



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Şirketlere Genel Bakış ve Kollektif Şirketler
ÜNİTE NO	1
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

Şirketlere Genel Bakış

İktisadi faaliyetlerin sürdürülmesinde şirketlerin önemi çok fazladır. Serbest piyasa ekonomisinde faaliyete katılan şirketler, kurucuların istekleri ya da ihtiyaçları doğrultusunda değişik şekillerde kurulmaktadır. Birinci ünitenin giriş kısmında şirketlerle ilgili genel bilgi verilirken şirket türlerinden de bahsedilmiştir. Şirket türlerinin uygulamada çeşitli sınıflandırmaları yapılmaktadır. Kitapta Türk Ticaret Kanunu'ndaki (TTK) hükümlere göre bilgi verilmiştir.

Ticaret Şirketleri

Şahıs Şirketleri

- Kollektif şirket
- Komandit şirket

Sermaye Şirketleri

- Anonim şirket
- Limited şirket
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket

TTK'da kooperatifler yeniden ticaret şirketi olarak kabul edilmiştir. Sınıflandırmada şahıs veya sermaye şirketleri arasında gösterilmemiştir.

Borçlar Kanunu'nda Adi Ortaklık şeklinde bir şirket türünden bahsedilmektedir. Adi Şirket olarak da tanımlanan bu tür hakkında kısa bilgiye ünitemizde yer verilmiştir.

Şirketlerin Genel Özellikleri

Ticaret şirketlerinin başlıca özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Ticaret şirketleri kurulurken şirket sözleşmesinin yazılı olması şarttır.
- Ticaret şirketlerinin tüzel kişilikleri vardır. Yani ticaret şirketi onu oluşturan kişilerden ayrı bir varlığa sahiptir.
- Ticaret şirketleri bir ticaret unvanı almak zorundadırlar.
- Ticaret şirketleri iflasa tabidirler.
- Ticaret şirketleri, Ticaret Sicili'ne kayıt olmak zorundadırlar.
- Ticaret şirketleri, ticari defter tutmalıdırlar.

Şahıs Şirketlerinin Özellikleri

Birbirine güvenen, birbirlerini yakından tanıyan kişiler; bir ticari işletme kurmaya karar verdiklerinde, genellikle şahıs şirketi kurarlar. Böyle bir şirket, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmakla beraber, gücünü ve ticari itibarını, kurucusu olan kişilerden sağlar. Şahıs şirketleri kollektif ve komandit olmak üzere iki sınıfa ayrılır.

Sermaye Şirketlerinin Özellikleri

Büyük sermaye gerektiren işlere girilmek istendiğinde hem kişilerin sorumluluklarını sınırlamak hem de başka kişilerin işe girmelerini sağlayarak daha büyük sermaye toplamak gerekebilir. İşte bu durumda sermaye şirketleri kurma yoluna gidilir. Bu tür şirketlerin kurulmak istenmesinin bir başka nedeni de, insan ömrüne bağlı olmadan, kurulan işletmenin uzun yıllar devam etmesini sağlamaktır.

Şirketler Muhasebesi

Şirketlerde; şirketin kuruluş işlemleri, sözleşme üzerinde yapılan değişiklikler, faaliyet sonuçları (kâr veya zararın dağıtımı), şirketlerin birleşmesi, hukuki yapının değişmesi, tasfiye gibi olaylar ayrı özellikler gösterdiğinden bunların muhasebe kayıtları, "Şirketler Muhasebesi" derslerinde ağırlığı oluşturur. Esasında, şirketler muhasebesi, yukarıda sayılan farklı işlemler yanında diğer günlük işlemlerin de birlikte kaydını ve izlenmesini öngörür.

Kollektif Şirketler

Ülkemizde 1980'li yıllardan sonra sayılara çok azalan kollektif şirketlerin günümüzde yeni kuruluş

sayıları da çok azalmıştır. TTK madde 211'e göre "Kollektif şirket ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir."

Bu tanıma göre kollektif şirket;

- Ancak bir ticari işletmeyi çalıştırmak amacıyla kurulabilir.
- Kollektif şirket, bir ticaret unvanına sahip olmalıdır. Ticaret unvanı, bütün ortakların veya ortaklardan hiç olmazsa birinin adı ve soyadıyla şirketi ve türünü gösterecek bir ifade taşır (TTK m.42).
- Kollektif şirket sadece gerçek kişiler arasında kurulabilir. Kurucu ortak sayısı bir olabilir
- Kollektif şirket ortakları, şirket alacaklılarına karşı zincirleme ve sınırsız sorumludurlar.

Kollektif Şirketin Kuruluş İşlemleri

Kollektif şirket sözleşmesi yazılı şekle tabidir; ayrıca, sözleşmedeki imzaların noterce onaylanması şarttır. (TTK. m. 212)

Kollektif şirket sözleşmesine aşağıdaki kayıtların yazılması zorunludur: (TTK. m. 213)

- Ortakların ad ve soyadlarıyla yerleşim yerleri ve vatandaşlıkları
- Şirketin kollektif olduğu
- Şirketin ticaret unvanı ve merkezi
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu
- Her ortağın sermaye olarak koymayı taahhüt ettiği para miktarı; para niteliğinde olmayan sermayenin değeri ve bu değer ne suretle biçilmiş olduğu; sermaye olarak kişisel emek konulmuşsa bu emeğin niteliği, kapsamı ve değeri
- Şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, bunların yalnız başına mı, yoksa birlikte mi imza koymaya yetkili oldukları

Ortaklar, emredici hükümlere aykırı olmamak şartıyla, şirket sözleşmesine diledikleri kayıtları koyabilirler. (TTK. m. 213)

Kuruluş İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesi ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kollektif şirketler bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Defter tutma zorunluluğu açısından mükellefiyet, şirketin tescil ve ilanından sonra başlar.

Şirketin kuruluş işlemleri ile normal faaliyetlerine ilişkin işlemler şu defterlerde izlenir.

- Yevmiye Defteri
- Büyük Defter
- Envanter Defteri

Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.

Kollektif şirketlerin kuruluşlarıyla ilgili durumlar, genel olarak iki aşamada kayda alınır. Bunlar;

- Ortakların sermaye taahhütleri ile ilgili kayıtlar,
- Ortakların taahhütlerini yerine getirmeleri ile ilgili kayıtlardır

Ünitemizde yer alan muhasebe kayıtları Tekdüzen Hesap Sistemini öngördüğü hesaplar kullanılarak gösterilmiştir. Muhasebe kayıtları düzenlenirken Yevmiye defterindeki kayıtlar için öngörülen şekil ve yazım kurallarına uyulmaya çalışılmıştır. Günümüzde bilgisayar ile kayıt yapılırken doğrudan yevmiye maddesi yazılmamaktadır. Ancak çıktı alınırken yevmiye maddesi şekli çeşitli programlarda farklı gözükse de esası aynıdır. Konu ile ilgili uygulamaya dönük bilgiler sayfa kenarlarında da verilmiştir. Büyük defter kayıtları sade şekliyle verilmiştir. Kuruluş bilançosu örnekleri incelendiğinde hesap kodlarının yer aldığı fark edilecektir. Bu kodların yazılması öğrenci arkadaşlara bilgileri hatırlatma amacı taşımaktadır. Uygulamada kullanılan bilanço düzenleme ve hesap sınıfları, hesap grupları ve hesap adlarının sınıflandırılması daha farklıdır. Bilançoların özet veya ayrıntılı hazırlanma seçenekleri vardır. Bilanço şekilleri ve diğer temel finansal tablolar ile ilgili olarak Tezdüzen Hesap Sistemi ve Çözümlü Muhasebe Problemleri (Kışalı 2016) kitabına bakılabilir.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Kollektif Şirketler (Sermaye Değişiklikleri, Kâr - Zarar Dağıtımı)
ÜNİTE NO	2
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

Kollektif Şirketlerde Sermaye Değişikliği, Kâr ve Zarar Dağıtımı

Kollektif Şirketlerde Sermaye Değişikliği

Kollektif şirketlerde sermaye değişikliklerinin anlatıldığı ilk kısımda konular sermaye artırılması ve sermaye azaltılması olmak üzere iki başlık altında işlenmiştir. Şirketlerin sermaye artırılması veya azaltılmasına niçin ihtiyaç duydukları öncelikle ele alınmış ve gerekli açıklamalar yapılmıştır. Devamında sermaye değişikliklerinin tamamlanabilmesi için hangi işlemlerin yapılmasına ihtiyaç duyulduğu kısaca belirtilmiştir. Muhasebe kayıtları olarak sadece bu işlemlere ait örnekler verilmeye çalışılmıştır.

Kollektif şirketlerin sermayelerini artırmalarıyla ilgili örneklerin başlıkları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Mevcut ortakların sermaye paylarını nakden artırmaları,
- Ortakların şirketteki kâr paylarını çekmeyip sermayeye eklemeleri suretiyle sermayenin artırılması,
- Şirkete yeni ortak alınması suretiyle sermaye artırılması,
- Diğer bir şirketle birleşmesidir.

Kollektif şirketlerde seyrek görülmekle beraber sermaye azaltılmasına da gidilebilir. Bunlara ait örneklerin başlıkları ise şöyle sayılabilir.

- Şirket ortaklarının sermaye payları azaltılır,
- Zararın tasfiyesi için sermaye payları azaltılır,
- Çıkan, çıkarılan veya ölen ortağın payı kadar sermaye azaltılır.

Sermaye değişikliği kararları oybirliği ile alınır. Gerek sermaye artırılmasında gerekse sermaye azaltılmasında sermaye tutarının son durumu, sözleşme değişikliğini ve bu değişikliğin tescil ve ilan edilmesini gerekli kılar.

Kollektif Şirketlerde Kâr ve Zarar Dağıtımı

Ünitenin ikinci kısımda; kollektif şirketlerde kâr ve zarar edilmesi durumunda ortaklara paylaşmanın nasıl ve neye göre yapılacağı, hesaplamının devamı niteliğinde muhasebe kayıtlarına nasıl yansıtılacağı örnekler yardımıyla anlatılmıştır.

Kollektif şirketlerde dağıtımın (paylaşmanın) nasıl olacağı öncelikle şirket sözleşmesinde yer alabilir. Şirket sözleşmesinde kâr veya zararın nasıl dağıtılacağı hususunda bir hüküm yoksa, ortaklar oybirliği ile alacakları bir kararla kâr dağıtımını işini ortaklardan birine veya şirket dışından üçüncü bir kişiye devredebilirler. Yine bir anlaşma sağlanamaz ise Borçlar Kanunu'na göre her ortağa eşit dağıtım yapılır.

- Kârın ortaklara sermaye paylarıyla orantılı olarak dağıtımı
- Kârın ortaklara eşit dağıtımı
- Kârın ortakların sermaye paylarına faiz ayrıldıktan sonra dağıtımı
- Kârın ortakların birine veya birkaçına prim hesaplandıktan sonra dağıtımı
- Sadece emeğini sermaye olarak koyan ortağa kâr payı ayrıldıktan sonra kârın dağıtımı
- Kârın sermaye paylarına eklenmesi

Genel Muhasebe derslerinde dönem sonu işlemleri ile belirlenen dönem kârı veya zararının muhasebeleştirilmesi işlemleri bir sonraki yılın Mart ayı sonlarına doğru verilen örneklerde olduğu gibi kayıtlamak zorundadır.

Kârın ortaklara sermaye paylarıyla orantılı olarak dağıtılması

Dağıtılacak dönem kârı her ortağın şirket sermayesindeki sermaye oranına göre hesaplanır. Bulunan rakam ortaklar cari hesabı olarak kullanılacak 331 ORTAKLARA BORÇLAR hesabına alacaklandırılır. Bu tutarın ortağa ödemesi ne zaman yapılırsa hesap borçlandırılır.

Kârın ortaklara eşit dağıtımı

Bu yöntemin uygulanacağı sözleşmede yer alıyorsa dönem kârı, ortakların sermaye payları dikkate alınmaksızın, ortak sayısına bölünerek eşit olarak dağıtılır.

Kârın ortakların sermaye paylarına faiz ayrıldıktan sonra dağıtımı

Dağıtılacak kârın belirli bir kısmı üzerinden ortakların sermaye paylarına göre sözleşme veya piyasada geçerli faiz oranlarına göre faiz ayrıldıktan sonra kalan kısım eşit olarak dağıtılır. Ortaklara düşen kâr tutarları bulunduktan sonra cari hesaplarına kayıt işlemleri yukarıda bahsedilen tarih aralığında yapılır.

Kârın ortakların birine veya birkaçına prim hesaplandıktan sonra dağıtımı

Ortakların şirket içinde yaptıklarına bakılarak veya esas sözleşmeye önceden konulan oranlar kullanılarak kâr üzerinden ortaklara belirli oranlarda prim ayrılabilir. Bu prim hesaplamasından sonra kalan tutar eşit veya yine sermaye paylarına göre hesaplanarak ortakların kâr payları bulunur.

Sadece emeğini sermaye olarak koyan ortağa kâr payı ayrıldıktan sonra kârın dağıtımı

Kollektif şirketlerde sadece emeğini ortaya koyarak ortak olmak mümkündür. Bu ortak veya ortakların kâr paylarını hesaplamak için ayrı yöntemler gerekebilir. Çünkü bunlara ait oranlanabilecek sermaye payları yoktur. Bu nedenle emeği ile ortak olanlara önce kâr üzerinden belirli oranlarda pay ayrıldıktan sonra geri kalan tutar sermayeleri belirli olan ortaklara çeşitli yöntemlerle hesaplanır.

Kârın sermaye paylarına eklenmesi

Kollektif şirket ortakları elde edilen kârdan paylarına düşen tutarın tamamını veya bir kısmını çekmeyip sermayelerine ekleyebilirler. Böyle bir durumda sermaye artırımını söz konusu olacağından, sözleşme değişikliğinin ve diğer yasal işlemlerin yerine getirilmesi gerekir. Muhasebe kayıtlarında ise hem kâr dağıtımını hem de sermaye artırımını ile ilgili hususların yer alması gerekecektir.

Zarar dağıtımı ve muhasebeleştirilmesi

Bir kollektif şirket, faaliyet gösterdiği zaman kâr edebileceği gibi zarar da edebilir. Bundan önceki konuya başlarken anlatıldığı gibi, kâr dağıtımını yanında zarar dağıtımının da nasıl olacağı genellikle sözleşmede yazılıdır. Ayrıca şirket sözleşmesinde dönem zararlarının nasıl yok edileceği yer alır. Böyle bir hüküm yoksa zararın yok edilmesi konusunda ortaklar karar alırlar. Zararın yok edilmesi;

- Ortakların zarar paylarını şirkete ödemeleri,
- Sermaye paylarının azaltılması şeklinde olabilir.

Ancak TTK'nın 229/1. maddesi, hiçbir ortağın, ortakların oybirliği ile kararı olmadan sermayesinden eksilen kısmı tamamlamaya zorlanamayacağını hükme bağlamıştır. Yine bu maddenin ikinci fıkrasına göre;

“Sermayenin zararla eksilen kısmı, aksine karar yoksa gerçekleşecek kâr ile kapatılır” denmesine rağmen Türk Vergi Mevzuatı, zararı şirket bünyesi içinde yok etme imkânını vermemiştir

Ortakların zarar paylarını şirkete ödemeleri

Şirketin zarar etmesiyle şirketin öz sermayesinde meydana gelen azalışı karşılamak üzere ortaklar kendi kişisel varlıklarından ödemede bulunmak isteyebilirler.

Sermaye paylarının azaltılması

Şirketin zararının, ortakların kişisel varlıklarıyla karşılanması imkânı bulunmayabilir. Ortaklar zararın bilançoda görünmesini de istemeyebilirler. İşte bu ve bunlara benzer nedenlerle sermaye paylarının azaltılması yoluna gidilerek zararın karşılanması sağlanabilir. Ancak sermaye azaltılması işlemleri, sözleşme değişikliği, tescil ve ilanı gerektireceğinden yasal işlemler ihmal edilmemelidir.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Kollektif Şirketler (Tasfiye İşlemleri)
ÜNİTE NO	3
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

KOLLEKTİF ŞİRKETLERDE TASFİYE İŞLEMLERİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tasfiye nedenleri

Kollektif şirketlerin faaliyetlerine çeşitli nedenlerle son verilebilir. Bu nedenlerden herhangi birinin veya birkaçının ortaya çıkması halinde tasfiyeye gidilir. Tasfiyeye gitmeye neden olan durumlar, Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nun çeşitli hükümlerinde sayılmıştır.

Bunların bir kısmı aşağıda sayılmıştır:

- Şirket sözleşmesinde belirlenmiş bulunan amaca ulaşılmış olması veya amaca ulaşma imkânının ortadan kalkması,
- Şirket sözleşmesinde yazılı sürenin sona ermesi,
- Bütün ortakların oybirliği ile alacakları fesih kararı,
- Şirketin sermayesinin tamamının ya da üçte ikisinin yok olması durumunda, tamamlanmasına veya geri kalan kısmıyla faaliyete devam edilmesine ortaklarca karar verilmemiş olması,
- Konkordato ile sonuçlanmış olsa bile şirketin iflası,
- Şirketin bir başka şirketle birleşmesi,
- Şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin iflası,
- Şirket sözleşmesinde yer alan sona erme nedenlerinden birinin gerçekleşmesi,
- Şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm yoksa veya ortakların oybirliği ile şirketin devamına karar almalarının mümkün olmadığı hallerde, ortaklardan birinin ölümü hâlinde,

Tasfiye, tasfiye dönemi, tasfiye memuru

Tasfiye işlemi; şirketin tüm mevcutlarının satılıp paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili ve borçlarının ödenmesinden sonra geriye kalan kısmın ortaklar arasında dağıtılmasıdır.

Tanımı bu şekilde yapılan tasfiye işleminin yürütülmesini, TTK m. 272'ye göre iflas hâlleri dışında, tasfiye memuru üstlenir. Tasfiye memuru, şirket sözleşmesiyle belirlenebileceği gibi, ortakların oybirliğiyle kendi aralarından veya dışarıdan seçilebilir. Gerekirse mahkemece de tayin edilebilir (TTK m. 277).

