

# Şirketler Muhasebesi İle İlgili Bazı Mes'eleler

Doç. Dr. F. ÖZGÜR

## A. — Giriş.

B. — Ortakların dâyinlerine karşı mes'uliyetleri gayrimahdut olan şirketler (Şahıs şirketleri)

1 — Umumî mülâhazalar.

2 — Kuruluş kayıtları.

3 — Kâr taksimi ve kâr taksiminde kullanılan metotlar.

a — Kârın ortaklar arasında mütesaviyen taksimi usulü.

b — Kârın mukavelenâmeye göre ortaklar arasında muhtelif nisbetlerde taksimi usulü.

c — Devre başında ortakların mevcut sermayeleri arasındaki nisbete göre kârın taksimi usulü.

d — Devre sonunda ortakların mevcut sermayeleri arasındaki nisbete göre kârın taksimi usulü.

e — Kârın ortaklar arasında mevcut vâsâfi sermayelerine göre taksimi usulü.

f — Ortakların şirketlerine ifa ettikleri hizmetler için kendilerine bir ücret tediyesinden sonra geri kalan kârın mukavelenâmelerine göre şart koşulan bir nisbet üzerinden taksimi usulü.

g — Ortakların şirketlerine yatırdıkları sermayelerine mukabil ödenen faiz tutarından sonra geri kalan kârın mukavelenâmelerine göre şart koşulan bir nisbet dahilinde taksimi usulü.

i — Umumî mülâhazalar.

ii — Elde edilen safî kârın ödenecek faiz tutarını aşması halinde

iii — Elde edilen safî kârın ödenecek faiz tutarına müsavi veya faiz tutarından az olması halinde.

iv — Zarfara uğranıldığında ortaklara yatırdıkları sermayelere mukabil faiz verilip verilmeyeceği mes'elesi.

h — Ortakların şirketlerine ifa ettikleri hizmetlere mukabil kendilerine bir ücret ödenmesinden ve yatırdıkları sermayelerine karşılık bir faiz tediyesinden sonra geri kalan kârın mukavelenâmelerine göre şart koşulan bir nisbet üzerinden taksimi usulü.

4 — Şirkete yeni bir ortağın duhulü.

a — Umumî mülâhazalar.

b — Eski şeriklerden birinin veya bir kaçının hissesinin satın alınması suretiyle ortaklığa duhul.

c — Şirkete yatırımda bulunmak suretiyle ortaklığa duhul.

i — Hisselerin nominal kıymetleri nazarı itibare alınmak suretiyle ortaklığa duhul.

ii — Şirketin hasılât kıymeti nazarı itibare alınmak suretiyle ortaklığa duhul.

iii — Şirketin mevcutlarının yeniden kıymetlendirilmesinden sonra ortaklığa duhul.

iv — Yeni ortağın temin edeceği peştemaliye nazarı itibare alınmak suretiyle ortaklığa duhul.

- d — Yeni ortağın, hisse satın almadan ve yatırımda bulunmadan doğrudan doğruya kâra iştiraki hali.
- 5 — Bir şerikin şirketten ayrılması.
- a — Umumî mülâhazalar.
- b — Kıymet takdiri dolayısıyla bütün ortakların sermaye hesaplarında husule gelen tahavvülün gösterilmesi usulü.
- c — Takdiri kıymet dolayısıyla yalnız şirketten ayrılan ortağın sermaye hesabında husule gelen tahavvülün gösterilmesi usulü.
- d — Şirkette kalan ortakların sermayelerinin ayarlanması usulü.
- 6 — Şir şerikin ölümü.
- 7 — İnfisah.
- a — Umumî mülâhazalar.
- b — Tasfiye.
- c — Tasfiyenin icap ettirdiği muhasebe kayıtları ve «tahakkuk eden kâr ve zarar hesabı».

(Devam edecek)

## ŞİRKETLER MUHASEBESİ İLE İLGİLİ BAZI MES'ELELER

### A — Giriş.

Ticaret Kanunumuzun 136'ncı maddesi ticaret şirketlerini; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif diye beş kısma ayırmış bulunmaktadır<sup>[1]</sup>. Yukarıda sayılan beş muhtelif şirket ortaklarının mesuliyetleri; dâyinlerine karşı mahdut olup olmamalarına ve aynı zamanda sermayelerinin eshama münkasım bulunup bulunmamalarına göre aşağıdaki şekilde tasnif edilebilir. Şöyle ki:

- 1 — Ortaklarının dâyinlerine karşı mesuliyetleri gayri mahdut olan şirketler; (Şahıs şirketleri)
- a — Kollektif şirket<sup>[2]</sup>
- b — Komandit şirket<sup>[3]</sup> (Komanditeler)

[1] Ticaret Kanununun 136 ncı maddesine bakınız.

[2] Ticaret Kanununun 153 üncü maddesi kollektif şirketi şu şekilde tarif etmektedir: «Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek maksadiyle hakikî şahıslar arasında kurulan ve ortaklarından hiç birisinin mes'uliyeti, şirket alacaklılarına karşı tahdid edilmemiş olan şirket, kollektif şirkettir.»

[3] Ticaret Kanununun 243 üncü maddesi komandit şirketi şu şekilde tarif etmektedir: «Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek maksadiyle kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının mesuliyeti tahdid edilmemiş ve diğer ortak veya ortakların mesuliyeti muay-

2 — Ortaklarının dâyinlerine karşı mesuliyetleri mahdud olan şirketleri; (Sermaye şirketleri)

Bu nevi şirketler de sermayelerinin eshama münkasım bulunup bulunmamalarına göre ikiye ayrılırlar:

- a — Sermayeleri paylara bölünmüş şirketler;
  - i — Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket<sup>[4]</sup>
  - ii — Anonim Şirket<sup>[5]</sup>
- b — Sermayeleri paylara bölünmemiş şirketler;
  - i — Komandit şirket<sup>[6]</sup> (Komanditerler)

yen bir sermaye ile tahdid edilmiş olan şirket komandit şirkettir. Mesuliyetleri mahdud olmayan ortaklara komandite, mesuliyeti mahdud olanlara komanditer denir. Komandite ortakların hakikî şahıs olmaları lâzımdır. Hükmi şahıslar ancak komanditer olabilirler.» Bu maddenin metninden de anlaşılacağı veçhile, komandit şirketlerde mahdud ve gaydi mahdud mesuliyetli olmak üzere iki nevi şerik mevcut bulunmaktadır. Gayri mahdud mesuliyetli şerikler (komandite) aynen kollektif şirket ortakları gibi, şirketin borçlarından dolayı şirkete karşı bütün mamelekleriyle mesul olduklarından yalnız bu nevi şürekânın yukarda «Ortaklarının dâyinlerine karşı mesuliyetleri gayri mahdud olan şerikler» başlığı altında mütalâası muvafık olacaktır.

[4] Ticaret Kanununun 475 inci maddesi sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketi şu şekilde tarif etmektedir: «Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sadece birden çok komanditerin iştirak nisbetlerini göstermek maksadıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa âdi komandit şirket hükümleri tatbik olunur.»

Bu nevi şirketlerde mahdud mesuliyetli şerikler (komanditer) aynen anonim şirket şürekâsı gibi, şirket borçlarından dolayı yalnız şirkete koydukları veya koymağı taahhüd ettikleri sermayeleri nisbetinde mesul olduklarından ve vazettikleri sermayeleri de eshama münkasım bulunduğundan yalnız bu nevi ortakların yukarda «Ortaklarının dâyinlerine karşı mesuliyetleri mahdud olan şirketler» başlığı altında mütalâası uygun görülmüştür.

[5] Ticaret Kanununun 269 uncu maddesi anonim şirketi şu şekilde tarif etmektedir: «Anonim şirket, bir ünvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekleri ile mesul şirkettir. Ortaklarının mesuliyeti, taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile mahduttur.»

[6] Âdi komandit şirketlerde, mahdud mesuliyetli şerikler (komanditer) aynen anonim şirket şürekâsı gibi, şirket borçlarından dolayı yalnız şirkete koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermayeleri nisbetinde mes'ul olduklarından ve vazettikleri sermayeleri de paylara bölünmediğinden yalnız bu nevi ortakların yukarda «Ortaklarının dâyinlerine karşı mes'uliyetleri mahdud olan şirketler» başlığı altında mütalâası uygun görülmüştür.

- ii — Limited şirket<sup>[7]</sup>  
 iii — Kooperatif şirket<sup>[8]</sup>.

Yukarıda görülen şekilde bir tasnif vücuda getirildikten sonra; şirketler muhasebesinde mevcut bazı mes'eleleri tekrarlara meydan vermeden aşağıdaki tasnife göre mütalâa etmek kabil olur. Şöyle ki :

- 1 — Ortaklarının dâyinlerine karşı mesuliyetleri gayri mahdut olan şirketler. (Şahıs şirketleri)
- 2 — Sermayeleri paylara ayrılmış ve ortaklarının dâyinlerine karşı mesuliyetleri mahdut olan şirketler.
- 3 — Sermayeleri paylara ayrılmamış ve ortaklarının dâyinlerine karşı mesuliyetleri mahdut olan şirketler.

Şimdi sırasıyla yukardaki başlıkları ele alıp izaha çalışalım :

[7] Ticaret Kanununun 503 üncü maddesi limited şirketi şu şekilde tarif etmektedir: «İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulup, ortaklarının mes'uliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited şirket denir. Ortaklar tarafından konulan sermaye için, anonim şirkette olduğu gibi hisse senedi çıkarılmaz. 271 inci madde hükmü limited şirketler hakkında da caridir; şu kadar ki; limited şirketler sigortacılık yapamazlar.»

[8] Ticaret Kanununun 485 inci maddesi kooperatif şirketleri şu şekilde tarif etmektedir: «Kooperatif şirket, ortaklarının iktisadî menfaatlerini ve hususiyetle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve kefalet sayesinde sağlayıp korumak maksadıyla bir ticaret ünvanı altında kurulan değişir sermayeli bir şirkettir. Ortakların şirket borçlarından dolayı mes'uliyeti müteselsil ve hudutsuz olabileceği gibi hudutsuz ve fakat koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mütenasip yahut muayyen bir meblâğ ile hudutlu olabilir. Mes'uliyet tarzını gösteren bir ibarenin, kooperatif şirketin ticaret ünvanına eklenmesi şarttır. Hususî kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere bu fasıl hükümleri bütün kooperatifler hakkında tatbik olunur.»

Ticaret Kanununun 490 ncı maddesinin son fıkrası: «Hisse senetleri çıkarılırsa bunların nama yazılı olması şarttır» demektedir. Bu fıkradan da anlaşılacağı veçhile kooperatif şirket hisse senedi çıkarabileceği gibi çıkarmıyabilir de. Hisse senedi çıkardığı takdirde; kooperatiflerin yukarda yaptığımız tasnifte «Sermayeleri eşhama münkasim ve ortakların dâyinlerine karşı mes'uliyetleri mahdut olan şirketler» başlığı altında mütalâası icap etmektedir.

## B — Ortaklarının dâyinlerine karşı mes'uliyetleri gayri mahdut olan şirketler (Şahıs Şirketleri).

### 1 — *Umumî mülahazalar :*

Muzaaf defter tutma sistemine göre, şirketler muhasebesinde kullanılan defterler tâcirlerin kullandıklarının aynıdır; yâni şirketler de tıpkı tâcirler gibi kayıtlarını evvelâ tarih sırasile yevmiyeye ve ondan sonra mevzularına göre defteri kebire geçirirler. Bununla beraber, her şerik için ayrı birer sermaye ve aynı zamanda şirketten çektikleri meblâğları göstermek üzere birer hususî hesap ihdas edilir. Devre sonlarında elde edilen kâr ve zararlar ortaklar arasında mevcut bulunan mukaveleye göre tevzi olunur. Her ortağın elde ettiği kâr hususî hesabına geçirilir ve mezkûr hesapların bakiyeleri ise sırasile ortakların sermaye hesaplarına aksettirilir. Bazı hallerde, ortaklara şirketten elde ettikleri kârlardan daha fazla miktarlar çekmelerine müsaade edilirse de; bu takdirde, farklar ancak sermaye hesaplarından tenzil edilmek suretile hesap devreleri sonlarında bilânçolarını tanzim etmek kabil olur.

### 2 — *Kuruluş kayıtları: [\*]*

Kuruluş kayıtları; evvelâ; şirketin topyekûn sermayesini, sâniyen; her ortağın şirkete koymağı taahhüt ettiği sermaye ile buna mukabil, bilfiil tediye ettiği tutarı veya tevdi ettiği ayın veya gayri maddî bir sermaye unsurunun veyahut ifa etmekle mükellef bulunduğu bir hizmeti gösterecek bir şekilde yapılmalıdır<sup>[9]</sup>. Bu bakımdan kuruluş kayıtlarında yer alması icap eden başlıca iki hesap hakkında aşağıdaki izahatın faydeli olacağı kanaatindeyiz. Şöyle ki:

Şirketin topyekûn sermayesini gösterecek olan hesap, ortaklar tarafından şirket mukavelesine göre şirkete sermaye olarak tahsisi mutasavver bulunan miktar üzerinden alacaklandırılır. Bu suretle mezkûr hesap şirketin nominal sermayesini göstermiş olur. Ortakların vazedecekleri sermaye hisseleri birbirlerine müsavi ise, şirketin sermayesinin defterlerde bir tek hesapta toplanmasında hiçbir

[\*] Donald H. Mackenzie: The Fundamentals of Accounting; The Macmillan Company 1956, sayfa: 455.

Editorial Staff, Charles R. Hadley Company, Executive Accounting, Pathfinder Accounting series; McGraw-Hill, 6th ed. 1955, sayfa: 261.

[9] Bu hususta Ticaret Kanununun 139 uncu maddesine bakınız.

mahzur yoktur. Lâkin buna mukabil şeriklerin koyacakları sermaye tutarları birbirlerinden farklı ise o zaman her ortağın kendi hissesine düşen sermaye tutarı için ayrı birer hesabın açılması zaruridir.

