

YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNUN SERMAYE ŞİRKETLERİ AÇISINDAN İNCELENMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ

EXAMINATION OF NEW TURKISH COMMERCIAL LAW IN TERMS OF STOCK CORPORATIONS AND EFFECT OF ACCOUNTING APPLICATION

Doç.Dr.Mehmet GENÇTÜRK¹

ÖZET

Önemli bir görevi yerine getirmiş ve 54 yıldır uygulamada kalmış olan Türk Ticaret Kanunu yerini 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa bırakmıştır. Yeni TTK bir takım istisnalar ile 01.01.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutulmasına ilişkin hükümler 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girerken, denetime tabi şirketlerin internet sitesi kurma yükümlülüğüne ilişkin hükümler ise 01.07.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Yeni TTK ile birlikte sermaye şirketleri açısından, bazı muhasebe uygulamaları da değişiklik gösterecektir. Bu çalışmada yeni TTK ile şirketler muhasebesi uygulamalarında ve özellikle kar payı avansı dağılımı ve mahsubu işlemlerinin nasıl yapılacağı, ayrılan ortağa verilen akçe payının nasıl muhasebeleştirileceği gibi hususlar örneklerle açıklanmıştır.

ABSTRACT

Turkish Commercial Law has played an important role since 54 years and left its place for new 6102 numbered new Turkish Commercial law. New Turkish Commercial Law become valid from 01.01.2012 with some exceptions. Related sections with "keeping Financial Statements according to Turkish Accounting Standarts" come into force at 01.01.2013 and related sections concerning with requirement of building a web site of audited companies will become valid from 01.07.2013. Some changes will take place in accounting applications in context of stock corporation with the new Turkish Commercial law. The paper will focus on the following issues and explain in the light of examples. Particularly how can be done set off and distribution of advance dividend payment in companies accounting application and how can be accounted the valued share of leaving partner according to new Turkish Commercial Law.

Anahtar Kelime: Yeni TTK, Avans Kar Payı, Akçe payı

Key Words: New TTK, Advance dividend payment, Valued share.

¹ Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü.

1. GİRİŞ

Dünyada ve Türkiye’de yaşanan gelişmelere bağlı olarak yetersiz kalan ve uygulamada sıkıntılara sebep olan kanunlar, uygulamadaki problemlere çözüm bulmak amacıyla yeniden düzenlenmeye başlamıştır. 29.06.1956 yılında kabul edilmiş, 01.01.1957 yılında yürürlüğe girmiş olan Türk Ticaret Kanunu ise 54 yıldır uygulamada olan bir kanundu. Fakat AB uyum süreci ve diğer nedenlerle yeni bir kanun hazırlanması zarureti ortaya çıkmıştır. Buna bağlı olarak, 1999 yılında oluşturulan komisyonun çalışmaları sonucunda yeni kanun 09.11.2005 yılında kanun tasarısı olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur. Yeni TTK 14 Şubat 2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmış ve 01.07.2012 tarihinde bazı değişikliklerle birlikte yürürlüğe girmiştir.

Yeni TTK yürürlüğe iki istisna ile girmiştir. Bunlardan birincisi finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutulmasına ilişkin hükümlerdir. İkincisi ise denetime tabi şirketlerin internet sitesi kurma yükümlülüğüne ilişkin hükümlerdir. Finansal tablolar ile ilgili olan hükümlerin yürürlüğe giriş tarihi 01.01.2013 yılı, internet sitesi kurma yükümlülüğünün yürürlüğe giriş tarihi ise 01.07.2013 olarak belirtilmiştir.

Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tutulması uygulaması ile ilgili olarak yapılan erteleme süre açısından, muhasebe meslek mensuplarını çok da rahatlatan bir sonuç olmamıştır. Çünkü meslek mensupları bu sürecin daha uzun bir zamana yayılarak aşamalı olmasını istemişler ve bu konuda kendilerini çok fazla yeterli bulmadıklarını belirtmişlerdir (Bozdemir, 2012:120).

Finansal tablolar ve internet sitesi kurma zamanı ile ilgili olarak yapılan ertelemelerin dışında, anonim ve limited şirketlerin ana sözleşme tadillerine ilişkin süre 01.07.2013, denetçilerin seçileceği tarih 31.03.2013, şirketlere ait bazı bilgilerin belgelerde gösterilmesine ilişkin yükümlülük ise 01.01.2014 yılına kadar uzatılmıştır.

Yeni TTK, 5 yılda 6 alt komisyon tarafından yoğun çalışmalar sonucunda hazırlanmıştır. Bu kanun finansal raporlamayı, uluslararası denetimi ve kurumsal yönetim ilkelerini içeren bir düzenlemeyi benimsemiştir (UFE, 2011:19-20).

Uluslararası muhasebe standartları, Uluslararası denetim standartları, Basel II kararları, Uluslararası KOBİ standartları, e-devlet uygulamaları gibi karar ve standartlar nedeniyle oldukça yoğun bir gündem yaşayan ve değişmelere ayak uydurmaya çalışan muhasebe meslek mensupları son olarak da yeni TTK ile yeni bir uyum sürecine girmişlerdir.