Tasfiye memurunun görevini nasıl yerine getireceği ile ilgili diğer hükümler TTK'nın 278-303. maddelerinde yer almaktadır. Tasfiye memuru, şirketi temsile yetkili olarak, tasfiye işlemini şirketin yararına olacak şekilde ve en kısa zamanda bitirmek zorundadır. Tasfiye memurunun temsil yetkisi, tasfiye amacıyla sınırlıdır.

Tasfiye memurunun yapacağı işlemler

Tasfiye memuru göreve başlayınca bir tasfiyeye başlama bilançosu çıkarır ve tasfiye işlerinin yürütülmesi için gerekli defterleri tutar. Tasfiye memuru bu işlemlerle birlikte:

- Şirketin henüz tamamlanmamış işlerini bir sonuca bağlar,
- Alacakları tahsil eder,
- Mevcutları paraya çevirir. Menkul kıymetler pazarlıkla ve açık artırma ile satılır. Gayrimenkuller, ortaklar aksine karar almadıkları sürece İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre açık artırma ile satılabilir. Ortaklar oybirliği ile karar vermedikçe mallar toptan satılamaz,
- Şirketin borç ve yükümlülüklerini yerine getirir. Vadesi gelmemiş borçlar, iskontolu tutarları (yani peşin değerleri) üzerinden ödenir. Alacaklılar bu iskontolu tutarı kabul etmek zorundadırlar.

Tasfiye memurları, tasfiye sırasında elde edilen paraların bin Türk lirasından fazlasını, mahkemece belirlenecek bir bankaya, şirket adına yatırır. (TTK m. 296).

Tasfiye memuru, bu işlemleri tamamladıktan sonra şirketin ve ortakların durumunu gösteren bir "Tasfiye Sonu Bilançosu" düzenler.

Bu bilançoya göre; varsa ortakların tasfiyeden paylarına düşen kısım dağıtılır. Şirketin varlığı, borçlarını

ödemeye yetmezse, kalan kısmın ödenmesi için ortaklara başvurulur.

Tasfiye sonu işlemleri

Tasfiyenin sona ermesi üzerine, şirketin ticaret unvanının sicilden silinmesi işlemi tasfiye memurunca yaptırılır. Vergi dairesi ve ilgili diğer kurumlara yasal süre içinde bildirimde bulunulur.

Tasfiye sırasında yapılan varlıkların paraya çevrilmesi, alacakların tahsil edilmesi ve borçların ödenmesi işlemleri yevmiye defteri ve büyük defter kayıtlarında izlenir. Ünite de örnek işletmeler ele alınarak yapılabilecek işlemlerin kayıtları gösterilmiştir.

Tasfiye sonunda ortaya çıkabilecek durumlar

Tasfiye için gerekli varlıkların paraya çevrilmesi, alacakların tahsil edilmesi ve borçların ödenmesi gibi işlemler tamamlandığında ortaya aşağıdaki durumlar çıkabilir;

- Şirketin kârlı durumda olması; Bu durumda tasfiye sonunda ortakların alabileceği tutarlar belirlenir ve tasfiye memuru tarafından kendilerine ödeme yapılır.
- Zarar edilmesi ancak yine de dağıtılabilecek bir paranın bulunması; Tasfiye sonunda şirketin bilançosunda zararın ortaya çıkması ancak ortak sermayelerinin altında bir tutarın bulunması halidir. Bu durumda tasfiye memuru kalan parayı ortaklara dağıtır.
- Şirketin varlıklarının borçları karşılamaya yetmemesi. Bu durumda ortaklardan tümü veya herhangi birisi bu borcu şahsi servetleriyle karşılama zorundadırlar. Karşılacak durumda olmamaları veya istememeleri halinde şirketin tasfiyesi tamamlanmamış olur. İcra İflas Kanunu hükümleri gereğince şirket iflas masasına devredilir.

Bu durumlara ait örnek problemler ünite içinde ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Tekrarları önlemek için son iki duruma ait örnekler sadece tasfiye sonu bilançosunun çıkarılmasından sonraki işlemlere ait olmak üzere örneklendirilmiştir. Öğrencilerimiz özellikle tasfiye dönemi sırasındaki işlemleri dikkatle çalıştığında, genel muhasebe bilgilerini de hatırlamış ve tazelemiş olacaklardır.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Komandit Şirketler
ÜNİTE NO	4
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

KOMANDİT ŞİRKETLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Türk Ticaret Kanunu, komandit şirketleri ikiye ayırmaktadır. Bunlardan Komandit Şirketler; şahıs şirketi, Hisseli Komandit Şirketi ise sermaye şirketleri sınıflamasına girmektedir.

Komandit Şirkette, Şirket alacaklılarına karşı sorumlulukları sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumlulukları sermayesi ile sınırlı olan ortaklara ise komanditer denir. Komandite ortaklar ancak gerçek kişi olabilir. Komanditer ortaklar ise gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, komandite ortağın kazancı ticari kazanç, komanditer ortağın payına düşen kazanç ise menkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

Şirketin komandit olup olmadığı, ana sözleşme hükümlerinde yer almalıdır. Ana sözleşmede komandit olduğu yazılı değilse, şirket kolektif şirket sayılır.

Komandit şirketlerin kuruluşları sırasında hazırladıkları ana sözleşmede en az aşağıdaki hususların yer alması gerekir.

- Ortakların komandite ve komanditer olarak ad ve soyadları, ikametgâhları, uyrukları,
- Şirketin komandit olduğu,
- Şirketin ticaret unvanı ve merkezi,
- Şirketin faaliyet alanı,
- Şirketin sermayesi, komandite ve komanditer ortakların taahhüt ettikleri sermaye tutarı,
- Şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, bunların yalnız başına mı yoksa birlikte mi imza koymaya yetkili oldukları.

Komandit şirketlerde, komandite ortaklarla komanditer ortaklar arasında şu farklar vardır.

- Komanditer ortak kişisel emeğini ve ticari itibarını sermaye olarak koyamaz (TTK m. 307).
- Komandit şirketlerde temsil ve yönetim komandite ortaklara aittir (TTK m. 309),
- Komanditer ortaklar iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde şirketin envanter ve bilançosunu ve bunların doğruluğunu incelemeye ya da bir uzmana inceletmeye yetkilidirler (TTK m. 310).
- Komanditer ortakların koydukları sermayeleri herhangi bir nedenle azalmış ise, noksanlık tamamlanıncaya kadar kâr ve faiz isteyemezler.

KOMANDİT ŞİRKETLERİN KURULUŞU

Komandit şirketlerin kuruluşu, bu şirketle ilgili özellikler hariç, kolektif şirketin kuruluşuna benzer.

Komandit şirketlerde de en az iki ortak olma şartı aranır. Bunlardan biri komandite, diğeri komanditer olmalıdır. Ortak sayısında üst sınır yoktur. Ortakların hazırlayıp imzaladıkları sözleşmedeki imzalar notere onaylatıldıktan sonra, ticaret siciline tescil ve ilân için başvurulur. Ticaret Sicili'ne verilen dilekçeye;

- şirket sözleşmesi,
- ticari durum tasdiknamesi,
- komandite ortaklara ait nüfus cüzdan suretleri,
- imza sirküleri,

eklenecektir.

Kollektif şirkette olduğu gibi, Ticaret Sicil Memurluğunca şirketin tescil işlemleri tamamlandıktan sonra, Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirilir. Komandit Şirket, tüzel kişiliğini bu tescil ve ilân işleminden sonra kazanır.

Bu kurumlar;

- Belediye,
- Sosyal Güvenlik Kurumu,
- Bölge Çalışma Müdürlüğü.

Şirket ortaklarının ister komandite, ister komanditer olsun her birinin ilgili vergi dairelerine başvurarak

kendi adlarına gelir vergisi hesap numaralarını ve vergi karnelerini almaları gerekir. Katma değer vergisi için şirket adına bir tek hesap numarasının alınması yeterlidir.

Kuruluş İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Komandit şirketler de diğer ticaret şirketleri gibi bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar.

Komandit şirketler kuruluş aşamasında ve kurulduktan sonra kayıtlarını ticari defterler üzerinde izlemelidirler.

Bu şirketlerin kuruluşlarının muhasebeleştirilmesi, sermaye taahhüdü ve taahhüdün yerine getirilmesi aşamalarından oluşur. Kuruluşla ilgili kayıtlar yapılırken ortakların komandite veya komanditer oldukları açık olarak belirtilmelidir.

Komandit Şirketlerde Sermaye Değişikliklerinin Muhasebeleştirilmesi

Faaliyetine devam etmekte olan bir komandit şirketin sermayesinde yapılacak herhangi bir değişiklik, kolektif şirketlerde olduğu gibi ana sözleşme değişikliğini, noterde imzaların onaylanması ve ilan gibi formaliteleri gerektirir. Muhasebe kayıtları ise kolektif şirkette olduğu gibidir.

Komandit şirketlerde de sermaye değişiklikleri; sermayenin artırılması veya sermayenin azaltılması şeklinde ortaya çıkar.

Sermaye artırılması

Komandit şirketlerde sermayenin artırılması, kolektif şirketler bahsinde anlatılan nedenlerden dolayı söz konusu olur. Sermaye artırma işlemi yine kolektif şirketlerde olduğu gibi çeşitli yollarla olur. Bunları kısaca hatırlayalım:

- Ortakların mevcut sermayelerini artırmaları,
- Ortakların şirketteki kâr paylarını çekmeyip sermayeye eklemeleri,
- Şirkete yeni ortak alınması,
- Diğer bir şirketle birleşmesi,

sermaye artırılmasında en çok rastlanan yollardır.

Sermaye azaltılması

Komandit şirketlerde sermaye azaltılmasına, kolektif şirketlerde görülen nedenlerle gidilir. Ana sözleşme değişikliği, imzaların noterde onaylanması ve ilan gibi formaliteleri gerektirir.

KOMANDİT ŞİRKETLERDE KÂR ZARAR DAĞITIMI

Genel Açıklamalar

Komandit şirketlerde kâr dağıtımı şirket sözleşmesinde belirlenen esaslara göre yapılır. Sözleşmede böyle bir hüküm yoksa ortakların oybirliği ile alacakları karara göre hareket edilir. Oybirliği ile bir karara varılamazsa mahkemeye müracaat edilir. Mahkemenin vereceği karara göre dağıtım yapılır.

Kâr Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Komandit şirketlerde kâr dağıtımı, ancak bazı durumlar ortaya çıktığı zaman kolektif şirketlerdeki kâr dağıtımından farklılıklar gösterir. Komandit şirketlerdeki bu farklılığı TTK. m. 312 düzenlemiştir. Buna göre; zarar dolayısıyla şirket sermayesinde meydana gelen azalışlar, sonraki yılların kârlarıyla kapatılıncaya kadar komanditer ortaklara kâr dağıtılmaz. Yine zarar edilen yıllarda sözleşmeye konmuş olsa bile sermaye payları için faiz ödenmez. Biriken bu faiz gelecek yıllarda elde edilecek kâr paylarından sermaye noksanı tamamlandıktan sonra artan kısımdan öncelikle ödenir.

Komanditer ortakla ilgili farklar dışında komandit şirketlerdeki kâr dağıtımı, kolektif şirketlerdeki kâr dağıtımından farklı değildir. Kâr dağıtımının muhasebeleştirilmesinde dikkat edilecek hususlar; kâr paylarının ortakların cari hesaplarına aktarılması ve ödeme yapıldığında söz konusu cari hesapların borçlandırılmasıdır.

Zarar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Şirket sözleşmesinde zarar dağıtımının nasıl yapılacağı belirtilmemişse, ortakların oybirliği ile alacağı karara göre dağıtım yapılır. Buna göre zarar, kâr dağıtımında görülen hesaplama usullerine göre dağıtılır.

Komandit şirketlerde zarar olması hâlinde komanditer ortağın özel bir durumu ortaya çıkar. Zarar edilen bir yılı takip eden kârlı yılda komanditer ortakların kâr payları tutarı bu zararı kapatmadıkça, kârdan pay alamazlar. Ortaklar oybirliği ile karar almadıkça komanditer ortaklar, zarardan paylarına düşen kısmı önceden nakden karşılamaya zorlanamazlar. Şirket zararı ne kadar yüksek olursa olsun, komanditer ortaklar ancak koydukları sermaye ile sınırlı olarak bu zarardan pay alırlar.

Komandit Şirketlerde Tasfiye İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Kollektif şirketlerin sona ermesine, tasfiyesine ve ortakların şirketten çıkma ve çıkarılmasına ilişkin TTK madde hükümleri komandit şirketlerde de uygulanır. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça komanditerin ölümü veya kısıtlanması şirketin sona ermesi sonucunu doğurmaz.

Ancak komandit şirketin özelliğinden dolayı bazı farklılıklar vardır. Örneğin şirkette bir tek komandite ortak var ise ve bu ortak şirketten ayrılırsa, komandit şirket dağılır. Aynı şekilde birden çok komandite ortak varsa ve bu ortakların hepsi şirketten ayrılırsa, şirket sona erer. Şirket sözleşmesinde aksine hüküm yoksa, komanditer ortağın ölümü veya vesayet altına alınması, şirketin sona ermesini

gerektirmez. Bu tip ortakların ölümü hâlinde yerlerine kanuni mirasçuları geçer. Tasfiye işlemlerinin muhasebeleştirilmesi yine kollektif şirketlerde olduğu gibidir. Komandit şirketlerde tek fark, komanditer ortakların sorumluluklarının koydukları sermaye ile sınırlı olmasıdır. Komandite ortakların sermaye paylarını aşan zarar ve borçlar olursa, aşan kısımlar komandite ortak veya ortaklarca karşılanır.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Anonim Şirketler-Genel Bakış- Kuruluş İşlemleri
ÜNİTE NO	5
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

ANONİM ŞİRKETLER HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

Ülkenin ekonomik ve sosyal yaşamını etkileyen sermaye şirketlerinin başında anonim şirketler gelmektedir.

Birçok küçük veya büyük sermaye sahibinin bir araya gelmesiyle oluşturulan sermayenin, büyük ekonomik işler başaracağı kuşku götürmez. Ancak bu kadar sermayenin bir araya gelmesi çeşitli hukuki ve sosyal sorunları da beraberinde getirebilecektir. Başta Türk Ticaret Kanunu olmak üzere Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili diğer kanunlarda, şirketin başarıya ulaşması ve denetimsiz bırakılmaması için öngörülen hükümler yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunundaki tanıma göre anonim şirketler;

- Tüzel kişiliğe sahip,
- Belirli paylara bölünmüş esas sermayesi bulunan,
- Sermaye paylarının hisse senetleri yolu ile temsil edildiği,
- Şirket ve ortaklarının sorumluluğunun sermaye payları ile sınırlı olduğu şirketlerdir.

Ayrıca şirket olmanın sonucu olarak, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konularda faaliyette bulunurlar

Anonim Şirketlerin Kuruluşu ile İlgili İşlemler

Anonim şirketler, kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi, şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı esas sözleşmede, anonim şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur.

Tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye elli bin Türk lirasından ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüzbin Türk lirasından aşağı olamaz. Bu en az sermaye tutarı Cumhurbaşkanınca artırılabilir

Bu kanun anlamında kayıtlı sermayeli anonim şirketlerde başlangıç sermayesi, kuruluşta ve sisteme ilk geçildiğinde haiz olunması zorunlu sermayedir; çıkarılmış sermaye ise, çıkarılmış payların tümünün itibari değerlerinin toplamını temsil eder

Anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır.

Ana sözleşmenin hazırlanması

Esas sözleşmenin yazılı şekilde yapılması ve bütün kurucuların imzalarının noterce onaylanması şarttır.

Esas sözleşmeye aşağıdaki hususlar yazılır:

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunacağı yer
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu
- Şirketin sermayesi ile her payın itibari değeri, bunların ödenmesinin şekil ve şartları
- Pay senetlerinin nama veya hamiline yazılı olacakları; belirli paylara tanınan imtiyazlar, devir sınırlamaları

- Paradan başka sermaye olarak konan haklar ve ayınlar;
- Kurucularla yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere şirket kârından sağlanacak menfaatler
- Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar
- Genel kurulların toplantıya nasıl çağrılacakları; oy hakları
- Şirketin sınırlandırdığı süre
- Şirkete ait ilanların nasıl yapılacağı
- Pay sahiplerinin taahhüt ettiği sermaye paylarının türleri ve miktarları
- Şirketin hesap dönemi

İlk yönetim kurulu üyeleri esas sözleşme ile atanır

Gümrük ve Ticaret Bakanlığından izin alınması

Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanacak tebliğle, faaliyet alanları belirlenip, ilan edilecek anonim şirketler Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izni ile kurulur.

Şirketin tescil ve ilânı

Şirket esas sözleşmesinin tamamı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izniyle kurulacak olan anonim şirketlerde izin alınmasını, diğer şirketlerde 335 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca şirketin kuruluşunu izleyen otuz gün içinde şirketin merkezinin bulunduğu yer Ticaret Siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur.

Kuruluşu Tamamlayan İşlemler

Anonim şirketin kuruluşu, tescil ve ilan edilerek tamamlandıktan sonra şirket tüzel kişilik kazanır. Bu tarihten itibaren bir ay içinde aşağıdaki kuruluşlara başvurarak faaliyete geçtiği bildirilmelidir.

☐ Ticaret Odaları- Sanayi Odaları: Şirket merkezinin bulunduğu yer odasına faaliyet konusuna bağlı olarak dilekçe ile başvurulur. Dilekçeye;

- Ticaret Sicil Memurluğundan alınmış Sicil Tasdiknamesi,
- İmza sirküleri,
- Ana Sözleşme,
- Hükmi şahıslara ait kayıt beyannamesi,
- İlân gösterir Ticaret Sicili Gazetesi eklenir.

☐ b) Vergi Dairesi Müdürlüğü: Bir anonim şirketin; Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu açısından doğacak ilişkileri nedeniyle şirket merkezinin bulunduğu vergi dairesine işe başlamadan önce bir dilekçe ile başvurarak;

- Kurumlar Vergisi,
- Muhtasar beyanname işlemleri,
- Katma Değer Vergisi mükellefiyeti için vergi hesap numarası alınması gerekir.