Taahhüt hesaplarına gelince; her ortak için ayrı ayrı açılması icap eden taahhüt hesapları şirkete karşı yerine getirilecek taahhüt tutarlarıyla borçlandırılır; ve buna mukabil de sermaye hesabı ve yahut her şerike ait sermaye hesabı alacaklandırılır. Taahhütlerin ifası halinde ise alâkalı hesapların borçlandırılmasına mukabil taahhüt hesapları alacaklandırılır.

Bakiye verdikleri takdirde aradaki fark ortakların elân şirkete karşı ifa etmekle mükellef buldukları taahhüt tutarlarını gösterirler.

Yukardaki izahatımızı bir iki misalle tamamlayalım. A, B ve C nin bir kollektif şirket kurmuş olduklarını ve mukavelelerine göre herbirinin şirkete 200 er bin T. lirası koymağı taahhüt ettiklerini farzedelim. Bu şartlar tahtında ortaklığın yevmiye defterinde aşağıdaki kayıtların düşülmesi lâzımgelceği gibi, tek sermaye hesabının açılmasıyla iktifa olunabilir:

A'nın taahhüt hesabı	200000.—
B'nin » »	200000.—
C'nin » »	200000.—
Sermaye hesabına	600000.—

(A, B ve C şirkete 200 er bin T.L. koymağı taahhüt etmişlerdir)

Şerikler taahhütlerini ortaklığa nakden tediye etmek suretiyle yerine getirdiklerini kabul ettiğimizde aşağıdaki kayıtların yevmiyeye aksettirilmesi icabeder:

Kasa hesabı	600000.—
A'nın taahhüt hesabına	200000.—
B'nin » »	200000.—
C'nin » »	200000.—

(A, B ve C şirkete karşı taahhütlerini yerine getirmişlerdir.)

Misalimizde şeriklerin hisselerinin birbirlerine müsavi olmayıp mukavelelerine göre A'nın 300000 T. lirası, B'nin 200000 T. lirası ve C'nin de 100000 T. lirası taahhüt etmiş olduklarını farzettiğimizde

her ortak için ayrı bir sermaye hesabının açılması zarureti hasıl olur. Şöyle ki:

A'nın taahhüt hesabı	300000.—
B'nin » »	200000.—
C'nin » »	100000.—

A'nın sermaye hesabına	300000.—
B'nin » »	200000.—
C'nin » »	100000.—

(A, B ve C'nin şirkete sızasıyla, 300000, 200000, 100000 T.L. koymağı taahhüt etmişlerdir)

Şeriklerden «A» ortaklığa 300000 T. lirası tediye etmek suretiyle, «B» ise 150000 T. lirası değerinde bir bina vermekle, «C» ise 100000 T. liralık ham madde getirmekle taahhütlerini ifa ettiklerini farzettığımızda aşağıdaki kayıtların yevmiyede yer almaları icap eder:

	B.	A.
Kasa hesabı	300,000.—	
A'nın taahhüt h'na		300,000.—
Bina hesabı	150,000.—	
B'nin taahhüt h'na		150,000.—
Ham madde hesabı	100,000.—	
C'nin taahhüt h'na		100,000.—
(A, B ve C şirkete karşı taahhütlerini yerine getirmişlerdir.)		

Yukarıki verilere göre B'nin 200,000 liralık taahhüdüne mukabil ancak 150,000 liralık kısmını yerine getirmiş olduğu açıkça görülmektedir. Şirketin bu kuruluş ânındaki bilânçosu aşağıda görüldüğü şekilde tanzim edilecektir:

## A, B, C Kollektif Şirketi Şilânçosu

Aktif	1.1.1959		Pasif
Kasa	300,000.—	A'nın sermayesi	300,000.—
Ham madde	100,000.—	B'nin »	200,000.—
B'nin taahhüdü	50,000.—	C'nin »	100,000.—
Bina	150,000.—		
	600,000.—		600,000.—

## 3 — Kârın taksimi ve kâr taksiminde kullanılan metodlar:[\*]

Devre sonlarında elde edilen kârın şerikler arasında muhtelif şekillerde taksimi kabildir. Bu metodlardan başlıcalarını sırasıyla izah edebilmek için bir misal ele alalım. Şöyle ki:

Bir şirketin ortakları bulunan A ile B'nin 1958 senesi zarfındaki sermaye ve hususî hesapları aşağıda görüldüğü gibidir:

B.	A'nın Hususî Hesabı		A.
1958			
1 Haz.	Kasadan çekilen	2,000.—	
1 Ağus.	» »	6,000.—	

[\*] Donald H. Mackenzie, The Fundamentals of Accounting; op. cit; s: 459.

Editorial staff, Charles R. Hadley Company, Executive Accounting, op. cit; s: 263.

L. A. Schmidt, N. Bergstorm, Fundamental Accounting, op. cit. s. 350-352.

H. A. Finney, H. E. Miller, Principles of Accounting, Prentice Hall, New York, 1955, sayfa: 226.



B.

*A'nın Sermaye Hesabı*

A.

			1958		
			1 Ocak	Bakiye	24,000.—
			1 Nisan	Devre zarfında nak- den sermayeye ilâve	6,000.—
			1 Ekim	Devre zarfında nak- den sermayeye ilâve	8,000.—

B.

*B'nin Hıususi Hesabı*

A.

			1958		
1 Nisan	Kasadan çekilen	8,000.—			
1 Aralık	» »	2,000.—			

B.

*B'nin Sermaye Hesabı*

A.

			1958		
			1 Ocak	Bakiye	8,000.—
			1 Mart	Devre zarfında nak- den sermayeye ilâve	10,000.—
			16 Tem.	» « »	6,000.—
			1 Kasım	» « »	6,000.—

Ve ortaklara ücret ve faiz tutarları ödenmeden evvel elde edilmiş olan kâr da 22,000 liradır.

a — *Kârın ortaklar arasında mütesaviyen taksimi usulü:* [\*]

Şirket mukavelenamesinde devre sonlarında elde edilen kârların ortaklar arasında mütesaviyen paylaşılacağına dair bir kaydın

[\*] Donald Mackenzie, *The Fundamentals of Accounting*, op. cit; s: 461.

G. A. MacFarland, R. D. Ayars, W. E. Stone; *Accounting Fundamentals* McGraw-Hill 3rd ed. 1957, sayfa: 309.

Prof. Cevat Yücesoy, *Şirketler Muhasebesi*, op. cit; s: 26.

bulunması veyahut bu hususun tasrih edilmemiş olması halinde, kâr şerikler arasında müsavi bir şekilde taksim olunur<sup>[10]</sup>.

Şu halde yukarda ele almış olduğumuz misaldeki verilere göre elde edilen kâr şirketin ortakları arasında müsavi bir şekilde taksim edildiği takdirde aşağıdaki yevmiye kayıtlarının yapılması icap eder:

		B.	A.
1958			
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı A ve B'nin hususî hesaplarına Yukardaki kayıt ile elde edilen kâr iki şirket arasında mütesaviyen taksim edilmiş olur.	22,000.—	22,000.—
31 Aralık	A'nın hususî hesabı A'nın sermaye hesabına A'nın sermayesinin artış miktarı gösterilmiş olur.	3,000.—	3,000.—
31 Aralık	B'nin hususî hesabı B'nin sermaye hesabına B'nin sermayesinin artış miktarı gösterilmiş olur.	1,000.—	1,000.—

Yukarda yapılmış olan kayıtlar vasıtasıyla aynı zamanda A ile B'nin elde etmiş oldukları miktarlar —yâni devre zarfında şirketten çekmiş oldukları meblâğlar, her birine isabet eden kârdan tenzil edildikten sonra— sırasıyla kendi sermaye hesaplarına geçirilmiş olur.

Yevmiyeye düşülmüş olan kayıtlar ise defteri kepire geçirildiklerinde, hesaplar aşağıda görüldükleri veçheleri arzedecektir:

[10] Bu madde eski kanunda 140 ıncı madde idi. Yeni kanunda aynı hususa, B.K. delâletiyle bir atıf yapılmıştır. Şöyle ki, T.T.K., md. 169/3 e göre «Kâr ve zararın taksimine dair olan karar hakkaniyet kaidelerine aykırı görüldüğü takdirde mahkemece iptal olunur. Bu halde kâr ve zararın taksimi hakkında Borçlar Kanununun 523 üncü maddesi hükmü tatbik olunur.» B.K. md. 523/1 ise, hilâfına mukavele olmadıkça kârın şerikler arasında müsavi taksimini âmirdir.

B.

*Kâr ve Zarar Hesabı*

A.

1958			1958		
31 Aralık	Kâr taksimi:		31 Aralık	Mizan	22,000.—
	A'ya	11,000.—			
	B'ye	11,000.—			
		22,000.—			22,000.—

B.

*A'nın Hususî Hesabı*

A.

1958			1958		
1 Haz.	Kasa h'na	2,000.—	31 Aralık	Kâr ve zarar hesabından	11,000.—
1 Ağus.	» »	6,000.—			
31 Aralık	Sermaye hesabına	3,000.—			
		11,000.—			11,000.—

B.

*A'nın Sermaye Hesabı*

A.

1958			1958		
31 Aralık	Kapanış bilânçosu hesabına	41,000.—	1 Ocak	Mizan	24,000.—
			1 Nisan	Kasa h'dan	6,000.—
			1 Ekim	» »	8,000.—
			31 Aralık	A'nın hususî hesabından	3,000.—
		41,000.—			41,000.—

B.

*B'nin Hususî Hesabı*

A.

1958			1958		
1 Nisan	Kasa h'na	8,000.—	31 Aralık	Kâr ve zarar hesabından	11,000.—
1 Aralık	» »	2,000.—			
31 Aralık	Sermaye h'na	1,000.—			
		11,000.—			11,000.—

B.			B'nin Sermaye Hesabı			A.		
1958			1958					
31 Aralık	Kapanış bilânçosu h'na	31,000.—	1 Ocak	Mizan		8,000.—		
			1 Mart	Kasa h'dan		10,000.—		
			16 Tem.	» »		6,000.—		
			1 Kasım	» »		6,000.—		
			31 Aralık	B'nin hususî hesa- bına		1,000.—		
		31,000.—						31,000.—

*b — Kârın mukavelenameye göre ortaklar arasında muhtelif nisbetlerde taksimi usulü: [\*]*

Ortaklardan A'nın tecrübe, malûmat ve aynı zamanda vazeylediği sermaye tutarı gözönünde tutularak kendisine kârdan %70'inin ve B'ye de %30'unun verilmesi mukavelenameye göre kararlaştırılmış ise, kâr şirketin ortakları arasında aşağıda görüldüğü şekilde taksim olunur:

- [\*] Dennis L. Dougan, Book-Keeping and Accounts, op. cit; s: 377.  
Donald H. Mackenzie, The Fundamentals of Accounting, op. cit;; s: 461.  
Editorial staff, Charles R. Hadley Company, Executive Accounting, op. cit; s: 264.  
G. A. MacFarland, R. D. Ayars, W. E. Stone, Accounting Fundamentals, op. cit; s: 309.  
William W. Pyle, Fundamental Accounting Principles; op. cit; s. 446.  
H. A. Finney, H. E. Miller; op. cit; say: 227.

1958			
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı A'nın hususî h'na B'nin » »	22,000.—	15,400.— 6,600.—
	Kârın %70'ini A'ya ve %30'unu B'ye tak- sim etmek üzere düşülen kayıt.		
31 Aralık	A'nın hususî hesabı Anın sermaye h'na  A'nın sermayesinin ne miktar olduğu gös- terilmiş olur.	7,400.—	7,400.—
31 Aralık	B'nin sermaye hesabı B'nin hususî hesabına  B'nin sermayesinin ne miktar azaldığı gös- terilmiş olur.	3,400.—	3,400.—

Ortaklardan A'nın, devre zarfında kendi ihtiyacı için şirketten 8,000 lira çekmiş bulunması hasebiyle kendisine isabet eden 15,400 liralık kârdan ancak sermayesi 7,400 liralık bir tezayüd arzetmesine mukabil, B'nin devre zarfında çektiği meblâğ ise kendisine düşen kârdan 3,400 lira fazla olması dolayısıyla sermayesi mezkûr meblâğ tutarınca azalmış bulunacaktır.

Yukarda yevmiyeye düşülmüş bulunan kayıtlar defteri kebire geçirildiklerinde, hesaplar aşağıda görüldükleri veçheleri arzedecektir:

B.

*Kâr ve Zarar Hesabı*

A.