Yukarıda bahsedilen gelişmeler ve değişiklikler muhasebe meslek mensupları dışında bu alanda çalışma yapan akademisyen ve öğrenciler için de oldukça önemli hususlardır. Literatürde, Yeni TTK’nın yürürlüğe girmesinden önce ve özellikle sonrasında yapılmış çok sayıda değerli çalışmalar bulunmaktadır. Diğer çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada; yeni TTK’nın hükümleri sermaye şirketleri açısından ve onların muhasebe

uygulamalarına etkileri boyutunda ele alınmıştır. Bu bağlamda şirketler muhasebesi açısından farklılık oluşturan hususlara ilişkin örnek muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir

2. SERMAYE ŞİRKETLERİNİ ETKİLEYEN BAŞLICA DEĞİŞİKLİKLER AÇISINDAN YENİ TTK'NİN İNCELENMESİ

2.1. Kuruluşa İlişkin Değişiklikler

Anonim şirketlerin kuruluşunda, eski TTK'dan farklı olarak nakit karşılığı taahhüt edilen sermayenin % 25'nin tescil öncesinde mutlaka bir bankaya yatırılması ve alınan banka mektubu ile ibrazı gerekmektedir. Geri kalan sermaye taahhütlerinin ise SPK hükümleri saklı kalmak şartıyla en geç 24 ay içerisinde yerine getirilmesi zorunludur. Limited şirketler için sermaye taahhütlerinin tamamının kuruluş sırasında ödenmesi zorunlu kılınmıştır. Ayrıca anonim şirketlerde kuruluşla ilişkin olarak yapılması gereken; kurucular beyanı, sermaye paylarının tamamının kurucular tarafından taahhüt edilip edilmediği, nakit dışında getirilen sermayelerin mahkemece atanan bilirkişiler tarafından yapılıp yapılmadığı ve alınan raporların mahkeme tarafından onaylanıp onaylanmadığı gibi hususların şirket işlem denetçileri tarafından denetlenmesi gerekecekti (ilgili TTK m. 351 mülga). Ayrıca, limited şirketlerde de bakanlık gerek görürse kuruluş işlemleri denetçi tarafından denetlenecek ibaresi vardı, fakat yapılan düzenleme ile işlem denetçiliği kaldırılmıştır.

Anonim şirketler ve limited şirketler kuruluşta; daha sonra genel kurulu toplamak zorunda kalmamak, tescil vb ek ücretler ödememek için faaliyet konularını uzun uzun yazmak zorunda kalmaktaydılar. Yeni kanun ile birlikte faaliyet konusu içerisinde yer almasa bile uygun buldukları ticari faaliyetleri artık yapabileceklerdir (TTK m. 125/2; 371/2).

Kuruluşla ilgili olarak yapılan yeni bir değişiklikte kurucu ortak sayısındadır. Yeni TTK ile birlikte (md.338) anonim şirketlerde, artık en az beş kişi şartı yerine bir gerçek kişi veya tüzel kişinin de anonim şirket kurulabilmesine imkan tanınmıştır. Eğer pay sahibi sayısı sonradan bire düşerse bu durumun tescil ve ilan ettirilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Limited şirketlerde de aynı şekilde bir kişi şirketi kurabilmekte fakat ortak sayısı eski kanunda olduğu gibi 50'yi geçememektedir. Ayrıca limited şirketlere de anonim şirketler gibi pay senedi çıkarabilme imkanı verilmiştir (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2012:30).

Anonim şirketlerde sermaye 50.000TL, limited şirketler için ise 10.000TL olarak belirlenmiştir. Ayrıca daha önce kurulmuş olan sermayeleri 50.000 TL olmayan anonim şirketler ve 10.000TL olmayan limited şirketlerin en geç 14-02-2014'e kadar sermayelerini bu miktara çıkarmaları zorunlu olmaktadır. Sermayeleri bu miktara ulaşmayan şirketler infisah etmiş sayılacaktır (TTK Yür. K m. 20/1).

Yeni TTK uyarınca, TMS’de farklı bir durum belirtilmedikçe, kuruluş sırasında tescil giderleri, ortak bulma için yapılan giderler, denetçi ücreti vb gibi kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilememektedir (Haftacı ve Badem, 2011:6).

2.2. Kar Dağıtımına Ve Yedek Akçeye İlişkin Değişiklikler

Yeni TTK madde 509’da, sadece halka açık anonim şirketlere özgü, ortaklara kar payından avans dağıtabilme hakkı, halka açık olmayan şirketler içinde geçerli kılınmıştır. Fakat bununla ilgili tebliğ düzenleme yetkisi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na bırakılmıştır.

Ayrıca, kar payının net dönem karından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilmiştir. Pay sahiplerine ödenecek temettü oranında değişiklik yapılmamış ve ödenmiş sermayenin % 5’i olarak belirtilmiştir. Yönetim kurulu üyelerine verilecek kazanç payları için ise madde 511’de “Yönetim kurulu üyelerine kazanç payları, sadece net kardan ve ancak kanuni yedek akçe için belirli ayırım yapıldıktan ve pay sahiplerine ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında veya esas sözleşmede öngörülen daha yüksek bir oranda kar payı dağıtıldıktan sonra verilebilir.” Şeklinde belirtilmiştir.

