

Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde şirketler Muhasebesi ve Uygulamaları

Dr. Öğr. Üyesi Tevhit Kahraman



Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde Şirketler Muhasebesi ve Uygulamaları

Dr. Öğr. Üyesi Tevhit Kahraman

Published by

Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şhitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 www.ozguryayinlari.com

✉ info@ozguryayinlari.com

Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde

Şirketler Muhasebesi ve Uygulamaları

Dr. Öğr. Üyesi Tevhit Kahraman

Language: Turkish

Publication Date: 2024

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-975-447-911-9

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub480>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>. This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Kahraman, T. (2024). *Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde Şirketler Muhasebesi ve Uygulamaları*.

Özgür Publications. DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub480>. License: CC-BY-NC 4.0

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozguryayinlari.com/>



Ön Söz

İşletme sahip ve yöneticilerinin başarılı bir yönetim gerçekleştirebilmeleri için, işletmenin içyapısı ve çevresi hakkında tüm bilgilerin doğru, anlaşılabilir ve günün şartlarını taşıyacak özelliklerde olması gerekmektedir.

İşletmenin bu iç ve dış çevre hakkındaki bilgilerinden mali nitelikli olanlarının sınıflandırılması, belgelendirilmesi, kaydedilmesi, rapor ve analiz edilmesini sağlayan bölümü muhasebenin konusunu oluşturmaktadır.

Dünya ekonomisindeki küreselleşme sonucu ortaya çıkan rekabet; mal/hizmet çeşitliliğinin artması, işletmelerin ve işletme faaliyetlerinin niteliğini ve boyutunu genişletmekte ve değişikliğe uğratmaktadır. İşletme sahip ve yöneticilerinin bu gelişme ve değişikliğe ayak uydurabilmeleri için alınacak kararlarda, muhasebe bölümünün bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Küreselleşme sonucunda gelişen ekonomik şartlara ve talep artışlarına cevap verebilmek için işletme yapıları değişmekte, tek kişi işletmeleri ve adı ortaklıklar yerini bu gelişmeleri ve talep artışlarını karşılayacak özelliklere sahip ticaret şirketlerine bırakmaktadır.

Özellikle küçük tasarruf sahiplerinin bir araya gelmelerini sağlayarak büyük sermayelere sahip, büyük yatırımların yapılmasına vesile ve profesyonel yöneticilerle yönetilen ticaret şirketleri, ülkelerin kalkınmasında ve istihdam yaratılmasında büyük öneme sahiptirler.

Ekonomik gelişme ve küreselleşmeye paralel olarak, son yıllarda çok sayıda ticaret şirketlerinin kurulduğu gözlemlenmektedir. Bu nedenle, genel muhasebe konularından ayrıca genel muhasebe ilkelerine bağlı kalınarak, ihtisas muhasebesi olarak nitelendirilen şirketler muhasebesi konuları ele alınmış, muhasebe meslek elemanlarına, ön lisans ve lisans öğrencilerine yardımcı olmak amacıyla bu kitap hazırlanmıştır.

Kitapta genel olarak şirketler hakkında bilgiler verilerek, Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olan adi şirketler ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan ticaret şirketleri ayrı ayrı ele alınarak, şirketlerle ilgili genel teorik bilgiler yanında, ticaret şirketlerinin kuruluşu, sermaye değişiklikleri, kar-zarar dağıtımı, bölünme-birleşme ve tasfiye ile ilgili uygulamalara yer verilmiştir.

Kitapta verilen teorik bilgiler ve yapılan uygulamalar, 13.01.2011 kabul tarihi ve 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve sonraki dönemlerde uygulamaya giren Kanun değişiklikleri ve Tebliğler dikkate alınarak Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak hazırlanmıştır.

Kitabın ilgisi olan tüm kullanıcılara yararlı olmasını dilerim.

Dr. Öğr. Üyesi Tevhit KAHRAMAN

İçindekiler

Ön Söz	iii
1. Şirketler Hakkında Genel Bilgiler-İşletme ve Şirket Kavramları	1
Şirketlerin Sınıflandırılması	2
2. Şirketler Muhasebesi	7
Şahıs Şirketleri	8
3. Sermaye Şirketleri	69
Anonim Şirketler	69
Limited Şirketler	122
Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket	138
4. Şirketlerde Tasfiye	153
Şahıs Şirketlerinde Tasfiye	153
Sermaye Şirketlerinde Tasfiye	164
5. Şirketlerde Birleşme	179
Şirket Birleşme Şekilleri	179
Birleşme Sözleşmesi Yapılması	180
Birleşme Raporu Düzenlenmesi	180
Birleşme Kararı Alınması	181
Şirketlerin Birleşmesi İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi	182
6. Şirketlerde Bölünme ve Tür Değiştirme	189
Şirketlerde Bölünme	189
Şirketlerde Tür Değiştirme	190
Tekdüzen Hesap Planı	197
Kaynaklar	209

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ŞİRKETLER HAKKINDA GENEL BİLGİLER-İŞLETME VE ŞİRKET KAVRAMLARI

İnsanların ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetler gün geçtikçe değişmekte ve çeşitlilikler göstermektedir. Bu çeşitlilik dünyada yaşanan küreselleşme ile kendini daha da ortaya çıkartmaktadır. İşte, insan ihtiyaçlarını karşılamak, faydalı mal ve hizmetler üretebilmek için üretim faktörlerinin bir araya getiren, topluma hizmet, devamlılığını sağlama ve kar etmek amaçları olan kuruluşlar işletme olarak adlandırılmaktadır.¹

Ekonomik hayatın vazgeçilmez unsuru olan işletmeler, işletmeler arası rekabet ve insan ihtiyaçların çeşitlilik arz ederek artması sonucunda, bu ihtiyaçları karşılamak için, farklı mal ve hizmet üretmek ve mali yapılarını güçlendirmek amacıyla birleşerek daha güçlü bir hale gelmek zorundadırlar.

Bu nedenle, şahısların, tek şahıs işletmelerinin ve küçük sermayeli şirketlerin, toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmet taleplerini karşılayabilmek, ekonomik güçlerini bir araya getirerek daha güçlü bir mali yapıya kavuşmak ve kişilerin tek başlarına yönetemedikleri işletmelerini birleştirerek yönetim bakımından daha güçlü hale gelebilmek için birleşmeleri sonucu şirket kavramı ortaya çıkmaktadır.

Kısaca şirket, şahısların ve küçük ölçekli işletmelerin, tek başlarına mali ve yönetim bakımından yapamadıkları işleri yapabilmek için emek ve sermayelerini birleştirmeleri sonucunda ortaya çıkan yapılar olarak tanımlanabilir.

1.1. ŞİRKETLERİN SINIFLANDIRILMASI

Ekonomik hayatın vazgeçilmez unsuru olan işletmeler, büyüklüklerine, iş kollarına, ürettikleri mal çeşitliliğine, mülkiyetlere ve hukuki yapılarına göre olmak üzere farklı şekillerde sınıflandırılabilir.

Bu kitapta yapılan teorik ve uygulamalı çalışmalar, işletmelerin hukuki yapılarına göre sınıflandırılan işletme çeşitleriyle ilgili olacaktır.

Hukuki yapılarına göre işletmeler; Borçlar Kanunu'na göre Adi Şirket ve Türk Ticaret Kanunu'na (TTK.) göre Ticaret Şirketleri olarak sınıflandırılmaktadır.

Ticaret Şirketleri kendi içerisinde, Şahıs Şirketleri ve Sermaye Şirketleri olarak iki kısımda, şahıs şirketleri kendi içerisinde kollektif, komandit ve sermaye şirketleri de kendi içerisinde anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak çeşitlendirilmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 14.01.2011 tarihinde yürürlüğe girmesinden önce kooperatifler ayrıca Kooperatifler Kanunu'na tabi iken, 6102 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra kooperatiflerde yeniden ticaret şirketleri içerisinde konumlandırılmış olup; 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulurlar. Bu Kanunda bulunmayan hükümler için TTK. hükümleri devreye girer.

1.1.1. ADİ ŞİRKETLER

6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 620 ve devamı maddelerindeki hükümlere göre kurulan adı şirket, kuruluşu şekil şartına tabi bulunmayan, yazılı ve sözlü olarak, iki veya daha fazla gerçek kişi tarafından kurulan, şirketin ortaklarından ayrı tüzel kişiliği bulunmayan ve ticaret unvanı kullanma zorunluluğu olmayan bir şirkettir.² Adi şirketin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- ✓ Gerçek kişi veya gerçek kişi ve tüzel kişi işletmeleri yazılı veya sözlü olarak belirli bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelebilirler,

¹ <https://www.muhasibedersleri.com/ekonomi/isletme.html>

² 6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun (BK.) 620 ve devamı maddeleri.

- ✓ Ticaret unvanı kullanmak zorunda değildir,
- ✓ Şirket ortakları, kişisel emek, şahsi itibar, para, marka, lisans, patent, vs. haklarını şirkete sermaye olarak koyabilirler,
- ✓ Ortaklık kararları oy birliği ile alınır,
- ✓ Şirketin ticaret siciline tescil ve ilanı zorunlu değildir,
- ✓ Adi şirket ortaklarından biri tacir ise, bağlı bulunduğu bölgenin ticaret ve sanayi odasına kayıtlı olmak durumundadır,
- ✓ Asgari bir sermaye öngörülmemiştir,
- ✓ Ortakların sorumluluğu sınırsız ve zincirlemedir,
- ✓ Ortaklar kar veya zarardan kendilerine düşen payı aralarında paylaşmak zorundadırlar,
- ✓ Şahsi emeğini sermaye olarak koyan ortak, mukavelede belirtilmek şartı ile zarara iştirak etmeyebilir,
- ✓ Sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça ortakların kar veya zarardan alacakları pay, sermaye tutarları ne olursa olsun eşittir,
- ✓ Şirket yönetimi sözleşme ile bir veya birkaç ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmadıkça, bütün ortakların şirketi yönetme hakları vardır.

Adi şirketlerde; şirket kuruluşundaki ortak amaç birliğinin kendiliğinden veya irade dışı olarak ortadan kalkması, ortaklardan birinin ölmesi, ortaklardan birinin şahsi alacaklısının alacağını alabilmesi için ortaklığın sona ermesini talep etmesi, ortaklardan birinin medeni hakları kullanma ehliyetini kaybetmesi, sözleşmede belirtilen süre var ise bu sürenin dolması gibi nedenlerden dolayı şirket sona erebilir. Bu sona erme şekilleri tarafların iradesi, yukarıda belirtilen sona erme şekillerinden birinin oluşması veya mahkeme kararı ile gerçekleşebilir.

1.1.2. TİCARET ŞİRKETLERİ

Ticaret şirketleri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan şirketlerdir. Kendi içinde şahıs ve sermaye şirketleri olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

1.1.2.1. Şahıs Şirketleri ve Özellikleri

Birbirini tanıyan, birbirine güvenen, genellikle yakın arkadaş ve akrabalar tarafından kurulan şahıs şirketleri gücünü ortakların şahsi itibarları ve mal varlıklarından alır. Şirket üçüncü şahıslara olan borçları için, ortakların tüm mal varlıklarıyla zincirleme olarak sınırsız sorumlu olmaları şirkete olan güveni daha da artırmaktadır. Dolayısıyla şirketlerin varlıkları yanında, şirket ortaklarının tüm mal varlıklarıyla sınırsız ve zincirleme olarak sorumlu olmaları, şirkete olan itibar ve güveni daha da ön plana çıkartmaktadır. Bu şirketlerde ortaklık devri zor ve ortakların ölümü ve iflası şirketi sona erdiren nedenlerden olduğundan dolayı şirket ömrü kısa olmaktadır.

Şahıs şirketleri kendi içlerinde kollektif ve komandit şirket olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. ³

1.1.2.2. Sermaye Şirketleri

Küçük sermaye sahipleri ile küçük ölçekli işletmelerin sermayelerini birleştirmek suretiyle güçlü finansal yapıya, profesyonel yönetime sahip olmak ve sorumlulukları sınırlandırarak riski minimize ederek, büyük sermayeyi ve profesyonel yönetimi gerektiren işleri yapabilmek için bir araya gelebilirler. Bu şekilde bir araya gelebilmenin yolu sermaye şirketi kurmadan geçer.

Sermaye şirketlerinde şirket gücünü ve itibarını şirket sermayesinden alır. Şirket ortakları ikinci planda kalır. Ortaklar taahhüt ettikleri sermaye tutarında sorumlu olurlar. Ortakların kişisel servetleri ve itibarlarının hiçbir önemi yoktur. Şirket üçüncü şahıslara olan borç ve yükümlülüklerinden dolayı kendi mal varlığı ile sorumludur. Ortakların ikinci planda kalmaları asil olan şirketin sermayesi olması sebebiyle bu şirketlere sermaye şirketleri denilmektedir.

Sermaye şirketlerinin ömrü ortaklarla ilgili olmadığından; ortaklık devrinin kolay ve ortaklardan birinin ölümü veya iflası halinde şirketin sona ermesi gibi özellikler taşımadığından dolayı şahıs şirketlerinin aksine uzun yıllar sürmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'na (TTK.) göre, sermaye şirketleri; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olmak üzere üç başlık halinde düzenlenmiştir. ⁴

³ Türk Ticaret Kanunu (TTK.), m. 124.

⁴ Age. m.124-644.

1.1.2.3. Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Özelliklerinin Karşılaştırılması

Şahıs ve sermaye şirketleri kuruluş ve işleyiş şekilleri bakımından farklılıklar göstermektedir.

Bu şirketlerle ilgili özellikler karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tablodaki gibidir:

ŞAHIS ŞİRKETLERİ ÖZELLİKLERİ	SERMAYE ŞİRKETLERİ ÖZELLİKLERİ
Şirket kuruluşu için (kollektif şirkette en az iki gerçek kişi ortak, komandit şirkette en az bir gerçek kişi ve bir gerçek veya tüzel kişi komandite ortak) en az iki ortak olması gerekli	Ortak sayısı sınırlı olmayıp bir gerçek veya tüzel kişi şirket kurabilir (limited şirketlerde en az bir en fazla 50 ortak olmalıdır)
Kuruluş İşlemleri kolaydır	Kuruluş işlemleri uzun olup; belirli formalite ve izinlerin alınmasını gerektirir
Şirket ortaklarının (komandit şirkette komanditer ortaklar hariç) gerçek kişi olma zorunluluğu vardır	Ortaklar gerçek veya tüzel kişi olabilirler
Şirket kuruluşunda sermaye sınırlaması yoktur	Şirket kuruluşunda asgari sermaye koyma zorunluluğu vardır
Şirket ortakları (komandit şirkette komanditer ortak hariç) şahsi emek ve itibarlarını sermaye olarak koyabilirler	Ortaklar şirkete şahsi emek ve itibarlarını sermaye olarak koyamazlar
Şirket kuruluşunda tescil ve ilan yeterlidir	Şirket kuruluşunda tescil ve ilan yanında yapılan işe göre izin almak gerekmektedir
Şirket borçlarından dolayı (komandit şirkette komanditer ortak hariç) tüm ortaklar tüm mal varlıkları ile sınırsız ve zincirleme olarak sorumludurlar	Şirket borçlarından dolayı tüm ortaklar koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarında sorumludurlar. Şirket üçüncü şahıslara olan borçlarında dolayı birinci derecede sorumludur
Şirket kararları oy birliği ile alınır	Şirket kararları oy çokluğu ile alınır.
Şirket ortaklarından birinin iflası veya ölümü şirketin sona erme sebebi olabilir. Dolayısıyla bu şirketlerin ömrü azdır	Şirket ortaklarından birinin iflası veya ölümü şirketi sona erdiren sebeplerden değildir. Dolayısıyla bu tür şirketlerin ömrü uzun olur
Kuruluş amaçları sadece bir ticari işletmeyi işletmektir	Her türlü ticari ve iktisadi amaç için kurulabilir
Sermaye paylara bölünmemiştir	Sermaye muayyen ve paylara bölünmüştür
Şirket ortaklarının şirketi temsil, yönetim ve denetim hakları bulunmaktadır	Şirket ortaklarının şirketi temsil, yönetim ve denetim hakkı bulunmamaktadır. Bu işlevleri şirketin yasal organları olan yönetim ve denetim kurulu yapar
Şirket ortaklarının sermaye tutarları ne olursa olsun, şirket kararlarında bir oy hakları bulunmaktadır	Şirket ortaklarının oy hakkı sahip oldukları sermaye paylarına bağlı olarak değişmektedir
Şirket ortaklarını sorumluluklar sınırsız ve zincirleme olduğu için ortaklık devri zordur	Şirket ortaklarının sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olduğundan, bu sermaye paylarını temsil eden belgelerin devri halinde ortaklık payı kolayca devredilmektedir
Şirket vergi mükellefi olmayıp, şirket ortakları gelir vergisi mükellefidirler	Şirket ortakları vergi mükellefi olamayıp, şirket kurumlar vergisi mükellefidir (şirket ortaklarına düşen temettü tutarlarından gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır)
Mukavelede aksine hüküm yoksa şirket karından yasal yedek kesilmemektedir	Şirket karından TTK. Hükümlerine uygun olarak yasal yedek kesilme zorunluluğu bulunmaktadır
Şirketin Ticaret unvanında gerçek kişi ortaklardan en az birinin adı ve soyadı ile ortak veya ortaklar ifadesinin bulunması zorunludur	Şirketin ticaret unvanında ortakların ad ve soyadları bulunma mecburiyetleri yoktur
Şirket yöneticileri haklı bir nedenle mahkeme kararı ile görevden alınırsa tazminat isteme hakları yoktur	Şirket yöneticileri nedensiz görevden alınırsa tazminat isteme hakları saklıdır
Şirket sözleşmesi ile görevlendirilmiş olan ortak mahkeme kararı hariç görevinden alınmaz	Şirket yöneticisi ister şirket sözleşmesi ister genel kurul kararıyla seçilmiş olsun her zaman için görevden alınabilir
Ortak sayısının bire düşmesi halinde şirket sona erer	Ortak sayısı bire düşerse ilgili birimlere bildirmek şartıyla şirket sona ermez

Daha sonraki bölümlerde şahıs ve sermaye şirketleriyle ilgili teorik bilgiler ve şirket işlemlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili uygulamalı örnekleri verilecektir.

1.1.2.4. Kooperatifler

10.05.1963 Tarih ve 13195 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. Maddesinde Kooperatif; "Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir" şeklinde tanımlanmıştır.⁵

Kooperatifler; 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulur ve faaliyetlerine devam ederler. Bu Kanunda bulunmayan kooperatiflerle ilişkin hususlarda Türk Ticaret Kanunu hükümleri devreye girer.

Kooperatifler Kanunu madde 2'ye göre; bir kooperatif en az 7 ortak tarafından imzalanacak ana sözleşme ile kurulur. Ana sözleşmenin ticaret sicili müdürlüğünde yetkilendirilmiş personel huzurunda imzalanması gerekir. İlgili Bakanlık faaliyet konuları itibarıyla kooperatifleri sınıflandırmaya, çalışma bölgeleri oluşturmaya, kooperatif kuruluşu için asgari ortak sayısından az olmamak üzere ortak sayısı ve kooperatif kurulmasına yönelik diğer şartlar ile usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ilgili Bakanlık tarafından çıkarılacak tebliğ ile belirlenir.

Kooperatifler Kanunu madde 3'e göre; kooperatifler yazılı sözleşme ile kurulmalıdır.

Hazırlanan sözleşme Ticaret Bakanlığına verilir. Bakanlığın kuruluşu izin vermesi halinde, kooperatif merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilan olunur. Tescil ve ilan olunacak hususlar şunlardır:

- ✓ Ana sözleşme tarihi,
- ✓ Kooperatifin amacı, konusu ve varsa süresi,
- ✓ Kooperatifin unvanı ve merkezi,
- ✓ Kooperatifin sermayesi ve bunun nakdi kısmına karşılık olarak ödenen en az miktar ve her ortaklık payının değeri,
- ✓ Ortaklık payı belgelerinin ada yazılı olduğu,
- ✓ Aynı sermaye ve devralınan akçalı kıymetlerle işletmelerin neden ibaret oldukları ve bunlara biçilen değerler,
- ✓ Kooperatifin ne suretle temsil olunacağı ve denetleneceği,
- ✓ Yönetim Kurulu üyeleriyle kooperatifi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları,
- ✓ Kooperatifin yapacağı ilanların şekli ve ana sözleşmede de bu hususta bir hüküm varsa yönetim kurulu kararlarının pay sahiplerine ne suretle bildirileceği,
- ✓ Kooperatifin şubeleri: Kooperatifler, lüzum gördükleri takdirde memleket içinde ve dışında şubeler açabilirler. Şubeler, merkezin sicil kaydına atıf yapılmak suretiyle bulundukları yer ticaret siciline tescil olunurlar.

Kooperatifler Kanunu madde 4'e göre; Kooperatif ana sözleşmesinde aşağıdaki hususlara ait hükümlerin yer olması zorunludur:

- ✓ Kooperatifin adı ve merkezi,
- ✓ Kooperatifin amacı ve çalışma konuları,
- ✓ Ortaklık sıfatını kazandıran ve kaybettiren hal ve şartlar,
- ✓ Ortakların pay tutarı ve kooperatif sermayesinin ödenme şekli, nakdi sermayenin en az 1/4' nün peşin ödenmesi,
- ✓ Ortakların aynı sermaye koyup koymayacakları,
- ✓ Kooperatiflerin yükümlerinden dolayı ortakların sorumluluk durumu ve derecesi,
- ✓ Kooperatifin yönetici ve denetleyici organlarının görev ve yetki ve sorumlulukları ve seçim tarzları,
- ✓ Kooperatifin temsiline ait hükümler,
- ✓ Yıllık gelir gider farklarının, hesaplama ve kullanma şekilleri,
- ✓ Kurucuların adı, soyadı iş ve konut adresleri.

Kooperatifler Kanunu madde 5'e göre, yazılı ana sözleşme ayrıca aşağıdaki belirtilen kanuna ahlaka aykırı olmayan hususları da yer verilebilir:

- ✓ Genel kurulun toplantısı, kararların alınması, oyların kullanılması hakkındaki hükümler,
- ✓ Kooperatifin çalışma şekline dair esaslar,
- ✓ Kooperatifin birliklerle olan münasebetleri,
- ✓ Kooperatifin diğer bir kooperatifle birleşmesine ait hükümler,
- ✓ Kooperatifin süresi.

⁵ 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu, (KK) m.1

1.1.2.5. Şirketlerde Birleşme ve Bölünme

Şirketler ekonomik yaşamın gereği olarak birleşerek daha güçlü bir yapıya kavuşma, rekabet avantajı sağlama, işletme faaliyet alanını genişletme gibi çeşitli nedenlerle birleşebilirler.

TTK. 136. maddesine göre şirketler; bir şirketin diğerini devralması, teknik terimle “devralma şeklinde birleşme” veya yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri, teknik terimle “yeni kuruluş şeklinde birleşme”, yoluyla birleşebilirler. Birleşmede, kabul eden şirket “devralan”, katılan şirket “devrolunan” diye adlandırılır.

Birleşme, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir. Birleşme sözleşmesinde ayrılma akçesini de öngörebilir.

Birleşmeyle, devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün halinde devralır. Birleşmeyle devrolunan şirket sona erer ve ticaret sicilinden silinir.

TTK. 137. maddesine göre sermaye şirketleri;

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

Şahıs şirketleri ise;

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

Kooperatifler de;

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

Bölünme bir şirketin sermaye artırarak veya azaltarak mal varlığının ayrılmasıdır. Bir şirket tam veya kısmi bölünebilir (TTK. m.159). Tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir. Kısmi bölünmede, bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur.

Sermaye şirketleri ve kooperatifler sermaye şirketlerine ve kooperatiflere bölünebilirler. Tam ve kısmi bölünmede şirket payları ve hakları TTK. uyarınca korunur.⁶

Devreden şirketin ortaklarına; bölünmeye katılan tüm şirketlerde, mevcut payları oranında şirket payları tahsis edilir ve bu bölünmeye “oranların korunduğu” bölünme denir. Bölünmeye katılan bazı veya tüm şirketlerde, mevcut paylarının oranına göre değişik oranda şirket payları tahsis edilebilir ve bu bölünmeye “oranların korunmadığı bölünme” denir.

1.1.2.6. Şirketlerde Tasfiye

İşletmelerin amaçları kar elde etmek, işletmenin yaşamını sürekli kılmak ve topluma hizmet etmek olarak sayılabilir. Bu amaçlara ulaşmak için sürekli bir çalışma içinde olan işletmelerin her zaman bu amaçlara ulaştıkları söylenemez. Çeşitli nedenler ve koşullardan dolayı işletmelerin amaçlarına ulaşamadıkları olur.

Diğer yandan bazen işletmeler belirli bir amaç için kurulurlar. Amaca ulaştıklarında işletme faaliyetlerine son verir. Tasfiye işletmelerin faaliyetlerine son vermesidir. Tasfiye, bir şirketin varlıklarını nakite çevirmesi, alacaklarını tahsil etmesi borçlarını ödemesi ve kalan tutar varsa ortaklara dağıtılması işlemidir. Tasfiye işlemleri her bir şirket türü için ayrı ayrı Türk Ticaret Kanunu ile Borçlar Kanunu’nda düzenlenmiştir.

Ticaret şirketlerde tasfiye işlemleri ve muhasebe kayıtları, şirketlerde tasfiye bölümü altında dördüncü bölümde detaylı olarak incelenecektir.

⁶ TTK. m. 160

İKİNCİ BÖLÜM

2. ŞİRKETLER MUHASEBESİ

İşletmeler ticari faaliyetleriyle ilgili olarak mali nitelikteki olaylarda meydana gelen değişiklikleri muhasebe yoluyla kayıt altına alırlar. Bu kayıtlar genel muhasebe ilkelerine uygun olarak kaydedilmelerinde tek kişi işletmeleri, adi ortaklıklar ve ticaret şirketleri açısından farklılıklar göstermemektedir.

Günlük işlemlerin kaydedilmesindeki benzerliklere nazaran şirketlerde; şirketin kuruluş işlemleri, sermaye hareketleri ve dönem sonu (kar/zarar) işlemleri, hukuki yapının değişimi, tasfiye gibi işlemleri bakımından farklılıklar göstermektedir. Ticaret şirketlerindeki bu farklılıklar şirketler muhasebesinin konularını oluşturmaktadır.

Şirketler muhasebesinin konusunu oluşturan bu hususlar, ticaret şirketleri içerisinde şirket türüne göre de farklılıklar göstermektedir.

Şirketler muhasebesinin konuları içerisinde sıklıkla olmamasına rağmen; şirkete ait ilgili kanunlarda yer alan kuruluş şekil şartları, şirketin kuruluşu, sermaye değişiklikleri, kar zarar işlemleri, şirketlerde birleşme ve şirketlerin tasfiyesi gibi konular üzerinde çalışmalar yapılacaktır.

İşletmelerdeki mali nitelikteki olayların meydana gelmesi, bu olayların belgeye bağlanması ve bunların kayıt altına alınması muhasebenin temelini oluşturmaktadır. Mali nitelikteki işletmeyle ilgili olayların kayıt altına alınması hem yasalardan kaynaklanmakta, hem de ticari işletmelerde yönetime gelecekle ilgili kararların alınması bakımından bilgi vermesi muhasebenin temel esasını oluşturmaktadır. Bu nedenle işletmeler yasaların öngördüğü defterleri tutmak zorundadırlar.

Ticaret şirketleri 1. Sınıf tacir sayılırlar ve 1. Sınıf tacirlerin tutmak zorunda oldukları yevmiye defteri, büyük defter (defteri kebir) ve envanter defteri tutmak mecburiyetindedirler.⁷

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesinin 1. bendinde ise; "her tacir, ticari defter tutmak ve defterlerinde ticari işletmesiyle ilgili bilgileri ortaya koymak zorundadır" hükmüyle ticari işletmelerin defter tutmak zorunluluğunu yasal olarak ortaya koymaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesinin 5. Fıkrasına göre tutulması gereken defterleri tutmak ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'nun 499. ve 594. maddelerinde; yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri yanında, ticari işletmenin hukuki yapısına bağlı olarak, şahıs şirketlerinden kollektif ve komandit şirketler genel kurul ve müzakere defteri, sermaye şirketlerinden anonim şirketler yönetim kurulu karar defteri, pay defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri ve limited şirketler pay defteri ve müdürler kurulu karar defteri tutmak zorunluluğunu hüküm altına almıştır.

Vergi Usul Kanunu 253. maddesine göre tutulması gerekli olan defter ve belgeler 5 yıl, ⁸ Türk Ticaret Kanunu madde 82/1' ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 83. maddesine göre 10 yıl süreyle saklamak zorunluluğu bulunmaktadır. ⁹

Şirketler, ticari faaliyetinin başında açılış bilançosu ve her faaliyet döneminin sonunda yıllık bilanço olarak, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Şirketler ayrıca, gelir tablosunu hazırlar. Bilanço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur.¹⁰

TTK.'nın 69. maddesine göre yılsonu finansal tablolar;

- ✓ Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,
- ✓ Açık ve anlaşılır olmalı,

⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (VUK.) m. 177.

⁸ Age. m. 253.

⁹ 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m. 83.

¹⁰ TTK. m. 68.

- ✓ Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.

Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek sınıflandırılır. ¹¹Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.

TTK.'nın 74. maddesine göre Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve öz kaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz. Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançonun aktifine kalem konulmaz.

Yıllonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Finansal tablolar, şirket yetkilisi tarafından tarih atılarak imzalanır

Şirketlerde muhasebe işlemleri, şahıs ve sermaye şirketleri olarak iki başlık altında incelenebilir.

2.1. ŞAHİS ŞİRKETLERİ

Bu bölümde; şahıs şirketleri hakkında teorik bilgilerle birlikte, şahıs şirketleri hakkında genel bilgiler yanında, şirketlerin kuruluş işlemleri, sermaye değişikliği ve şirketin kar/zarar işlemleriyle ilgili muhasebe işlemlerine yer verilecektir. Şahıs şirketleri kendi içinde kolektif ve komandit şirket olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

2.1.1. KOLLEKTİF ŞİRKETLER

Türk Ticaret Kanunu madde 24'e göre kolektif şirketler ticaret şirketi olarak sınıflandırılmış ve 124. maddenin 2. Fıkrasına göre de, şahıs şirketi olarak tanımlanmıştır.

2.1.1.1. Kolektif Şirketler Hakkında Genel Bilgiler

Türk Ticaret Kanunu madde 211'e göre; "bir ticari işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortakların hiç birinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlandırılmamış olan şirket kolektif şirket" olarak tanımlanmıştır.

Kolektif şirkete ilişkin genel özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- ✓ Ticaret unvanı taşıması şarttır. Ticaret unvanında en az ortaklardan birinin ad ve soyadının bulunması zorunludur.
- ✓ Ortak sayısı için belirlenen azami rakam yoktur. En az iki gerçek kişi ortak tarafından kurulur.
- ✓ Asgari bir sermaye öngörülmemiştir. Ortaklar sermaye taahhütlerini nakit olarak yerine getirebilecekleri gibi aynı değerleri veya şahsi emek ve ticari itibar sermaye olarak konulabilir. ¹² Şahsi emeğini sermaye olarak koyan ortak yazılı sözleşmede belirtilmek şartıyla zarar iştirak etmeyebilir.
- ✓ Şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket sorumludur. Ortaklar 2. derecede zincirleme (müteselsil) ve sınırsız sorumludurlar. ¹³
- ✓ Ortaklardan her birinin ayrı ayrı ortaklığı yönetme hak ve sorumlulukları vardır. Mukavelede belirtilmek şartıyla ve ortakların çoğunluk kararı ile ortaklığın yönetimi, ortaklardan birine veya birkaçına ya da ortak olmayan üçüncü kişilere verilebilir. ¹⁴
- ✓ Yapılacak karar toplantılarında tüm ortakların birer oy hakkı vardır ve bunu şahsen kullanırlar. Şirket açısından birinci derecede önemli olan (şirkete yeni ortak alınması, sermaye artırımı ve azaltılması, şirketin tasfiyesi vb.) kararlar oy birliği ile diğer kararlar oy çokluğu ile alınır, ¹⁵
- ✓ Denetim hakkı ise bütün ortaklar için söz konusudur. Denetim yetkisinin devri mümkün değildir. ¹⁶

¹¹ TTK. m. 73.

¹² Age. m. 139.

¹³ Age. m. 178.

¹⁴ Age. m. 218.

¹⁵ Age. m. 226.

¹⁶ Age. m. 225.

- ✓ Diğer ortakların rızası olmadan, ortaklardan biri veya birkaçı, şirket konusuna giren veya buna benzer işleri kendileri veya başkaları hesabına yapamazlar ve aynı konuda çalışan başka bir şirkete de sınırsız sorumlu ortak olarak giremezler (Rekabet yasağı).¹⁷
- ✓ Şirketin iflası halinde, şirket alacaklıları şirketten alacaklarını alamadıkça, ortakların mallarına müracaat edemezler.¹⁸

Kollektif şirketin kuruluşunda şirket sözleşmesi yazılı şekle tabidir; ayrıca, ortakların sözleşmedeki imzalarının Noter tarafından tasdik veya ticaret sicili müdürü yahut yardımcısı huzurunda imzalanması şarttır. TTK. 212 maddesine göre; kollektif şirket Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanır. Aynı Kanunun 214. maddesine göre de ilan süresine kadar yapılan tüm işlemler adi şirket hükmünde sayılır ve Borçlar Kanunu hükümlerine tabi tutulur.

2.1.1.2. Kollektif Şirketin Kuruluşu

TTK. 212 ve 213. maddelerine göre; “Kollektif şirketin kuruluşuyla ilgili olarak; şirket ana sözleşmesinin yazılı biçimde yapılması ve kurucu ortaklarca imzalanarak Noterce veya Ticaret Sicilince onaylanması, şirket ana sözleşmesinin onay tarihini izleyen 15 gün içinde şirket merkezinin bulunduğu yerdeki ticaret siciline teslimiyle şirketin tescilinin istenmesi ve sözleşmeye konması zorunlu olan kayıtlarla yasaların emrettiği diğer konuların yerine getirilerek kuruluşun üçüncü kişilere bildirilmesi hususlarının yerine getirilmesi zorunludur.”

Tescil zorunluluğu yerine getirilmeksizin şirket adına başlanmış olan işlerden dolayı, TTK. madde 216’ya göre; şirket ortakları üçüncü şahıslara karşı zincirleme olarak müteselsil sorumludurlar.

TTK. 213. maddesine göre; Kollektif şirket kuruluşunda hazırlanan yazılı sözleşmede aşağıdaki kayıtların bulunması zorunludur:

- ✓ Ortakların ad ve soyadlarıyla yerleşim yerleri ve vatandaşlıkları,
- ✓ Şirketin kollektif olduğu,
- ✓ Şirketin ticaret unvanı ve merkezi,
- ✓ Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde (şirket faaliyet konusunda her türlü, bilumum gibi genel ifadelerle yer verilmemesi) 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, ne şekilde ifa edileceği ve değeri,
- ✓ Şirketi temsile yetkili kimselerin ad ve soyadları, bunların yalnız başına mı, yoksa birlikte mi imza koymaya yetkili oldukları,
- ✓ Yukarıda sayılan ana sözleşmede bulunması mecburi olan hususlar yanında ortaklar, kanuna, ahlaka, adaba aykırı olmamak şartıyla şirket sözleşmesine; kar veya zararın bölüşülmesini düzenleyen hükümler, sözleşmenin yürürlükteki süresi, işletmeyi açma ve çalışmaya başlama tarihi, sermaye koyma borcunun anında yerine getirilmemesinden doğacak ceza koşulları, şirketin yönetimi ve vb. gibi diledikleri hususları ana sözleşmeye koyabilirler.

Kollektif şirketin kuruluş işlemlerinin yasal olarak tamamlanmasından sonra, idareci olan ortak veya ortaklar şirketin tüzel kişiliği adına:

- ✓ Vergi Usul Kanunu’na göre, (Muhtasar Beyanname, Katma Değer Vergisi Beyannamesi, Gelir Vergisi Beyannamesi, Yazar Kasa Ruhsatı vb.) ilgili vergi dairesine hemen ve defter ve belge temini ve tasdiki için gerekli işlemleri yapma,¹⁹
- ✓ 9 Mart 1989 gün 201 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelik gereği; Belediyeye (İş yeri açma ve çalışma ruhsatı alma, İlan, reklâm, eğlence vergisi ödeme, Çevre temizlik vergisi ödeme, Hafta sonu çalışma ruhsatı alma, Emlak vergisi ödeme, vb.) bildirimde bulunma,
- ✓ Eğer işçi çalıştıracaksa, işçi çalıştırmaya başlamadan önce Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’na bağlı Bölge Çalışma Müdürlüklerine gerekli müracaatları yaparak işyeri sigorta sicil numarası almak ve işçi çalıştırmaya başlamadan önce işe giriş bildirgelerini ilgili Sosyal Güvenlik Kuruluşuna vermek zorunda

¹⁷ TTK. m. 396.

¹⁸ Age. m. 239.

¹⁹ VUK. m. 168.

- olup,²⁰ Kurulan şirketlerin, mesleki teşekküllere kaydının yapılması yanında, ortaklardan her birinin Bağ-Kur sigortalısı olması gerekçesiyle Sosyal Güvenlik Kurumuna kayıt yaptırılması,²¹
- ✓ Şirketin yapacağı faaliyet türüne göre (Sağlık Bakanlığı, Turizm Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı, Orman Bakanlığı gibi, vb.) gerekli makamlardan izin alınması gerekmektedir.

2.1.1.3. Kollektif Şirketlerde Kuruluş İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Türk Ticaret Kanunu²² ile Vergi Usul Kanunu'na²³ göre kollektif şirketler birinci sınıf tacir sayılır ve bilanço esasına göre defter tutmak mecburiyetindedirler.

Şirket yetkilileri şirketin kurulmasıyla ilgili yasal işlemleri yaparak, şirketin tescil ve ilanından, ilgili kurum ve kuruluşlara gerekli bildirimlerde bulunduktan sonra gerekli defterleri tasdik ettirmek suretiyle tutma mükellefiyetleri başlar.

Yapılacak olan muhasebe işlemlerinde; 1985 yılında yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV.) ile 1994 yılında yürürlüğe giren Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı dikkate alınarak muhasebe kayıtları yapılacaktır.²⁴

Kollektif şirketin kuruluşuyla ilgili muhasebe kayıtları iki aşamadan oluşmaktadır. Bunlar:

- ✓ Ortakların sermaye taahhütleriyle ilgili kayıtları,
- ✓ Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesiyle ilgili kayıtları.

Kollektif şirkette sermaye taahhütleri ile sermaye olarak konulacak değerlere (sermaye olarak nakit para konulması, şahsi emek ve para ve paradan başka aynı değerler olarak gayrimenkuller, kıymetli belgeler, alacaklar, ticari işletmeler, sanayi hakları, telif hakları, markalar, maden ruhsatnameleri vb.) ve sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi gibi farklı şekillere göre kuruluş aşamaları ve muhasebe kayıtları ile ilgili durumlar işlenecektir.

2.1.1.3.1. Sermaye Olarak Para Konulması

Şirketin kurucu ortakları taahhüt ettikleri sermayenin tamamını veya bir kısmını nakit olarak yerine getirmeyi taahhüt edebilir ve nakit olarak işletmeye ödeyebilirler.

Sermayenin tamamını nakit olarak yerine getirilmesine ilişkin örnek:

Murat Yılmaz - Hakan Şahin ve Kemal Yıldız adlı üç gerçek kişi bir araya gelerek eşit sermaye paylı olmak üzere 10.10.20X3 tarihinde Murat Yılmaz ve Ortakları Kollektif Şirketi'ni kurmaya karar vermişlerdir. Şirketin sermayesi 450 000 TL.-'dir. Şirket kuruluşu ile ilgili gerekli yasal işlemler yerine getirilmiştir. Ortaklar sermaye paylarını nakit olarak şirkete ödemişlerdir.

Şirket ortaklarından Murat Yılmaz şirket kuruluşuyla ilgili olarak defter alınması, noter tasdiki, ticaret siciline kayıt vb. zorunlu işlemler için 15 000,00.TL.- ve ayrıca 1 500,00.TL.- tutarında Katma Değer Vergisi olmak üzere giderler yapılmıştır.

Şirketin kuruluşu ilişkin muhasebe kayıtları iki aşamalı olarak yapılır. Birinci aşamada, sermaye taahhütlerinin, ikinci aşamada ise taahhütlerinin yerine getiriliş kaydı yapılmalıdır.

²⁰ Sosyal Sigortalar Kanunu, (SSK.) m. 8.

²¹ 179 Sayılı Bağ-Kur Kanunu'nun 20.06.1987 tarih ve 3396 sayılı Kanun'un 1. maddesinin değişik 24. maddesinin b. fıkrası.

²² TTK. m. 64.

²³ VUK. m. 177.

²⁴ Kışal, Yunus., Tekdüzen Hesap Sistemi ve Çözümlü Muhasebe Problemleri, Beta yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 23011.

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HES.

B	A
1 450 000.-	2 450 000.-

500 SERMAYE HESABI

B	A
	1 450 000.-

B 100 KASA HESABI A

2 450 000.-	

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Murat Yılmaz ve Ortakları Kollektif Şirk.10.10.20X3 Tarihli Kuruluş Bilançosu	PASİF
1- DÖNEN VARLIKLAR	450 000.-	III- KISA VADELİ YABN. KAYN.
100 Kasa Hesabı	450 000.-	IV- UZUN VADELİ YABN. KAYN.
2- DURAN VARLIKLAR		V- ÖZ SERMAYE
		500 Sermaye Hesabı
	450 000.-	450 000.-

Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde düzenlenecek olan finansal tablolarda alt hesaplarda hesap kodlarına yer verilmemekle beraber, bu örnekte açıklama bakımından kuruluş bilançosunda alt hesap kodlarına yer verilmiştir.

Kurucu ortak Murat Yılmaz tarafından kuruluşla ilgili yapılan harcamalar, ortaklar kurulu tarafından kabul edildiğinde aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir:

Harcama belgelerinin kabulü halinde ilgili muhasebe kaydı:

3 ----- 10.10.20X3 -----	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HES.	15 000.-
770 01 Kuruluş Giderleri	15 000.-
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	1 500.-
191 00 ...İnd. KDV Hesabı	1 500.-
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	16 500.-
331 01 Murat Yılmaz	16 500.-

Ortak Murat Yılmaz tarafından yapılan harcama belgelerinin kabulü

----- / -----

Ortaklara olan borcun ödenmesi kaydı:

4 ----- 10.10.20X3 -----	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	16 500.-
331 01 Murat Yılmaz	16 500.-
100 KASA HESABI	16 500.-
100 01 TL Kasa Hesabı	16 500.-

Ortak Murat Yılmaz'a olan borcun kasadan ödenmesi

----- / -----

Şirketlerde kuruluş aşamasında yapılan kuruluş ve örgütlenme gideriyle ilgili olarak; Vergi Usul Kanunu'na göre; şirketlerce kuruluşla ilgili olarak yapılan giderlerin kayda alınmasında; "kurumlar ilk tesis ve kuruluş giderlerini dilerse yapıldığı yıl gider yazabilir ya da bu tutarları aktifleştirerek amortisman ayırmak suretiyle 5 yılda eşit tutarlar halinde itfa edebilirler.²⁵ Bu noktada, söz konusu hüküm dikkate alındığında kuruluş ve örgütlenme giderlerinin ancak kurumlar tarafından aktifleştirilebileceği, bu nedenle gelir vergisi mükelleflerinin (ferdi işletmeler ve şahıs şirketlerinin) kuruluş ve örgütlenme giderlerini aktifleştiremeyip doğrudan gider olarak muhasebeleştirilebilecekleri anlaşılmaktadır." Bu nedenle örneği verilen şirkette kuruluş ve örgütlenme giderleri doğrudan doğruya genel yönetim gideri olarak kayda alınmıştır.²⁶

Şahıs şirketleri kuruluş aşamasında yaptıkları kuruluş giderlerini doğrudan gider yazmak zorundadırlar. Bu tür şirketler 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ HESABI'nı kullanamazlar. Bu giderleri bilançoda göstermek istemeleri durumunda, yapılacak olan muhasebe kayıtlarında yapılan harcama tutarı kadar 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI ve 191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI borçlandırılacak, kuruluş işlemlerinden sonra bu hesapta bulunan tutarlar 7/A seçeneğine göre 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI'na, 7/B seçeneğine göre 794 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER HESABI'na borç kaydederek kapatılacaktır. Sonraki örneklerde bu uygulama dikkate alınarak muhasebe kayıtlarına yer verilecektir.

