş Ortaklığı		

İş ortaklığına katılma sermayesinin geri alınması

İş ortaklığından doğan kâr tesbit edildiğinde ise:

KASA HESABI	156.224.000.-	
İŞ ORTAKLIĞI CARİ HESABI	900.000.000.-	
VERGİ DIŞI GELİRLER		1.056.224.000.-
İş ortaklığı geliri		

ORTAKLIK SERMAYE KATILMA PAYI HESABI	
200.000.000	580.000.000
200.000.000	
180.000.000	
580.000.000	580.000.000

VERGİ DIŞI GELİRLER HESABI	
	1.506.224.000

KASA HESABI	
.	
.	
.	
.	
	580.000.000
	156.224.000

İŞ ORTAKLIĞI CARİ HESABI	
900.000.000	900.000.000
900.000.000	900.000.000

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

VII- ADİ ORTAKLIKLARIN DİĞER ORTAKLIKLARA DEVRİ

Adi ortaklıkların diğer ortaklıklara devri iki yönlü olarak ele alınabilir ve bir kıstas olarak adi ortaklığın G.V.K. tabii veya K.V.K. tabii olması biçiminde görülebilir. Kanımızca G.V.K. tabii yani adi ortaklığı oluşturan kişilerin tamamının gerçek kişi olması hali olayın esas yönünü teşkil etmektedir.

Bu olgu biraz da ortaklığın iş ortaklığına göre daha uzun süreli olacağı varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle aşağıdaki anlatımda öncelikle sadece gerçek kişilerin oluşturduğu adi ortaklık açıklanmaya ve örneklenmeye çalışılmıştır.

Adi ortaklıklarda G.V.K. tabii olan gerçek kişiler yönünden olay G.V.K.'nun 80 ve 81. maddelerinde ele alınmıştır. Tabiidir ki ilgili maddeler sadee B.K. tabii adi ortaklıkları kapsamaktadır.

70- ŞAHIS ORTAKLIKLARINA DEVRİ

T.T.K.'da ortaklıklar şahıs ve sermaye ortaklıkları olarak iki ayrı bölümde ele alınmaktadır.

Şahıs ortaklıklarında esas olan sermaye değil gerçek kişilerdir ki, bunların kişisel emekleri asıl unsuru teşkil eder. Sermayenin önemi ve fonksiyonu kişisel emek ölçüsünde değildir. Ortaklık gücü ortakların kişiliği ile ortaya çıkmaktadır.

Şahıs ortaklıkları, kollektif ortaklık ve adi komandit ortakdır. Kollektif ve adi komandit ortaklıklar T.T.K. hüküm-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lerine göre kurulur ve faaliyetlerini sürdürürler.

700- Şahıs Ortaklıklarına Satılması

Adi ortaklığını bir şahıs ortaklığına satılması adi ortaklığın faaliyetinin durdurulması anlamına gelmektedir. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından doğan kazançlar gelir vergisi kanununun mükerrer 80. maddesi gereğince ticari kazanç niteliğindedir. Bu nedenle de bu kazançlara ticari kazanç hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

701- Şahıs Ortaklıklarına Sermaye Olarak Katılması

Adi ortaklıkların faaliyetlerine son verilerek bir şahıs ortaklığına katılmaları T.T.K. göre mümkün olup bu durumda da katılma dolayısıyla ortaya çıkan ortakların kazançları G.V.K.'nun mad.80/6 hükmü uyarınca vergiye tabii olacaktır. Bu nedenle de adi ortaklıkların şahıs ortaklığına sermaye olarak katılması durumunda ise, işletmenin elden çıkarılması tarihine kadar olan faaliyet döneminin kazancı dolayısıyla ortakların herbirine verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine değer artış kazancının da dahil edilmesi gerekmektedir.

71- SERMAYE ORTAKLIKLARINA DEVRİ

710- Sermaye Ortaklıklarına Satılması

Adi ortaklığın sermaye ortaklıklarına satılma durumunda da faaliyeti durdurulan bir işletmenin G.V.K. madde 80/6 hükmündeki durumu geçerlidir. Yani elde edilecek kazanç tica-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ri kazanç niteliğindedir, bu nedenle ortaya çıkan değer artışları vergiye tabi olacaktır. Sermaye ortaklıkları ana sözleşmelerinde hüküm mevcut olduğu hallerde herhangi bir adi ortaklığı satın alabilirler. Bu durumda satın alan işletmenin sermayesinde herhangi bir değişiklik söz konusu olmadan, satın alınan adi ortaklıkta mevcut değerler satın alan sermaye şirketine aktarılmış olacaktır. Adi ortaklık sahipleri ise sadece adi ortaklığa ait satış bedelini alacaklardır.