Eskin Türk ticaret kanununda ise, “İdare meclisi azalarının kazanç payları, sadece safi kardan ve ancak kanuni yedek akçe için muayyen para ayrıldıktan ve pay sahiplerine yüzde dört nispetinde veya esas mukavele ile muayyen daha yüksek bir nispette bir kar payı dağıtıldıktan sonra verilebilir” şeklinde idi (ETK m. 472).

Hem anonim hem de limited şirketlerde esas sermayeye ve ek ödemelere faiz ödemesi yapılamamaktadır. Ancak şirket sözleşmesine konulmak suretiyle hazırlık döneminde faiz ödenebilmesi mümkün kılınmıştır. Kanuni yedek akçelerin hesaplanma oranı anonim şirketler ve limited şirketlerde aynı şekilde düzenlenmiştir. Anonim şirketlerde, ödenmiş sermayenin % 20’sini buluncaya kadar yıllık karın (bilançoya göre belirlenen) % 5’i oranında kanuni yedek akçe ayrılması zorunludur. Ayrıca ortaklara II. temettü dağıtıldıktan sonra da dağıtılan tutarın % 10’u oranında kanuni yedek akçe ayrılması zorunluluğu devam ettirilmiştir (TTK m. 519/1, 2). Limited şirketlerde ise kanuni yedek akçeler ile ilgili hususlar da oranlar belirtilmemiştir. Karın ise sadece dönem net karından ve bunun için ayrılmış olan yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilmiştir. Kar dağıtımını yapılabilmesi için de, kanun ve şirket sözleşmesi uyarınca ayrılması gereken kanuni yedek akçeler ile şirket sözleşmesinde öngörülmüş yedek akçelerin ayrılmış olması şartı bulunmaktadır (TTK m. 608/1).

Anonim şirketlerde yedek akçelere ilişkin hükümler (m. 519-523) Limited şirketlere de uygulanacaktır (TTK m. 610). Şirketin iktisap ettiği kendi pay senetleri için ayrılan yedek akçe ve yeniden değerlendirme fonlarını düzenleyen TTK m. 520 hükmü hariç diğer hükümler (m. 519-523) ETK 466-469 hükümlerinin aynen tekrarı niteliğini taşımaktadır.

Ayrıca halka açık olmayan anonim şirketlere kar payı avansı dağıtılması konusunda izin verilmiştir. Bu konuda yetkili bakanlığın yayınlamış olduğu tebliğe göre kar payı avansı dağıtımı yapılabilmektedir.

Kar payı avansı dağıtılabilmesi için;

-Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibariyle ortaklara payları oranında ödenir.

-Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara, imtiyaz dikkate alınmadan ödenir.

-İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere kâr payı avansı ödenemeyecektir.

-Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilecektir (Consultavergi, 2013).

Kar payı dağıtılması durumunda vergi;

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kar payı dağıtımı yapılması durumunda, dağıtılan kar payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi işlemi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kar payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, karın nakden veya hesaben dağıtıldığı, yani avansın kar dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kardan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir (Vergi Gündem, 2012).

Kar payı avansı tutarının hesaplanması tablosu;

Aşağıda resmi gazetede, bakanlık tarafından yayınlanan kar payı avansı ile ilgili olarak hazırlanan tebliğde verilen tablo gösterilmiştir. Kar payı avansı hesaplamalarında bu tablo kullanılacaktır. Dipnot açıklamaları tebliğdeki orijinal haliyle verilmiştir.

Tablo 1: Kar Payı Avansı Tutarının Hesaplanması Tablosu

ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
Kurumlar Vergisi (-)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ² (-)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler ³ (-)
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)
Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar* (-)
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)
KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarısı (-)
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ⁴ (-)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI

Kaynak: Resmi Gazete, 2012

Kar payı dağıtılması durumunda mahsup işlemi;

Avans kar payı dağıtılması durumunda kesinleşen faaliyet sonuçlarına göre mahsup işlemi yapılması gerekmektedir. Eğer ilgili hesap dönemi sonunda kesinleşen net dönem karını aşan kar payı avansı ödemesi varsa;

-Net dönem kârını aşan kâr payı avanslarının varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edilmesi,

-Serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayamaması halinde fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edilmesi gerekmektedir.

Eğer İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşmuş ise;

-Önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin ortaya çıkan zararın mahsubunda kullanılması ve bu akçelerin oluşan zararı karşılayamaması durumunda dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının ortaklar tarafından şirkete geri ödenmesi gerekmektedir (Consultavergi, 2013).

(-) İndirimleri ifade eder.

² Ara dönem finansal kârın %5'i, ödenmiş sermayenin %20'sine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni paylar çıkarılmışsa sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

b) Varsa ıskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerlerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşürülmesinden sonra kalan kısmı, genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır.

³ Kanunun 521 inci ve 522 nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.

* Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

⁴ Dağıtılabilecek kâr payı avansı tutarının %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır.