Sermaye şirketlerinde ise, kuruluş ve örgütlenme giderlerini doğrudan gider yazmaları veya aktifleştirerek 5 yılda 5 eşit taksitte gider kaydetmeleri ihtiyaridir. Bu tür şirketler doğrudan gider yazacaklarında, şahıs şirketlerindeki işlemleri yapacaklar. Giderleri aktifleştirmek istediklerinde 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME HESABI'nı kullanacaklardır.²⁷

2.1.1.3.2. Sermaye Olarak Para ve Paradan Başka Değerlerin Konulması

Kurucu ortaklar şirket kuruluşunda her zaman taahhüt ettikleri sermaye paylarını nakit olarak yerine getirmek zorunda değillerdir. Taahhüt ettikleri sermaye tutarının bir kısmını nakit, kalan kısımlarını ise nakitten başka aynı değerler koyarak yerine getirebilirler. Aynı olarak konulacak değerlerde; bu iktisadi varlığın değerinin ne şekilde tespit edildiğinin mahkeme tarafından atanacak bilirkişi tarafında belirlenmesi gerekmektedir.

Ortakların taahhüt ettikleri sermayenin bir kısmının nakit (nakit olarak taahhüt edilen sermayenin bir kısmının hemen ödenmesi kalanı için belirli bir süre sonunda ödenmesi), kalan kısımlarının aynı değerlerle yerine getirilmesine ilişkin örnek:

Orhan Kahraman, Emrah Kahraman ve Kadir Korkmaz adlı üç gerçek kişi bir araya gelerek Orhan Kahraman ve Ortakları Kollektif Şirketini kurmaya karar vermişlerdir. Şirketin sermayesi 390 000.TL.- olup ortakların taahhüt ettikleri sermaye tutarları ve ödeme şekilleri aşağıdaki gibidir:

Orhan Kahraman'ın sermaye taahhüdü 150 000.TL.- olup, sermaye taahhüdünün 100 000.TL.-'lık kısmını hemen, kalan 50 000.TL.-'lık tutarını 5 ay sonra nakit olarak ödeyecektir,

Emrah Kahraman'ın sermaye taahhüdü 120 000.TL.- olup, sermaye taahhüdü karşılığında % 20 oranında KDV hariç 100 000.TL.-'lık büro demirbaş malzemesi verecektir,

Kadir Korkmaz'ın sermaye taahhüdü 120 000.TL.- olup, %10 oranında KDV hariç 50 000.TL.-'lık emtia, 50 000.TL.-'lık özel kesim tahvili ve kalan 15 000.TL.-'lık kısmı için ise 60 gün vadeli çek verecektir.

Şirketin kuruluşu ile ilgili olarak gerekli yasal işlemler yerine getirilmiş ve kuruluş ve örgütlenme gideri olarak 1 500.TL.- KDV hariç 10 500.TL.-'lık harcama kurucu ortak Orhan Kahraman tarafından yapılmıştır. Ortaklar genel kurulu tarafından kurucu ortak Orhan Kahraman tarafından yapılan harcamalar onaylanmış ve bedeli nakit olarak ödenmiştir.

²⁵ VUK. m. 282.

²⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu, (KVK.) m. 42/2

²⁷ Kışalî Yunus, Şirketler Muhasebesi, Beta yayınları, 17. Baskı, İstanbul, 2017.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

1	-----	/	-----	
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			390 000.-
	501 01 Orhan Kahraman Taahhüt Hs.	150 000.-		
	501 02 Emrah Kahraman Taahhüt Hs.	120 000.-		
	501 03 Kadir Korkmaz Taahhüt Hs.	120 000.-		
	500 SERMAYE HS.			390 000.-
	500 01 Orhan Kahraman Ser. Hs.	150 000.-		
	500 02 Emrah Kahraman Ser. Hs.	120 000.-		
	500 03 Kadir Korkmaz Ser. Hs.	120 000.-		

Ortaklar tarafından taahhüt edilen sermaye

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2	-----	/	-----	
100	KASA HS.			100 000.-
	100 01 TL. Kasası	100 000.-		
101	ALINAN ÇEKLER HESABI			15 000.-
	103 01 Cüzdandaki Çekler Hesabı	15 000.-		
111	ÖZEL KESİM TAH. SEN. VE BONO. HESABI			50 000.-
	111 Cüzdandaki Senetler Hesabı	50 000.-		
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR			50 000.-
	131 01 Orhan Kahraman	50 000.-		
153	TİCARİ MALLAR HESABI			50 000.-
	153 10 % 10 KDV Mallar	50 000.-		
191	İNDİRİLECEK KATMA DAMGA VERGİSİ HES.			25 000.-
	191 10 %10 İnd. KDV Hes.	5 000.-		
	191 20 %20 İndirilecek KDV Hes.	20 000.-		
255	DEMİRBAŞ HESABI			100 000.-
	255 01 Büro Dem. Malz.	100 000.-		
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			390 000.-
	501 01 Orhan Kahraman Tah. Hs.	150 000.-		
	501 02 Emrah Kahraman Tah. Hs.	120 000.-		
	501 03 Kadir Korkmaz Tah. Hs.	120 000.-		

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi

----- / -----

Kurucu ortak Orhan Kahraman tarafından kuruluşla ilgili yapılan harcamaların kaydı:

3	-----	/	-----	
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		10 500.-	
180 01	Kuruluş Giderleri	10 500.-		
191	İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 500.-	
191 00	İndirilecek KDV Hesabı	1 500.-		
331	ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		12 000.-	
331 01	Orhan Kahraman	12 000.-		

Ortak Murat Yılmaz tarafından yapılan harcama belgelerinin kabulü

----- / -----

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Orhan Kahraman ve Ort. Koll. Şti'nin.. .. Tarihli Kuruluş Bil. (TL)	PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	302 000.-	III- KISA VAD. YAB. KAYN. 12 000.-
100 Kasa Hesabı	100 000.-	331 Ortaklara Borçlar 12 000.-
101 Alınan Çekler	15 000.-	
111 Özel Kes. Tahv. Sent.	50 000.-	IV- UZUN VAD. YABN. KAYN.
131 Ortaklardan Alacaklar	50 000.-	V- ÖZ SERMAYE 390 000.-
153 Ticari Mallar	50 000.-	500 Sermaye Hes. 390 000.-
180 Gelecek Aylara Ait Gd.	10 500.-	
191 İndirilecek KDV Hes.	26 500.-	
II-DURAN VARLIKLAR	100 000.-	
255 Demirbaşlar	100 000.-	
	402 000.-	402 000.-

Kuruluş ve örgütlenme giderinin ilgili hesaba devri:

4	-----	/	-----	
770	GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI		10 500.-	
770 03	Kuruluş Giderleri	10 500.-		
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		10 500.-	
180 01	Kuruluş Giderleri	10 500.-		

Gelecek aylara ait giderlerin ilgili hesaba devri

----- / -----

Ortaklara olan borcun ödenmesi:

5-----	/	-----
331 ORTAKLARA BORÇLAR		12 000.-
331 01 Orhan Kahraman	12 000.-	
100 KASA HESABI		12 000.-
100 01 TL Kasası	12 000.-	

Ortaklara olan borcun ödenmesi

-----	/	-----
-------	---	-------

Örnekte; Orhan Kahraman tarafından sonradan nakit olarak ödenecek 50 000.TL.-'lık sermaye taahhüdünü, 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI'nda takip etmeyerek, kuruluş bilançosunda 500 SERMAYE HESABI'nı ödenmemiş sermaye kadarı azaltarak kayıt altına alınabilir. Sonradan yapılan ödemede 100 KASA HESABI'na borç, 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI'na alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirilebilir.

2.1.1.3.3. Sermaye Olarak Ticari İşletme Konması

Ortaklar taahhüt ettikleri sermaye tutarlarını nakit, nakit ve aynı değerlerle yerine getirilebilecekleri gibi, sahip oldukları ticari işletmelerini aktif ve pasif değerleriyle birlikte devrederek yerine getirebilirler. İşletmelere ait devredilen net değerlerin toplamı, taahhüt ettikleri sermaye tutarından fazla veya az olabilir. Ortaya çıkan bu fazlalık ve noksanlıklar ortakların cari hesaplarında takip edilebilir.

Ortak ve ortakların sermaye taahhütlerini ticari işletmelerinin şirkete sermaye olarak koymalarına ilişkin örnek:

Zeki Şenocak ve Cahit Naldan aralarında anlaşarak eşit sermayeli, Zeki Şenocak ve Ortağı Kollektif Şirketini kurmaya karar vermişlerdir. Şirketin toplam sermayesi 500 000.TL.- olup;

Zeki Şenocak sermaye taahhüdünün 125 000.TL.-'sini nakit, kalan 125 000 3 ay içerisinde ödeyecektir.

Şirket kurucu ortağı Zeki Şenocak, şirket kuruluş işlemleriyle ilgili olarak 2 500.TL.- KDV olmak üzere toplam 12 500.TL.- tutarında harcama yapmıştır.

Cahit Naldan sermaye taahhüdünü ise aşağıda bilançosu görünen ticari işletmesini belirli koşullarla devrederek yerine getirecektir

AKTİF		Cahit Naldan Ticarethanesinin Tarihli Bilançosu (TL)		PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR		276 500.-	III-KISA VAD. YAB. KAYN.	46 500.-
100 Kasa Hesabı	13 000.-	320 Satıcılar Hesabı	16 500.-	
120 Alıcılar Hesabı	50 000.-	321 Borç Senetleri Hes.	30 000.-	
121 Alacak Senet. Hs.	46 500.-			
153 Ticari Mallar	160 000.-	VI-UZUN VAD. YAB. KAYN.	-	
191 İnd. KDV Hesabı	7 000.-			
II-DURAN VARLIKLAR		20 000.-	V-ÖZ KAYNAKLAR	250 000.-
255 Demirbaşlar	25 000.-	500 Sermaye Hes.	250 000.-	
257 Birikmiş Amortis.	(5 000.-)			

Ortaklar bilanço değerlerini aşağıdaki şartlarda devretmek üzere anlaşmışlardır:

- ✓ Alacak Senetleri 42 500.TL.-,
- ✓ Borç Senetleri 27 500.TL.-,
- ✓ Ticari Mallar 155 000.TL.-,
- ✓ Satıcılar Hesabı 15 000.TL.-,
- ✓ Borç Senetleri Hesabı 27 500.TL.-,
- ✓ Demirbaşlar net değer üzerinden ve diğer hesaplar aynen devir olunacaktır.

Şirketin bilançosundaki devredilen değerlerinin net değerinin bulunması:

DEVREDİLEN VARLIKLAR TOPLAMI (+)		287 500.-
Kasa Hesabı	13 000.-	
Alıcılar Hesabı	50 000.-	
Alacak Senetleri Hesabı	42 500.-	
Ticari Mallar	155 000.-	
İndirilecek Katma Değer Vergisi	7 000.-	
Demirbaşlar Net Değeri	20 000.-	
DEVREDİLEN KAYNAKLAR TOPLAMI (-)		(42 500.-)
Satıcılar Hesabı	15 000.-	
Borç Senetleri Hesabı	27 500.-	
DEVREDİLEN NET DEĞER		245 000.-

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

1 ----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		500 000.-
501 01 Zeki Şenocak Taahhüt Hs.	250 000.-	
501 02 Cahit Naldan Taahhüt Hs.	250 000.-	
500 SERMAYE HS.		500 000.-
500 01 Zeki Şenocak Ser. Hs.	250 000.-	
500 02 Cihat Naldan Ser. Hs.	250 000.-	

Ortaklar tarafından taahhüt edilen sermaye

----- / -----

Ortak Zeki Şenocak'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

2	-----	/	-----	
	100 KASA HESABI			125 000.-
	100 01 TL Kasası		125 000.-	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI			125 000.-
	501 01 Zeki Şenocak Tah. Hes.		125 000.-	

Ortak Zeki Şenocak'ın sermaye taahhüdünü kısmen yerine getirmesi

----- / -----

Ortak Cahit Naldan'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

3	-----	/	-----	
	100 KASA HESABI			13 000.-
	100 01 TL Kasası		13 000.-	
	120 ALICILAR HESABI			50 000.-
	120 01 Alıcı		50 000.-	
	121 ALACAK SENETLERİ HESABI			42 500.-
	121 01 Cüzdandaki Alc. Sent. Hs.		42 500.-	
	153 TİCARİ MALLAR HESABI			155 000.-
	153 20 %20 KDV'li Mallar		155 000.-	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI			7 000.-
	191 20 %20 İndirilecek KDV Hs.		7 000.-	
	255 DEMİRBEŞLAR HESABI			20 000.-
	255 01 Büro Dem. Malz. Hs.		20 000.-	
	320 SATICILAR HESABI			15 000.-
	320 01 Satıcı		15 000.-	
	321 BORÇ SENETLERİ HESABI			27 500.-
	321 01 Borç Sent. Hes.		27 500.-	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI			245 000.-
	501 02 C. N. Serm. Tah.		245 000.-	

Ortak Cahit Naldan'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

----- / -----

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Zeki Şenocak ve Ortağı Kollektif Şti'nin	Tarihli Kuruluş Bilançosu	PASİF
I-DÖNER DEĞERLER	392 500.-	III-KISA VAD. YAB. KAYN.	42 500.-
100 Kasa Hesabı	138 000.-	320 Satıcılar Hes.	15 000.-
120 Alıcılar Hesabı	50 000.-	321 Borç Sent. Hes.	27 500.-
121 Alacak Sent. Hes.	42 500.-	IV-UZUN VADELİ YAB. KAYN.	
153 Ticari Mallar Hes.	155 000.-	V-SERMAYE HESABI	370 000.-
191 İnd. KDV Hes.	7 000.-	500 Öz Sermaye Hes.	500 000.-
II-DURAN DEĞERLER	20 000.-	(Ödenmemiş Serm.	130 000.-)
255 Demirbaşlar Hes.	20 000.-		
	412 500.-		412 500.-

Kuruluş ve örgütlenme harcama kayıtları:

4----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HES.	10 000.-	
770 01 Kuruluş Giderleri	10 000.-	
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	2 500.-	
191 00 ...İnd. KDV. Hes.	2 500.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	12 500.-	
331 01 Zeki Şenocak	12 500.-	

Ortak Zeki Şenocak tarafından yapılan harcama belgelerinin kabulü

----- / -----

Ortaklara olan borcun nakden ödenmesi:

5----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	12 500.-	
331 01 Zeki Şenocak	12 500.-	
100 KASA HESABI		12 500.-
100 01 TL Kasası	12 500.-	

Ortak Zeki Şenocak'a olan borcun kasadan ödenmesi

----- / -----

Ortaklardan olan taahhüt alacaklarının alacaklar hesabına kaydı:

6-----	/	-----	
121 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABII			130 000.-
121 01 Zeki Şenocak Serm. Tah. Ala.	125 000.-		
121 02 Cahit Naldan Serm. Tah. Ala.	5 000.-		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI			130 000.-
501 01 Zeki Şenocak Serm. Tah. Hes.	125 000.-		
501 02 Cahit Naldan Serm. Tah. Hes.	5 000.-		

Ortak Zeki Şenocak'a olan borcun kasadan ödenmesi

----- / -----

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirdiklerinde yapılacak olan muhasebe kaydı:

7-----	/	-----	
100 KASA HESABI			130 000.-
100 01 TL Kasası	130 000.-		
121 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABII			130 000.-
121 01 Zeki Şenocak Serm. Tah. Ala.	125 000.-		
121 02 Cahit Naldan Serm. Tah. Alc.	5 000.-		

Ortaklardan alacağın tahsili

----- / -----

2.1.1.4. Kollektif Şirketlerde Sermaye Değişiklikleri ve Muhasebeleştirilmesi

Şirket kuruluşundan sonra faaliyetine başlayarak devam ettiği zamanlarda çeşitli nedenlerle başlangıçta koydukları sermayeyi değiştirmek zorunda kalabilirler. Kollektif Şirketlerde sermaye değişiklikleri, sermaye artırılması veya sermaye azaltılması şeklinde ortaya çıkar. Sermaye artırılması ve azaltılması sebeplerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

Sermaye artırma sebepleri:

- ✓ Şirketin iş hacminin genişletilmesi nedeniyle başlangıç konulan sermayenin yetersiz kalması,
- ✓ Enflasyondan dolayı paranın satın alma gücünde meydana gelen düşmeler nedeniyle mevcut sermayenin yetersiz hale gelmesi,
- ✓ İşletmenin yanlış yatırım politikaları uygulamaları nedeniyle sermayenin yetersiz duruma düşmesi,
- ✓ Şirket kuruluşunda şirket faaliyetleri için gerekli sermayenin noksan hesaplanması.

Sermaye azaltılması sebepleri:

- ✓ Şirket kurulurken faaliyet için gerekli sermayeden daha fazla bir sermayeyle kurulması,
- ✓ Faaliyetler sonucunda ortaya çıkan zararların ortaklar tarafından karşılanamaması,
- ✓ Şirketten ortağın çıkması veya çıkartılması.

2.1.1.4.1. Kollektif Şirketlerde Sermaye Artırılması ve Muhasebeleştirilmesi

Kollektif şirketin kuruluşundan sonra sermaye artırım nedenlerinden bir veya birkaçının gerçekleşmesinden dolayı sermaye artırımına ihtiyaç duyma zorunda kalabilirler.

Sermaye artırılması durumunda şirket sözleşmesinde yasal olarak bulunması mecburi olan, şirket sermayesinde değişiklik yapmak gerekmektedir. Bu durumda şirket ana sözleşmesi yenilenerek, şirket kuruluşundaki yasal formalitelerin yerine getirilmesi şarttır.

Kollektif şirketler sermaye artırımlarını aşağıdaki yöntemlerden biri ile yaparlar:

- ✓ Mevcut ortakların sermaye paylarını nakden veya başka değerlerle artırmaları suretiyle sermayenin artırılması,
- ✓ Şirket ortakların şirketteki kar paylarını çekmeyip sermayeye eklemeleri suretiyle sermayenin artırılması,
- ✓ Şirkete yeni ortak veya ortaklar alınması suretiyle sermayenin artırılması,
- ✓ Şirketin başka bir şirketle birleşerek sermayenin artırılmasının sağlanması. (Şirketlerin Birleşmesi bölümünde ele alınacaktır.)

2.1.1.4.1.1. Ortakların Sermaye Paylarını Artırmaları

Sermayenin artırılmasında; artırım ortaklar arasında eşit oranda yapılabileceği gibi, ortakların sermaye paylarına orantılı olarak da yapılabilir.

Ortakların sermaye paylarını artırarak şirket sermayesini artırmaya ilişkin örnek:

Kaya Ağın ve Ortağı Kollektif Şirketi'nin 300 000.-TL.- olan sermayesinin yetersiz kalmasından dolayı 500 000.TL.-'ye çıkarılması hususunda ortaklar anlaşmaya varmışlardır. Ortaklardan Kaya Ağın'ın 200 000.TL.- olan sermayesi 300 000.TL.-'ye, ortak Emre Ağın'ın 100 000.TL.- olan sermayesi 200 000.TL.-'ye çıkacaktır. Sermaye artırımına ilişkin tüm yasal işlemler yerine getirilmiş, ortaklar taahhüt ettikleri sermaye paylarını, Şirketin X Bankasındaki hesabına nakit olarak yatırmışlardır. Sermaye artırılmasıyla ilgili olarak ortak Kaya Ağın tarafından 5 000.TL.- ayrıca 650.TL.- tutarında KDV olmak üzere Şirket kasasından harcama yapılmıştır.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

1	-----	/	-----	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			200 000.-
	501 01 Kaya Ağın Taahhüt Hs.	100 000.		
	501 02 Emre Ağın Taahhüt Hs.	100 000.-		
	500 SERMAYE HS.			200 000.-
	500 01 Kaya Ağın Ser. Hs.	100 000.-		
	500 02 Emre Ağın Ser. Hs.	100 000.-		

Ortaklar tarafından taahhüt edilen sermaye

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2	-----	/	-----	
	102 BANKALAR HESABI			200 000.-
	102 01 X Bankası	200 000.-		
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			200 000.-
	501 01 Kaya Ağın Taahhüt Hs.	100 000.-		
	501 02 Emre Ağın Taahhüt Hs.	100 000.-		

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi

----- / -----

Sermaye artırım harcamalarının kaydı:

3 -----	/	-----	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ			5 000.-
770 03 Diğer Giderler	5 000.-		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI			650.-
191 00 ... KDV'li Gider	650.-		
100 KASA HESABI			5 650.-
100 01 TL Kasası	5 650.-		

Sermaye artırım giderleri belgeleri

----- / -----

2.1.1.4.1.2. Ortakların Şirketteki Kar Paylarını Sermayeye Eklemeleri

Şirket ortaklarınca sermaye artırımın başka bir yolu da, ortakların şirketteki mevcut kar paylarının tamamını veya bir kısmını dağıtmayarak, işletmeye sermaye olarak koymalarıdır. Bu şekildeki sermaye artırımlarında da, şirket kuruluşunda yapılan yasal işlemlerin aynen tekrar edilmesi gerekmektedir.

Ortakların şirketteki kar paylarını dağıtmayarak şirkete sermaye olarak koymalarına ilişkin örnek:

Cengiz Sökmen ve Ortağı Kollektif Şirketinin sermayesi 250 000.TL.- olup; sermaye payları aşağıdaki gibidir:

Ortak Cengiz Sökmen'in sermaye payı: 150 000.TL.-,

Ortak Mehmet Sökmen'in sermaye payı: 100 000.TL.-'dir.

Şirketin 20X3 yılı dönem karı 350 000.TL.-'dir. Bu karın 100 000.TL.-'lık tutarı, şirket vergilerini ve işlemlerini karşılamak üzere ayrılması, kalan karın şirket sermayesine eklenmesi hususunda ortaklarca karar verilmiştir. Şirket sözleşmesinde kar dağıtımının ortakların sermaye paylarına orantılı olarak yapılacağı belirtilmiştir.

Kar dağıtım hesaplanması:

Ortaklar	Sermaye Tutarı (TL)	Dağıtım Oranı (%)	Ortaklara Düşen Kar Payı (TL)
Cengiz Sökmen	150 000.-	$(150\,000.-/250\,000.-) = 60$	$(350\,000.- * 0,60) = 210\,000.-$
Mehmet Sökmen	100 000.-	$(100\,000.-/250\,000.-) = 40$	$(350\,000.- * 0,40) = 140\,000.-$
	+	+	+
Toplam Sermaye	250 000.-	100	350 000.-

Yapılan hesaplamalar sonucunda; ortak Cengiz Sökmen'e dağıtılacak kardan 210 000.TL., diğer ortak Mehmet Sökmen'e 140 000.TL.- pay düşecektir.

Şirketin ilgili döneminde hesaplanan kar, 590 DÖNEM NET KARI HESABI'nda tutulacak, takip eden dönemde 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI'na aktarılacaktır.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

01.01.20X4 yılı başında yapılacak işlemler:

31.12.20X3 yılı dönem karının 01.01.20X4 yılı başında ilgili hesaba devri:

1	-----	01.01.20X4	-----	
	590 DÖNEM NET KARI HESABI			350 000.-
	590 01 20X3 Yılı Karı	350 000.-		
	570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI			350 000.-
	570 01 20X3 Yılı Karı	350 000.-		

20X3 yıl karının geçmiş yıl karları hesabına devri

----- / -----

Geçmiş yıl karları hesabının dağıtımının kaydı:

2	-----	01.01.20X4	-----	
	570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI			350 000.-
	570 01 20X3 Yılı Karı	350 000.-		
	331 ORTAKLARA BORÇLAR			350 000.-
	331 01 Cengiz Sökmen	210 000.-		
	331 02 Mehmet Sökmen	140 000.-		

20X3 yıl geçmiş yıl karının ortaklara borçlar hesabına devri

----- / -----

Ortakların sermaye artırımı taahhütlerinin kaydı:

3	-----	/	-----	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			250 000.-
	501 01 Cengiz Sökmen Taah. Hs.	150 000.		
	501 02 Mehmet Sökmen Taah. Hs.	100 000.-		
	500 SERMAYE HS.			250 000.-
	500 01 Cengiz Sökmen Ser. Hs.	150 000.-		
	500 02 Mehmet Sökmen Ser. Hs.	100 000.-		

Ortaklar tarafından taahhüt edilen sermaye

----- / -----

Taahhüt edilen sermayenin ortaklara borçlar hesabından karşılanması:

4-----	/	-----	
331 ORTAKLARA BORÇLAR			250 000.-
331 01 Cengiz Sökmen	150 000.-		
331 02 Mehmet Sökmen	100 000.-		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			250 000.-
501 01 Cengiz Sökmen Taah. Hs.	150 000.		
501 02 Mehmet Sökmen Taah. Hs.	100 000.-		

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

2.1.1.4.1.3. Ortakların Şirkete Yeni Ortak veya Ortaklar Almaları

Şirket ortakları, yeni ortak veya ortaklar olarak sermayelerini artırma yoluna gidebilirler. Bazen şirketten alacaklı olan üçüncü şahıslarda şirkete ortak olarak alınabilirler. Yeni ortağın şirkete alınmasından önce envanter çıkartılarak bilanço düzenlenir ve o ana kadar olan geçmiş yıl karları ve cari yıl karı hesaplanarak ortaklara dağıtılmasına ilişkin muhasebe kayıtları yapılmalıdır. Şirket ortakları yeni ortağın bilançodaki gerçek değerinden daha fazla bir değerle ortak edilmesi durumunda şerefiye bedeli isteyebilirler. Bu durumda (Şerefiye: Bir işletmenin değerinin bilanço değerinden daha fazla olarak değerlendirilmesinde, bilanço değeri ile bu değerler arasındaki farka denir.) şerefiye bedelinin eski ortaklara tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.²⁸

Şirkete yeni bir alınması durumunda, yeni ortağın şirkette sahip olabileceği sermaye payına ilişkin farklı seçenekler söz konusudur. Bunlar;

- ✓ Yeni ortağın getirdiği sermaye tutarı kadar bir paya sahip olması,
- ✓ Yeni ortağın getirdiği sermayeden daha az bir paya sahip olması,
- ✓ Yeni ortağın şirkete sermaye koyarak ortak olması.

Şirkete yeni ortak veya ortaklar alınmasının muhasebeleştirilmesi iki yönetime göre yapılır:

- ✓ Prim Yöntemi:

Bu yöntemde yeni ortağın sahip olacağı sermaye miktarını aşan yatırım tutarı sermaye payları esas alınarak, eski ortakların sermayelerine eklenir.

Prim yöntemine göre yeni ortak alınmasına ilişkin örnek:

Eski Sermaye (Mehmet + Enver)	150 000.00.-TL.-
Yeni Ortağın Getirdiği Sermaye	90 000.00.TL.-
Şirketin Yeni Sermayesi	240 000.00.TL.-
Ortak (Yakup)'nin Sermaye Payı	80 000.00.-TL.-

Ortak (Y) Şirketin yeni sermayesinin 1/3 üne sahip olmuştur. Yeni ortağın sermaye payını aşan yatırım tutarı 10.000, ortak (Y) nin (M) ve (E) ye verdiği prim olarak işlem görür.

²⁸ Kışalılı Yunus, Şirketler Muhasebesi, Beta yayınları, 17. Baskı İstanbul, 2017.

Yeni ortağın sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		80 000.-
501.03 Ortak (Y) Payı	80 000.-	
500 SERMAYE HS.		80 000.-
500.03 Ortak (Y) Ser. Hs.	80 000.-	

Sermayenin taahhüt edilmesi

----- / -----

Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
100 KASA HESABI		90 000.-
100 01 TL Kasası	90 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		80 000.-
501.03 Ortak (Y) Payı Hs.	80 000.-	
500 SERMAYE HESABI		10 000.-
500.01 Ortak (M) Ser. Hs.	5 000.-	
500.02 Ortak (E) Ser. Hs.	5 000.-	

Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi

----- / -----

✓ Şerefiye Yöntemi:

Yeni ortak, getirdiği sermaye tutarı kadar bir paya sahip olacaktır. Yeni ortağın şirkete getirdiği şerefiye tutarı, diğer ortakların sermayesine eklenir.

Şerefiye yöntemine göre yeni ortak alınmasına ilişkin örnek:

Şirketin Yeni Sermayesi 270 000.TL.-

Şirketin Eski Sermayesi (-) 150 000.TL.-

Ortak 3 (Y)' nin Getirdiği Sermaye (-) 90 000.TL.-

Şerefiye 30 000.TL.-

Ortak 3 (Y) 90 000.TL.- sermaye getirmiştir ve bu tutar sermayesinin 1/3 ünü oluşturmaktadır. Bu durumda şirketin yeni sermayesi $90\,000. \times 3 = 270\,000.$ TL.-' dir.

Eski ortakların sermaye payı şerefiye tutarı kadar artar.

Yeni ortağın sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		90 000.-
501.03 Ortak (Y) Payı Hs.	90 000.-	
500 SERMAYE HS.		90 000.-
500.03 Ortak (Y) Ser.Hs.	90 000.-	

Sermaye Taahhüdü

----- / -----

Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi kaydı:

2-----	/	-----	
100 KASA HESABI			120 000.-
100 01 TL Kasası	120 000.-		
501 ÖDENMEMİŞ SER. HS.			120 000.-
501.03 Ortak (Y) Payı Hs.	90 000.-		
500.01 Ortak (M) Ser. Hs.	15 000.-		
500.02 Ortak (E) Ser. Hs.	15 000.-		

Sermaye Taahhüdünün Yerine Getirilmesi

----- / -----

Şirkete yeni ortak alınması yoluyla sermaye artırılmasına ilişkin örnek:

Kenan Şişman ve Ortağı Kollektif Şirketi'nin sermayesi 300 000.TL.-'dir. Şirket sermayesini artırma kararı alarak, Buket Kahraman'ı 50 000.TL.- sermayeye payı ile ve Şirketten 50 000.TL.- senetli alacağı olan Sinan Korkmaz'ı, alacağı haricinde 40 000.00.TL.-şerefiye tutarı karşılığında yeni ortak olarak almaya karar vermişlerdir. Bu konuda yeni ortaklarla anlaşma sağlanmış ve sermaye artırımını ve ortak alınmasıyla ilgili yasal işlemler yerine getirilmiştir. Yeni ortak Buket Kahraman sermaye taahhüdünü nakit olarak şirketin banka hesabına yatırmış ve şirketten alacağı olan Sinan Korkmaz'a ait alacak hesabı kapatılmıştır. Alınan şerefiye bedeli ortaklar arasında pay edilecektir.

YEMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

1-----	/	-----	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			100 000.-
501 01 Buket Kahraman Taah. Hs.	50 000.		
501 02 Sinan Korkmaz Taah. Hs.	50 000.-		
500 SERMAYE HS.			100 000.-
500 03 Buket Kahraman Ser. Hs.	50 000.-		
500 04 Sinan Korkmaz Ser. Hs.	50 000.-		

Ortaklar tarafından taahhüt edilen sermaye

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2-----	/	-----	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI			50 000.-
321 01 Borç Sent. Hes.	50 000.-		
102 BANKALAR HESABI			50 000.-
102 01... Bankası	50 000.-		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI			100 000.-
501 01 Buket Kahraman Taah. Hes.	50 000.-		
501 02 Sinan Korkmaz Taah. Hes.	50 000.-		

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmesi

----- / -----

Şerefiye bedelinin kaydı:

3	-----	/	-----	
	100 KASA HESABI			40 000.-
	100 01 TL Kasası		40 000.-	
	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR			40 000.-
	679 01 Şerefiye Bedeli		40 000.-	

Şerefiye bedelinin alınması

-----	/	-----
-------	---	-------

Şerefiye bedelinin ortaklara aktarılması kaydı:

4	-----	01.01.20X4	-----	
	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR			40 000.-
	131 01 Kenan Şişman		20 000.-	
	131 02 Ortak 2		20 000.-	
	100 KASA HESABI			40 000
	100 01 TL Kasası		40 000.-	

Şerefiye bedelinin ortaklara aktarılması

-----	/	-----
-------	---	-------

Dönem sonu kapanış kayıtları yapılırken, 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HESABI önce 690 DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI'na sonra da 590DÖNEM NET KARI HESABI'na ve 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI karın dağıtımı nedeniyle alacaklandırılacak olan 331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI'yla mahsup edilerek kapatılacaktır. Böylece alınan şerefiye bedeli kayıtlara geçerek verilendirilmesi yapılmış olacaktır.

2.1.1.4.2. Kollektif Şirketlerde Sermaye Azaltılması ve Muhasebeleştirilmesi

Kollektif şirketin kuruluşundan sonra sermaye azaltılması nedenlerinden bir veya birkaçının gerçekleşmesinden dolayı, şirketler sermaye azaltılmasına ihtiyaç duyma zorunda kalabilirler.

Sermaye azaltılması durumunda da şirket sözleşmesinde yasal olarak bulunması mecburi olan, şirket sermayesinde değişiklik yapmak gerekmektedir. Bu durumda şirket ana sözleşmesi yenilenerek, şirket kuruluşundaki yasal formalitelerin yerine getirilmesi şarttır.

Kollektif şirketlerde sermaye azaltılması aşağıdaki yöntemlerden biri ile yapılabilir:

- ✓ Mevcut ortakların sermaye paylarını azaltmaları suretiyle sermayenin azaltılması,
- ✓ Şirket zararının tasfiyesi için sermaye azaltılması, (Şirketin kar zarar dağıtım bölümünde incelenecektir.)
- ✓ Şirketten ortak veya ortaklarının çıkma ya da çıkartılması suretiyle sermayenin azaltılması.

2.1.1.4.2.1. Şirket Ortaklarının Sermaye Paylarının Azaltılması

Şirketin kuruluşunda hesaplanan sermaye gereğinden fazla konulmuş olabilir. Dolayısıyla işletme fazla konulan atıl olarak tutulan bu sermayeden faydalanamaz. Bu fazla konan sermayenin başka kaynaklara aktararak daha verimli bir şekilde kullanılması sağlanabilir. Bu nedenle ortaklar fazla konulan sermayeyi azaltarak başka kaynaklara yönelebilirler.

Şirket ortaklarının sermaye paylarının azaltılmasına ilişkin örnek:

Halil Çalışkan ve Ortakları Komandit Şirketi'nin sermayesi 450.000.TL.-'dir. Ortaklar şirketin iş hacmine göre fazla olan sermayesini azaltma kararı almışlardır. Her ortağın sermaye payının yarısı kadar azaltılmasına gidecektir.

Ortakların sermaye paylarından alacakları tutarlar şirketin bankadaki cari hesabından ödenmiştir. Ortaklar sermaye azaltılmasıyla ilgili tüm yasal işlemleri yerine getirmiştir. Yasal işlemlerden dolayı 7.500.TL.-'lik gider ve 1 000.TL.-'lık KDV. Şirketin banka hesabı aracılığı ile ödenmiştir.

Ortakların sermaye payları aşağıdaki gibidir:

✓ Halil Çalışkan sermaye payı:	200 000.- TL.-
✓ Selami Şahin sermaye payı:	150 000.- TL.-
✓ Ali Koşar sermaye payı:	100 000.- TL.-

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye azaltılması kaydı:

1 ----- / -----		
500 SERMAYE HS.		225 000.-
500 01 Halil Çalışkan Ser. Hs.	100 000.-	
500 02 Selami Şahin Ser. Hs.	75 000.-	
500 03 Ali Koşar Ser. Hes.	50 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		225 000.-
331 01 Halil Çalışkan	100 000.-	
331 02 Selami Şahin	75 000.-	
331 03 Ali Koşar	50 000.-	

Sermaye azaltılmasının ortaklar hesabına devri

----- / -----

Ortaklara borcun banka hesabından ödenmesi kaydı:

2 ----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR		225 000.-
331 01 Halil Çalışkan	100 000.-	
331 02 Selami Şahin	75 000.-	
331 03 Ali Koşar	50 000.-	
102 BANKALAR HESABI		225 000.-
102 01Bankası	225 000.-	

Ortaklara borcun banka aracılığıyla ödenmesi

----- / -----

Sermaye azaltılması giderleri kaydı:

3----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI		7 500.-
770 03 Diğer Giderler	7 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 000.-
191 00KDV'li Giderler	1 000.-	
100 KASA HESABI		8 500.-
100 01 TL Kasası	8 500.-	

Sermaye azaltılması gider belgeleri

----- / -----

2.1.1.4.2.2. Şirket Ortak veya Ortaklarının Çıkma-Çıkartılma ve Ölüm Gibi Sebeplerle Sermaye Paylarının Azaltılması

Kollektif şirketlerde ortaklardan biri veya birkaçı kendi rızasıyla şirketten ayrılabilir veya Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine göre ²⁹, diğer ortaklar tarafında çıkartılabilir.

Şirketten çıkan veya çıkarılan ortağın sermaye payı, aksine bir hüküm yoksa çıkma veya çıkarılmanın tarihteki şirket varlıkları esas alınarak hesaplanır. TTK. m. 260'a göre; Şirketten ayrılan ortağın sermaye payı nakit olarak kararlaştırılan süre içinde ödenir. Süre belirlenmemiş ise, ayrılmadan sonraki bilanço zamanında ödenmelidir.

TTK. m. 254'e göre de; Şirket ortakları çıkan veya çıkarılan ortağın sermaye paylarını ödeyerek sermayenin azaltılmasını engelleyebilirler.

Şirket ortaklarının kendi rızaları ile şirketten ayrılmaları yoluyla sermayenin azaltılmasına ilişkin örnek 1:

Mustafa Yalçın ve Ortakları Kollektif Şirketi üç ortaklı olup, ortaklarından Sedat Yılmaz'ın 100 000.-TL.-'lık sermaye payını alarak şirketten ayrılması hususunda anlaşmaya varmışlardır. Sermaye azaltılmasıyla ilgili olarak gerekli yasal işlemler yapılmış ve ayrılan ortağın sermaye payı karşılığı 50 000.TL.- nakit ve kalan 50 000.TL.- için çek verilmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye azaltılması kaydı:

1----- / -----		
500 SERMAYE Hesabı		100.000.-
500 01 Sedat Yılmaz Sermaye Hs.	100 000.-	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.		100.000.-
336 01 Sedat Yılmaz Hs.	100.000.-	

Şirketten ayrılan Sedat Yılmaz'ın sermaye payı nedeniyle olan alacağının ilgili hesaba devri

----- / -----

Sedat Yılmaz ortaklıktan ayrıldığı için şirket ortağı olmadığından, şirketten olan alacağı, şirketin 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI'nda takip edilmiştir.

²⁹ TTK. m. 253-266

Şirketten ayrılan SEDAT Yılmaz’a nakit olarak ödemenin yapılması ve çek verilmesinin kaydı:

2----- / -----		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.		100 000.-
336 01 Sedat Yılmaz Hesabı	100 000.-	
100 KASA HESABI		50 000.-
100 01 TL Kasası	50 000.-	
103 VER. ÇEK VE ÖD. EMİR. HES.		50 000.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	50 000.-	

Sedat Yılmaz’a nakit ve çek verilmesi

-----/-----

Şirket ortaklarının kendi rızaları ile şirketten ayrılmaları yoluyla sermayenin azaltılmasına ilişkin örnek 2:

Mustafa Şahin ve Ortakları Kollektif Şirketi’nin sermayesi 400 00.TL.-’dir. Şirket 4 ortaklı olup sermaye payları eşittir. Şirket ortaklardan Murat Koç ölmüştür. Diğer ortak Hakan Koç ise şirketten ayrılma talebinde bulunmuş ve bu konuda anlaşmaya varılmıştır.

Şirket mukavelesinde ortakların ölümü halinde şirketin devamına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Şirket ortakları ölen ve kendi isteğiyle çıkan ortakların sermaye ve kar paylarını nakit olarak ödeyerek, şirketin sermayesini azaltarak şirketin devamı konusunda anlaşmaya varmışlardır.

Şirket ortağının ölüm tarihinde hazırlanan bilançodaki karı 200 000.TL.- olup, ölüm tarihine kadar yapılan faaliyetler sonucunda çıkartılan bilançoda her ortağa düşen kar payı 50 000.TL.- olarak hesaplanmıştır. Ölen ortak için mirasçılarına, çıkan ortak için kendisine ayrı ayrı 150 000.TL.- alacak çıkartılmış ve nakit olarak ödeme kararı alınmıştır.

Şirketin sermaye hareketlikleriyle ilgili olarak yapılan yasal değişiklikler dolayısıyla 500.TL.- KDV hariç 7 500.TL.- tutarında harcama kasadan yapılmıştır.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Bilanço karının ortaklar hesabına aktarılması kaydı:

1----- / -----		
590 DÖNEM NET KARI HESABI		200 000.-
590 01 Karı	200 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		200 000.-
331 01 Ortak 1	50 000.-	
331 02 Ortak 2	50 000.-	
331 03 Murat Koç	50 000.-	
331 04 Hakan Koç	50 000.-	

Bilanço karının ortaklar hesabına devri

-----/-----

Sermaye azaltılması kaydı:

2----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		200 000.-
500 01 Murat Koç	100 000.-	
500 02 Hakan Koç	100 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		200 000.-
331 03 Murat Koç	100 000.-	
331 04 Hakan Koç	100 000.-	

Ölen ve ayrılan ortağın sermaye paylarının azaltılması

----- / -----

Ortaklara borçlar hesabının diğer çeşitli borçlar hesabına devri kaydı:

3----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR		300 000.-
331 03 Murat koç	150 000.-	
331 04 Hakan koç	150 000.-	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI		300 000.-
336 01 Murat Koç	150 000.-	
336 02 Hakan Koç	150 000.-	

Ortaklara borçlar hesabının ilgili hesaba devri

----- / -----

Sermaye hareketliliği için yapılan harcama kaydı:

4----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI		7 500.-
770 03 Diğer Giderler	7 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		500.-
191 00 ...KDV'li Giderler	500.-	
100 KASA HESABI		8 000.-
100 01 TL Kasası	8 000.-	

Sermaye hareketliliği gider belgeleri

----- / -----

Şirketin kalan ortakları, şirket sermayenin azaltılmaması için, çıkan ortakların sermaye payları kadar sermaye artırım taahhüdünde bulunabilirler. Bu durumda;

Ortakların sermaye taahhüt ve taahhüdün yerine getirilmesi kaydı aşağıdaki gibidir:

5 -----	/	-----	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			200 000.-
501 01 Ortak 1 Taah. Hs.	100 000.		
501 02 Ortak 2 Taah. Hs.	100 000.-		
500 SERMAYE HS.			200 000.-
500 01 Ortak 1 Ser. Hs.	100 000.-		
500 02 Ortak 2 Ser. Hs.	100 000.-		

Ortaklar tarafından taahhüt edilen sermaye

----- / -----

Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi kaydı:

6-----	/	-----	
100 KASA HESABI			200 00.-
100 01 TL Kasası	200 000.-		
500 SERMAYE HESABI			200 000.-
501 01 Ortak 1 Taahhüt Hs.	100 000.-		
501 02 Ortak 2 Taahhüt Hs.	100 000.-		

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi

----- / -----

2.1.1.4.3. Kollektif Şirketlerde Kar - Zarar Dağıtım Hesabı ve Muhasebeleştirilmesi

Şirket amaçlarından biri faaliyet sonucunda kar ve uzun vadede karı maksimize etmektir. Ancak bu durum her zaman mümkün olmayabilir. Bir işletme bir faaliyet döneminde kar edebileceği gibi zarar da edebilir. Her iki durumda da ortaklar kardan pay alma veya zarardan kendilerine düşen payın sorumluluğunu almak durumundadır.