Bu uygulama, özellikle Anonim Ortaklıklarda T.T.K.'nun ani kuruluş ile ilgili hükümlerinin sıkça uygulanmasını ortaya koymuştur. Anonim ortaklık kurucuları ortaklığın kuruluşu sırasında aktif ve pasifiyle bir adi ortaklığı satın almak yoluyla devralmak istedikleri takdirde T.T.K.'nun 279. maddesi gereğince bu konuyu ana sözleşmelerinde göstermeleri zorunludur.

Anonim ortaklıkta kuruluş sonrası bir ortaklığın satın alınmasına ise T.T.K.'nun 311. maddesi ile, bazı sınırlamalar getirilmiştir. Bu sınırlama satın alınacak adi ortaklığa ait değerlerin esas sermayenin onda birini ve satın almanın Anonim Ortaklığın kuruluşundan itibaren iki yıl içinde gerçekleşememesi halidir. Ancak aynı maddenin son fıkrasında ilgili maddenin özel bir hali ortaya konmuştur. Buna göre satın alınan adi ortaklık Anonim Ortaklığın çalışma konusuna giriyor veya cebri icra yoluyla iktisap ediliyor ise 311. maddede belirtilen sermaye oranına ve süre koşuluna uyulmadan işlem gerçekleştirilebilecektir.

711- Sermaye Olarak Konulması

Konuya sermaye ortaklıklarına adi ortaklığın sermaye olarak konulması açısından bakıldığında, T.T.K. yönünden önleyici ve sınırlayıcı hükümlerin yerini düzenleyici hükümle-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

rin mevcudiyeti görünebilir. Ancak konu G.V.K. yönünden özellik arz ettiğinden burada öncelik G.V.K.'na verilmiştir.

Bir adi ortaklığın, sermaye ortaklığına sermaye olarak konulması, kuruluş sırasında veya sermaye artırımı yapılması suretiyle sonradan mümkün olabilecektir(69).

Hangi şekilde olursa olsun bir adi ortaklığın bilançosunun bir sermaye ortaklığına aktif ve pasifiyle bir bütün halinde devrolunması, devralan ortaklığın bilançosuna ortaklıktan devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması halinde, G.V.K.'nun 81/2. maddesi uyarınca, değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirme yapılmayacaktır. Söz konusu madde hükmünün uygulanabilmesi için alınan ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır. Ayrıca, bilanço esasına göre defter tutmayan adi ortaklıklar da madde hükmünden yararlanamazlar.

G.V.K.'nun 81/2. maddesi hükmüyle sermaye ortaklıkları teşvik edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre devir ve trampa satış hükmündedir. Adi ortaklığın bir sermaye şirketine devredilmesi durumunda, bir veya daha çok gerçek kişiye ait olan mal varlığı, bir başka tüzel kişiye, yani bir sermaye ortaklığına geçmektedir ki, bu tüzel kişilik, ortakların dışında yeni bir kişilik oluşturmaktadır.

Ancak G.V.K. 81. maddesi gereğince adi ortaklığın sermaye ortaklıklarına devrinde (sermaye olarak konulmasında) kanunda belirtilen koşullara uyulması halinde vergilendiril-

---

(69) ULUSOY,Y.: "Ferdi işletmelerin sermaye şirketlerine devri ve kollektif, komandit şirketlerin sermaye şirketlerine dönüşmesi, FERYAL MATBAACILIK, ANKARA 1983, s.64-98.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

memesi esası söz konusudur(70).

Bu koşullar şunlardır:

- Devredilecek adi ortaklığın kazancının bilanço esasına göre hesaplanması.

- Devredilecek adi ortaklığın bilançosunun bir bütün halinde devredilmesi.

- Adi ortaklık sahiplerine adi ortaklık devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında yeni ortaklıkta pay verilmesidir.

Yukarıda belirtilen koşullardan görüldüğü gibi, kazancı bilanço esasına göre hesaplanmayan bir adi ortaklığın bir sermaye ortaklığına devredilmesi, G.V.K.'nun değişik mükerrer 80/6. maddesi gereğince değer artışı kazancı hesaplanmasını ortaya çıkarmaktadır. Buna göre, "Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancı olarak vergiye tabiidir. Adi ortaklık faaliyeti durdurulduktan sonra, tamamen elden çıkarılmakta ve sermaye ortaklığına devredilmektedir.

---

(70) Bu kanun konusundaki hükümet gerekçesi aşağıdaki gibidir: "Kazancı bilanço esasına göre tesbit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve ferdi işletmenin sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı veya hisse senedi alması halinde, değer artışı kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Bu hüküm halen yokluğu duyulan büyük bir boşluğu doldurmak amacıyla getirilmiştir. Gerçekten gerek ekonomik kalkınma, gerek vergilemede güvenliği sağlama yönünden şirketleşme hareketinin hayati bir önem taşıdığı açıktır. Durum böyle iken, ferdi işletmelerin sermaye şirketleri haline dönüşmesi, yukarıdaki 81. maddeye göre ortaya çıkan gelir vergisi mükellefiyeti nedeniyle, adeta cezalandırılmakta ve kurumlaşma fiilen olanaksız hale gelmekte idi. Yukarıda değinilen yeni hükümle, bu sakınca ortadan kaldırılmakta ve ekonomiye yeni bir hamle olanağı ve ortam yaratılmış olmaktadır".