2.3. Ticaret Ünvanı Ve Tutulacak Defterlere İlişkin Değişiklikler

Yeni TTK madde 39'a göre, işletmelerin, görünür bir yere şirketin ünvanını belirten tabela asmaları kanunla zorunlu kılınmıştır. Ayrıca, düzenledikleri belgelerde; şirketin ünvanı, ticaret sicili numarası, vergi numarası, merkez adresi, ve zorunluluk dahilinde olanlarda internet adresinin gösterilmesi zorunlu olmuştur. Ayrıca anonim şirketler, limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler internet sitelerinde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin (limited şirketlerde müdürlerin) ad soyadlarını, taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarlarını da belirtmek zorundadırlar (TTK. Mad 39/2).

Tacirler şirketleri ile ilgili işlemleri, ticaret ünvanıyla yapmak ve işletmesiyle ilgili senetler ve diğer belgeleri ünvanını kullanarak imzalamak zorundadır. Ayrıca, madde 49'da ticaret ünvanının işletmeden ayrı devredilemeyeceği belirtilmiştir. İşletmenin devri halinde devralan, ünvanı kullanma hakkına da sahip olur (TTK. Mad 49).

Tacirler, yevmiye, defteri kebir, envanter defteri tutarlar. Şirketler bu defterler ile birlikte ayrıca pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul müzakere defteri de tutmak zorundadırlar. Belirtilen defterlerin her yılın aralık ayında açılış tasdiki yapılır. Pay defteri ve genel kurul müzakere defterine bitene kadar devam edilir. Defterlerden sadece yevmiye ve yönetim kurulu karar defterine takip edilen yılın Mart ayında kapanış tasdiki yaptırmak zorunludur. Defterlerin tasdiki sırasında Ticaret Sicili Tasdiknamesi aranır (TTK. Mad 64). TTK madde 64'de belirtilen belgeler, ticari defterler, finansal tablolar, faaliyet raporları, Alınan ticari mektuplar, gönderilen ticari mektupların suretleri vb belgelerin ibraz ve saklama zorunluluğu 10 yıldır (TTK. Mad 82).

Kanunda, muhasebenin tutulmasında Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulması gerektiği, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri dışında hangi defterlerin tutulacağı hususunun ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirleneceği belirtilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011:3).

2.4. Şirketten Ayrılma Durumuna İlişkin Değişiklikler

TTK madde 641'e göre ortak şirketten ayrıldığı takdirde, esas sermaye payının gerçek değerine uyan ayrılma akçesini isteme hakkına haizdir. Aynı kanunun 642. maddesinde de ayrılma akçesinin nasıl ödeneceği ve ödenmeyen kısmı için de, şirkete karşı tüm alacaklılardan sonra gelen bir alacak oluşturacağı belirtilmiştir. Limited şirket ortağı ister kendi ayrılınsın ve/veya çıkarılınsın, ayrılma akçesini talep etme hakkı bulunmaktadır. Şirketten ayrılma ve/veya çıkarılma durumunda hissesinin gerçek değerinin nasıl hesaplanacağı kanunda açıklanmamıştır. Fakat şirket sözleşmesinde ayrılma akçesinin nasıl hesaplanacağı belirtilebilmektedir. Limited şirket sözleşmesinde hisse değerinin nasıl belirleneceğinin metotlarının belirtilmesi yerine itibari değer, vergi ve faiz öncesi kar gibi kara bağlanan bir değer de ayrılma akçesinin belirlenmesi için öngörülebilir (Yanlı ve AKIN, 2012:106).

3. YENİ TTK’NİN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİLERİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR

3.1. Anonim Şirketler İle İlgili Örnek Uygulamalar:

1-Kuruluş işlemleri

Eski uygulamada anonim şirket kurabilmek için en az beş ortak olması gerekiyordu. Yeni durumda ise bir gerçek kişi veya tüzel kişi bile anonim şirket kurabilmektedir. Ayrıca kuruluşta sermayenin minimum 50.000TL ve %25’inin bir bankaya bloke ettirilmesi ve geri kalan kısmının da 24 ay içinde bankaya yatırılarak ödenmesi gerekmektedir.

Örnek-1 X AŞ gıda alanında faaliyet göstermek amacıyla **bir gerçek kişi** tarafından gerekli kuruluş işlemleri yerine getirilerek 50.000TL sermaye ile kurulmuştur. Kuruluş sırasında sermayenin % 25’i ABC bankasında açılan hesaba nakden yatırılmış ve sermaye taahhüdünün geri kalan kısmı ise 6 ay sonra bankaya yatırılmıştır.