Şirket ortaklarının faaliyet sonuçlarının nasıl dağıtılacağına ilişkin kanuna aykırı olmayan hususları şirket sözleşmesinde belirleyebilirler. Şirket sözleşmesinde kar veya zararın dağılımına ilişkin herhangi bir madde yoksa, ortakların oy birliği ile alacakları karar ile, kar dağıtım işini ortaklardan birine, bir kaçına veya üçüncü bir şahsa verebilirler. Karın dağıtımına ilişkin doğacak anlaşmazlıklarda yapılan dağıtıma itiraz edilmesi halinde dağıtım mahkemece iptal edilebilir. Kar ve zararın dağıtımına ilişkin mukavelede hüküm bulunmaması halinde, kar veya zararın dağıtımını Borçlar Kanunu'nun 523. Madde hükümlerine göre ortaklar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır. Şirket sözleşmesinde sadece kar veya zararın dağıtımına ilişkin bir hüküm varsa, bu hüküm hem kar hem de zarar için geçerlidir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre; kollektif şirketlerdeki ilgili dönemin faaliyet sonuçları olan karın ve zararın dağıtım konusundaki hükümler belirlenmiştir. Bu maddelere göre, her ortak, şirketten faaliyet dönemi sonunda gerçekleşen kardan kendisine düşen payı, şirkete ödünç olarak verdiği paranın ve kararlaştırılmışsa koyduğu sermayenin faizlerini, şirket sözleşmesi gereğince hak ettiği ücreti, kanuna veya şirket sözleşmesine göre yılsonu bilançosu çıkarılmamışsa çıkarılmasını, bilançoda kar payı saptanmamışsa saptanmasını ve alacaklarını istemek hakkına sahiptir.³⁰

TTK.'ya göre zarar dağıtımında ortaklar oybirliği ile karar almadıkça hiçbir ortak, sermayesinden eksilen kısmı tamamlamaya zorlanamaz. Sermayenin zararla eksilen kısmı, aksine karar yoksa sonraki dönemlerde gerçekleşecek karlar ile kapatılır.³¹

³⁰ TTK. m. 228 ve 229.

³¹ Age. m. 229.

2.1.1.4.3.1. Kollektif Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Karın ortaklara ne şekilde bölüştürüleceği genellikle şirket sözleşmesinde belirlenir. Kar dağıtımında şirkete konulan sermaye, yönetimde görev alma, kişisel itibarın işletmeye sağladığı katkı gibi değişik ölçüler söz konusu olabilmektedir.

Kar dağıtımında aşağıda belirtilen kıstaslar esas alınır:

- ✓ Ortağın şirketteki sermaye payı,
- ✓ Ortağın sermaye dışında şirkete olan kişisel katkısı,
- ✓ Ortağın şirket yönetiminde yer alıp almaması.
- ✓

Kollektif şirketlerde kar dağıtım yöntemleri aşağıdaki gibidir:

- ✓ Karın ortaklar arasında eşit olarak dağıtımı,
- ✓ Karın ortakların sermaye paylarına orantılı olarak dağıtımı,
- ✓ Emegini sermaye olarak koyan ortağa kar payı ayrıldıktan sonra kalan karın dağıtımı,
- ✓ Yönetici ortağa prim ayrıldıktan sonra karın dağıtımı,
- ✓ Ortakların sermaye payına faiz ayrıldıktan sonra karın dağıtımı,
- ✓ Karın dağıtılmayarak sermayeye eklenmesi suretiyle dağıtımı. (Bu uygulama; kollektif şirketin sermaye artırımını bölümünde örneklendirildiğinden dolayı burada yeniden ele alınmayacaktır.)

2.1.1.4.3.1.1. Karın Ortaklar Arasında Eşit Olarak Dağıtımı

Şirket sözleşmesinde karın dağıtımının ortaklar arasında eşit şekilde yapılacağı belirlenmiş olabilir. Bu durumda şirket karı öncelikle ortak sayısına bölünerek her bir ortağa düşen kar payı bulunur.

Şirket karının ortaklar arasında eşit olarak dağıtılmasına ilişkin örnek:

Kadir Şahin ve Ortakları Kollektif Şirketi üç ortaklı olup, 20X2 yılı dönem net karı 450 000.TL.-'dir

Şirket sözleşmesine göre kar ortaklar arasında eşit dağıtılacaktır. Kar dağıtımı hesaplandıktan sonra kar payları ortaklara nakit olarak ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Karın ilgili hesaba devir kaydı:

1	-----	01.01.20X3	-----	
	590 DÖNEM NET KARI HESABI			450 000.-
	590 01 20X2 Yılı Karı	450 000.-		
	570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI			450 000.-
	570 01 20X2 Yılı Karı	450 000.-		
	20X2 yıl karının geçmiş yıl karları hesabına devri			
	-----	/	-----	

Karın dağıtım kaydı:

2----- / -----		
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		450 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	450 000.-	
331 ORTA KLARA BORÇLAR HS.		450 000.-
331 01 Kadir Şahin Hes.	150 000.-	
331 02 Ortak 2 Hes.	150 000.-	
331 03 Ortak 3 Hes.	150 000.-	

20X1 yılı karından ortaklara düşen payların kaydı

----- / -----

Ortaklara düşen kar payının nakden ödenmesi kaydı:

4----- / -----		
331 ORTA KLARA BORÇLAR HS.		450 000.-
331 01 Kadir Şahin Hes.	150 000.-	
331 02 Ortak 2 Hes.	150 000.-	
331 03 Ortak 3 Hes.	150 000.-	
100 KASA HESABI		450 000.-
100 01 TL Kasası	450 000.-	

20X1 yılı karından ortaklara düşen payların kaydı

----- / -----

2.1.1.4.3.1.2. Karın Sermaye Paylarına Orantılı Olarak Dağıtımı

Kollektif şirketlerin kar dağıtımında en çok kullanılan yöntem, karın ortakların şirketteki sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılmasıdır. Şirket ana sözleşmesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir.

Karın sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılmasına ilişkin örnek:

Ayhan Çam ve Ortakları Kollektif Şirketi üç ortaklı olup, toplam sermayesi 450 000.TL.-'dir. Şirketin 20X2 yılı dönem karı 350 000.TL.-'dir. Şirket sözleşmesine göre kar, ortakların sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılacaktır.

Şirket ortaklarının sermaye payları aşağıdaki gibidir:

Ayhan Çam'ın sermaye payı	: 200 000.TL.-,
Murat Say'ın sermaye payı	: 150 000.TL.-,
Kenan Taş'ın sermaye payı	: 100 000.TL.-.

Sermaye paylarına göre ortaklara düşen kar payı hesaplaması:

Ortaklar	Sermaye Payı		Dağıtılacak Kar	Toplam Sermaye	Ortaklara Düşen Kar Payı
Ayhan Çam	200 000.-	X	350 000.- / 450 000.-	=	155 555,55.-
Murat Say	150 000.-	X	350 000.- / 450 000.-	=	116 666,67.-
Kenan Taş	100 000.-	X	350 000.- / 450 000.-	=	77 777,78.-

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

20X2 yılı dönem karının 20X3 dönemi hesaplarına aktarılması kaydı:

1 -----	01.01.20X3	-----
590 DÖNEM NET KARI HESABI		350 000.-
590 01 20X2 Yılı Karı	350 000.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		350 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	350 000.-	

20X2 yıl karının geçmiş yıl karları hesabına devri

----- / -----

Geçmiş yıl karları hesabının dağıtım kaydı:

2 -----	01.01.20X4	-----
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		350 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	350 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		350 000.-
331 01 Ayhan Çam	155 555,55.-	
331 02 Murat Say	116 666,67.-	
331 03 Kenan Taş	77 777,78.-	

20X3 yıl geçmiş yıl karının ortaklara borçlar hesabına devri

----- / -----

2.1.1.4.3.1.3. Sadece Emeğini Sermaye Olarak Koyan Ortağa Kar Payı Ayrıldıktan Sonra Kalan Karın Dağıtımı

Kollektif şirketlerde ortak veya ortaklarından bazılarının sadece şahsi emeğini sermaye olarak koyması mümkündür. Bu durumda karın dağıtımında sadece sermaye paylarının göz önünde tutularak karın dağıtımının yapılması söz konusu olamaz.

Bu durumda aşağıdaki şekillerde karın dağıtımı yapılabilir:

Karın ortaklara eşit olarak dağıtımı,

Sermaye paylarına faiz ayrıldıktan sonra kalan karın eşit olarak dağıtımı,

Emeğini sermaye olarak koyanlar için kardan belirli bir oranda pay ayrıldıktan sonra kalan karın eşit veya sermaye paylarına orantılı olarak dağıtımı.

Sadece emeğini sermaye olarak koyan ortağa kar payı ayrıldıktan sonra kalan karın dağıtımına ilişkin örnek:

Mehmet Kaya ve Oğulları Kollektif Şirketi sermayesi 450 000.TL.- olup, üç ortakтан oluşmaktadır. Ortaklardan Hakan Kaya şahsi emeğini sermaye olarak koymuştur. Şirket ana sözleşmesine göre; Hakan Kaya'ya şirket karından %30 pay verildikten sonra kalan kar ortaklar arasında sermaye paylarına göre dağıtılacaktır.

Şirket ortakların sermaye payları aşağıdaki gibidir:

Mehmet Kaya sermaye payı : 250 000.TL-,

Murat Kaya sermaye payı : 200 000.TL-‘dir.

Şirketin 20X2 yılı dönem net karı 240 000.TL-‘dir.

Şirketin kar dağıtımının hesaplanması:

Hakan Kaya’nın emek karşılığı kar payı: 240 000.- * 0,30 = 72 000.TL.-

Kalan kar: 240 000.- - 72 000.- = 168 000.TL.-

Kalan karın ortakların sermaye paylarına orantılı olarak dağıtımı:

Ortaklar	Sermaye Tutarı (TL)	Dağıtım Oranı (%)	Ortaklara Düşen Kar Payı (TL)
Mehmet Kaya	250 000.-	(250 000.-/450 000.-)	X 168 000.- = 93 333,33
Murat Kaya	200 000.-	(200 000.-/450 000.-)	X 168 000.- = 74 666,67
	+		+
Toplam Sermaye	450 000.-		168 000.00.-

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Kar dağıtımının kaydı:

20X2 yılı dönem karının 20X3 dönemi hesaplarına aktarılması kaydı:

1 -----	01.01.20X3 -----	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		240 000.-
590 01 20X2 Yılı Karı	240 000.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		240 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	240 000.-	

20X2 yıl karının geçmiş yıl karları hesabına devri

----- / -----

Geçmiş yıl karının dağıtım kaydı:

2 -----	01.01.20X3 -----	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		240 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	240 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		240 000.-
331 01 Hakan Kaya	72 000.00.-	
331 02 Serkan Baş	93 333,33.-	
331 03 Sema Baş	74 666,67.-	

20X3 yıl geçmiş yıl karının ortaklara borçlar hesabına devri

----- / -----

2.1.1.4.3.1.4. Yönetici Ortağa Kardan Prim Ayrıldıktan Sonra Kalan Karın Dağıtımı

Kollektif şirket ortaklarından biri veya birkaçı şirkette yönetici olabilirler. Bu durumda yönetici ortağa kardan belli bir prim verilir. Primden sonra kalan kar ortaklar arasında sözleşmede belirlendiği şekilde dağıtılır.

Yönetici ortağa kardan prim ayrıldıktan sonra kalan karın dağıtımına ilişkin örnek:

Serkan Baş ve Ortağı Kolektif Şirketi iki ortaklı bir şirket olup şirketin toplam sermayesi 250 000.TL.-'dir. Şirketin 20X2 yılı karı 150 000.TL.-'dir. Serkan Baş şirketin yöneticisi olduğundan dolayı sözleşme gereği kendisine kardan % 15 prim verilecektir. Kalan kar ortaklara sermaye paylarına oranlı bir şekilde dağıtılacaktır.

Ortakların sermaye payları aşağıdaki gibidir:

Serkan Baş sermaye payı 150 000.TL.-,

Sema Baş sermaye payı 100 000.TL.-.

Kar paylarının hesaplanması:

Önce yönetici ortağa verilecek prim tutarının hesaplanması gerekmektedir.

Yönetici Prim Hesabı = Toplam Kar X Yönetici Prim Oranı

150 000.- X % 15 = 22 500.TL.-

Prim sonrası kalan karın ortakların sermaye paylarına orantılı olarak dağıtımı:

Prim sonrası kalan kar = Kar – Yönetici Ortağa Ayrılan Kar

Yönetici ortak kar payı = 150 000.- – 22 500.- = 127 500.TL.-

Ortakların sermaye paylarına göre dağıtılacak kar 127 500.TL.-dir.

Prim sonrası kalan karın sermaye paylarına göre ortaklara dağıtım hesabı:

Ortaklar Serm. Tutarı / Toplam Serm. = Dağıtım Oranı X Dağıtıl. Kar Ortak. Düşen Kar Payı

Serkan Baş 150 000.- / 250 000.- = 0,60 X 127 500.- = 76 500.TL.-,

Sema Baş 100 000.- / 250 000.- = 0,40 X 127 500.- = 51 000.TL.-.

Serkan Baş'ın kardan alacağı toplam kar = 76 500.- + 22 500.- = 99 000.TL.-

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

20X2 yılı dönem karının 20X3 dönemi hesaplarına aktarılması kaydı:

1 -----	01.01.20X3	-----	
590 DÖNEM NET KARI HESABI			150 000.-
590 01 20X2 Yılı Karı	150 000.-		
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI			150 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	150 000.-		

20X2 yıl karının geçmiş yıl karları hesabına devri

----- / -----

Geçmiş yıl karının dağıtım kaydı:

2-----	01.01.20X3	-----
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		150 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı Hes.	150 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HES.		150 000.-
331 01 Serkan Baş Hes.	99 000.-	
331 02 Sema Baş Hes.	51 000.-	

20X2 Yılı karından ortaklara düşen paylarının cari hesaplara kaydı

----- / -----

2.1.1.4.3.1.5. Ortakların Sermaye Paylarına Faiz Ayrıldıktan Sonra Kalan Karın Dağıtımı

Kar dağıtımında en mantıksal olan yöntem karın sermaye paylarına oranlı olarak dağıtımıdır. Ancak ortaklardan bazıları koydukları sermayenin yüksekliğinden veya ortaklardan birinin veya birkaçının şahsi emeklerini sermaye olarak koymaları durumunda, daha farklı kar dağıtım yöntemlerini benimsemiş ve bunu şirket sözleşmesine koymuş olabilirler. Bu yöntemlerden birisi de kardan önce sermaye paylarına faiz ayrılması ve kalan karın ortaklara dağıtılmasıdır.

Ortakların sermaye paylarına faiz ayrıldıktan sonra kalan karın dağıtımına ilişkin örnek:

Aydın Özel ve Ortağı Kollektif Şirketi'nin sermayesi 300 000.- lira olup şirketin 20X2 yılı dönem karı 200 000.-'dir. Şirket sözleşmesine göre önce kardan sermaye paylarına % 15 faiz ayrılacak ve kalan kar ortaklar arasında sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılacaktır. Ortakların sermaye payları şöyledir;

Ortakların Sermaye Payları:

Aydın Özel sermaye payı	200 000,00.TL.-,
Ahmet Karşlı sermaye payı	100 000.00.TL.-.

Kar Paylarının Hesaplanması:

Her bir ortağa düşen kar payını hesaplamadan önce yapılması gereken işlem sermaye paylarına isabet eden faizi bulmak olacaktır.

Sermaye paylarına düşen faiz = Sermaye x Faiz oranı = 300 000.- x % 15 = 45 000.TL.-

Sermaye paylarına düşen faizi hesapladıktan sonra faiz sonrası kalan kar bulunur.

Faiz Ayrıldıktan Sonra Kalan Kar

Kar – Sermaye Faizi = 200 000.- 45 000.- = 155 000.TL.-

Faiz sonrası kalan kar 155 000.TL.-'dir. Bu kar ortaklar arasında sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılacağından her bir ortağa düşen pay şöyle bulunur:

Ortaklar	Sermaye Tutarı / Top. Sermaye	X	Dağıtılacak Kar	=	Ortaklara Düşen Kar Payı (TL)
Aydın Özel	200 000.- / 300 000.-	X	155 000.-	=	103 333,33.-
Ahmet Karşlı	100 000.- / 300 000.-	X	155 500.-	=	51 666,67.-

Ortakların sermaye payına isabet eden faiz hesabı:

Ortaklar	Sermaye Tutarı / Top. Sermaye	X	Dağ. Faiz Tutarı	=	Ortaklara Düşen Faiz Payı (TL)
Aydın Özel	200 000.- / 300 000.-	X	45 000.-	=	30 000,00.-
Ahmet Karşlı	100 000.- / 300 000.-	X	45 500.-	=	15 000,00.-

Ortaklara kardan düşen toplam kar payı hesabı:

Toplam Kar Payı = Sermaye faizi + Kar payı

Aydın Özel toplam kar payı = 103 333,33.- + 30 000,00.- = 133 333,33.-

Ahmet Karşılı toplam kar payı = 51 666,67.- + 15 000,00.- = 66 666,67.-

20X2 Yılı 590 DÖNEM NET KARI HESABI'nın 570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI'na atıldığının muhasebeleştirildiğini farz ederek,

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

20X2 yılı kar dağıtımının kaydı

1----- / -----		
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		200 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	200 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI.		200 000.-
331 01 Aydın Özel Hes.	133 333,33.-	
331 02 Ahmet Karşılı Hes.	66 666,67.-	

20X2 yılı karından ortaklara düşen paylarının cari hesaplara kaydı

----- / -----

2.1.1.4.3.1. Kollektif Şirketlerde Zarar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Bir kollektif şirket yıllık faaliyetleri sonucunda kar edebileceği gibi zarar da edebilir. Şirket sözleşmesinde genellikle karın nasıl dağıtılacağı yazılıdır. Şirket sözleşmesinde zararın nasıl dağıtılacağına ilişkin hüküm yoksa kar için belirlenmiş olan dağıtım şekli zarar için de geçerlidir. Şirket sözleşmesinde şahsi emeğini sermaye olarak koyan ortak hariç diğer ortakların zarara katılmayacağına ilişkin hükümler geçersizdir.

Şirket zararının kapatılması şekilleri aşağıdaki gibidir:

- ✓ Ortaklar kendilerine düşen zarar payını şirkete öderler,
- ✓ Ortakların sermaye payı azaltılarak zarar kapatılabilir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre; ortakların oy birliği ile kararı olmadan hiçbir ortak sermayesinden eksilen kısmı tamamlamaya zorlanamaz.³² Yine TTK.'nın 229. maddesinin 2. Fıkrasına göre; sermayenin eksilen kısmı aksine karar yoksa gelecek yıl karlarından karşılabilir hükmüne nazaran, Türk Vergi Mevzuatı, zararın şirket bünyesinde yok edilmesi imkanını vermemiştir. Dolayısıyla şirket zararları ortaklar cari hesaplarına dağıtılarak kapatılacaktır. Her ortak payına düşen zararı kendi yıllık gelir vergisi beyannamesinde diğer gelir kaynaklarından elde ettiği kazançlarından indirebilecektir. Bu gelirler söz konusu zararı karşılamaya yetmiyorsa takip beş yılın içerisinde mahsup işlemine devam edilebilir.³³

³² TTK. m. 229/1 .

³³ Gelir Vergisi Kanunu, (GVK.) m. 88/2.

2.1.1.4.3.1.1. Zararın Ortaklar Tarafından Karşılanması

Şirketin zarar ettiği dönemlerde, şirket ortakları öz sermayelerinde meydana gelen azalmayı kendi şahsi imkanlarıyla karşılayabilirler.

Zararın ortaklar tarafından karşılanmasına ilişkin örnek:

Namık Nas ve Ortağı Kollektif Şirketi'nin sermayesi 300 000.TL.- olup, şirket 20X2 dönemi sonunda 140 000.TL.- tutarında zarar etmiştir. Ortaklar zararı kendi şahsi varlıklarıyla nakit olarak karşılayacaklardır. Sözleşmeye göre zarar ortaklara sermaye paylarına göre dağıtılacaktır.

Ortakların sermaye payları aşağıdaki gibidir:

Namık Nas'ın sermaye payı : 200 000.TL.-,

Vedat Nas'ın sermaye payı : 100 000.TL.-.

Zararın ortaklar arasında dağıtım hesaplaması:

Ortaklar	Serm. Tutarı / Top. Sermaye	= Dağ. Oranı X Dağ. Zarar	= Ortak. Düşen Zarar Payı
Namık Nas	200 000.- / 300 000.-	X 140 000.-	= 93 333,33.-
Vedat Nas	100 000.- / 300 000.-	X 140 000.-	= 46 666,67.-

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

20X2 Yılı net zararın 20X3 yılında geçmiş yıl zararları hesabına devri kaydı:

1-----01.01.20X3-----		
580 GEÇMİŞ YIL ZAR. HES.		140 000.-
580 01 20X2 Yılı Zararı	140 000.-	
591 DÖNEM NET ZARARI		140 000.-
591 01 20X2 Yılı zararı	140 000.-	
20X2 yılı zararının ortak hesaplarına devri		
----- / -----		

Geçmiş yıl zararı hesabının ortaklar cari hesabına devri kaydı:

2-----01.01.20X3-----		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HES.		140 000.-
131 01 Namık Nas Hes.	93 333,33.-	
131 02 Vedat Nas Hes.	46 666,67.-	
580 GEÇMİŞ YIL ZAR. HES.		140 000.-
580 01 20X2 Yılı Zararı	140 000.-	
20X2 yılı zararının ortak hesaplarına devri		
----- / -----		

Zararın ortaklarca şirkete nakit olarak ödeme kaydı:

3-----	01.01.20X3-----		
100 KASA HESABI			140 000.-
100 01 TL Kasası	140 000.-		
131 ORT. ALACAKLAR HS.			140 000.-
131.01 Namık Nas Hes.	93 333,33.-		
131.02 Vedat Nas Hes.	46 666,67.-		

Ortakların zarar paylarının peşin tahsili

-----/-----

Zararın şirket sermayesinin azaltılması yoluyla karşılanmasına ilişkin örnek:

Can Keleş ve Ortağı Kolektif Şirketi'nin sermayesi 400 000.TL.- olup sermaye payları eşittir. Şirket 20X2 yılında 170 000.TL.- zarar etmiştir. Ortaklar, şirket zararının sermayeyi azaltarak kapatmak konusunda anlaşmışlardır. 01.01.20X3 tarihinde sermaye azaltılmasıyla ilgili olarak yasal işlemler tamamlanmış bu işlemlerle ilgili olarak 1 150.TL.- KDV ve 7 500.TL.- tutarında şirket kasadan harcama yapılmıştır.

Sermaye payları eşit olduğundan dolayı her ortağa düşen şirket zararı 85 000.TL.- olacaktır.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

20X2 Yılı net zararın 20X3 yılında geçmiş yıl zararları hesabına devri kaydı:

1-----	01.01.20X3-----		
580 GEÇMİŞ YIL ZAR. HES.			170 000.-
580 01 20X2 Yılı Zararı	170000.-		
591 DÖNEM NET ZARARI			170000.-
591 01 20X2 Yılı zararı	170 000.-		

20X2 yılı zararının ilgili hesaba devri

----- / -----

Geçmiş yıl zararı hesabının ortaklar cari hesabına devri kaydı:

2-----	01.01.20X3-----		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HES.			170 000.-
131 01 Can Keleş	85 000.-		
131 02 Ortak 2	85 000.-		
580 GEÇMİŞ YIL ZAR. HES.			170 000.-
580 01 20X2 Yılı Zararı	170 000.-		

20X2 yılı zararının ortak cari hesaplarına devri

----- / -----

Zararın ortaklarca şirketteki sermaye paylarının azaltılmasına ilişkin kaydı:

3-----	01.01.20X3-----		
500 SERMAYE HESABI			170 000.-
500 01 Can Keleş	85 000.-		
500 02 Ortak 2	85000.-		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HES.			170 000.-
331.01 Can Keleş	85 000.-		
331.02 Ortak 2	85 000.-		

Ortakların zarar paylarının sermayeden karşılanması

-----/-----

Ortaklar cari hesaplarının kapatılması kaydı:

4-----	01.01.20X3-----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HES.			170 000.-
331.01 Can Keleş	85 000.-		
331.02 Ortak 2	85 000.-		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HES.			170 000.-
131 01 Can Keleş	85 000.-		
131 02 Ortak 2	85 000.-		

Ortaklar cari hesaplarının kapatılması

-----/-----

Ana sözleşme değiştirme harcama belgeleri kaydı:

5-----	01.01. 20X3 -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI			7 500.-
770 03 Diğer Giderler	7 500.-		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI			1 150.-
191 00KDV'li Giderler	1 150.-		
100 KASA HESABI			8 650.-
100 01 TL Kasası	8 650.-		

Sermaye hareketliliği gider belgeleri

----- / -----

2.1.2. KOMANDİT ŞİRKETLER

Komandit şirket de kolektif şirket gibi ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacı ile kurulan bir şahıs şirketi türüdür. Ancak komandit şirketin Türk Ticaret Kanunu'nda ve iş hayatında yer almasının temel nedeninin, sınırsız mali sorumluluktan kaçınan kişilerin de şahıs şirketlerine ortak olarak katılmasını sağlamak olduğu söylenebilir.

Komandit şirketlerin kuruluşu, sermaye değişiklikleri, kar veya zarar dağıtımı ve tasfiyesi ile ilgili işlemler ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplar kolektif şirketlerinkinden pek farklı değildir.

Kollektif şirketlerle komandit şirketler arasındaki önemli farklılıklar Türk Ticaret Kanunu'nun 3. Kısımında özel hükümlere düzenlenmiştir. Bu farklılıklar daha çok ortaklar arasındaki ilişkiler ve ortakların üçüncü kişilerle olan ilişkileri ve sorumlulukları ile ilgilidir.

2.1.2.1. Komandit Şirketler Hakkında Genel Bilgiler

Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir.³⁴

Komandit şirket, adi komandit şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olmak üzere iki türe ayrılır. Adi komandit şirket bir şahıs şirketi türü iken sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ise bir sermaye şirketi türüdür.

Kollektif şirketlerin aksine komandit şirketlerde iki tür ortak bulunmaktadır. Bunlardan sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu şirkete koyduğu sermaye ile sınırlı olan ortaklara ise komanditer denir. Şirket alacaklıları şirketten alacaklarını alamadıkları zaman, sınırsız sorumlu olan komandite ortağın şahsi mal varlığına müracaat edebileceklerdir. Fakat aynı durum sınırlı sorumlu olan komanditer ortak için geçerli değildir. Çünkü komanditer ortak şirket borçlarına karşı sadece koymayı taahhüt ettiği sermaye payı kadar sorumludur. Dolayısıyla şirket borçlarından dolayı komanditer ortağın mal varlığına müracaat edilemez.

Şirket borçlarına karşı sınırsız sorumlu olmaları dolayısı ile komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekmektedir. Sınırlı sorumlu olan komanditer ortak ise gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre; komandit şirkette komandite ortağın kazancı ticari kazanç, komanditer ortağın payına düşen kazanç ise menkul sermaye iradı olarak nitelendirilerek vergilendirilmektedir.³⁵

Şirket sözleşmesinde, her komanditer ortağın sermayesinin miktarı, cinsi ve ortak sıfatından kaynaklanan ve bir yönetim hakkı niteliğinde olmaması gereken, komanditer ortaklara verilen yönetim harici görevleri açıkça belirtilir. Zira şirket, komanditerler tarafından yönetilir. Komanditerler, şirket işlerini görmeye görevli ve yetkili olmadıkları gibi, yönetim hakkını haiz kişilerin yetkileri içinde yaptıkları işlere itiraz da edemezler. Ancak, olağanüstü iş ve işlemlerde, şirket sözleşmesinin değiştirilmesi, tür değiştirme, birleşme ve bölünme gibi yapısal değişikliklerde, şirkete ortak alınması, çıkarılması ve payın devri türünden temel işlemlerde oy hakkına sahiptirler.

Bu durumla bağlantılı olarak komandit şirketler kural olarak, komandite ortaklar tarafından temsil edilir. Komanditer ortaklar, ortak sıfatıyla şirketi temsile yetkili olamazlar. Ancak, şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmamak şartıyla, komanditer ortak ticari mümessil, ticari vekil veya seyyar tacir memuru olarak atanabilir. İster komandite ister komanditer ortak olsun her ortağın bir oy hakkı vardır. Bu kurala aykırı düzenlemeler ise geçersizdir.

Komandit şirketin kuruluşunda hazırlanacak ana sözleşmede, kolektif şirket ana sözleşmesinde bulunması mecburi hususlar aynen yazılmalıdır. Sadece kolektif şirketi ana sözleşmesinden farklı olarak şirket türü olarak komandit şirket ibaresi ve şirketin sermayesinde komandite ve komanditer ortak sermayelerinin açıkça belirlenmesi gerekmektedir.

Komandit şirkette komanditer ortaklar şahsi emekleri ve ticari itibarlarını sermaye olarak koyamadıkları gibi,³⁶ şirket temsil etme ve yönetimine de talip olamazlar, temsil ve yönetim hakkı komandite ortaklara aittir.³⁷

³⁴ TTK. m. 304.

³⁵ GVK. m. 75.

³⁶ TTK. m. 304.

³⁷ Age. m. 309- 318

2.1.2.2. Komandit Şirketin Kuruluşu

TTK'nın 305. maddesi uyarınca komandit şirketlerin kuruluşunda, komandit şirketler ile ilgili özel hükümler saklı kalmak şartıyla, kollektif şirketlerle aynıdır.

2.1.2.3. Komandit Şirkette Kuruluş İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Komandit şirkette biri komandite diğeri komanditer olmak üzere en az iki ortak bir araya gelerek yasalara uygun olarak yazılı bir sözleşme düzenlerler. Ortaklar, hazırlanan ana sözleşmeyi notere veya ticaret siciline onaylatıldıktan sonra şirketin tescilini istemek zorundadır. Tescil ve ilandan sonra şirket tüzel kişilik kazanır.

Komandit şirketler de kolektif şirketler gibi birinci sınıf tacir olup bilanço hesabı esasına göre, Yevmiye Defteri, Defteri Kebir (Büyük Defter) ve Envanter defterlerini tutmak zorundadırlar.

Şirketin kuruluşundan komandite ortaklar para ve para ile ifade edilebilen varlıkları, şahsi emek ve itibarlarını sermaye olarak koymalarına karşılık, komanditer ortaklar şahsi emek ve ticari itibarlarını sermaye olarak koyamazlar.

Türk Ticaret Kanunu'nun 310. Maddesine göre, her komanditer her dönem sonunda ve mesai saatleri içerisinde, şirketin envanterlerini, bilançosunu, finansal tablolarını, bizzat kendisi inceleyebileceği gibi, uzman bir kişiye de incelettirebilir. Uzmanın şahsı hakkında bir itiraz ileri sürülürse komanditerin istemi üzerine mahkeme tarafından bir işlem denetçisi atanabilir. Bu hükme ilişkin şirket sözleşmesinde hüküm konulmuşsa bu hüküm geçersizdir.

Muhasebe kayıtları ise kolektif şirketlerde olduğu gibi taahhüt ve taahhüdün yerine getirilmesi olarak iki aşamada gerçekleşir.

Şirket kuruluşunda aynen kollektif şirketlerde olduğu gibi sermaye olarak para konması, sermaye olarak para ve paradan başka değerler konması ve sermaye olarak ticari işletme konmasına ilişkin örnekler, komandit şirket için de verilecektir.

2.1.2.3.1. Sermaye Olarak Para Konulması

Komandit şirket kurucu ortakları taahhüt ettikleri sermayenin tamamını veya bir kısmını nakit olarak yerine getirmeyi taahhüt edebilirler ve nakit olarak işletmeye ödeyebilirler.

Sermayenin tamamını nakit olarak yerine getirilmesine ilişkin örnek:

Hasan Türk (komandite), Mehmet Şanlı (komanditer) ve Hakan Yılmaz (komanditer) adlı üç gerçek kişi bir araya gelerek 300 000.TL.- eşit sermaye paylı Hakan Türk ve Ortakları Komandit Şirketi'ni kurmaya karar vermişlerdir.

Şirket kuruluşu ile ilgili tüm yasal işlemler tamamlanmıştır. Ortaklar taahhüt ettikleri sermayeyi nakit olarak şirketin banka hesabına yatırarak yerine getirmişlerdir. Şirket kuruluşu ile ilgili olarak 11 000.TL.-'lik kuruluş giderleri yapılmış ve 1 500.TL.- KDV olmak üzere toplam 12 500.TL.- şirket banka hesabından ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		300 000.-
501 01 Komandite Ortak Hasan Türk Hes.	100 000.-	
501 02 Komanditer Ortak Mehmet Şanlı Hes.	100 000.-	
501 03 komanditer Ortak Hakan Yılmaz Hes.	100 000.-	
500 SERMAYE HESABI		300 000.-
500 01 Komandite Ortak H. Türk	100 000.-	
500 02 Komanditer Ortak M. Şanlı	100 000.-	
500 03 Komanditer Ortak H. Yılmaz	100 000.-	

Komandit şirket ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		300 000.-
102 01 Bankası	300 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		300 000.-
501 01 Komandite Ortak H. Türk Hes.	100 000.-	
501 02 Komanditer Ortak M. Şanlı Hes.	100 000.-	
501 03 Komanditer Ortak H. Yılmaz Hes.	100 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

Bu örnekte büyük defter kayıtları yapılacak olup, bundan sonraki komandit şirket örneklerinde defteri kebir kayıtlarına ve kuruluş bilançosuna yer verilmeyecektir. Büyük defter kayıtlarında ise ana hesaplar dikkate alınmış alt hesaplar dikkate alınmamıştır.

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HES.			
B			A
1	300 000.-	2	300 000.-

500 SERMAYE HESABI			
B			A
		1	300 000.-

B	102 BANKALAR HESABI	A
2	300 000.-	

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Hakan Türk ve Ort. Kollektif Şirketi'ninTarihli Kuruluş Bilan. (TL)	PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	300 000.-	III- KISA VADELİ YABANCI KAYN.
102 Bankalar Hesabı	300 000.-	IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYN.
II-DURAN VARLIKLAR		V- ÖZ SERMA 300 000.-
		500 Sermaye Hes. 300 000.-
	300 000.-	300 000.-

Kuruluş giderlerinin kaydı:

----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		11 000.-
770 03 Diğer Giderler	11 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 500.-
191 00 İnd. KDV Hesabı	1 500.-	
102 BANKALAR HESABI		12 500.-
102 01 Bankası	12 500.-	

Kuruluş ile ilgili yapılan gider belgeleri

----- / -----

2.1.2.3.2. Sermaye Taahhüdünün Kısmen Yerine Getirilmesi

Kollektif şirket ortaklarından bazıları taahhüt ettikleri sermayenin bir kısmını hemen, kalanını daha sonraki zamanlarda ödeme taahhüdünde bulunabilirler. Bu durumda sonraki zamanlarda ödenecek sermaye taahhüdünün ortaklardan alacaklar hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilmesi veya ödenmeyen kısmının sermaye hesabı altında eksi değeriyle gösterilerek muhasebeleştirilmesi mümkündür.

Komandit şirkette ortakların sermaye taahhütlerini kısmen yerine getirilmelerine ilişkin örnek:

Komandite ortak Mehmet Çağlı ile komanditer ortak Mustafa Uslu bir araya gelerek Mehmet Çağlı ve Ortağı Komandit Şirketi'ni kurmaya karar vermişlerdir. Şirketin toplam sermayesi 300 000.TL.- olup, ortakların sermaye payları aşağıdaki gibidir:

Komandite ortak Mehmet Çağlı sermaye taahhüdü 200 000.TL.- olup sermaye taahhüdünün yarısını nakit kalan yarısını 3 ay sonra nakit olarak ödeyecektir. Komanditer ortak Mustafa Uslu'nun sermaye taahhüdü 100 000.TL.- olup, karşılığında 2 ay vadeli alacak senedi verecektir.

Şirket kuruluşuyla ilgili olarak komandite ortak Mehmet Çağlı tarafından 1 250.TL.- KDV olmak üzere toplam 14 500.TL.- tutarında harcama yapmıştır. Kuruluşla ilgili olarak gerekli yasal işlemler yapılmış, komandite ortak tarafında yapılan kuruluş harcamaları ortaklar kurulunca kabul edilmiş ve daha sonra nakit olarak ödenmiştir. Kuruluş işlemleri ile ilgili harcamaların kuruluş bilançosunda gösterilmesi kaydıyla kuruluş işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve kuruluş bilançosu aşağıdaki gibidir:

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		300 000.-
501 01 Komandite Ortak Mehmet Çağlı Hes.	200 000.-	
501 02 Komanditer Ortak Mustafa Uslu Hes.	100 000.-	
500 SERMAYE HESABI		300 000.-
500 01 Komandite Ortak Mehmet Çağlı	200 000.-	
500 02 Komanditer Ortak Mustafa Uslu	100 000.-	

Komandit şirket ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

Ortaklara borcun nakit olarak ödenmesi kaydı:

----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR		14 500.-
331 01 Ortak Mehmet Çağlı	14 500.-	
100 KASA HESABI		14 500.-
100 01 TL Kasası	14 500.-	

Ortaklara borcun ödenmesi

----- / -----

Kuruluş giderlerinin ilgili hesaba devir kaydı:

----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI		13 250.-
770 03 Diğer Giderler Hesabı	13 250.-	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERİLER		13 250.-
180 01 Kuruluş Giderleri	13 250.-	

Kuruluş giderinin ilgili hesaba devri

----- / -----

2.1.2.3.2. Sermaye Taahhüdünün Nakit Veya Diğer Ödeme Araçları Vasıtasıyla Yerine Getirilmesi

Komandit şirket ortakları taahhüt ettikleri sermaye taahhütlerini nakit veya nakit olarak değerlendirilebilecek varlıklarla yerine getirebilecekleri gibi, taahhütlerini kısmı olarak da yerine getirebilirler.

Sermaye taahhüdünün nakit veya diğer araçlarla yerine getirilmesine ilişkin örnek:

Kürşat Kahraman (Komandite) ve Derin Kahraman (Komanditer) bir araya gelerek 400 000,TL.- toplam sermayeli Kürşat Kahraman ve Ortağı Komandit Şirketi'ni kurmaya karar vermişlerdir.

Ortakların sermaye taahhütleri ve taahhütlerini yerine getirme şekilleri aşağıdaki gibidir:

Komandite ortak Kürşat Kahraman'ın sermaye taahhüdü 300 000,TL.- olup, sermaye taahhüdünün 200 000,TL.-'sini Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu ve kalan 100 000,TL.-'sini 2 ay sonra nakit olarak ödeyecek ve komanditer ortak Derin Kahraman'ın ise sermaye taahhüdü 100 000,TL.- olup, taahhüdüne karşılık 6 ay vadeli çek verecektir. Şirket kuruluşuyla ilgili olarak gerekli yasal işlemler yerine getirilmiş ve bu işlemler için Komandite ortak Kürşat Kahraman 1100,TL.- tutarında KDV dahil 13 200,TL.- ödemede bulunmuştur. Yapılan bu harcama ortaklar kurulunda kabul edilmiştir.

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		400 000.-
501 01 Komandite Ort. K. Kahraman Taah. Hes.	300 000.-	
501 02 Komanditer Ort. D. Kahraman Taah. Hes.	100 000.-	
500 SERMAYE HESABI		400 000.-
500 01 Komandite Ort. K. Kahraman Hes.	300 000.-	
500 02 Komanditer Ort. D. Kahraman Hes.	100 000.-	

Ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

----- / -----		
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI HES.		200 000.-
112 01 Cüzdandaki Senetler Hesabı	200 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HES.		200 000.-
501 01 Komandite Ort. K. Kahraman	200 000.-	

Ortak Kürşat Kahraman'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

----- / -----		
101 ALINAN ÇEKLER HESABI		100 000.-
101 01 Cüzdandaki Çekler Hes.	100 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		100 000.-
501 01 Komanditer Ort.D. Kahraman	100 000.-	

Ortak Derin Kahraman'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

----- / -----

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Kürşat Kahraman ve Ortağı Kom. Şirket.Tarihli Kur. Bil. (TL)	PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	300 000.-	III- KISA VADELİ YABANCI KAYN.
101 Alınan Çekler Hes.	100 000.-	IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYN.
112 Kamu Kes. Tah. Snt.	200 000.-	V- SERMAYE HESABI
II-DURAN VARLIKLAR		300 000.-
		500 Öz Sermaye 400 000.-
		(Ödenmemiş Sermaye 100 000.-)
	300 000.-	300 000.-

Kuruluş giderlerinin kaydı:

----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		12 100.-
770 03 Diğer Giderler	12 100.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 100.-
191 00 İnd. KDV Hesabı	1 100.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		13 200.-
331 01 Ortak Kürşat Kahramanı	13 200.-	

Kuruluş ile ilgili yapılan gider belgeleri

----- / -----

2.1.2.3.3. Sermaye Olarak Ticari İşletme Konması

Kollektif şirkette olduğu gibi komandit şirkette de kurucu ortaklar sermaye taahhütlerini nakit veya diğer iktisadi kıymetler ile yerine getirebilecekleri gibi sahibi oldukları bir işletmeyi de devredebilirler. Böyle bir durumda devrolunan işletme, tüm aktif ve pasifi ile yeni kurulacak olan şirkete geçer. Devredilen şirketin net değeri (Öz kaynaklar = varlıklar – borçlar) sermaye taahhüdüne eşit olabileceği gibi fazla veya noksan da olabilir. Fazlalık veya noksanlıklar ortağın cari hesabında izlenir

Komandit şirket ortaklarından birinin ticari işletmeyi sermaye olarak koymak suretiyle sermaye taahhüdünde bulunmalarına ilişkin örnek:

Adnan Gül (komandite), Ayşe Şen (komanditer) ve Yılmaz Beyaz Eşya Ticareti Limited Şirketi (Komanditer) adlı üç ortak bir araya gelerek 350 000.TL.- sermayeli Adnan Gül ve Ortakları Komandit Şirketi’ni kurmaya karar vermişlerdir. Şirket kuruluşu ile ilgili gerekli yasal işlemler tamamlanmıştır.

Ortakların Sermaye Payları aşağıdaki gibidir:

Komandite ortak Adnan Gül’ün sermayesi taahhüdü 100 000.TL.- olup, taahhüdünü nakit olarak, Komanditer Yılmaz Beyaz Eşya Ticareti Limited Şirketi’nin sermaye taahhüdü 150 000.TL.- olup, sermaye taahhüdünü %20 KDV dahil 160 000.TL.’lık emtia ve komanditer ortak Ayşe Şen ise sermaye taahhüdü 100 000.TL.- olup, sermaye taahhüdünü aşağıda bilançosu bulunan işletmesini sermaye olarak koymayı kalan kısmını bir ay sonra nakit olarak ödemeyi taahhüt etmişlerdir.

Ayşe Şen Ticaret İşletmesi’nin devir tarihindeki bilançosu aşağıdaki gibidir:

Bilanço değerleri liste tipi olarak düzenlenmiştir:

Aktif Değerler:

Kasa Hesabı	: 12 500.-
Alıcılar Hesabı	: 25 000.-
Ticari Mallar Hesabı (%10 KDV’li)	: 55 000.-
Demirbaşlar Hesabı	: 10 000.-
Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	: 2 000.-

Aktif Değerler Toplamı 100 500.-

Pasif Değerler:

Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	: 3 500.-
Borç Senetleri Hesabı	: 12 000.-
Sermaye Hesabı	: 85 000.-

Pasif Değerler Toplamı 100 500.-

Ortaklar kurulu tarafından işletmenin bilanço değerleri aynen kabul edilmiştir.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HES.		350 000.-
501 01 Komandite Ortak Adnan Gül Hes.	100 000.-	
501 02 Komanditer Ortak Ayşe Şen Hes.	150 000.-	
501 03 Komanditer Yılmaz Tic. Ltd. Şti.	100 000.-	
500 SERMAYE HES.		350 000.-
500 01 Komandite Ort. Adnan Gül	100 000.-	
500 02 Komanditer Ort. Ayşe Şen	150 000.-	
500 03 Komanditer Yıl. Tic. Ltd. Şti.	100 000.-	

Ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

Adnan Gül'ün sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

----- / -----		
100 KASA HESABI		100 000.-
100 01 TL Kasası	100 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		100 000.-
501 01 Komanditer Ort. Adnan Gül	100 000.-	

Ortak Adnan Gül'ün sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

----- / -----

Yılmaz beyaz Eşya Ticareti Limited Şirketi'nin sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

----- / -----		
153 TİCARİ MALLAR HESABI		133 333,33.-
153 20 %20 KDV'li Mallar	133 333,33.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		26 666,67.-
191 20 %20 İndirilecek KDV Hesabı	26 666,67.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		10 000.-
331 01 Ortak Yılmaz Tic.	10 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		150 000.-
501 01 Komanditer Ort.Y. Tic. Ltd. Şti.	150 000.-	

Ortak Yılmaz Beyaz Eşya Tic. Ltd. Şti.'nin sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

----- / -----

Ortak Ayşe Şen'in sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

100 KASA HESABI		12 500.-
100 01 TL Kasası	12 500.-	
120 ALICILAR HESABI		25 000.-
120 01 Alıcı.....	25 000.-	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	15 000.-	
131 03 Komanditer Ayşe Şen		
153 TİCARİ MALLAR HESABI		55 000.-
153 10 %10 KDV'li Mallar	55 000.-	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		8 000.-
255 01 Demirbaşı	8 000.-	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		12 000.-
321 01 Borç Sent Hesabı	12 000.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		3 500.-
360 03 Ödenecek	3 500.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		100 000.-
501 01 Komanditer Ort. Ayşe Şen	100 000.-	

Ortak Ayşe Şen'in sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

KURULUŞ BİLANÇOSU

[illegible]

2.1.2.4. Komandit Şirketlerde Sermaye Değişiklikleri ve Muhasebeleştirilmesi

Faaliyetine devam etmekte olan komandit şirkette ortaya çıkacak olan sermaye değişikliklerine ilişkin sebepler, sermaye değişiklik işlemleri ve muhasebeleştirilmesi kolektif şirketteki işlemlerle aynıdır.