Merkezin tescilinde Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi mükellefiyeti, şubelerin tescilinde muhtasar beyanname mükellefiyeti vurgulanmalıdır.

☐ Sosyal Güvenlik Kurumu: İşyerinin bulunduğu Sosyal Sigortalar Kurumu Şube Müdürlüğüne aşağıdaki bildireler verilir;

- İşyeri bildirgesi (işçi çalıştırmaya başlayacağı tarihten önce)
- Sigortalı işe giriş bildirgesi (çalıştıracığı kimseleri işe başlatmadan önce)
- İşyeri imza sirküleri
- Aylık sigorta primleri bildirgesi
- Üç aylık sigorta prim bordrosu
- Bölge Çalışma Müdürlüğü: İşyeri açılışı 30 gün içinde, işçi girişi, işe başlama tarihini izleyen ayın 15'ine kadar işyerinin bağlı bulunduğu Bölge Çalışma Müdürlüğüne bildirilmelidir.
- Faaliyet konusunun gerektirdiği diğer başvuruları ilgili makamlara yapmak zorunludur (Sağlık Bakanlığı, Turizm Bakanlığı, Orman Bakanlığı gibi).

Anonim Şirketin Organları

TTK'da Anonim şirketlerin yönetimi ve denetimi için oluşturulacak organlar hakkında çok ayrıntılı düzenlemeler getirilmiştir. Konu hakkında önemli kısımlar başlıklar hâlinde aşağıda gösterilmiştir.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu

Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunur. Temsile yetkili en az bir üyenin yerleşme yerinin Türkiye'de bulunması ve Türk vatandaşı olması şarttır.

Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir.

Yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olmaları şarttır.

Yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yüksek öğrenim görmüş olması zorunludur. Tek üyeli yönetim kurulunda bu zorunluluk aranmaz.

Anonim şirketlerde denetleme

Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir

Anonim şirketlerde genel kurul

- Pay sahipleri şirket işlerine ilişkin haklarını genel kurulda kullanırlar. Kanuni istisnalar saklıdır.
- Murahhas üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin genel kurul toplantısında hazır

bulunmaları şarttır. Diğer yönetim kurulu üyeleri genel kurul toplantısına katılabilirler. Denetçi ve kendilerini ilgilendiren konularda işlem denetçisi genel kurulda hazır bulunur. Üyeler ve denetçiler görüş bildirebilirler.

- 333. madde gereğince belirlenen şirketlerin genel kurul toplantılarında Sanayi ve Ticaret Bakanlığının temsilcisi de yer alır.

Görev ve yetkileri

Genel kurul, kanunda ve esas sözleşmede açıkça öngörülmüş bulunan hâllerde karar alır.

Çeşitli hükümlerde öngörülmüş bulunan devredilemez görevler ve yetkiler saklı kalmak üzere, genel kurula ait aşağıdaki görevler ve yetkiler devredilemez:

- Esas sözleşmenin değiştirilmesi
- Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları
- Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin ve işlem denetçilerinin seçimi ile görevden alınmaları
- Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması
- Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi
- Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı

Tek pay sahipli anonim şirketlerde bu pay sahibi genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek pay sahibinin genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır

Gümrük ve Ticaret Bakanlığında izin alınması

Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanacak tebliğle, faaliyet alanları belirlenip, ilan edilecek anonim şirketler Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izni ile kurulur. Bu şirketlerin esas sözleşme değişiklikleri de aynı Bakanlığın iznine bağlıdır. Bakanlık incelemesi sadece kanunun emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığı yönünden yapılabilir. Bunun dışında hukuki konumu, niteliği ve işletme konusu ne olursa olsun anonim şirketin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine bağlanamaz

ANONİM ŞİRKETLERİN KURULUŞ KAYITLARI

Anonim şirketin kuruluşu, önceki sayfalarda anlatıldığı gibi ani veya tedrici şekilde olabilir. Ortakları birbirini tanıyan, kapalı (aile) anonim şirketlerde kuruluş aşamalarının kolaylığı ve sermayenin hemen tümünün kurucular tarafından karşılanması nedeniyle ani kuruluş tercih edilir. Halka açık anonim şirketler ise sermayenin halka başvurularak temin edilmesi nedeniyle tedrici yöntemle kurulmaktadır. Hangi yöntemle kurulursa kurulsun, muhasebe açısından kuruluş kayıtları benzerlik arz eder. Kuruluşun şekline bağlı olarak kollektif ve komandit şirketlerde görüldüğü gibi Tekdüzen Hesap Planı'nın gerektirdiği bazı hesaplar kullanılmalıdır. Bunlar; 500 SERMAYE HESABI, 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI, 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HESABI gibi hesaplardır.

Sermayenin Tamamını Şartsız Taahhüt Etme Şeklinde Kuruluş

Sermayenin tamamını şartsız taahhüt etme şekli olarak yeniden tanımladığımız eski adı ile ani kuruluşu ait bir örnek problem çözülerek, konu kısaca anlatılmaya çalışılacak, özellikle kuruluş sırasında yapılması gereken muhasebe kayıtları gösterilmeye çalışılacaktır.

Payların Halka Arzı Yoluyla Kuruluş

Örnek bir problemle konunun muhasebeleştirilmesi açıklanmaya çalışılacaktır.

Örnek: 5 kurucu ortak bir araya gelerek Verimli Tarım Alet ve Motorları Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketini payların halka arzı yoluyla kurmaya karar veriyorlar.

- Şirketin sermayesi sözleşmede 500.000,00 lira olarak belirlenmiştir.
- Kuruluş izni için sermayenin 1/10'u kurucu ortaklar tarafından temin edilerek T.C. Ziraat Bankasında açtırılan bir hesaba yatırılmıştır.
- Bu para, kuruluş izni alındıktan sonra şirket kasasına konulmuştur.
- Kuruluş işlemleri sırasında yapılan gider, kurucu ortak tarafından karşılanmıştır.
- Sermaye Piyasası Kurulundan izin alınarak, kalan pay senetlerinin Garanti Bankası aracılığıyla satılması hususunda Banka ile % 0,5 komisyon ödenmesi şartıyla anlaşma yapılmıştır.
- Yine kurucu ortak tarafından ilan ve reklamlar için % 18 KDV dâhil 2.300,00 lira ödenmiştir.

Kurucular genel kurul tarafından kabul edilen giderler ortağa ödenmiştir.

- Banka ile 3 aylık anlaşma yapılmış, bu müddet zarfında satılmayan pay senetlerini almayı, banka taahhüt etmiştir. Pay senetlerinin satışından dolayı komisyon ücreti olarak bankaya 2.250,00 lira ödenmiştir.

Gerekli izinler alındıktan sonra bloke edilen para çözdürülmüş, Garanti Bankasında açtırılan ticari mevduat hesabına yatırılmıştır. Yukarıdaki işlemler bir tarih sırası göstermemesine rağmen formaliteler

gereği birbirini takip eden işlemler şeklindedir. Bunların kayıtları şirket ticari defterlerinin onaylatılmasından hemen sonra yapılmıştır. Ünite de muhasebe kayıtları gösterilmektedir.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Anonim Şirketler Sermaye Değişiklikleri ve Tahvil (Borçlanma Senedi) İhracı
ÜNİTE NO	6
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

Anonim şirketlerin sermayelerinin artırılabilmesi için esas sermayenin tamamen ödenmiş olması gerekir. Esas sermayeye karşılık olan hisse senetlerinin bedelleri tümüyle ödenmedikçe, artırılma yönünde alınacak bir karar geçersiz kabul edilir. Değerleme fonlarından yapılacak sermaye artışında esas sermayenin ödenmiş olma şartı aranmaz. İmtiyazlı hisseler var ise, bu hisselerin sahipleri de genel kurul kararlarından ayrı olarak kendi aralarında özel bir toplantı yaparak karar vermeleri gereklidir.

Sermaye artışında her hissedar, yeni hisselerden sahip olduğu hisse oranında alır. Yönetim kurulu, pay sahiplerine verilecek senetlerin ihraç bedellerini gazetelerle ilan eder. Bu hususta yapılacak ilanlarda pay sahiplerinin yeni pay alma haklarını kullanabilmeleri için belirlenecek süre 15 günden az olamaz. Ana sözleşmede yazılı sermayenin tümünün ödenmiş olması şartıyla sermaye artırımına gidilmesi için ana sözleşmede değişiklik yapmak gerekir.

Değişiklik için gerekli işlemler aşağıda belirtilmiştir.

- Değişecek maddeler, eski ve yeni şekli ile yönetim kurulu tarafından karşılaştırılabilir şekilde hazırlanır,
- Değişiklik için ön izin almak üzere Gümrük ve Ticaret Bakanlığına bir dilekçe ile başvurulur,
- Ana sözleşme değişikliğinin görüşülmesi amacıyla genel kurul toplantıya çağrılır,
- Değişiklik genel kurulca kabul edilir,
- Değişiklik tescil ve ilan edilir,
- Tescil ve ilan işlemleri tamamlandıktan sonra işlemlerin tamamlandığı Bölge Gümrük ve Ticaret Müdürlüğüne, müdürlüğün olmadığı yerlerde doğrudan Bakanlığa bildirilir.

Esas sermaye sistemine tabi halka açık anonim şirketlerde sermaye artırımını için yukarıda sayılanlara ek olarak genel kurula gitmeden önce SPK'nın izninin alınması gerekir. Sermaye Piyasası Kanunu'nu uyarınca pay sahibi sayısının 250'den fazla olduğu şirketler halka açık anonim şirket sayılır.

Sermaye artırımını ve hisse senetlerinin halka arzı için kayıtlı sermaye sistemi seçilebilir. Bunun için ana sözleşmede bir hüküm bulunmalıdır. Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüz bin Türk Lirasından aşağı olamaz. Bu en az sermaye tutarı Cumhurbaşkanınca artırılabilir.

Yönetim Kurulu, çıkarılan hisse senedi bedellerinin tamamı ödenmiş olmak kaydıyla kayıtlı sermaye sınırına kadar sermayeyi artırmaya ve artırılan sermayeye karşılık çıkarılan hisse senetlerini halka satmaya karar verebilir. Bu karardan sonra Sermaye Piyasası Kuruluna başvurularak bu konuda izin alınır. Satış tamamlandıktan sonra, gerekli belgelerle birlikte Sermaye Piyasası Kuruluna bilgi verilir. Sermaye Piyasası Kurulu satımın süresi içinde ve tebliğ kurallarına uygun olarak yapıldığını görürse, anonim şirkete tescil için gerekli olan ve kendisi tarafından hazırlanan belgeyi verir. Tescil ve ilan ile sermaye artırımını sonuçlanmış olur.

Yeni Hisse Senetleri Çıkararak Sermaye Artırılması

Yukarıda özet hâlinde verilmeye çalışılan sermaye artırımını ile ilgili işlemlerin çeşitli uygulama şekilleri vardır. Bunların başında yeni hisse senedi çıkararak sermaye artırılması gelir. Bununla ilgili olarak aşağıdaki örnek problem çözülmüştür.

Ünitedeki örnekte; kayıtlı sermaye sistemini kabul eden anonim şirketlerdeki sermaye artırımınıyla ilgili bir problem çözülmüştür. Bilindiği gibi kayıtlı sermaye sistemini benimseyecek anonim şirketler, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alıp, ana sözleşmelerine bu konuda hüküm koyduktan ve bu hükmün tescil ve ilan da kesinleştikten sonra, başlangıç sermayesi ile kayıtlı sermaye tavanı arasındaki sermayeyi belirli bir düzeye daha az formalite ile çıkarabilirler, çıkarılan bu sermayeye "çıkartılmış sermaye" denmektedir. Tekdüzen hesap planındaki hesapların işlevişi kuralına göre kayıtlı sermaye

tavanının ayrıca dipnotlarda gösterilmesi gerekmektedir.

Bu şirketlerin yine de yapmaları gereken bazı işlemler vardır. Bunlardan bazıları:

Şirket yönetim kurulunun, ana sözleşmeyle kendisine verilen yetkiyi kullanarak sermaye artırımını kararını alması,

Artırılmak istenen sermaye kısmının halka arzı için Sermaye Piyasası Kuruluna gerekli belgelerle başvurmak,

Değer Artış Fonunun Sermayeye Eklenmesi

Yeniden değerlendirilerek bulunan değer artışı, anonim şirketlerde herhangi bir vergi yükümlülüğü doğurmadan sermayeye ilave edilebilmektedir. Bununla ilgili olarak aşağıya basit bir örneğin yevmiye kayıtları ünite de bulunmaktadır.

Sermaye artırımına ilişkin en çok rastlanan durumlardan birisi de dağıtılmayan kârların sermayeye ilavesidir.

Sermaye artırımını sırasında ihraç edilen hisse senetleri nominal değer üzerinde satışa sunulursa, aradaki fark 520 HİSSESENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ hesabına kaydedilir.

SERMAYE AZALTILMASI

Anonim şirketlerde sermayenin belirlenmiş ve değişik kişilere ait olması esastır. Sermaye artırımına gidilmesi, şirketin alacaklıları veya üçüncü kişiler için güven sarsıcı değil aksine şirketin daha da güçleneceğini göstermesi bakımından güven verici sayılabilir. Hâlbuki sermaye azaltılması, güveni sarsıcı bir işlemdir. Yine de anonim şirketlerin çeşitli nedenlerle bozulan finansal yapısını düzeltmek amacıyla esas sermayenin azaltılması yasal şartlar altında gerçekleştirilebilir.

Sermaye Azaltma Nedenleri

Bir anonim şirket çeşitli nedenlerle sermayesini azaltmak ister. Bunları genellemek çok kolay değildir. Bir fikir vermesi bakımından aşağıda azaltma nedeni olarak bazı örnekler verilmiştir:

- Şirket sermayesi, iş hacmine oranla fazlalık gösteriyorsa,
- Şirket, zararlar nedeniyle bilançosunda zarar hesabının görünmesini istemiyorsa,
- Bazı varlıklar, bilanço değerlerini yitirmiş olabilirler, gerçek durumu göstermek bakımından sermayenin azaltılması tercih edilebilir.
- Şirket, edindiği kendi hisse senetlerini elden çıkarmamış ise bu paylar kadar sermayesini azaltma yoluna gitmek isteyebilir.

Sermaye azaltmanın amacı ve nedeni ne olursa olsun, esas sermaye, asgari sermaye tutarının (50.000,00 TL, kayıtlı sermayeyi tercih eden şirketlerde 100.000,00 TL) altına indirilemez.

Sermaye Azaltma İşlemleri

Sermaye azaltma işlemleri, yukarıda sayılan nedenler dolayısıyla az çok farklılıklar gösterir. Ancak esas yerine getirilmesi gereken işlemler aşağıda sıralanmıştır. Bunlardan bazıları;

- Ana sözleşme değişiklik önerisinin hazırlanması,
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izninin alınması,
- Şirketten alacaklı olanların haklarının korunduğunu gösterir bilirkişi raporunun alınması,
- Genel kurul kararının alınması,

ANONİM ŞİRKETLERDE TAHVİL (BORÇLANMA SENETLERİ) ÇIKARILMASI

Her çeşidi ile tahviller, finansman bonoları, varlığa dayalı senetler, iskonto esaslı üzerine düzenlenenler de dâhil, diğer borçlanma senetleri, alma ve değiştirme hakkını haiz senetler ile her çeşit menkul kıymetler, aksi kanunlarda öngörülmedikçe, ancak genel kurul kararı ile çıkarılabilirler. (TTK m. 504). Diğer ticaret şirketlerinden farklı olarak sadece anonim şirketlere bu olanak tanındığı için şirketler muhasebesi konuları içinde bu konu da işlenecektir.

Borçlanma Senetlerinin (Tahvillerin) Özellikleri

- Tahviller, genellikle özel hukuk tüzel kişiliği olan anonim şirketler tarafından çıkarılabilir,
- Tahvil, kıymetli bir evraktır,
- Para karşılığı çıkarılan tahvil, anonim şirket için borç senedi, satın alan kişiler için alacak senedi niteliğini taşır,
- Bir tahvilin itibari (nominal) değerinin alt ve üst sınırını, onu çıkaran anonim şirket belirler,
- Tahviller hamiline veya satın alanın adına (nama) yazılı olabilir.

Tahvilde Şekil Şartları:

Tahvilin şekil şartları TTK'nın 425 ve 427. maddeleri ile düzenlenmiştir. Bu hükümlere göre Tahvilde bulunması gereken hususlar şunlardır:

- Şirketin unvanı, konusu, süresi ve merkezi,
- Esas sermayenin tutarı,
- Ana sözleşmenin ilan tarihi ile ana sözleşmede değişiklik yapılmışsa, bu değişikliklerin tarihleri,

- Genel kurulca onaylanmış son bilanço'ya göre şirketin durumu,
- Daha önce çıkarılmış veya çıkarılmakta olan tahvillerin;
- Nominal değerleri,
- Verilecek faiz tutarı,
- Nama veya hamiline yazılı olduğunun belirtilmesi,
- İtfa biçimi ve süresi,
- Şirketin taşınır ve taşınmaz malları üzerinde daha önce çıkarılan tahvillerden veya başka bir nedenden ötürü rehin veya teminat olup olmadığı,
- Tahvil çıkarılmasına ilişkin Genel Kurul kararının tescil ve ilan tarihi,
- Yetkili en az iki imza.

Tahvil Türleri

Anonim şirketler; çıkaracakları tahvillerin, bunları alacak kişilere cazip gelmesi için, değişik türlerde olmasına dikkat ederler. Bu yüzden çok çeşitli tahvil türü vardır, ülkemizde çoğuna rastlanmamakla beraber aşağıdaki türler sayılabilir:

Kâr Paylı Tahviller: Dönem kârlarından bir bölümün, tahvil sahiplerine verilmesini sağlayan tahvillerdir,

Teminatlı Tahviller: Tahvillerin itfası tamamlanıncaya kadar, yapılacak ana para ve faiz ödemelerinin, bir banka veya bir holding tarafından garanti edildiği tahvillerdir,

Değişir Faizli Tahviller: Faizler için bir alt sınır belirlendikten sonra, tahvil ihraç eden anonim şirketin kârlılık durumu ile orantılı olarak faiz yüzdesinin de değişeceği belirtilen tahvillerdir,

Hisse Senedi İle Değiştirilebilir Tahviller: Tahvil sahiplerine itfa gününde ana paraları yerine isterlerse anonim şirkete ortak olma imkânı veren tahvillerdir,

Döviz Endeksli Tahviller: Faizinin ve ana parasının döviz cinsinden Türk lirası ile işlem gördüğü tahvil türüdür.