1958			1958		
31 Aralık	Kâr taksimi: %70 A'ya %30 B'ye	15,400.— 6,600.— 22,000.—	31 Aralık	Mizan	22,000.— 22,000.—

B.			<i>A'nın Hususî Hesabı</i>		A.
1958			1958		
1 Haz.	Kasa h'ne	2,000.—	31 Aralık	Kâr ve zarar hesabından	15,400.—
1 Ağus.	» »	6,000.—			
31 Aralık	Sermaye h'na	7,400.—			
		15,400.—			15,400.—

B.			<i>A'nın Sermaye Hesabı</i>		A.
1958			1958		
31 Aralık	Mizan	45,400.—	1 Ocak	Mizan	24,000.—
			1 Nisan	Kasa h'dan	6,000.—
			1 Ekim	» »	8,000.—
			31 Aralık	A'nın hususî hesabından	7,400.—
		45,400.—			45,400.—

B.			<i>B'nin Hususî Hesabı</i>		A.
1958			1958		
1 Nisan	Kasa h'ne	8,000.—	31 Aralık	Kâr ve zarar hesabından	6,600.—
1 Kasım	» »	2,000.—	» »	B'nin sermaye hesabından	3,400.—
		10,000.—			10,000.—

B.			<i>B'nin Sermaye Hesabı</i>		A.
1958			1958		
31 Aralık	B'nin hususî hesabına	3,400.—	1 Ocak	Mizan	8,000.—
» »	Mizan	26,600.—	1 Mart	Kasa h'dan	10,000.—
			16 Tem.	» »	6,000.—
			1 Kasım	» »	6,000.—
		30,000.—			30,000.—

c — Devre başında ortakların mevcut sermayeleri arasındaki nisbete göre kârın taksimi usulü: [\*]

Yukarda ele almış olduğumuz misalde 1 Ocak 1956 senesinde ortaklardan A'nın 24,000 lira ve B'nin ise 8,000 lira sermayesi mevcut bulunmakta idi. Şu halde iki rakam arasındaki nisbet 3'e 1'dir. Binaenaleyh, A devre sonunda elde edilen kârın dörtte üçünü ve B de dörtte birini alacaktır. Elde edilmiş olan kâr 22,000 lira olduğuna göre A'nın hissesi 16,500 lira, B'ninki ise 5,500 lira olacaktır. Bu halin hesaplara aksettirilebilmesi için aşağıdaki kayıtların yevmiyeye düşülmesi icap eder:

		B.	A.
1958			
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı	22,000.—	
	A'nın hususî hesabı		16,500.—
	B'nin » »		5,500.—
	Elde edilen kârın 3/4 ünün A'ya ve 1/4 ünün B'ye isabet ettiğini göstermek için yapılan kayıt.		
31 Aralık	A'nın hususî hesabı	8,500.—	
	A'nın sermaye hesabına		8,500.—
	A'nın sermayesinin ne miktar arttığını göstermek için yapılan kayıt.		
31 Aralık	B'nin sermaye hesabı	4,500.—	
	B'nin hususî hesabına		4,500.—
	B'nin sermayesinin ne miktar azalmış olduğunu göstermek için düşülen kayıt.		

Ortaklardan A'nın, devre zarfında kendi ihtiyacı için şirketten 8,000 lira çekmiş bulunması hasebiyle kendisine isabet eden 16,500 liralık kârdan ancak sermayesi 8,500 liralık bir fazlalık arzedecektir. Buna mukabil B'nin devre zarfında çektiği meblâğ ise kendisine

[\*] Editorial staff, Charles R. Hadley Company, Executive Accounting op. cit; s: 264.

Donald H. Mackenzie, The Fundamentals of Accounting, op. cit; s: 461.

William W. Pyle, Fundamental Accounting Principles, op. cit; s: 446-448.

H. A. Finney, H. E. Miller, op. cit; say: 228.

düşen kârdan 4,500 lira fazla olması dolayısıyla hesaplar aşağıda görüldükleri veçheleri arzedecektir:

B.			<i>Kâr ve Zarar Hesabı</i>			A.
1958			1958			
31 Aralık	Kârın taksimi:		31 Aralık	Mizan		22,000.-
	3/4'ü A'ya	16,500.—				
	1/4'ü B'ye	5,500.—				
		22,000.—				22,000.-

B.			<i>A'nın Hususî Hesabı</i>			A.
1958			1958			
1 Haz.	Kasa h'na	2,000.—	31 Aralık	Kâr ve zarar hesabından		16,500.-
1 Ağus.	» »	6,000.—				
31 Aralık	A'nın sermaye hesabına	8,500.—				
		16,500.—				16,500.-

B.			<i>A'nın Sermaye Hesabı</i>			A.
1958			1958			
31 Aralık	Mizan	46,500.—	1 Ocak	Mizan		24,000.-
			1 Nisan	Kasa h'dan		6,000.-
			1 Ekim	» »		8,000.-
			31 Aralık	A'nın hususî hesabından		8,500.-
		46,500.—				46,500.-

B.			<i>B'nin Hususî Hesabı</i>			A.
1958			1958			
1 Nisan	Kasa h'na	8,000.—	31 Aralık	Kâr ve zarar hesabından		5,500.-
1 Aralık	» »	2,000.—	» »	B'nin sermaye hesabından		4,500.-
		10,000.—				10,000.-



B.

## B'nin Sermaye Hesabı

A.

1958			1958		
31 Aralık	B'nin hususî hesabına	4,500.—	1 Ocak	Mizan	8,000.—
	Mizan	25,500.—	1 Mart	Kasa h'dan	10,000.—
			16 Tem.	» »	6,000.—
			1 Kasım	» »	6,000.—
		30,000.—			30,000.—

Bu metod, sermayeye kazanç temin eden bir unsur sıfatını atfetmekte, ve bu yüzden devre sonlarında elde edilen kârın ortakların sermayelerine göre taksimini istilzam etmektedir.

Bununla beraber devre başlarında ortakların mevcut sermayeleri devre zarfında kullanılan sermaye tutarlarına daima müsavî kalmaktadır. Bu metodun istimali için ancak ortakların yapacakları tediyat ve tahsilât devre başlarında mevcut sermayeleri arasındaki nisbete uygun olması şartıyla mümkün olabilir.

*d — Devre sonunda ortakların mevcut sermayeleri arasındaki nisbete göre kârın taksimi usulü :*

Bu metodda devre başında ve devre zarfında ortakların mevcut sermayeleri arasındaki nisbet nazara alınmayıp yalnız devre sonlarında ortakların hesaplarında mevcut bulunan sermaye tutarlarının birbirlerine olan nisbetleri kârın tevziine esas teşkil etmektedir. Ele almış olduğumuz misalde, 31 Aralık 1956 tarihinde A'nın devre sonundaki mevcut sermayesi 30,000 liradır; B'nin ise 20,000 liradır. Şu halde, iki rakam arasındaki nisbet 3'e 2'dir. Binaenaleyh A, kârın 3/5'ini yâni 13,200 lirasını, B ise 2/5 sini, yâni 8,800 lirasını alacaktır. Bu halin hesaplara aksettirilebilmesi için aşağıdaki kayıtların yevmiyeye düşülmesi icap eder:

		B.	A.
1958			
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı A'nın hususî hesabı B'nin » » Elde edilen kârın 3/5 nün A'ya ve 2/5 si- nin de B'ye isabet ettiğini göstermek için yapılan kayıt.	22,000.—	13,200.— 8,800.—
31 Aralık	A'nın hususî hesabı A'nın sermaye h'na A'nın sermayesinin ne miktar arttığını göstermek için yapılan kayıt.	5,200.—	5,200.—
31 Aralık	B'nin sermaye hesabı B'nin hususî h'na B'nin sermayesinin ne miktar azaldığını göstermek için yapılan kayıt.	1,200.—	1,200.—

B.

## Kâr ve Zarar Hesabı

A.

1958		1958			
31 Aralık	Kârın taksimi: 3/5 A'ya 2/5 B'ye	13,200.— 8,800.— 22,000.—	31 Aralık	Mizan	22,000.— 22,000.—

B.

## A'nın Hususî Hesabı

A.

1958		1958			
1 Haz.	Kasa h'na	2,000.—	1 Ocak	Kâr ve zarar hesa- bından	13,200.—
1 Ağus.	» »	6,000.—			
31 Aralık	A'nın sermaye h'na	5,200.—			
		13,200.—			13,200.—

B.

*A'nın Sermaye Hesabı*

A.

1958			1958		
31 Aralık	Mizan	43,200.—	1 Ocak	Mizan	24,000.—
			1 Nisan	Kasa h'dan	6,000.—
			1 Ekim	» »	8,000.—
			31 Aralık	A'nın hususî hesabından	5,200.—
		43,200.—			43,200.—

B.

*B'nin Hususî Hesabı*

A.

1958			1958		
1 Nisan	Kasa hesabına	8,000.—	31 Aralık	Kâr ve zarar hesabından	8,800.—
1 Aralık	» »	2,000.—	» »	B'nin sermaye hesabından	1,200.—
		10,000.—			10,000.—

B.

*B'nin Sermaye Hesabı*

A.

1958			1958		
31 Aralık	B'nin hususî hesabına	1,200.—	1 Ocak	Mizan	8,000.—
	Mizan	28,800.—	1 Mart	Kasa h'dan	10,000.—
			16 Tem.	» »	6,000.—
			1 Kasım	» »	6,000.—
		30,000.—			30,000.—

Bu metodun mümeyyiz vasfı bir hesap devresi zarfında sermayeye ilâve olarak yapılan yatırımlarla, sermayeden çekilen miktarlara bir ehemmiyet atfetmesindedir. Bununla beraber bu usulün tatbikinde devre sonlarında mevcut sermaye tutarlarının mühim bir rol oynamakta olduğu da kolayca anlaşılmaktadır. Misalimizdeki ortaklardan A ile B'nin bir senelik bir hesap devresi zarfında baştan on bir aylık bir müddet için mevcut sermayeleri arasındaki nis-

betin 2'ye 1 olduğunu kabul ettiğimiz takdirde B'nin son ay zarfında sermayesini fazlaştırmak suretiyle nisbeti 1'e 1 yapmak daima mümkün olabilecektir ki, bu da bu metodun en büyük mahzurunun teşkil etmektedir.

*e — Kârın ortaklar arasında mevcut vasatî sermayelerine göre taksimi usulü: [\*]*

Ne devre başlarında ve ne de devre sonlarında ortakların mevcut bulunan sermayeleri şirketlerinde bir hesap devresi zarfında devamlı olarak kullanılmış olan sermayelerini göstermiş olmazlar. Bir şirketteki ortakların sermayeleri bir hesap devresi zarfında yapılan yatırım ve tahsilât ile mütemadiyen tahavvül eder. Tabiatıyla şirkete yapılan hizmetler mukabilinde ücret namı altında ortakların çektikleri meblâğların sermayeden bir azalma demek olmadığını söylemeğe hacet yoktur.

Vasatî sermayeden kasedtiğimiz şey ise, ne miktar bir sermayenin bilfiil devamlı olarak işletme dahilinde kalmış olduğudur. Bir senelik bir hesap devresi zarfında bir ortağın 1 Ocak tarihinde şirkete 100,000 lira yatırdığını kabul edelim. Müteakiben 1 Temmuz tarihinde de yine 100,000 lira daha yatırmış olduğunu farzedelim. Birinci yatırılmış olan 100,000 lira ikinci yatırılmış olan 100,000 liradan iki misli fazla kullanılmış olduğuna kimsenin şüphesi yoktur. Yâni birinci yatırılmış olan 100,000 lira işletmede on iki ay ve ikincisi ise altı ay kullanılmış olmaktadır. Şu halde işletmelerde mevcut bulunan sermayeleri aylık vahide irca edecek olursak, on iki ay müddetle kullanılan 100,000 liralık sermaye ayda 1,200,000 lira, ve ikinci altı ay müddetle istimal edilen sermaye ise ayda 600,000 lirayı ifade edecektir. Diğer bir tâbirle bir şirkette bir sene müddetle kullanılan 100,000 lira bir ay kullanılmış olsaydı 1,200,000 liraya müsavi olabileceği gibi; altı ay müddetle kullanılan 100,000 lira ise 600,000 liraya müsavi olacaktır. Bu suretle şirketlerde mevcut bulunan sermaye tutarları aylara irca edilmek şartıyla hesaplanarak 12'ye taksim edildiklerinde her ortağın işletmesine devamlı olarak vermiş olduğu sermaye tutarı meydana çıkmış olur.

Misalimize, yukarda izahına çalıştığımız usulü tatbik edecek olursak ortaklardan A ile B'nin bilfiil devamlı bir surette işletme-

[\*] W. A. Paton, Accountants. Handbook, The Ronald Press Company, 1949, sayfa: 1242.

Donald H. Mackenzie, The Fundamentals of Accounting, op. cit; s: 462.  
William W. Pyle, Fundamental Accounting Principles, op. cit; s: 448-449.

lerine yatırmış oldukları sermaye tutarlarını hesaplamış oluruz. Şöyle ki: evvelâ; A'nın vasatî sermayesini hesaplayalım:

1	2	3	4	5	6
TARİH	Çekilenler T.L.	Yatırılanlar T.L.	Bakiyeler T.L.	Ay hesabile müddetler	4'üncü ve 5'inci sütunların çar- pımı T.L.
1 Ocak 1958		24,000.—	24,000.—	3	72,000.—
1 Nisan »		6,000.—	30,000.—	2	60,000.—
1 Haz. »	2,000.—		28,000.—	2	84,000.—
1 Ağus. »	6,000.—		22,000.—	2	44,000.—
1 Ekim »		8,000.—	30,000.—	3	90,000.—
	8,000.—	38,000.—		12	350,000.—

Vasatî senelik sermaye 350,000.— T.L. ÷ 12 = 29,166.67 T.L.

1	2	3	4	5	6
TARİH	Çekilenler T.L.	Yatırılanlar T.L.	Bakiyeler T.L.	Ay hesabıyla müddetler	4'üncü ve 5'inci sütunların çar- pımı T.L.
1 Ocak 1958		8,000.—	8,000.—	2	16,000.—
1 Mart »		10,000.—	18,000.—	1	18,000.—
1 Nisan »	8,000.—		10,000.—	3 1/2	35,000.—
16 Tem. »		6,000.—	16,000.—	3 1/2	56,000.—
1 Kasım »		6,000.—	22,000.—	1	22,000.—
1 Aralık »	2,000.—		20,000.—	1	20,000.—
	10,000.—	30,000.—		12	167,000.—

Vasatî senelik sermaye 167,000.— T.L. ÷ 12 = 13,916.67 T.L.

Yukardaki tabloların doğru olarak tanzim edilip edilmediklerini anlayabilmek için iki türlü mizan yapılabilir:

Evvelâ; «ay hesabıyla müddetler» sütununun toplamı 12 olmalıdır. Sâniyen; bakıyeler sütununun son rakamı, başlangıç sermayesi ile ona yapılan ilâvelerin yekûnundan, sermayeden çekilen tutarların yekûnu çıkarıldıktan sonra müsavi olmalıdır.