	//.....		
501 Ödenmemiş sermaye hesabı		50.000		
501.01. ortak	50.000			
		500 Sermaye hesabı	50.000	
		500.01. ortak.....	50.000	
(X AŞ’nin ortağının sermaye taahhüt kaydı)				

	//.....		
102 Banka hesabı		12.500		
102.01. ABC bankası	12.500			
		501 Ödenmemiş sermaye	12.500	
		501.01. ortak....	12.500	
(Ortağın sermaye taahhüt borcunun % 25’ini bankaya yatırması kaydı)				

6 Ay sonra sermaye taahhüt ödemesi ile ilgili olarak yapılacak yevmiye kaydı:

	//.....		
102 Banka hesabı		37.500		
102.01. ABC bankası	37.500			
		501 Ödenmemiş sermaye	37.500	
		501.01. ortak....	37.500	
(Ortağın sermaye taahhüt borcunun kalan % 75’ini bankaya yatırması kaydı)				

2- Kar payı avansı verilmesi

Sermaye Piyasası Kanunu’na göre sadece halka açık anonim şirketlere tanınan kar payı avansı uygulaması yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte halka açık olmayan anonim şirketler içinde düzenlenmiştir. Bu uygulama Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir tebliğ ile düzenlenmiştir.

Örnek-2 XYZ A.Ş’nin ikinci üç aylık ara dönem karı 50.000TL olarak hesaplanmıştır. Şirketin ödenmiş sermayesi 300.000 TL ve bu güne

kadar olan ayrılmış kanuni yedek akçe tutarı ise 5.000 TL'dir. Geçmiş yıllar zararı ise bulunmamaktadır.

Tablo 2: Avans Kar Payının Hesaplanması Tablosu

ARA DÖNEM KÂRI	50.000
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)	-
Kurumlar Vergisi (-)	(10.000)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)	-
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)	-
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-)	(2.500)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler (-)	-
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar (-)	-
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar (-)	-
Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar (-)	-
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)	-
KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR	37.500
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarıısı (-)	(18.750)
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	18.750
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-)	(1.875)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	16.875

Kanuni yedek hesaplanması: $50.000\text{TL} \times 0.05 = 2.500\text{ TL}$ (I.yasal yedek akçe)

Kanuni yedek hesaplanması: $18.750\text{TL} \times 0.10 = 1.875\text{ TL}$ (II.yasal yedek akçe)

Kurumlar vergisi: $50.000\text{TL} \times 0.20 = 10.000\text{ TL}$ (kanunen kabul edilmeyen gider, indirim ve istisnalar bulunmamaktadır)

.....//.....	
194 Peşin ödenen avans kar payı ve yasal yedekler hesabı	21.250
194.01 Kar payı avansı	16.875
194.02 Yasal Yedekler	4.375
331 Ortaklara borçlar	16.875
540 Yasal yedekler	4.375
540.01. I. Tertip yasal yedek	2.500
540.02. II. Tertip yasal yedek	1.875
(Avans kar payı dağıtımı yevmiye kaydı)	
.....//.....	
900 borçlu nazım hesabı	16.875
-avans kar dağıtımından borçlar	
900 alacaklı nazım hesabı	16.875
-avans kar dağıtımından alacaklar	
.....//.....	
331 Ortaklara borçlar hesabı	16.875
100 Kasa hesabı	16.875

3- Kar payı avansının mahsubu

İlgili hesap dönemi öncesinde ödenen kar payı avanslarının dönem sonunda belli olan dönem net karından mahsup edilmesi gerekmektedir. Mahsup işlemi yapılmadan kar payı dağıtımı veya tekrar kar payı avansı dağıtımı yapılamayacaktır. Kar payı avansı dağıtılması durumunda ilgili dönemde gerçekleşen dönem net karına ve/veya zararına göre mahsup işlemi aşağıda verilen üç senaryoya bağlı olarak farklılık gösterecektir.

a) Şirketin dönem sonunda; avans kar payı dağıtımı yaptığı dönemden daha yüksek kar elde etmesi durumu:

Örnek-3⁵ Şirketin 12 aylık bilançosundaki dönem net karı 90.000TL (vergi sonrası kar tutarı) olarak görülmektedir. Genel kurul 1. yasal yedek ve 1. temettü ayrıldıktan sonra % 20 ikinci temettü dağıtmaya karar vermiştir. Şirket sözleşmesine göre karın dağıtılmayan kısmı ihtiyari yedek olarak ayrılmaktadır.

.....//.....	
590 Dönem net karı hesabı	90.000
570 Geçmiş yıllar karları hesabı	90.000
(Dönem net karının devri ile ilgili kayıt)	

I. Yasal yedek hesaplanması: $90.000 * 0.05 = 4.500$ TL (I.yasal yedek)
 Kar payının hesaplanması: $300.000 * 0.05 = 15.000$ TL (I.temettü)
 Kar payının hesaplanması: $90.000 - (4.500 + 15.000) = 70.500 * 0.20 = 14.100$ TL (II.temettü)
 II. Yasal yedek hesaplanması: $14.100 * 0.10 = 1.410$ TL (II.yasal yedek)

.....//.....	
570 Geçmiş yıllar karları hesabı	90.000
540 Yasal yedekler hesabı	465 *
540.02. II.Tertip yasal yedek 465	
331 Ortaklara borçlar hesabı	12.225**
540 Yasal yedekler hesabı	2.000***
540.01. I. Tertip yasal yedek 2.000	
542 Olağanüstü yedekler	54.990****
194 Peşin ödenen avans kar payı ve yasal yed	21.250
194.01 Kar payı avansı	16.875
194.02 Yasal Yedekler	4.375
(Dönem net karının dağıtılması kaydı)	

*Kar payı avansı dağıtımında 1.875 TL, II.yasal yedek ayrılmıştı. Dönem sonunda hesaplanan II.temettü tutarı 1.410 TL çıktığı için fazla ayrılan 465 TL (1.875-1.410) mahsup edilmiştir.