Tahvil Çıkarma Esasları

TTK'nın 504 ve 505. madde hükümlerine bağlı borçlanma senetlerinin toplam tutarı, sermaye ile bilançoda yer alan yedek akçelerin toplamını aşamaz; kanunların bilanço'ya konulmasına izin verdiği yeniden değerlendirme fonları da toplama katılır. Kanunlardaki istisnalar ve Sermaye Piyasası Kanunu ile ilgili mevzuat hükümleri saklıdır (TTK m. 506).

Bu kural, bütün tahvil ihraçları için göz önünde bulundurulacak genel bir ilkedir. Bu ilkenin yanında, bir anonim şirket ikinci veya daha sonraki tahvil çıkarma işlemlerinde bir başka ilkeye de bağlıdır. Bu ilkeye göre daha önce çıkarılan tahvillerden, satılmamış olanlar varsa; anonim şirket, yeni tahvilleri çıkaramayacaktır.

Tahvil Çıkarma İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bir anonim şirket, bir yandan faaliyetine devam ederken bir yandan tahvil çıkarma ve satma işlemlerini sürdürür. Anonim şirketin yapacağı işlemler ve bunların kayıtları sırasıyla aşağıya çıkarılmıştır.

- Genel kurulun tahvil ihraç kararının Ticaret Siciline tescili ve Ticaret Sicili Gazetesinde ilanı için yapılan harcamalar ile tahvil baskı giderlerinin kaydı:

- Sermaye Piyasası Kurulundan alınan izin üzerine tahvil ihracının onayı için mahkemeye yapılan başvuru sırasında ve ardından izahnamenin Ticaret Siciline tescil ve ilanı nedenleriyle yapılan harcamalarla, sirkülerin, anonim şirket tarafından Ankara, İstanbul ve İzmir'de yayınlanan yüksek tirajlı gazetelerde ilanına ilişkin giderler de tahvil ihraç gideridir.

Satışa verilen tahvillerle ilgili muhasebe kayıtları çeşitli şekillerde yapılabilir. Tahvillerin bastırılarak satışa verildiği zaman Nazım Hesaplar kullanılmalıdır. Çünkü işletme, tahvilleri hazırlamakla kendisini bir yükümlülük altına sokmuştur.

Tahvillerin satılması kaydı:

Yukarıda bahsedildiği gibi tahvillerin bastırılmasında nazım hesaplar kullanılır, tahviller satıldıkça satılan tahvillerin tutarlarına bağlı olarak 405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER hesabına alacak yazılır ve nazım hesaplar yine bu tutar kadar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

408 MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKI Hesabı, tahvilin itfa planına paralel olarak önce 308 MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKI Hesabına, bu hesaptan da 780 FİNANSMAN GİDERLERİ Hesabına devredilir.

Tahvillerin satılması sırasında banka veya aracı kurumlar hizmet görmüşse, bunlara, üst sınırı SPK tarafından belirlenen oranlar ölçüsünde satış komisyonu ödenir. Bu bedel, tahvil ihraç gideridir ve aşağıdaki gibi kayda alınır.

Satış süresi sonunda satılmayan tahvil olması durumunda nazım hesaplar kapatılır.

Tahvil Faizlerinin Ödenmesiyle İlgili Muhasebe Kayıtları

Anonim şirketler çıkardıkları tahvillerin faiz ödemelerini yıllık, altı aylık ve üçer aylık dönemlerde yaparlar. Ödemeler tahvil üzerindeki kuponlara bağlı olarak yapılır. Ödemenin nasıl olacağı tahvil üzerinde açık bir şekilde belirtilir.

Tahvillerden elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu'na göre menkul sermaye iradidir. Ayrıca yine Gelir Vergisi Kanunu'na göre Anonim Şirketler tahvil faizlerini gerçek veya tüzel kişilere öderken gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Tahvillerin İtfası

Tahvillerin geri ödenmesi, itfa planı uyarınca yapılır. İtfa planı her ne şekilde olursa olsun, anaparanın vadesinin bir yıldan daha kısa süreye indiği tarihte;

ödenmesinin, işletmeye doğrudan müracaat edenlere çek verilerek yapılması halindehâlinde; veya ödenmesi bir banka aracılığıyla yapıldığında; kayıtlar yapılır.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı
ÜNİTE NO	7
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

ANONİM ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Anonim şirketlerde kâr dağıtımı ile ilgili hesaplamalar ve alınan kararlar aşağıda sayılan bir dizi mevzuata dayanmaktadır. Bunlar;

- Türk Ticaret Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu
- Damga Vergisi Kanunu
- Şirket Ana Sözleşmesi

Bunların yanında; Bakanlar Kurulu Kararları, Şirket Genel Kurulu kararları sayılabilir.

Dönem kârının dağıtım hesaplamaları yapıldıktan sonra, Tekdüzen Hesap Planı'na göre,

- Dönem içinde üçer aylık dönemler sonunda geçici vergi için
- Dönem sonunda,
- Gelecek dönem başlarında ve beyanname verme döneminde de olmak üzere

farklı tarihlerde muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Muhasebe kayıtları kolay olmakla beraber, dayandığı rakamları hesaplamak, yukarıda bahsedilen ve oldukça sık değiştirilen mevzuata uymayı gerekli kılmaktadır.

Bir anonim şirketin dönem kârından üç temel rakamın bulunması muhasebe kayıtları için önemlidir. Bunlar kısaca;

- Ödenecek vergiler,
- Ayrılacak yedekler,
- Ortaklara dağıtılacak kâr paylarıdır.

Konuyu kısaca şekil ile açıklamak gerekirse; anonim ve limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin hisse komanditerlere ait kâr dağıtımı kayıtları; 690 nolu Dönem Kârı veya Zararı hesabındaki alacak kalanından başlayarak 31 Aralık tarihinde olmak üzere iki kısma bölünür.

Daha sonra yeni dönemde Nisan ayı içerisinde dönem net kârı da aşağıdaki gibi üç kısma bölünür.

Yürürlükte olan en son mevzuata göre sermaye şirketleri cari yıla ait kazançtan üç ayda bir geçici vergi ödemek zorundadırlar. Daha sonraki sayfalarda bu konularda ayrıntılı bilgi verilecek ve hesaplamalar anlatılacaktır.

Vergilerin Hesaplanması

Kurumlar Vergisi

Anonim şirketler diğer sermaye şirketleri gibi bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazançları üzerinden Kurumlar Vergisi'ne tabidirler. Kurumlar Vergisi oranı 01.01.2006 tarihinden itibaren % 20 olarak belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin Kurumlar Vergisine mahsup edilmek üzere üçer aylık kazançları üzerinden % 20 geçici Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmaktadır. Kitapta hazırlanmış olan bütün problemler % 20 vergi oranına göre çözülmüştür. Geçici olarak % 22'ye yükseltilmiş olan kurumlar vergisi oranının daha sonraki yıllarda tekrar değişmesi ihtimali vardır. Bu bakımdan sadece bir örnek problemde hem % 20 hem de % 22 oranlı KVK kullanılacak, karşılaştırma yapılması sağlanacaktır.

Gelir Vergisi

Anonim şirketlerin Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmaları yanında, ortaklarına (hisse senedi sahiplerine) dağıtacağı kâr payları, menkul sermaye iradı sayıldığı için Gelir Vergisi kesintisine de tabi tutulurlar. Son yapılan değişiklikler sonucu; dönem sonunda yapılacak muhasebe kayıtlarında eğer kâr edilmiş ise,

vergi ve diğ er yasal yükümlülükler karş ılığ ı hesabına “Kurumlar Vergisi tutarı” ve dönem net kâr ı tutarları yazılacaktır. Gelir Vergisi için muhasebe kayıtları, eğer kâr dağıtım ı söz konusu olursa Nisan ay ı sonuna kadar yapılacaktır.

Yedekler

Anonim şirketler Türk Ticaret Kanunu’na göre yedek ayırmak zorundadır (TTK m. 519). Yedekler, ileride doğması muhtemel zararları karş ılaması için kârdan ayrılan tutarlardır. Bilançonun pasifinde öz kaynaklar arasında gösterilirler. Anonim şirketlerin ayıracağı yedeklerin nasıl hesaplanacağı TTK’da belirtilmiştir. Buna göre, her yıl dönem kârının % 5’inin ödenmiş sermayenin % 20’sini buluncaya kadar ayrılması zorunlu olan yedek akçeye 1. tertip yedek akçe adı verilmektedir. Yasal yedek olan 1. tertip yedek akçe yanında yine yasal olan ek bir yedek akçe de ayrılmalıdır. Kanununun 466. maddesinin 2. fıkrasının 3 numaralı bendi gereğ i pay sahipleriyle kâra iştirak eden diğ er kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın % 10’u olarak hesaplanan yedeğ e ikinci tertip yedek akçe denmektedir.

Bu yedeklerin dışında isteğ e bağ ı olarak ayrılan yedekler de vardır. Bunlar genel kurul kararıyla ve/veya ana sözleşme gereğ i kâr edilen yıllarda ayrılabilir.

Dağıtılacak kârlar

Anonim şirket ortaklarına dağıtılacak kâr payları Türk Ticaret Kanunu (m. 507–513.) maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca şirket ana sözleşmesi ve/veya genel kurul kararlarıyla da belirlenir. Türk Ticaret Kanunu’na göre kâr paylarının hesaplanması yedek akçelerin ayrılmasına bağ lanmıştır. Buna göre yasal ve isteğ e bağ ı yedeklerle kanun ve ana sözleşme gereğ i ayrılması gerekli diğ er paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr pay ı dağıtılamaz (TTK m. 519). Bunun yanında Türk Ticaret Kanunu pay sahiplerine kâr pay ı ayrılmasını zorunlu kılan hükümler de taşımaktadır. 519. maddeye göre birinci tertip yedek akçe ayrıldıktan sonra, ortaklara, ödenmiş sermaye üzerinden % 5 birinci temettü ayrılmalıdır. Bu hükmün ana sözleşmelerde yer alması da istenmektedir. Birinci temettünün hesaplanmasında oranlar, şirketin halka açık olup olmamasına göre değ iş iklik göstermektedir.

Kâr Dağıtım Tablosu

Tekdüzen hesap plan ı uygulamas ı gereğ i hazırlanacak kâr dağıtım tablosunda yukarıda açıklanmaya çalışılan hesaplamaların sonuçları özet halinde yer alır. Bu tablonun kesin olarak hazırlanması doğ al olarak şirket genel kurulunun yapılmasından sonra mümkün olur. Çünkü kâr dağıtım ı gibi bazı kararların genel kurulda alınması gerekebilir. Bu tablonun örnek probleme dayanılarak hazırlanmış şekilleri ileriki sayfalarda verilmiştir.

Anonim şirketlerde kâr dağıtım ı ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak yukarıda verilen genel bilgiden sonra iki örnek problem ele alınarak hesaplama ve muhasebe kayıtları yönünden konu biraz daha ayrıntılı anlatılmaya çalışılacaktır.

HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI

Örnek 1: Saf İnşaat ve Planlama Anonim Şirketinin esas sermayesi 100.000,00 lira olup, her biri 1 kuruş değerinde ve 10.000.000 adet hisseye ayrılmıştır. Şirket sermayesinin 60.000,00 liralık kısm ı ödenmiştir, halka açık bir şirket değ ildir.

Şirketin 2017 yılı sonunda vergiden önceki dönem ticari kâr ı 45.000,00 liradır. Bu tutar, 2017 yılı ile ilgili kayıtlar henüz kapatılmadığ ı için 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI’nın alacak tarafında fark olarak gözükmektedir.

Yıl içinde gider hesaplarında gösterilen, ancak vergi yasalarınc a kabul edilmeyen giderler ise ař ađ ıdaki gibidir.

- Fazla ayrılan amortisman: 550,00
- Kıdem tazminat ı karş ılıkları: 2.150,00
- Gecikme zamları: + 250,00
- Toplam 2.950,00

Dönem içinde gelir hesaplarında gösterilen ve vergiden muaf gelirin dökümü ise şöyledir:

- İştirak kazancı: 8.100,00
- Portföy işletmeciliğ i kazancı: 900,00
- Devlet tahvili faiz geliri: + 2.500,00
- Toplam 11.500,00

Şimdiye kadar ayrılmış bulunan ve 540.01 alt hesabında gösterilen 1. Tertip yedek akçelerin tutarı 3.000,00 liradır.

Bu şirket 2017 yılı içinde, üçer aylık dönemler için üç çeyreğ e ait toplam 2.475,00 lira geçici Kurumlar Vergisi ödemiş olup, bu işlemler 193.17 Peşin Ödenmiş Kurumlar Vergisi alt hesabında kayıt altına alınmıştır.

Şirketin kâr dağıtım ını düzenleyen ana sözleşme maddesi ve genel kurulda bu konuda alınan kararlar ise

şunlardır.

Aşağıdaki ana sözleşme maddesinde yer alan hükümlerin bir kısmı TTK'ya göre yapılması gereken hesaplamayı da kapsamaktadır.

Kârın Tespiti ve Dağıtımı:

Safi kâr aşağıda gösterilen şekil ve sırada dağıtılır:

- TTK'nın 519. maddesi gereğince % 5 kanuni yedek akçe ayrılır.
 - Kalandan şirketin ödenmiş sermayesine göre % 5 birinci temettü ayrılır.
 - Geri kalan kârı kısmen veya tamamen ikinci temettü olarak dağıtmaya, yedek akçelere ilaveye, fevkalade yedek akçe olarak ayırmaya veya bilançoda geçmiş yıl kârı olarak bırakmaya genel kurul yetkilidir.
 - İkinci temettü olarak dağıtılması kararlaştırılacak kısımdan TTK'nın 519/c maddesi gereğince % 10 kesilerek kanuni yedek akçe ayrılır.
 - Yıllık kârın pay sahiplerine hangi tarihlerde ve ne şekilde dağıtılacağı genel kurul tarafından kararlaştırılır. Genel kurul bu hususta yönetim kuruluna yetki verebilir.
- Genel kurul, bu maddenin c fıkrası gereği, kârın tamamının 30 Nisan 2018 tarihinden itibaren dağıtılmasına karar vermiştir.

Bu bilgiler doğrultusunda, sırayla aşağıdaki hesaplamalar ve muhasebe kayıtları yapılmalıdır.

Mali kârın bulunması

Kurumlar Vergisi matrahı (Safi Kurum

Kazancı = Mali Kâr): 36.450,00

Kurumlar Vergisi'nin hesaplanması:

$$\text{Kurumlar Vergisi: } 36.450,00 \times 0,20 = 7.290,00$$

Bu hesaplamalar 31.12.2017 tarihinde yapılacak muhasebe kayıtları için yeterlidir. Kurumlar Vergisi tutarı 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI hesabında aşağıdaki kayıtlarla gösterilecektir.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı (Halka Açık Şirketlerde)
ÜNİTE NO	8
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

HALKA AÇIK ANONİM ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI

Kârın Tespiti ve Dağıtımı

Şirket ana sözleşmesinde bulunabilecek bir kâr dağıtımı madde örneği ile konu işlenmeye başlanmıştır.

Madde 18 (Halka açık bir şirketin ana sözleşmesinden alınmıştır. Hemen bütün şirketlerde aynı metin vardır)

Genel Kanuni Yedek Akçe:

- % 5'i kanuni yedek akçeye ayrılır.

Birinci Temettü:

- Kalandan, varsa yıl içinde yapılan bağış tutarının ilavesi ile bulunacak meblağ üzerinden, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Mevzuatına uygun olarak birinci temettü ayrılır.

Birinci Tertip Yasal Yedek Akçe

- TTK'nın 519. maddesi gereğince ödenmiş sermayenin % 20'sini buluncaya kadar safi kârın % 5'i oranında yasal yedek akçe ayrılır,

Birinci Temettü

- Kalandan, varsa yıl içinde yapılan bağış tutarının ilavesi ile bulunacak meblağ üzerinden, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Mevzuatına uygun olarak % 20 birinci temettü ayrılır.

İkinci Temettü

- Geri kalan kârı kısmen veya tamamen ikinci temettü olarak dağıtmaya, yedek akçelere ilaveye, fevkalade yedek akçe olarak ayırmaya veya bilançoda geçmiş yıl kârı olarak bırakmaya genel kurul yetkilidir,

- İkinci temettü olarak dağıtılması kararlaştırılacak kısımdan TTK'nın 519/c maddesi gereğince % 10 kesilerek kanuni yedek akçe ayrılır,

- Yıllık kârın pay sahiplerine hangi tarihlerde ve ne şekilde dağıtılacağı genel kurul tarafından kararlaştırılır. Genel kurul bu hususta yönetim kuruluna yetki verebilir.

Kâr dağıtım maddesine, genel kurul kararıyla aynen uyulacak, kâr dağıtım işlemlerine 30 Nisan 2018 tarihinden itibaren başlanacaktır.

- Yıllık kârın pay sahiplerine hangi tarihlerde ve ne şekilde dağıtılacağı genel kurul tarafından kararlaştırılır. Genel kurul bu hususta yönetim kuruluna yetki verebilir.

Kâr dağıtım maddesine, genel kurul kararıyla aynen uyulacak, kâr dağıtım işlemlerine 30 Nisan 2018 tarihinden itibaren başlanacaktır.

Bu bilgiler doğrultusunda, sırayla aşağıdaki hesaplamalar ve muhasebe kayıtları yapılmalıdır.