Yukardaki misalde, müddet, aylara istinaden hesaplanmış olmakla beraber, günler üzerinden de bu ameliyenin yapılması mümkündür. Bu halde, 5'inci sütuna iki tarih arasında mevcut gün adetleri yazılır; ve sütunun toplamı 365 rakamını verir. Artık yıllarda ise 366 olması lâzımgelir. Ve 6'ncı sütunun toplamı sırasıyla ya 365 ile veya yukarda işaret edilmiş olduğu gibi 366 ile taksim edilmek suretiyle vasatî senelik sermaye hesaplanmış olur.

Bu suretle, elde edilmiş olan kâr senelik vasatî sermayeye göre aşağıda görüldüğü veçhile taksim edilir:

Ortaklar	4'üncü ve 5'inci sütunların çarpımı	Nisbeti	%	Kâr
A	350,000.—	350/517	0.6769	14891.80
B	167,000.—	167/517	0.3231	7108.20

Yukarda elde edilmiş netice ise yevmiyeye aşağıdaki kayıtlar vasıtasıyla aksettirilir:

1958 31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı A'nın hususî hesabına B'nin » »	22,000.—	14,891.80 7,108.20
-------------------	---	----------	-----------------------

Senelik vasatî sermayeye göre kârın taksim edilmesi için düşülen kayıt.

1958  
31 Aralık

A'nın hususî hesabı  
A'nın sermaye hesabına

A'nın elde ettiği kârın sermaye hesabına nakli için yapılan kayıt.

1958  
31 Aralık

B'nin sermaye hesabı  
B'nin hususî hesabına

B'nin sermayesinin ne miktar azaldığını göstermek için yapılan kayıt.

B.

*Kâr ve Zarar Hesabı*

A.

1958			1958		
31 Aralık	Kârın taksimi:		31 Aralık	Mizan	22,000.—
	A'ya	14,891.80			
	B'ye	7,108.20			
		22,000			22,000

B.

*A'nın Hususî Hesabı*

A.

1958			1958		
1 Haz.	Kasa h'na.	2,000.—	31 Aralık	Kâr ve zarar hesabından	14,891.80
1 Ağus.	» »	6,000.—			
31 Aralık	A'nın sermaye h'na	6,891.80			
		14,891.80			14,891.80

B.

*A'nın Sermaye Hesabı*

A.

1958			1958		
31 Aralık	Mizan	44,891.80	1 Ocak	Mizan	24,000.—
			1 Nisan	Kasa h'dan	6,000.—
			1 Ekim	» »	8,000.—
			31 Aralık	A'nın hususî hesabından	6,891.80
		44,891.80			44,891.80

B.

*B'nin Hususî Hesabı*

A.

1958			1958		
1 Nisan	Kasa h'na	8,000.—	31 Aralık	Kâr ve zarar hesabından	7,108.20
1 Aralık	» »	2,000.—	» »	B'nin sermaye hesabından	2,891.80
		10,000.—			10,000.—

B.			B'nin Sermaye Hesabı		A.
1958			1958		
31 Aralık	B'nin hususî h'na	2,891.80	1 Ocak	Mizan	8,000.-
		27,108.20	1 Mart	Kasa h'dan	10,000.-
			16 Tem.	» »	6,000.-
			1 Kasım	» »	6,000.-
		30,000.—			30,000.—

f — Ortakların şirketlerine ifa ettikleri hizmetler için kendilerine bir ücret tediyesinden sonra geri kalan kârın mukavelenâmelerine göre şart koşulan bir nisbet üzerinden taksimi usulü: [11]

Mukavelenamelerine göre bir şirket ortaklarına ödenen ücretler, kendilerinin işletmelerine tahsis ettikleri zaman ve kabiliyetlerine göre tahavvül eder; bundan hepsi de istifade ettirilmeyebilir. Ortaklara ücretleri ödenmeden evvel şirketten devre zarfında çekmiş oldukları meblâğların gözönünde tutulması icap eder. Diğer bir ifade ile ortakların şirketlerinden çektikleri miktarlar kendilerine ödenecek olan ücretlerden tenzil edilmelidir.

Yukarda ele almış olduğumuz misalde B'nin şirketten senede 5,200 lira bir ücret alacağı ve elde edilecek kârın 3'e 1 nisbeti dahilinde taksim edileceği kabul edilmiş olmasına göre aşağıdaki yevmiye kayıtlarının yapılması lâzımgelir:

[11] Ticaret Kanununun 144 üncü maddesi: «Kanunda aksine hüküm olmadıkça, ortakların koydukları sermayeler için faiz ve şirketteki hizmetleri dolayısıyla kendilerine ücret verilmesi şirket mukavelesiyle kabul olunabilir.»



		B.	A.
1958			
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı B'nin hususî hesabına Şirket mukavelenamesine göre B'ye öden- mesi icap eden ücretin gösterilmesi için düşülen kayıt.	5,200.—	5,200.—
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı A'nın hususî h'na B'nin » »	16,800.—	12,600.— 4,200.—
	B'ye bir ücret ödedikten sonra geriye ka- lan kârın 3 e 1 nisbeti dahilinde taksimi göstermek için düşülen kayıt.		
31 Aralık	A'nın hususî hesabı A'nın sermaye hesabına A'nın sermayesinin ne miktar arttığını göstermek için yapılan kayıt.	4,600.—	4,600.—
31 Aralık	B'nin sermaye hesabı B'nin hususî hesabına B'nin sermayesinin ne miktar azaldığını göstermek için yapılan kayıt.	600.—	600.—

B.

*Kâr ve Zarar Hesabı*

A.

1958		1958	
B.		31 Aralık	Mizan
31 Aralık	Kâr taksimi:		
	B'ye ödenen ücret	5,200.—	
	A'ya düşen hisse	12,600.—	
	B'ye düşen hisse	4,200.—	
		22,000.—	22,000.—

B.

*A'nın Hususî Hesabı*

A.

1958		1958	
B.		31 Aralık	Kâr ve zarar hesa- bından
1 Haz.	Kasa h'na	2,000.—	12,600.—
1 Ağus.	» »	6,000.— 4,600.—	
		12,600.—	12,600.—

B.

## A'nın Sermaye Hesabı

A.

1958			1958		
31 Aralık	Mizan	42,600.—	1 Ocak	Mizan	24,000.—
			1 Nisan	Kasa h'dan	6,000.—
			1 Ekim	» »	8,000.—
			31 Aralık		4,600.—
		42,600.—			42,600.—

B.

## B'nin Hususî Hesabı

A.

1958			1958		
1 Nisan	Kasa h'na	8,000.—	31 Aralık	Ücret h'dan	5,200.—
1 Aralık	» »	2,000.—	» »	Kâr ve zarar hesabından	4,200.—
			» »	B'nin sermaye hesabından	600.—
		10,000.—			10,000.—

B.

## B'nin Sermaye Hesabı

A.

1958			1958		
31 Aralık	B'nin hususî hesabından	600.—	1 Ocak	Mizan	8,000.—
		29,400.—	1 Mart	Kasa h'dan	10,000.—
			16 Tem.	» »	6,000.—
			1 Kasım	» »	6,000.—
		30,000.—			30,000.—

g — Ortakların şirketlerine yatırdıkları sermayelerine mukabil ödenen faiz tutarından sonra geri kalan kârın mukavelenâmelerine göre şart koşulan bir nisbet dahilinde taksimi usulü: [12] [\*]

i — Umumî Mülâhazalar :

Şirket mukavelenâmelerinde Türk Ticaret Kanununun 144'üncü maddesinden faydalanarak ortaklar işletmelerine yatırdıkları sermayelerine mukabil bir faiz alacaklarsa faizinin hesaplanmasına esas teşkil edecek olan sermayenin evvelden tesbiti lâzımgelmektedir. Diğer bir ifade ile; yukarda izahına çalışmış olduğumuz imkânlardan devre başında veya sonunda ortakların mevcut sermayeleri mi, yoksa ortakların vasatî sermayeleri mi faizin hesaplanmasına bir esas teşkil edeceğine dair bir kaydın mukavelenâmede yer alması zaruridir. Bundan başka, elde edilen safî kârın ödenecek faiz tutarını aşması; veya az olması veyahut işletme zarara uğradığı takdirde nasıl bir yol tutulması icap ettiği ayrı, ayrı incelenmelidir.

ii — Elde edilen safî kârın ödenecek faiz tutarını aşması halinde :

Yukarıdan beri ele almış olduğumuz misalde ortakların vasatî sermayelerine %5 faiz fiatı üzerinden faiz hesaplanmasına esas teşkil edeceğine ve kârın 1'e 2 nisbetinde taksim edileceğini kabul edecek olursak aşağıdaki yevmiye kayıtlarının yapılması icap eder:

[12] Türk Ticaret Kanununun 144 üncü maddesi: «Kanunda aksine hüküm olmadıkça, ortakların koydukları sermayeler için faiz ..... verilmesi şirket mukavelesiyle kabul olunabilir.» demektedir.

[\*] W. A. Paton, Accountants Handbook, op. cit; s: 1243.

Donald H. Mackenzie, The Fundamentals of Accounting, op. cit; s: 464.

G. A. MacFarland, R. D. Ayars, Accounting Fundamentals, op. cit; s: 310.

Dennis L. Dougan, Book-Keeping and Accounts, op. cit; s: 379.

William W. Pyle, Fundamental Accounting Principles, op. cit; s: 449-451.

H. A. Finney, H. E. Miller, op. cit; s: 228.

		B.	A.
1958			
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı A'nın hususî hesabı B'nin » » Ortakların vasatî sermaye hesaplarına %5 den faiz hesaplandığını göstermek için düşülen kayıt. A'nın—29,166.67 T.L.inin%5=1,458.33 B'nin—13,916.67 T.L.inin%5= 695.85	2,154.18	1,458.33 695.85
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı A'nın hususî h'na B'nin » » Ortakların vasatî sermayelerine faiz hesaplandıktan sonra kârın aralarında müte-saviyen taksim edilmiş olduğunu göstermek üzere yapılan kayıt.	19,845.83	6,615.28 13,230.54
31 Aralık	A'nın hususî hesabı A'nın sermaye h'na A'nın sermayesinin ne miktar arttığını göstermek için yapılan kayıt.	73.61	73.61
31 Aralık	B'nin hususî hesabı B'nin sermaye h'na B'nin sermayesinin ne miktar arttığını göstermek için yapılan kayıt.	3,926.38	3,926.38

Yevmiyeye düşülmüş olan kayıtlar ise, defteri kebire geçirildiklerinde, hesaplar aşağıda görüldükleri veçheleri arzedecektir:

B.		Kâr ve Zarar Hesabı		A.	
1958		1958	Mizan		
	Kârın taksimi:	31 Aralık			22,000.—
	A'ya ödenen faiz	1,458.33			
	B'ye ödenen faiz	695.85			
	Kârın A'ya düşen kısmı	6,615.28			
	Kârın B'ye düşen kısmı	13,230.54			
		22,000.—			22,000.—

B. *A'nın Hususî Hesabı* A.

1958			1958		
1 Haz.	Kasa h'na	2,000.—	31 Aralık	Faiz h'dan	1,458.33
1 Ağus.	» »	6,000.—	» »	Kâr ve zarar hesa- bından	6,615.28
31 Aralık	A'nın sermaye hesa- bına	73.61			
		8,073.61			8,073.61

B. *A'nın Sermaye Hesabı* A.

1958			1958		
31 Aralık	Mizan	38,073.61	1 Ocak	Mizan	24,000.—
			1 Nisan	Kasa h'dan	6,000.—
			1 Ekim	» »	8,000.—
			31 Aralık	A'nın hususî hesa- bından	73.61
		38,073.61			38,073.61

B. *B'nin Hususî Hesabı* A.

1958			1958		
1 Nisan	Kasa h'na	8,000.—	31 Aralık	Faiz h'dan	695.85
1 Aralık	» »	2,000.—	» »	Kâr ve zarar hesa- bından	13,230.54
31 Aralık	B'nin sermaye hesa- bına	3,926.39			
		13,926.39			13,926.39

B. *B'nin Sermaye Hesabı* A.

1958			1958		
31 Aralık	Mizan	33,926.39	1 Ocak	Mizan	8,000.—
			1 Mart	Kasa h'dan	10,000.—
			16 Tem	» »	6,000.—
			1 Ekim	» »	6,000.—
			31 Aralık	B'nin hususî h'dan	3,926.39
		33,926.39			33,926.39

iii — *Elde edilen safî kârın ödenecek faiz tutarına müsavi veya faiz tutarından az olması halinde:*

Şirket ortaklarına koydukları sermayelerine mukabil bir faiz ödenmesi kendilerinin işletmelerine kabil olduğu kadar fazla sermaye yatırımlarını teşvik etmesi bakımından fevkalâde bir önem arz etmektedir. Bununla beraber elde edilen safî kârın ortaklara ödenecek olan faiz tutarına müsavi veya faiz tutarından az olması ve sermaye tutarlarının birbirlerine eşit olmamaları halinde ortaklara faiz tutarlarının tediyesi mevzubahis edilmeyip devre başında mevcut sermayeleri esas tutularak kârın taksim edilmesi icap eder. Aksi takdirde, abes neticelerle karşılaşılabilir. Şöyle ki:

Ele almış olduğumuz misalde safî kârın 22,000 lira yerine 400 lira olduğunu ve kârın ortaklar arasında yarı yarıya taksim edileceğini kabul edecek olursak aşağıda görüldüğü şekilde ortaklardan A 581.24 lira kâr ve B ise 181.24 lira zarar etmiş olacaktır; böyle bir netice ise ne hakikate uygun bulunmakta ve ne de ortaklar tarafından arzu edilmektedir:

1958			
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı	2,154.18	
	A'nın hususî hesabı		1,458.33
	B'nin » »		695.85
	Ortakların vasatî sermaye tutarlarına %5 den faiz hesaplandığını göstermek için düşülen kayıt.		
	A'nın — 29,166.67 T.L.nin %5 =	1,458.33	
	B'nin — 13,916.67 T.L.nin %5 =	695.85	

Ortaklarına verilmesi icap eden 2,154.18 liralık faiz tutarı kâr ve zarar hesabının borcunda ve elde edilen 400 liralık kâr da aynı hesabın alacağında bulunduğundan aradaki 1,754.18 liralık farkın da aşağıda görüldüğü şekilde şirketler arasında mütesaviyen taksim edilmek üzere yevmiye defterine geçirilmesi icap edecektir:

1958			
	A'nın hususî hesabı	877.09	
31 Aralık	B'nin » »	877.09	
	Kâr ve zarar h'na		1,754.18

Bu takdirde yukarıda zikredilmiş olduğu gibi şeriklerden A 581.24 ve B ise 181.24 lira zarar etmiş olacaktır:

İ z a h a t	A T.L.	B T.L.	Yekûn T.L.
Faiz tutarları	1,458.33	695.85	2,154.18
2,154.18 — 400.— = 1,754.18 ÷ 2 = 877.09	877.09	877.09	1,754.18
Elde edilen kâr	581.24	181.24	400.00

Bu gibi abes neticelerle karşılaşmamak için, elde edilen safî kârın ortaklara ödenecek olan faiz tutarına müsavi veya faiz tutarından az olması ve sermaye tutarlarının da birbirlerine müsavi olmaları halinde ortaklara faiz tutarlarının hesaplanması mevzubahis edilmeksizin, doğrudan doğruya devre başında mevcut sermayeleri gözönünde tutulmak suretiyle kârın taksimi icap eder. Bu kaideye göre misalimizde bahis konusu şeriklerden A'nın 300, B'nin ise 100 lira almakla iktifa etmeleri zaruridir.