Milli Güvenlik Konseyi (5. sayısı:76) Hükümet Gerekçesi, sh.24.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
KÜTÜPHANE ve DÖKÜMANTASYON
DAİRE BAŞKANLIĞI

Öte yandan kazancı bilanço esasına göre saptanan bir adi ortaklığın bir sermaye şirketine devredilmesinde de durum aynıdır. Ortakların olan işletme varlığı, bir sermaye ortaklığına devredilmek suretiyle elden çıkarılmaktadır. Ancak kanun koyucu, kişileri sermaye ortaklığına özendirmek amacıyla belli koşullar altında, bilanço esasına göre kazancı saptanan mükelleflere ayrıcalık getirmiştir.

Bir başka deyişle adi ortaklık halinde bir çok kişilerce yürütülen işletmelerin, sermaye ortaklığı statüsü altında faaliyetlerini sürdürebilmeleri kolaylaştırılmıştır.

Öte yandan adi ortaklığın bilançosu, aktif ve pasifiyle, bir bütün halinde sermaye ortaklığına devir olunacak ve devralan ortaklığın bilançosuna olduğu gibi geçirilecektir.

Bilançoda yer alan sabit değerler ve stokların rayiç bedellerine göre bir değerleme yapılarak ve bu değerler üzerinden adi ortaklık, sermaye ortaklığına devredilecek olursa, diğer koşullara uyulsa bile, değer artış kazancı vergiye tabi tutulacaktır. Kanun adi ortaklığı aktif ve pasifinin özellikle aktifteki sabit değerlerle stokların defter kayıtları üstünde değerlerle sermaye ortaklığına devredilmesini, bu konuda vergileme nedeni saymaktadır.

Son koşul olarak da adi ortaklığın sermaye ortaklığına devredilmesine değer artışı kazancı hesaplanmaması ve bunun vergiye tabi olmaması için, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında, devralan ortaklıktan adi ortaklığın ortaklarına ortaklık payı verilmesi yasa ile emredilmiştir.

Ancak adi ortaklığın sahipleri devralan ortaklıktan adi ortaklığın öz sermaye tutarından fazla ortaklık payı alacak olurlarsa, devirden doğan değer artışı kazancı vergiye tabi tutulacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Adi ortaklık, bir anonim ortaklığa devredilmişse, ortaklık payları hisse senetleriyle temsil edildiğinden, bu paylar karşılığında nama yazılı hisse senedi verilmesi gerekmektedir. Bu işletmenin devralınması karşılığında çıkarılacak hisse senetlerinin ortaklığın veya sermaye artırımının tescilinden başlayarak iki yıl geçmedikçe başkalarına devri, T.T.K 404. maddesine göre olanaksızdır.

Amaç aynı sermaye koyan pay sahiplerini sorumlu tútarak, şirkete aktarılan ayınların dğerinin davranışlarla yüksek gösterilmesini önlemek ve bu suretle ana sermayenin eksilmesini engellemektedir. İki yıllık süre sonunda ve ana sözleşmede değişiklik yapılarak, pay senetlerinin hamiline yazılı pay senetleriyle değiştirilmesi mümkündür.

Görüldüğü gibi adi ortaklığın devir bilançosunun hazırlanmasında öz sermayenin hesaplanması gerekmektedir. Öz sermaye ise bir taraftan V.U.K.'unda benimsenen, bilançonun aktif toplamından borçlar çıkarılmak suretiyle yapılan hesaplama ile, (V.U.K. mad.192) diğer yandan bilançoda öz sermayeyi oluşturan unsurların ele alınması ile hesaplanabilir.

7110- Sermaye Olarak Konulabilme Yolları(71)

Öncelikle T.T.K. hükümlerine tabi bir limited, anonim veya sermayesi paylara ayrılmış komandit ortaklık ana sözleşmesi hazırlanır. Ana sözleşmede sermaye ve ortaklık payları dışındaki tüm yasal hükümlere yer verilir. Ancak sermaye ve ortaklık payları ile ilgili hükümler daha sonra tamamlanır.

(71) Burada açıklanmaya çalışılacak alan uygulama özellikle Kıta Avrupası ülkelerinde de aynıdır.
- Oneto,C.: "Ragioneria Appulata E Professionale Vol.II", Buffetti Editore, V Edizione, 1984, Roma, s.397-459.
- Domenico,A.: "Ragioneria Generale Delle Imprese, Napoli, 1964, s.500.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kurulacak bu yeni sermaye ortaklığına adi ortaklığın ortakları dışında ortak olacak kişiler ve onların koyacakları nakdi veya aynı sermayeler belirlenir. Anonim şirket için ortak sayısı beşe ve sermaye beşyüz bine tamamlanması gerekli-dir.