Mali kârın bulunması

- 2017 Yılı kârı 125.000,00

- İlaveler

+ Amacı aşan iş seyahati giderleri 2.000,00

+ Kıdem tazminatı karşılıkları 8.000,00

+ Fazla ayrılan amortisman 3.100,00

+ Gecikme zamları + 4.000,00

Toplam 17.100,00 + 17.100,00

-İndirim ve istisnalardan önceki kazanç 142.100,00

-İndirimler

- İştirak kazancı 7.200,00

- Portföy işletmeciliği kazancı 6.000,00

- Yatırım indirimi	+ 10.000,00	
Toplam	23.200,00	- 23.200,00
- Safi kurum kazancı % 20 KV matrahı (Mali kâr)	118.900,00	
Kurumlar Vergisinin hesaplanması		
Kurumlar Vergisi:	118.900,00 X 0,20	23.780,00

Bu hesaplamalar 31.12.2017 tarihinde yapılacak muhasebe kayıtları için yeterlidir. Kurumlar Vergisi ve fon payı tutarları 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI hesabında aşağıdaki kayıtlarla gösterilecektir.

Bundan sonraki hesaplamalar gelecek yılda yapılacak muhasebe kayıtları için gereklidir. Bu hesaplamalar genel kurulda kesinleşecek kâr dağıtım kararlarına bağlıdır. Ayrıca vergi ve kâr payı ödemeleri hemen dönem başında yapılamamaktadır. Ancak dönem başında 590 DÖNEM NET KÂRI HESABI'nın devri ile ilgili aşağıdaki yevmiye kaydı yapılmalıdır. Bu yevmiye kaydından sonraki kâr dağıtımı ile ilgili kayıtların tümü 2018 yılı içerisinde Nisan ayı sonuna kadar, Kurumlar Vergisi beyannamesi verilinceye kadar yapılmış olacaktır.

En geç Nisan 2018'de yapılacak kayıtlarda kullanılmak üzere gerekli hesaplamaların yapılması:

1. Tertip Yedek Akçenin Hesaplanması

Ödenmiş Sermaye	250.000,00	
1. Tertip yedek akçe üst sınırı	250.000,00 X 0,20	50.000,00
2018 yılına kadar ayrılmış 1. tertip yedek akçe		47.500,00
2017 yılı dönem kârı	125.000,00	

1. Tertip yedek akçe matrahı 125.000,00

2018 yılında ayrılabilir 1. tertip yedek akçe 125.000 X 0,05 = 6.250,00 Bu rakam 2018 yılında ayrılabilir 1. yedek akçe tutarı olan 2.500,00'den daha büyük olduğu için, 1. tertip yedek akçe olarak 2.500,00 lira ayrılmalıdır.

I. Temettü'nün hesaplanması

Halka açık şirketlerde birinci temettü tutarı, hesap dönemi kârından kanunlara göre ayrılması gereken yedek akçeler ile vergi, fon ve mali ödemeler ve varsa geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kârın % 20'sinden az olamaz.

2017 yılı dönem kârı 125.000,00

Kurumlar Vergisi: 23.780,00

I. Tertip yedek akçe + 2.500,00

Toplam 26.280,00 - 26.280,00

Dağıtılabilir Kâr 98.720,00

I. Temettü 98.720,00 X 0,20 = - 19.744,00

Kalan dağıtılabilir kâr 78.976,00

II. Tertip Yedek Akçe ve II. Temettü'nün hesaplanması

Kalan dağıtılabilir kâr 78.976,00

II. Tertip yedek akçe (Kalan dağıtılabilir kârın % 10'u) 7.897,60

II. Temettü (Kalan dağıtılabilir kârın % 90'ı) 71.078,40

Yedek akçeler toplamı:

I. Tertip yedek akçe 2.500,00

II. Tertip yedek akçe + 7.897,60

Toplam 10.397,60

Kâr paylarından gelir vergisinin ve net temettü tutarlarının hesaplanması

I. Temettü gelir vergisi (19.744 x 0,15) 2.961,60

I. Temettü (net) (19.744 - 2.961,60) 16.782,40

II. Temettü gelir vergisi (71.078,40 x 0,15) +10.661,76

II. Temettü (net) (71.078,40 - 10.661,76) + 60.416,64

Gelir vergisi kesintisi toplamı 13.623,36

I. ve II. Temettü toplamı (net) 77.199,04

I. ve II. Temettü toplamı (brüt) 90.822,40

Kurumlar Vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar verginin ödenmesi gerekmektedir. Ancak peşin ödenmiş olan geçici kurumlar vergi tutarları, toplam Kurumlar Vergisi tutarı ile aynı olduğu için herhangi bir ödeme yapılmayacaktır.

Kâr dağıtımının gerçekleşmesi nedeniyle ortaklara yapılacak ödemeler ile gelir vergisi kesintilerinin ödenmesi dolayısıyla aşağıdaki gibi kayıtlar yapılmalıdır

Örnek 3: Örnek 2'deki verilere ek olarak; 2016 yılından devreden zararın 30.000,00 lira olduğu varsayılarak hazırlanan bu örnekte, verilerin hatırlanması bakımından özet bilgiler aşağıda gösterilmiştir.

Organik Tarım Ürünleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin

2017 Yılı Kârı:	125.000,00	
İlaveler toplamı	+17.100,00	
İndirim ve istisnalardan önceki kazanç		142.100,00
İndirimler toplamı	-23.200,00	
	118.900,00	

Geçmiş yıl zararı	-30.000,00	
Kurumlar Vergisi Matrahı	88.900,00	
Kurumlar Vergisi: (88.900,00 x 0,20)		17.780,00
Dönem içinde geçici Kurumlar Vergisi olarak ödenen:	14.750,00	

Bu bilgilere göre 31.12.2017 tarihli yevmiye kayıtları:

ANONİM ŞİRKETLERDE ZARAR

Anonim şirket yönetimi, herhangi bir dönemin zararını ortadan kaldırmak amacıyla, ortaklara başvurarak onlardan ek ödemelerde bulunmalarını isteyemez.

Bir anonim şirket, öncelikle yedeklere başvurarak zararını karşılar. Örneğin yedekleri 40.000,00 lira olan bir anonim şirketin geçmiş yıl zararı 20.000,00 lira ise bu zarar yedeklere mahsup edilebilir. Zarar tutarının yedeklerden çok olması durumunda ise yedeklerle karşılanamayan zararlar, gelecek dönemlerin kârlarıyla karşılanmak üzere bilançolarda yer alacak ve zamanı geldiğinde cari yıl kârları, bu zararları karşılamada öncelikle kullanılacaktır.

Örnek: 2016 yılında 40.000,00 lira zarar eden bir anonim şirketin 540 YASAL YEDEKLER Hesabı tutarı 92.000,00 liradır. Zararın yedeklerden karşılanması konusunda alınan karar gereği aşağıdaki yevmiye kaydı yapılacaktır.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Anonim Şirketler-Tasfiye İşlemleri
ÜNİTE NO	9
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

ANONİM ŞİRKETLERİN TASFİYESİ

Bir anonim şirket;

- Ana sözleşmede öngörülen nedenlerden birinin gerçekleşmesi (yani dağılma "infisah") veya
- Kanuni bir neden veya ana sözleşmede yer alan nedenlerden birine dayanarak (yani dağıtılma "fesih"),
sona erdirilir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 529-548. maddelerinde anonim şirketin tasfiyesi ile ilgili hükümler yer almıştır. Anonim şirketler;

- Sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hâle gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle,
- İşletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkânsız hâle gelmesiyle,
- Esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle,
- Esas sözleşmede değişiklik ile ilgili 421 inci maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarına uygun olarak alınan genel kurul kararıyla,
- İflasına karar verilmesiyle,
- Kanunlarda öngörülen diğer hâllerde sona erer.

Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli olan organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, pay sahipleri, şirket alacaklıları veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığının istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunu da dinleyerek şirketin durumunu kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler. Bu süre içinde durum düzeltilmezse, mahkeme şirketin feshine karar verir (TTK m. 530).

Tasfiye hâlindeki şirket, pay sahipleriyle olan ilişkileri de dâhil, tasfiye sonuna kadar tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını "tasfiye hâlinde" ibaresi eklenmiş olarak kullanır. Bu hâlde organlarının yetkileri tasfiye amacıyla sınırlıdır.

Bu dönemde, anonim şirketin mal varlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi ve geriye olumlu bir fark kalırsa bunun ortaklara dağıtılması ve şirketin kaydının ticaret sicilinden sildirilmesi işlemleri tasfiye memurlarınca yapılır.

Tasfiye memurları

- Şirketin süregelen işlemlerini tamamlamak, gereğinde pay bedellerinin henüz ödenmemiş olan kısımlarını tahsil etmek, aktifleri paraya çevirmek ve şirket borçlarının, ilk tasfiye bilançosundan ve alacaklılara yapılan çağrı sonucunda anlaşılan duruma göre, şirket varlığından fazla olmadığı saptanmışsa, bu borçları ödemekle yükümlüdürler.
- Tasfiyenin gerektirmediği yeni bir işlem yapamazlar.
- Şirket borçları şirket varlığından fazla olduğu takdirde durumu derhâl şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine bildirirler; mahkeme iflasın açılmasına karar verir.
- Tasfiyenin uzun sürmesi hâlinde, her yılsonu için tasfiyeye ilişkin finansal tabloları ve tasfiye sonunda da kesin bilançooyu düzenleyerek genel kurula sunarlar.
- Şirketin bütün mal ve haklarının korunması için düzenli ve görevinin bilincinde bir yönetici gibi gereken önlemleri alır ve tasfiyeyi mümkün olan en kısa sürede bitirirler.
- Tasfiye işlemlerinin düzenli yürütülmesi ve güvenliği için gereken defterleri tutarlar.
- Tasfiye sırasında elde edilen paralardan şirketin süregelen harcamaları için gerekli olan para dışında kalan paraları, bir bankaya şirket adına yatırır.

- Vadesi gelmemiş borçları, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının kısa vadeli kredilere uygulanan oran üzerinden iskonto ederek derhâl öderler. Alacaklılar bu ödemeyi kabul etmek zorundadır. Kanun gereği iskonto edilmesi mümkün olmayan alacaklar bu hükümden müstesnadır.
- Pay sahiplerine tasfiye işlerinin durumu hakkında bilgi ve istedikleri takdirde bu konuda imzalı belge verirler (TTK m. 542).

Tasfiye sonunda dağıtım;

Tasfiye hâlinde bulunan şirketin borçları ödendikten ve pay bedelleri geri verildikten sonra kalan varlığı, esas sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa pay sahipleri arasında, ödedikleri sermayeler ve imtiyaz hakları oranında dağıtılır. Tasfiye payında imtiyazın varlığı hâlinde esas sözleşmedeki düzenleme uygulanır. Alacaklılara üçüncü kez yapılan çağrı tarihinden itibaren bir yıl geçmedikçe kalan varlık dağıtılamaz. Şu kadar ki, hâl ve duruma göre alacaklılar için bir tehlike mevcut olmadığı takdirde mahkeme bir yıl geçmeden de dağıtmaya izin verebilir.

Esas sözleşme ve genel kurul kararında aksine hüküm bulunmadıkça, dağıtma para olarak yapılır (TTK m. 543).

Tasfiyenin sonunda defterler ve tasfiyeye ilişkin olanlar da dâhil, belgeler 82 nci madde uyarınca saklanır (TTK m. 544).

Tasfiyenin sona ermesi üzerine şirkete ait ticaret unvanının sicilden silinmesi tasfiye memurları tarafından sicil müdürlüğünden istenir. İstem üzerine silinme tescil ve ilan edilir (TTK m. 545).

Pay sahipleri ile tasfiye memuru veya memurları arasındaki uyuşmazlıkların çözümü basit yargılama usulüne tabidir. Mahkeme, gerekli görürse tasfiye memurlarıyla ilgili pay sahiplerini dinleyerek, kararını otuz gün içinde verir (TTK m. 546).

Şirket sürenin dolmasıyla veya genel kurul kararıyla sona ermiş ise, pay sahipleri arasında şirket malvarlığının dağıtımına başlanılmış olmadıkça, genel kurul şirketin devam etmesini kararlaştırabilir. Devam kararının sermayenin en az yüzde altmışının oyu ile alınması gerekir. Esas sözleşme ile bu nisap ağırlaştırılabilir ve başkaca önlemler öngörülebilir. Tasfiyeden dönülmesine ilişkin genel kurul kararını tasfiye memuru tescil ve ilan ettirir (TTK m. 548).

Tasfiye İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Tasfiye işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik bir örnek aşağıda verilmiştir.

Örnek: Dökümsan Dökümcülük Sanayi ve Ticaret A.Ş. Genel Kurulu, şirketin tasfiyesini kararlaştırmıştır. Genel Kurul tasfiyeyi gerçekleştirmek için tasfiye memurlarını seçmiş, şirket yönetim kurulu tasfiye memurlarının ve tasfiyenin tescili için ticaret siciline başvurmuş ve durum 1 Haziran 2018 tarihinde ilan edilmiştir.

Tasfiye memurları şirketin tasfiye dönemi başındaki envanterini çıkarmışlar ve son durumu gösteren bilançoğu düzenleyerek genel kurulun onayına sunmuşlardır. Genel kurul aşağıdaki bilançoğu onaylamıştır. Bu örnekte ele alınan şirkette, yasal yedeklerin, daha önce ortaya çıkan zararları karşılamak üzere kullanıldığı, bu nedenle hesaplarda görünmediği varsayılmıştır.

Yukarıdaki bilgilere göre yapılması gereken yevmiye ve büyük defter kayıtları ile tasfiye ara bilançosu aşağıdaki gibidir.

Örneğin çözümünde; yevmiye defteri kayıtlarının çok uzun olmaması için, nakit girişlerini önce 100 KASA HESABI'na sonra 102 BANKALAR HESABI'na kaydetmek yerine, sadece 102 BANKALAR HESABI kullanılarak, tek kayıtla yetinilmiştir.

Anonim Şirketler, Kurumlar Vergisine tabi olduğu için hesaplanan kazanç üzerinden Kurumlar Vergisi düşüldükten sonra, kalan kısım pay sahiplerine (Gelir Vergisi kesintisi de yapılarak) ödenecektir. Kurumlar Vergisinin oranı % 20 olduğuna göre; $38.500,00 \times 0,20 = 7.700,00$ lira Kurumlar Vergisi ödenecektir. Şirket tasfiye edildiği için, yedek akçe ve benzeri karşılıklar ayrılamayacaktır. Bu şirket halka açık olmadığına göre; dağıtılabılır kâr üzerinden % 15 Gelir Vergisi kesintisi uygulandıktan sonra, kalan kısım ortaklara dağıtılacaktır. Buna göre Gelir Vergisi matrahı: $38.500,00 - 7.700,00 = 30.800,00$ liranın % 15'i olan $4.620,00$ liralık Gelir Vergisi kesildikten sonra kalan kısım ortaklara net kâr payı olarak dağıtılabilecektir.

Vergilerin dökümü aşağıya çıkarılmıştır. Buna göre;

Kurumlar Vergisi tutarı 7.700,00
Gelir Vergisi tutarı + 4.620,00
Toplam 12.320,00

Bankadaki toplam 88.500,00 liradan yukarıdaki Kurumlar Vergisi tutarının düşülmesi durumunda, kalan 80.800,00 lira, ortakların hisselerine göre pay edilecek olan brüt tutardır. Örneğimizde ödenmiş sermaye 50.000,00 lira olduğuna göre pay sahiplerinin koymuş oldukları sermayeye karşılık geri alacağı brüt pay miktarı %161,61 ($80.800/50.000 = 1,6161$), net pay miktarı % 152,32 ($76.160/50.000=1,5232$) olacaktır. Bir başka deyişle tasfiye sonunda pay sahiplerinin, Gelir Vergisi kesintisi de dahil, vergiden sonraki net kâr oranı %52,32'dir. Tasfiye sonu bilançosu ve hesaplanan vergiler dikkate alındığında, yapılacak son kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Tasfiye memurları, tasfiyenin kesin sonucu alındıktan sonra 15 gün içinde şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine tasfiye beyannamesi verirler (KVK. m. 31).

Bu beyannameye;

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Tasfiye Bilançosuna göre dağıtılan pay cetveli eklenir.

Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerin vergi bakımından incelenmesini bir talepname ile isterler (KVK m. 35). Talepnamenin verilmesinden sonra en geç bir ay içinde başlanan vergi incelemesi aralıksız sürdürülür. Vergi incelemesinin bitiminden sonra onbeş gün içinde vergi dairesi sonucu, tasfiye memurlarına bir yazı ile bildirir.

Tasfiye işlemleri bittikten sonra tasfiye memurları şirketin ticaret ünvanının ticaret sicilinden silinmesi için başvururlar. Ünvanın silinmesi tescil ve ilan edilerek, anonim şirketin tüzel kişiliği sona erdirilir (TTK m. 545).

Tasfiyenin İflasla Sonuçlanması

Tasfiye durumundaki bir anonim şirketin tasfiye memurları, şirket varlıklarının paraya çevrilmesinden sonra; bu paranın şirket borçlarını karşılamadığını tespit ederlerse, şirketin iflasını istemek zorunda kalırlar (İcra İflas Kanunu m. 179, TTK m. 534).

Ticaret Mahkemesine iflas kararı için başvuran tasfiye memurları, tasfiyedeki son durumu gösteren bir ara bilanço düzenlerler.

Ticaret Mahkemesi aldığı iflas kararını İflas Dairesine bildirir. İflas Dairesi de bu kararı ilan eder. Bu ilandan sonra İflas Dairesi şirketten alacaklı olanları toplantıya çağırır. Bu toplantıda iflas işlemlerini yürütecek kişiler, iflas idaresi olarak seçilir.

İflas idaresi, İcra İflas Kanunu hükümlerine göre alacaklıların haklarını ve sırasını belirler. Elde mevcut varlıklar bu sıraya göre paylaşılır.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Limited Şirketler (Kuruluş, Sermaye Değişiklikleri)
ÜNİTE NO	10
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

LİMİTED ŞİRKETLER HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

Limited şirketler; ilk olarak Almanya'da 1892 yılında ortaya çıkmış bir ortaklık türüdür. Ülkemizde tüm şirketler arasında en fazla uygulama alanı bulan bu şirketler, sermaye şirketleri arasında yer alırlar. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu Limited şirketlerle ilgili çok ayrıntılı düzenlemeler getirmiştir, bunlara ait hükümler TTK m. 573-644 maddelerinde yer almıştır.