Komandit şirketteki sermaye değişiklikleri, kolektif şirkette olduğu gibi sermayenin artırılması veya azaltılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Sermaye hareketliliklerine ilişkin işlemler, kolektif şirketle ilgili çalışmalarda teferruatlı olarak ele alındığından dolayı birer örnekle açıklanacaktır.

2.1.2.4.1. Komandit Şirketlerde Sermaye Artırılması

Komandit şirkette sermaye artırılması sebepleri, sermaye artırma yöntemleri ve bu konu ile ilgili yapılacak işlemler kolektif şirketteki işlemlerle aynıdır. Sermaye artırma sebepleri kısaca aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Şirketin iş hacminin genişletilmesi nedeniyle başlangıçta konulan sermaye yetersiz kalabilir.
- ✓ Enflasyondan dolayı paranın satın alma gücünde meydana gelen düşmeler nedeniyle mevcut sermayenin yetersiz hale gelmesi,
- ✓ İşletmenin yanlış yatırım politikaları uygulamaları nedeniyle sermayenin yetersiz kalması,
- ✓ Şirket kuruluşunda şirket faaliyetleri için gerekli olan sermayenin noksan hesaplanması.

Komandit şirkette sermaye artırma şekilleri kolektif şirketteki sermaye artırım şekilleriyle aynı olup; kısaca aşağıdaki gibidir:

- ✓ Ortakların sermaye paylarını nakit veya nakit dışındaki varlıklarla artırmaları,
- ✓ Ortakların şirketteki kar paylarını çekmeyip sermayeye eklemeleri,
- ✓ Şirkete yeni ortak alınması,
- ✓ Başka bir şirketle birleşme.

2.1.2.4.1.1. Ortakların Sermaye Paylarını Nakit Veya Nakit Dışındaki Varlıklarla Artırmaları

Komandit şirket ortakları şirketteki mevcut sermayelerini artırmak yoluyla sermaye artırımını yapabilirler.

Komandit şirkette sermaye artırılmasına ilişkin olarak ortakların sermaye paylarını nakit veya nakit dışındaki varlıklarla artırmaları yoluyla sermayenin artırılmasına ilişkin örnek:

Dünya Kahraman ve Ortağı Komandit Şirketi'nin sermayesi iş hacmindeki olumlu değişimlerden dolayı yetersiz kalmıştır. Her ortak şirketteki sermaye paylarını 50 000.TL.- artırmak yoluyla sermaye artırılmasına karar vermişlerdir. Sermaye artırılmasıyla ilgili olarak gerekli yasal işlemler yapılmış ve bu işlemlerle ilgili olarak 1100.TL.- KDV ve ayrıca 8 500.TL.- tutarında harcama şirket kasasından yapılmıştır. Komandite ortak Dünya Kahraman sermaye taahhüdünü nakit olarak, komanditer ortak Deniz Kahraman sermaye taahhüdü karşılığında Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları olarak yerine getirecektir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	100 000.-
501 01 Komandite Ortak Dünya Kahraman Hes.	50 000.-
501 02 Komanditer Ortak Deniz Kahraman Hes.	50 000.-
500 SERMAYE HS.	100 000.-
500 01 Komandite Ortak Dünya K. Hes.	50 000.-
500 02 Komanditer Ortak Deniz. K. Hes.	50 000.-

Ortakların sermaye artırım taahhütleri

----- / -----

Komanditer ortağın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

----- / -----		
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI HES.		50 000.-
112 01 Cüzdandaki Tahvil Hes.	50 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		50 000.-
501 01 Komanditer Ortak Deniz K. Hes.	50 000.-	

Deniz Kahraman'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

----- / -----

Komandite ortağın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

----- / -----		
100 KASA HESABI		50 000.-
100 01 TL Kasası	50 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		50 000.-
501 01 Komandite Ort. Dünya Kahraman .	50 000.-	

Dünya Kahraman'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

----- / -----

Sermaye artırım giderlerinin kaydı:

----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		8 500.-
770 03 Diğer Giderler	8 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 100.-
191 00 %... İndirilecek KDV		
100 KASA HESABI	1 100.-	9 600.-
100 01 TL Kasası	9 600.-	

Sermaye artırımını ile ilgili yapılan gider

----- / -----

2.1.2.4.1.2. Ortakların Şirketteki Karlarını Çekmeyip Sermayeye Eklemeleri

Komandit şirkette sermaye artırım yollarından biri de, ortakların şirket karının tamamını veya bir kısmını dağıtmayarak şirkete sermaye olarak eklemeleridir.

Ortakların şirketteki karlarını çekmeyip sermayeye eklemelerine ilişkin örnek:

Ömer Demirci ve Ortağı Komandit Şirketi iki ortaklı olup sermaye payları eşittir. Şirket işlerinden dolayı sermayesi yetersiz kalmış, ortaklar şirket karının bir kısmını sermaye olarak koymak yoluyla sermayeyi artırma kararı almışlardır. Şirketin 20X2 yılı karı 120 000.TL.-'dir. Ortaklar taahhüt ettikleri sermaye artırımını, şirketten alacaklı oldukları kar paylarının yarısının sermayeye eklenmesi yoluyla karşılayacaklardır. Bu konuyla ilgili olarak gerekli tüm yasal işlemleri yerine getirilmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

20X3 Yılında 20X2 yılı kar dağıtımına ilişkin muhasebe kayıtları:

----- / -----		
590 DÖNEM NET KARI HESABI		120 000.-
590 01 20X2 Yılı Karı	120 000.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		120 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	120 000.-	

20X2 yılı karının ilgili hesaba devri

----- / -----

20X2 yılı kar dağıtımını kaydı:

----- / -----		
570 DÖNEM NET KARI HESABI		120 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	120 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		120 000.-
331 01 Komandite Ortak Ömer Demirci	60 000.-	
331 02 Komanditer Ortak Adnan Demirci	60 000.-	

Ortaklara kar dağıtımı

----- / -----

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		60 000.-
501 01 Komandite Ortak Ömer Demirci Hesabı	30 000.-	
501 02 Komanditer Ortak Adnan Demirci Hesabı	30 000.-	
500 SERMAYE HESABI		60 000.-
500 01 Komandite Ortak Ö.D. Hes.	30 000.-	
500 02 Komanditer Ortak A.D. Hes.	30 000.-	

Ortakların sermaye artırım taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin karşılanmayı kaydı:

----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR		60 000.-
331 01 Ömer Demirci	30 000.-	
331 02 Adnan Demirci	30 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		60 000.-
501 01 Komandite Ortak Ö.D. Hes.	30 000.-	
501 02 Komanditer Ortak A. D. Hes.	30 000.-	

Ortakların sermaye artırım taahhüdünü yerine getirmesi

----- / -----

2.1.2.4.1.3. Şirkete Yeni Ortak Ve Ortaklar Alınarak Sermayenin Artırılması

Sermaye artırım ihtiyacı olan bir komandit şirket bu ihtiyacını şirkete yeni bir ortak veya ortaklar alarak da giderebilir. Ancak bu yöntemi benimseyen bir şirkette o tarihe kadar oluşan dönem karının mevcut ortaklara ait olan kısmının ve şirkete ait şerefiyenin belirlenmesi gerekir.

Şerefiye, bir şirketin gerçek değeri ile bilançoda görülen değeri arasındaki pozitif farktır. Şerefiye mevcut ortaklar zamanında ortaya çıktığından şirkete yeni alınacak ortak veya ortaklardan sermaye payı nispetinde katkıda bulunması istenebilir.

Kollektif şirket örneklerinde karın dağıtımından sonra, şerefiye alınarak yeni ortak veya ortakların alınarak sermayenin artırılmasına ilişkin uygulama yapıldığından dolayı, kar durumu ve şerefiye alınmadan komandit şirkete ortak veya ortaklar alınarak sermayenin artırılmasına ilişkin örnek verilecektir.

Murat Gül – Mustafa Gül ve Ortağı Komandit Şirketi üç ortaklı olup, ortaklardan Mehmet Gül komanditer ortaktır. Şirket ortakları faaliyetlerini genişletmek amacı ile şirkete komanditer ortak statüsünde yeni bir ortak almak suretiyle sermayelerini artırmaya karar vermişlerdir. Bu amaçla şirkete Kadir Demir’i 100 000.TL.- ve Murat Demir’i 50 000.TL.- tutarında sermaye ile komanditer ortak olarak almayı kararlaştırmışlardır. Yeni ortaklardan Kadir Demir sermaye taahhüdünün yarısını nakit olarak yarısını da üç ay vadeli senet karşılığında ve Murat Demir sermaye taahhüdünün tamamını nakit olarak yerine getirecektir. Ortaklar sermaye artırımıyla ilgili tüm yasal işlemleri yerine getirmişlerdir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		150 000.-
501 04 Komanditer Ortak Kadir Demir Hes.	100 000.-	
501 05 Komanditer Ortak Murat Demir Hes.	50 000.-	
500 SERMAYE HESABI		150 000.-
500 04 Komanditer Ortak Kadir Demir	100 000.-	
500 05 komanditer Ortak Murat Demir	50 000.-	

Yeni Ortakların sermaye taahhüdü

----- / -----

Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi kaydı:

----- / -----		
100 KASA HESABI		100 000.-
100 01 TL Kasası	100 000.-	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		50 000.-
121 01 Cüzdandaki Alacak Senetleri	50 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		150 000.-
501 04 Komanditer Ortak Kadir Demir Hes.	100 000.-	
501 05 Komanditer Ortak Murat Demir Hes.	50 000.-	

Kadir Demir ve Murat Demir’in sermaye taahhütlerini yerine getirmesi

----- / -----

2.1.2.4.2. Komandit Şirketlerde Sermaye Azaltılması

Komandit şirketler kuruluşlarından sonra sermayelerini azaltmak zorunda kalabilirler. Bu zorunluluğu doğuran nedenler kolektif şirketlerde olduğu gibi kısaca aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- ✓ Şirket kuruluş aşamasında faaliyetleri için gerekli olan sermaye miktarından fazla bir sermaye ile kurulmuş olabilir veya zaman içerisinde şirket faaliyetlerindeki azalma nedeniyle sermayenin bir kısmı atıl kalmış olabilir,
- ✓ Şirket, faaliyetleri sonucunda zarar etmiş veya büyük zararlara uğramış ve bu zararlar ortaklar tarafından karşılanamamıştır,
- ✓ Şirketten ortak veya ortaklar çıkmış veya çıkarılmış olabilir.

Komandit şirkette sermaye ile ilgili bilgiler ve bu bilgilere ilişkin değişikliklerin, mutlaka ana sözleşmede değişikliğe gidilmesini gerektirmekte ve şirket sermaye ile ilgili değişikliğe gittiğinde kuruluş aşamasında izlediği yasal süreci tekrarlaması gerekmektedir. Şirket ana sözleşmesinde sermaye ile ilgili değişiklikler yapıldıktan sonra kuruluş aşamasında olduğu gibi, düzeltilmiş olan şirket ana sözleşmesi notere onaylatıldıktan sonra yeniden tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir.

Komandit şirketlerde sermaye azaltılması aşağıdaki yöntemlerden biri ile yaparlar:

- ✓ Mevcut ortakların sermaye paylarını azaltmaları suretiyle sermayenin azaltılması,
- ✓ Şirket zararının tasfiyesi için sermaye azaltılması, (Şirketin kar zarar dağıtım bölümünde incelenecektir.)
- ✓ Şirket ortak veya ortaklarının ölüm, çıkma veya çıkartılması suretiyle sermayenin azaltılması.

2.1.2.4.2.1. Mevcut Ortakların Sermaye Paylarını Azaltmaları Suretiyle Sermayenin Azaltılması

Komandit şirketin kuruluşunda hesaplanan sermaye gereğinden fazla konulmuş olabilir. Dolayısıyla işletme fazla konulan atıl olarak tutulan bu sermayeden faydalanamaz. Bu fazla konan sermayenin başka kaynaklara aktarılarak daha verimli bir şekilde kullanılması sağlanabilir. Bu nedenle ortaklar fazla konulan sermayeyi azaltarak başka kaynaklara yönelebilirler.

Komandit şirket ortaklarının sermaye paylarının azaltılmasına ilişkin örnek:

Tahsin Karşlı ve Ortakları Komandit Şirketi'nin sermayesi 325 000.TL.-'dir. Ortaklar şirketin iş hacmine göre fazla olan sermayesini azaltma kararı almışlardır. Her ortağın sermaye payından 25 000.TL.- tutarında azalma olacaktır. Ortakların sermaye azaltılmasından doğan alacakları karşılığında 3 aylık çekler verilmiştir. Ortaklar tüm yasal işlemleri yerine getirmiştir. Sermaye azaltılmasıyla ilgili yasal işlemler dolayısı ile 7 500.TL.-'lik gider ve 1 000,00.TL.-KDV kasadan ödenmiştir. Ortakların sermaye payları aşağıdaki gibidir:

Tahsin Karşlı (komandite) sermayesi 100 000.TL.-

Yalçın Karşlı (komandite) sermayesi 150 000.TL.-

Rasim Karşlı (komanditer) sermayesi 75 000.TL.-

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye azaltılması kaydı:

----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		75 000.-
500 01 Komandite Ortak Tahsin Karşlı Hes.	25 000.-	
500 02 Komandite Ortak Yalçın Karşlı Hes.	25 000.-	
500 03 Komanditer Ortak Rasim Karşlı Hes.	25 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		75 000.-
331 01 Ortak Tahsin Karşlı	25 000.-	
331 02 Ortak Yalçın Karşlı	25 000.-	
331 03 Ortak Rasim Karşlı	25 000.-	

Ortakların azaltılan sermaye paylarının cari hesaplarına devri

----- / -----

Ortaklara olan borcun ödenmesi kaydı:

----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		75 000.-
331 01 Ortak Tahsin Karşılı	25.000	
331 02 Ortak Yalçın Karşılı	25 000.-	
331 03 Ortak Rasim Karşılı	25 000.-	
103 VERİLEN ÇEKLER HESABI		75 000.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	75 000.-	

Ortakların azaltılan sermaye paylarının bankadan havale edilmesi

----- / -----

Sermaye azaltılması ile ilgili yapılan gider kaydı:

----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		7 500.-
770 03 Diğer Giderler Hes.	7 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 000.-
191 00 İnd. KDV Hes.	1 000.-	
100 KASA HESABI		8 500.-
100 01 TL Kasası	8 500.-	

Sermaye azaltılması ile ilgili yapılan gider

----- / -----

2.1.2.4.2.2. Şirketten Ortak veya Ortaklarının Ölüm, Çıkma veya Çıkartılması Suretiyle Sermayenin Azaltılması

Komandit şirketlerde ortaklardan biri veya bir kaçını anlaşma yolu ile kendiliğinden veya diğer ortaklar tarafından ortaklıktan çıkarılabilir. TTK.'da ortakların şirketten ayrılması ile ilgili olarak komandit şirketlerle ilgili özel hükümler saklı kalmak şartıyla kollektif şirketler için uygulanan 253 – 266 maddeleri aynen uygulanır.

Bir ortağın ölümü durumunda ise, şirket sözleşmesinde bu hususta hüküm bulunup bulunmamasına göre değişiklikler gösterir. Şirketin ana sözleşmesinde ölen ortağın mirasçılarıyla devam edeceğine ilişkin düzenleme yoksa mirasçılarla diğer ortakların oybirliği ile verecekleri karar üzerine şirket mirasçı ortaklarla devam edebilecektir.

Mirasçılar veya içlerinden biri şirkette kalmaya razı olmazlarsa, diğer ortaklar, ölen ortağın razı olmayan mirasçılarına düşen payları ödeyerek onları şirketten çıkarır ve aralarında şirkete devam edebilirler.³⁸

TTK.'nın 260 ve 261. maddeleri uyarınca şirketten çıkan veya çıkarılan ortağın payı, şirket ana sözleşmesinde aksine hüküm yoksa çıkmanın istendiği veya ortağın çıkarıldığı, uyuşmazlık halinde karar tarihine en yakın tarihteki şirket varlığı esas alınarak hesaplanır ve hesaplanan payını şirketten ancak nakden alabilir.

³⁸ TTK. m. 253.

Komandit şirket ortaklarından birinin ölmesi sebebiyle sermayenin azaltılmasına ilişkin örnek:

Kollektif şirkette sermaye azaltılması şekillerinde kendi rızasıyla çıkan ortağa ilişkin örnek verilmişti. Bu sebeple komandit şirkette ölen ortağın şirketten çıkartılarak sermaye azaltılmasına ilişkin örnek ele alınacaktır.

Ahmet Koç ve Ortakları Komandit Şirketi ortaklarından Komanditer ortak Doğan Şen vefat etmiştir. Şirket sözleşmesinde ortakların ölümü halinde mirasçıların ortaklığa devamı konusunda bir hüküm yoktur. Mirasçılar da şirkete ortak olmak istememektedirler. Ölüm tarihinde düzenlenen bilanço'ya göre Doğan Şen'in sermaye payı 200 000.TL.- ve şirket karından kendisine düşen pay 75 000.TL.-'dir. Şirket ölen ortağın sermaye payını mirasçılarına nakit ödemiş ve kar payı karşılığında ise 30 gün vadeli çek vermiştir. Ortaklar sermaye azaltılmasıyla ilgili tüm yasal işlemleri yerine getirmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Ölen ortağa düşen dönem net karının ilgili hesaba devir kaydı:

----- / -----		
590 DÖNEM NET KARI HESABI		75 000.-
590 02 Ölen Ortak Doğan Şen'in Karı Payı	75 000.-	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI		75 000.-
336 01 Doğan Şen Hes.	75 000.-	

Doğan Şen'in ölümü dolayısıyla hissesine düşen dönem karının ilgili hesaba devri

----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		200 000.-
500 01 Komanditer Ortak Doğan Şen	200 000.-	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI		200 000.-
336 01 Doğan Şen Hesabı	200 000.-	

Doğan Şen'in sermaye payının ilgili hesaba devri

----- / -----		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI		275 000.-
336 Doğan Şen Hesabı	275 000.-	
100 KASA HESABI		200 000.-
100 01 TL Kasası	200 000.-	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMR.		75 000.-
103 01 Verilen Çekler	75 000.-	

Mirasçılara nakit ödemesi yapılması ve çek verilmesi

----- / -----

2.1.2.5. Komandit Şirketlerde Kar-Zarar Dağıtım Ve Muhasebeleştirilmesi

Komandit şirketlerde faaliyet sonucu ortaya çıkan kar veya zararın ortaklar arasında nasıl dağıtılacağı şirket ana sözleşmede belirlenmişse kar-zarar dağıtımını yapmaya yetkili kişiler hesap dönemi sonunda her ortağa düşen payı sözleşme hükümlerine göre belirler.

Eğer dağıtım konusunda ana sözleşmede bir hüküm yoksa bu görev ortaklardan birine veya şirket dışından birine verilebilir. Bu görevi üstlenen kişi dağıtım işlemini basiretli bir iş adamı gibi yapmak zorundadır. Aksi durumda dağıtım işlemi mahkeme tarafından iptal edilebilir. Ana sözleşmede kar ve zararın dağıtımına ilişkin bir hüküm yoksa Borçlar Kanunu'na göre ortakların sermaye payları ve niteliği ne olursa olsun kar veya zarar ortaklar arasında eşit bir şekilde dağıtılır.

Komandit şirkette kar-zarar dağıtımına ilişkin işlemler bazı ayrıcalıklar hariç, kolektif şirketteki gibidir.

Komanditer, iş yılı sonunda gerçekleşen kar payını ve faizleri nakden alır. Ancak, koyduğu sermaye herhangi bir sebeple azalmış ise noksanı tamamlanıncaya kadar kar ve faizi isteyemez.³⁹

2.1.2.5.1. Komandit Şirketlerde Kar Dağıtım Ve Muhasebeleştirilmesi

Şirketin bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği karın tamamen veya kısmen dönem sonunda ortaklarına dağıtılması gerekmektedir. Karın nasıl dağıtılacağı hususu komandit şirket ana sözleşmelerinde genellikle yer almaktadır. Kar dağıtımında sözleşmede belirlenen kurallara uyulması zorunludur. Ana sözleşmede karın dağıtımına ilişkin hüküm yoksa Borçlar Kanunu hükümlerine göre, ortakların sermaye tutarları ve nitelikleri dikkate alınmadan eşit olarak dağıtılması gerekmektedir.

Karın dağıtımına temel alınabilecek hususlar şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Karın her ortağın şirketteki sermaye payı,
- ✓ Karın ortağın şirket yönetiminde alınan görevi,
- ✓ Karın ortağın kişisel nitelikleri nedeniyle şirkete sağladığı çıkarlar dikkate alınarak dağıtılabilir.

Karın dağıtımında temel alınacak hususlar çerçevesinde ortaklar arasında aşağıdaki yöntemlere göre dağıtılabilir.

- ✓ Karın ortaklar arasında eşit dağıtılması,
- ✓ Karın ortaklara sermaye payları nispetinde dağıtılması,
- ✓ Sermaye paylarına faiz ayrıldıktan sonra kalan karın dağıtılması,
- ✓ Karın ortakların birine veya birkaçına prim ayrıldıktan sonra dağıtılması.

Kar dağıtımına ilişkin temel hususlar çerçevesinde ortaklar arasında yukarıda sayılan yöntemlere göre dağıtım kolektif şirkette teferruatlı olarak ele alındığından, burada farklı özellikli olan örneklere yer verilecektir.

2.1.2.5.1.1. Karın Ortaklar Arasında Eşit Dağıtım

Bazı kolektif şirket ana sözleşmelerinde, ortakların sermaye payları farklı olsa bile karın ortaklar arasında eşit olarak dağıtılacağına ilişkin hüküm bulunabilir. Ana sözleşmede karın dağıtımına ilişkin hüküm yoksa Borçlar Kanunu hükümlerine göre, sermaye nitelikleri ne olursa olsun yasa gereği kar ortaklar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır.

Karın ortaklar arasında eşit olarak dağıtımına ilişkin örnek:

Cemal Günaltın ve Ortağı Komandit Şirketi'nin sermayesi 150 000.TL.-'dir. Komandite ortak Cemal Günaltın'ın sermaye payı 80 000.TL.- , komanditer ortak Mahmut Kalkan'ın sermaye payı 70 000.TL.-'dir. Şirket ana sözleşmesinde karın ortaklar arasında eşit dağıtılacağı hükmü bulunmaktadır.

Şirket, 20X2 döneminde 110 000.TL.- net kar elde etmiştir ve karın tamamı ortaklara eşit oranda dağıtılacaktır. Kar payları kasadan nakit olarak ödenmiştir.

³⁹ TTK. m. 312,

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

20X2 yılı karının 01.01.20X3 yılında ilgili hesaba devir kaydı:

1 -----	01.01.20X3 -----	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		110 000.-
590 01 20X2 Yılı Karı	110 000.-	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		110 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	110 000.-	

20X2 yıl karının geçmiş yıl karları hesabına devri

----- / -----

Karın ortaklara dağıtım kaydı:

2-----	01.01.20X3 -----	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI HESABI		110 000.-
570 01 20X2 Yılı Karı	110 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HS.		110 000.-
331 01 Cemal Günaltın Hes.	55 000.-	
331 02 Mahmut Kalkan Hes.	55 000.-	

20X2 yılı karından ortaklara düşen payların kaydı

----- / -----

Kar paylarının ödenmesinin kaydı:

3-----	01.01.20X3 -----	
3 31 ORTAKLARA BORÇLAR HS.		110 000.-
331 01 Cemal Günaltın Hes.	55 000.-	
331 02 Mahmut Kalkan Hes.	55 000.-	
100 KASA HESABI		110 000.-
100 01 TL Kasası	110 000.-	

20X2 yılı karından ortaklara düşen payın ödenmesi kaydı

----- / -----

2.1.2.5.1.2. Karın Ortaklar Arasında Sermaye Paylarına Göre Dağıtımı

Kar paylarının hesaplanmasında en çok kullanılan yöntemdir. Şirketin ana sözleşmesinde karın sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılacağına ilişkin hüküm bulunmalıdır. Bu yöntemde ortakların kar payları, ortakların sermaye paylarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle hesaplanır.

Karın ortakların sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılmasına ilişkin örnek:

Eser Korkmaz Ve Ortakları Komandit Şirketi'nin sermayesi 450 000.TL.-'dir ve ortakların sermaye payları aşağıdaki şekildedir.

Ortakların sermaye payları aşağıdaki gibidir:

✓ Eser Korkmaz (komandite)	200 000.TL.-,
✓ Namık Korkmaz (komanditer)	150 000.TL.-,
✓ Bahar Gül (komanditer)	100 000.TL.-.

Şirketin 20X2 yılı dönem net karı 750 000.TL.-'dir.

Şirket ana sözleşmesinde karın ortakların sermaye payları nispetinde dağıtılacağı hükmü vardır.

Kar dağıtımının sermaye paylarına orantılı olarak dağıtım hesabı:

Ortaklar	Sermaye Payları / Top. Sermaye	X	Dönem Karı	=	Ortaklara Düşen Kar Payı
Eser Korkmaz	200 000.- /450 000.-	X	750 000.-	=	333 333,34.-
Namık Korkmaz	150 000.-/ 450 000.-	X	750 000.-	=	250 000,00.-
Bahar Gül	100 000.-/ 450 000.-	X	750 000.-	=	166 666,67.-
	+				+
Toplam Sermaye	450 000.-				750 000,00.-

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Geçmiş yıl karının ilgili hesaba kaydı:

1----- / -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		750 000.-
570 01 Yıl Karı Hesabı	750 000,00.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		750 000.-
331 01 Eser Korkmaz Hesabı	333 333,34.-	
331 02 Namık Korkmaz Hesabı	250 000,00.-	
331 03 Bahar Gül Hesabı	166 666,64.-	

Önceki dönem karından ortaklara düşen payların cari hesaplarına kaydı

----- / -----

Ortaklara olan borcun kasadan ödenmesi kaydı:

2----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		750 000.-
331 01 Eser Korkmaz Hesabı	333 333,34.-	
331 02 Namık Korkmaz Hesabı	250 000,00.-	
331 03 Bahar Gül Hesabı	166 666,64.-	
100 KASA HESABI		750 000.-
100 00 TL Hesabı	750 000,00.-	

Kar paylarının ortaklara kasadan ödenmesi

----- / -----

2.1.2.5.1.3. Kardan Sermaye Paylarına Faiz Ayrıldıktan Sonra Kalan Karın Dağıtımı

Kar dağıtımında en mantıksal olan yöntem karın sermaye paylarına oranlı olarak dağıtımıdır. Sermaye payı yüksek olan ortakların kardan yüksek pay almasını sağlamak amacıyla veya şirkete sermaye olarak emeğini koyan ortakların kardan pay alabilmeleri için uygulanan bir yöntemdir. Ayrıca, ortaklardan birinin veya birkaçının şahsi emeklerini sermaye olarak koymaları durumunda, daha farklı kar dağıtım yöntemlerini benimsemiş ve bunu şirket sözleşmesine koymuş olabilirler. Bu yöntemlerden biriside kardan önce sermaye paylarına faiz ayrılması ve kalan karın ortaklara dağıtılmasıdır.

Kardan sermaye paylarına faiz ayrıldıktan sonra kalan karın dağıtılmasına ilişkin örnek:

Kemal Yıldız ve Ortakları Komandit Şirketi'nin sermayesi 450 000.TL.-olup, ortakların sermaye payları aşağıdaki şekildedir.

✓ Kemal Yıldız (komandite) sermaye payı	150 000.TL.-,
✓ Caner Kuşçu (komandite) sermaye payı	200 000.TL.-,
✓ Murat Şen (komandite) sermaye payı şahsi emek,	
✓ Burak Çalık (komanditer) sermaye payı	100 000.TL.-.

Şirket ana sözleşmesine göre kar dağıtımında; önce ortakların sermaye paylarına %20 faiz uygulanacak, sonra kalan kar üzerinden şahsi emeğini şirkete sermaye olarak koyan ortağa %15 kar payı verildikten sonra kalan kar ortaklar arasında sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılacaktır. Şirketin ilgili dönemdeki karı 680 000.TL.-'dir. Şirket ana sözleşmesine göre karın tamamı dağıtılacaktır.

Karın dağıtım hesaplaması:

Sermaye paylarına uygulanacak faiz hesaplaması:

Ortaklar	Sermaye Payları	Faiz Oranı		Ortak. Düşen Sermaye Faiz Tutarı
Kemal Yıldız	150 000.-	X 0,20	=	30 000.-
Caner Kuşçu	200 000.-	X 0,20	=	40 000.-
Burak Çalık	100 000.-	X 0,20	=	20 000.-
				+
	Toplam faiz Tutarı		=	90 000.-

Sermaye faizinden sonra kalan kar: 680 000. - 90 000. =590 000.-

Şahsi emeğini sermaye olarak koyan ortak payı hesaplaması:

Sermaye faizinden sonra kalan kar X şahsi emeğini sermaye olarak koyan ortak Murat Şen'in kar payı
590 000.- X 0,15 =88 500.-

Sermaye faizleri ve şahsi emeğini sermaye olarak koyan ortağın kar payından sonra kalan sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılacak kar hesaplaması:

Sermaye paylarına göre dağıtılacak kalan kar payı = Toplam kar – (sermaye faizi + şahsi emek kar payı)
680 000. - (90 000.- + 88 500.-) =501 500.-

Sermaye paylarına göre kalan karın dağıtım hesabı:

Ortaklar	Sermaye Payları /Top. Sermaye	X	Dağıtılacak Kar	=	Ortak. Düşen Kar Payı
Kemal Yıldız	150 000.- / 450 000.-	X	501 500.-	=	167 666,67.-
Caner Kuşçu	200 000.- / 450 000.-	X	501 500.-	=	262 888,88.-
Burak Çalık	100 000.- / 450 000.-	X	501 500.-	=	131 444,45.-
	<u>+</u>				<u>+</u>
Toplam Sermaye	450 000.-				501 500,00.-

Ortaklara düşen toplam kar tutarları:

Kemal Yıldız'ın toplam kar payı :	30 000.-	+	167 666,67.-	=	197 166,67.-
Caner Kuşçu'nun toplam kar payı:	40 000.-	+	262 888,88.-	=	262 888,88.-
Burak Çalık'ın toplam kar payı :	20 000.-	+	131 444,45.-	=	131 444,45.-
Murat Şen'in toplam kar payı :				=	88 500,00.-
				<u>+</u>	
Dağıtılan toplam kar					680 000,00.-

YEVİMİYE DEFTERİ KAYDI

Kar dağıtımının muhasebe kaydı:

1----- / -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		680 000.-
570 01 Yılı Kar Hesabı	680 000,00.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		680 000.-
331 01 Kemal Yıldız Hesabı	197 166,67.-	
331 02 Caner Kuşçu Hesabı	262 888,88.-	
331 03 Burak Çalık Hesabı	131 444,45.-	
331 04 Murat Şen Hesabı	85 000,00.-	

Geçmiş yıl karından ortaklara düşen payların cari hesaplarına kaydı

----- / -----

2.1.2.5.1.4. Kardan Yönetici Payı Ayrıldıktan Sonra Kalan Karın Dağıtımı

Komandit şirketlerde şirket, komandite ortaklar tarafından yönetilir. Bu nedenle şirketin yönetimine karşılık olarak öncelikle yönetici ortağa kardan belirli bir oranda prim ayrılması söz konusu olabilir. Ayrıca yönetim faaliyetinden farklı olarak diğer ortaklardan şirkete farklı bir katkısı olan ortak veya ortaklara da prim ayrılabilir. Bu yöntemde şirket yönetimi ve şirkete farklı olarak katkı sağlayan ortaklara, kardan prim ayrıldıktan sonra kalan kar ortaklar arasında şirket ana sözleşmesinde belirtilen esaslar doğrultusunda dağıtılır.

Kardan yönetici ortağa pay ayrıldıktan sonra kalan karın dağıtımına ilişkin örnek:

Erhan Canbaba ve Ortağı Komandit Şirketi'nin sermayesi 150 000.TL.-'dir. Şirket ana sözleşmesine göre kar dağıtımında önce yönetici ortağa kardan %20 prim ayrıldıktan sonra, kalan kar ortaklar arasında sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılacaktır. Şirket cari dönemde 180 000.TL.- net kar elde etmiş ve yönetici priminden sonra kalan karın yarısının dağıtılması kararı alınmıştır.

Ortakların sermaye payları aşağıdaki gibidir:

- ✓ Yönetici Ortak Erhan Canbaba (komandite) sermaye payı: 100 000.TL.-,
- ✓ Sabri Kaya (komanditer) sermaye payı: 50 000.TL.-'dir.

Yönetici ortak Erhan Canbaba'nın yönetici prim hesabı:

Cari yıl karı X Yönetici ortak prim oranı = Yönetici ortak prim tutarı

$$180\ 000.- \times 0,20 = 36\ 000.-$$

Yönetici priminden sonra kalan karın dağıtım hesabı:

Toplam kar – Yönetici prim tutarı = Kalan kar

$$180\ 000.- - 36\ 000.- = 144\ 000.-$$

Dağıtılacak kalan kar: $144\ 000 / 2 = 72\ 000.-$ (kalan karın yarısının dağıtılması)

Ortaklar	Sermaye Tutarı/Top. Serm.	= Dağ. Oranı	X	Dağ. Kar	= Ortak. Düşen Kar Payı
Erhan Canbaba	100 000.- / 150 000.-	= 66,67	X	72 000.-	= 48 002,40.-
Sabri Kaya	50 000.- / 150 000.-	= 33,33	X	72 000.-	= 23 997,60.-
	<u>+</u>	<u>+</u>			<u>+</u>
Toplam Sermaye	150 000.-	100,00			72 000,00.-

Ortak Erhan Canbaba'nın toplam kar payı : $36\ 000.- + 48\ 002,40.- = 84\ 002,40.-$

Ortak Sabri Kaya'nın toplam kar payı : 23 997,60.-

Kar dağıtımının muhasebe kaydı:

590 Dönem Net karı Hesabı'nın 570 Geçmiş Yıl karları Hesabına aktarıldığı farz edilmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYDI

Dönem karının ortaklar cari hesabına devir kaydı:

1----- / -----	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI	108 000,00.-
570 01 ... Yıl Karı Hesabı	108 000.-
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	108 000,00.-
331 01 Erhan Canbaba Hesabı	84 002,40.-
331 02 Sabri Kaya Hesabı	23 997,60.-

Dönem karının ortaklar cari hesaplarına kaydı

----- / -----

2.1.2.5.2. Komandit Şirketlerde Zarar Dağıtım Ve Muhasebeleştirilmesi

Faaliyet sonucunda ortaya çıkan kar gibi zarar da komandit şirket ortakları arasında dağıtılır. Bu dağıtımda önce şirket ana sözleşmesine bakılır. Zarar dağıtım ile ilgili bir hüküm varsa uygulanır. Ancak böyle bir hüküm yoksa kar dağıtım için belirlenmiş hüküm zarar dağıtım için de uygulanır. Eğer her iki husus için de bir hüküm yok ise zarar tüm ortaklar arasında eşit dağıtılır.

TTK.'da komanditer ortaklar için getirilmiş özel bir düzenleme bulunmaktadır. Şöyle ki; komanditerler, önce aldıkları ve usulüne göre tahakkuk ettirilmiş faizi ve kar paylarını, şirketin sonradan meydana gelen zararını kapatmak için geri vermeye zorunlu tutulamazlar.⁴⁰

Bunun dışında zarar ne kadar yüksek olursa olsun komanditer ortaklar sınırlı sorumlu olmaları nedeniyle zarardan en fazla sermaye payları kadar sorumludurlar. Sermaye paylarını aşan zararı karşılamaları istenemez.

Ortaklara düşen zarar paylarının hesaplanmasında kar dağıtımında kullanılan yöntemler kullanılabilir. Bu nedenle burada bu konulara tekrar değinilmeyecektir. Ortaklar paylarına düşen zarar tutarını iki şekilde yok edebilirler.

- ✓ Ortaklar zarar paylarını şirkete nakit olarak ödeyebilirler.
- ✓ Zarar, ortakların sermaye payları azaltılarak yok edilir. Bu yönetime ilişkin örnek, sermaye azaltılması konusunda verildiğinden tekrar verilmemiştir.

Şirket ortakları zarar paylarını şirkete nakit olarak ödemelerine ilişkin örnek:

Hayati Okur Ve Ortağı Komandit Şirketi'nin sermayesi 350 000.TL.-'dir. Ortakların sermaye payları eşittir. Şirket cari yılda 150 000.TL.- zarar etmiştir. Şirket ana sözleşmesinde zararın ortaklar arasında eşit olarak dağıtılacağı hükmü vardır. Ortaklar zarar paylarını şirkete nakit olarak ödemişlerdir.

- ✓ Hayati Okur (komandite) zarar payı 175 000.-,
- ✓ Suavi Kader (komanditer) zarar payı 175 000.-'dir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Zararın geçmiş yıl zararları hesabına devir kaydı:

1----- / -----	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI	350 000.-
580 01 ... Yılı Zararı Hesabı	350 000.-
591 DÖNEM NET ZARARI HESABI	350 000.-
591 01 Yılı Zararı Hesabı	350 000.-

Önceki dönem zararının cari dönemde ilgili hesaba devri

----- / -----

Geçmiş yıl zararının ortaklar cari hesabına devir kaydı:

2----- / -----	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI	350 000.-
131 01 Hayati Okur Hesabı	175 000.-
131 02 Suavi Kader Hesabı	175 000.-
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI	350 000.-
580 01 ... Yılı Zararı Hesabı	350 000.-

Önceki dönem zararının ortakların cari hesabına kaydı

----- / -----

⁴⁰ TTK. m. 313.

Zararın ortaklar tarafından şirkete ödenmesi kaydı:

3----- / -----		
100 KASA HESABI		350 000.-
100 01 TL Kasası	350 000.-	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI		350 000.-
131 01 Hayati Okur Hesabı	175 000.-	
131 02 Suavi Kader Hesabı	175 000.-	

Zarar paylarının ortaklar tarafından ödenmesi

----- / -----

Şirket cari yıl zarar payının komanditer ortağın sermaye payını aşması durumuna ilişkin örnek:

Bülent Çağlar ve Ortağı Komandit Şirketi'nin sermayesi 250 000.TL.-'dir. Şirket cari yılda 250 000.TL.- tutarında zarar etmiştir. Şirket ana sözleşmesinde zararın ortaklar arasında eşit dağıtılacağı hükmü vardır. Ortaklar şirkete olan zarar paylarını nakit olarak ödemişlerdir.

Ortakların sermaye payları aşağıdaki gibidir:

- ✓ Bülent Çağlar'ın (komandite) sermaye payı: 140 000.TL.-,
- ✓ Necmi Buyruk'un (komanditer) sermaye payı: 110 000.TL.-'dir.

Şirket ana sözleşmesinde zararın ortaklar arasında eşit dağıtılacağı hükmü bulunduğundan her ortağa 125 000.TL.- tutarında zarar payı düşmektedir. Ancak komandit şirketlerde komanditer ortak sınırlı sorumlu olduğundan, zarar payının üst sınırı da komanditer ortağın şirketteki sermaye tutarı toplamıdır. Komanditer ortağın sermaye payı olan 110 000.TL.-'yi aşan 15 000.TL.-'lik zarar fazlalığını (125 000.- – 110 000.- = 15 000.-), sınırsız sorumlu olan komandite ortak karşılamak zorundadır.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Cari yıl zararının geçmiş yıllar zararları hesabına devir kaydı:

1----- / -----		
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI		250 000.-
580 01 ... Yılı Zararı Hesabı	250 000.-	
591 DÖNEM NET ZARARI HESABI		250 000.-
591 01 ... Yılı Zararı Hesabı	250 000.-	

Dönem net zarar hesabının geçmiş yıllar zararları hesabına devri

----- / -----

Geçmiş yıl zararının ortaklar cari hesabına devir kaydı:

2----- / -----		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI		250 000.-
131 01 Bülent Çağlar Hesabı	140 000.-	
131 02 Necmi Buyruk Hesabı	110 000.-	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI		250 000.-
580 01 Yılı Zararı Hesabı	250 000.-	

Önceki dönem zararının ortakların cari hesabına kaydı

----- / -----

Zararın ortaklar tarafından ödenmesi kaydı:

3----- / -----		
100 KASA HESABI		250 000.-
100 01 TL Kasası	250 000.-	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.		250.000
131 01 Bülent Çağlar Hesabı	140 000.-	
131 02 Necmi Buyruk Hesabı	110 000.-	

Zarar paylarının ortaklar tarafından ödenmesi

----- / -----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SERMAYE ŞİRKETLERİ

Sermaye şirketleri, gücünü sermaye ve şirket yönetiminden alan, sermayeye sahip olduğu orana göre ortakların hak sahibi olduğu bir şirket türüdür. Sermaye şirketlerinde her ortak şirkete sağladığı sermaye oranında sorumluluk sahibidir. Sermaye şirketlerinin şirket ortaklarından farklı olarak bir tüzel kişiliği bulunduğundan diğer şirket ve işletmelere göre daha itibarlı bir konuma sahiptir.

Sermaye şirketlerinin her birinin kendine has özellikleri ve kurulum aşamaları bulunmaktadır. Şirket unvanında ortaklara ait bilgiler bulunmaz. Sermaye şirketleri kendi içerisinde anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Sermaye şirketlerinin şahıs şirketlerine göre avantajları bulunmaktadır. Bu avantajları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- ✓ Ortaklar şirket borçlarından dolayı sorumlu değildir,
- ✓ Şirketin ortaklardan ayrıca kendisine ait bir tüzel kişiliği bulunmaktadır,
- ✓ Ortaklardan birinin iflası, ölmesi, kısıtlanması, vb. durumlarda şirketin durumu etkilenmez,
- ✓ Ortaklar şirkete koydukları sermaye payı kadar hak sahibidirler,
- ✓ Kanunen yasak olmayan her türlü faaliyetlerde bulunabilirler.

Bu bölümde şahıs şirketlerinde işlendiği gibi; sermaye şirketleri hakkında teorik bilgilerle birlikte, şirketlerin kuruluş işlemleri, sermaye değişikliği ve şirketin kar/zarar işlemleriyle ilgili muhasebe işlemlerine yer verilecektir.

3.1 ANONİM ŞİRKETLER

Anonim şirket, sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket olarak tanımlanır.

Özellikle küçük tasarrufların bir araya getirilerek büyük sermaye tutarlarına ulaşılması ve bunların yatırıma dönüştürülmesi açısından önemli bir işlevi olan anonim şirketler aile şirketi veya halka açık şirket olarak kurulabilmektedir.