Ana sözleşmenin tamamlanabilmesi için, adi ortaklığın öz sermayesinin, varsa diğer ortakların koyacağı aynı sermayenin değerlerinin takdiri amacıyla Ticaret Mahkemesine başvurulması ve mahkeme kararı ile bilirkişi raporunun alınması gerekmektedir.

Bilirkişi raporu ve mahkeme kararıyla belirlenen adi ortaklık özsermayesi ile ortakların bu öz sermayeden payları, varsa başkaca aynı sermaye koyanların ortaklık payları ana sözleşmede gösterilir. Ana sözleşme tamamlandıktan sonra, ortaklarca noterde imzalanır ve T.T.K. hükümleri gereğince kuruluş için gerekli yasal işlemler yapılır.

Kuruluş işlemi, tüzel kişiliğin kazanılması ile sona erer. Ortaklık yasalar yönünden kendisine tanınan hakları kullanma yeteneğine kavuşur. Böyle kurucuların ortaklık kurma konusundaki çalışmaları ve yetkileri sona erer. Fakat sorumlulukları, tescil tarihinden başlayarak beş yıl daha sürer.

Sermaye olarak taşınmaz mal üzerinden mülkiyet ve diğer aynı hakların taahhüt edilmesi halinde ortaklığın tüzel kişilik kazanmasından sonra bu hakların tapuya tescili istenebilir. Burada taşınmazların devrinde taahhüt safhasının senede bağlanmasını isteyen genel hüküm uygulanmaz. Ana sözleşme altındaki imza noterce onaylanmış iştirak taahhütnamesi resme şekil yerine geçer. Taşınmazların ortaklık adına tescili için şirketin tapuya başvurması yeterlidir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Böylece adi ortaklık, aktif ve pasifiyle tescil tarihinde sermaye ortaklığa sermaye olarak konulmuş olacaktır.

Bir ikinci yol ise G.V.K.deki ilgili maddede değişiklik yapılmazdan önce yapılageldiği gibi, önce belli bir sermaye ile sermaye ortaklığı kurulur. Daha sonra sermaye arttırımına gidilir. Bu sermaye artırımı sırasında gene mahkemeden bilir kişi kanalıyla adi ortaklığın devir bilançosuna göre öz sermayesinin hesaplanması istenir. Bu öz sermayeye göre şirket sermayesinin miktarı ve dağılımı, yeniden düzenlenecek ana sözleşme sermaye maddesinde gösterilir ve sermaye artırımı işlemleri tamamlanır. Sermaye artırımı ile ilgili ana sözleşme değişikliğinin Ticaret Siciline tescil tarihinde adi ortaklık sermaye ortaklığına sermaye olarak konulmuş olacaktır.

Yukarıda izlenmesi önerilen yollar, adi ortaklığın aile tipi sermaye ortaklığına dönüşmesini sağlayan yöntemlerdir. Bu durumlarda sermaye şirketine dışarıdan yabancı ortak alınması düşünülemez.

Öteden beri aynı işletme konusunda faaliyette bulunan ve ortakları tamamen yabancı olan bir sermaye ortaklığına adi ortaklığı bilançosunun aktif ve pasifiyle bir bütün halinde devredilmesi de mümkündür.

Yapılacak iş, bu durumda sermaye ortaklığında ana sözleşme değişikliği yoluyla sermaye artırımına gitmek ve yukarıdaki gibi, adi ortaklığı "aynı sermaye" olarak koymaktır.

Sermaye ortaklığı aynı sermaye olarak adi ortaklığın konulması söz konusu olunca bunun mahkemece değerinin biçilmesi ve bu değer karşılığında adi ortaklık ortaklarının ortak payı verilmesi ve bunun ana sözleşme değişikliğinde mahkeme kararına uygun şekilde gösterilmesi asıldır. Fakat G.V.K.'nun

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

değişik 81/2. maddesi hükmü, adi ortaklığın devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesinden daha fazla tutarda ortaklık payı erilmesi halinde bu tutarın "değer artışı kazancı" olarak vergilendirilmesini hükme bağlamıştır. Bir başka deyişle G.V.K. adi ortaklığın devrinden doğan değer artışı kazancının vergilendirilmesi için "öz sermayesi tutarında ortaklık payı" alınmasını zorunlu göstermektedir.

Bir başka değişle adi ortaklık, aktif ve pasifiyle bir bütün halinde bir ortaklığa aynı sermaye olarak devredilirken sadece devir bilançosuna göre özsermaye değerinin saptanması ve bunun belirlenmesi gereklidir. G.V.K.'na göre adi ortaklığın devir bilançosunun özsermayesi sermaye şirketine aynı sermayenin değeri olarak konulmalı ve ortaklarına bu tutarda ortaklık payı verilmesi halinde, değer artış kazancı vergiye tabi tutulmayacaktır.