TTK'ya göre limited şirket:

Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.

Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.

Ortakların sayısı elliyi aşamaz.

Ortak sayısı bire düşerse durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde müdürlere yazıyla bildirilir. Şirket, tek ortağının kendisinin olacağı bir şirkete dönüşeceği sonucunu doğuracak şekilde esas sermaye payını iktisap edemez (TTK m. 574).

Limited şirketin esas sermayesi en az on bin Türk lirasıdır.

Bu maddede yazılı en az tutar, Cumhurbaşkanınca on katına kadar artırılabilir (TTK m. 580).

Üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz veya tedbir bulunmayan; nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar ve adlar da dâhil, malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabilir. Hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olamaz. Şirket sözleşmesinde esas sermaye paylarının itibari değerleri en az yirmibeş Türk Lirası olarak belirlenebilir.

Esas sermaye paylarının itibari değerleri farklı olabilir. Ancak, esas sermaye paylarının değerlerinin yirmibeş Türk Lirası veya bunun katları olması şarttır. Bir ortak birden fazla esas sermaye payına sahip olabilir.

Esas sermaye payları itibari değerden veya bu değeri aşan bir bedelle çıkarılabilir.

LİMİTED ŞİRKETLERİN KURULUŞU

Şirket, kanuna uygun olarak düzenlenen şirket sözleşmesinde, kurucuların limited şirket kurma iradelerini açıklayıp, sermayenin tamamını şartsız taahhüt etmeleri ve nakit kısmı hemen ve tamamen ödemeleriyle kurulur.

Limited şirketin kuruluşu sırasında; şirket sözleşmesinde aşağıdaki kayıtların açıkça yer alması gereklidir:

- Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunduğu yer
- Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde, şirketin işletme konusu
- Esas sermayenin itibari tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibari değerleri, varsa imtiyazlar, esas sermaye paylarının grupları
- Müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları
- Şirket tarafından yapılacak ilanların şekli (TTK m. 576)

Şirket sözleşmesinin tamamı, kurucuların imzalarının noterce onaylanmasını izleyen otuz gün içinde, şirketin merkezinin bulunduğu ildeki ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilir.

- Şirket sözleşmesinin tarihi
- Şirketin ticaret unvanı ve merkezi
- Esas noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış şekilde şirketin işletme konusu; şirket sözleşmesinde bu konuda bir hüküm varsa, şirketin süresi.

- Esas sermayenin itibari değeri
 - Gerçek kişi ortağın adı ve soyadı, yerleşim yeri, tüzel kişi ortakların unvanı, merkezleri ve her ortağın üstlendiği esas sermaye payları
 - Aynı sermayenin konusu ve bu tür sermayenin karşılığında verilecek esas sermaye payları
 - Öngörülmiş ise, intifa senetlerinin sayısı ve bunlara sağlanan hakların içeriği
 - Müdürlerin ve şirketi temsile yetkili diğer kişilerin adları, soyadları veya unvanları ve yerleşim yerleri
 - Temsil yetkisinin kullanılma şekli
 - Denetçinin yerleşim yeri, merkezi, varsa ticaret siciline tescil edilmiş şubesi, denetçinin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olması hâlinde adı, soyadı, yerleşim yeri, meslek odası numarası.
 - Şirket sözleşmesinde öngörülmiş bulunan imtiyaz, önalım, geri alım ve alım hakları
 - Şirket tarafından yapılacak olan ilanların şekli, türü ve şirket sözleşmesinde bu konuda bir hüküm bulunduğu takdirde, müdürlerin ortaklara ne şekilde bildirimde bulunacakları
- Şirket, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.
- Şirketçe kabul olunmadığı takdirde, kuruluş giderleri kurucular tarafından karşılanır. Bunların pay sahiplerine rücu hakları yoktur.
 - Tescilden önce şirket adına işlem yapanlar, bu işlemler dolayısıyla şahsen ve müteselsilen sorumludur.

Limited Şirketlerde Organlar

Genel Kurul

Genel kurulun devredilemez yetkileri şunlardır:

- Şirket sözleşmesinin değiştirilmesi
- Müdürlerin atanmaları ve görevden alınmaları
- Topluluk denetçisi ile işlem denetçileri de dâhil olmak üzere, denetçilerin atanmaları ve görevden alınmaları
- Topluluk yılsonu finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun onaylanması
- Yılsonu finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun onaylanması, kâr payı hakkında karar verilmesi, kazanç paylarının belirlenmesi.
- Müdürlerin ücretlerinin belirlenmesi ve ibraları
- Esas sermaye paylarının devirlerinin onaylanması
- Bir ortağın şirketten çıkarılması için mahkemeden istemde bulunulması.
- Müdürün, şirketin kendi paylarını iktisabı konusunda yetkilendirilmesi veya böyle bir iktisabın onaylanması
- Şirketin feshi
- Genel kurulun kanun veya şirket sözleşmesi ile yetkilendirildiği ya da müdürlerin genel kurula sunduğu konularda karar verilmesi

Şirket sözleşmesinde öngörüldükleri takdirde genel kurulun devredilemez yetkileri:

- Şirket sözleşmesi uyarınca genel kurulun onayının arandığı hâller ile müdürlerin faaliyetlerinin onaylanması.
- Önerilmeye muhatap olma, önalım, geri alım ve alım haklarının kullanılması hakkında karar verilmesi.
- Esas sermaye payları üzerinde rehin hakkı kurulmasına ilişkin onayın verilmesi.
- Yan edim yükümlülükleri hakkında iç yönerge çıkarılması.
- Ortakların onayını yeterli görmemesi hâlinde, müdürlerin ve ortakların şirkete karşı bağlılık yükümü veya rekabet yasağı ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunabilmelerinin onayı için gereken iznin verilmesi.
- Bir ortağın şirket sözleşmesinde öngörülen sebeplerden dolayı şirketten çıkarılması.

Tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek ortağın genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmeleri için yazılı olmaları şarttır.

Genel Kurulun Toplanması

Genel kurul müdürler tarafından toplantıya çağrılır. Olağan genel kurul toplantısı, her yıl hesap döneminin sona ermesinden itibaren üç ay içinde yapılır. Genel kurul, toplantı gününden en az onbeş gün önce toplantıya çağrılır.

Genel Kurulda Oy Hakkı ve Hesaplanması

Limited şirketlerde ortakların oy hakkı esas sermaye paylarının itibari değerine göre hesaplanır. Şirket sözleşmesinde daha yüksek bir tutar öngörülmemişse her yirmibeş Türk Lirası bir oy hakkı verir.

Herhangi bir şekilde şirket yönetimine katılmış bulunanlar, müdürlerin ibralarına ilişkin kararlarda oy kullanamazlar.

Kanun veya şirket sözleşmesinde aksi öngörülmediği takdirde, seçim kararları dâhil, tüm genel kurul kararları, toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınır (TTK m. 620).

Önemli Kararlar

Aşağıdaki genel kurul kararları, temsil edilen oyların en az üçte ikisinin ve oy hakkı bulunan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun bir arada bulunması hâlinde alınabilir:

- Şirket işletme konusunun değiştirilmesi
- Oyda imtiyazlı esas sermaye paylarının öngörülmesi
- Esas sermaye paylarının devrinin sınırlandırılması, yasaklanması ya da kolaylaştırılması
- Esas sermayenin artırılması
- Rüşhan hakkının sınırlandırılması ya da kaldırılması
- Şirket merkezinin değiştirilmesi
- Müdürlerin ve ortakların, bağlılık yükümüne veya rekabet yasağına aykırı faaliyette bulunmalarına genel kurul tarafından onay verilmesi
- Bir ortağın haklı sebepler dolayısıyla şirketten çıkarılması için mahkemeye başvurulması ve bir ortağın şirket sözleşmesinde öngörülen sebepten dolayı şirketten çıkarılması
- Şirketin feshi

Yönetim ve temsil

Müdürler

- Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir.
- Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler.
- Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler (TTK m. 623).

Müdürlerin birden fazla olmaları

- Şirketin birden fazla müdürünün bulunması hâlinde, bunlardan biri, şirketin ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır.
- Başkan olan müdür veya tek müdürün bulunması hâlinde bu kişi, genel kurulun toplantıya çağırılması ve genel kurul toplantılarının yürütülmesi konularında olduğu gibi, genel kurul başka yönde bir karar almadığı takdirde, tüm açıklamaları ve ilanları yapmaya da yetkilidir.
- Birden fazla müdürün varlığı hâlinde, bunlar çoğunlukla karar alırlar. Eşitlik hâlinde başkanın oyu üstün sayılır.

Müdürlerin Görevleri, Yetkileri ve Yükümlülükleri

Devredilemez ve vazgeçilemez görevler

Limited Şirketlerde müdürler, kanunların ve şirket sözleşmesinin genel kurula görev ve yetki vermediği bütün konularda görevli ve yetkilidir. Müdürler, aşağıdaki görevlerini ve yetkilerini devredemez ve bunlardan vazgeçemezler:

- Şirketin üst düzeyde yönetilmesi, yönetimi ve gerekli talimatların verilmesi
- Kanun ve şirket sözleşmesi çerçevesinde şirket yönetim örgütünün belirlenmesi
- Şirketin yönetimi için gerekli olduğu takdirde, muhasebenin, finansal denetimin ve finansal planlamanın oluşturulması
- Şirket yönetiminin bazı bölümleri kendilerine devredilmiş bulunan kişilerin, kanunlara, şirket sözleşmesine, iç tüzüklere ve talimatlara uygun hareket edip etmediklerinin gözetimi
- Küçük limited şirketler hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması
- Şirket finansal tablolarının, yıllık faaliyet raporunun ve gerekli olduğu takdirde topluluk finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun düzenlenmesi
- Genel kurul toplantısının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi
- Şirketin borca batık olması hâlinde durumun mahkemeye bildirilmesi (TTK m. 624)

Özen ve bağlılık yükümü, rekabet yasağı

- Müdürler ve yönetimle görevli kişiler, görevlerini tüm özeni göstererek yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini, dürüstlük kuralı çerçevesinde, gözetmekle yükümlüdürler. 202 ilâ 205 inci madde hükümleri saklıdır.
- Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemiş veya diğer tüm ortaklar yazılı olarak izin vermemişse, müdürler şirketle rekabet oluşturan bir faaliyette bulunamazlar. Şirket sözleşmesi ortakların onayı yerine ortaklar genel kurulunun onay kararını öngörebilir.
- Müdürler de ortaklar için öngörülmüş bulunan bağlılık borcuna tabidir (TTK m 626).

Eşit işlem

Limited şirketlerde müdürler ortaklara eşit şartlar altında eşit işlem yaparlar.

Müdürlerin yerleşim yeri

Şirket müdürlerinden en az birinin yerleşim yerinin Türkiye’de bulunması ve bu müdürün şirketi tek başına temsile yetkili olması gerekir.

Ticaret Kanununda limited şirket müdürlerinin,

- Temsil yetkisinin kapsamı, sınırlandırılması,
- Görevden alınmaları,
- Yönetim ve temsil yetkisinin geri alınması ve sınırlandırılması,
- Haksız fiil sorumluluğu hususlarında ayrıntılı hükümler de bulunmaktadır.

Denetçi

Anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır.

Kuruluş işlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Şirketin kuruluş işlemleri tamamlandıktan sonra gerekli ticari defterler alınır ve notere onaylatıldıktan sonra muhasebe kayıtlarına geçilir.

Limited Şirketlerde Sermaye Artırılması

Limited şirketler faaliyet hacmine göre sermayenin yetersiz kalması gibi ekonomik nedenlerle sermayelerini artırmak isteyebilirler.

Şirketin kuruluşu hakkındaki hükümlere ve özellikle sermayenin ayın olarak konması ve bir işletme ile ayınların devralınmasına dair kurallara uymak şartıyla esas sermaye artırılabilir.

Limited Şirketlerde Sermaye Azaltılması

Anonim şirketlerin esas sermayenin azaltılmasına ilişkin hükümleri limited şirketlere kıyas yoluyla uygulanır. Esas sermaye borca batık bilançonun iyileştirilmesi amacıyla, ancak şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme yükümlülüklerinin tamamen ödenmesi hâlinde azaltılabilir. Azaltılan sermaye ortaklara nakden ödenir.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Limited Şirketler (Kâr Zarar Dağıtımı)
ÜNİTE NO	11
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

LİMİTED ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI

Bir sermaye şirketi olan limited şirket, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre Kurumlar Vergisi'ne tabidir. Ayrıca yedek akçe ayırma ve bunları muhasebe kayıtlarında gösterme zorunluluğu da vardır. Bu açılardan limited şirketlerde kâr dağıtım işlemleri anonim şirketlerdeki uygulamalara benzer.

Girişte belirtildiği gibi kitabın genel yapısına uygun olarak bazı tekrarlardan kaçınmak amacıyla Anonim şirketlerdeki benzer yönler hatırlatılarak sadece örneklere ağırlık verilmek suretiyle limited şirketlerdeki kâr dağıtım konusu anlatılacaktır.

Limited Şirketlerde Kâr Dağıtımının Muhasebeleştirilmesi

Anonim şirketlerle benzerlik gösteren, ancak limited şirketin organik yapısı nedeniyle biraz daha basit olan kâr dağıtım hesaplamalarının, işlemlerinin ve muhasebeleştirilmesinin ele alındığı bir örnek aşağıda ele alınmıştır.

Örnek 1 : Parlıt Matbaacılık Limited Şirketinin sermayesi 20.000,00 lira olup tamamı ödenmiştir. 2017 yılında şirketin elde etmiş olduğu kâr 7.000,00 liradır. Şirket ana sözleşmesine göre kâr, ortaklar arasında sermaye paylarına göre dağıtılacaktır. Bu şirketin dönem kârının mali kâra eşit olduğu varsayılmıştır. Yani herhangi bir indirim, istisna söz konusu değildir. Şimdiye kadar ayrılmış bulunan birinci tertip yedek akçelerin tutarı 450,00 liradır.

Bu şirket 2017 yılı içinde, üçer aylık dönemler için toplam 1.100,00 lira geçici Kurumlar Vergisi ödemiş olup, bu işlemler 193.17 Peşin Ödenmiş Kurumlar Vergisi alt hesabında kayıt altına alınmıştır.

Anonim şirketlerdeki kâr dağıtımını da hatırlamak amacıyla bu şirketin kâr dağıtımının nasıl yapılacağı aşağıya özetlenmiştir.

Buna göre; Birinci tertip yedek akçe ödenmiş sermayenin % 20'sini buluncaya kadar kârın % 5'i, birinci temettü ödenmiş sermayenin % 5'i kadar ayrılacaktır. Kurumlar Vergisi oranı % 20'dir. Gelir Vergisi oranı % 15 olup, bu verginin matrahı anonim şirketlerde hesaplandığı gibidir. Dönem kârından, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ile birinci tertip yedek akçe ve birinci tertip temettünün toplamı çıkarıldıktan sonra kalan kârın % 10'u ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılır, geri kalan ikinci temettüdür.

Kurumlar Vergisinin hesaplanması

Dönem kârı $7.000,00 \times 0,20 = 1.400,00$ lira Kurumlar Vergisi tutarıdır. Bu bilgilerle dönem sonunda Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler'in ayrıldığı kayıtlar yapılarak vergiden sonraki dönem net kârı bulunur.

En geç Nisan 2018'de yapılacak kayıtlarda kullanılmak üzere gerekli hesaplamaların yapılması:

I. Tertip Yedek Akçenin Hesaplanması

Ödenmiş Sermaye	20.000,00
I. Tertip yedek akçe üst sınırı $20.000,00 \times 0,20$	4.000,00
2018 yılına kadar ayrılmış 1. tertip yedek akçe	450,00
2018 yılında ayrılacak 1. tertip yedek akçe	3.550,00
2017 yılı dönem kârı	7.000,00
I. Tertip yedek akçe matrahı	7.000,00

2018 yılında ayrılacak I. tertip yedek akçe $7.000 \times 0,05 = 350$ liradır. Bu rakam, ayrılacak tutar olan 3.550,00 liradan daha küçük olduğu için, tümü I. tertip yedek akçe olarak ayrılabilir.

I. Temettünün hesaplanması

Birinci temettü ödenmiş sermayenin % 5'i olarak hesaplanmaktadır. Ödenmiş sermaye 20.000,00 lira olduğuna göre:

Birinci temettü: $20.000,00 \times 0,05 = 1.000,00$ liradır.

II. Tertip Yedek Akçe ve II. Temettünün hesaplanması	
Dönem kârı	7.000,00
Kurumlar Vergisi:	1.400,00
I. Tertip yedek akçe (7.000,00 X 0,05)	350,00
I. Temettü (20.000,00 X 0,05) + 1.000,00	
Toplam	2.750,00 - 2.750,00
Kalan kâr	4.250,00
II. Tertip yedek akçe (kalan kârın % 10'u)	425,00
II. Temettü	3.825,00
Kâr paylarından Gelir Vergisinin ve net temettü tutarlarının hesaplanması	
I. Temettü Gelir Vergisi (1.000 x 0,15)	150,00
I. Temettü (net) (1000 – 150)	850,00
II. Temettü Gelir Vergisi (3.825 x 0,15)	+ 573,75
II. Temettü (net) (3.825,00 – 573,75)	+ 3.251,25
Gelir Vergisi kesintisi toplamı	723,75
I. ve II. Temettü toplamı (net) (850,00 + 3.251,25)	= 4.101,25
I. ve II. Temettü toplamı (brüt) (1.000,00 + 3.825,00)	= 4.825,00
Bu hesaplamalara göre Nisan 2018'de aşağıdaki kayıtlar yapılır.	

Yukarıda yapılan kayıtlarda; Geçici Kurumlar Vergisi tutarları aynı zamanda 371 kod nolu karşılık hesabına da aktarılmıştır. Örnekte her iki hesaba ait rakamlar karşılaştırıldığında eşit olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre aşağıdaki kayıt yapılarak ilgili hesaplar karşılıklı olarak kapatılır.