*iv — Zarara uğranıldığında ortaklara yatırdıkları sermayelere mukabil faiz verilip verilmeyeceği meselesi :*

Farzedelim ki bahis konusu şirket 10,000 lira zarara uğramıştır. Ortaklara yatırdıkları sermayelerine mukabil faiz hesaplanacağını kabul ettiğimizde evvelki bahiste gösterilen şekilde yevmiyeye aşağıdaki kayıtların düşülmesi lâzımgelir:

1958			
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı	2.154.10	
	A'nın hususî hesabı		1,458.33
	B'nin » »		695.85

Uğranılan 10,000 liralık zarar, kâr ve zarar hesabının borcunda yer aldığı gibi, ortaklara ödenilen faiz tutarı da aynı hesabın yine borç tarafına geçirileceğinden bu sözü geçen iki kalemin tutarı 12,154.18 liraya baliğ olacaktır. Bu miktarı yarı yarıya iki ortağa taksim etmek istediğimizde, aşağıdaki yevmiye kayıtlarının yapılması icabedecektir:

1958			
31 Aralık	A'nın hususî hesabı	6,077.04	
	B'nin » »	6,077.04	
	Kâr ve zarar hesabına		12,154.08

Bu takdirde şirketlerden A 4,618.71 lira, B ise 5,481.19 lira zarar etmiş olacaktır:

İzahat	A	B	Yekûn
	T.L.	T.L.	T.L.
Faizler	1,458.33	695.85	2,154.18
2,154.18 TL + 10,000.— TL = 12,154.18 ÷ 2 = 6,077.04	6,077.04	6,077.04	12,154.18
Zarar	4,618.71	5,381.19	10,000.—

Her iki ortağın uğranılan zararı mütesaviyen aralarında taksim etmek istemelerine rağmen kendilerinin vazetmiş oldukları sermayelerine mukabil, devre sonunda zarar ettikleri halde, faiz almak istemeleri yüzünden abes bir sonuca vardıkları açıkça görülmektedir. Kaide olarak şunu hatırlamak lâzımdır ki şirketler zarara uğradıkları takdirde, ortakların vazetmiş oldukları sermaye tutarları birbirine eşit değilse tevzi edilecek faiz tutarları nazarı itibara alınmadan doğrudan doğruya zarar şirketler arasında mütesaviyen taksime tâbi tutulmalıdır.

*h — Ortakların şirketlerine ifa ettikleri hizmetlere mukabil kendilerine bir ücret ödenmesinden ve yatırdıkları sermayelerine karşılık bir faiz tediyesinden sonra geri kalan kârın mukavelenamelerine göre şart koşulan bir nisbet üzerinden taksimi usulü: [13] [\*]*

Ortaklar arasında bir haksızlığa yer verilmemesi için, herhangi bir sebepten dolayı bazılarının bir ücret tediyesi mevzubahis olabi-

[13] Ticaret Kanununun 144 üncü maddesi.

[\*] W. A. Paton, Accountants Handbook, op. cit.; s: 1244.

Donald H. Mackenzie, The Fundamentals of Accounting, op. cit.; s. 464.

G. A. Macfarland, R. D. Ayers; W. E. Stone, Accounting Fundamentals, op. cit.; s: 312.

Dennis L. Dougan, Book-Keeping and Accounts, op. cit.; s: 387.

Prof. Cevat Yücesoy, Şirketler Muhasebesi, op. cit.; s: 27 - 28.

H. A. Finney, H. E. Miller, op. cit.; say: 229 - 231.



leceği gibi yatırdıkları sermaye tutarlarına da faiz yürütülmesi bazı hallerde mümkündür.

Evvelce ele almış olduğumuz misalde B'ye her sene 5,200 lira bir ücret ödeneceğini ve ortaklara da vasatî sermayelerine mukabil %5 faiz fiatı üzerinden bir faiz yürütüleceği ve geri kalan kârın mütesaviyen aralarında taksim edileceği kabul edilmiş olduğunu farzettığımızda aşağıdaki yevmiye kayıtlarının yapılması icabeder:

		B.	A.
1958			
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı B'nin hususî hesabına Şirket mukavelenamesine göre B'ye ödenecek olan ücret için yapılan kayıt.	5,200.—	5,200.—
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı A'nın hususî h'na B'nin » » Ortakların sermayelerine faiz yürütülmesi için düşülen kayıt.	2,154.18	1,458.33 695.85
31 Aralık	Kâr ve zarar hesabı A'nın hususî h'na B'nin » » Ortaklara ücret ve faiz tutarları ayrıldıktan sonra kârın mütesaviyen aralarında taksim edildiğini göstermek için yapılan kayıt.	14,645.82	7,322.91 7,322.91
31 Aralık	A'nın hususî hesabı A'nın sermaye h'na A'nın sermayesinin ne miktar arttığını göstermek için yapılan kayıt.	781.24	781.24
31 Aralık	B'nin hususî hesabı B'nin sermaye h'na B'nin sermayesinin ne miktar arttığını göstermek için yapılan kayıt.	3,218.76	3,218.76

Yevmiyeye düşülmüş olan kayıtlar ise, defteri kebire geçirildiklerinde, hesaplar aşağıda görüldükleri veçheleri arzedecektir:

B.

*Kâr ve Zarar Hesabı*

A.

1958			1958		
31 Aralık	Kâr faksimi:		31 Aralık	Mizan	22,000.—
	B'ye ücret	5,200.—			
	A'ya faiz	1,458.33			
	B'ye »	695.85			
	A'ya ödenen	7,322.91			
	B'ye »	7,322.91			
		22,000.—			22,000.—

B.

*A'nın Hususî Hesabı*

A.

1958			1958		
1 Haz.	Kasa h'na	2,000.—	31 Aralık	Faiz h'dan	1,458.33
1 Ağus.	» »	6,000.—	» »	Kâr ve zarar hesabından	7,322.91
31 Aralık	A'nın sermaye hesabına	781.24			
		8,781.24			8,781.24

B.

*A'nın Sermaye Hesabı*

A.

1958			1958		
31 Aralık		38,781.24	1 Ocak	Mizan	24,000.—
			1 Nisan	Kasa h'dan	6,000.—
			1 Eylül	» »	8,000.—
			31 Aralık	A'nın hususî h'dan	781.24
		38,781.24			38,781.24

B.

*B'nin Hususî Hesabı*

A.

1958			1958		
1 Nisan	Kasa h'na	8,000.—	31 Aralık	Ücret h'dan	5,200.—
1 Aralık	» »	2,000.—	» »	Faiz h'dan	695.85
31 Aralık	B'nin sermaye h'na	3,218.76	» »	Kâr ve zarar hesabından	7,322.91
		13,218.76			13,218.76

B.

## B'nin Sermaye Hesabı

A.

1958			1958		
31 Aralık	Mizan	33,218.76	1 Ocak	Mizan	8,000.—
			1 Mart	Kasa h'dan	10,000.—
			16 Tem.	» »	6,000.—
			1 Kasım	» »	6,000.—
			31 Aralık	B'nin hususi hesabından	3,218.76
		33,218.76			33,218.76

4 — Şirkete yeni bir ortağın dâhulü: [\*]

a — Umumî mülâhazalar :

Bir şirkete yeni bir ortağın girmesi aşağıda görülen üç şekilde kabil olabilir :

- i — Eski şeriklerden birinin veya birkaçının hissesinin satın alınması suretiyle;
- ii — Şirkete yatırımda bulunmak suretiyle;
- iii — Hisse satın almadan ve yatırımda bulunmadan doğrudan doğruya kâra iştirak etmek suretiyle.

Yukarda sayılan üç imkânı etraflı bir surette izah edebilmek için bir misal ele alalım. Şöyle ki: C; A ile B'nin ortak bulundukları şirkete şerik olarak girmek istemekte ve aşağıdaki bilânçodan da anlaşılacağı veçhile A'nın 100,000 ve B'nin de 50,000 liralık sermayeleri mevcut bulunmaktadır:

## A ve B Kollektif Şirketi

Aktif	31 Aralık 1958		Pasif
Muhtelif kalemler	150,000.—	A'nın sermayesi B'nin sermayesi	100,000.— 50,000.—
	150,000.—		150,000.—

[\*] W. A. Paton, Accountants Handbook, op. cit.; s: 1247.

Donald H. Mackenzie, The Fundamentals of Accounting, op. cit.; s: 471.

Editorial Staff, Charles R. Hadley Company, Executive Accounting, op. cit.; s: 261.

Dennis L. Dougan, Book-Keeping and Accounts, op. cit.; s: 403.

*b — Eski şeriklerden birinin veya birkaçının hissesinin satın alınması suretiyle ortaklığa dahil: [\*]*

Yeni ortağın, eski şeriklerden birinin veya birkaçının hissesini satın alması halinde şirketin mamelekine hiçbir tesir iras edilmiş olmaz. Satınalma bir şerikin veya birkaçının bütün hisselerine şâmil olabileceği gibi, bir veya birkaç ortağın kısmî hisselerine de münhasır kalabilir.

C'nin, A'nın rızasıyla B'nin şirkette mevcut bulunan hissesini 50,000 liraya satın aldığı farzedelim. Bu vaziyeti gösterebilmek için yevmiyeye aşağıdaki kayıtların düşülmesi lâzımgelir:

B'nin sermaye hesabı	50,000.—	
C'nin sermaye h'na		50,000.—

Bu yevmiye kaydının neticesinde, yeni şirketin bilânçosu aşağıda görüldüğü şekilde tanzim edilecektir:

*A ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu*

Aktif	31 Aralık 1958		Pasif
Muhtelif kalemler	150,000.—	A'nın sermayesi	100,000.—
		C'nin »	50,000.—
	150,000.—		150,000.—

Tediyat doğrudan doğruya hisseyi satın alan tarafından hissesini satan veya satanlara yapılır, ve satış hissenin nominal fiatı üzerinden firmanın defterlerinde yer alır. Diğer bir ifade ile hakikî satış fiatı kayıtlara geçmez. Çünkü, hissenin bir şahıstan diğer bir

[\*] W. A. Paton, Accountants Handbook, op. cit.; s: 1248.

Donald H. Mackenzie, The Fundamentals of Accounting, op. cit.; s: 475.

Editorial Staff, Charles R. Hadley Company, Executive Accounting, op. cit.; s: 262.

G. A. MacFarland, R. D. Ayars, W. E. Stone, Accounting Fundamentals, op. cit.; s: 318 - 319.

Dennis L. Dougan, Book - Keeping and Accounts, op. cit.; s: 404-410.

Leo. A. Schmidt, William N. Bergstorm, op. cit.; s: 360 - 365.

J. A. Powelson, Introductory Accounting, Printice-Hall, New-York, 1928, say: 326 - 330.

şahsa intikalinde ödenilen miktarın hiç ehemmiyeti yoktur. Misa-  
limizde B hissesini C'ye hediye etse de veya 200,000 liraya satsa da  
şirketi hiçbir suretle alâkalandırmadığından yukarda yevmiyeye  
düşülen kayıtlardan başka bir kaydın yapılmasına ihtiyaç ve lüzum  
yoktur.

Aynı suretle, A, C'ye hissesinin dörtte birini 40,000 liraya ve  
B de hissesinin yarısını yine aynı şahsa 30,000 liraya satmış olsar-  
lar, şirketin defterlerinde aşağıdaki kayıtlar yer alacaktır:

A'nın sermaye hesabı	25,000.—	
B'nin » »	25,000.—	
C'nin sermaye h'na		50,000.—

C tarafından A'nın hissesinin dörtte birinin ve B'nin hissesinin ise yarısının satın alınmış  
olduğunu göstermek için düşülen kayıt.

Ortakların muvafakati ile satılan hisseler yalnız satıcı ile alı-  
cıyı alâkalandırmaları hasebiyle şirket muamelâtından addedilmez-  
ler. Bu cihetten defterlerde yer alması icabeden intikal kayıtlarının  
hisselerin —hakikî satış fiyatlarının gösterilmesine ihtiyaç hasıl ol-  
maksızın— nominal kıymetleri üzerinden yapılabilmesini mümkün  
kılmaktadır.