⁵ Örnek 2'nin mahsup kaydı ile ilgili örnek sorudur.

**Dağıtılacak toplam temettü tutarı (I. ve II. Temettü) 29.100 TL'dir. 16.875 TL'si avans olarak dağıtılmıştı bu nedenle dönem sonunda dağıtılacak ilave tutar 12.225 TL'dir.

***Ayrılması gereken I. yasal yedek tutarı; $4.500 - 2.500 = 2.000$ TL (2.500 TL I. yasal yedek avans kar dağıtımında ayrılmıştı).

***Dağıtılmayan kar: $90.000 - (2.000 + 12.225) = 54.990$ TL (Olağanüstü Yedek)

.....//.....	
900 alacaklı nazım hesabı	16.875
-avans kar dağıtımından alacaklar	
900 borçlu nazım hesabı	16.875
-avans kar dağıtımından borçlar	
.....//.....	
331 Ortaklara borçlar hesabı	12.225
100 Kasa hesabı	12.225

b) Şirketin dönem sonunda; avans kar payı dağıtımı yaptığı dönemden daha düşük kar elde etmesi durumu:

Örnek-4⁶ Şirketin 12 aylık bilançosundaki dönem net karı 16.000TL olarak görülmektedir ve bir önceki döneme ait serbest yedek akçe bulunmamaktadır.

.....//.....	
590 Dönem net karı hesabı	16.000
570 Geçmiş yıllar karları hesabı	16.000
(Dönem net karının devri ile ilgili kayıt)	

Kanuni yedek hesaplanması: $16.000 * 0.05 = 800$ TL (I. yasal yedek)
 Kar payının hesaplanması: $300.000 * 0.05 = 15.000$ TL (I.temettü)
 Kanuni yedek hesaplanması: $16.000 - (800 + 15.000) * 0.10 = 20$ TL (II. yasal yedek)
 Kar payının hesaplanması: $16.000 - (800 + 20 + 15.000) = 180$ TL (II.temettü)

.....//.....	
570 Geçmiş yıllar karları hesabı	16.000
540 Yasal yedekler hesabı	3.555 *
540.01. I. Tertip yasal yedek	1.700
540.02. II.Tertip yasal yedek	1.855
131 Ortaklardan alacaklar	1.695**
194 Peşin ödenen avans kar payı ve yasal yed.	21.250
194.01 Kar payı avansı	16.875
194.02 Yasal Yedekler	4.375
(Dönem net karının dağıtılması kaydı)	

*Kar payı avansı dağıtımında 1.875 TL, II.yasal yedek ayrılmıştı. Dönem sonunda hesaplanan II.temettü tutarı 20 TL çıktığı için fazla ayrılan 1.855 TL

⁶ Örnek 2'nin mahsup kaydı ile ilgili örnek sorudur.

(1.875-20) mahsup edilmiştir. Aynı şekilde 2.500 TL I. yasal yedek ayrılmıştı. Dönem sonunda hesaplanan I. Yasal yedek 800 TL olduğu için fazla ayrılan 1.700 TL (2.500-800) I. yasal yedek mahsup edilmiştir.

**Dağıtılacak toplam temettü tutarı (I. ve II. Temettü) 15.180 TL'dir. 16.875 TL'si avans olarak dağıtılmıştı bu nedenle dönem sonunda (geçen dönemlerde ayrılmış ihtiyari yedek bulunmadığı için) avans kar payı dağıtımında fazla dağıtılan 1.695 TL, ortaklardan geri istenecektir.

.....//.....	
900 alacaklı nazım hesabı	16.875
-avans kar dağıtımından alacaklar	
900 borçlu nazım hesabı	16.875
-avans kar dağıtımından borçlar	
.....//.....	
100 Kasa hesabı	1.695
131 Ortaklardan alacaklar hesabı	1.695

c) Şirketin dönem sonunda zarar etmesi durumu:

Örnek-5⁷ Yıl sonunda işletmenin yaşanan olumsuz piyasa koşulları nedeniyle 20.000 TL dönem net zararı çıkmıştır ve bir önceki döneme ait birikmiş kanuni yedek tutarı ise 5.000 TL'dir (serbest yedek akçe bulunmamaktadır).