7111- Özsermayenin Hesaplanması ve Bir Örnek

Mahkemece seçilen bilirkişinin yapacağı iş, bilanço üzerinden özsermayenin Hesaplanmasından ibarettir. Ancak T.T.K.'nu Ayın nev'inden veya bazı ayınları devralınması halinde ayınların değerlerini biçecek bilirkişinin mahkemece tayin olunması gerektirmektedir. Bilirkişi kanalıyla mahkeme adi ortaklığın öz sermayesi yerine öz varlığını ve rayiç değerini saptar ise durum ne olacaktır?

Kanımızca ortaklığın ve diğer ortakların zararına olmadıkça mahkemece biçilen değerin altında olan öz sermayenin, aynı sermaye olarak sermaye şirketine konulmasında veya adi ortaklığın öz sermayesi tutarında verilecek ortaklık payı karşılığında devredilmesinde hiç bir sakınca yoktur. Bu şekilde yapılacak devrin veya aynı sermaye olarak koymanın sermaye ortaklığının ve diğer ortaklarının zararına olmadığı açıktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ayin nev'inden sermaye konması veya ortaklığın mevcut bir ortaklığı veya bazı ayınları devralması halinde değerlerinin T.T.K.'na göre mahkemece biçilmesinin amacı, ortaklığın ve üçüncü kişilerin bu yüzden zarara uğramasını önlemektir. Bu nedenle, T.T.K.'nun 305. maddesinde "Vesikaların doğru olmaması", 306. maddesinde "Esas sermaye hakıknda" gerçekdışı bildirimler ile, 307. maddesinde "Ayın nev'inden sermayeye değer biçilmesinde hile" yapılması gibi durumlar yüzünden ortaklığın uğrayacağı zararlardan kimlerin tazmin ve ceza ile sorumlu olacağı gösterilmiştir. Bu nedenlerle zarar gören pay sahipleri ve ortaklık alacaklıların T.T.K.'nun 309. maddesi gereğince dava hakları bulunmaktadır.

Böylece sonuç olarak, mahkemece adi ortaklığa biçilen değerin altında olan, bilançoya göre hesaplanan öz sermayesinin, ayni sermaye olarak konulmasının T.T.K. hükümlerine aykırı bir yönü olmayacaktır.

Kaldı ki, dilekçede G.V.K.'nun 81/2. maddesi hükmünden de söz edilerek mahkemeye başvurulması halinde, ortaklığın bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesinin, takdir edilmesi, gene de mümkündür. Adi ortaklık öz sermayesi üzerinden ayni sermaye konulmasında ortaklığın pay sahiplerinin ve ortaklık alacaklarının söz konusu edildiği herhangi bir zararı mahkeme bu öz sermayeyi değerlemeden kaçınmaz.

Adi ortaklığın, ortakları dışında ayrı bir tüzel kişiliği bulunmadığına göre bilirkişi, işletme sahip veya sahiplerinin işletmedeki alacaklarını ve borçlarını da gözönüne alarak öz sermaye hesaplaması gerekir. Bu durumda bilançodaki sermaye ve kâr toplamına ortaklarının alacağı eklenerek veya ortakların işletmeye olan borcu düşünülerek öz sermaye hesaplanacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Aşağıda A, B adi ortaklığına ait devir günündeki bilanço görülmektedir. Bu ortaklığın bir sermaye ortaklığına sermaye olarak konulmasında ortaklara verilecek (adi ortaklığı oluşturanlar) ortaklık payının bilinebilmesi için adi ortaklığın öz sermayesinin saptanması gerekmektedir(72).

..... TARİHLİ DEVİR BİLANÇOSU

MAL	5.000.000	SERMAYE	35.000.000
BİNALAR	25.000.000	BORÇ SENETLERİ	1.000.000
DEMİRBAŞLAR	5.000.000	BİRİKMİŞ AMORT.	
BANKALAR	500.000	Bina* Amort. 50.000	
ALACAK SENETLERİ	500.000	Demirb.Amor. 200.000	
MÜŞTERİLER	250.000		
	36.250.000		36.250.000

ÖZSERMAYENİN HESAPLANMASI

ÖZSERMAYE: Aktif Toplam-(Aktifi Düzenleyici Hesaplar-Pasifi Düzenleyici Hesaplar)-Borçlar

ÖZSERMAYE: 36.250.000-250.000-1.000.000:35.000.000

Yukarıdaki örnekte, öz sermayenin V.U.K. hükümlerine uyularak hesaplanması yoluna gidilmiştir.

(72) Capaldo,P: "L.Autofinanziamento Nell'economia Dell'Impresa, Giuffre-Editore, Milano, 1968, s.16.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Burada A ve B adi ortaklığının sahiplerine anonim şirkette hisse senedi veya bir limited şirketten ortaklık payı vreilmesinde bazı özelliklerinin de dikkate alınması gerekli-dir.