Yukardaki muamelenin neticesi olarak yeniden vücut bulmuş  
olan şirketin bilânçosu aşağıda görüldüğü şekilde tanzim edilebilir:

*A, B ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu*

Aktif	31 Aralık 1958	Pasif
Muhtelif kalemler	150,000.—	A'nın sermayesi
		B'nin »
		C'nin »
	150,000.—	75,000.—
		25,000.—
		50,000.—
		150,000.—

*c — Şirkete yatırımda bulunmak suretiyle ortaklığa duhul: [\*]*

Şirkete yeni bir ortağın duhulü, ister eski şeriklerden birinin veya birkaçının hisselerini veya hisselerinin bir kısmını satınalma vasıtası ile olsun isterse yatırımda bulunmak suretiyle olsun, işletmenin öz sermayesiyle ve aynı zamanda, açıkça beyan edilmese dahi, işletmenin peştemallığı nazarı itibara alınmak suretiyle yâni ortaklığın hasılat kıymeti ile sıkı sıkıya bağlı bulunmaktadır.

Bir işletmenin hakikî kıymeti hesaplarında görülmeyebilir. Meselâ, arazi ve yatırımlarda olduğu gibi muhtelif mevcutlar zamanla kıymetlendikleri halde bu kıymet tezayüdü işletmelerin hesaplarına aksetmiyebilir. Binaenaleyh mevcutları hakikî değerlerinin dînunda kıymetlendirilmiş olan ve fevkalâde bir hasılat kıymetine sahip bulunan işletmelere iştirak cazip bir hal alır. Buna mukabil, mezkûr işletmelerin hisselerinin kıymetleri de daima yüksek bir seviyede seyreder.

Mümasili işletmelerin vasatî kazançlarının üstünde bir kâr temin etme kudretine malik olan bir işletmenin diğerlerine nazaran ilâve bir unsura tesahüp ettiğine şüphe yoktur ki bu gayri maddî kıymete peştemallık ismi verilmektedir. İngiliz ve Amerikalılar bu kıymet unsuruna «Goodwill»; Almanlar ise firmanın değeri demek olan «Firmenwert»; ve Fransızlar da iyi teşkilât mânasına gelen «fonds de commerce» demektedirler. Bu kıymetin tayini bir çok sebepler tahtında umumiyetle alıcı ve satıcı arasında pazarlıkla yapılmakta ise de bu hususta bir kaç metodun da mevcut bulunduğu kaydedilmekle iktifa olunabilir.

Peştemallık gayri maddî bir sermaye unsuru olup ancak hali faaliyette bulunan bazı işletmeler için bir mâna ifade eder. Böyle bir kıymete malik bulunan işletmeler umumiyetle bilânçolarında buna yer vermezlerse de mukabilinde bir ücret tediyesi suretiyle satın alındığı takdirde hesaplarda gösterilmesi zaruridir, ve dolayısıyla bu gayri maddî sermaye unsurunun şirkete girmek isteyen bir şahsa karşı dermeyan edilmesi gayet tabîidir.

[\*] W. A. Paton, Accountants Handbook, op. cit.; s: 1250 - 1258.

Donald H. Mackenzie, The Fundamentals of Accounting, op. cit.; s:262-265.

G. A. MacFarland, R. D. Ayars, W. Stone, Accounting Fundamentals, op. cit.; s: 318 - 325.

Dennis L. Dougan, Book-Keeping and Accounts, op. cit.; s: 410 - 417.

Leo A. Schmidt, William N. Bergstorm, Fundamental Accounting, op. cit.; s: 360 - 375.

H. A. Finney, H. E. Miller, op. cit.; say: 235.

Yukarda verilen izahata mukabil, şirkete girecek olan şahsın da fevkalâde kabiliyetli bir kimse olduğu ve ortak olacağı işletmeyi bulunduğu durumdan çok daha verimli bir hale getirebileceği mü-lâhazası da varid olabilir. Bu gibi hallerde, ortaklığa, şirketten alacağı hissenin nominal kıymetinin dînunda bir meblâğ ödemekle kabul edileceğine şüphe edilmemelidir.

Şu halde, ortaklığa kabul edilecek olan kimselerin durumları fevkalâde büyük bir rol oynamaktadır. Şirkete yatırımda bulunmak suretiyle ortaklığa duhul aşağıda izah edilen şekillerde mümkündür:

*i — Hisselerin nominal kıymetleri nazarı itibare alınmak suretiyle ortaklığa duhul :*

C, yukarıda vermiş olduğumuz misaldeki şirketin üçte bir hissesine sahip olmak istemektedir. Şu halde A ve B Kollektif Şirketinin ortaklarının hisseleri ise işletmenin üçte ikisini temsil edecek mahiyette olacaktır. İki ortağın şirketteki hisseleri 150,000 lira olduğuna göre C'nin ortaklığa girmesi için 75,000 lira yatırması ve yevmiye defterine aşağıdaki kayıtların düşülmesi icabeder:

Kasa hesabı	75,000.—	
C'nin sermaye h'na		75,000.—

C'nin şirkete üçte bir hisse ile girdiğini göstermek için düşülen kayıt.

C ortaklığa dahil olduktan sonra yeni işletmenin bilânçosu aşağıda görüldüğü gibi olacaktır:

*A, B ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu*

Aktif	31 Aralık 1958	Pasif	
Muhtelif kalemler	150,000.—	A'nın sermayesi	100,000.—
Kasa	75,000.—	B'nin »	50,000.—
		C'nin »	75,000.—
	225,000.—		225,000.—

ii — Şirketin hasılât kıymeti nazarı itibare alınmak suretiyle ortaklığa duhul:

C, yukarda vermiş olduğumuz misaldeki şirketin üçte bir hissesine sahip olmak için 120,000 lira ödemiş bulunmaktadır. Şu halde A ile B'nin sahip buldukları hisse ise işletmenin üçte ikisini temsil etmektedir. C tarafından ödenilen 120,000 lira hisselerin üçte birini ifade ettiğine göre, yeni işletmenin topyekûn kıymeti 360,000 lira demektir. C, şirkete duhul etmeden evvel işletmenin safî mevcudu 150,000 lira olduğuna göre, C'nin ödediği miktar ile beraber şirketin mevcutlarının 270,000 liraya çıkmış olduğu âşikârdır. Bu kıymet ise şirketin âhenkli bir cüz'ü tam olarak tesbit edilen kıymetinin 90,000 lira dúnunda bulunmaktadır. Buna göre defterlerde 90,000 liralık bir peştemaliye hesabının ihdası lâzımgelir. Mezûr gayri maddî sermaye unsurunun A ile B'nin çalışmaları neticesinde vücuda gelmiş olması hasebiyle ikisi arasında taksim edilmesi pek tabiidir. Şöyle ki:

Peştemaliye	90,000.—	
A'nın sermaye h'na		45,000.—
B'nin » »		45,000.—

Peştemaliyenin A ile B arasında mütesaviyen taksim edilmesini

C'nin şirkete duhulünün ise aşağıdaki kayıtlarla tesbiti icab eder:

Kasa	120,000.—	
C'nin sermaye h'na		120,000.—

C'nin iştirakiyle kurulan şirketin bilânçosu aşağıda görüldüğü şekli alacaktır:

A, B ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu

Aktif	31 Aralık 1958		Pasif
Muhtelif kalemler	150,000.—	A'nın sermayesi	145,000.—
Kasa	120,000.—	B'nin »	95,000.—
Peştemaliye	90,000.—	C'nin »	120,000.—
	360,000.—		360,000.—



Yukardaki problem diğer bir şekilde de halledilebilir. Şöyle ki: Eğer C'nin yatırdığı meblâğın doğrudan doğruya sermaye hesabına aksettirilmesi istenmiyorsa ve aynı zamanda «Peştemaliye» diye bir bilânço kalemi ihdası zait görülüyorsa aşağıdaki mülâhazalara istinaden kayıtların düşülmesi icabeder. A ile B'nin sermayeleri 150,000 liradır. C de 120,000 lira tediyesiyle sermaye tutarını 270,000 liraya çıkarmış bulunmaktadır. C şirketin üçte bir hissesine sahip olmak istediğinden kendisinin sermaye hesabı 90,000 lira ile alacaklandırılmalıdır. Lâkin şirkete bilfiil 120,000 lira yatırmış olduğuna göre aradaki farkın yarısının A'ya ve yarısının B'ye ait olması lâzımgelir. Şöyle ki:

	B.	A.
Kasa	120,000.—	
C'nin sermaye h'na		90,000.—
A'nın » »		15,000.—
B'nin » »		15,000.—

C'nin şirketin üçte bir hissesine iştirak ettiğine dair kayıt.  
göstermek için düşülen kayıt.

C'nin şirkete duhulü neticesinde yukardaki yevmiye kayıtlarına göre yeni ortaklığın bilânçosu aşağıda görüldüğü şekilde tanzim edilecektir:

*A, B ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu*

Aktif	31 Aralık 1958	Pasif	
Muhtelif kalemler	150,000.—	A'nın sermayesi	115,000.—
Kasa	120,000.—	B'nin »	65,000.—
		C'nin »	90,000.—
	270,000.—		270,000.—

iii — Şirketin mevcutlarının yeniden kıymetlendirilmesinden sonra ortaklığa duhul :

Bazı hallerde, yeni gelecek ortağın bilfiil şirkete duhulünden evvel işletmede mevcut bulunan kalemlerin yeniden kıymetlendiril-

mesi cihetine gidildiğine de sık sık tesadüf edilmektedir. Misalimizde C'nin şirkete girmesinden evvel yapılan bu nevi bir yeniden kıymetlendirme neticesinde mevcutlarda 20,000 liralık bir tereffü hasıl olmuş olduğunu kabul edelim. Böyle bir vaziyet karşısında evvelâ bu neticenin defterlere aşağıdaki kayıtlar vasıtasıyla geçirilmesi icabeder. Şöyle ki:

Muhtelif kalemler		
(Arazi, binalar, tesisat, ilh.)	20,000.—	
A'nın sermaye hesabına		10,000.—
B'nin » »		10,000.—

Mevcutların tereffüünü hesaplara aksettirebilmek için düşülen kayıt.

C; şirketin üçte bir hissesine sahip olmak üzere 120,000 lira ödemiş olduğuna göre A ile B'nin birlikte şirketin üçte iki hissesine sahip olmaları icabeder. Şu halde şirketin âhenkli bir cüz'ütam olarak kıymeti 360,000 lira olarak takdir edilmiş demektir. C tarafından yapılan yatırım neticesinde şirketin safî mevcudu 290,000 liraya yükselmiş bulunmaktadır; lâkin şirketin takdir edilen kıymetini bulabilmesi için 70,000 liralık bir peştemaliyenin ilâvesi lâzımgelmektedir ki; bunun için de aşağıda görülen yevmiye kayıtlarının yapılması icabetmektedir. Şöyle ki:

Peştemaliye	70,000.—	
A'nın sermaye h'na		35,000.—
B'nin » »		35,000.—

A ile B tarafından vücuda getirilen peştemaliyenin hesaplarına geçirilmesi için düşülen kayıt.

Yukarda yapılan kayıtların neticesinde şirketin bilânçosu aşağıda görüldüğü şekli alır:

*A, B ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu*

Aktif	31 Aralık 1958		Pasif
Mevcut kalemler (yeniden kıymetlendirildikten sonra)	170,000.—	A'nın sermayesi	145,000.—
Kasa	120,000.—	B'nin »	95,000.—
Peştemaliye	70,000.—	C'nin »	120,000.—
	360,000.—		360,000.—

iv — Yeni ortağın temin edeceği peştemaliye nazarı itibara alınmak suretiyle ortaklığa duhul :

C, 225,000 liralık bir şirketin üçte bir hissesine sahip olmak için 30,000 lira ödemiştir. A ile B ise şirketin üçte iki hissesine sahip bulunmaktadırlar; ve C'nin ortaklığa duhulünden evvel safi mevcutları 150,00 Oliraya varmış bulunmaktadır. C, 30,000 lira ödemekle şirketin üçte bir hissesine yâni 75,000 liralık bir hisseye sahip olmuş olması dolayısıyla şirkete 45,000 liralık da bir peştemaliye temin etmiş demektir. Bunu hesaplarda gösterebilmek için aşağıdaki kayıtların yevmiyeye düşülmesi lâzımgelir. Şöyle ki:

Kasa	30,000.—	
C'nin sermaye hesabına		30,000.—
C'nin şirkete ortak olarak girdiğini göstermek için yapılan kayıt.		
Peştemaliye	45,000.—	
C'nin sermaye h'na		45,000.—
C'nin ortak sıfatıyla haiz bulunduğu peştemaliyenin defterlerde gösterilmesi için yapılan kayıt.		