3.1.1. Anonim Şirketler Hakkında Genel Bilgiler

Çok sayıdaki ve farklı ikametteki kişilere ait küçük ve büyük sermaye ve bilgi birikiminin üretime dönüştürülmesi, işletme uygulamalarının daha kurumsal bir yapıya dönüştürülmesi gibi amaçlarla kurulan sermaye şirketlerinden en önemli türü anonim şirkettir. Özellikle küçük tasarrufların birleştirilerek büyük sermaye tutarlarına dönüştürülmesi açısından taşıdığı önem nedeniyle yaygın olarak kurulan bir şirket türü olan anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Pay sahipleri taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile şirkete karşı sorumludurlar.⁴¹

TTK. Hükümlerine göre anonim şirketlerin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir:⁴²

- ✓ Şirket kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir,
- ✓ Şirket en az 50 000.TL.- sermaye ile kurulur. Kayıtlı sermaye sistemini seçen halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi 100 000.TL.- 'den aşağı olamaz,
- ✓ Şirket ortakları gerçek veya tüzel kişilerden oluşabilir,
- ✓ Anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır,
- ✓ Şirkete sermaye olarak emek konulamaz,

⁴¹ TTK. m. 329.

⁴² Age. m. 331-332-337-338-342.

- ✓ Şirket tüzel kişiliğe sahiptir,
- ✓ Şirket sermayesi belirli paylara bölünmüştür ve bu paylar hisse (pay) senedi ile temsil edilirler,
- ✓ Şirket ve ortaklarının sorumluluğu sahip oldukları sermaye ile sınırlıdır,
- ✓ Sermaye ve ortaklık hisse senediyle temsil edildiğinden, ortak değişikliği hisse senedinin devriyle kolaylıkla gerçekleştirilir,
- ✓ Şirket, Kurumlar Vergisi mükellefidir,
- ✓ Şirketin faaliyet konusunun ticaret unvanında açıkça belirtilmesi gerekmektedir,
- ✓ Anonim şirketler hisse senedi ve tahvil çıkarabilir,
- ✓ Bankacılık ve sigortacılık faaliyetinde sadece anonim şirketler bulunabilir,
- ✓ Şirket unvanında gerçek kişilerin ad ve soyadları bulunmaz,
- ✓ Ortaklıktan ayrılmak kolaydır.

3.1.2. Anonim Şirketin Kuruluşu

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, Anonim Şirketlerin kuruluşu belirli şekil şartları taşımaktadır. Anonim şirket kurucularının, Türk Ticaret Kanunu'na uygun olarak düzenleyecekleri sermayenin tamamını ödemeyi kayıtsız şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noterce onaylandığı ana sözleşmede şirket kurmayı beyan etmeleriyle kurulur. ⁴³ Hukuki konumu, niteliği ve işletme konusu ne olursa olsun, şirketin kuruluşu ve esas sözleşme değişiklikleri herhangi bir makamın iznine bağlı değildir. ⁴⁴ Ancak bazı anonim şirketlerin kuruluşu Ticaret Bakanlığı'nın izni ile kurulur. Şirketin esas sözleşmesindeki değişiklikler de aynı bakanlığın iznine bağlıdır. Bakanlık bu izinleri verirken sadece kanunun emredici hükümlerine aykırılık bulunup bulunmadığını inceler.

Halka açık anonim şirketler, TTK. hükümleri dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümleriyle Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemelere uygun hareket etmek zorundadır.

Tamamı ana sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermayesi 50 000.TL.-'dan ve sermaye artırım yetkisinin de yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi 100 000.TL.-'den aşağı olmaz. ⁴⁵

Anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi bir veya daha fazla gerçek veya tüzel kişinin kurucu ortak olarak varlığı şarttır. (TTK. m. 330 hükmü saklıdır. Esas mukavelede aksine hüküm olmadıkça idare meclisinin bir karar verebilmesi için, azaların en az yarısından bir fazlasının hazır olması şarttır.) Pay sahibi sayısı bire düşerse, bu durum, bu durumu takip eden yedi gün içinde yönetim kuruluna bildirilir ve yönetim kurulu bu durumu yine yedi gün içerisinde, şirketin tek paylı bir şirket olduğunu tescil ve ilan ettirir.

Bir anonim şirketin kuruluş süreci ana hatlarıyla şu şekilde özetlenebilir:

- ✓ Kurucu ortaklar tarafından yasalara uygun esas sözleşmenin yazılı olarak hazırlanması,
- ✓ Tüm ortakların imzalarının noter veya ticaret siciline onaylanması,
- ✓ Başvuru - İlgili kuruluşlardaki kayıt ve işlemler,
- ✓ Tescil ve ilanla ilgili işlemlerin yapılması,
- ✓ Kuruluşun tamamlanması.

3.1.2.1. Şirket Ana Sözleşmesinin Hazırlanması

Şirket; kurucuların, kanuna uygun olarak düzenlenmiş bulunan, sermayenin tamamını ödemeyi şartsız taahhüt ettikleri, imzalarının noter veya ticaret siciline onaylandığı esas sözleşmede, anonim şirket kurma iradelerini açıklamalarıyla kurulur. ⁴⁶

Şirket esas sözleşmesinde aşağıdaki gibi hususların yer alması gerekir; ⁴⁷

- ✓ Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunacağı yer,
- ✓ Şirketin faaliyet konusu,
- ✓ Şirketin sermayesi, her hissenin itibari (nominal) değeri, sermayenin ödenme şekli ve şartları, (Anonim şirketlerde bir ortaklık payının itibari değeri en az bir kuruştur. Bu değer ancak birer kuruş ve katları olarak yükseltilebilir.)
- ✓ Hisse senetlerinin nama veya hamiline yazılı olacakları, bu hisselerle tanınan imtiyazlar,
- ✓ Paradan başka sermaye olarak konan haklar ve aylar, bunların değerleri,
- ✓ Kuruculara, yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere şirket karından sağlanacak menfaatler,

⁴³ TTK. m. 335.

⁴⁴ Age. m. 333.

⁴⁵ Age. m. 332.

⁴⁶ Age. m. 335.

⁴⁷ Age. m. 339.

- ✓ Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar,
- ✓ Genel kurulun toplantıya nasıl çağrılacağı, oy hakları,
- ✓ Şirket bir süre ile sınırlandırılmışsa, bu süre,
- ✓ Şirkete ait ilanların nasıl yapılacağı,
- ✓ Şirketin hesap dönemi.

Anonim şirketlerin kuruluşunda, ilk yönetim kurulu üyeleri ana sözleşme ile atanmaktadır.

Esas sermayeyi oluşturan payların tamamının kurucular tarafından esas sözleşmede taahhüt olduğu, esas sözleşmenin altında yer alan bir noter şerhi ile onaylanır.⁴⁸

3.1.2.2.Şirket Ana Sözleşmesinin Tescil ve İlanı

Şirket esas sözleşmesinin tamamı, Ticaret Bakanlığı'nın izniyle kurulacak olan anonim şirketlerde izin alınmasını, diğer şirketlerde şirketin kuruluşunu izleyen otuz gün içinde şirketin merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan olunur.⁴⁹

Anonim şirket kuruluşuyla ilgili olarak mali müşavir tarafından yasalara uygun olarak hazırlanan ana sözleşme, MERSİS⁵⁰ sisteminin bulunduğu illerde, şirketin mali müşavir tarafından MERSİS sisteminin ilgili bölümlerine madde madde bilgiler girildikten sonra onay aşamasında kayıt numarası alınır. Alınan kayıt numarası ile Ticaret Sicil Müdürlüğüne yetkili memura gidilerek kayıt numarası iletilir ve ana sözleşme Memur huzurunda ortaklar tarafından imzalanarak onaylatılır. 18 Ocak 2023 tarihli ve 32077 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 546 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ticaret siciline tescil edilen; işe başlama, merkez/şube adres değişikliği, ilave iş yeri/şube açılış, ilave iş yeri/şube kapanış, tür değişikliği, tasfiyeye giriş/tasfiyeden dönüş, tasfiye kapanış ve unvan değişikliği işlemlerinden Ticaret Bakanlığı tarafından elektronik ortamda (MERSİS) Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirilenler için mükellefler tarafından tekrar vergi dairelerine bildirim yapılması zorunluluğu kaldırılmıştır.⁵¹

Ticaret sicili müdürlükleri söz konusu tasdik işlemlerine ilişkin olarak;

TTK. göre; Anonim şirketler noter tasdikli olarak Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Envanter Defteri, Damga Vergisi Defteri, Yönetim Kurulu Karar Defteri, Pay Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri tutmak zorundadırlar.

Bu defterlerle alakalı olarak:⁵²

Defter tasdik ettiren mükellefin;

- ✓ Unvanı,
 - ✓ Vergi kimlik numarası,
- Tasdik edilen defterin:

- ✓ Türü,
- ✓ Defterlerin kullanılacağı hesap dönemi,

Tasdik işlemine ait;

- ✓ Tasdik numarası
- ✓ Tasdik tarihi,

Tasdik işlemi yapan görevliye ait;

- ✓ Ad Soyad,
- ✓ Unvan, bilgilerinin girilmesi gerekmektedir.

Ticaret sicili müdürlüğü bilgilerini, en geç tasdik işleminin yapıldığı ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar göndereceklerdir.

⁴⁸ TTK. m. 340-341.

⁴⁹ Age. m. 354.

⁵⁰ Ticari işletmelerin ve şirketlerin ticaret sicil kayıtlarının dijital ortamda tutulması amacıyla hayata geçirilen MERSİS, Merkezi Sicil Kayıt Sistemi'nin kısaltmasıdır.)

⁵¹ VUK. 546 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

⁵² TTK. m. 64.

Elektronik ortamda bilgi gönderme zorunluluğu getirilen ticaret sicili müdürlüklerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 226 ncı maddesinde yer alan hükme göre ayrıca bildirim yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

Şirket kuruluşunda ticaret sicil memurluklarına yapılan bildirimler, Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılmış sayılacak ve ayrıca işyeri bildirgesi düzenlenmeyecektir.⁵³

Faaliyet konusuyla ilgili olarak gereken diğer izinleri almak için ilgili makamlara (Sağlık Bakanlığı, Ticaret bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı ve faaliyetle ilgili diğer kurumlar) işe başlamadan önce bildirimde bulunmak gerekmektedir.

Ancak, Mersis sistemi ile şirketlerini tescil ettiren yetkililerin şirketin merkezin ve şubelerinin bulundukların yerin belediye başkanlıklarına müracaat ederek gerekli iş yeri açma, çalışma ve benzeri işlemler için müracaat etmeleri ve gerekli izinleri almaları gerekmektedir.

Şirket, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır. Tescilden önce şirket adına işlem yapanlar ve taahhütlere girişenler, bu işlem ve taahhütlerinden şahsen ve müteselsilen sorumludur. İşlem ve taahhütlerin, ileride kurulacak olan şirket adına yapıldığı açıkça bildirilmiş ve tescil işleminden sonra üç ay içinde bu taahhütler şirket tarafından kabul edilmişse, yalnız şirket sorumlu olur. Şirketçe kabul edilmemişse kuruluş giderleri kurucular tarafından karşılanır.⁵⁴

Mersis sisteminin bulunmadığı illerde, yasalara uygun olarak hazırlanan ana sözleşme, noter tasdikinden ve kuruluş için gerekli izinler alındıktan sonra ilgili ticaret siciline tescil ve ilan edilerek şirket tüzel kişilik kazanır.

3.1.2.3. Şirket Kuruluşunu Tamamlayan Diğer İşlemler

Anonim şirket kuruluş ana sözleşmesiyle ilgili işlemleri tamamlandıktan ve şirket tüzel kişilik kazandıktan sonra faaliyetine başlamadan önce;

Mersis sistemine yapılan girişlerden sonra her hangi bir bildirimde gerek yoktur. Ancak, Mersis sisteminin olmadığı illerde, yasalara uygun olarak hazırlanan ana sözleşme, noter tasdiki ve ticaret siciline tescil ve ilan yapıldıktan sonra tüzel kişilik kazanır ve aşağıda sıralanan hususlarda, ilgili birimlere müracaat edilmesi gerekmektedir.

Şirketin tutmak zorunda olduğu defterlerin tasdiki, kullanacağı belgelerin bastırılması, yazar kasa işlemleri ve Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Vergi Usul Kanunu açısından doğacak olan yükümlülükleri yerine getirmek amacıyla bir dilekçe ile müracaat ederek; Kurumlar Vergisi, Muhtasar Beyanname işlemleri, Katma Değer Vergisi için vergi numarası alması, yazar kasa işlemleri (Eğer perakende iş ile iştigal edecekse gerekmektedir.) için şirketin merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesi müdürlüğüne bildirimlerde bulunulur.

İşçi çalıştırmalarıyla alakalı olarak işçi çalıştırmaya başlamadan önce; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı çalıştırılmaya başlanılan bir işyerinde işyeri bildirgesinin en geç sigortalı çalıştırmaya başladığı tarihte Kuruma verilmesi gerekmektedir. Sigortalı sayılanlar için ise işe başlamadan (istisnalar hariç) en az 1 gün önce sigortalı işe giriş bildirgesinin e-sigorta kanalıyla verilmesi gerekmektedir. İşyeri imza sirküleri ve aylık işlemlerle ilgili olarak çalışma dönemini takip eden ay sonuna kadar aylık sigorta prim bildirgesi, dört aylık sigorta prim bildirgesi, şirketin merkezinin bulunduğu yerin Sosyal Sigortalar Kurumu şube müdürlüklerine gerekli yazışmaların yapılması gerekmektedir. Sigortalıların işten ayrılış bildirgesinin hizmet akdinin sona erdiği tarihi takip eden 10 gün içerisinde e-sigorta kanalıyla verilmesi gerekmektedir.⁵⁵

Faaliyet konusuyla ilgili olarak gereken diğer izinleri almak için ilgili makamlara (Sağlık Bakanlığı, Ticaret Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı ve faaliyetle ilgili diğer kurumlar) işe başlamadan önce bildirimde bulunmak gerekmektedir.

Anonim şirket tüzel kişilik kazanmasını takip eden 1 ay içerisinde, şirketin merkezinin bulunduğu yerin Ticaret Odaları – Sanayi Odalarına faaliyet konusunu belirten yazılı bir dilekçe ile bildirimde bulunulması gerekmektedir.

Şirkete ilişkin çalışma ruhsatı almak için ilgili belediye başkanlığına müracaat ederek işyeri açma vb. izinlerin alınması gerekmektedir.

⁵³ 10 Mart 2018 tarihli resmi gazete, 7099 sayılı “ Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

⁵⁴ TTK. m. 355.

⁵⁵ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi.

Ayrıca, Ticaret ve Sanayi Odası İşlemleri (Söz konusu şirket sanayici ise Sanayi Odasına kaydolmak durumundadır.) için gerekli müracaatın yapılması gerekmektedir.

3.1.2.4. Anonim Şirketin Sınıflandırılması

Anonim şirketler kuruluş biçimleri, amaç ve faaliyet konuları, sermayeleri, ortak sayıları ve tabi oldukları yasal hükümler bakımından farklı şekillerde sınıflandırılabilir.

En önemli sınıflandırma, ortak sayısına göre yapılan sınıflandırmadır.

Ortak sayısına göre yapılan sınıflandırmada, ortak sayısının 500'den aşağı olduğu anonim şirketler halka açık olmayan anonim şirketler, ortak sayısı 500'den fazla olan şirketler halka açık anonim şirketler olarak tanımlanmaktadır.

Halka açık anonim şirketler, Türk Ticaret Kanunu hükümleri dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümleriyle Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemelere uygun hareket etmek zorundadır. Halka açık olmayan anonim şirketler sadece Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olup Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine tabi olmaktadırlar.

Anonim şirketler, özel yasalar bakımından da bankalar, sigorta şirketleri, İktisadi Devlet Teşekkülleri, holdingler ve çok uluslu anonim şirketleri olarak da sınıflandırılmaktadır.

Halka açık olmayan anonim şirketlerde kuruluş sermayesi en az 50 000.TL.-, halka açık kayıtlı sermaye sistemini tercih eden anonim şirketlerde en az sermaye 100 000.TL.-'den aşağı olamaz.

3.1.2.5. Anonim Şirkette Organlar

Bir anonim şirkette Türk Ticaret Kanunu bakımından genel kurul ve yönetim kurulu olmak üzere iki organ bulunmaktadır. Yeni Ticaret Kanunu eski Ticaret Kanunu'ndaki denetim kurulu organını kaldırarak, bağımsız denetim sistemi uygulamasına geçilmesini sağlamıştır.

3.1.2.5.1. Genel Kurul

Genel kurul, şirketin en yüksek karar organdır. Genel kurul, tüm hisse senet sahiplerinin katılımından oluşur.

Genel kurul yılda en az bir defa faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde, (olağan toplantı) veya gerektiğinde (olağanüstü toplantı) toplanır.

Genel kurul; pay sahipleri şirket işlemleriyle ilgili haklarını genel kurulda kullanırlar. Murahhas üyelerle en az bir yönetim kurulu üyesinin genel kurul toplantısında hazır bulunması gerekir. Diğer yönetim kurulu üyeleri de genel kurul toplantılarına katılabilirler. Denetçi genel kurulda hazır bulunur ve üyeler denetçiden görüş alabilirler. Şirket genel kurulunda Ticaret Bakanlığı'nın temsilcisi de bulunur. ⁵⁶ Bakanlık temsilcisinin toplantıya katılma giderleri ve ücretleri şirket tarafından karşılanır. ⁵⁷

Genel kurul, kanunda ve ana sözleşmede açıkça öngörülmüş bulunan hallerde karar alır. Çeşitli hükümlerde öngörülmüş bulunan devredilmez görevler ve yetkiler saklı kalmak amacıyla genel kurulun görev ve yetkileri aşağıdaki gibi sıralanabilir. ⁵⁸

- ✓ Ana sözleşmenin değiştirilmesi,
- ✓ Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi hakların belirlenmesi, ibralar hakkında bilgi verilmesi ve görevden alınmaları,
- ✓ Kanunun gösterdiği istisnalar dışında denetçini ve işlem denetçilerinin seçimi ve görevden alınmaları,
- ✓ Finansal tablolara yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kar üzerindeki tasarruflarına, kar payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak karlara eklenmesine ve kullanılmasına ilişkin kararların alınmasına,
- ✓ Önemli miktarda şirket varlığının satılmasına.

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

⁵⁶ TTK. m. 333.

⁵⁷ Age. m. 407.

⁵⁸ Age. m. 408.

Genel kurullar olağan ve olağan üstü olarak toplanabilirler. Olağan toplantı her faaliyet dönemi sonundan itibaren üç ay içinde yapılmalıdır.⁵⁹

Sermayenin en az 1/4'ünü karşılayan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin varlığıyla genel kurul bir araya gelmektedir. Bu oran toplantı süresince korunmak durumundadır. İlk toplantıda bu oran sağlanmamış ise, ikinci toplantının yapılabilmesi için yetersayı şartı aranmayacaktır. Kararlar toplantıda bulunanların oy çoğunluğu ile verilecektir.⁶⁰

3.1.2.5.2. Yönetim Kurulu

Anonim şirketler yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur.⁶¹ Anonim şirketin esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunmaktadır. Temsile yetkili kişilerden en az birinin Türkiye'de ikamet etmesi ve Türk vatandaşı olması şarttır.

Anonim şirket yönetim kurulunda bir tüzel kişiliğin olması halinde, tüzel kişi ile birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur.

Tüzel kişi adına sadece bir kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir. Yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişi adına tescil edilecek gerçek kişinin tam ehliyetli olması lazımdır. Yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yükseköğretim görmüş olması gerekmektedir. Bu şart tek üyeli yönetim kurulunda aranmaz.⁶²

Yönetim kurulu üyeleri en çok 3 yıl süreyle seçilebilir. Ana sözleşmede aksine bir hüküm yoksa seçilmiş üyeler yeniden seçilebilir.⁶³

Yönetim kurulu üyeleri her yıl üyeleri arasından bir başkan veya başkanın bulunmadığı durumlarda başkana vekalet edecek bir başkan yardımcısı seçer.⁶⁴

Anonim şirketlerin faaliyetleri oldukça geniş ve işlem sayıları oldukça fazladır. Tüm bu işlemlerin yönetim kurulu tarafından yapılması zordur. Bu nedenle şirket yönetim kurulunun verdiği görevleri yapmak üzere genel müdür veya müdürler atanabilir. Atanan müdürlerin ticaret siciline tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir.

3.1.2.6. Anonim Şirketlerde Denetim

Anonim şirkette denetim açısından temel düzenleme TTK. m. 397/4 ve 397/5 hükümlerinde yapılmıştır. TTK. m. 397/4 hükmünde “398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirlenir.” denilerek TTK’nın “konu ve kapsam” başlıklı 398. maddesi ve diğer hükümlerinde düzenlenen bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamının Cumhurbaşkanınca tarafından belirleneceği belirtilmiştir.

Bu Kanun kapsamında denetçiler, anonim şirketin finansal tablolarını, uluslararası denetim standartlarına uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlerler. Yönetim kurulunun yıllık faaliyetler içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı içerisindedir.

Denetimin konu ve kapsamı TTK. m. 398 hükmünde oldukça kapsamlı bir şekilde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmünde “Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu bölüm hükümleri anlamında yönetim kurulunca verilen raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir.”⁶⁵ Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar...” denilerek denetimin kapsamı belirtilmiştir. Bu bağlamda denetçi öncelikle, anonim şirketin finansal tablolarını, yani şirketin envanterini, muhasebesini ve Türkiye Denetim Standartları’nın öngördüğü ölçüde iç denetimin kontrolünü yapacaktır. İlgili madde hükmü gereği denetçi kapsamıyla sınırlı olmak üzere yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun da denetimini gerçekleştirecektir.⁶⁶ hükmü gereği yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, sadece içerdiği finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı noktasından denetlenir.

⁵⁹ TTK. m. 409.

⁶⁰ Age. m. 418.

⁶¹ Age. m. 365.

⁶² Age. m. 359.

⁶³ Age. m. 362.

⁶⁴ Age. m. 366.

⁶⁵ Age. m. 397.

⁶⁶ Age. m. 397.

3.1.3. Anonim Şirketlerde Kuruluş İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Her şirket belirli bir sermaye tutarı karşılığında kurulur. Şirketin amacına, faaliyet konusuna ve hacmine uygun olarak ortaklar tarafından taahhüt edilen bu sermaye tutarına esas (nominal) sermaye denir. Bu sermayenin getirilme şekli ve zamanı TTK. ve şirket esas sözleşmesinde yer alan hükümlere göre belirlenir. Esas sermayenin ortaklar tarafından yerine getirilen kısmı ödenmiş sermaye; henüz yerine getirilmemiş kısmı ise ödenmemiş sermaye olarak adlandırılır.

Anonim şirkette kuruluş, ani kuruluş olarak da bilinen şekliyle, kurucu ortakların ortaklık sermayesinin tamamını ödemeyi taahhüt etmeleriyle eski Türk Ticaret Kanunu’muzda belirtilen şekliyle ani kuruluş ile tedrici kuruluş olarak nitelendirilen, kurucu ortakların sermayenin tamamını taahhüt edip bir kısmını ödedikten sonra kalan sermaye için halka müracaat edilerek gerçekleşir.

Bu doğrultuda anonim şirketin kuruluş işlemleriyle ilgili muhasebe kayıtları iki aşamada incelenebilir:

- ✓ Ortakların sermaye taahhüdünde bulunması: Bu aşamada ortakların sermaye olarak yerine getirmeyi taahhüt ettikleri payların kayıtları yapılır.
- ✓ Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri: Bu aşamada ortaklar tarafından taahhüt edilen değerler şirkete getirilir ve bunların kayıtları yapılır.

Ortaklar sermaye taahhütlerini nakit olarak yerine getirebilecekleri gibi; üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz veya tedbir bulunmayan; nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikri mülkiyet hakları ile sanal ortamlar ve adlar da dahil, malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabilir. Hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar bir anonim şirkette sermaye olamaz.⁶⁷

Anonim şirkete sermaye olarak para dışında bir malvarlığı değerinin sermaye olarak konulması ve kuruluş sırasında bir işletme veya ayın devralınması durumunda, bu unsurların değerinin mahkemece atanacak bir bilirkişi tarafından belirlenmesi zorunludur.⁶⁸

3.1.3.1. Sermayenin Tamamının Ortaklar Tarafından Şartsız Olarak Karşılanarak Kurulması

Sermayenin tamamının kurucu ortaklara tarafından şartsız olarak karşılanması yöntemiyle kurulan anonim şirketlerin kuruluşu, eski 6762 sayılı Ticaret Kanunu’muzda ani kuruluş olarak hüküm altına alınmıştır. Bu kuruluş şeklinde, kurucu ortaklar tarafından sermayenin tamamının taahhüt edilmiş olması gerekmektedir. Muhasebe kayıtlarında taahhüt edilmiş olan sermayenin 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI’na borç, 500 SERMAYE HESABI’na alacak kaydedilmek suretiyle ve taahhüt edilen sermayenin yerine getirilmesi durumunda, taahhüdün yerine getirilmesi şekliyle ilgili hesaba borç ve 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI’na alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmelidir. Bu muhasebeleştirme sonucunda oluşan defteri kebir kayıtlarından faydalanılarak kuruluş bilançosunun düzenlenmelidir.⁶⁹

Sermayenin tamamını ortaklar tarafından nakit karşılanması suretiyle anonim şirket kurulmasına ilişkin örnek

Yıldırım Gıda Ticareti Anonim Şirketi üç ortak tarafından kurulmuştur. Şirketin sermayesi 120 000.TL.-’dir olup, ortakların sermaye payları eşittir. Ortaklar sermayenin 1/4’ünü Y Bankasına yatırmışlar, sermayenin kalan kısmını ise bir ay sonra nakit olarak getirmeyi taahhüt etmişlerdir. Ortak Mehmet Yılmaz tarafından şirket kuruluşu sırasında kuruluş gideri olarak 10 000.TL.- ayrıca 1 000.TL.- KDV ve Rekabet Kurumu’na sermayenin on binde dördü olan 48.TL.- ödemiştir. Şirket kuruluşu ile ilgili tüm yasal işlemler tamamlanmıştır.

⁶⁷ TTK.. m. 342.

⁶⁸ Age. m. 343.

⁶⁹ (4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun 39/c maddesi ve bu madde uyarınca yapılacak olan ödemelerin esaslarını belirlemek amacıyla yayımlanan “4054 Sayılı Kanun Uyarınca Anonim ve Limited Şirketlerin Yapacakları Ödemelere İlişkin Tebliğ (2017/4)” hükümleri doğrultusunda; yeni kurulan ve sermaye artıran limited ve anonim şirket statüsündeki ortaklıkların kuruluş sermayelerinin veya sermayenin artan kısmının onbinde dördünün tahsili ile ilgili olarak Ticaret Bakanlığı, Rekabet Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği arasında imzalanan Protokol’ün gereği olarak, bahse konu ödemeler 01/01/2018 tarihinden itibaren bağlı bulunulan Ticaret Odaları ile Ticaret ve Sanayi Odalarına yapılacaktır.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI	120 000	
501 01 Ortak 1	40 000.-	
501 02 Ortak 2	40 000.-	
501 03 Ortak 3	40 000.-	
500 SERMAYE HESABI		120 000.-
500 01 Ortak 1	40 000.-	
500 02 Ortak 2	40 000.-	
500 03 Ortak 3	40 000.-	

Ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
102 BANKALAR HESABI	30 000.-	
102 01 Y Bankası	30 000.-	30 000.-
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		
501 01 Ortak 1	10 000.-	
501 02 Ortak 2	10 000.-	
501 03 Ortak 3	10 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerinin ¼'ünü yerine getirmeleri

----- / -----

Kuruluş giderleri kaydı:

3----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ	10 000.-	
262 01 Şirket Kuruluş Gideri	10 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	1 000.-	
191 00 ... KDV'li Gider	1 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		11 000.-
331 01 Ortak 1	11 000.-	

Kuruluş giderleri için ilgili ortağa borçlanması

----- / -----

Rekabet Fonu Ödemesi kaydı:

4----- / -----		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	48,00.-	
180 01 Diğer Giderler	48,00	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		48,00.-
331 01 Ortak 1	48,00.-	

Rekabet Kurumu'na yapılan ödeme için ortağa borçlanması

----- / -----

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

B 501 ÖD. SER. HES. A		B 500 SERM. HESABI A		B 262 KUR. VE ÖRG. GD. A	
1	120 000.-	2	30 000.-	1	30 000.-
				3	10 000.-
B 191 İND. KDV. HESABI A		B 331 ORTAKLARA BORÇ. A		B 102 BANK. HES. A	
3	1 000.-	3	11 000.-	2	30 000.-
		4	48.-		
B 180 GEL. AYLARA AİT GİD. A					
		4	48.-		

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Yıldırım Gıda Ticareti Anonim Şirketi'nin Tarihli Kuruluş Bil. (TL)	PASİF
1.DÖNER VARLIKLAR	31 048.-	3.KISA VADELİ YAB. KAYN 11 048.-
Bankalar Hesabı	30 000.	Ortaklara Borçlar Hesabı 11 048.-
İndirilecek KDV Hesabı	1 000.-	
Gelecek Aylara Ait Giderler	48.-	4.UZUN VADELİ YABAN. KAYNAK.
2.DURAN VARLIKLAR	10 000.-	5. ÖZ KAYNAKLAR 30 000.-
Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	10 000.-	Öz Sermaye 30 000.-
		(Sermaye 120 000.- – Öd. Serm. 90 000.)
	41 048.-	41 048.-

Ortak tarafından yapılan kuruluş giderleri kabul edilmiştir.

Gelecek aylara ait giderlerin ilgili hesaba devri kaydı:

5----- / -----	
770 GENEL TÖNETİM GİDERİ HESABI	48.-
770 03 Diğer Giderler Hesabı	48.-
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	
180 01 Diğer giderler	48.-

Kuruluş giderlerinin ilgili hesaba devri

----- / -----

Ortaklara borcun ödenmesi kaydı:

6----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		11 048.-
331 01 Ortak 1	11 048.-	
100 KASA HESABI		11 048.-
100 01 TL Kasası	11 048.-	

Kuruluş giderleri ortağa ödenmesi

----- / -----

Üç ay sonra ortaklar taahhütlerinin kalan kısmını yerine getirdiklerinde Ödenmemiş Sermaye hesabı kapatılır.

Kalan sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

7----- / -----		
100 KASA HESABI		90 000.-
100 01 TL Kasası	90 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		90 000.-
501 01 Ortak 1	30 000.-	
501 02 Ortak 2	30 000.-	
501 03 Ortak 3	30 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerinin kalan kısmını yerine getirmeleri

----- / -----

Sermayenin tamamını ortaklar tarafından nakit ve aynı değerlerle karşılanması suretiyle anonim şirket kurulmasına ilişkin örnek 2:

Ateş Gıda, İnşaat, Nakliye, İhracat, İthalat Ticaret Anonim Şirketi dört ortak tarafından kurulmuştur. Şirketin sermayesi 280 000.TL.- olup, ortakların sermaye payları eşittir.

Ortaklar şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarlarını aşağıdaki gibi yerine getireceklerdir:

Ortak 1, sermaye taahhüdünü nakit olarak,

Ortak 2, sermaye taahhüdü karşılığında değeri mahkeme tarafından tayin edilmiş yetkili kişiler tarafından tespit edilen 70 000.TL.- değerinde Bina,

Ortak 3, sermaye taahhüdünü %10 oranında KDV hariç 70 000.TL.-'lık emtia,

Ortak 4 ise, sermaye taahhüdü karşılığında 70 000.TL.-'yi şirket adına açılan banka hesabına nakit olarak yatıracaktır. Şirket kuruluşu sırasında noter, vb. giderler olarak 1 500.TL.- KDV hariç 12 500.TL.-'lık harcama ile Rekabet Kurumu'na 84.TL.- Ortak 1 tarafından ödemiştir. Şirket kuruluşu ile ilgili tüm yasal işlemler yerine getirilmiştir.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		280 000.-
501 01 Ortak 1	70 000.-	
501 02 Ortak 2	70 000.-	
501 03 Ortak 3	70 000.-	
501 04 Ortak 4	70 000.-	
500 SERMAYE HESABI		280 000.-
500 01 Ortak 1	70 000.-	
500 02 Ortak 2	70 000.-	
500 03 Ortak 3	70 000.-	
500 04 Ortak 4	70 000.-	

Ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----		
100 KASA HESABI		70 000.-
100 01 TL Kasası	70 000.-	
102 BANKALAR HESABI		70 000.-
102 01 ... Bankası Hesabı	70 000.-	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		70 000.-
153 00 KDV'li Mallar	70 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		7 000.-
191 10 %10 İnd. KDV	7 000.-	
252 BİNALAR HESABI		70 000.-
252 01 Bina Hesabı	70 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		7 000.-
331 01 Ortak 1	7 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		280 000.-
501 01 Ortak 1	70 000.-	
501 02 Ortak 2	70 000.-	
501 03 Ortak 3	70 000.-	
501 04 Ortak 4	70 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----		
Kuruluş ve örgütlenme gider kaydı:		
----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HESABI		12 500.-
262 03 Diğer Giderler Hesabı	12 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 500.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	1 500.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		14 000.-
331 01 Ortak 1	14 000.-	

Kuruluş ile ilgili yapılan gider

----- / -----	
---------------	--

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından faydalanılarak defteri kebir kayıtları yapılır. Defteri kebir kayıtlarındaki veriler dikkate alınarak, şirketin kuruluş bilançosu düzenlenir. Daha önceki örneklerde defteri kebir kayıtlarına yer verildiğinden, bu örnekte defteri kebir kayıtları yapılmış gibi farz edilerek aşağıdaki kuruluş bilançosu düzenlenmiştir.

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF		Ateş Gıda, İnşaat, İhr., İth. Ticaret A. Ş'nin Tarihli Kuruluş Bil.(TL)		PASİF
1.DÖNER VARLIKLAR		218 500.-	3.KISA VAD. YAB. KAYN.	21 000.-
Kasa Hesabı	70 000.-		Ortaklara Borçlar Hesabı	21 000.-
Bankalar Hesabı	70 000.-		4.UZUN VADELİ YABN. KAYNAK.	
Ticari Mallar Hesabı	70 000.-		5. ÖZ KAYNAKLAR	280 000.-
İndirilecek KDV Hesabı	8 500.-		Öz Sermaye	280 000.-
2.DURAN VARLIKLAR		82 500.-		
Binalar hesabı	70 000.-			
Kuruluş ve Örgüt. Gideri	12 500.-			
		301 000.-		301 000.-

Rekabet Fonu ödemesi kaydı:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	84.-	
770 03 Diğer Giderler	84.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		84.-
331 01 Ortak 1	84.-	

Rekabet Kurumu'na yapılan ödeme

3.1.3.2. Sermaye Paylarının Halka Arz Yoluyla Kurulması

Anonim şirketlerin kuruluş yöntemlerinden diğeri ise; sermaye paylarının bir kısmının kurucu ortaklar tarafından karşılanarak, kalan sermaye için sermaye paylarının halka arz edilmesi yöntemiyle kurulma şeklidir.

Halka arz, geniş bir kavram olup sadece payların değil, tüm sermaye piyasası araçlarının (tahvil, varant, kira sertifikası vs.) satın alınması için her türlü yoldan yapılan genel bir çağrı ve bu çağrı devamında gerçekleştirilen satış ifade eder. Payları halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklar ortak sayısı 500'ün üzerinde olan ortaklıklardır.

Halka açılma, bir anonim ortaklığın (şirket, ortaklık) kaynak ihtiyacını karşılamada başvurduğu bir "Doğrudan Finansman" yöntemidir.

Halka açık anonim ortaklık hem pay sahiplerinin kredi alma gücünü artırır hem de kurumsallaşmanın sağlanmasını mümkün bir hale getirir. Halka açık anonim ortaklığın diğer önemli özellikleri ise sermayenin tabana yayılmasını sağlama, küçük sermayenin de ekonomiye kazandırılması ve eşit kar dağılımına imkan tanıma olarak sıralanabilir.

Ülkemizde anonim şirketler genellikle aile tipi anonim şirketler olup, ani şekilde kurulmaktadır. Anonim şirketlerin halka arz yoluyla kurulması, ülkemizde çok sık rastlanılan bir durum olmamasına karşılık, sermaye piyasalarının güçlenmesi, sermayenin tabana yayılması, şirketlerin fonlara ulaşımının ve ucuz fon kullanım gibi nedenlerle birçok avantajı beraberinde getirmektedir.

Halka açık anonim ortaklık olmanın en önemli sonucu Sermaye Piyasası Kanunu'na tabiiyet olup, payları borsada işlem gören ortaklıklardır. Halka açık anonim ortaklıklar, Sermaye Piyasası Mevzuatına ve Kurul kararlarına uymakla yükümlüdürler.

Payları Borsa'da işlem gören anonim ortaklıklar; yıllık finansal tabloları için sürekli, altı aylık ara dönem finansal tabloları için ise sınırlı bağımsız denetim yaptırmak zorundadırlar. Bağımsız denetim raporu finansal tablolarla birlikte kamuya açıklanır. Ayrıca, yıllık ve ara dönem yönetim kurulu faaliyet raporlarının da bağımsız denetimden geçirilmesi gerekmekte olup, yıllık ve ara dönem yönetim kurulu faaliyet raporunun bağımsız denetimi, faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.⁷⁰

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan anonim şirketlerde kayıtlı sermaye denilen bir sistem geliştirilmiştir. Esasen hukukumuzda kayıtlı sermaye sistemi ilk olarak 28.7.1981 tarihli 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun kabul edilmesiyle uygulanmaya başlanmıştır.⁷¹

Kayıtlı sermaye ile ilgili bilgi vermeden önce anonim şirketlerde adı geçen farklı sermaye kavramları hakkında bilgi verelim.

- ✓ Esas Sermaye: ortaklar tarafından kuruluş sırasında taahhüt edilen sermayedir,
- ✓ Ödenmemiş Sermaye: şirket kuruluş veya sermaye artırımı sırasında ortaklar tarafından taahhüt edilen sermayenin ödenmemiş kısmıdır,
- ✓ Kayıtlı Sermaye Sistemi: Şirket ana sözleşmesinde yer almak şartıyla, şirket yönetim kurulu tarafından Türk Ticaret Kanunu'nun sermaye artırımına ilişkin hükümlere tabi tutulmadan hisse senedi, çıkarabilecekleri en yüksek miktarı gösteren tescil edilmiş sermayedir.

Bu sistemi tercih eden anonim şirketler kolaylıkla belirlenmiş olan üst tavan sermaye tutarına kadar sermaye artırımına gidebilirler. Bu konudaki değişikliklerin ana sözleşme değişikliği yapılarak tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir.

- ✓ Çıkarılmış Sermaye: şirketin kayıtlı sermaye sistemine geçmeden önceki ticaret siciline tescil edilmiş sermayesi, esas sermayedir.

Anonim şirketlerin sermaye paylarının halka arz yoluyla kurulmasına ilişkin örnek:

4 kurucu ortak bir araya gelerek Akar Toptan Gıda Ticareti Anonim Şirketi'ni sermaye paylarını halka arz yoluyla kurmaya karar vermişlerdir. Şirket ana sözleşmesi kanunlara göre uygun olarak hazırlanmış ve kuruluşla ilgili yasal işlemler yapılmıştır.

Şirket ana sözleşmesine göre şirket sermaye 250 000.TL.- olacak ve her biri 1 kuruş olan 25 000 000 adet hisse senedinden oluşmaktadır.

Kuruluş izni için gerekli olan toplam sermayenin 1/10'u kurucu ortaklar tarafından temin edilerek Ziraat Bankası'nda açılan bir hesaba yatırılmış olup, şirket kuruluş izni alındıktan sonra bankadan alınarak şirket kasasına konmuştur.

Kuruluşla ilgili olarak yapılan 1 250.TL.- KDV hariç olmak üzere 14 250.TL.- Tutarında harcama kurucu ortak Kemal Gürbüz tarafından karşılanmıştır.

Hisse senetlerinin halka arzı için Sermaye piyasası Kurulu'ndan izin alınmış olup; hisse senetlerinin basımı için Er Matbaa işletmesi ile anlaşma yapılmış ve %20 oranında 10 000.TL.- KDV hariç 50 000.TL.-'lık tutar kurucu ortak Kemal Gürbüz tarafından karşılanmıştır.

Kurucu ortakların sermaye taahhüdünden artı kalan kalan hisse senetlerinin satışı için Şeker Bankası'yla % 0.6 oranında komisyon karşılığı anlaşma sağlanmıştır. Şeker Bankası ile yapılan anlaşma gereği, 2 ay içerisinde

⁷⁰ <https://spk.gov.tr/data/61e34f9a1b41c61270320792/10-Halka%20Arz.pdf>

⁷¹ Sermaye Piyasası Kanunu, (SPK.) m. 12.

satılmayan hisse senetleri bu sürenin sonunda ilgili Banka tarafından satın alınması hususunda taahhüt alınmıştır. Satılan hisse senetleri bedelleri bu Bankada Ticaret ve Sanayi Bakanlığı adına açılacak bir hesapta toplanacaktır.

Şirket hisse senetlerinin satışı için verilecek reklamlar için Aras Reklam Ticareti Limited Şirketi ile anlaşma sağlanmış ve %20 oranında 5 000.TL.- KDV hariç 25 000.TL.- tutarında reklam masrafı kurucu ortak Kemal Gürbüz tarafından karşılanmıştır.

Şeker Bankası tarafından iki aylık dönem sonunda 200 000.TL.-'lık hisse senedi satılmış, satılmayan 25 000.TL.-'lık hisse senedi ilgili banka tarafından satın alındığı rapor edilmiştir.

Hisse senetlerinin satışından dolayı komisyon gideri olarak 1 350 00.TL.- Şeker Bankasına nakit olarak ödenmiştir.

Şeker Bankası'nda bloke edilmiş paraların blokesi çözdürülerek aynı bankada şirket adına açılan ticari mevduat hesabına yatırılmıştır.