Bunlar: Kurulmakta olan sermaye şirketinin de istediği sermaye miktarı ile adi ortaklığın öz sermayesi arasındaki dengenin kurulabilmesi, diğeri ise G.V.K.'nun emredici hükmü olarak anonim şirketlerde nama yazılı hisse senedi alınmasıdır. Devir dolayısıyla adi ortaklığa verilecek hisse senedi miktarı burada ele alınmayıp anonim ortaklıklarla ilgili başka bir çalışmaya bırakılmıştır.

72- NEV'İ DEĞİŞTİRME

T.T.K.'nun 152. maddesine göre, "Bir ticaret ortaklığının nev'inin diğer bir ticaret ortaklığı nev'ine çevrilmesi kanunda aksine hüküm olmadıkça, yeni nev'ine ait kuruluş merasimine tabidir, böylece yeni nev'ine çevrilen ortaklık eskisinin devamıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Bu hüküm çerçevesinde her çeşit ticaret ortaklıkların bir diğer türe dönüşmesi mümkündür. Ancak T.T.K.'nun 553-555. maddeleri çerçevesinde, bir anonim ortaklığı limited ortaklığa dönüşmesinde özel hükümlere uyulması gerekmektedir. Anonim ortaklığın limited ortaklığa dönüştürülmesi halinde, genel ilkenin tersine anonim ortaklığın infisah edeceği özel olarak belirtilmiştir.

T.T.K.'nun 152. maddesi hükmü çerçevesinde, bir kolektif, komandit, sermayesi paylara bölünmüş komandit veya limited ortaklığın anonim ortaklığa dönüşmesi mümkündür.

Ancak adi ortaklığın nev'i değiştirerek sermaye ortak-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lığı haline dönüşmesi mümkün değildir. Adi ortaklık ortaklarının T.T.K.'nda belirtilen ilkelere uyarak bir sermaye şirketi kurmaları mümkündür. Daha önce belirtildiği gibi kurulan yeni sermaye ortaklığı eski işletme ve şirketten bütünüyle bağımsızdır. Burada nevi değişikliğinden söz etmek mümkün değildir.

Ortaklığın sermaye ortaklığına dönüşebilmesi için önce işletme veya ortaklığın sona erdirilmesi ve daha sonra T.T.K. nda öngörülen kuruluş hükümlerine uyulması gerekir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

VIII- DOĞRUDAN YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Kohler,L.Eril: A Dictionary For Accountants, Fourth Edition Prentice Hall, New Delhi, 1972.

- Tekinalp,Ü-Tekinalp,G.: "Joint Venture, Prof.Dr.Yaşar Karayalçın'a Armağan, Ankara 1989.

- Dayınlarlı,K., Joint Venture Sözleşmesi, Dayındırlı Yayınları, Ankara 1989.

- Çetinel,Ş.: Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 1, İstanbul, 1986.

- TBMM Tutanakları Dergisi, S Sayısı, 357.

- Altuğ,O.: "Finansal Yönetim", Marmara Üniersitesi Yayınları, İstanbul 1988.

- Poroy,R-Tekinalp,Ü.-Camoğlu,E.: Ortaklıklar Hukuku, Filiz Kitabevi, Cilt 1, İstanbul 1976.

- Birkaç,H.: Ticaret Şirketleri ve Tatbikat, İstanbul Üniversitesi Kitabevi, İstanbul 1982.

- Özenli,S.: Uygulamada Adi Ortaklık ve Neden Olduğu Davalar, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1988, s.59.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- Karayalçın,Y.: Şirketler Hukuku Dersleri, Ankara 1965.

- Eyüpgiller,S.: Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı, Vergi Yayınları, Ankara .

- Karrenbrock And Simons: Advanced Accounting, South-Western Publishing Company, Chicago, 1962.

- Brock,H.-Palmer,E.C.: Accounting Principles and Application, McGraw Hill Company, 1981.

- Griffin,Williams and Larson: Advanced Accounting, Richard, D.Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1980.

- Hermanson,Edwards,Salmonson: Accounting Principles, Business Publications, Inc. Texas, 1983.

- Yazıcı,M.-Durmuş,A.H.: Muhasebe Dönemsonu ve Ortaklık İşlemleri, İ.İ.T.İ.A.Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul 1979.

- Özal,Ö.: Muhasebe. Ege Üniversitesi, Matbaası, İzmir, 1975.

- Canoğlu,M.A.: Ortaklıklar Muhasebesi, M.Ü.Yayınları, İstanbul 1985.

- Fossati,G.: Contabilitâ Generale, Buffetti. Editoré, Roma, 1985.