C'nin şirkete duhulünden sonra ortaklığın bilânçosu aşağıdaki şekli alır:

*A, B ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu*

Aktif	31 Aralık 1958		Pasif
Muhtelif kalemler	150,000.—	A'nın sermayesi	100,000.—
Kasa	30,000.—	B'nin »	50,000.—
Peştemaliye	45,000.—	C'nin »	75,000.—
	225,000.—		225,000.—

Aynı mesele, peştemaliyenin bilânçoda gösterilmesine ihtiyaç kalmadan da halledilebilir. A ile B'nin kurmuş oldukları şirketin sermayesi 150,000 lira olduğuna ve C'nin 30,000 lira ödemekle şirketin üçte bir hissesine sahip olacağına göre; 180,000 liraya çıkan şirket sermayesine üç ortağın da aynı nisbetlerde iştirak etmesinin temini aşağıdaki yevmiye kayıtlarıyla mümkün kılınabilir:

Kasa		30,000.—	
C'nin sermaye h'na			30,000.—
C'nin şirkete duhulünü göstermek için düşülen kayıf.			
A'nın sermaye hesabı		15,000.—	
B'nin » »		15,000.—	
C'nin sermaye h'na			30,000.—

## A, B ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu

Aktif	31 Aralık 1958		Pasif
Muhtelif kalemler	150,000.—	A'nın sermayesi	85,000.—
Kasa	30,000.—	B'nin »	35,000.—
		C'nin »	60,000.—
	180,000.—		185,000.—

d — Yeni ortağın, hisse satın almadan ve yatırımında bulunmadan doğrudan doğruya kâra iştiraki hali :

Bazı hallerde, şirkete vücudiyle fevkalâde müfid olabilecek bir kimsenin, ne ortaklığın hissesini satın almasına ve ne de işletmeye bir yatırımda bulunmasına ihtiyaç görülmeden doğrudan doğruya kâra iştirak ettirildiği de vakidir. Bu şekilde şirkete duhul edenler sene sonlarında kendilerine düşen kârların tamamını veya bir kısmını şirkette bırakmak suretiyle ortaklıkta kendi hesaplarına bir sermaye ihdas edebilirler ki, bu suretle elde edilmiş olan meblâğların bilânçolarda yer alacakları pek tabiidir. Yalnız bu gibi eşhasın şirkete iştirak ettirilmiş olmalarını hesaplarında göstermek icabeder. Bunun yapılabilmesi için de yukarıda zikredilen metodlardan birinin kullanılması lâzımgelir. Şöyle ki: A ile B; C'yi şirkete hiçbir yatırımda bulunmadan kabulünü; ya C'ye bir sermaye ihdası veya kendi sermayelerini yeniden ayarlama suretiyle defterlerinde gösterebilirler.

Birinci şekilde yâni C'ye bir sermaye ihdası halinde kendisinin şirkete getirdiği peştemaliyeye mukabil 50,000 liralık bir sermaye tahsis edilmiş olduğunu kabul ettiğimizde aşağıda kayıtların düşülmesi icabeder:

Peştemaliye	50,000.—	
C'nin sermaye h'na		50,000.—

C'nin şirkete getirmiş olduğu peştemaliyeyi ve aynı zamanda ortaklığın dörtte birine iştirak etmiş olduğunu göstermek üzere düşülen kayıt.

İkinci şekle göre ise, yâni A ile B'nin sermayelerinin yeniden ayarlanması suretiyle C'nin şirkete kabul edilmiş olduğunu aşağıdaki kayıtlarla göstermek mümkündür:

A'nın sermaye hesabı	18,750.—	
B'nin » »	18,750.—	
C'nin sermaye h'na		37,500.—

C'yi şirketin dörtte birine iştirak ettirmek üzere düşülen kayıt.

### 5 — Bir şerikin şirketten ayrılması. [\*]

#### a — Umumî mülâhazalar :

Bir şerikin ortaklıktan ayrılması halinde şirketten ayrılan ortağın sermayesinin hemen tesbit edilmesi icabeder. Bundan başka, hem şirketten ayrılan ve hem de şirkette kalan şeriklerin menfaatleri icabı ortaklığın o andaki mevcutlarının hakikî kıymetlerinin takdir edilmesi de lâzımgelir. Bilhassa, bu meyanda bazı mevcutların defterlerdeki kayıtlı kıymetlerine, hakikî kıymetlerinin uymadıklarını ve bazılarının ise kayıtlarının dahi defterlerde yer almamış olduklarını nazarı itibara almak şarttır. Meselâ, sabit sermaye unsurları ya lüzumundan fazla veya lüzumundan az amortismanâ tâbi tutulmuş olabileceği gibi, para kıymetinin tenezzülü muvacehesinde de bu nevi kıymetlerde tahavvüller vücuda gelmiş olabilir; aynı zamanda, işletme fevkalâde bir peştemaliyeye malik bulundu-

[\*] Editorial Staff, Charles R. Hadley Company, Executive Accounting, op. cit.; s: 265.

G. A. MacFarland, R. D. Ayars, W. Stone, Accounting Fundamentals, op. cit.; s: 325.

Dennis L. Dougan, Book - Keeping and Accounts, op. cit.; s: 417 - 426.

William W. Pyle, Fundamental Accounting Principles, Richard D. Irwin, Inc. 1955, sayfa: 463 - 467.

H. A. Finney, H. E. Miller, op. cit.; say: 236 - 238.

ğu halde dahi defterlerine bu hususta bir kayıt düşülmemiş olabileceği daima kabildir.

Mevcutların yeniden kıymetlendirilmesi kararlaştırıldığında, kıymet tashihleri defterlerde aşağıda görüldüğü veçhile üç muhtelif şekilde yapılabilir.

- i — Kıymet tezayüdünde, mevzubahis olan mevcut hesabı borçlandırılır, ve buna mukabil ortakların sermaye hesapları alacaklandırılır.
- ii — Yalnız, ayrılan ortağın sermayesinde husule gelen değişikliklerin gösterilmesiyle iktifa olunur.
- iii — Şirkette kalan ortakların sermayelerinin ayarlanmalarıyla istenilen gaye elde edilmiş olur.

Yukardaki birinci halde, kıymet tezayüt ve tenakusu ortaklar arasında mevcut kâr ve zarar taksimine esas teşkil eden yüzde nisbetleri dahilinde tevzi edilir; ikinci halde ise, yalnız, ayrılan şerikin eksilen veya fazlaşan hissesinin defterlerde gösterilmesiyle iktifa olunur; üçüncü halde ise ortaklar değer azalış ve çoğalışlarını defterlerinde göstermek istemezlerse, kıymet tezayüdü dolayısıyla işletmeden ayrılan ortağa ödenen fazla tutar şirkette kalan şeriklerin sermaye hesaplarının alacağına, buna mukabil kıymet tenezülünden mütevellit eksilen tutarlar ise mezkûr hesapların borcuna kaydedilir.

Hesaplamak suretiyle, şirketten ayrılmakta olan ortağa isabet eden tutar def'aten kendisine ödenmesi halinde defterlere düşülecek kayıtlar gayet basittir. Lâkin tediye tedricen yapılacak olursa, «Ayrılan Şerike Borç» hesabı namiyle açılan yeni bir hesap kendisinin ortadan kalkan sermaye hesabı yerine kaim olur.

Şirketten ayrılacak ortağa ödenilecek tutarın ne kadar bir müddet zarfında tediyesi icap ettiği umumiyetle şirket mukavelesinde münderiç bulunur.

Bir şerikin, şirketten ayrılması hususunda yukardanberi vermiş olduğumuz izahata bir misal ile son verelim:

## A, B ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu

Aktif	31 Aralık 1958		Pasif
Bina ve tesisat	800,000.—	A'nın sermayesi	250,000.—
Emtia	400,000.—	B'nin »	241,000.—
Alacak senetleri	25,000.—	C'nin »	232,000.—
Alacaklar	10,000.—	Amortisman karşılığı	500,000.—
Aksiyon ve Obligasyon	80,000.—	Borç senetleri	100,000.—
Kasa	85,000.—	Borçlar	77,000.—
	1,400,000.—		1,400,000.—

Yukarda bilânçosunu gösterdiğimiz A, B ve C Kollektif Şirketinin ortaklarından A şirketten ayrılacaktır. Ortaklar şirketin bina ve tesisat kıymetini 375,000 lira olarak tesbit etmek suretiyle şirketin mevcutlarında 75,000 liralık bir fazlalık vücuda getirmişlerdir. Bundan başka şirketten ayrılan A'ya derhal 100,000 lira ödemişler ve mütebaki borcu da altı ay zarfında ödemeyi kararlaştırmışlardır.

Yukarda zikredilen üç imkâna göre mesele aşağıda görüldüğü şekilde halledilebilir:

*b — Kıymet takdiri dolayısıyla bütün ortakların sermaye hesaplarında hüsule gelen tahavvülün gösterilmesi usulü :*

Misalimizde 300,000 lira tutarında olan bina ve tesisatın 375.000 lira olarak takdir edilmesi neticesinde ya bina ve tesisat hesabının borcuna veyahut aynı neticeyi elde edebilmek maksadiyle mezkûr sermaye unsuru için tefrik edilmiş olan amortisman karşılığı hesabının borcuna 75,000 lira kaydetmek lâzımgelir. Şöyle ki:

	B.	A.
a) Bina tesisat veya Amortisman karşılığı hesabı	75,000.—	
A'nın sermayesi		25,000.—
B'nin »		25,000.—
C'nin »		25,000.—

Şirketin mevcutlarının hakikî kıymetlerini defterlere aksettirmek için düşülen kayıt.

b)	A'nın sermaye hesabı	275,000.—	
	Kasa hesabına		100,000.—
	Şirketten ayrılan ortağın borç h'na		175,000.—

Mütebakisi altı ay sonra ödenmek üzere şirketten ayrılan ortağa ödenen 100,000 liranın gösterilmesi için düşülen kayıt.

c — *Takdiri kıymet dolayısıyla yalnız şirketten ayrılan ortağın sermaye hesabında husule gelen tahavvülün gösterilmesi usulü:*

Takdiri kıymet neticesinde şirketten ayrılan ortağın sermaye hesabında husule gelen tahavvül aşağıdaki yevmiye kayıtlarıyla tesbit edilir:

a)	Bina ve Tesisat veya Amortisman karşılığı hesabı	25,000.—	
	A'nın sermaye h'na		25,000.—

Mevcutlarda husule gelen 75,000 liralık tezayüdün yalnız 1/3'ünün ortaklardan A'ya isabet etmiş olduğunu göstermek için düşülen kayıt.

		B.	A.
b)	A'nın sermayesi	275,000.—	.
	Kasa hesabına		100,000.—
	Şirketten ayrılan ortağa borç hesabına		175,000.—

Mütebakisi altı ay sonra ödenmek üzere şirketten ayrılan ortağa ödenen 100,000 liranın gösterilmesi için düşülen kayıt.

d — *Şirkette kalan ortakların sermayelerinin ayarlanması usulü :*

Şirkette kalan ortakların sermayeleri aşağıdaki yevmiye kaydı ile ayarlanmış olur:



	B.	A.
A'nın sermayesi	250,000.—	
C'nin »	12,500.—	
B'nin »	12,500.—	
Kasa hesabına		100,000.—
Şirketten ayrılan ortağa borç hesabına		175,000.—

Mütebakisi altı ay sonra ödenmek üzere şirketten ayrılan ortağa ödenen 100,000 liranın ve aynı zamanda B ile C'nin sermayelerinin nasıl ayarlanabileceğini göstermek için düşülen kayıt.

### 6 — Bir şerikin ölümü : [\*]

Bir şirketin ortaklarından birinin vefatı halinde; şirket mukavelesinde bu hususta bir hüküm olup olmamasına göre hareket edilir<sup>[14]</sup>.

Şirket mukavelesinde, böyle bir hal vukuunda, ortaklığın ölenin mirasçıları ile sair şerikler arasında müştereken idame edileceğine dair bir kayıt mevcut ise, kendilerine kararlarını şirkete bildirmek için ölüm tarihinden itibaren üç aylık bir müddet verilir. Bu müddet zarfında mirasçılar kararlarını bildirmedikleri takdirde ortaklığa gayri mahdut mesuliyetli bir şerik olarak girmiş addolunurlar. Böyle bir hal karşısında ortaklığın defterlerinde, şirketin hissedarlığına müteveffanın mirasçılarının kaim olmuş olduğunu gösterir bir kaydın düşülmesiyle iktifa olunur. Meselâ A, B ve C Kollektif Şirketinin ortaklarının hepsinin ayrı ayrı birer milyon lira ile şirkete iştirak etmiş olduklarını ve A'nın vefat etmiş olduğunu ve yerine mirasçısı D'nin geçmiş olduğunu kabul edelim. Bu şartlar altında aşağıdaki kaydın yevmiyeye düşülmesi lâzımgelir:

A'nın sermayesi	1,000,000.—	
A'nın mirasçısı D'nin sermaye h'na		1,000,000.—

[\*] Editorial Staff, Charles R. Hadley Company, Executive Accounting, op. cit.; s: 265.

G. A. MacFarland, R. D. Ayars, W. E. Stone, Accounting Fundamentals, op. cit.; s: 325 - 326.

Dennis L. Dougan, Book - Keeping and Accounts, op. cit.; s: 417.

[14] Türk Ticaret Kanununun 195 inci maddesine bakınız.

Bu suretle A'nın hissedarlığına nihayet verilmiş ve yerine hissedar olarak D kaim olmuş olur.

Şirket mukavelenamesinde, bir şerikin ölümü halinde, şirketin bu ortağın mirasçileriyle devamı hususunda hiçbir kayıt yoksa, müteveffa şerikin mirasçıları ile diğer ortaklar aralarında anlaşarak hep beraber şirketi idame ettirebilirler. Aksi takdirde, mirasçılar şirketten ayrılırlar ve şirket geriye kalan eski şerikler arasında devam eder.

Böyle bir vaziyet karşısında defterlere düşülecek kayıtlar yukarıda da izah ettiğimiz şekilde tıpkı bir şerikin şirketten ayrılması halinde yapılması lâzımgelen kayıtların aynından başka bir şey değildir.

Yalnız evvelkinde kullanılan «Ayrılan Şerike Borç» hesabı yerine burada «Müteveffa şerikin veresesine borç» hesabı kaim olur.

Şirket mukavelelerinin, şeriklerden herhangi birinin ölümü halinde veresesine ödenilecek tutar miktarında bir meblâğın şirkete ödenilmesinin temini zımında sigorta ettirmelerine dair bir kayıt ihtiva etmesi şirketi bazı ahvalde fevkalâde malî güç durumlardan kurtarabilmesi bakımından büyük bir ehemmiyet taşır.

### 7 — İnfisah: [\*]

#### a — Umumî mülahazalar :

Türk Ticaret Kanununun 185 inci maddesi, infisahın umumî olarak sebeplerini aşağıda görüldüğü şekilde saymaktadır: «Kollek-

[\*] Donald H. Mackenzie, The Fundamental of Accounting, op. cit.; s: 477.

Editorial Staff, Charles R. Hadley Company, Executive Accounting, op. cit.; s: 266.