Kurucu ortak Kemal Gürbüz tarafından şirket kuruluşuyla ilgili yapılan harcamalar, ortaklar genel kurulu tarafından kabul edilerek şirket banka hesabından ortağa ödenmiştir.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		250 000.-
501 01 Kemal Gürbüz	6 250.-	
501 02 Ortak 2	6 250.-	
501 03 Ortak 3	6 250.-	
501 04 Ortak 4	6 250.-	
501 06 Diğer Ortaklar	225 000.-	
500 SERMAYE HESABI		250 000.-
500 01 Kemal Gürbüz	6 250.-	
500 02 Ortak 2	6 250.-	
500 03 Ortak 3	6 250.-	
500 04 Ortak 4	6 250.-	
500 06 Diğer Ortaklar	225 000.-	

Ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

Kurucu ortakların sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		25 000.-
102 01 Ziraat bankası	25 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		25 000.-
501 01 Kemal Gürbüz	6 250.-	
501 02 Ortak 2	6 250.-	
501 03 Ortak 3	6 250.-	
501 04 Ortak 4	6 250.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmesi

----- / -----

Bankadaki paranın alınarak kasaya konma kaydı:

3----- / -----		
100 KASA HESABI		25 000.-
100 01 TL Kasası	25 000.-	
102 BANKALAR HESABI		25 000.-
102 01 Ziraat Bankası	25 000.-	

Bankadan para çekilmesi

----- / -----

Kuruluş giderleri kaydı:

4----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ		14 250.-
262 01 Diğer Giderler	14 250.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 250.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	1 250.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		15 500.-
331 01 Kemal Gürbüz	15 500.-	

Kuruluş ve örgütlenme gider kaydı

----- / -----

Hisse senetleri basım gider kaydı:

5----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ		50 000.-
262 01 Diğer Giderler	50 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		10 000.-
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı	10 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		60 000.-
331 01 Kemal Gürbüz	60 000.-	

Hisse senedi basım gider kaydı

----- / -----

Hisse senetlerinin halka arzı için Şeker Bankasına gönderilmesi kaydı:

6----- / -----		
900 NAZIM HESAPLAR		225 000.-
900 01 Hisse Senedinden Borçlular	225 000.-	
910 NAZIM HESAPLAR		225 000.-
910 01 Hisse Sen. Alac.	225 000.-	

Hisse senedinin halka arzı için bankaya gönderilmesi

----- / -----

Hisse senedi reklam gider kaydı:

7----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ		25 000.-
262 01 Diğer Giderler	25 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		5 000.-
191 20 %20 İnd. KDV Hesabı	5 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		30 000.-
331 01 Kemal Gürbüz	30 000.-	

Hisse senedi reklam gider kaydı

----- / -----

Banka tarafından satılan hisse senetlerinin kaydı:

8----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		225 000.-
102 01 Şeker Bankası	225 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		225 000.-
501 06 Diğer Ortaklar	225 000.-	

Diğer ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

Banka tarafından hisse senetlerinin satışına ilişkin nazım hesap kapatma kaydı:

9----- / -----		
910 NAZIM HESAPLAR		225 000.-
910 01 Hisse Senedinden Alacaklılar	225 000.-	
900 NAZIM HESAPLAR		225 000.-
900 01 Hisse Sen. Borç.	250 000.-	

Hisse senetlerinin satışı ile ilgili olarak nazım hesap kaydı

----- / -----

Hisse senedi satışlarının banka ticari mevduat hesabına alınması kaydı:

10----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		225 000.-
102 02 Şeker Bank Ticari Mevduat Hesabı	225 000.-	
102 BANKALAR HESABI		225 000.-
102 01 Şeker Bankası	225 000.-	

Satılan hisse senetleri bedelinin aynı bankadaki mevduat hesabına devri

----- / -----

Ortaklara olan borcun bankadan ödenmesi kaydı:

11----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR		105 500.-
331 01 Kemal Gürbüz	105 500.-	
102 BANKALAR HESABI		105 500.-
102 02 Şeker Bankası	105 500.-	

Ortaklara olan borcun ödenmesi

----- / -----

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

B 501 ÖDEN. SERM. HS. A		B 500 SERMAYE HESABI A		B 100 KASA HESABI A	
1	250 000.-	2	25 000.-	3	25 000.-
		8	225 000.-		
B BANK. HESABI (Zrt Bnk.) A		B 262 KRLŞ. VE ÖRĞ. GD. A		B 191 İND. KDV HES. A	
2	25 000.-	3	25 000.-	4	1 250.-
		4	14 250.-	5	10 000.-
		5	50 000.-	7	5 000.-
		7	25 000.-		
B 331 ORT. BORÇLAR A		B 900 NAZIM HESAPLAR A		B 910 NAZIM HES. A	
11	105 500.-	4	15 500.-	9	225 000.-
		5	60 000.-	6	225 000.-
		7	30 000.-		
B 102 BANKA. HS. (Şeker. Bankası) A		B 102 BANK. HES. (Şkr. Bnk.) A			
8	225 000.-	10	225 000.-	10	225 000. -
				11	105 500.-

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Akar Toptan Gıda Ticareti Anonim Şti'nin Tarihli Kur. Bilançosu (TL)	PASİF
1 DÖNER DEĞERLER	160 750.-	3 KISA VADELİ YABANCI KAYN.
Kasa Hesabı	25 000.-	4 UZUN VADELİ YABANC. KAYN.
Bankalar Hesabı	119 500.-	5 ÖZ KAYNAKLAR
İndirilecek KDV Hesabı	16 250.-	250 000.-
2 DURAN DEĞERLER	89 250.-	Sermaye Hesabı
Kuruluş ve Örg. Gideri	89 250.-	250 000.-
	250.000.-	250 000.-

3.1.4. Anonim Şirketlerde Sermaye Değişiklikleri ve Muhasebeleştirilmesi

Şirketler zaman içerisinde çeşitli nedenlerle kuruluş aşamasında koydukları sermayeyi değiştirmek zorunda kalabilirler. Bu değişiklik sermaye artırımı veya azaltılması şeklinde olur.

3.1.4.1 Anonim Şirketlerde Sermayenin Artırılması

Şirketlerde kuruluştaki belirlenen ve getirilen sermayede artırıma gidilmesinin temel nedenleri şunlardır:

- ✓ Kuruluş sırasında ihtiyaca göre düşük belirlenmiş ve getirilmiş bir sermaye tutarı olabilir,
- ✓ Şirketin iş hacminin genişlemesi veya iş hacminin genişletilmesi yönünde karar alınmış olması nedeniyle yeni durum için sermaye yetersiz kalabilir,
- ✓ Yanlış yatırım politikaları, kötü yönetim vb. nedenlerle nakit sıkıntısı yaşanıyor olabilir,
- ✓ Faaliyetler sonucunda ortaya çıkan büyük zararlar nedeniyle sermaye yetersiz kalabilir,
- ✓ Paranın satın alma gücünde meydana gelen azalma nedeniyle ek sermayeye ihtiyaç duyulabilir,
- ✓ Şirket borç yerine özkaynak ağırlıklı bir finansman yapısıyla faaliyette bulunma kararı almış olabilir,
- ✓ Yedekler veya geçmiş yıl karları sermayeye dönüştürülmek istenebilir.

Sermaye artırımında kullanılan yöntemlerden biri, mevcut ortakların sermaye paylarını artırmaları veya şirketin iç kaynaklarının sermaye artırımında kullanılması, diğeri ise yeni ortak alımı şeklinde yapılmaktadır. Sermaye artırımını karşılığında ihraç edilen hisse senetlerinin nominal değerle veya nominal değer üzerinde satılması, bu satış sırasında mevcut ortakların rüşhan hakkı kullanımı gibi özellikli konular da dikkate alınmalıdır.

Sermaye artırımı çeşitli yöntemlerle yapılabilir. Bu yöntemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- ✓ Mevcut ortakların sermaye paylarını arttırmak,
- ✓ Dağıtılmamış karları ve yedekleri sermayeye eklemek,
- ✓ Şirkete yeni ortaklar almak,
- ✓ Şirket borçlarını sermayeye dönüştürmek,
- ✓ Tahvilli borçlar karşılığında hisse senedi ihraç etmek,
- ✓ Başka şirketlerle birleşmek,

İç kaynakların kullanılması yoluyla yapılan sermaye artırımını hariç, diğer yöntemlerin kullanılmasında, ortaklar tarafından yerine getirilmemiş sermaye taahhüdü varsa, sermaye artırımına gidilemez.⁷²

Sermaye artırımına esas sermaye sisteminde genel kurul; kayıtlı sermaye sisteminde yönetim kurulu karar verir.

Artırım, genel kurul veya yönetim kurulu kararı tarihinden itibaren üç ay içinde tescil edilir.

Anonim şirkette sermaye artırımını konusu incelenirken, ilgili şirketin halka açık olup olmadığı da göz önünde bulundurulmalıdır. Halka açık olmayan şirketlerde (ki genellikle aile şirketleridir) sermaye artırımına ilişkin işlemler TTK. hükümlerine göre yapılır. Halka açık şirketlerde ise TTK. hükümleri geçerli olmakla birlikte, bu tip şirketlerin tabi olduğu Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri ve buna bağlı olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı düzenlemelere uymak da zorunludur.

Halka açık anonim şirketlerde esas sermaye sistemi veya kayıtlı sermaye sistemi uygulanabilmektedir. Esas sermaye sisteminde arttırılan sermayeyi temsil eden payların tamamı ya değiştirilmiş esas sözleşmede ya da iştirak taahhütnamelerinde taahhüt edilir. İştirak taahhüdü belirlenen koşullarla yerine getirilerek sermaye arttırılır.⁷³

Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenen ve dolayısıyla halka açık şirketleri ilgilendiren bir kavram olan kayıtlı sermaye; şirket ana sözleşmesinde hüküm bulunmak kaydıyla, yönetim kurulu kararıyla TTK'nın sermaye artırımına ilişkin hükümlerine tabi olmaksızın hisse senedi çıkarılabilecek en yüksek tutarı gösterir. Kayıtlı sermaye sistemi; hisse senetleri halka arz edilmek suretiyle kurulan veya sonradan halka açılan anonim şirketlerin kullanabileceği bir sistemdir. Bu sistemi uygulayan anonim şirkette; esas sözleşmede belirlenen kayıtlı sermaye tavanına kadar sermayeyi arttırma yetkisi yönetim kuruluna tanınmışsa, bu kurul sermaye artırımını gerçekleştirilebilir.⁷⁴ Bu yetki yönetim kuruluna en çok beş yıl için tanınır. Bu sistemde, çıkarılan hisse senetlerinin bedelleri tamamen ödenmedikçe sermaye arttırılmaz, sermaye taahhütlerinin nakit dışındaki değerlerle yerine getirilmesi de mümkün değildir.

3.1.4.1.1. Mevcut Ortakların Sermaye Paylarını Artırma Yoluyla Sermayenin Artırılması

Mevcut ortakların sermaye paylarının artırılması yoluyla anonim şirketlerde sermaye artırımını aile tipi ve halka açık anonim şirketler bakımından ayrı ayrı ele almak gerekmektedir.

Halka açık olmayan anonim şirketlerde sermaye artırımına ilişkin olarak, şirket genel kurulunda sermaye arttırılmasına ilişkin karar alındıktan sonra, şirket kuruluşunda yasal olarak yapılan işlemler aynen yerine getirilerek tescil ve ilan edilmelidir.

Halka açık olmayan anonim şirketlerde ortakların mevcut sermayelerini artırma yoluyla sermaye arttırılmasına ilişkin örnek:

Yıldız İnşaat Taahhüt Ticaret ve Sanayi Anonim Şirketi bir aile şirketi olup, sermaye payları eşit olan 3 kurucu ortağı bulunmakta ve kuruluş sermayesi 150 000.TL.-'dir. Şirket genel kurulunda sermayenin 60 000.TL.- tutarında artırılması kararlaştırılmış ve gerekli olan yasal işlemler yerine getirilerek hisse senetleri bastırılmıştır. Şirket ortakları sermaye artırım taahhütlerini nakit olarak şirkete vermişlerdir. Şirket sermaye artırımıyla ilgili olarak 1 500.TL.- KDV dahil 13 250.TL.- tutarında harcama yapmıştır.

⁷² TTK. m. 456.

⁷³ Age. m. 459.

⁷⁴ Age. m. 460.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye artırım taahhütlerinin kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI	60 000.-	
501 01 Ortak 1	20 000.-	
501 02 Ortak 2	20 000.-	
501 03 Ortak 3	20 000.-	
500 SERMAYE HESABI		60 000.-
500 01 Ortak 1	20 000.-	
500 02 Ortak 2	20 000.-	
500 03 Ortak 3	20 000.-	

Ortakların sermaye artırım taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
100 KASA HESABI	60 000.-	
100 01 TL Kasası	60 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		60 000.-
501 01 Ortak 1	20 000.-	
501 02 Ortak 2	20 000.-	
501 03 Ortak 3	20 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmesi

----- / -----

Sermaye artırım gider kaydı:

3----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	11 750.-	
770 03 Diğer Giderler	11 750.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 500.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	1 500.-	
100 KASA HESABI		13 250.-
100 01 TL Kasası	13 250.-	

Sermaye artırım ile ilgili olarak ödenen gider

----- / -----

Halka açık anonim şirketlerde ortakların mevcut sermayelerini artırma yoluyla sermaye artırılmasına ilişkin örnek:

Ersan Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi, halka açık bir anonim şirket olup, kayıtlı sermaye sistemini benimsemiş, esas çıkartılmış sermayesi (bilançosundaki sermaye) 350 000.TL.- ‘dir. Şirket Yönetim Kurulu sermayenin yetersiz olması nedeniyle sermayeyi 100 000.TL.- artırma kararı almıştır. Şirket sermaye artırımını için gerekli yasal işlemleri tamamlamış ve nominal değeri 1 TL- olan 100 000 adet hisse senedi bastırmıştır. Hisse senedi basımı için Doğu Matbaacılık Limited Şirketinin 111 nolu faturası karşılığı 10 000.TL.- ve 1 800.TL.- tutarında KDV bedelini peşin olarak ödemiştir. Sermaye artırımından dolayı ödenmesi gereken çeşitli giderler toplamı 900.TL.- KDV olmak üzere 6 400.TL.- ‘dir. Şirket ortakları mevcut rüçhan haklarını kullanarak 30 000 adet hisse senetlerini satın alarak, bedelini Ziraat Bankasına yatırarak bloke ettirmişlerdir. Kalan 70 000 adet hisse senedinin satışı için Vakıflar Bankasıyla %0.10 oranında komisyon bedeli karşılığında anlaşmışlardır. Vakıflar Bankasıyla yapılan sözleşme gereği 2 ay sonunda satılamayan hisse senetleri banka tarafından satın alınacaktır.

Vakıflar bankası yapılan satışlarla ilgili olarak; 1 ay sonunda 40 000.TL.-’lık, 2 ay sonunda 20 000.TL.-’lık hisse senedini satmış, satılamayan hisse senetlerini kendisi alarak, bedelini Ticaret Bakanlığı adına Ziraat Bankasında açılan bir hesaba yatırmıştır.

Vakıflar Bankasına yapmış olduğu hisse senedi satışından dolayı 1 000.TL.- komisyon ücreti ile rekabet kurumuna 40.TL.- tutarında para yatırılmıştır.⁷⁵

Sermaye artırımını, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, Ticaret Bakanlığına bildirilmiş, Ziraat Bankasında bloke edilen para, Vakıflar Bankasında şirket adına var olan cari hesaba aktarılmıştır.

Sermaye artırımına ilişkin işlemler kısaca aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Artırılacak sermaye tutarı	: 100 000.TL.-,
Rüçhan hakkı kullanılarak alınan hisse senetleri tutarı	: 30 000.TL.-,
Vakıflar Bankası tarafından satılan hisse senedi tutarı	: 70 000.TL.-,
Hisse senedi basım giderleri	: 10 000.TL.-,
Çeşitli giderler toplamı	: 5 500.TL.-,
İndirilecek KDV tutarı	: 2 700.TL.-,
Vakıflar Bankasına ödenen komisyon tutarı	: 700.TL.-,
Rekabet Fonuna ödenen tutar	: 40.TL.-.

YEVİMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye artırım taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		100 000.-
501 01 Rüçhan Hakkı Olan Ortaklar	30 000.-	
501 02 Diğer Ortaklar	70 000.-	
500 SERMAYE HESABI		100 000.-
500 01 Rüçhan hakkı Olan Ortaklar	30 000.-	
500 02 Diğer Ortaklar	70 000.-	

Sermaye artırım taahhütleri

----- / -----

⁷⁵ (4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun 39/c maddesi ve bu madde uyarınca yapılacak olan ödemelerin esaslarını belirlemek amacıyla yayımlanan “4054 Sayılı Kanun Uyarınca Anonim ve Limited Şirketlerin Yapacakları Ödemelere İlişkin Tebliğ (2017/4)” hükümleri doğrultusunda; yeni kurulan ve sermaye artıran limited ve anonim şirket statüsündeki ortaklıkların kuruluş sermayelerinin veya sermayenin artan kısmının onbinde dördünün tahsili ile ilgili olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Rekabet Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği arasında imzalanan Protokol’ün gereği olarak, bahse konu ödemeler 01/01/2018 tarihinden itibaren bağlı bulunulan Ticaret Odaları ile Ticaret ve Sanayi Odalarına yapılacaktır.)(Ekonomi Bakanlığı ile mülga Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 10 Temmuz 2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete ‘de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile birleştirilerek Ticaret Bakanlığı kurulmuştur.

Hisse senetleri basım gider kaydı:

2----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		10 000.-
770 03 Diğer Giderler	10 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 800.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	1 800.-	
100 KASA HESABI		11 800.-
100 01 TL Kasası	11 800.-	

Sermaye artırımını ile ilgili olarak ödenen gider

----- / -----

Hisse senetlerinin rüçhan hakkı olan ortaklarca alım kaydı:

3----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		30 000.-
102 01 Ziraat Bankası	30 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		30 000.-
501 01 Rüçhan Hakkı Olan Ortak.	30 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini bankaya yatırması

----- / -----

Hisse senetlerinin bankaya gönderilmesi kaydı:

4----- / -----		
900 NAZIM HESAPLAR		70 000.-
900 01 Hisse Senedinden Borçlular	70 000.-	
910 NAZIM HESAPLAR		70 000.-
910 01 Hisse Sen. Alacaklılar	70 000.-	

Hisse senedinin halka arzı için bankaya gönderilmesi

----- / -----

Hisse senetlerinin banka tarafından birinci aya ait satış kaydı:

5----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		40 000.-
102 01 Ziraat Bankası	40 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		40 000.-
501 01 Rüçhan Hakkı Olan Ortakl.	40 000.-	

Banka tarafından satılan hisse senedi

----- / -----

Satılan hisse senetlerinin nazım hesaplara aktarılması kaydı:

6----- / -----		
910 NAZIM HESAPLAR		40 000.-
910 01 Hisse Senedinden Alacaklılar	40 000.-	
900 NAZIM HESAPLAR		40 000.-
900 01 Hisse Sen. Borçlular	40 000.-	

Satılan hisse senetlerinin nazım hesaplara aktarılması

----- / -----

Hisse senetlerinin banka tarafından 2. Aya ait satış kaydı:

7----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		30 000.-
102 01 Ziraat Bankası	30 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		30 000.-
501 01 Rüçhan Hakkı Olan Ortaklar	30 000.-	

Banka tarafından satılan hisse senedi

----- / -----

Satılan hisse senetlerinin nazım hesaplara aktarılması kaydı:

8----- / -----		
910 NAZIM HESAPLAR		30 000.-
910 01 Hisse Senedinden Alacaklılar	30 000.-	
900 NAZIM HESAPLAR		30 000.-
900 01 Hisse Sen. Borçlular.	30 000.-	

Satılan hisse senetlerinin nazım hesaplara aktarılması

----- / -----

Sermaye artırımıyla ilgili yapılan diğer gider kaydı:

9----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		5 500.-
770 03 Diğer Giderler	5 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		900.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	900.-	
100 KASA HESABI		6 400.-
100 01 TL Kasası	6 400.-	

Sermaye artırımını ile ilgili olarak yapılan gider

----- / -----

Sermaye artırımıyla ilgili komisyon ve rekabet fonu gider kaydı:

10----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		1 040.-
770 03 Diğer Giderler	1 040.-	
100 KASA HESABI		1 040.-
100 01 TL Kasası	1 040.-	

Sermaye artırımını ile ilgili olarak yapılan gider

----- / -----

Ziraat bankasında bloke edilen paranın vakıflar bankası hesabına devir kaydı:

11----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		70 000.-
102 01 Ziraat Bankası	70 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		70 000.-
501 01 Rüçhan Hakkı Olan Ortaklar	70 000.-	

Banka tarafından satılan hisse senedi

----- / -----

3.1.4.1.2. Dağıtılmamış Karları ve Yedekleri Sermayeye Ekleme

Anonim şirketlerde sermaye artırımının başka bir yolu da, dağıtılmamış karları ve ayrılan yedekleri sermayeye eklemek suretiyle şirket sermayesini artırmaktır.

Dağıtılmamış karlar ve sermaye yedeklerini sermayeye eklemek suretiyle sermaye artırımına ilişkin örnek:

Alp Anonim Şirketi bir aile şirketi olup yönetim kurulu, şirket sermayesini 135 000.TL.- arttırma kararı almıştır. Arttırılan sermayenin tamamı, şirket hesaplarında yer alan 100 000.TL.-'lik yasal yedek, 35 000.TL.-'lik statü yedeği kullanılarak karşılanması uygun görülmüştür. Yasal süreç tamamlanarak çıkarılan hisse senetleri ortaklara verilmiştir. Sermaye artırımıyla ilgili yasal işlemler yerine getirilmiş ve 10 800.TL.-'lik gider ve 900.TL.-'lik KDV ile 54.TL.-'lik rekabet fonu peşin olarak ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		135 000.-
501 01 Ortaklar	135 000.-	
500 SERMAYE HESABI		135 000.-
500 01 Ortaklar	135 000.-	

Ortakların sermaye artırımına ilişkin taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yedeklerden karşılanması kaydı:

2----- / -----		
540 YASAL YEDEKLER HESABI		100 000.-
540 01 Yasal Yedekler	100 000.-	
541 STATÜ YEDEKLERİ HESABI		35 000.-
541 01 Statü Yedekleri	35 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		135 000.-
501 01 Ortaklar	135 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerinin yedeklerle karşılanması

----- / -----

Sermaye artırımını için yapılan gider kaydı:

3----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		10 854.-
770 03 Diğer Giderler	10 854.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		900.-
191 00 ... İnd. KDV	900.-	
100 KASA HESABI		11 754.-
100 01 TL Kasası	11 754.-	

Sermaye artırımını ile ilgili olarak ödenen gider ve rekabet fonu

----- / -----

3.1.4.1.3. Şirkete Yeni Ortak Almak

Anonim şirkete yeni ortak alınması yoluyla sermaye artırımını yapılmasında farklı bir durum olarak; hisse senetlerinin nominal değerlerinin üzerinde bir fiyatla satılması durumu söz konusu olabilir.⁷⁶ Şirketlerde yeni ortakların taahhüt ettikleri sermayeden daha fazla nakit katkı sağlaması ve böylece bir anlamda mevcut ortaklara dolaylı olarak bir prim ödenmesi sonucunu doğuran bu uygulamada, hisse senetleri nominal değerlerinin üzerinde bir fiyatla satılır. Nominal değerle satış fiyatı arasındaki fark hisse senedi ihraç primi (emisyon primi) olarak adlandırılır ve şirketin özkaynakları arasında sermaye yedeği olarak raporlanır.

As Anonim Şirketi bir aile şirketi olup, sermayesini 200 000.TL.- artırma kararı almıştır. Bu amaçla nominal değeri 1.TL.- olan 200 000 adet hisse senedi çıkarmıştır. Ortaklar genel kurulunca hisse senetleri 1,52.TL.-'lik birim fiyatla yeni ortak Hasan Kemal'e verilecektir. Ortak taahhüdünü banka hesabına yatırmıştır. Bu işlemlerle ilgili katlanılan 8 400.TL.-'lik gider ve 720.TL.-'lik KDV ile Rekabet Kurumu'na 80.TL.- peşin olarak ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye artırım taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		200 000.-
501 04 Yeni Ortak	200 000.-	
500 SERMAYE HESABI		200 000.-
500 04 Yeni Ortak	200 000.-	

Sermaye artırımına ilişkin taahhüt kaydı

----- / -----

⁷⁶ TTK. m. 347.

Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		304 000.-
102 01 X Bankası	304 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		200 000.-
501 04 Yeni Ortak	200 000.-	
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ HESABI		104 000.-
520 01 Hisse senedi ihraç Primi	104 000.-	

Hisse senetlerinin primli satışı ve yeni ortağın sermaye taahhütlerinin yerine getirmesi

----- / -----

Sermaye artırım gider kaydı:

3----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		8 480.-
770 03 Diğer Giderler	8 480.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		720.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	720.-	
100 KASA HESABI		9 200.-
100 01 TL Kasası	9 200.-	

Sermaye artırım gider kaydı

----- / -----

3.1.4.1.4. Şirket Borçları veya Tahvil Borçları Karşılığında Hisse Senedi İhraç Etmek Yoluyla Sermayeyi Artırmak

Anonim şirketler, şirketin borçlarına veya tahvilli borçlarına karşılık hisse senedi çıkartarak, borçlu oldukları kişi veya kurumlara borçları karşılığında bedelsiz hisse senedi vermek suretiyle sermayelerini artırma yoluna gidebilirler.

Şirket borçlarının sermayeye eklenmesi suretiyle sermayenin artırılmasına ilişkin örnek:

Er Anonim Şirketinin 120 000.TL.-'lık borcu bulunmaktadır. Alacaklılarla yapılan anlaşma sonucunda, alacaklılar şirkete alacakları tutarında ortak olmayı kabul etmişlerdir. Sermaye artırımını ile ilgili yasal işlemler yerine getirilmiş ve 120 000.TL.-'lık hisse senedi bastırılarak alacaklılara dağıtılmıştır.

Sermaye artırımıyla ilgili yapılan gider kayıtları önceki örneklerde yapıldığı için bu örnekte dikkate alınmayacaktır.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		120 000.-
501 01 Alacaklı Ortaklar	120 000.-	
500 SERMAYE HESABI		120 000.-
500 01 Alacaklı Ortaklar	120 000.-	

Alacaklıların sermaye artırımına ilişkin taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
320 SATICILAR HESABI		120 000.-
320 01 Şirketten Alacaklılar	120 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		120 000.-
501 01 Alacaklı Ortaklar	120 000.-	

Sermaye taahhütlerinin karşılanması

----- / -----

Şirketin tahvilli borçlarına karşılık sermayenin azaltılması yönteminde, 320 SATICILAR HESABI yerine 405 ÇIKARTILMIŞ TAHVİLLER HESABI olacaktır, bu hesap kısa vadeli olan 304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ HESABI'na aktarılmalı VE 304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ HESABI ile 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI karşılaştırılarak kapatılmalıdır.

3.1.4.2. Anonim Şirketlerde Sermayenin Azaltılması ve Muhasebeleştirilmesi

Sıklıkla karşılaşılmamakla birlikte, anonim şirketlerde sermaye azaltılması söz konusu olabilmektedir. Sermaye azaltılmasının nedenlerini aşağıdaki gibi sıralanabiliriz:

- ✓ Şirket, faaliyetleri için gerekli olan sermaye miktarından fazla bir sermaye ile kurulmuş olabilir veya zaman içerisinde şirket faaliyetlerindeki daralma nedeniyle sermayenin bir kısmı atıl kalmış olabilir,
- ✓ Şirket, zarar uğramış olabilir,
- ✓ Şirket varlıklarının bazılarında önemli değer kayıpları yaşanmış olabilir,
- ✓ Şirket kendi hisse senetlerini elinden çıkaramamış olabilir.

Sermaye azaltılmasını yapabilmek için ortaklar genel kurulunca karar alınması, ana sözleşme değişikliğinin yapılması, Ticaret Bakanlığından izin alınması, şirketten alacaklı olanların haklarının korunmasına ilişkin bilirkişi raporunun bulunması, sermaye sahiplerinin $\frac{3}{4}$ 'ünün olurunun alınması ve genel kurulun kararının Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilerek alacaklıların davet edilmesi zorunludur. Sermaye azalımı sonucunda sermaye, hiçbir surette şirket kuruluşu için gereken en az sermaye tutarının altına düşürülemez.⁷⁷

Sermaye azaltılmasında aşağıdaki yöntemler kullanılabilir:

- ✓ Ortaklardan hisse senetleri toplanır ve bedelleri ödenir. Böylece hisse senedinin nominal değeri değiştirilmeden hisse senedi sayısı azaltılır.
- ✓ Piyasadan hisse senetleri toplanır ve iptal edilir,
- ✓ Yeni ihraç edilen nominal değeri daha düşük hisse senetleri eski hisse senetleriyle değiştirilir.

⁷⁷ TTK. m. 473.

3.1.4.2.1. Ortaklardan Hisse Senedi Toplamak Yoluyla Sermayenin Azaltılması

Anonim şirketlerde sermaye azaltılması şekillerinden biri, ortakların mevcut sermaye paylarını azaltmak şeklindedir. Bu şekilde mevcut ortaklar ellerinde bulundurdıkları hisse senetlerinin nominal değerlerini düşürmek veya mevcut hisse senetlerini toplayarak iptal etmek suretiyle sermaye azaltılmasını yapabilirler. Sermaye azaltılmasına ilişkin işlemler, aile tipi ve halka açık anonim şirketlerde farklılık göstermemektedir.

Ortakların ellerinde bulundurdıkları hisse senetlerini iptal etmek suretiyle sermayenin azaltılmasına ilişkin örnek:

Eses Anonim Şirketi'nin sermayesi 220 000.TL.-'dir. Şirketin iş hacminde meydana gelen azalmalar dikkate alınarak fazla olduğuna karar verilen şirket sermayesinin 70 000.TL.-tutarındaki kısmının azaltılmasına genel kurulda karar verilmiştir. Sermaye azaltılmasıyla ilgili gerekli yasal işlemler yerine getirilmiştir. Borsada işlem gören aynı tutardaki hisse senetleri satın alınarak iptal edilmiştir. Hisse senedi bedelleri bankadan ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye azaltılması kaydı:

1----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		70 000.-
500 01 Öz Sermaye	70 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		70 000.-
331 01 Hisse Senedi Alacaklıları	70 000.-	

Sermaye azaltılması nedeniyle ortaklara borçlanması

----- / -----

İptal edilen hisse senedi bedellerinin ödenmesi kaydı:

2----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		70 000.-
331 01 Hisse Senedi Alacaklıları	70 000.-	
101 BANKALAR HESABI		70 000.-
101 01 X Bankası Hesabı	70 000.-	

İptal edilen hisse senet bedellerinin ödenmesi

----- / -----

3.1.4.2.2. Yeni İhraç Edilen Nominal Değeri Daha Düşük Hisse Senetleri Eski Hisse Senetleriyle Değiştirilerek Sermayenin Azaltılması

Anonim şirketler, faaliyetleri sırasında işlerin iyi gitmemesi vb. sebeplerden dolayı zararlara uğrayabilirler. Bu zararların karşılanmasının imkanı olmadığı durumlarda, şirket bilançosunda geçmiş yıl zararlarının görülmesinin piyasada yaratacağı olumsuz etkileri ortadan kaldırmak için, bu zararları sermaye azaltmak yoluyla ortadan kaldırabilirler.

Ateş İnşaat Ticaret Anonim Şirketi'nin sermayesi 350 000.TL.- olup, Şirketin bilançosunda geçmiş yıllar zararları olarak 140 000.TL.- görünmektedir. Şirket genel kurulu, Şirketin azalan iş hacmini dikkate alarak, geçmiş yıllar zararını ortadan kaldıracak şekilde şirket sermayesini 140 000.TL.- düşürme kararı almışlardır. Bu amaçla gerekli yasal işlemler yerine getirilerek, eski hisse senetleri nominal değeri daha düşük olan yeni hisse senetleriyle değiştirilmiştir.

YEVMIYE DEEFTERİ KAYDI

Sermayenin azaltılarak geçmiş yıl zararlarının kapatılması kaydı:

1----- / -----	
500 SERMAYE HESABI	140 000.-
500 01 Öz Sermaye Hesabı	140 000.-
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS	140 000.-
580 01Yılları Zararları Hes.	140 000.-

Sermaye azaltılarak geçmiş yıllar zararının kapatılması

----- / -----

3.1.5. ANONİM ŞİRKETLERDE TAHVİL ÇIKARTILMASI

Ülkemizdeki şirketler, genellikle yaptıkları yatırımlarını öz kaynaklarından veya banka kredilerinden faydalanmak suretiyle gerçekleştirmektedirler. Oysa, uzun vadeli yatırımların yapılması ve ekipman alımı için yeterli olmayan finansman ihtiyaçlarını banka kredilerinden yerine, daha avantajlı olan başka kaynaklardan sağlayabilirler. Bu kaynakların başında piyasaya tahviller (borç senetleri) ihraç etmek gelmektedir.

Tahviller, TTK. da belirtilen şekilde; “Her çeşidi ile tahviller, finansman bonoları, varlığa dayalı senetler, iskonto esaslı üzerine düzenlenenler de dahil, diğer borçlanma senetleri, alma ve değiştirme hakkını haiz senetler ile her çeşit menkul kıymetler, aksi kanunlarda öngörülmedikçe, ancak genel kurul kararı ile çıkarılabilirler. Genel kurul bu kararı, kanunlarda farklı bir düzenleme yoksa 421 inci maddenin üçüncü ve dördüncü fıkraları hükümlerine göre verir.⁷⁸ Esas sözleşme farklı bir nisap öngörebilir. Genel kurul kararının çıkarılacak menkul kıymete ilişkin, gerekli bütün hüküm ve şartları içermesi gerekir. Genel kurul kararını yönetim kurulu yerine getirir. Bu hükme tabi menkul kıymetler hamiline veya emre yazılı ve itibarî değerli olabilir. İtibari değer genel kurul ve yetkilendirilmiş olması halinde yönetim kurulunca belirlenir. Borçlanma senetlerinin bedellerinin nakit olması ve teslimi anında tamamen ödenmesi şarttır.” hüküm altına almıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu’na göre ise tahvil; “devletin yada özel sektör şirketlerinin borçlanarak orta veya uzun vadeli fon sağlamak amacıyla çıkarttıkları borç senetleri olarak” tanımlanmıştır.

Tahviller, devletin veya anonim şirketlerin en az 1 yıl veya daha fazla vadeyle, sabit veya değişken faizli olarak, ödünç para bulmak amacıyla çıkardıkları (özel sektör tahvili) borç senetleridir. Şirketler tarafından çıkartılan vadesi bir yılda aşağı olan borçlanma araçları finansman bonosu olarak adlandırılmaktadır.

Tahviller, sahiplerine sadece alacak hakkı verip, herhangi bir ortaklık veya yönetim-denetim hakkı vermezler. İhraç edilen tahvil bedelleri tutarları, şirket bilançosunda uzun vadeli yabancı kaynak olarak gözüktürler.

Tahvil, kıymetli bir evrak olup şekil şartına tabidir. Tahviller, hamiline veya satın alanın adına (nama) yazılı olabilir, itibari (nominal) değerinin alt ve üst sınırı, onu çıkaran anonim şirket yetkilileri tarafından belirlenir. Tahviller nominal değer altında piyasaya sürülebilir. Şirket ödenmiş sermayesi tutarından fazla miktarda tahvil çıkaramaz.

Tahvil ihracında; genel kurul kararının alınarak, kararın ticaret siciline tescil ev ilan ettirilmesi, ihraç için Sermaye Piyasası Kuruluna başvurularak ihraç izni alınması ve tahvillerin halka arzı için mahkeme tasdiki ve sirkülerin yayınlanması işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

⁷⁸ TTK. m. 504.

3.1.5.1. Tahvil Türleri ve Değerleri

Tahviller yatırımcısına sağladığı imkanlar ve çıkarılma şekillerine göre değişik isimler altında aşağıdaki gibi gruplandırılabilir:

Devlet Tahvilleri ve Özel Sektör Tahvilleri: Devlet tarafından iç borçlanma yoluyla çıkarılan tahviller devlet tahvili veya hazine bonusu adını alır. Özel sektör tarafından belirli amaçlar ile değişik vadeler ile çıkarılan tahviller ise özel sektör tahvilleri veya borç senedi olarak tanımlanmaktadırlar.

Primli Tahviller ve Başa Baş Tahviller: Tahvil üzerinde yazılı (nominal) değer ile piyasaya çıkarılıyorsa başa baş, üzerinde yazılı değerden daha aşağı bir tutarda piyasaya çıkarılıyorsa ve vadede üzerinde yazılı olan değerden ödenecekse iskontolu tahvil, nominal değer üzerinde bir bedelle çıkartılıyorsa primli tahvil denir. Tahvil en çok nominal değer % 5'i kadar düşük değerle çıkarılabilir.

Hamiline ve Nama Yazılı Tahviller: Kıymetli evrak üzerinde sahibinin ismi belirtiliyorsa nama yazılı, isim belirtilmiyor ve elinde bulunduran kişiye alacak hakkı tanıyor ise hamiline yazılı tahvillerdir.

İkramiyeli Tahviller: Daha çok tahvil satışı yapabilmek için tahvil sahibine ek menfaatler sağlayan tahvillerdir. Ancak ülkemizde tahvil sahibine hak ettiği faiz dışında ek bir menfaat sağlanamaz.

Garantili Tahviller ve Garantisiz Tahviller: Satışı arttırmak için tahvile bir banka ya da şirket garantisi veriliyorsa garantili, tahvil normal şekilde çıkarılıyorsa garantisiz tahvil denir.

Paraya Çevrilme Kolaylığı Olan Tahviller: Tahvillerin üzerinde yazılı vadeleri vardır. Vade sonunu beklemeden istendiği zaman işleyen faizi ile nakde çevrilebilen tahvillere paraya çevrilme kolaylığı olan tahviller denir.

Sabit Faizli ve Değişken Faizli Tahviller: Tahvil faizleri piyasadaki tahvil talebine ve arzına göre piyasalar tarafından günlük belirleniyorsa buna değişken faizli tahvil denir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan son düzenleme ile değişken faizli tahvil yerine 3, 6 aylık veya 1 yıllık dönemli sabit faiz uygulamasına geçilmiştir.

İndeksli Tahviller: Altın ya da döviz kuru artış yüzdesine göre tahvilin anaparası artırılarak sahibine ödenir. Tahvilin çıkarıldığı gün ile vade günü arasında kalan süreler için altın ya da döviz artış yüzdeleri hesaplanır.

Kar paylı tahviller: dönem karının bir bölümünün tahvil sahiplerine verilmesini sağlayan tahvillerdir.

İtfa Primli Endeksli Tahviller: Enflasyon nedeni ile kredi süresi sonunda anaparada oluşacak değer kayıplarını önlemek amacıyla çıkartılan tahviller.

Hisse Senedi İle Değişebilir Tahviller: tahvil alacaklılarına, vade sonunda istedikleri takdirde anapara yerine hisse senedi verilerek şirkete ortak olma hakkı veren tahviller.

Tahvillerin üç türlü değeri olup, bu değerler aşağıdaki gibidir:

Nominal Değer: Tahvilin üzerinde yazılı değer olup, hiçbir zaman değiştirilemez.

İhraç Değeri: Tahvilin ilk ihraçtaki fiyatıdır. İhraç değeri nominal değerinin altında olursa iskontolu satış nominal değer üzerinde olursa primli satış nominal değere eşitse başa baştan satış yapılmıştır.

Piyasa Değeri: tahvilin piyasadaki arz ve talep durumuna göre oluşan fiyatıdır. Şartlara göre piyasa değeri nominal değer üstüne de çıkabilir, altına da inebilir. Piyasa değerini piyasa cari faiz oranı, enflasyon veya tahvili ihraç eden şirketin itibarı da etkileyebilir.

3.1.5.2. Tahvil Çıkarma İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Anonim şirketler faaliyetlerine devam ettikleri esnada, ihtiyaç duydukları finansman için tahvil çıkarma kararı alabilirler. Tahvil çıkarmayla ilgili yasal işlemler yerine getirildikten sonra tahvil basımı ve satış işlemleri gerçekleştirilir.

Anonim şirketlerin tahvil çıkarma işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek:

Demir Anonim Şirketi genel kurulu finansman ihtiyacını temin etmek amacıyla %20 faizli, tahvil süresi 2 yıl ve her yıl faiz ödemeli 150 000.TL.-'lık tahvil ihraç etme kararı almış ve değeri 1.TL.- olan 150 000 adet tahvil bastırılmıştır. Tahvil basım gideri olarak Doğu Matbaacılık Limited Şirketinin 222 nolu faturası karşılığında 1 800.TL.- KDV olmak üzere toplam 16 800.TL.- nakit ödeme yapmıştır. Sermaye Piyasası Kurumundan izin almak için 450.TL.- fon bedeli ödemiştir. Sermaye Piyasası Kurulundan izin alındıktan sonra tahvil onayı için mahkemeye başvurulmuş ardından izahnamenin tescil ve ilanı için, ayrıca satış için gazetelere yapılan ilanlar sebebiyle 2 500.TL.- ayrıca 450.TL.- tutarında KDV nakit olarak ödenmiştir. Tahvillerin satışı için X Bankasıyla %0,2 komisyon karşılığı anlaşma yapılmış, tahviller bankaya gönderilmiş ve belirlenen süre sonuna kadar

tahvillerin tamamı satılmıştır. Anlaşma yapılan bankaya komisyon bedeli olarak 300.TL.-, X bankasına tahvil satış hesabından mahsup edilerek ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Tahvil ihraç kararı ve devamında yapılan giderlerin kaydı:

1----- / -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI		15 000.-
780 01 Tahvil İhraç Giderleri	15 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 800.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	1 800.-	
100 KASA HESABI		16 800.-
100 01 TL Kasası	16 800.-	

Tahvil ihraç giderleri

----- / -----

Sermaye Piyasası Kuruluna yapılan ödemenin kaydı:

2----- / -----		
780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI		450.-
780 01 Tahvil İhraç Giderleri	450.-	
100 Kasa Hesabı		450.-
100 01 TL Kasası	450.-	

Tahvil ihraç giderleri

----- / -----

Tahvil satış reklam gider kaydı:

3----- / -----		
780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI		2 500.-
780 01 Tahvil İhraç Giderleri	2 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		450.-
191 00 ...İnd. KDV Hesabı	450.-	
100 KASA HESABI		2 950.-
100 01 TL Kasası	2 950.-	

Tahvil ihraç giderleri

----- / -----

Tahvillerin bankaya gönderilmesi kaydı:

4----- / -----		
900 NAZIM HESAPLAR		150 000.-
900 01 Tahvillerden Borçlular	150 000.-	
910 NAZIM HESAPLAR		150 000.-
900 01 Tahvillerden Alacaklılar	150 000.-	

Tahvillerin bankaya satış amacıyla gönderilmesinin nazım hesaplarda takibi

----- / -----

Tahvillerin banka tarafından satış kaydı:

5----- / -----		
332 BANKALAR HESABI		149 700.-
102 01 X Bankası Hesabı	149 700.-	
780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI		300.-
780 02 Banka Komisyon Gideri	300 -	
405 ÇIKARTILMIŞ TAHVİLLER HESABI		150 000.-
405 01 Çıkarılan Tahviller	150 000.-	

Tahvillerin banka tarafından satış ve komisyon mahsubu kaydı

----- / -----

Tahvillerin satılması nedeniyle nazım hesapların kapatılması kaydı:

6----- / -----		
910 NAZIM HESAPLAR		150 000.-
910 01 Tahvillerden Alacaklılar	150 000.-	
900 NAZIM HESAPLAR		150 000.-
900 01 Tahvillerden Borçlular	150 000.-	

Tahvillerin satışı ile ilgili nazım hesapların kapatılması

----- / -----

Tahvillerin satış fiyatı nominal değer altında gerçekleşebilir. Bu durumda nominal değer altında gerçekleşen tutar 408 MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKI HESABI borçlandırılmalıdır. 408 nolu hesap tahvillerin itfa döneminden önce, 308 MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKI HESABI'na, bu hesaptan da 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI'na aktararak kapatılmalıdır.

3.1.5.3. Tahvil Faiz Ödemeleri ve Muhasebeleştirilmesi

İhraç edilen tahvillerin faiz ödemelerinin zamanı geldiğinde, aşağıdaki kayıt yapılmalıdır. Önceki konuda verilen örneği dikkate alarak, birinci yılsonunda ödenmesi gereken faiz tutarının hesaplanması ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır:

Yıllık faiz hesaplaması:

$$\text{Faiz} = \frac{\text{Anapara} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{Süre}}{100} = \frac{150\,000 \times 0,20 \times 1}{100} = 30\,000 \text{ TL.-}$$

Bir yıllık hesaplanan faiz tutarı 30 000.TL.-'dir. Bu tutardan Gelir Vergisi Kanunu'na göre %15 oranına tekabül eden 4 500.TL.- tutarında stopaj kesintisi yapılması gerekmektedir. Kalan tutar tahvil sahiplerine bankadan ödenecektir.⁷⁹

⁷⁹ <https://www.garantibbva.com.tr/content/dam/public-website/pdf/diger/2022-yili-menkul-kiymet-gelirlerinin-vergilendirmesi.pdf>

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Yıllık faiz giderlerinin kaydı:

1----- / -----		
780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI		30 000.-
780 03 Tahvil Faiz Giderleri	30 000.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		4 500.-
360 01 Gelir vergisi Stopajı	4 500.-	
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ HESABI		25 500.-
304 01 Tahvil Faizi Hesabı	25 500.-	

Tahvil faizinin tahakkuku ve kesintiler

----- / -----

Tahvil faizlerinin ödenmesi kaydı:

2----- / -----		
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ HESABI		25 500.-
304 01 Tahvil Faizi Hesabı	25 500.-	
102 BANKALAR HESABI		25 500.-
102 01 X Bankası Hesabı	25 500.-	

Tahvil faizlerinin bankadan ödenmesi

----- / -----

3.1.5.4. Tahvil Anapara Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi

Anonim şirketler tarafından çıkartılan tahvil bedellerinin geri ödenmesi itfa planı (geri ödeme) çerçevesinde yapılmaktadır. Anaparanın itfa edilme süresi 1 yılın altına düştüğü zaman, uzun vadeli borç olarak kaydedilen tahvillerin, kısa vadeli borç hesabına aktarılması gerekmektedir.

Tahvil anapara bedellerinin ödenmesinin kaydı:

Öncelikle uzun vadeli yabancı kaynaklar hesabı olarak 405 ÇIKARTILMIŞ TAHVİLLER HESABI'na kaydedilen tutarlar, tahvilin vadesinin 1 yılın altına düşmesi durumunda kısa vadeli yabancı kaynaklar hesabı olan 304 TAHVİL ANAPARA BORÇ FAİZLERİ HESABI'na aktarılması gerekmektedir.