Kurumlar Vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar verginin ödenmesi gerekmektedir. Ancak peşin ödenmiş olan Geçici Kurumlar Vergisi tutarları, toplam Kurumlar Vergisi tutarı ile aynı olduğu için herhangi bir ödeme yapılmayacaktır.

Kâr dağıtımının gerçekleşmesi nedeniyle ortaklara yapılacak ödemeler ile Gelir Vergisi kesintilerinin ödenmesi dolayısıyla aşağıdaki gibi kayıtlar yapılmalıdır.

Bu bilgilere göre; Parılı Matbaacılık Limited Şirketinin 2017 yılına ait Kâr Dağıtım Tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

KÂR DAĞITIM TABLOSU

A. DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI

1 DÖNEM KÂRI	7.000,00		
2 ÖDENECEK VERGİ VE YAS. YÜKÜMLÜLÜK (-)		(1.400,00)	
- Kurumlar Vergisi	1.400,00		
NET DÖNEM KÂRI	5.600,00		
3 GEÇMİŞ DÖNEM ZARARI (-)	---	4 I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)	(350,00)
5 İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)	---		

DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KÂRI	5.250,00
6 ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-)	(1.000,00)
7 PERSONELE TEMETTÜ (-)	---
8 YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)	---
9 ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-)	(3.825,00)
10 II. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)	(425,00)

Örnek 2 : Parılı Matbaacılık Limited Şirketinin sermayesi 20.000,00 lira olup tamamı ödenmiştir. 2018 yılında şirketin elde etmiş olduğu kâr 7.000,00 liradır. Şirket ana sözleşmesine göre kâr, ortaklar arasında sermaye paylarına göre dağıtılacaktır. Bu şirketin dönem kârının mali kâra eşit olduğu varsayılmıştır. Yani herhangi bir indirim, istisna söz konusu değildir. Şimdiye kadar ayrılmış bulunan birinci tertip yedek akçelerin tutarı 450,00 liradır.

Bu şirket 2018 yılı içinde, üçer aylık dönemler için toplam 1.122,00 lira geçici Kurumlar Vergisi ödemiş olup, bu işlemler 193.18 Peşin Ödenmiş Kurumlar Vergisi alt hesabında kayıt altına alınmıştır.

Anonim şirketlerdeki kâr dağıtımını da hatırlamak amacıyla bu şirketin kâr dağıtımının nasıl yapılacağı aşağıya özetlenmiştir.

Buna göre; Birinci tertip yedek akçe ödenmiş sermayenin % 20'sini buluncaya kadar kârın % 5'i, birinci

temettü ödenmiş sermayenin % 5'i kadar ayrılacaktır. Kurumlar Vergisi oranı % 22'dir . Gelir Vergisi oranı % 15 olup, bu verginin matrahı anonim şirketlerde hesaplandığı gibidir. Dönem kârından, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ile birinci tertip yedek akçe ve birinci tertip temettünün toplamı çıkarıldıktan sonra kalan kârın % 10'u ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılır, geri kalan ikinci temettüdür.

Kurumlar Vergisinin hesaplanması

Dönem kârı 7.000,00 x 0,22 = 1.428,00 lira Kurumlar Vergisi tutarıdır. Bu bilgilerle dönem sonunda Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler'in ayrıldığı kayıtlar yapılarak vergiden sonraki dönem net kârı bulunur.

En geç Nisan 2019'da yapılacak kayıtlarda kullanılmak üzere gerekli hesaplamaların yapılması:

I.Tertip Yedek Akçenin Hesaplanması

Ödenmiş Sermaye	20.000,00
I. Tertip yedek akçe üst sınırı 20.000,00 X 0,20	4.000,00
2019 yılına kadar ayrılmış 1. tertip yedek akçe	450,00
2019 yılında ayrılacak 1. tertip yedek akçe	3.550,00
2018 yılı dönem kârı	7.000,00

I. Tertip yedek akçe matrahı 7.000,00

2018 yılında ayrılacak I. tertip yedek akçe 7.000 X 0,05 = 350 liradır. Bu rakam, ayrılacak tutar olan 3.550,00 liradan daha küçük olduğu için, tümü 1. tertip yedek akçe olarak ayrılabilir.

I. Temettünün hesaplanması

Birinci temettü ödenmiş sermayenin % 5'i olarak hesaplanmaktadır. Ödenmiş sermaye 20.000,00 lira olduğuna göre:

Birinci temettü: 20.000,00 X 0,05 = 1.000,00 liradır.

II. Tertip Yedek Akçe ve II. Temettünün hesaplanması

Dönem kârı	7.000,00
Kurumlar Vergisi:	1.428,00
I. Tertip yedek akçe (7.000,00 X 0,05)	350,00
I. Temettü (20.000,00 X 0,05) + 1.000,00	
Toplam	2.778,00 - 2.750,00
Kalan kâr	4.222,00

II. Tertip yedek akçe (kalan kârın % 10'u) 422,20

II. Temettü 3.799,80

Kâr paylarından Gelir Vergisinin ve net temettü tutarlarının hesaplanması

I. Temettü Gelir Vergisi (1.000 x 0,15)	150,00
I. Temettü (net) (1000 – 150)	850,00
II. Temettü Gelir Vergisi (3.799,80 x 0,15)	+ 569,97
II. Temettü (net) (3.799,80 – 569,97)	+ 3.229,83
Gelir Vergisi kesintisi toplamı	719,97

I. ve II. Temettü toplamı (net) (850,00 + 3.229,83) = 4.079,83

I. ve II. Temettü toplamı (brüt) (1.000,00 + 3.799,80) = 4.799,80

Bu hesaplamalara göre Nisan 2019'da aşağıdaki kayıtlar yapılır.

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	5.572,00
570.18 2018 Yılı Kârı	5.572,00
331 ORTAKLARA BORÇLAR	4.079,83
331.1 Ortaklara 1. Temettü	850,00
331.2 Ortaklara 2. Temettü	3.229,83
360 ÖDENECEK VERGİ FONLAR	719,97
360.21 1.Tem. Gelir Vergisi Kes.	150,00
360.22 2.Tem. Gelir Vergisi Kes.	569,97
540 YASAL YEDEKLER	772,20
540.1 I. Tertip Yedek Akçe	350,00
540.2 II. Tertip Yedek Akçe	422,20

2018 yılı kârının dağıtım hesaplamalarına göre ilgili hesaplara kaydı

31.12.2018 tarihinde 370 kod nolu hesaba kaydedilerek bilançoda gösterilen Kurumlar Vergisi ile ilgili hesaplar dikkate alınarak aşağıdaki kayıtlar yapılmalıdır.

Yukarıda yapılan kayıtlarda; Geçici Kurumlar Vergisi tutarları aynı zamanda 371 kod nolu karşılık hesabına da aktarılmıştı. Örnekte her iki hesaba ait rakamlar karşılaştırıldığında eşit olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre aşağıdaki kayıt yapılarak ilgili hesaplar karşılıklı olarak kapatılır.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Limited Şirketlerde Tasfiye İşlemleri
ÜNİTE NO	12
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

LİMİTED ŞİRKETLERDE TASFİYE İŞLEMLERİ

Limited şirket aşağıdaki hâllerde sona erer:

- Şirket sözleşmesinde öngörülen sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesiyle
- Genel kurul kararı ile
- İflasın açılması ile
- Kanunda öngörülen diğer sona erme hâllerinde

Uzun süreden beri şirketin kanunen gerekli organlarından biri mevcut değilse veya genel kurul toplanamıyorsa, ortaklardan veya şirket alacaklılarından birinin şirketin feshini istemesi üzerine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, müdürleri dinleyerek şirketin, durumunu Kanuna uygun hâle getirmesi için bir süre belirler, buna rağmen durum düzeltilmezse, şirketin feshine karar verir (TTK m. 636).

Haklı sebeplerin varlığında, her ortak mahkemeden şirketin feshini isteyebilir. Mahkeme, istem yerine, davacı ortağa payının gerçek değerinin ödenmesine ve davacı ortağın şirketten çıkarılmasına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme hükmedebilir.

Fesih davası açıldığında mahkeme taraflardan birinin istemi üzerine gerekli önlemleri alabilir.

Sona ermenin sonuçlarına anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır (TTK m. 636). Sona erme, iflastan ve mahkeme kararından başka bir sebepten ileri gelmişse müdür, birden fazla müdürün bulunması hâlinde en az iki müdür, bunu Ticaret Sicili'ne tescil ve ilan ettirir (TTK m. 637).

İflas nedeniyle tasfiye durumuna giren şirketin tasfiye işlemlerini yürütmek, iflas masasının görevidir. Diğer nedenlerle infisah eden limited şirketlerin tasfiye işlemleri tasfiye memurlarınca yürütülür. Tasfiye dönemi bir veya birkaç takvim yılı sürebilir. Bu dönemde şirket varlıklarının paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi faaliyetleri yapılır. Bu işlemler sonunda şirketin kalan değeri ortaklara dağıtılır. Tüzel kişiliğin Ticaret Sicili'ndeki kaydının sildirilmesi ile tasfiye işlemleri sona erer.

Tasfiye işlemleri ve muhasebeleştirilmesi

Limited şirketlerin tasfiye işlemleri, anonim şirketlerin tasfiyesi sırasında yapılması gereken formaliteler ile benzerlik gösterdiğinden konu burada tekrar edilmeyecektir.

Örnek: Hasal Hassas Aletler Sanayi Limited Şirketi, payları eşit 10 ortakta oluşmaktadır. Faaliyet branşları ile ilgili olumsuz gelişmeler nedeniyle şirketin feshine karar verilmiştir. 1 Mart 2018 tarihinde tasfiye dönemine giren şirketin tasfiye memurları, envanter işlemlerini tamamlayarak aşağıdaki bilanço düzenlemişlerdir.

Tasfiye dönemi sonunda zarar edildiği için şirketin herhangi bir vergi ödeme zorunluluğu olmayacak, bankadaki para ortaklara sermaye paylarına göre ödenecektir. Normal zamanlarda zararı karşılamak üzere açılan yasal yedeklerin, şirketin tasfiyesi sırasında ortaya çıkan zararın karşılanması için de kullanılacağı doğaldır. Bu örnekte karşılanan zarar tutarı, yasal yedeklerden daha azdır. Bu nedenle ortaklara ödeme yapılırken sermaye karşılığı olarak yapılan ödemelerden herhangi bir vergi kesintisi yapılmaz. Ancak yedek akçeler ayrılırken Gelir Vergisi kesintisi yapılmadığı için, yedeklerden ödeme yapılırken bu kesintinin yapılması gerekmektedir. Bu nedenle 10.000,00 TL'den % 15 Gelir Vergisi kesintisi yapıldıktan sonra ortaklara (10 ortakta her birine 2.850,00 TL olmak üzere toplam 28.500,00 TL) ödeme yapılmalıdır. Bununla ilgili muhasebe kayıtları aşağıda diğer kayıtların devamında gösterilmiştir.

İflas nedeniyle tasfiye durumuna giren şirketin tasfiye işlemlerini yürütmek, iflas masasının görevidir. Diğer nedenlerle infisah eden limited şirketlerin tasfiye işlemleri tasfiye memurlarınca yürütülür. Tasfiye dönemi bir veya birkaç takvim yılı sürebilir. Bu dönemde şirket varlıklarının paraya çevrilmesi, borçların ödenmesi faaliyetleri yapılır. Bu işlemler sonunda şirketin kalan değeri ortaklara dağıtılır. Tüzel kişiliğin Ticaret Sicili'ndeki kaydının sildirilmesi ile tasfiye işlemleri sona erer. Limited şirketlerin tasfiye işlemleri,

anonim şirketlerin tasfiyesi sırasında yapılması gereken formaliteler ile benzerlik gösterdiğinden konu bu üniteye tekrar edilmemiştir.

Üniteye yer alan tasfiyenin uygulanmasına yönelik örnek bir problemde, tasfiyenin başlangıcından sonuçlanmasına kadar olan sürecin işlemleri muhasebe kayıtları ile anlatılmıştır. Muhasebe kayıtları diğer ünitelerde diğer şirketlere ait tasfiye dönemi muhasebe kayıtlarında olduğu gibi tasfiyeye başlama bilançosu ile başlanmış, tasfiye dönemi boyunca yapılan işlemlerin muhasebe kayıtları gösterilmiştir. Tasfiye sürecinde yapılan işlemler arasında, stokların satılması, duran varlıkların satılması, alacak senetlerinin iskontolu değeri ile tahsil edilmesi, borç senetlerinin reeskontlu değeri ile ödenmesi gibi işlemler vardır. Tasfiye boyunca yapılan giderlerin gösterildiği 7'li hesaplara kaydedilen tutarların 6'lı hesaplara yansıtılması işlemleri de vardır. Problemin sonunda ortaya zarar çıkmıştır ama dağıtılabilecek para tutarı da oluşmuştur. Böylece tasfiye memuru bu işlemleri fiilen yaptığı gibi kayıtlarını da yaparak şirketin yasal olarak sona ermesi konusunda muhasebe kayıtlarını tamamlamıştır.

Önceki ünitelerde bahsedildiği gibi tasfiye döneminde sanki bir dönemin başlangıcından sonuna kadar işlemlerin yapıldığı görülmektedir. Hemen hemen bir dönemde yaşanabilecek muhasebe kayıt örneklerine rastlanmaktadır. Bunun en önemli yarar muhasebe bilgilerinin yenilenmesine olan katkısıdır.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler
ÜNİTE NO	13
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETLER HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

Komandit şirketler bahsinde Türk Ticaret Kanunu'nun bu şirketleri ikiye ayırdığından söz edilmiştir. Şahıs şirketi niteliğinde olan Komandit şirket, ilgili bölümde incelenmiştir. Bu bölümde, sermaye şirketi sınıfına giren Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket ele alınacaktır. Bu şirket türüne; Hisseli Komandit Şirket veya Aksiyonlu Komandit Şirket adları da verilmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 564. maddesine göre; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır.

Bu şirket türünde de ortaklardan sınırsız sorumlu olanlar komandite, sermaye payı kadar sorumlu olanlar komanditer ortak olarak adlandırılır.

Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir (TTK m. 565)

Uygulamada örneklerine rastlanmamasına rağmen, Türk Ticaret Kanunu'nda bu şirketle ilgili (TTK m. 564'ten m. 572'ye kadar) hükümlerin yürürlükte olması nedeniyle kısaca ele alınmıştır.

SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETLERİN KURULUŞU

Sermayesi paylara bölünmüş şirketin kuruluşu için en az beş kurucu ortak gereklidir. Kuruculardan birisinin komandite olması şarttır. Ana sözleşmenin düzenlenmesine katılanlar ile şirkete paradan başka sermaye koyanların hepsi kurucu sayılır. Son düzenlemelere göre asgari sermaye tutarının elli bin lira olması gerekmektedir.

Kurucular ana sözleşmeyi yazılı olarak hazırlarlar ve komandite ortaklarla birlikte imzalarlar. Sözleşmedeki imzaların noterde imzalanması gereklidir. Ana sözleşmede bulunması gereken hususlar, anonim şirket sözleşmesindeki gibidir. Yalnız, kurucu sıfatını taşıyan komanditer ortakların sahip oldukları pay tutarı ana sözleşmeye yazılmalıdır. Ticaret Sicili'ne şirketin tescili ve ilanı ile kuruluşu tamamlanır. Bu suretle tüzel kişilik kazanan şirket, Vergi Dairesine hemen Sosyal Güvenlik Kurumuna işçi çalıştırmaya başlamadan önce, Bölge Çalışma Müdürlüğü, Sanayi Odası, Ticaret Odası, Belediye ve ilgili diğer kurumlara yasal süreler içinde bildirimlerde bulunur.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde anonim şirketlerin kuruluşuna ilişkin hükümler uygulanır. Sermayenin tamamını şartsız taahhüt etme (ani) veya payların halka arzı (tedrici) şeklinde gerçekleştirilir. Kuruluş işlemlerinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığından izin almaya gerek yoktur. Bu şirket türünde şirket yönetimi komandite ortaklara, şirket denetimi ise komanditer ortaklara aittir.

Kuruluş İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Şirketin kuruluş işlemleri tamamlandıktan sonra faaliyeti sırasında bilanço esasına göre tutacağı ticari defterler alınır ve notere onaylatılır. İlk yapılacak kayıtlar, doğal olarak kuruluş kayıtlarıdır. Aşağıda, sermayenin tamamını şartsız taahhüt etme (ani) veya payların halka arzı (tedrici) kuruluş kayıtlarını gösteren iki örnekle konu açıklanmaya çalışılacaktır.

Sermaye Artırılması

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin sermaye artırımına gitmesi, diğer şirketlerde geçerli olan nedenlerle söz konusu olur. Ancak bu şirkette eğer komandite ortaklar sermayelerini artırıyorsa, kolektif şirketlerle ilgili hükümler ve kayıtlar esas alınacaktır. Komanditer ortaklar sermaye artırımına gidiyorsa anonim şirketlerle ilgili hüküm ve kayıtlar esas alınacaktır. Bir örnek verilecek olursa, komanditer ortakların sermayelerini artırmaları yeni pay senedi çıkarabilmek için ise şirketin mevcut

sermayesinin tamamının ödenmiş olması gereklidir.

Sermaye artırımında bulunmak isteyen bir şirket, artırımdan önceki son bilançosunu hazırlamak zorundadır. Aşağıda, şirketin her iki tür ortağının da sermaye artırımına gittikleri bir örnek verilmiştir. Şirketin bilançosu hazırlanırken yer tasarrufu için sadece sermaye hesapları yazılmıştır

Sermaye Azaltılması

Sermaye azaltılması diğer şirket türlerinde geçerli olan nedenlerle söz konusu olur. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin sermaye azaltılmasında komandite ortaklar için kollektif ve komandit şirketlerle ilgili hükümler, komanditer ortaklar için anonim şirketlerle ilgili hükümler uygulanır. Sermayenin azaltılabilmesi için şirketin bütün borçlarının ödenmesi veya garanti edilmesi zorunludur. Bu zorunluluk, zararın kapatılması amacıyla yapılan sermaye azaltılmasında söz konusu olmaz.