- Ulusoy,Y.: Ferdi İşletmelerin sermaye şirketlerine devri ve kollektif, komandit şirketlerin sermaye şirketlerine dönüşmesi. Feryal Matbaacılık, Ankara, 1983.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- YARARLANILAN KANUN, KAYNAK VE TEBLİĞLER

G.V.K.
K.V.K.
B.K.
T.T.K.

- KARARLAR

Yargıtay ve Danıştay Kararları.

- TEBLİĞLER

K.D.V.
V.U.K. ve K.V.
G.V.K. TEBLİĞLERİ

DOLAYLI YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Özaslan,İ.: Muhasebenin Teknik Yapısı, M.Ü.Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No:392-626, İstanbul, 1984.

- Erkural,K.: Muhasebe Prensipler ve Uygulama, M.Ü. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul, 1988.

- Yaşar Karayalçın, Muhasebe Hukuku, Genişletilmiş 2.Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü. Sevinç Matbaası, Ankara, 1988.

- Ömer Lalik, Şirketler Muhasebesi, Gözde Reprodüksiyon, Ankara, 1985.

- Ömer Lalik, Envanter, Ankara, 1986.

- Yüksel Koç Yalkın, Genel Muhasebe, Turhan Kitabevi, 6.Baskı, Ankara, 1986.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- Oneto,C.: Ragioneria Applicata E.Professionale Vol.II, Buffetti. Editore, V Edizione, Roma, 1984.

- Domenico,A.: Ragioneria Generale. Delle Imprese, Napoli 1964.

- Capaldo,P.: L.Autoinanziamento Nell'economia Dell'Impresa, Giuffre Editore, Milano, 1968.

- G.V.K.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

EK I

_____ İNŞAAT YATIRIM A.Ş. ve _____
İŞ ORTAKLIĞI SÖZLEŞMESİ

1. KURULUŞ VE KURUCULAR

Aşağıda açık kimlik ve ikametgah adresleri bulunan kurucular arasında BORÇLAR KANUNU ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNU Hükümlerine tabi bir İŞ ORTAKLIĞI kurulmuştur.

a) ..... İNŞAAT YATIRIM A.Ş. / İSTANBUL

b) .....
..... / İSTANBUL

2. ORTAKLIĞIN ŞEKLİ, ADI VE MERKEZİ

..... İNŞAAT YATIRIM A.Ş. ve ..... Adi Ortaklığıdır. Ortaklık Borçlar Kanunu ve kanun gereği Kurumlar Vergisi Kanununa tabidir.

Şirketin merkezi İSTANBUL'da ..... adresindedir.

3. MAKSAT VE MEVZUU

Ortaklığın maksat ve mevzuu İSTANBUL ŞİŞLİ .....
.....
.....
.....
..... adresinde olan gayrimenkul üzerinde kat karşılığında inşaat yapmak, yapılan inşaatı toptan veya daire daire olarak satmak ile sınırlıdır. Anılan işlerin yapılması için plan ve proje hazırlamak tadilat proje-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

leri yaptırmak, alacaklar için taşınmazları ipotek ettirme ve gerekli her türlü hukuki işlemi yaptırmaya Ortaklık yetkilidir.

4. SERMAYE

Ortaklık Sermayesi 500.000.000 (Beşyüzmilyon) TL.sı olup bu sermayenin 250.000.000 (İkiyüzellimilyon) TL.sı ..... İNŞAAT YATIRIM A.Ş. tarafından, 250.000.000 (İkiyüzellimilyon) TL.sı ..... tarafından konulmuş ve tamamı nakden ödenmiştir. Ortaklık sermayesi ortakların birlikte verecekleri kararla arttırılıp, azaltılabilir.

5. YÖNETİM VE TEMSİL

Ortaklığın yönetim ve temsili, birlikte temsil ve yönetim ilkelerine tabidir. İNŞAAT YATIRIM A.Ş.'nin yetkili organları kendilerine ait yönetim ve temsil yetkilerini işbu ortaklıkta kimin kullanacağına bizzat karar verir. Diğer ortak da aynı hükümlere tabidir. Birlikte yönetim ve temsil ortaklar tarafından Madde 9'da belirtilen "KARAR DEFTERİ"ne ait esaslar dahilinde gerçekleştirilir.

Ortaklığın yönetimi ile ilgili olarak temsil ve yönetim yetkisine haiz ortaklar arasında çıkacak ihtilaflar, ortakların oybirliği ile alacakları karar ile çözümlenir. Oybirliği sağlanmayan durumlarda, ihtilaf konusu işin yapılma önerisi reddedilmiş sayılır. Oylamada her ortak 1 (Bir) oy hakkına sahiptir.