Önceki konuda verilen örneği dikkate alarak: tahvil itfa süresinin son yılı başında aşağıdaki kayıt yapılmalıdır:

YEVİMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Uzun vadeli tahvil borcunun kısa vadeli hesaba devir kaydı:

1----- / -----		
405 ÇIKARTILMIŞ TAHVİLLER		150 000.-
405 01 Çıkartılan Tahviller	150 000.-	
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ		150 000.-
FAİZLERİ HESABI		
304 01 Kısa Vadeli Tahv. Hes.	150 000.-	

Uzun vadeli borcun kısa vadeli hesaplara devri

----- / -----

Tahvil anapara borçlarının bankadan ödenmesi kaydı

2----- / -----		
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ		150 000.-
FAİZLERİ HESABI		
304 01 Kısa Vadeli Tahviller Hesabı	150 000.-	
102 BANKALAR HESABI		150 000.-
102 01 X Bankası Hesabı	150 000.-	

Tahvil anapara bedellerinin bankadan ödenmesi

----- / -----

3.1.6. ANONİM ŞİRKETLERDE KAR/ZARAR DAĞITIMI

Anonim şirketlerin faaliyetleri sonucunda öz kaynaklarında artış veya azalış olabilir. Ortakların sermaye artırımıyla şirkete getirdiği veya sermaye azalımı ve kar dağıtımı yoluyla şirketten çektiği tutarların dışında kalan bu artış ve azalışlar şirketin kar ve zarar durumunu da ortaya koyar. Döneme ilişkin toplam gelirler ile toplam giderler arasındaki fark da dönemin karını veya zararını gösterir.

3.1.6.1. Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Diğer ticaret şirketlerinde olduğu gibi anonim şirketlerin de kuruluş amacı, belirli bir dönem boyunca gerçekleştirilen ticari faaliyetler sonucunda kar elde edilmesi ve elde edilen karın yasalar ve yasalara aykırı olmayan ana sözleşme hükümleri çerçevesinde hisse sahiplerine dağıtılmasıdır.

Kar payı, anonim ortaklıkta yıllık net dönem karından vergiler ve yedek akçelerin kesilmesinden sonra kalan kardan dağıtılan paydır.⁸⁰ Her pay sahibi dağıtılmasına karar verilen net dönem karına, payı oranında katılma hakkına sahiptir.⁸¹ Kar payı avansı, ortaklara ara dönem karı üzerinden dağıtılacak avanstır.

Anonim şirketlerde kar payı alma hakkı, hisse sahiplerinin en önemli mali haklarından biridir. Aile tipi anonim şirketlerde hisse sahiplerinin kar payı alma hakkı, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, halka açık anonim şirketlerde kar payı alma hakkı hem yürürlükte olan TTK. hem de 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Anonim şirketlerde kar dağıtımı ile ilgili hesaplamalar ve alınan kararlar, çeşitli mevzuat hükümlerine tabi tutulmaktadır. Bu mevzuat hükümleri Türk Ticaret Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu,

⁸⁰ TTK. m. 509/2.

⁸¹ Age. m.507.

Sermaye Piyasası Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, yasalara aykırı olmayan şirket ana sözleşmesi ile zaman zaman yetkili makamlarca düzenlenen kararlar ve şirket genel kurulu kararları sayılabilir.

Anonim şirketlerin kar dağıtımında ayrılacak yedek akçeler, ödenecek vergiler ve ortaklara dağıtılacak kar payları ile muhasebeleştirilmesinde, Tekdüzen Hesap Planı'na göre cari dönem sonunda, gelecek dönem başında ve beyanname verme zamanında olmak üzere farklı muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Sermaye şirketlerinin kar işlemleri kayıtları, cari dönem sonunda 31 Aralıkta hesaplanan ve 690 DÖNEM KARI VE ZARARI HESABI'nın alacak bakiyesinden başlar. Daha sonra yeni dönem başlangıcı olan 01 Ocak'ta hesap devirleriyle devam ederek, Nisan ayında dönem net karından vergiler, yasal yedekler ve temettülerin hesaplanması ile devam eder.

Kar dağıtım hesaplamasına geçmeden önce, anlatılan konularda sıkça kullanılan kar kavramları hakkında açıklama yapılması konunun anlaşılabilmesi bakımından önem arz etmektedir.

Ticari Kar (Dönem Karı): Bir ticari işletmenin bir hesap döneminde elde ettiği tüm gelirler ile tüm giderlerin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan kara ticari kar veya dönem karı denir.

Mali Kar: Vergi kanunları dikkate alınarak, tüm giderlere kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilave edilmesi ve tüm gelirlerden vergiden muaf olanların düşülmesi suretiyle hesaplanan kar mali karıdır. Mali kar ticari kara eşit olabilir, ticari kardan az veya fazla olabilir.

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler: Kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG), vergi matrahının tespitinde gayrisafi kazançtan indirilemeyecek giderlerdir. Yani, ticari kazancın veya kurum kazancının tespitinde vergi kanunlarının indirilmesine müsaade etmedikleri ödemeler, vergi uygulamasında "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak adlandırılmaktadır. Kanunen kabul edilmeyen giderler ticari kara ilave edilerek mali kara ulaşılır.

Vergiden Muaf Gelirler: Vergi kanunlarımız işletmelere ait olan bazı gelirlerin vergi dışı bırakılmasına hükmetmiştir. Bu gelirler şirketin vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmayacak gelirlerdir. Örneğin devlet tahvili ve hazine bono faiz gelirleri, hisse senedi kar payları gibi kaynağında vergilendirilen şirkete ait bu tür gelirler, mükerrer vergilendirilmeyi önlemek bakımından devlet tarafından vergi dışı bırakılmıştır. Vergiden muaf olan bu gelirler ticari kardan düşülerek mali karın hesaplanır.

Kar Payı: Genel kurulca belirlenen politika çerçevesinde hesap dönemi itibarıyla net dönem karı ve kar dağıtımına konu edilebilecek diğer kaynaklar üzerinden ortaklara ve kara katılan diğer kişilere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutar kar payı olarak ifade edilir.

Kar Payı Avansı: Yıllık finansal tablolar üzerinden dağıtılacak kar payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan karlar üzerinden SPK Kar Payı Tebliği (II-19.1) hükümlerine göre hesaplanan tutarı ifade eder.

Hisse Başına Kar: Hisse başına kar, bir şirketin net karının tedavüldeki hisse senetlerine oranıdır. Bu hesaplama şirketin diğer şirketlere kıyasla gücünü belirlemek ve performansı takip etmek için kullanılır.

Hisse Başına Temettü: Temettü, bir şirketin ortaklarına yıllık bilanço esasına göre tespit edilen net kar oranında veya bunun için ayrılmış yedek akçelerden pay verilmesidir.

Hisse başına temettünün hesaplanması şöyledir:

Hisse başına temettü tutarı = (I. Tertip temettü + II. Tertip temettü) / Hisse senedi sayısı toplamı

Hisse başına düşen temettü yüzdesi = Hisse başına temettü tutarı / Hisse senedi değeri

3.1.6.1.1. Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımında Vergilerin Hesaplanması

Türk Ticaret Kanunu'na göre, sermaye şirketlerinin tamamı, bir hesap dönemi sonunda elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden Kurumlar Vergisine tabidirler.⁸² Hesaplanacak Kurumlar Vergisi oranı yıllar itibarıyla farklılıklar göstermektedir. Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 13'üncü madde uyarınca 2021 yılında %25 olan Kurumlar Vergisi oranı; 2022 yılı kurum kazançları için %23 olarak uygulanmış ve 2023 yılı kurum kazançları için ise %20 oranında uygulanacaktır.⁸³

Yapılan düzenleme ile %20 olarak uygulanan Kurumlar Vergisi oranı %5 puanlık artışla %25 (banka ve finans kurumları için %30, Payları İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arzeden kurumlarda %23, ihracat yapan kurumlarda %20 ve sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetleriyle iştigal

⁸² TTK. m. 1.

⁸³ 22.04.2021 tarih ve 31462 sayılı Resmi Gazete.

eden kurumlar %24 oranında) olarak belirlendi. Belirlenen bu oranlar 2023 yılı üçüncü geçici vergi döneminde uygulanmaya başlanmıştır.⁸⁴

Bu oran 01.10.2023 tarihinden itibaren verilecek beyannamelerden başlamak üzere kurumların 2023 ve izleyen yıllar kazançları için geçerli olacaktır.

Sermaye şirketleri dönem sonunda çıkacak olan kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere üçer aylık dönemler itibarıyla 3 dönem ve ayrıca dönem sonunda olmak üzere kazançlar üzerinden %20 oranında geçici kurumlar vergisi hesaplamak zorundadırlar.⁸⁵ Anonim şirketlerin Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları yanında, hisse senedi sahiplerine dağıtacakları kar payları menkul sermaye iradı sayıldığı için, ortaklara dağıtılacak kar paylarının Gelir Vergisi'ne tabi tutulması gerekmektedir.⁸⁶ Gelir Vergisi oranları da zaman zaman değişikliğe tabi olmakla beraber 21 Aralık 2021 tarihi itibarıyla %10 olarak uygulanmaktaydı.⁸⁷

14.2.2023 tarih ve 32104 Mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6791 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının 1 inci maddesi ile; tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden 14.02.2023 tarihinden itibaren %15 değil %0 oranında tevkifat yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu defa 7.7.2023 tarih ve 32241 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7343 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile sadece payları Borsa İstanbul'da işlem gören tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi paylarına ilişkin olarak, dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar üzerinden %0 oranında stopaj yapılmasına ilişkin düzenlemede bulunulmuştur. Buna göre payları Borsa İstanbul'da işlem gören tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki diğer sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden yapılması gereken %0 indirimli stopaj oranı uygulamasına son verilmiştir. Bu şirketler, iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden % 15 oranında stopaj yapacaklardır. Karar, 7 Temmuz 2023 tarihinden itibaren iktisap edilen paylara ilişkin olarak uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

3.1.6.1.2. Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımında Yasal Yedeklerin Hesaplanması

Anonim şirketler Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ileride doğacak olan zararları karşılamak amacıyla kardan yedek akçe ayırmak zorundadırlar.⁸⁸ Türk Ticaret Kanunu'nda yedeklerin nasıl ayrılacağına hesaplanma şekli belirtilmiştir. Anonim şirketler tarafından ayrılacak yedek akçeleri üç başlık altında inceleyebiliriz:

Yasal Yedek Akçeler: Bu tür akçeler yasalarda yer alan hükümlerden kaynaklandığı için yasal yedekler olarak isimlendirilir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre iki çeşit yasal yedek bulunmaktadır. Bunlardan biri birinci tertip yasal yedek akçe olup, yıllık ticari karın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşmaya kadar ayrılması zorunlu olan yasal yedek akçedir.⁸⁹ Diğer ise ikinci tertip yasal yedek akçe olup; şirket karından kurumlar vergisi, birinci tertip yasal yedek ve birinci tertip temettü kesildikten sonra kalan tutardan %10 oranında zorunlu olarak kesilen yedektir.⁹⁰ Yasal yedekler kanuni yedekler olarak da isimlendirilir.

Ana Sözleşme Uyarınca Ayrılması Gereken Yedek Akçeler: Statü yedekleri olarak da isimlendirilen bu yedekler, şirket ana sözleşmesine koyulan bir maddeye göre ayrılması gereken yedeklere denir. Yedek akçeye yıllık karın yüzde beşinden fazla bir tutarın ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş sermayenin yüzde yirmisini aşabileceği hakkında esas sözleşmeye hüküm konabilir. Esas sözleşme ile başka yedek akçe ayrılması da öngörülebilir ve bunların özgülleme amacıyla harcanma yolları ve şartları belirlenebilir. Ayrıca esas sözleşmede şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere yedek akçe ayrılabilir.

Genel Kurul Kararı ile Ayrılan Yedek Akçeler: Olağan üstü yedekler olarak da isimlendirilen bu yedekler, şirket genel kurul kararı ile alınan karar doğrultusunda ayrılması gereken yedektir. Aktiflerin yeniden sağlanabilmesi için gerekliyse ve bütün pay sahiplerinin menfaatleri dikkate alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kar payı dağıtımı yönünden haklı görülüyorsa, Kanunda ve esas sözleşmede öngörülenlerden başka yedek akçe ayrılmasına da karar verebilir.

⁸⁴ Yeni Torba Kanun olarak bilinen 7456 Sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi için Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 15.07.2023 Tarih ve 32249 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlandı.

⁸⁵ 13/6/2006 Yayımlandığı Resmi Gazete: Tarih: 21/6/2006 Sayı: 26205.

⁸⁶ GVK. m. 75.

⁸⁷ 22 Aralık 2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 21 Aralık 2021 tarih ve 4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, kar payı stopaj oranı % 15'den % 10'a indirilmiştir.

⁸⁸ TTK. m. 519.

⁸⁹ Age. m. 466.

⁹⁰ Age. m.519/c.

3.1.6.1.3. Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımında Dağıtılacak Karların Hesaplanması

Anonim şirket ortaklarının amacı, şirket faaliyeti sonucunda ortaya çıkan kardan hisselerine düşen payı almaktır. Bu kar payı temettü olarak ifade edilmektedir. Anonim şirketlerde kar payı dağıtımı yasalar yanında, şirket ana sözleşmesi ve/veya şirket genel kurul kararı ile belirlenen esaslar çerçevesinde yapılabilir. Anonim şirketlerde iki çeşit temettü hesaplanmaktadır. Bu temettülerden biri birinci tertip temettü diğeri ise ikinci tertip temettüdür.

Türk Ticaret Kanunu'na göre; ticari kardan kurumlar vergisi, birinci tertip yasal yedek akçe ayrıldıktan sonra sıra ortaklara dağıtılacak birinci temettünün hesaplanmasına gelmektedir. Türk Ticaret Kanunu'na göre, kardan birinci tertip yasal yedek ayrıldıktan sonra, ortaklara şirketin ödenmiş sermayesinin %5 oranında birinci tertip temettü (kar payı) ayrılmalıdır.⁹¹ Bu hükmün şirket ana sözleşmesinde de belirtilmesi istenmektedir. Birinci tertip temettünün hesaplanmasında şirketin aile tipi veya halka açık şirket olma özelliğine göre farklılık arz etmektedir. Aile tipi anonim şirketlerde birinci tertip temettü tutarı ödenmiş sermayenin %5'i olarak, SPK'ye göre halka açık anonim şirketlerde ise, 1. Tertip temettü tutarı, dağıtılabilir karın en az %50'sinden az olamaz ve şirket ana sözleşmesinde birinci temettü oranının gösterilmesi zorunludur. Ayrılması gereken yedek akçeler ve 1. Tertip temettü ayrılmadıkça kar ertesi yıla devredilemez, başka yedek akçe ayırlamaz.⁹²

İkinci tertip temettü ise, dönem karından, kurumlar vergisi, birinci ve ikinci tertip yasal yedek ayrıldıktan sonra kalan tutarın tamamıdır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre dağıtılan kar dağıtımı şekillerinden ayrıca, Türk Ticaret Kanunu'na göre; yönetim kurulu üyelerine, sadece net kardan ve kanunu yedek akçeler ayrıldıktan ve pay sahiplerine birinci tertip temettü dağıtıldıktan sonra kalan tutar üzerinden kar payı dağıtılabilir.⁹³ Bunun yanında; Türk Ticaret Kanunu'nun "Çalışanlar ve İşçiler Lehine Yardım Akçesi" kenar başlıklı ilgili maddesine göre; Esas sözleşmede şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere yedek akçe ayrılabilir.⁹⁴

3.1.6.1.4. Anonim Şirketlerde Kar Payı Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Aile tipi anonim şirketlerde kar dağıtımıyla ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu hükümleri uygulanmakta, halka açık anonim şirketlerde ise Türk Ticaret Kanunu hükümleri yanında Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri de dikkate alınarak hesaplamalar yapılmaktadır.

Anonim şirketlerin kar dağıtımının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak aile tipi ve halka açık anonim şirketlerde sadece birinci tertip temettü hesaplanması haricinde hiçbir fark yoktur. Aile tip anonim şirketlerde birinci tertip temettü ödenmiş sermayenin %5'i olarak hesaplanmaktadır. Halka açık anonim şirketlerde ise birinci tertip temettü oranı %50'den aşağı olmamak üzere ana sözleşmede belirtilmeli ve hesap dönemi karından kanunlara göre ayrılması gereken vergi ve yedek akçeler ile varsa geçmiş yıllar zararları, fon ve mali ödemeler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanmaktadır.

3.1.6.1.4.1. Aile Tipi Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Aile tipi anonim şirketlerin kar dağıtım işlemleri ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek:

Sermaye payları eşit 6 ortağı olan Er Anonim Şirketi'nin ödenmiş sermayesi 150 000.TL.'dir. Şirket 01.01.20X2- 31.12.20X2 döneminde 120 000.TL.- kar elde etmiştir. Şirketin ilgili faaliyet döneminde 15 000.TL.- 'lık kanunen kabul edilmeyen (cezai ödemeler) giderleri ve 7 500.TL.- vergiden muaf (devlet tahvili faiz gelirleri) bulunmaktadır. Şirketin ilgili hesap döneminde 3 dönem itibarıyla ödediği geçici vergi tutarı 22 500.TL.-'dir. Şirket ana sözleşmesine göre, ayrılması gereken tüm yasal kesintilerden sonraki karın %10 'u oranında sabit kıymet yenileme fonu kesintisi yapılacak, kalan kar ikinci temettü olarak hesaplanacaktır. Şirketin sonraki dönemde Şubat ayında hesaplanan dördüncü dönem peşin vergisi 6 825,- TL.- olup, kasadan peşin olarak, ortaklara temettü payları ve ödenecek vergiler ise şirketin banka hesabından ödenmiştir.

⁹¹ TTK. m. 466.

⁹² Sermaye Piyasası Kanunu.

⁹³ TTK. m. 511.

⁹⁴ Age. m. 522.

31.12.20X2 Döneminde yapılması kar hesabıyla ilgili gereken hesaplama ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Kar Dağıtımı İle İlgili Kurumlar Vergisi Hesaplamaları:

Dönem Karı (Ticari Kar)	:120 000.TL.-,
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)	: 15 000.TL.-,
Vergiden Muaf Olan Gelirler (-)	: 7 500.TL.-,

Mali Kar (Vergi Matrahı) Hesabı : 127 500.TL.-

Mali Kar = (Ticari Kar + Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler – Vergiden Muaf Gelirler)

(120 000.- + 15 000.- - 7 500.- = 127 500.-)

Kurumlar Vergisi Hesabı : 29 325.-

(Mali Kar X Kurumlar Vergisi Oranı (2022 yılı için %23 oranı uygulanmıştır.))

(127 500.- X 0,23 =29 325.-)

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Hesaplanan kurumlar vergisine ilişkin karşılık ayrılması muhasebe kaydı:

1----- 31.12.20X2 -----	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞERYASALYÜKÜMLÜLÜK	29 325.-
KARŞILIKLARI HESABI	
691 01 20X2 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığı	29 325.-
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL	29 325.-
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HES.	
370 01 20X2 Yılı Kur. Verg. Karş.	29 325.-

Dönem karı üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi karşılığı

----- / -----

Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba atılması kaydı:

2----- 31.12.20X2 -----	
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER	22 500.-
YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI	
371 01 20X2 Yılı Peşin Vergileri	22 500.-
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HES.	22 500.-
193 01 20X2 Yılı Peşin Vergiler	22 500.-

Peşin ödenen vergilerin Kurumlar Vergisi için ayrılan karşılıktan mahsup edilmesi

----- / -----

Dönem net kar veya zarar hesabının muhasebeleştirilmesi kaydı:

3-----31.12.20X2 -----		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		120 000.-
690 01 20X2 Yılı Karı Hesabı	120 000.-	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI		29 325.-
691 01 20X2 Yılı Kurumlar Vergisi Karş.	29 325.-	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HES .		90 675.-
692 01 20X2 Yılı Net K/Z Hesabı	90 675.-	

Dönem net karının ilgili gelir tablosu hesabına kaydı

----- / -----

Dönem net kar veya zarar hesabının net kar hesabına aktarılması kaydı:

4----- 31.12.20X2-----		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		90 675.-
692 01 01 20X2 Yılı Net Kar veya Zarar Hesabı	90 675.-	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		90 675.-
590 01 20X2 Yılı Karı Hesabı	90 675.-	

Dönem net karının gelir tablosu hesabından bilanço hesabına aktarılması

----- / -----

31.12.20X3 Döneminde yapılması kar hesabıyla ilgili gereken hesaplama ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Dağıtılabılır net kara ilişkin hesaplama ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Net Kar Hesabı : 90 675.-

(Net Kar = Ticari Kar – Hesaplanan Kurumlar Vergisi)

(120 000.- - 29 325.- = 90 675.-)

I. Tertip Yasal Yedek Akçe Hesabı : 6 000.-

(I. Tertip Yasal Yedek Akçe = Dönem Ticari Karı X Birinci Tertip Yasal Yedek Akçe Oranı (%5))

(120 000.- X 0,05 = 6 000.-)

I. Tertip Temettü Hesabı : 7 500.-

(Birinci Tertip Temettü = Ödenmiş sermaye X Birinci tertip temettü Oranı (%5))

(150 000.- X 0,05 = 7 500.-)

II. Tertip Yedek Akçe Hesabı : 7 717,50.-

(İkinci Tertip Yasal Yedek Akçe = Dönem Karı – (Kurumlar Verg. + Birinci Tertip Yasal Yedek + Birinci tertip Temettü) X İkinci Tertip Yasal yedek Oranı (%10))

[((120 000.- - (29 325.- + 6 000.- + 7 500.-)) * 0,10 = 7 717,50.-]

Statü Yedekleri Hesabı : 6 945,75.-

(Statü Yedekleri Hesabı= Dağıtılacak İkinci temettü hesabından Önce Kalan Tutar X Ana Sözleşmede Belirtilen Oran)

$$[(120\ 000.- - (29\ 325.- + 6\ 000.- + 7\ 500.- + 7\ 717,50.-)) \times 0,10] = 6\ 945,75.-$$

II. Temettü Hesabı : 62 511,75.-

(İkinci Tertip Temettü Hesabı = İkinci Tertip Yasal Yedek Matrahı – İkinci Tertip Yasal Yedek Tutarı)

$$(120\ 000.- - (29\ 325.- + 6\ 000.- + 7\ 500.- + 7\ 717,50.- + 6\ 945,75.-)) = 62\ 511,75.-$$

Ortaklar elde ettikleri kar paylarından dolayı gelir vergisi mükellefidirler. Bu verginin ödenmesi açısından şirketler vergi sorumlusudurlar. Bu nedenle ortakların kar paylarından devlete ödenmek üzere gelir vergisi kesintisi yaparlar.

Temettülerden Yapılacak Gelir Vergisi Kesintilerinin Hesaplanması:

Birinci Tertip Temettü Net Hesabı : 6 375.-

(Birinci Tertip Temettü Neti = Birinci Tertip Temettü Tutarı – (Birinci Tertip Temettü Tutarı X Gelir vergisi Oranı (%15))

$$(7\ 500.- \times 0,15 = 1\ 125.-)$$

$$(7\ 500.- - 1\ 125.- = 6\ 375.-)$$

İkinci Tertip Temettü Net Hesabı : 53 134,99.-

(İkinci Tertip Temettü Neti = İkinci Tertip Temettü Tutarı – (İkinci Tertip Temettü Tutarı X Gelir vergisi Oranı (%15))

$$(62\ 511,75.- \times 0,15 = 9\ 376,76.-)$$

$$(62\ 511,75.- - 9\ 376,76.- = 53\ 134,99.-)$$

Dönem sonu bilançosunda Dönem Net Karı olarak raporlanan tutar, izleyen dönem başında “570 Geçmiş Yıllar Karları” hesabına aktarılır.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

20X2 Yılı dönem net karının geçmiş yıl kar hesabına aktarılması kaydı:

1-----	01.01.20X3 -----	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		90 675.-
590 01 20X1 Yılı Karı Hesabı	90 675.-	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		90 675.-
570 01.20X2 Geçmiş Yılı Karı	90 675.-	

Önceki dönem karının geçmiş yıllar karları hesabına aktarılması

----- / -----

20X2 yılı dördüncü dönem peşin vergi tahakkuk muhasebe kaydı:

2-----	01.02.20X3 -----		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		6 825.-	
193 01 Dönem Sonu Peşin Vergi	6 825.-		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		6 825.-	
360 01 Ödenecek vergi stopajı	6 825.-		

4. dönem peşin vergi tahakkuku

----- / -----

Peşin verginin ödenmesi kaydı:

3-----	29.02.20X3 -----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		6 825.-	
360 01 Ödenecek Vergi Stopajı	6 825.-		
100 KASA HESABI		6 825.-	
100 01 TL Kasası Hesabı	6 825.-		

Peşin verginin ödenmesi

----- / -----

Peşin verginin karşılık hesabına devir kaydı:

4-----	29.02.20X3 -----		
371 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		6 825.-	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK ŞARŞILIĞI HESABI			
371 01 Peşin Vergi Karşılık Hesabı	6 825.-		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		6 825.-	
193 01 Dönem Sonu Peşin Vergi	6 825.-		

Peşin vergi tahakkuku

----- / -----

Genel kurul toplantısında kar dağıtımı kararı alındığında aşağıdaki kayıt yapılır:

5-----	30. 04.20X3 -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		90 675,00.-	
570 01 20X2 Yılı Geçmiş Yılı Karı	90 675,00.-		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		59 509,99.-	
331 01 Dağıtılacak Temt.	59 509,99.-		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		10 501,76.-	
360 01 Ödenecek Gelir Vergisi	10 501,76.-		
540 YASAL YEDEKLER HESABI		13 717,50.-	
540 01 Hesaplanan Yasal Kes.	13 717,50.-		
541 STATÜ YEDEKLERİ HESABI		6 945,75.-	
541 01 Hesaplanan Statü yedekleri	6 945,75.-		

Geçmiş yıllar karlarının dağıtımı

----- / -----

Kurumlar vergi ile ilgili beyanname verildikten sonra geçici hesapların kapatılması kaydı:

6-----	30.04.20X3 -----	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		25 500.-
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		
370 01 20X2 Yılı Kur. Verg. Karş.	25 500.-	
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE		25 500.-
DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ		
371 01 Peşin Vergi Karşılık Hesabı	25 500.-	

Karşılık hesaplarının kapatılması

----- / -----

Temettü tutarlarının ortaklara ödenmesi kaydı:

7-----	/ -----	
331 TAKLARA BORÇLAR HESABI		62 143.-
331 01 Dağıtılacak Temettüler	62 143.-	
102 BANKALAR HESABI		62 143.-
102 01 X Bankası Hesabı	62 143.-	

Kar paylarının ortaklara ödenmesi

----- / -----

Vergilerin bankadan ödenmesi kaydı:

8-----	/ -----	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		10 967.-
360 01 Ödenecek Gelir Vergisi	10 967.-	
102 BANKALAR HESABI		10 967.-
102 01 X Bankası Hesabı	10 967.-	

Vergilerin bankadan ödenmesi

----- / -----

KAR DAĞITIM TABLOSU

ER ANONİM ŞİRKETİNİN TARİHLİ KAR DAĞITIM TABLOSU		
	Önceki Dönem	Cari Dönem
A- DÖNEM KARININ DAĞITIMI		
1- DÖNEM KARI		120 000,00.-
2- ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		40 126,76.-
a- Kurumlar Vergisi 29 625,00.-		
b- Gelir Vergisi Kesintisi 10 501,76.-		
NET DÖNEM KARI		79 873,24.-
3- GEÇMİŞ YILLAR ZARARI		-
4- BİRİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE		6 000,00.-
5- İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASAR. ZORUNLU YASAL FONLAR		-
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KARI		
6- ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ		6 375,00.-
a- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (%) 7 500.-		
b- İmtiyazlı Hisse Senetlerine (%)		
7- PERSONELE TEMETTÜ		-
8- YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE TEMETTÜ		
9- ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ		
a- Adi Hisse Senetlerine (%) 53 134,99		53 134,99.-
b- İmtiyazlı Hisse Senedi sahiplerine (%)		
10- İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE		7 717,50.-
11- STATÜ YEDEKLERİ		6 945,75.-
12- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (DAĞITILMAMIŞ KARLAR)		-
13- DİĞER YEDEKLER		-
14- ÖZEL FONLAR		-
B- YEDEKLERİN DAĞITIMI		-
1- DAĞITILAN YEDEKLER		-
2- İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEKLER		-
3- ORTAKLARA PAY		-
a- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (%)		-
b- İmtiyazlı Hisse Senetlerine (%)		-
4- PERSONELE PAY		-
5- YÖNETİM KURULUNA PAY		-
C- HİSSE BAŞINA KAR		
a- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (%)		
b- İmtiyazlı Hisse Senetlerine (%)		
D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ		8 855,83.-
a- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (%) $53\,135 / 6 = 8\,855,83.-$		
b- İmtiyazlı Hisse Senetlerine (%)		

3.1.6.1.4.2. Halka Açık Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Halka açık anonim şirketlerde kar dağıtımıyla ilgili işlemler ve muhasebe kayıtları, sadece birinci tertip temettü hesaplaması hariç, aile tipi anonim şirket işlemleriyle aynıdır.

Halka açık anonim şirketlerde kar dağıtımına ilişkin örnek:

Sert Gıda Ticareti İthalat İhracat ve Sanayi Anonim Şirketi halka açık bir şirket olup; toplam sermayesi 500 000.-TL.-'dir. Şirketin 20X2 yılı ticari karı 250 000.TL.-'dir. Şirketin önceki yıllardan devreden 50 000.-TL.- tutarında geçmiş yıllar zararı bulunmaktadır.⁹⁵ Şirketin yıl içerisinde muhasebeleştirilen kanunen kabul edilmeyen gider ve vergiden muaf gelirleri aşağıdaki gibidir:

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderleri:

Fazla ayrılan amortismanlar : 25 000.TL.-,

Gecikme ve trafik cezaları : 12 500.TL.-.

Vergiden Muaf Gelirleri:

İştirak kazançları : 50 000.TL.-,

Devlet tahvili faiz gelirleri : 15 000.TL.-'dir.

20X2 yılında üç dönem halinde ödenen geçici kurumlar verisi tutarı 20 000.TL.-'dir.

Şirketin 31.12.20X2 yılı dönem sonu geçici vergisi hesaplanarak Şubat 20X3 yılında 24 500.TL.- TL. olarak tahakkuk etmiş ve peşin olarak ödenmiştir.

Şirket ana sözleşmesinde ve genel kurul toplantısında alınan kararlar gereğince karın tespit ve dağıtımı aşağıda belirlenen esaslar çerçevesinde yapılacaktır;

Birinci Tertip Yasal Yedek Akçe olarak; TTK. 'nin 519'uncu maddesi gereğince ödenmiş sermayenin %20'sine ulaşmaya kadar safi karın % 5'i oranında hesaplanacaktır,

Birinci tertip Temettü olarak; safi kardan vergi ve yasal yedek akçe ile vergi ve fonlar ile geçmiş yıllar zararı düşüldükten sonra kalan değer üzerinden dağıtılabılır karın ana sözleşmede belirtilen %50 oranında hesaplanacaktır

İkinci Tertip Yasal Yedek Akçe olarak, kurum kazancından kurumlar vergisi, geçmiş yıllar zararı, birinci tertip yasal yedek akçe, birinci tertip temettü kesildikten sonra kalan tutarın %10'u oranında hesaplanacaktır,

İkinci Tertip temettü olarak; ikinci tertip yasal yedek akçe matrahından, ikinci tertip yasal yedek akçe kesildikten sonra kalan tutarın tamamı hesaplanacaktır.

Kar dağıtımına ilişkin ana sözleşmede bulunan bilgiler ışığında, kar dağıtımı işlemlerine Nisan 20X3 yılında başlanılacaktır.

Yukarıda veriler bilgiler doğrultusunda 20X2 yılı sonunda kar dağıtımı hesaplaması ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

20X2 yılına ilişkin mali karın hesaplanması;

20X2 yılı ticari karı : 250 000.-

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+) : 37 500.-

Fazla ayrılan amortismanlar : 25 000.TL.-,

Gecikme ve trafik cezaları : 12 500.TL.-.

Vergiden Muaf Gelirleri (-) : (65 000.-)

İştirak kazançları : 50 000.TL.-,

Devlet tahvili faiz gelirleri : 15 000.TL.-.

⁹⁵ 1.tertip yedek akçe safi kar üzerinden ayrılır. Safi kar, ticari bilanço karıdır. Eğer geçmiş yıl zararları var ise ticari kardan geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan kar kısmı üzerinden 1. tertip yedek akçe ayrılır. Vergi Denetmenler Derneği Dergisi Sayı 26, Aralık-Ocak 1997.

Hesaplanan Mali Kar : 225 500.-

Kurumlar vergisi hesaplaması:

$$\begin{aligned} \text{Kurumlar vergisi} &= \text{Mali Kar} \times \text{Kurumlar vergisi Oranı (\%23)} \\ &= 225\,500.- \times 0,23 = 51\,865.- \end{aligned}$$

YEVİMİYE DEFTERİ KAYITLARI

20X2 yılı dönem sonu muhasebe kayıtları:

Dönem karı için yasal yükümlülük Karşılığı ayrılması kaydı:

1----- / -----	
691 DÖNEMKARI VERGİ VE DİĞERYASALYÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	51 865.-
691 01 20X2 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığı Hes.	51 865.-
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	51 865.-
370 01 20X2 Yılı Kurumlar Ver. Karş. Hes	.51 865.-

Dönem karı üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi karşılığı

----- / -----

Dönem karı için yasal yükümlülük ayrılması kaydı:

2----- / -----	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	250 000.-
690 01 20X2 Yılı Dönem Karı Hesabı	250 000.-
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	51 865.-
691 01 20X2 Yılı Kur. Ver. Karşılığı Hes.	51 865.-
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	198 135.-
692 01 20X2 Yılı Dönem Karı Hesabı	198 135.-

Dönem net karının ilgili gelir tablosu hesabına kaydı

----- / -----

20X2 yılı peşin vergilerin ilgili hesaba aktarılması kaydı:

3----- / -----	
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI	20 000.-
371 01 20X2 Yılı Peşin Vergileri	20 000.-
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	20 000.-
193 01 Peşin Ödenen Kurumlar Vergisi	20 000.-

Geçici olarak ödenmiş olan verginin kurumlar vergisinin ayrılan karşılıktan mahsup edilmesi

----- / -----

Dönem net kar zarar hesabının net kar hesabına aktarılması kaydı:

4----- / -----		
692 DÖNEM NET KARI VE ZARARIHESABI		198 135.-
292 01 20X2 Yılı Dönem Net Kar Zarar hesabı	198 135.-	
590 DÖNEM NET KAR HESABI		198 135.-
590 01 20X2 Yılı Dönem Net Karı Hesabı	198 135.-	

Dönem net kar zarar hesabının dönem net kar hesabına aktarılması

----- / -----

20X3 Döneminde 20X2 dönem net karı hesabının dağıtımı ve muhasebeleştirilmesi işlemleri:

Dönem net kar hesabının geçmiş yıl karları hesabına aktarılması kaydı:

1----- 01/01/20X3-----		
590 DÖNEM NET KARI HESABI		198 135.-
590 01 20X2 Yılı Dönem Net Karı Hesabı	198 135.-	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		198 135.-
570 01 20X2 Yılı Geçmiş Yıllar Net Karı	198 135.-	

Dönem net karının net kar hesabına aktarılması

----- / -----

Geçmiş yıllar zararı hesabının kar hesabından mahsup kaydı:

2----- / -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		50 000.-
570 01 20X2 Yılı Geçmiş Yıllar Net Karı	50 000.-	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI		50 000.-
580 01..... Yılı Zararları Hesabı	50 000.-	

Geçmiş yıllar zararı hesabının geçmiş yıllar karı hesabından mahsup kaydı

----- / -----

Peşin vergi ödeme kaydı:

3----- / -----		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		31 865.-
193 01 Peş. Ödenen Geçici Kurumlar Vergisi	31 865.-	
100 KASA HESABI		31 865.-
100 01 TL Kasası	31 865.-	

Geçici vergi ödenmesi

----- / -----

20X2 yılı peşin vergilerin ilgili hesaba aktarılması kaydı:

4----- / -----		
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER	31 865.-	
YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI		
371 01 20X2 Hesaplanan 20X2 Yılı Peşin Verg.	31 865.-	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	31 865.-	
193 01 Hesaplanan Peşin	31 865.-	
Ödenen Kurumlar Vergisi		

Geçici olarak ödenmiş olan verginin kurumlar vergisinin ayrılan karşılıktan mahsup edilmesi

----- / -----

Geçmiş yıllar karının Nisan 20X3 döneminde dağıtılması hesaplama ve muhasebe kayıtları:

Kar dağıtım hesaplamaları:

Birinci tertip yasal yedek akçe hesaplaması : 10 000.-

$(250\ 000.- - (50\ 000.-) \times 5\%) = 10\ 000.-$

Birinci tertip temettü Hesaplaması : 69 067,50.-

$((250\ 000.- - (51\ 865.- + 50\ 000.- + 10\ 000.-) \times 0,50) = 69\ 067,50.-$

İkinci Tertip yasal yedek hesaplaması : 6 906,75.-

$(250\ 000.- - (51\ 865.- + 50\ 000.- + 10\ 000.- + 69\ 067,50.-) \times 0,10) = 6\ 906,75.-$

İkinci tertip temettü hesabı : 62 106,75.-

$((250\ 000.- - (51\ 865.- + 50\ 000.- + 10\ 000.- + 69\ 067,50.- + 6\ 906,75.-) = 62\ 106,75.-$

Temettülerden Yapılacak Gelir Vergisi Kesintilerinin Hesaplanması:

Birinci Tertip Temettü Net Hesabı : 69 067,50.- - 10 360,13.- = 58 707,37.-

$(69\ 067,50.- \times 0,15 = 10\ 360,13.-)$

İkinci Tertip Temettü Net Hesabı : 62 165,75.- - 9 324,11.- = 53 836,64.-

$(62\ 165,75.- \times 0,15 = 9\ 324,11.-)$

Genel kurul toplantısında kar dağıtımı kararı alındığında, yapılacak olan kar dağıtımına ilişkin muhasebe kaydı:

5----- / -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI	148 135.00.-	
570 01 20X2 Yılı Geçmiş Yıllar Net Karı	148 135.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		111 544,01.-
331 01 ... Ort. Dağ. Temettüler	111 544,01.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		19 684,24.-
360 01 Gelir Vergisi stopajı	19 864,24.-	
540 YASAL YEDEKLER HESABI		16 906,75.-
540 01 Yasal Yedekler	16 906,75.-	

Geçmiş yıllar karlarının dağıtımı

----- / -----

Kar paylarının ortaklara ödenmesi kaydı:

6----- / -----		
331 ORTALARA BORÇLAR HESABI		111 544,01.
304 01 ... Ortaklara dağıtılacak temettü	111 544,01.-	
102 BANKALAR HESABI		111 544,01.-
102 01 Bankası Hesabı	111 544,01.-	

Kar paylarının ortaklara bankadan ödenmesi

----- / -----

Vergi beyannamesinin verildiği tarihte şirketin vergi borcu kesinleşmesine ilişkin muhasebe kaydı:

7----- / -----		
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI		51 865,00.-
370 01 20X2 Yılı Kur. Vergisi Karşılığı Hesabı	51 865,00.-	
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ		51 865,00.-
371 01 20X2 Yılı Peşin Vergileri	51 865,00.-	

Kurumlar Vergisi'nin tahakkuk ederek kesinleşmesi

----- / -----

KAR DAĞITIM TABLOSU

SERT GIDA TİCARETİ İTHALAT İHRACAT VE SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ'NİN 20X2 DÖNEMİ KAR DAĞITIM TABLOSU		
	Önceki Dönem	Cari Dönem
331 DÖNEM KARININ DAĞITIMI		
15- DÖNEM KARI		250 000,00.-
16- ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		-71 549,24.-
c- Kurumlar Vergisi 51 865,00.-		
d- Gelir Vergisi Kesintisi 19 684,24.-		
NET DÖNEM KARI		178 450,76.-
17- GEÇMİŞ YILLAR ZARARI		-50 000,00.-
18- BİRİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE		-10 000,00.-
19- İŞLETMEDE BİRAKILMASI VE TASAR. ZORUNLU YASAL FONLAR		
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KARI		
20- ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ		-58 707,37.-
c- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (%) 58 707,37		
d- İmtiyazlı Hisse Senetlerine (%)		
21- PERSONELE TEMETTÜ		
22- YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE TEMETTÜ		
23- ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ		-52 836,64.-
c- Adi Hisse Senetlerine (%) 52 836,64		
d- İmtiyazlı Hisse Senedi sahiplerine (%)		
24- İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE		-6 906,75.-
25- STATÜ YEDEKLERİ		
26- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (DAĞITILMAMIŞ KARLAR)		
27- DİĞER YEDEKLER		
28- ÖZEL FONLAR		
332 YEDEKLERİN DAĞITIMI		
6- DAĞITILAN YEDEKLER		
7- İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEKLER		
8- ORTAKLARA PAY		
c- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (%)		
d- İmtiyazlı Hisse Senetlerine (%)		
9- PERSONELE PAY		
10- YÖNETİM KURULUNA PAY		
333 HİSSE BAŞINA KAR		
c- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (%)		
d- İmtiyazlı Hisse Senetlerine (%)		
334 HİSSE BAŞINA TEMETTÜ		
c- Adi Hisse Senedi Sahiplerine (%)		
d- İmtiyazlı Hisse Senetlerine (%)		

3.1.6.1.5. Anonim Şirketlerde Kar Payı Avans Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Kar payı avansı, dönem sonunda meydana gelen kardan mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan karlar üzerinden tebliğ hükümlerine göre hesaplanan ve dağıtılan tutarı ifade eder.

Kar payı avansı, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkartılan ve 9 Ağustos 2012 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanan Kar Payı Avans Dağıtımı Hakkında Tebliğ ile düzenlenmiştir. Tebliğ; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi olmayan anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri bakımından kar payı avansı dağıtılabilmek için koşulları ve gereklilikleri hakkında konuları ayrıntılı olarak düzenlemiştir.

Tebliğ’in 5. Maddesi uyarınca, şirketin kar payı avansı dağıtılması için;

- ✓ Şirketin genel kurulunca kar payı avansı dağıtımı için karar alması,
- ✓ Kar payı avansı dağıtılacak 3, 6 veya 9 aylık ara dönem finansal raporlara göre kar elde etmiş olması,
- ✓ İlgili hesap dönemi öncesinde ödenen kar payı avanslarının, ilgili dönemin dönem sonu karından mahsup edilmesi,

Genel kurul kararında aşağıdaki belirtilen hususların ayrıca belirtilmesi:

- ✓ İlgili hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kar payı avansını karşılayacak tutarda net dönem karı oluşmaması durumunda, net dönem karını aşan kar payı avanslarının varsa bir önceki yıl serbest yedeklerden karşılanması, serbest yedeklerin bu tutarı karşılayamaması durumunda, pay sahiplerinin bu tutarı şirkete geri ödemeleri,
- ✓ İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda, varsa önceki dönem yedeklerden zarar karşılanır, oluşan zararın yedek akçelerden karşılanamaması durumunda, kar payları avansının tamamının şirkete iade edileceği,
- ✓ Yedek akçelerin dönem zararını karşılamaması durumunda, artan yedek akçelerin kar payı avansından indirileceği, indirim işlemi sonucunda dönem içinde dağıtılan kar payı avansı tutarının yedek akçe tutarını aşması durumunda, aşan kısmının iade edileceği,
- ✓ Kar payı avans dağıtımı için karar alınabilmesi için, genel kurul sermayesinin en az dörtte birini karşılayan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır bulunmaları gerekmektedir.