.....//.....	
580 Önceki yıllar zararı hesabı	15.000
540 Yasal yedekler hesabı	5.000
540.01. I.Tertip yasal yedek 5.000*	
591 Dönem net zararı hesabı	20.000
(Dönem net zararının devri ile ilgili yevmiye kadı)	

.....//.....	
540 Yasal yedekler hesabı	4.375
540.01. I.Tertip yasal yedek 2.500*	
540.02. II.Tertip yasal yedek 1.875	
131 Ortaklardan alacaklar hesabı	11.875**
-Avans kar dağıtımından alacaklar	
194 Peşin ödenen avans kar payı ve yasal yed.	21.250
194.01 Kar payı avansı	16.875
194.02 Yasal Yedekler	4.375
(Kar payı avans ödemesinin mahsup kaydı)	

*2.500 TL avans kar payı dağıtımından ayrılan I.yasal yedek tutarı, 1.875 TL ise II.yasal yedek tutarıdır. Dönem sonunda zarar olduğu için, avans kar payı dağıtımında ayrılan bu yedeklerin iptali yapılır.

⁷ Örnek 2'nin mahsup kaydı ile ilgili örnek sorudur.

****Zarar ortaya çıktığı için avans kar payından dağıtılan 16.875 TL'nin 11.875 TL'si, ihtiyari yedek olmadığı için ortaklardan geri alınacaktır (5.000TL önceki dönemlerde ayrılmış olan birikmiş yasal yedeklerden karşılanmıştır).**

.....//.....	
900 alacaklı nazım hesabı	16.875
-avans kar dağıtımından alacaklar	
900 borçlu nazım hesabı	16.875
-avans kar dağıtımından borçlar	
.....//.....	
100 Kasa	11.875
131 Ortaklardan alacaklar hesabı	11.875
-Avans kar dağıtımından alacaklar	
(Fazla dağıtılan avans kar payının şirkete geri ödenmesi kaydı)	

Eğer ihtiyari yedek akçe olsaydı ilgili hesap borçlandırılacak ve ihtiyari yedek akçe tutarı yetmezse, geri kalan kısım ortaklardan istenecekti.

3.2. Limited Şirketler İle İlgili Örnek Uygulamalar

1- Kuruluş işlemleri

Eski uygulamada limited şirket kurabilmek için en az iki en fazla elli ortak olması gerekiyordu. Yeni durumda ise bir gerçek kişi veya tüzel kişi limited şirket kurabilmektedir. Fakat maksimum elli ortak sınırı değiştirilmemiştir. Ayrıca kuruluşta sermayenin minimum 10.000TL ve % 100'ünün bir bankaya bloke ettirilmesi gerekmektedir. Eski uygulamada sermaye taahhüdünün tamamının ödenmesi gerekmemekteydi.

Örnek-6 X Limited şirketi turizm alanında faaliyet göstermek amacıyla bir gerçek kişi tarafından gerekli kuruluş işlemleri yerine getirilerek 10.000TL sermaye ile kurulmuştur. Sermayenin tamamı ABC bankasında açılan hesaba nakden yatırılmıştır.

.....//.....	
501 Ödenmemiş sermaye hesabı	10.000
501.01. ortak	10.000
500 Sermaye hesabı	10.000
500.01. ortak.....	10.000
(X Limited şirketinin sermaye taahhüt kaydı)	
.....//.....	
102 Banka hesabı	10.000
102.01. ABC bankası	10.000
501 Ödenmemiş sermaye	10.000
501.01. ortak....10.000	
(Ortağın sermaye taahhüt borcunun tamamını bankaya yatırması kaydı)	

2- Şirketten ayrılan veya çıkarılan ortağa ayrılma akçesi verilmesi

Limited şirketlerde ortaklıktan çıkarılan veya çıkan ortağa ayrılma akçesinin verilmesi yeni TTK ile öngörülmüştür. Ayrılma akçesi belirlenirken nasıl belirleneceği yani ayrılan ortağın ayrılma payının değerinin nasıl hesaplanacağı kanunla öngörülmemiştir.

Hisse değerinin belirlenmesi en zor işlemlerden birisidir. Genellikle şirketin değeri bulunurken defter değeri dikkate alınır. Fakat defter değeri ile şirketin gerçekteki değeri arasında farklılık ortaya çıkabilmektedir. UFRS'ye göre düzenlenmiş bilançolarda ise genellikle defter değeri ile gerçek değer arasındaki tutarsızlık ortadan kalkmakta ve daha doğru bir değerlendirme yöntemi olarak görülmektedir (Denetimnet, 2013).

Yeni TTK ile her ne kadar vergi usul kanununa göre defter tutulması istenmekte ise de muhasebe sonuçlarının TMS'ye göre sunulacak olması defter değeri ile gerçek değer arasındaki tutarsızlığı önleyecektir. Bu durumda basit olarak defter değerine göre ayrılan ortağın hisse değeri bulunabilir.

Örnek-7 ABC Limited şirketi 5 ortaklı ve 50.000 TL sermayeleri bir şirkettir ve her ortağın şirketteki payı eşittir. I. Ortak Şirketten ayrılma kararı vermiştir. Ayrılmak isteyen ortağın sermaye payı 10.000TL'dir. Şirketin bilançodaki aktif toplamı 300.000TL, toplam yükümlülükleri ise 150.000TL olarak görülmektedir.