G. A. MacFarland, R. D. Ayars, W. E. Stone, Accounting Fundamentals, op. cit.; s: 326 - 328.

Dennis L. Dougan, Book - Keeping and Accounts, op. cit.; s: 417 - 426.

William W. Pyle, Fundamental Accounting Principles, op. cit.; s: 480-497.

Leo A. Schmidt, William N. Bergstorm, Fundamental Accounting, op. cit.; s: 365 - 368.

J. D. MacKinsey, Book-Keeping and Accounting op. cit.; say: 536-537.

G. R. Husband, W. S. Schlatter, Introductory Accounting, op. cit.; s: 254 - 255.

tif şirketler<sup>[15]</sup> 195 inci madde hükmü mahfuz kalmak üzere Borçlar Kanununun 535 ve 536 ncı maddelerinde<sup>[16]</sup> ve aşağıda yazılı sebeplerle infisah eder:

- 1 — Konkordato ile neticelenmiş olsa bile şirketin iflâsı;
- 2 — Şirket sermayesinin tamamı veya üçte ikisi zayi olup da tamamlanmasına veya geri kalan kısmı ile iktifaya ortaklarca karar verilmemiş olması;
- 3 — Şirketin diğer bir Şirket ile birleşmesi;
- 4 — Tescil ve ilân 157 nci maddede gösterilen müddet içinde veya sonra yapılmamışsa, aradan ne kadar müddet geçmiş olursa olsun ortaklardan herhangi birinin talebi üzerine ve noter marifetiyle diğer ortaklara münasip bir mehili

[15] Bu hususta Türk Ticaret Kanununun 267 nci maddesi: «Kollektif Şirketlerin infisahına ve tasfiyesine ve ortakların şirketten çıkma ve çıkarılmasına dair olan 185- 242 nci maddeler hükümleri komandit şirketlerde de tatbik olunur. Şu kadar ki, şirket mukavelesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça komanditerin ölümü veya vesayet altına alınması şirketin infisahını mucip olmaz.»

[16] Borçlar Kanununun 535 inci maddesi: Aşağıda hallerde şirket nihayet bulur:

- 1) Şirketin akdinde maksut olan gayenin elde edilmesi yahut elde edilmesinin imkânsız hale gelmesiyle;
- 2) Mirasçılar ile şirketin devamına dair evvelce yapılmış bir mukavele olmadığı halde şeriklerden birinin ölmesiyle;
- 3) Şeriklerden birinin tasfiyedeki hissesi hakkında cebri icra vukuu ile yahut bir şerikin müflis olması veya hacir edilmesiyle;
- 4) Bütün şeriklerin ittifak etmesiyle;
- 5) Şirket için tayin edilen müddetin hitam bulmasıyla;
- 6) Şirket mukavelesinde bu hak muhafaza edildiği yahut şirket gayrimuayyen bir müddet için veya şeriklerden birinin hayatları müddetince tesis olduğu ahvalde bir şerikin feshi ihbar eylemesiyle;
- 7) Haklı sebeplerden dolayı fesih için verilen mahkeme ilâmı ile.

Haklı sebeplerden dolayı mukavelede muayyen müddetin hitamından evvel ve eğer şirket gayrimuayyen bir müddet için aktedilmiş ise evvelce ihbara hacet olmaksızın şirketin feshi talep edilebilir.

Borçlar Kanununun 536 ncı maddesi: Şirket gayrimuayyen bir müddet için veya şeriklerden birinin hayatı müddetince devam etmek üzere teşkil edilmiş ise şeriklerden herbiri altı ay evvel ihbar etmek şartıyla feshi talep edebilir.

İhbar hüsnüniyet kaidelerine tevfikan yapılmak ve münasip olmayan zamanda icra edilmemelidir. Şirket hesabı seneden seneye yapılmakta ise fesih ancak bir hesap senesi nihayeti için istenebilir. Mukavelede muayyen müddet hitamından sonra zimnen devam etmekte olan şirket gayri muayyen bir müddet için tecdit edilmiş sayılır.

havi ihtarname gönderilmiş olmak şartıyla mahkemece feshe karar verilmiş olması;

5 — 196 ncı madde hükmü mahfuz olmak üzere ortaklardan birinin iflâsı.

Şirketlerin infisah etmeleri umumiyetle tasfiyelerine yol açmaz olur.

*b — Tasfiye:* [\*]

İnfisahtan sonra şirketler faaliyetlerini, mevcut işlerini ikmal ederek, mevcutlarını paraya kalbetmek, borçlarını ödemek ve geriye kalanı ise ortakları arasında taksim etmeğe yöneltirler.

Ortakların bir şey elde edebilmesi için evvelâ bütün şirket borçlarının tediyesinin lâzımgeldiğini söylemeğe ihtiyaç yoktur. Şirketin alacaklılarına bütün borçlar ödendikten sonra, şirketlerin alacakları, bu meyanda ortaklık mukavelenamesine göre ortaklara bir ücret ve faiz tediyesi şart koşulmuş ise tesviyesi icap eder. Nihayet, bütün bu tediye sonunda elde bir şey kalacak olursa ortakların sermaye bakiyelerinin ödenmesi lâzımgelir. Yalnız burada mühim bir noktanın hatırdan çıkarılmaması zaruridir: Kâr hangi esasa göre tevzi edilirse edilsin, tediye tasfiyenin yapıldığı sırada şirketlere sermaye bakiyelerine göre ve aynı zamanda elde edilen kâr ve uğranılan zarar nazarı itibara alınmak suretiyle yapılmalıdır. Bunu bir misal ile izaha çalışalım. Şöyle ki:

A, B ve C bir şirket kurmuşlardır. Her üçü de ayrı ayrı 100'er bin lira sermaye koymuşlar ve devre sonlarında elde edilen kâr veya uğranılan zararı mütesaviyen aralarında taksim etmeğe karar vermişlerdir. Herhangi bir hesap devresi sonunda mezkûr şirket 45,000 lira safî kâr elde etmiştir. Devre zarfında ise A işletmeden 50,000 lira, B 15,000 lira çekmiş bulunmalarına rağmen C hiç bir şey çekmemiştir.

Kâr ve zarar hesabında elde edilen kâr şirketlerin hususî hesaplarına aksettirildiği takdirde A'nın hususî hesabı 35,000 liralık bir borç bakiyesi vermesine mukabil B'nin hususî hesabı hali muvazenede bulunacak, C'nin ise 15,000 liralık bir alacak bakiyesi vere-

[\*] Prof. Cevat Yücesoy, Şirketler Muhasebesi, op. cit.; s: 35 - 37.

Leo A. Schmidt, William N. Bergstorm, Fundamental Accounting, op. cit.; s: 368 - 373.

G. R. Husband, W. S. Schlatter, Introductory Accounting, op. cit.; say: 255 - 260.

cektir. A'nın sermaye hesabı, hususî hesabı vasıtasıyla kapatılmak istendiğinde 65,000 liralık bir alacak bakiyesi vermesine mukabil B'nin sermaye hesabı 100,000 ve C'nin sermaye hesabı ise 115,000 liralık bir alacak bakiyesi gösterecektir. Böyle bir durumda iken şirketin tasfiye ameliyesine gidildiğini ve o anda işletmenin safî mevcutlarının 210,000 liraya baliğ olduğunu farzedelim. Şirket mukavelenamesine göre devre sonlarında elde edilen kâr ve uğranılan zararın mütesaviyen şerikler arasında taksim edileceği kaidesine uyularak şirketin safî mevcutlarından elde edilen 210,000 liranın ortaklar arasında mütesaviyen taksim edilmesi halinde işe her üç şerik 70'er bin lira alacaklardır. Bu işe gayri âdil bir taksim tarzı olacaktır. Sebebi işe; tasfiye neticesinde A'nın; B'den 35,000 lira ve C'den ise 5,000 lira fazla elde etmiş olmasıdır. İşte bu sebepten ötürü tasfiyede, egzersiz sonunda elde edilen kâr ve uğranılan zarar ortaklar arasında taksim edildikten sonra geriye kalan safî mevcutların şerikler beyninde sermaye bakiyelerine göre tevzii lâzımgelir. Tasfiye ameliyesinin şerikler arasında yapılması icap ettiğini aşağıda bir misal vermek suretiyle göstermeğe çalışalım.

*c — Tasfiyenin icap ettirdiği muhasebe kayıtları ve «Tahakkuk eden Kâr ve Zarar Hesabı»:*

Bütün mevcutlar tasfiye ameliyesinde nakde tahvil edildiğinden kasa hesabı elde edilen meblâğlar tutarınca borçlandırılır; ve buna mukabil satılan mevcutların hesapları ise mübayaa kıymetleri üzerinden alacaklandırılır. Bundan başka, defterlerde «Tahakkuk eden Kâr ve Zarar» isimli bir hesap açılır. Bu hesaba satılan mevcutların mübayaa kıymetleri ile mukabillerinde bilfiil elde edilen tutarlar arasındaki farklar kaydedilir. Bu fark satış kıymetinin mübayaa kıymetinden fazla olması halinde mezkûr hesabın alacağına; satış kıymetinin mübayaa kıymetinden az olması halinde ise borcuna geçirilir. Sözü geçen hesap bir netice hesabı olması dolayısıyla bir alacak bakiyesi verdiği takdirde bir kâr elde edilmiş, bir borç bakiyesi vermiş olması halinde ise bir zarara uğranılmış olur. Ve mezkûr hesabın bakiyesi ortaklar arasında kâr ve zarar taksimine esas teşkil eden bir nisbet dahilinde tevzi edilir.

A, B ve C'den müteşekkil bulunan bir kollektif şirket herhangi bir sebepten ötüsu infisah etmiş ve tasfiyeye tâbi tutulmuştur.

Tasfiye ânındaki<sup>[17]</sup> işletmenin bilânçosu aşağıda görüldüğü veç-  
heyi arz etmektedir:

*A, B ve C Kollektif Şirketi Bilânçosu*

Aktif	31 Aralık 1958	Pasif	
Binalar	750,000.—	A'nın sermayesi	300,000.—
Tesisat	270,000.—	B'nin »	250,000.—
Alacak senetleri	175,000.—	C'nin »	450,000.—
Alacaklar	375,000.—	Borçlar	95,000.—
Kasa	25,000.—	Ortaklardan A'ya borç	80,000.—
		» B'ye »	70,000.—
		» C'ye »	75,000.—
		Amortisman karşılığı	225,000.—
		Şüpheli alacaklar karşılığı	50,000.—
	1,595,000.—		1,595,000.—

Elde edilen kâr ve uğranılan zarar ortaklar arasında sırasıyla 3, 4, 5 nisbetleri dahilinde taksim edilecektir.

Şirket, kasa mevcudu hariç, 995,000 liraya satıldığı takdirde aşağıdaki tasfiye kayıtlarının yapılması icap eder:

a) Kasa	995,000.—
Amortisman karşılığı	225,000.—
Şüpheli alacaklar karşılığı	50,000.—
Tahakkuk eden kâr ve zarar	300,000.—
Binalar	750,000.—
Tesisat	270,000.—
Alacak senetleri	175,000.—
Alacaklar	375,000.—

Mevcutların satışını göstermek için düşülen kayıt.

[17] Yukarıdaki bilânço, bir şirketin tasfiyeye tâbi tutulması hususunda ortaklarca varılan kararı müteakip ihzar edilmiş olup muhtelif imkânların incelenmelerinin sağlanmasında kullanılacaktır.

b)	A'nın sermayesi	125,000.—	
	B'nin »	100,000.—	
	C'nin »	75,000.—	
	Tahakkuk eden kâr ve zarar		300,000.—

Uğranılan zarar ortaklar arasında sırasıyla 3, 4, 5 nisbetleri dahilinde taksimini göstermek için düşülen kayıt.

c)	Borçlar	95,000.—	
	Kasa hesabına		95,000.—

Şirketin alacaklılarına borçların ödendiğini göstermek için düşülen kayıt.

d)	A'ya borç	80,000.—	
	B'ye »	70,000.—	
	C'ye »	75,000.—	
	Kasa hesabına		225,000.—

Şirketin ortaklarına olan borcun ödenmesi için düşülen kayıt.

e)	A'nın sermayesi	175,000.—	
	B'nin »	150,000.—	
	C'nin »	375,000.—	
	Kasa hesabına		700,000.—

Ortaklar arasında geri kalan paranın taksimini yapmak ve aynı zamanda sermaye hesaplarını kapatmak için düşülen kayıt.

(Devam edecek)

## BİBLİYOGRAFYA

- W. A. Paton*: Accountants Handbook; The Ronald Press Company, 1949.
- G. A. MacFarland, R. O. Ayars, W. Stoneá* Accounting Fundamentals; McGraw Hall, 3rd. 1857.
- Dennis L. Dougan*: Book-Keeping and Accounts; Sweet 8 Maxwell, 1951.
- James O. McKinsey*: Bookkeeping and Accounting; South-Western Publishing Company Second Edition, 1927.
- Editorial Staff of Charles R. Hadley Comp.*: Executive Accounting; Pathfinder Accounting Series, McGraw-Hill, 1955.
- Donald H. Mackenzie*: The Fundamentals of Accounting; The Macmillan Company, 1956.
- William W. Pyle*: Fundamental Accounting Principles; Richar D. Irwin, Inc. 955.
- Leo A. Schmidt, W. N. Bergstorm*: Fundamental Accounting, Richard D. Irwin, Inc. 1952.
- John A. Powelson*: Introductory Accounting; Prentice-Hall, Inc. 1928.
- George R. Husband, William J. Schlatter*: Introductory Accounting; Pitman Publishing Corporation, 1949.
- Prof. Cevat Yücesoy*: Şirketler Muhasebesi; Maarif Basimevi, 1954.
- H. A. Finney and Herbert E. Miller*: Principles of Accounting; Prentice-Hall, Inc. Fourth Edition, 1954.