Yönetici ortaklara bu görevleri nedeniyle ayrıca bir ücret ödenmez, yöneticilik görevi kârdan fazla pay istemeğe hak vermez. Ancak .....'in bilfiil vereceği mesai gözönünde bulundurularak sermaye ve finansmana % 7 oranında eksik katılacağından ..... yatırımlara % 46.50 katılacak,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

% 53,50 ise ..... İNŞAAT YATIRIM A.Ş. tarafından karşılanacaktır. Diğer taraftan oto finansman dışında satışlardan elde edilecek hasılat dağıtılmayıp işte bırakıldığında finansman olarak kalacak meblağın % 7'si .....'e her ayın ilk haftasında nakden ve defaten ödenecektir. Ancak kârın taksimi taraflar arasında eşit nisbette % 50 olarak gerçekleşecektir.

6. FAALİYET SÜRESİ

Ortaklığın müddeti işbu sözleşmenin noterden onaylandığı tarihten başlamak üzere işbu sözleşmeye konu olan inşaatların tamamlanması ve tamamen satılması veya fiilen taksimat yapılması ile sınırlıdır. Fesih hakkı inşaatın fiilen tamamlanmasından sonra kullanılabilir.

7. ORTAKLIĞIN TASFİYESİ

Ortaklığın tasfiyesi, ortaklığın son bulduğu tarih esas alınarak düzenlenecek bilançoya göre yapılır.

Ortaklığın tasfiye işlemleri, ortaklığın son bulma tarihi itibari ile yönetim görevini yapan ortaklar tarafından yapılır. Bu konuda yönetici ortaklar arasında çekişme olursa, tasfiye memuru atanması için tüm ortakların oybirliği ile karar almaları gerekir (Ortakların tasfiye memuru atamaları durumunda, bu memurun ortaklar arasında seçilmesi esastır).

Tasfiye memuru atanamıyor veya tasfiye işlemi yapılamıyorsa, tasfiye memuru atanması ve tasfiye işleminin yapılması için, ortaklardan her birinin mahkemeye başvurma hakkı saklıdır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

8. ORTAKLAR ARASINDA DEĞİŞİKLİK

Yeni Ortak Kabulü;

Ortaklığa, yeni ortak kabulü olanaklıdır. Yeniden alınacak ortak sayısı 1 (Bir)'den fazla olamaz.

Yeni ortağın kabulü ve yeni ortağın koyacağı sermayenin belirlenmesi için tüm ortakların oybirliği ile karar vermesi zorunludur.

9. ORTAKLIĞA AİT İŞLEMLERİN AYRI DEFTERLERDE TUTULMASI

Şirkete ait; maksat ve mevzuunda doğan işlemlerin gerçekleşmesi Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu gereği ayrı kanuni defterlerde izlenir. Bu defterlerde, Ortaklardan herhangi biri veya belirleyeceği yetkili kişiler tarafından tutulur. İş ortaklığına ait kanuni defterler ortaklıktan doğacak ihtilaflarla ortaklık işlemlerini ispat edici vesika olarak kabul edilmiştir. Ortaklık ve mevzuu ile ilgili işlemlerin gerçekleştirilmesinde ayrıca noterden onaylı bir karar defteri tutulması zorunludur.

10. ORTAKLIK MENKUL VE GAYRİMENKULLERİN MÜLKİYET BİÇİMİ

Ortaklığa ait menkul ve gayrimenkullerin işbu sözleşme ile bağımsız mülkiyet esaslarına tabi olması kararlaştırılmıştır.

11. KÂR-ZARAR

Ortaklığın safi kârı, Ortaklığın Maksat ve Mevzuu ile ilgili işlerin gerçekleştirilmesinde yapılmış her türlü giderlerin çıkarılmasından sonra geri kalan miktardır.

Bu kârdan;

% 50 si ortak ..... İNŞAAT YATIRIM A.Ş.'ne
% 50 si ortak ..... 'e ait olacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ancak ortaklığın zarar etmesi durumunda, bir bilanço dönemi için gerçekleşen zararın 5.ci madde mucibince her bir ortağa isabet eden miktarı kadar para, o ortak tarafından tekrar sermaye olarak ortaklığa konulacaktır.

12. SÖZLEŞMENİN DEĞİŞTİRİLMESİ

Ortaklığın işbu sözleşmede belirtilen hükümlerinde yapılmak istenen herhangi bir değişiklik ortaklarca birlikte karar verilecek usul ve esaslar dahilinde ek sözleşmelerle gerçekleştirilebilir. Ancak faaliyet müddetine ait hüküm değişikliğe tabi tutulamaz.

13. KANUNİ HÜKÜMLER

İşbu sözleşmeden doğan ihtilaflarda İstanbul Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkilidir. İşbu sözleşmede mevcut olmayan konulardan Borçlar Kanunu hükümleri geçerlidir.

ORTAK	ORTAK
..... İNŞAAT YATIRIM A.Ş. ADINA Yönetim Kurulu Başkanı	

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

Marmara Üniversitesi
Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı
0019833

Marmara Üniversitesi Meslek Yüksekokulu
Döner Sermaye İşletmesince Bastırılmıştır