Ayrılma akçesi hesaplanması:

Şirketin değeri: 300.000 - 150.000 = 150.000TL

Ortakların sermaye payı: 5 * 10.000 = 50.000TL

Ayrılan ortağa düşen akçe payı (150.000 - 50.000) / 5 = 20.000TL

.....//.....	
500 Sermaye hesabı	10.000
500.01. I. Ortak 10.000	
331 Ortaklara borçlar	10.000
331.01. I. Ortak 10.000	

(Ayrılan ortağın sermaye payı ile ilgili yevmiye kaydı)

.....//.....	
131 Ortaklardan alacaklar hesabı	20.000
131.01 II. Ortak 5.000	
131.01 III. Ortak 5.000	
131.01 IV. Ortak 5.000	
131.01 V. Ortak 5.000	
331 Ortaklara borçlar	20.000
331.01. I. Ortak 20.000	

(Ayrılan ortağın akçe payının diğer ortaklar tarafından karşılanması ile ilgili yevmiye kaydı)

100 Kasa	20.000	
131 Ortaklardan alacaklar hesabı		20.000
131.01 II. Ortak	5.000	
131.01 III. Ortak	5.000	
131.01 IV. Ortak	5.000	
131.01 V. Ortak	5.000	

(Ortakların akçe payını şirkete geri ödemesi kaydı)

331 Ortaklara borçlar	30.000	
331.01. I. Ortak	20.000	
100 Kasa hesabı		30.000

(Ayrılan ortağa yapılan akçe payı ödemesi ile ilgili yevmiye kaydı)

Eğer ayrıлма akçesi ihtiyarı yedeklerden karşılanacak olursa yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

500 Sermaye hesabı	10.000	
500.01. I. Ortak	10.000	
542 Olağanüstü yedekler hesabı	20.000	
331 Ortaklara borçlar		30.000
331.01. I. Ortak	10.000	

(Ayrılan ortağın sermaye payı ile ilgili yevmiye kaydı)

331 Ortaklara borçlar	30.000	
331.01. I. Ortak	20.000	
100 Kasa hesabı		30.000

(Ayrılan ortağa yapılan akçe payı ödemesi ile ilgili yevmiye kaydı)

SONUÇ

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte sermaye şirketlerinin gerek kuruluş, gerek kar dağıtım gibi ve diğer işlemlerinde önemli bazı değişiklikler ortaya çıkmıştır. Anonim şirketlere en az beş ortak yerine bir ortaklı anonim şirket kurma imkanı, aynı şekilde limited şirketlere de en az iki ortak yerine bir ortaklı limited şirket kurma imkanı getirilmiştir. Limited şirketlere de sermayeyi ispatlama açısından, anonim şirketler gibi hisse senedi bastırabilme imkanı tanınmış ve şirketten ayrılan ortağa pay akçesi verilmesi gibi özel hususlar da yeni kanunda belirtilmiştir. Yapılan değişikliklerden birisi de halka açık olmayan anonim şirketler için de avans kar payı dağıtım izni verilmesi konusudur.

Yukarıda yapılan açıklamaların dışında da sermaye şirketleri ile ilgili olarak birçok değişiklik söz konusudur. Bu çalışmada sermaye şirketlerinin yeni TTK düzenlemeleri sonucunda muhasebe uygulamalarının nasıl olacağı konusu ele alınmış ve sermaye şirketlerinin;

-kuruluşu,
-avans kar payı dağıtımı,
-ayrılan ortağa pay akçesi verilmesi gibi, yeni düzenlemelerin muhasebe kayıtlarının nasıl olacağı örnek uygulamalar ile açıklanmıştır.

Sonuç olarak, yeni düzenlemelerin bazıları için bakanlıkça henüz açıklama veya düzenleme yapılmamış olması uygulamada bazı soru işaretlerine neden olmaktadır. Örneğin limited şirketlerde ayrılan ortağa pay akçesinin nasıl hesaplanıp nasıl verileceği, I. Tertip yasal yedek akçenin dönem net karından mı, yoksa dönem karından mı ayrılacağı hususu da eski kanunda olduğu gibi açıklığa kavuşmamıştır. Bu nedenle uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak için yukarıda açıklanan hususlarla ilgili düzenlemelerin yapılması yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

1. BOZDEMİR Enver, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, s.101-122.
2. HAFTACI Vasfi ve Badem A. Cemkut, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Nisan, s.1-16.
3. Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı, (2012), “140 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu”, http://www.alomaliye.com/2012/140_soruda_ttk.pdf.
4. Türk Ticaret Kanunu, (2012), İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No:142, İstanbul.
5. Uluslararası Finansal Yönetim Enstitüsü, (2011), Edt: Güler Aras, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Finans ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, ISMMMO Yayınları, Yayın no:144, İstanbul.
6. YANLI Veliye, Akın M. Yusuf., (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Dünya Değişiyor Ya Siz;?”, İstanbul, <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/YTTK/Documents/Yeni-TTK-Dunya-Degisiyor- Ya-Siz.pdf>
7. <http://www.consultavergi.com.tr/index.php?pid=27&sid=116>., 20.01.2012
8. <http://www.vergidegundem.com/tr/circularDetails?circularId=650114>., 10.02.2012
9. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/08/20120809-20.htm>., 15.02.2013
10. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/UFRS%20ve%20Defter%20Degeri%20VD-OB.pdf>.