Sermaye azaltılması işlemlerinin muhasebe kayıtları diğer şirketlerdeki gibi olacağından ayrıntılı örnek verilmeyecektir. Muhasebe kayıtlarında esas olan sermaye hesabının borçlu tarafa yazılarak azalmasını sağlamaktır.

SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETLERDE KÂR ZARAR DAĞITIMI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kâr Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin kâr dağıtımında öncelikle şirket sözleşmesi esas alınır. Bu şirketler adi komandit şirketten farklı olarak Kurumlar Vergisine tabidir. Ancak Kurumlar Vergisine tabi olan sadece pay sahibi komanditer ortaklara ait kâr paylarıdır. Komandite ortakların kâr payları ticari kazanç olup, sadece Gelir Vergisine tabidir ve ortakların kendileri beyan ederler.

Bundan sonraki hesaplamalar gelecek yılda yapılacak muhasebe kayıtları için gereklidir. Bu hesaplamalar ortaklar kurulunda kesinleşecek kâr dağıtım kararlarına bağlıdır.

Bu şirketin bir diğer özelliği komandite ortağa ait kâr payının 331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI'nda gösterilmesini sağlamaktır. Kendisine isabet eden kâr payından dolayı vergi beyannamesini vermekle bizzat kendisi yükümlüdür.

Ayrıca vergi ve kâr payı ödemeleri hemen dönem başında yapılamamaktadır. Dönem başında öncelikle 590 DÖNEM NET KÂRI HESABI'nın devri ve ilgili diğer yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

Anonim şirketler ve limited şirketlerde kâr payları dağıtıldığı taktirde Gelir Vergisi kesintisi uygulanacağı önceki bahislerde anlatılmıştı. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komanditer ortaklara kâr payı dağıtıldığı taktirde % 15 Gelir Vergisi kesintisi uygulanacaktır. Komandite ortak ise yukarıda bahsedildiği gibi, kazancını kendisi beyan ederek Gelir Vergisini bizzat ödeyecektir.

Zarar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette zarar dağıtımı, kâr dağıtımında olduğu gibi şirket ana sözleşmesine göre yapılır. Bu şirketin özelliğinden dolayı komandite ortak zararı kendi mal varlığı ile karşılayabilir, komanditer ortakların zararları ise yedek akçelerle karşılanabilir. Yevmiye maddesinin şeklini göstermek amacıyla bir örnek aşağıda gösterilmiştir. Bu örnekte geçmiş yıl zararının 5.000,00 liralık kısmı yedeklerden karşılanmakta, kalan 10.000,00 zarar ise ortaklara eşit paylaştırılmaktadır. Buna göre yevmiye kaydı;

TASFİYE İŞLEMLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin tasfiye nedenleri, anonim şirketler için de geçerli olan nedenlerdir.

Bu şirketler için tasfiye ile ilgili özel hükümler yoktur. Tasfiye görevini üstlenecek kişi sözleşme ile belirlenmemiş veya sonradan seçilmemiş ise bu görevi komandite ortak yürütür.

Tasfiye ile ilgili işlemlerin tekrarından kaçınmak amacıyla sadece tasfiye sonunda yapılacak işlemlere ait bir örnek vererek konuyu anlatmaya çalışalım.



DERS ADI	Şirketler Muhasebesi
ÜNİTE ADI	Şirket Birleşmeleri
ÜNİTE NO	14
YAZAR	Prof. Dr. YUNUS KİSHALI

BİRLEŞME ŞEKİLLERİ

Şirketlerin birleşerek yeni ve tek bir şirket hâlini alması mümkündür. Bu işlemlerin hukuken nasıl olması gerektiği Türk Ticaret Kanunu'nun 134. ile 194. maddelerinde düzenlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 136. maddesine göre şirketler iki şekilde birleşebilirler.

- Bir şirketin diğerini devralması (devralma şeklinde birleşme) veya
- Yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri (yeni kuruluş şeklinde birleşme)

Kabul eden şirket "devralan", katılan şirket "devrolunan" diye adlandırılır.

BİRLEŞMENİN ŞARTLARI

Türk Ticaret Kanunu'nun 137. maddesi geçerli birleşmeleri saymıştır. Buna göre:

Sermaye şirketleri;

- Sermaye şirketleriyle,
- Kooperatiflerle ve
- Devralan şirket olmaları şartıyla, kolektif ve komandit şirketlerle birleşebilirler.

Şahıs şirketleri;

- Şahıs şirketleriyle,
- Devrolunan şirket olmaları şartıyla sermaye şirketleriyle,
- Devrolunan şirket olmaları şartıyla, kooperatiflerle birleşebilirler.

Kooperatifler;

- Kooperatiflerle,
- Sermaye şirketleriyle ve
- Devralan şirket olmaları şartıyla, şahıs şirketleriyle birleşebilirler.

Birleşme sözleşmesinin;

- Birleşmeye katılan şirketlerin ticaret unvanlarını, hukuki türlerini, merkezlerini; yeni kuruluş yolu ile birleşme hâlinde, yeni şirketin türünü, ticaret unvanını ve merkezini,
- Şirket paylarının değişim oranını, öngörülmüşse denkleştirme tutarını; devrolunan şirketin ortaklarının, devralan şirketteki paylarına ve haklarına ilişkin açıklamaları,
- Devralan şirketin, imtiyazlı ve oydan yoksun payların sahipleriyle intifa senedi sahiplerine tanıdığı hakları,
- Şirket paylarının değiştirilmesinin şekli,
- Birleşmeyle iktisap edilen payların, devralan veya yeni kurulan şirketin bilanço kârına hak kazandığı tarihi ve bu isteme ilişkin bütün özellikleri,
- Gereğinde 141.madde uyarınca ayrılma akçesini,
- Devrolunan şirketin işlem ve eylemlerinin devralan şirketin hesabına yapılmış sayılacağı tarihi,
- Yönetim organlarına ve yönetici ortaklara tanınan özel yararları,
- Gereğinde sınırsız sorumlu ortakların isimlerini içermesi zorunludur (TTK m. 146).

Birleşmeye katılan şirketlerin yönetim organlar, ayrı ayrı veya birlikte, birleşme hakkında bir rapor hazırlarlar.

Raporda;

- Birleşmenin amacı ve sonuçları,
- Birleşme sözleşmesi,
- Şirket paylarının değişim oranı ve öngörülmüşse denkleştirme akçesi; devrolunan şirketlerin ortaklarına devralan şirket nezdinde tanınan ortaklık hakları,

- Gereğinde ayrılma akçesinin tutarı ve şirket pay ve ortaklık hakları yerine ayrılma akçesi verilmesinin sebepleri,
- Değişim oranının belirlenmesi yönünden payların değerlemesine ilişkin özellikler,
- Gereğinde devralan şirket tarafından yapılacak artırımın miktarı,
- Öngörülmüşse, devrolunan şirketin ortaklarına, birleşme dolayısıyla yüklenecek olan, ek ödeme ve diğer kişisel edim yükümlülükleri ile kişisel sorumluluklar hakkında bilgi,
- Değişik türdeki şirketlerin birleşmelerinde, yeni tür dolayısıyla ortaklara düşen yükümlülükler,
- Birleşmenin, birleşmeye katılan şirketlerin işçileri üzerindeki etkileri ile mümkünse bir sosyal planın içeriği,
- Birleşmenin, birleşmeye katılan şirketlerin alacaklıları üzerindeki etkileri,
- Gerekliyse, ilgili makamlardan alınan onaylar hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri belirtilir.

Yeni kuruluş yoluyla birleşmede birleşme raporuna yeni şirketin sözleşmesinin de eklenmesi şarttır. Tüm ortakların onaylaması hâlinde, küçük ölçekli şirketler birleşme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler (TTK m. 147).

Birleşmeye katılan şirketler tarafından birleşme kararı alınır alınmaz, yönetim organları, birleşmenin tescili için Ticaret Sicili'ne başvurur.

Devralan şirket, birleşmenin gereği olarak sermayesini artırmışsa, ek olarak esas sözleşme değişiklikleri de Ticaret Sicili'ne sunulur.

Devrolunan şirket, birleşmenin ticaret siciline tescili ile infisah eder (TTK m. 152).

Birleşme, birleşmenin Ticaret Sicili'ne tescili ile geçerlilik kazanır. Tescil anında, devrolunan şirketin bütün aktif ve pasifi kendiliğinden devralan şirkete geçer.

Devrolunan şirketin ortakları devralan şirketin ortağı olur. Ancak bu sonuç, devralan şirketin kendi adına fakat bu şirket hesabına hareket eden kişinin elinde bulunan paylar ile devrolunan şirketin kendi adına fakat bu şirket hesabına hareket eden kişinin elinde bulunan paylar için doğmaz.

7.12.1994 tarihli ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun hükümleri saklıdır (TTK m. 153).

Birleşme kararı, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur (TTK m. 154).

ŞAHIS ŞİRKETLERİNDE BİRLEŞME

Yukarıda bahsedilen Türk Ticaret Kanunu hükümleri doğrultusunda iki kolektif şirketin birleşmesi ile ilgili örnek problem çözülerek konu muhasebe yönünden anlatılmaya çalışılacaktır.

Birleşme sırasında devreden bütün varlık ve borçlar bilanço net değerleri ile hesaplanacaktır. Birleşen şirket ortaklarının yeni sermaye payları, elde edilmiş bulunan kârların eşit dağıtımı ve eklenmesi sonucu bulunan yeni sermaye tutarları üzerinden olacaktır. Birleşen şirketlerde birleşme tarihi itibarıyla ortaya çıkan dönem kârının vergileri her ortağın şahsi servetinden karşılanacaktır. Yeni kurulan şirketin adı Sanlı-Kutlu ve Ortakları Kolektif Şirketi olarak belirlenmiştir.

Bu birleşme koşullarına göre yeni şirketin ana sözleşmesi hazırlanmış, tescil ve ilan ettirilerek faaliyete geçmesi sağlanmıştır.

Birleşen şirketlerin defterlerindeki hesaplar kapatılırken her iki şirketin birleşme tarihindeki dönem net kârının 331 ORTAKLARA BORÇLAR hesabında gösterilmesi uygun olacaktır. Örnekte ortaklara herhangi bir ödeme yapılmadığı varsayıldığı için ortaklara borçlar hesabı uygun bir şekilde mahsup edilmelidir. Aşağıda birleşen şirketlerden sadece birisinin (Sanlı Koç ve Ortağı Kolektif Şirketi) hesaplarının kapanışı ile ilgili yevmiye kayıtları yapılmıştır.

Bu kayıtlarla Sinem Hepgüler Kolektif Şirketinin bütün hesapları kapanmış olur. Benzeri kayıtlar birleşen diğer şirket defterlerinde de yapılmalıdır.

Şahıs şirketlerinden olan komandit şirketlerin birleşmelerinde yukarıda gösterilmeye çalışılan kayıtların benzerleri söz konusu olur.

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE BİRLEŞME

Türk Ticaret Kanunu'nda sermaye şirketlerinin birleşmeleri hakkında çok sayıda hüküm vardır. Bunları kısaltarak bir başlık altında toplamak gerekirse aşağıdaki gibi bir sınıflandırma yapılabilir. Buna göre birleşme; devralma, yeni kuruluş, tür değiştirme ve tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılması şeklinde olmak üzere özetlenecek olursa:

Devralma şeklinde; yani bir anonim şirketin diğer bir anonim şirketi tüm aktif ve pasifleriyle içine almasıdır. Bu durumda devir alan anonim şirketin hukuki statüsü devam eder. Devralınan, yani katılan şirket ise tüzel kişiliğini kaybeder.

Yeni bir anonim şirketin oluşturulması: Birden çok anonim şirketin malları yeni kurulacak bir anonim şirket tarafından devralınabilir. Bu suretle yepyeni bir anonim şirket kurulmuş olur. Bu yeni anonim şirketin tüzel kişiliği eski anonim şirketlerden farklı olur.

Tür değiştirme: Bir anonim şirketin aktif ve pasifleriyle birlikte sermayesi paylara bölünmüş bir komandit şirket tarafından devralınması şeklinde olur.

Tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılması: Tasfiye hâlindeki bir şirket, malvarlığının dağıtılmasına başlanmamışsa ve devrolunan şirket olması şartıyla, birleşmeye katılabilir. Söz konusu şartların varlığı, devralan şirketin merkezinin bulunduğu yerin ticaret sicili müdürlüğüne sunulan belgelerle ispatlanır (TTK m. 138).

Bu birleşme şekillerinden "devralma şeklindeki birleşme"ye ait örnek bir problem aşağıya alınmıştır.

Örnek: İki anonim şirket arasında yapılan anlaşmaya göre Karalar Madencilik A.Ş., Safra Madencilik ve Pazarlama A.Ş tarafından devralınacaktır. Devir şartlarına göre Karalar A.Ş'nin bilanço aktif ve pasifleri net değerleri ile aynen devredilecektir. Bu devir karşılığında çıkarılacak hisse senetleri Karalar şirketinin ortaklarına verilecektir. Devir tarihinde kâr varsa bunun vergisi düşüldükten sonra kalan kısmın bilanço aktifindeki karşılığı da aynen devredilecek, yani ortaklar temettü almayacaklardır.

Bu durumda devralınan Karalar Madencilik Anonim Şirketinden Safra Madencilik ve Pazarlama Anonim Şirketine devreden net değer 61.000,00 liradır. Devralan şirket bu kadar yeni hisse senedi çıkarıp devralınan Karalar Madencilik Anonim Şirketinin eski ortaklarına verecektir. Buna göre 1.000 liralık hisse senedi getiren ortak, devralan şirkete ait 3.050 liralık yeni hisse senedi alacaktır.

Devralan şirketin ana sözleşmesindeki değişikliklerin tescil ve ilanı ile birlikte ticari defterlerine aşağıdaki kayıtların yapılması gerekecektir.

ŞİRKETLERDE BÖLÜNME

Sermaye şirketleri ve kooperatifler sermaye şirketlerine ve kooperatiflere bölünebilirler (TTK m. 160).

a) Bir sermaye şirketi;

- Başka türde bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,

b) Bir kolektif şirket;

- Bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,
- Bir komandit şirkete,

c) Bir komandit şirket;

- Bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,
- Bir kolektif şirkete,

d) Bir kooperatif bir sermaye şirketine dönüşebilir (TTK m. 181).

ŞİRKETLERDE TÜR DEĞİŞTİRME

e) Bir sermaye şirketi;

- Başka türde bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,

f) Bir kolektif şirket;

- Bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,
- Bir komandit şirkete,

g) Bir komandit şirket;

- Bir sermaye şirketine,
- Bir kooperatife,
- Bir kolektif şirketi,

h) Bir kooperatif

- Bir sermaye şirketine dönüşebilir (TTK m. 181)

Kollektif ve komandit şirketlerin tür değiştirmelerine ilişkin özel düzenleme

Bir kolektif şirket bir komandit şirkete;

- Kollektif şirkete bir komanditerin girmesi,
- Bir ortağın komanditer olması

hâlinde dönüşebilir.

Bir komandit şirket kolektif şirkete;

- Tüm komanditerlerin şirketten çıkması,
- Tüm komanditerlerin komandite olması

suretiyle dönüşebilir.

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE İNTERNET SİTESİ AÇMA ZORUNLULUĞU

Denetime tabi sermaye şirketleri, bir internet sitesi açmak, şirketin internet sitesi zaten mevcutsa bu sitenin belli bir bölümünü aşağıdaki hususların yayımlanmasına özgülemek zorundadır. Yayımlanacak içeriklerin başlıcaları şunlardır:

- Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanlar,
- Pay sahipleri ile ortakların menfaatlerini koruyabilmeleri ve haklarını bilinçli kullanabilmeleri için görmelerinin ve bölmelerinin yararlı olduğu belgeler, bilgiler ve açıklamalar.
- Yönetim ve müdürler kurulu tarafından alınan; rüçhan, değiştirme, alım, önerilme, değişik oranı, ayrılma karşılığı gibi haklara ilişkin kararlar; bunlarla ilgili bedellerin nasıl belirlendiğini gösteren hesapların dökümü.
- Değerleme raporları, kurucular beyanı, payların halka arz edilmesine dair taahhütler, bunlara ait teminatlar ve garantiler; iflasın ertelenmesine veya benzeri konulara ilişkin karar metinleri.
- Ticaret şirketlerinin birleşmesi, bölünmesi, tür değiştirmesi hâlinde ortakların ve menfaat sahiplerinin incelemesine sunulan bilgiler, tablolar, belgeler; sermaye artırımını, azaltılması dâhil, esas sözleşme değişikliklerine ait belgeler, kararlar; imtiyazlı pay sahipleri genel kurulu kararları, menkul kıymet çıkarılması gibi işlemler dolayısıyla hazırlanan raporlar.
- Genel kurullara ait olanlar dâhil her türlü çağrılara ait belgeler, raporlar, yönetim kurulu açıklamaları.
- Şeffaflık ilkesi ve bilgi toplumu açısından açıklanması zorunlu bilgiler.
- Bilgi alma kapsamında sorulan sorular, bunlara verilen cevaplar, diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılması için öngörülen hususlar.
- Finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri bakımından bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri.
- Yönetim kurulunun yıllık raporu, kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması; yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilere ödenen her türlü paralar, temsil ve seyahat giderleri, tazminatlar, sigortalar ve benzeri ödemeler.
- Denetçi, özel denetçi, işlem denetçisi raporları.
- Yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri, pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin bilgiler.

İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali halinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir.

Bu kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır; aksi halde konulmamış sayılır. Finansal tablolar için bu süre beş yıldır.

Yönlendirilmiş mesajların basılı şekilleri 82. madde uyarınca saklanır. İnternet sitesinde yer alacak bilgiler metin hâline getirilip şirket yönetimi tarafından tarih ve saati gösterilerek noterlikçe onaylı bir deftere sıra numarası altında yazılır ve yapılandırılır. Daha sonra sitede yayımlanan bilgilerde bir değişiklik yapılırsa, değişikliğe ilişkin olarak yukarıdaki işlem tekrarlanır.