Anonim şirketlerde kar payı avansı dağıtılmasına ilişkin örnek:

Korkmaz Gıda Ticareti Anonim Şirketi 30.06.20X3 tarihinde düzenlediği finansal tablolardan gelir tablosunda 350 000.TL.- tutarında dönem karı hesaplamıştır. Gerekli yasal işlemler yapılması sonucunda 150 000.TL.- tutarında kar payı avansı dağıtımına karar verilmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Kar payı avans dağıtımıyla ilgili muhasebe kayıtları:

----- / -----		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		150 000.-
131 01 Şirket Ortakları	150 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		150 000.-
331 01 Şirket Ortakları	150 000.-	

Şirket ortaklarına kar payı avans tahakkuku

----- / -----

Kar payı avansının gelir vergi kesintisinden sonra kalanın bankadan ödenmesi kaydı:

----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR		150 000.-
331 01... Şirket Ortakları	150 000.-	
102 BANKALAR HESABI		127 500.-
102 01 X Bankası Hesabı	127 500.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		22 500.-
360 01 Gelir Vergisi Kesintisi	22 500.-	

Şirket ortaklarına kar payı avans ödenmesi

----- / -----

3.1.6.1.6. Anonim Şirketlerde Zarar ve Muhasebeleştirilmesi

Anonim şirket ortakları alacaklılara karşı şirkete getirdikleri sermaye tutarı kadar sorumludurlar. Şirketin faaliyetleri sonucunda zarar ortaya çıkması durumunda ortakların bu zararı karşılaması istenemez. Kar dağıtımı yapılırken yasal yedek akçelerin ayrılması, esas sözleşmeye karın bir kısmının şirkette bırakılması yönünde hüküm konması veya genel kurulda şirket karının bir kısmının şirkette bırakılması yönünde karar alınması, izleyen dönemlerde ortaya çıkabilecek zararı karşılamak için alınan önlemler olarak değerlendirilmelidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, geçmiş yıl zararları kurum karından indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak bu indirimin mümkün olabilmesi için, geçmiş yıl zararlarının 5 yıldan fazla devretmemesi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrı ayrı gösterilmiş olması şarttır.⁹⁶

Anonim şirketin faaliyet dönemini zararlar kapatması durumunda, bu zarar aşağıdaki şekillerde tasfiye edilebilir:

- ✓ İzleyen dönemlerde kar elde edilmesi durumunda önceki dönemlerden devreden zarar bu kardan mahsup edilebilir,
- ✓ Şirketin ayırmış olduğu yedekler varsa, dönem zararı bu yedeklerden karşılanabilir,
- ✓ Şirket zararı normal faaliyet koşullarında kapatılamayacak kadar büyük tutarlara ulaşmışsa, sermaye azaltılması yoluna gidilebilir.

Anonim şirketlerde zararın muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek:

Yıldız Beyaz Eşya Ticareti Anonim Şirketi 20X2 yılında 150 000.TL.- zarar etmiştir.

31.12.20X2 yılı dönem sonu kapanış işlemleri yapılmadan önceki defteri kebir durumu aşağıdaki gibidir:

B	591 DÖNEM NET ZARARI HESABI	A
31.12.20X2	150 000.-	

⁹⁶ KVK. m. 9.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

01.01.20X3 yılı başında yapılması gerekli olan muhasebe kayıtları:

Açılış bilançosu yapıldıktan sonra;

Dönem net zararı hesabının geçmiş yıllar zararı hesabına devri kaydı:

----- 01.01.20X3 -----	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI	150 000.-
580 01 20X2 Yılı Dönem Net Zararı Hesabı	150 000.-
591 DÖNEM NET ZARARI HESABI	150 000.-
291 01 20X2 Yılı Dön. Net Zararı Hes.	150 000.-

20X2 yılı zararının geçmiş yıllar zararları hesabına aktarılması

----- / -----

Yıldız Beyaz Eşya Ticaret Anonim Şirketi'nin, 20X3 yılı sonunda 250 000.TL.- tutarında kar elde ettiğini farz ederek, Şirketin 20X2 yılı geçmiş yıllar zararının, 20X3 yılı karından mahsup edilmesi kararına karşılık yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

31.12.20X3 yılı dönem sonu yapılması gereken muhasebe kaydı:

----- 31.12.20X3 -----	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	250 000.-
692 01 20X3 Yılı Karı Hesabı	250 000.-
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI	150 000.-
580 01 20X2 Yılı Dönem Net Zar.	150 000.-
590 DÖNEM NET KARI HESABI	100 000.-
590 01 20X3 Yılı Karı Hesabı	100 000.-

20X2 yılı zararının 20X3 yılı karından mahsup edilmesi ve 20X3 yılı net karının bilanço hesabına devri

----- / -----

Şirket geçmiş yıllar zararının yasal yedeklerden karşılanmasına ilişkin örnek:

Pak İnşaat Malzemeleri Ticareti Anonim Şirketi'nin 20X2 yılında sonunda 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARI HESABI'nda 100 000.TL.- tutarında borç bakiyesi bulunmaktadır. Şirket 20X2 yılına kadar yasal yedekler hesabında 140 000.TL.- alacak bakiyesi bulunmaktadır. Şirket Genel Kurulunda geçmiş yıllar zararının yasal yedeklerden karşılanmasına karar verilmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYDI

Geçmiş yıl zararlarının yedeklerden karşılanması kaydı:

----- 31.12.20X2 -----		
540 YASAL YEDEKLER HESABI		100 000.-
540 01 Yasal Yedekler	100 000.-	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI		100 000.-
591 01 20X2 Yılı Geç. Yıllar Zar.	100 000.-	
20X2 Geçmiş yıllar zararının yedeklerden karşılanması		
----- / -----		

Şirket zararının sermaye azaltılması yoluyla ortadan kaldırılmasına ilişkin örnekler önceki bölümlerde incelendiğinden, bu konuda şirket zararının sermaye azaltılmasıyla ortadan kaldırılmasıyla ilişkin örneğe yer verilmeyecektir.

3.2. LİMİTED ŞİRKETLER

Limited şirket, bir ve daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan, ortak veya ortakların sorumluluğu koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olan ve esas sermayesi belirli olan şirkettir. Limited şirketler, anonim şirketlere nazaran daha kolay ve kanun tarafından yasaklanmamış her çeşit ekonomik amaç için kurulabilir.

Limited şirketin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- ✓ Limited şirket bir sermaye şirketi olup kurumlar vergisi mükellefidir,
- ✓ Limited şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından yalnızca malvarlığıyla sorumlu olan şirkettir,⁹⁷
- ✓ 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,⁹⁸
- ✓ Limited şirket ortakları gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir. Kararlar oy çokluğu ile alınır,
- ✓ Limited şirketin esas sermayesi en az 10 000.TL.- olup; esas sermaye paylarının itibari değerleri en az yirmibeş Türk Lirası veya katları olarak belirlenebilir,⁹⁹
- ✓ Nakdi olarak getirilen sermayenin tamamının şirketin tescilinden sonraki yirmi dört ay içinde ödenmesi mümkündür. Ödeme takvimi şirket sözleşmesinde düzenlenebileceği gibi, müdürler tarafından da belirlenebilir,¹⁰⁰
- ✓ Kişisel emek ve ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olarak konamaz,
- ✓ Limited şirket tek ortaklı olarak kurulabilir. Ortak sayısı elliyi aşamaz.¹⁰¹ Ortak sayısı birden fazla olarak kurulduktan sonra bire düştüğü zaman, bu durumun müdürler vasıtasıyla 7 gün içerisinde tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir,¹⁰²
- ✓ İşletme konusu ile şirket türünü gösteren ibareler Türkçe olmak kaydıyla ticaret unvanı serbestçe belirlenebilir. Ticaret unvanında; limited şirket ibaresinin bulunması ve faaliyet konusunun gösterilmesi zorunludur,¹⁰³
- ✓ Bankacılık ve sigortacılık yapamazlar, finansal kiralama, bireysel emeklilik ve yatırım şirketi olamazlar,
- ✓ Hisse senedi ve tahvil çıkaramazlar.

3.2.1. LİMİTED ŞİRKETLERİN KURULUŞU

Limited şirketler, Türk Ticaret Kanunu'nun limited şirkete ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanan ana sözleşme çerçevesine göre kurulur. Ortakların sermayenin tamamını kayıtsız şartsız karşılamayı ve nakit kısmını hemen ve tamamen ödenmesiyle kurulur.¹⁰⁴

3.2.1.1. Şirket Ana Sözleşmesinin Hazırlanması, Tescil ve İlanı

Limited şirket ana sözleşmesinde aşağıda belirtilen hususların açıkça belirtilmesi şarttır:¹⁰⁵

- ✓ 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 ve varsa şirketi temsile yetkili diğer kişilerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları,
- ✓ Şirket tarafından yapılacak ilanların şekli.

Yukarıda belirtilen şartlar haricinde, limited şirketlerle ilgili olarak kanuna ahlaka ve adaba aykırı olmayan (temsil yetkisinin kullanılma şekli, şirket tarafından yapılacak ilanların şekli, genel kurulun toplantıya çağırılma şekli, ortağın şirketten çıkma ve çıkarılmasına ilişkin şekiller, vb.) hükümler konabilir. Ana sözleşmeye konan bu hükümlerin bağlayıcı özelliği bulunmaktadır.¹⁰⁶

⁹⁷ TTK. m. 573/1.

⁹⁸ Age. m. 573/2.

⁹⁹ Age. m. 583/1.

¹⁰⁰ Age. m. 585, 481.

¹⁰¹ Age. m. 574/1.

¹⁰² Age. m. 574/1.

¹⁰³ Age. m. 43.

¹⁰⁴ Age. m. 585.

¹⁰⁵ Age. m. 576.

¹⁰⁶ Age. m. 577.

Kanuna uygun olarak hazırlana şirket ana sözleşmesinin, kurucu ortakların imzalarının noterce onaylanmasından sonra, en geç 30 gün içerisinde, şirketin merkezinin bulunduğu yerin ticaret siciline tescil ve Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmesi gerekmektedir.

Mersis sistemiyle alakalı olarak; 18 Ocak 2023 tarihli ve 32077 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 546 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ticaret siciline tescil edilen; işe başlama, merkez/şube adres değişikliği, ilave iş yeri/şube açılış, ilave iş yeri/şube kapanış, tür değişikliği, tasfiyeye giriş/tasfiyeden dönüş, tasfiye kapanış ve unvan değişikliği işlemlerinden Ticaret Bakanlığı tarafından elektronik ortamda Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirilenler için mükellefler tarafından tekrar vergi dairelerine bildirim yapılması zorunluluğu kaldırılmıştır.

Şirket kuruluşunda ticaret sicil memurluklarına yapılan elektronik bildirimler, Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK.) yapılmış sayılacak ve ayrıca işyeri bildirgesi düzenlenmeyecektir.¹⁰⁷

Bağkur İşlemleri; Bu işlemleri yaptıktan sonra 4/b sigortalılığı için (Eski bağ-kura) SGK'na kayıt olmak. (SSK'lı değilseniz gerekmez)

TTK. göre; Limited şirketler, noter tasdikli olarak Yevmiye Defteri, Defteri Kebir, Pay Defteri, Envanter Defteri, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri tutmak zorundadırlar.¹⁰⁸

Limited şirketlerdeki kuruluşla ilgili diğer işlemleri, anonim şirketin kuruluşu ile ilgili diğer işlemlerle aynıdır.

3.2.2. ŞİRKET ORGANLARI

Türk Ticaret Kanunu sistemine göre limited şirketlerin iki zorunlu organı bulunmaktadır. Bunlar;

- ✓ Genel Kurul,
- ✓ Müdürler Kurulu.

Denetime tabi olan ortaklıklarda bağımsız denetçiler ve özel denetçiler organ niteliğinde değildir. Birden fazla müdürün yer aldığı limited şirketlerinde ise müdürler, kurulu şirketin organı sayılmaktadır.

Limited şirketlerle ilgili 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 573 ila 644. maddelerinde düzenlemeler yapılmış olup şirketlerin genel kurulu, müdürleri ve denetimine ilişkin yetki ve görevleri aşağıda açıklanmıştır.

Anonim şirketlerinde olduğu gibi bu şirket modelinde de bu iki zorunlu organ arasında altlık üstlük ilişkisi yoktur. Yani genel kurulun müdürlük kuruluna kendi yetkilerini devretme veya müdürlük kurulunun yetkilerini alma gibi bir durum söz konusu değildir.

3.2.2.1. Genel Kurul

Genel Kurulun yetki ve sorumlulukları TTK.'nın 616 ila 622. maddelerinde düzenlenmiştir. Burada yapılan düzenlemede genel kurulun yetki alanı üç farklı şekilde belirlenmiştir.

Genel kurulun devredilemez yetkileri; şirket sözleşmesinin değiştirilmesi, müdürlerin atanması ve görevden alınması, topluluk ve denetçilerin atanmaları ve görevden alınmaları, finansal tabloların ve faaliyet raporunun onaylanması ve kar payı ile kazanç paylarının belirlenmesi, müdür ücretlerinin belirlenmesi ve ibrası, esas sermaye pay devirlerinin onayı, bir ortağın şirketten çıkarılması konusunda mahkemeden istemde bulunulması, müdüre şirketin kendi paylarının alması konusunda yerilmesi ve bu iktisabın onaylanması, şirketin feshi.

Şirket sözleşmesinde öngörüldükleri takdirde genel kurulun devredilemez yetkileri; genel kurul onayı gereken konular ve müdür faaliyetlerinin onayı, önerilmeye muhatap olma geri alım ve alım haklarının kullanılması hakkında karar verilmesi, esas sermaye üzerinden rehin hakkı kurulması konusunda onay verilmesi, yan edim yükümlülükleri konusunda iç yönerge hazırlanması, rekabet yasağı konusunda ortaklarının onayının yeterli görülmemesi durumunda gereken iznin verilmesi, bir ortağın şirket sözleşmesindeki sebeplerle şirketten çıkarılması.

Tek ortaklı limited şirketlerde, bu ortak genel kurulun bütün yetkilerine sahip olup genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerli olması için yazılı olmaları gerekmektedir. TTK.'da yapılan bu düzenlemelerde devredilemeyen yetkiler organsal yapıya ve ortak haklarına ait olup organlar arası işlevler ayrımı bağlamında kanuni düzen niteliğini kazandırmaktadır.

¹⁰⁷ 10 Mart 2018 tarihli resmi gazete, 7099 sayılı “ Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

¹⁰⁸ TTK. m. 64.

3.2.2.2. Müdürler Kurulu

Müdürlerin yetki ve sorumlulukları TTK.'nın 623 ila 630. maddelerinde düzenlenmiştir.

Limited şirket müdürlük sıfatı, şirket sözleşmesi ya da genel kurul kararı ile kazanılır. Şirketin kuruluşunda şirket sözleşmesinde müdürlerin gösterilmesi yasal bir zorunluluk olduğu için, kuruluşta müdürlük sıfatı şirket sözleşmesi ile kazanılmaktadır. Kuruluş sonrasında müdürler genel kurul tarafından atanır. Müdürlerin atanması genel kurulun devredemeyeceği görev ve yetkiler arasındadır. Müdürler, görevlerini dürüstlük ve özen yükümlülüğü çerçevesinde şirketin menfaatlerini gözeterek yürütmekle yükümlüdürler. Limited şirket müdürlerinin şirketle rekabet oluşturan bir faaliyette bulunmaları yasaktır. Müdürlerin şirket ile rekabet oluşturan faaliyette bulunmalarına şirket sözleşmesi ile izin verilmesi ise mümkündür.

Limited şirketi temsile yetkili olanlar, şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür iş ve hukuki işlemleri şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler. Limited şirketin temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketi temsil yetkisi şirket sözleşmesi ile müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi temsil yetkisi bulunması gerekir.

3.2.2.3. Denetim

TTK.'nın 635. maddesinde yer alan “397. maddenin 5. ve 6. fıkraları dışında kalan, anonim şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır” hükmüne göre; 397. maddenin 4. fıkrasına göre Bakanlar Kurulunca belirlenen denetim kriterlerinden en az ikisini iki yıl peş peşe sağlayan limited şirketler bu kapsamda bağımsız denetime tabi olmaktadır.

3.2.3. Limited Şirketlerde Kuruluş İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Limited şirketlerde muhasebe kayıtları, diğer şirketlerde olduğu gibi; sermaye taahhüdü ve sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi olmak üzere iki aşamada yapılır.

Limited şirketin nakdi kuruluşu ve muhasebe kayıtlarına ilişkin örnek:

Zeki Şenocak, Dilek Şenocak, Yusuf Şenocak ve Ahmet Şenocak adli dört gerçek kişi birleşerek 100 000.TL.- sermayeli Şen İnşaat Malzemeleri Ticareti Limited Şirketi'ni kurmaya karar vermişlerdir. Kuruluşla ilgili yasal işlemler tamamlanmıştır. Şirkette ortakların sermaye payları eşit olup, ortaklar sermaye taahhütlerinin yarısını Ziraat Bankası hesabına yatırmışlardır. Ana sözleşmeye göre kalan sermayenin tamamı 1 ay içerisinde nakit olarak ödenecektir. Kuruluş ve örgütlenme gideri olarak 2 500.TL.- tutarında KDV hariç 25 000.TL.- ve Rekabet fonuna da 40.TL.- (100 000 x0,0004) Ortak Zeki Şenocak tarafından ödenmiştir. Ortaklar genel kurulunca şirket ortağı Zeki Şenocak tarafından yapılan kuruluş giderleri kabul edilmiş ve bankadan nakit olarak ortağa ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhütlerinin muhasebeleştirilmesi kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		100 000.-
501 01 Ortak Zeki Şenocak	25 000.-	
501 02 Ortak Dilek Şenocak	25 000.-	
501 03 Ortak Yusuf Şenocak	25 000.-	
501 04 Ortak Ahmet Şenocak	25 000.-	
500 SERMAYE HESABI		100 000.-
500 01 Ortak Zeki Şenocak	25 000.-	
500 02 Ortak Dilek Şenocak	25 000.-	
500 03 Ortak Yusuf Şenocak	25 000.-	
500 04 Ortak Ahmet Şenocak	25 000.-	

Ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		50 000.-
102 01 Ziraat Bankası Hesabı	50 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		50 000.-
501 01 Ortak Zeki Şenocak	12 500.-	
501 02 Ortak Dilek Şenocak	12 500.-	
501 03 Ortak Yusuf Şenocak	12 500.-	
501 04 Ortak Ahmet Şenocak	12 500.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

Kuruluş ve örgütlenme gider kaydı:

3----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLANME GİDERİ		25 040.-
262 01 Kuruluş ve Örgütlenme Gider Hesabı	25 000.-	
262 02 Rekabet Fonu Gideri	40.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		2 500.-
191 00..... İndirilecek KDV Hesabı	2 500.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		27 540.-
331 01 Ortak Zeki Şenocak	27 540.-	

Kuruluş ve örgütlenme gideri

----- / -----

Ortağa olan borcun ödenmesi kaydı:

4----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		27 540.-
331 01 Ortak Zeki Şenocak	27 540.-	
102 BANKALAR HESABI		27 540.-
102 01 Ziraat Bankası	27 540.-	

Kuruluş ve örgütlenme gideri

----- / -----

DEFTERİ KEBİR KAYITLARI

B 501 ÖDENMEMİŞ SERM. A	B 500 SERMAYE HES. A	B 102 BANK. HESABI A
100 000.-	50 000.-	50 000.-
	100 000.-	27 540.-
B 262 KUR. VE ÖRG. GD. A	B 191 İND. KDV HESABI A	B 331 ORT. BORÇ. A
25 040.-	2 500.-	25 040.-
		25 040.-

AKTİF	Şen İnşaat Malzemeleri Tic. Limited Şirketi'nin	Tarihli Kur. Bilançosu	PASİF
I-DÖNER DEĞERLER	24 960.-	III-KISA VADELİ YABN. KAYN.	-
Banka Hesabı	22 460.-	IV-UZUN VADELİ YABN. KAYNA.	-
İndirilecek KDV Hes.	2 500.-	V-SERMAYE HESABI	50 000.-
II-DURAN DEĞERLER	25 040.-	Öz Sermaye Hes.	50 000.-
Kuruluş ve Örg. Gideri	25 040.-		
	50 000.-		50 000.-

Limited şirketin aynı ve nakdi sermaye konulması şeklinde kurulmasına ilişkin örnek:

Kurucu ortaklar, sermaye taahhütlerini her zaman nakit olarak yerine getirmek zorunda değildirler. Ortaklar sermaye taahhütlerini TTK'nın 127. ve 581. maddesine göre aynı olarak da yerine getirebilmeleri mümkündür.

Üç şahıs bir araya gelerek 1 100 000.TL.- sermayeli Eser İnşaat Limited Şirketi'ni kurmaya karar vermişlerdir. Şirket kuruluşu ile ilgili tüm yasal işlemler yerine getirilmiş olup, ortaklar sermaye taahhütlerini aşağıdaki şekilde yerine getireceklerdir. Şirket kuruluşu ile ilgili olarak yapılan 22 000.TL.-'lık kuruluş ve örgütlenme gideri ve 3 300.TL.- KDV ile 420.TL.-'lik rekabet fonu ödemesi ortak Enver Kaymaz tarafından karşılanmıştır. Ortaklar genel kurulunda, ortak Emre Kaymaz tarafından kuruluşla ilgili olarak yapılan kuruluş ve örgütlenme giderini kabul edilmiştir.

Ortaklar Sermaye Payları Yerine Getirme Şekilleri:

Ortak Enver Kaymaz'ın sermaye taahhüdü : 550 000.TL.- olup, sermaye taahhüdünün;

250 000.TL.'si nakit,

300 000.TL.-'si taşıt. (Değeri bilirkişi tarafından tespit edilmiş.)

Ortak Murat Kaymaz'ın sermaye taahhüdü : 275 000.TL.- olup, sermaye taahhüdünün,

150 000.TL.-'si nakit,

125 000.TL.-'si Devlet tahvili.

Ortak Hakan Kaymaz'ın sermaye taahhüdü : 225 000.TL.- olup, sermaye taahhüdünün, tamamını, değeri 225 000.TL.- olarak tespit edilen bir binanın şirkete devri şeklinde yerine getireceklerdir.

Şirket ortaklarının sermaye taahhüdü karşılığında kendi şahsi malvarlıklarını aynı olarak sermaye olarak koymayı taahhüt ettiklerinden dolayı bu değerler için Katma Değer Vergisi dikkate alınmamıştır.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		1 100 000.-
501 01 Ortak Enver Kaymaz	550 000.-	
501 02 Ortak Murat Kaymaz	275 000.-	
501 03 Ortak Hakan Kaymaz	225 000.-	
500 SERMAYE HESABI		1 100 000.-
500 01 Ortak E. K.	550 000.-	
500 02 Ortak M. K.	275 000.-	
500 03 Ortak H. K.	225 000.-	

Ortakların sermaye taahhütleri

Enver Kaymaz'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

----- / -----		
100 KASA HESABI		250 000.-
100 01 TL Kasası	250 000.-	
254 TAŞITLAR HESABI		300 000.-
254 01 Taşıtı	300 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		550 000.-
501 01 Ortak Enver Kaymaz	550 000.-	

Enver Kaymaz'ın taahhüdünü yerine getirmesi

Murat Kaymaz'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

----- / -----		
100 KASA HESABI		150 000.-
100 01 TL Kasası	150 000.-	
112 KAMU KES. TAH. SENET VE BONO. HESABI		125 000.-
112 01 Devlet Tahvili	125 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		275 000.-
501 01 Ortak Murat Kaymaz	275 000.-	

Murat Kaymaz'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

Hakan Kaymaz'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

----- / -----		
252 BİNALAR HESABI		225 000.-
252 01 ... Binası	225 000.	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		225 000.-
501 01 Ortak Hakan Kaymaz	225 000.-	

Hakan Kaymaz'ın sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

Kuruluş ve örgütlenme gider kaydı:

----- / -----		
262 KUR. VE ÖRGÜTLENME GİDERİ HESABI		22 420.-
262 01 Kuruluş Gideri Hesabı	22 000.-	
262 02 Rekabet Fonu Hesabı	420.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		3 300.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	3 300.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		25 720.-
331 01 Ortak Enver kaymaz	25 720.-	

Kuruluş ile ilgili yapılan gider

----- / -----

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

B 501 ÖDENMEMİŞ SERM. A	B 500 SERMAYE HESABI A	B 100 KASA HES. A
1 100 000.-	1 100 000.-	400 000.-
B 262 KUR. VE ÖRG. GD. A	B 191 İND. KDV HES. A	B 331 ORT. BRÇ. A
22 420.-	3 300.-	25 720.-
B 112 KAMU KES. TAH. A	B 252 BİNALAR HES. A	B 254 TAŞITLAR HES. A
125 000.-	225 000.-	300 000.-

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Eser İnşaat Limited Şirketi'nin Tarihli Kuruluş Bilançosu	PASİF
I-DÖNER DEĞERLER	528 300.-	III-KISA VAD.YABN. KAYN. 25 720.-
Kasa Hesabı	400 000.-	Ortaklara Borçlar 25 720.-
Kamu Kes. Tahv. Sent. Hes.	125 000.-	IV-UZUN VAD. YABN. KAYNA. -
İndirilecek KDV Hes.	3 300.-	V-SERMAYE HESABI 1 100 000.-
II-DURAN DEĞERLER	547 420.-	Öz Sermaye Hes. 1 100 000.-
Taşıtlar Hesabı	300 000.-	
Binalar Hesabı	225 000.-	
Kuruluş ve Örg. Gideri	22 420.-	
	1 125 720.-	1 125 720.-

3.2.4. Limited Şirketlerde Sermaye Değişiklikleri

Şirketler zaman içerisinde çeşitli nedenlerden dolayı kuruluş aşamasında koydukları sermayeyi değiştirmek zorunda kalabilirler. Bu değişiklik sermaye artırımı veya azaltılması şeklinde olur.

3.2.4.1. Limited Şirketlerde Sermaye Artırımı ve Muhasebeleştirilmesi

Şirkete kuruluş aşamasında konulan sermaye zaman içerisinde ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalabilir. Böyle bir durumda şirket sermaye artırımına gidecektir. Bu durumun nedenleri şu şekilde sayılabilir:¹⁰⁹

- ✓ Kuruluş sırasında konan sermaye ihtiyaca göre düşük konmuş olabilir,
- ✓ Şirketin iş hacminin genişlemesi dolayısı ile sermaye yetersiz kalabilir,
- ✓ Faaliyetler sonucunda ortaya çıkan büyük zararlar dolayısı ile sermaye yetersiz bir hal alabilir,
- ✓ Paranın satın alma gücünde meydana gelen azalma nedeni ile ek sermayeye ihtiyaç duyulabilir,
- ✓ Yanlış yatırım ve satış politikaları nedeni ile sermaye, nakde dönüşümü yavaş olan varlıklara bağlanmış olabilir.
- ✓ Yedekler veya geçmiş yıl karları sermayeye dönüştürülmek istenebilir.

Limited şirketlerde sermaye artırımına gidebilmek için sermaye artırımına ilişkin kararın ortaklar genel kurulunda oy birliği ile alınması ve kuruluşta taahhüt edilen sermayenin tamamının ödenmiş olması gerekmektedir.

Sermaye artırımında ana sözleşme değişikliğine gitmek mecburidir ve şirketin sermaye artırımına giderken kuruluş aşamasında ana sözleşme değişikliği dahil izlediği yasal işlemleri aynen tescil ve ilan dahil yerine getirmesi gerekmektedir.

Sermaye artırımında muhasebe kayıtları diğer şirketlerde anlatıldığı kuruluş kayıtlarında olduğu gibi iki aşamada yapılmaktadır. Önce sermaye artırım tutarı ortaklarca taahhüt edilir ve taahhütler ne şekilde yerine getirilecekse ilgili hesaplara ilişkin kayıtlar yapılır.

Limited şirketler aşağıdaki yöntemlerle sermayelerini artırabilirler:

- ✓ Ortakların sermaye paylarını nakit veya nakit dışındaki varlıklarla artırmaları,
- ✓ Yedekler veya geçmiş yıl karları sermayeye eklenebilir,
- ✓ Şirkete yeni ortak alınması,
- ✓ Başka bir şirketle birleşme.

Limited şirketlerde sermaye artırımına ilişkin örnek:

Korkmaz Gıda Ticareti Turizm ve Taşımacılık Limited Şirketi iki ortaklı olup, sermaye payları eşittir. Sermayesi yersiz kalması nedeniyle, ortaklar genel kurulunda; sermayenin 500 000.TL.- artırılması ve bu artışın 250 000.TL.-'sinin statü yedeklerinden karşılanması ve diğer yarısının ortaklar tarafından eşit olarak taahhüt edilerek ödenmesi konusunda oy birliği ile karar alınmıştır.

Ortaklar tüm yasal işlemleri yerine getirmiştir. Yasal işlemler dolayısı ile yapılan sermaye artırımını için yapılan 25 000.TL.'lık gider ve 3 600.TL.'lık KDV şirket kasasından nakit olarak ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		500 000.-
501 01 Ortak 1 Hesabı	250 000.-	
501 02 Ortak 2 Hesabı	250 000.-	
500 SERMAYE HESABI		500 000.-
500 01 Ortak 1 Hesabı	250 000.-	
500 02 Ortak 2 Hesabı	250 000.-	

Ortakların ek sermaye taahhütleri

----- / -----

¹⁰⁹ Kışalılı Yunus, Şirketler Muhasebesi, İstanbul 2008, s. 19.

Sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
541 STATÜ YEDEKLERİ HESABI		250 000.-
541 01 Statü Yedekleri Hesabı	250 000.-	
100 KASA HESABI		250 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	250 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		500 000.-
501 01 Ortak 1 Hesabı	250 000.-	
501 02 Ortak 2 Hesabı	250 000.-	

Ortakların ek sermaye taahhütlerinin yedeklerden karşılanması

----- / -----

Sermaye artırım giderleri kaydı:

----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		25 000.-
770 03 Diğer Giderler Hesabı	25 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		3 600.-
191 00 İnd KDV Hesabı	3 600.-	
100 KASA HESABI		28 600.-
100 01 TL Kasası Hesabı	28 600.-	

Sermaye Artırımı ile ilgili yapılan gider

----- / -----

3.2.4.2. Limited Şirketlerde Sermaye Azaltılması ve Muhasebeleştirilmesi

Limited şirketler kuruluşlarından sonra aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı sermayelerini azaltmak yoluna gidebilirler.

- ✓ Şirket, faaliyetleri için gerekli olan sermaye miktarından fazla bir sermaye ile kurulmuş olabilir veya zaman içerisinde şirket faaliyetlerindeki daralma nedeniyle sermayenin bir kısmı atıl kalmış olabilir,
- ✓ Şirket, sürekli zarar etmiş veya büyük zararlara uğramış ve bu zararlar ortaklar tarafından karşılanamamıştır,
- ✓ Şirketten bir ortak çıkmış veya çıkarılmış olabilir.

Sermaye azaltılmasında da ana sözleşme değişikliğine gitmek mecburidir ve kuruluş aşamasında izlediği yasal sürecin tescil ve ilan dahil aynen tekrarlaması gerekmektedir.

Sermaye azaltılması, azaltma nedenleriyle paralel olarak aşağıdaki şekillerde gerçekleşebilir;

- ✓ Ortakların sermaye payları azaltılır,
- ✓ Zararın tasfiyesi için sermaye payları azaltılır,
- ✓ Çıkan veya çıkarılan ortağın payı kadar sermaye azaltılır.
- ✓

Limited şirketlerde sermaye azaltılması sonucunda her bir ortağın sermaye payı 25.TL.-'den az ve şirketin sermayesinin de 10 000.TL.-'den aşağı düşmemesi gerekmektedir.

Limited şirketlerde sermaye azaltılmasında izlenecek yol aşağıdaki gibidir:

- ✓ Ortaklar genel kurulunda sermaye azaltılması kararı alınır,
- ✓ Ana sözleşme değişiklik metni hazırlanır,
- ✓ İşlem denetçisi raporu alınır,
- ✓ Sermaye azaltılması tescil ve ilan edilir.

Limited şirketlerde sermaye azaltılmasına ilişkin örnek:

Erçetin Tekstil Gıda Petrol Taşımacılık ve Turizm Limited Şirketi 4 ortaklı, sermaye payları eşit olup, ödenmiş sermayesi toplamı 1 250 000.TL.-'dir. Ortaklar genel kurulunca mevcut sermayenin şirketin iş hacmine göre fazla olduğunun tespitinden dolayı, şirket sermayesini 500 000.TL.- tutarında azaltma kararı almışlardır. Ortaklar tüm yasal işlemleri yerine getirmiştir. Yasal işlemler dolayısı ile yapılan 12 500.TL.-'lık gider ve 1 500.TL.-'lık KDV şirket kasasından ödenmiştir. Azaltılan sermaye pay tutarları şirketin banka hesabından ortaklara ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Şirket sermayesinin azaltılması kaydı:

----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		500 000.-
500 01 Ortak 1 Hesabı	250 000.-	
500 02 Ortak 2 Hesabı	250 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		500 000.-
331 01 Ortak 1 Hesabı	250 000.-	
331 02 Ortak 2 Hesabı	250 000.-	

Ortakların azaltılan sermaye paylarının cari hesaplarına devri

----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		500 000.-
331 01 Ortak 1 Hesabı	250 000.-	
331 02 Ortak 2 Hesabı	250 000.-	
101 BANKALAR HESABI		500 000.-
102 01 Bankası Hesabı	500 000.-	

Ortakların azaltılan sermaye paylarının bankadan havale edilmesi

----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		12 500.-
770 03 Diğer Giderler hesabı	12 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 500.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	1 500.-	
100 KASA HESABI		14 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	14 000.-	

Sermaye azaltılmasıyla ilgili yapılan gider

----- / -----		
---------------	--	--

3.2.5. Limited Şirketlerde Kar Ve Zarar Dağıtımı

Kar, işletme faaliyetleri sonucu işletmenin öz sermayesinde meydana gelen artış olarak ifade edilir. Kar işletme sahip veya sahiplerinin şirket varlıkları üzerindeki haklarını artırır. Zarar ise, karın tersine işletmenin öz sermayesinde azalışa sebep olur ve işletme sahip veya sahiplerinin işletme varlıkları üzerindeki haklarının azalmasına neden olur.

Limited şirketler, sermaye şirketi olduklarından dolayı özellikle kar ve zarar dağıtımı olmak üzere şahıs şirketlerine göre aşağıda belirtilen farklı mevzuat hükümlerine tabidirler.

- ✓ Türk Ticaret Kanunu,
- ✓ Kurumlar Vergisi Kanunu,
- ✓ Gelir Vergisi Kanunu,
- ✓ Fonlarla ilgili kanun, yönetmelik ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri,
- ✓ Şirket ana sözleşmesi, ortaklar genel kurulu kararları ve ilgili diğer düzenlemeler.

3.2.5.1. Limited Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Limited şirketler, tıpkı anonim şirketler gibi sermaye şirketi olduklarından şirketin kendisi Kurumlar Vergisi mükellefidir. Şirket karından şirket ortaklarına dağıtılan temettülerden ötürü şirket ortakları Gelir Vergisi mükellefidir. Limited şirketlerde kar dağıtım işlemleri anonim şirketle olduğu gibi aynı özelliklere sahip olduklarından bu bölümde sadece farklı örneklerle yer verilecektir.

Limited şirketlerde kar dağıtımı TTK. ana sözleşme ve ortaklar genel kurulu kararlarına göre yapılır.

Limited şirketlerde kar dağıtımına ilişkin işlemler sırasıyla aşağıdaki gibidir:

- ✓ Kurumlar vergisi hesaplanması:

Kurumlar Vergisi, limited şirketlerin cari hesap dönemi içinde elde ettikleri ticari karı mali kara dönüştürerek, mali kar üzerinden hesaplanan bir vergi türüdür. Kurumlar Vergisi 2022 yılı için mali karın %23'ü ve 2023 yılı itibarıyla %25'si olarak hesaplanacaktır.

Limited şirket ortakları şirketin borçlarına karşı sermayeleri ile sınırlı olduklarından Türk Ticaret Kanunu olası zararları karşı şirketlerin elde ettikleri kardan belli oranlarda yedek ayırmalarını zorunlu kılmıştır.

- ✓ Birinci tertip yasal yedek akçe hesaplaması:

Limited şirketler yıllık karın % 5'i, ödenmiş sermayenin % 20'sine ulaşıncaya kadar, birinci tertip yasal yedek akçe ayırmak zorundadırlar.

- ✓ Birinci tertip temettü hesaplaması:

Limited şirketler ödenmiş sermayenin %5'i oranında birinci tertip temettü dağıtmak zorundadırlar.

- ✓ İkinci tertip yasal yedek akçe hesaplaması:

Limited şirketlerde dönem karından, Kurumlar Vergisi, birinci tertip yasal yedek akçe ve birinci tertip temettü hesaplandıktan sonra kalan değer %10'u oranında ikinci tertip yasal yedek akçe ayırmak zorundadır.

- ✓ İkinci tertip temettü hesaplaması:

Limited şirketlerde dönem karından kurumlar vergisi, birinci tertip yasal yedek, birinci tertip temettü ve ikinci tertip yasal yedek ayırdıktan sonra kalan tutarı ikinci tertip temettü olarak ayırmak zorundadırlar.

- ✓ Statü ve olağanüstü yedek hesaplaması:

Şirket ana sözleşmesinde belirtmek veya şirket genel kurulu tarafından alınacak karar gereğince; ikinci tertip temettünün tamamını dağıtmayarak, bir kısmını sonraki dönemlerde ortaya çıkabilecek muhtemel risklere karşı, statü veya olağanüstü yedek olarak ayırabilir.

Limited şirket ortaklarının elde edecekleri kar paylarından dolayı gelir vergisi mükellefi olmaları nedeniyle, temettü tutarlarının %15'i oranında Gelir Vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Kar dağıtım hesaplaması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek:

Erdem Ticaret ve Sanayi Limited Şirketi, 4 ortaklı olup sermaye payları eşittir. Şirketin ödenmiş sermayesi 300 000.TL.-'dir. Şirket 20X2 dönemde 400 000.TL.- tutarında kar elde etmiştir. Şirketin ilgili dönemde ödemiş olduğu peşin vergi 20 000.TL.-'dir. Şirket yıl içinde kurumlar vergisinden muaf 15 000.TL.- tutarında geliri ve 10 000.TL.- tutarında kanunen kabul edilmeyen gideri bulunmaktadır.

Kurumlar vergisi hesaplanması

20X2 yılı Ticari Karı : 400 000.-

Kanunen kabul edilmeyen giderler + : 10 000.-

Vergiden muaf gelirler (-) : 15 000.-

Mali kar : 405 000.-

Kurumlar Vergisi hesabı = Mali kar X Kurumlar vergisi oranı

Kurumlar Vergisi hesabı = 405 000.- X 0,23 = 93 150,00.-

YEVİMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Peşin verginin ilgili hesaba devir kaydı:

1----- / -----		
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER	20 000.-	
YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI		
371 01 Dönem Karının Peş. Öd. Verg.	20 000.-	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	20 000.-	
193 01 20X2 Yılı Peşin vergi Hesabı	20 000.-	

Peşin Ödenmiş Verginin Kurumlar Vergisinden mahsup edilmesi için ilgili hesaba devri

----- / -----

Dönem karından kurumlar vergisi hesaplanması kaydı:

2----- / -----		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL	93 150.-	
YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI		
691 01 Dönem Karı Ver. Yas. Yük. Karş. Hes.	93 150.-	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL	93 150.-	
YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI		
370 01 Dönem Karı peş. Öd. Verg. Karş.	93 150.-	

Dönem karı üzerinden kurumlar vergisi ayrılması

----- / -----

Dönem karından vergi ayrıldıktan sonra dönem net kar ve zarar hesabına aktarım kaydı:

3----- / -----		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI	400 000.-	
690 01 20X2 Yılı Dönem Kar veya Zararı	400 000.-	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL	93 150.-	
YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI HESABI		
691 01 D. Karı Ver. Yas. Yük. Karş. Hes.	93 150.-	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI	306 850.-	
692 01 20X2 Yılı Net Kar/Zarar Hesabı	306 850.-	

Dönem net karının ilgili gelir tablosu hesabına kaydı

----- / -----

Dönem net kar veya zarar hesabının dönem net kar hesabına devir kaydı:

4----- / -----		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		306 850.-
692 01 20X2 Yılı Net Kar Veya Zarar hesabı	306 850.-	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		306 850.-
590 01 20X2 Yılı Net Karı Hesabı	306 850.-	

Dönem Net kar veya zarar hesabının, dönem net kar hesabına devri

----- / -----

20X3 Yılı Kar veya zarar hesaplama ve muhasebe kayıtları:

Dönem net kar hesabının geçmiş yıllar karları hesabına devir kaydı:

1----- / -----		
590 DÖNEM NET KARI HESABI		306 850.-
590 01 20X2 Yılı Net Karı Hesabı	306 850.-	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		306 850.-
570 01 20X2 yılı Karı Hesabı	306 850.-	

20X2 yılı net karının geçmiş yıllar karları hesabına devri

----- / -----

20X2 Yılı Kar Dağıtım hesaplaması ve muhasebeleştirilmesi:

Birinci tertip yasal yedek akçe hesabı:

$$400\ 000.- \times 0,05 = 20\ 000.-$$

Ortaklara birinci tertip temettü hesabı:

$$300\ 000.- \times 0,05 = 15\ 000.-$$

İkinci tertip yasal yedek akçe hesabı:

$$[(400\ 000.- - (93\ 150.- + 20\ 000.- + 15\ 000.-))] \times 0,10 = 27\ 185.-$$

Ortaklara ikinci tertip temettü hesabı:

$$[(400\ 000.- - (93\ 150.- + 20\ 000.- + 15\ 000.- + 27\ 185))] = 244\ 665.-$$

Ortaklara dağıtılacak temettülerden gelir vergisi hesaplanması:

Ortaklara birinci tertip temettü : 15 000.-

Ortaklara ikinci tertip temettü : 244 665.-

Toplam dağıtılacak temettü tutarı : 259 665.-

Gelir Vergisi hesabı: : 38 949,75.-

$$(259\ 665.- \times 0,15 = 38\ 949,75.-)$$

Toplam dağıtılacak net temettü tutarı hesabı: 220 715,25

$$(259\ 665.- - 38\ 949,75.- = 220\ 715,25.-)$$

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Geçmiş yıllar karlarının dağıtım kaydı:

2----- / -----	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI	306 850,00.-
570 01 20X2 Yılı Geçmiş Yıllar Net Karı	306 850,00.-
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	220 715,25.-
331 01 ... Ort. Dağ. Temettüler	220 715,25.-
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HESABI	38 949,75.-
360 02 Gelir Vergisi stopajı	38 949,75.-
540 YASAL YEDEKLER HESABI	47 185,00.-
540 01 Yasal Yedekler	47 185,00.-

Geçmiş yıllar karlarının dağıtımı

----- / -----

Kurumlar vergi ile ilgili beyanname verildikten sonra geçici hesapların kapatılması kaydı:

3----- 30.04.20X3 -----	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER	93 150.-
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	
370 01 20X2 Yılı Kur. Verg. Karş.	93 150.-
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE	20 000.-
DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	
371 01 Peşin Vergi Karşılık Hesabı	20 000.-
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	73 150.-
360 01 Kurumlar Vergisi Hesabı	73 150.-

Karşılık hesaplarının kapatılması farkın ödenecek vergiler hesabına devri

----- / -----

Temettü tutarlarının ortaklara ödenmesi kaydı:

4----- / -----	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	220 715,25.-
331 Dağıtılacak Temettüler	220 715,25.-
102 BANKALAR HESABI	220 715,25.-
102 01 X Bankası Hesabı	220 715,25.-

Kar paylarının ortaklara bankadan ödenmesi

----- / -----

Vergilerin bankadan ödenmesi kaydı:

5----- / -----	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	112 099,75.-
360 01 Kurumlar Vergisi Hesabı	73 150,00.-
360 02 Ödenecek Gelir Vergisi	38 949,75.-
102 BANKALAR HESABI	112 099,75.-
102 01 X Bankası Hesabı	112 099,75.-

Vergilerin bankadan ödenmesi

----- / -----

KAR DAĞITIM TABLOSU

ER ANONİM ŞİRKETİNİN TARİHLİ KAR DAĞITIM TABLOSU		
DÖNEM KARININ DAĞITIMI	Önceki Dönem	Cari Dönem
1- DÖNEM KARI		400 000,00.-
2- ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		132 099,75.-
a- Kurumlar Vergisi 93 150,00.-		
b- Gelir Vergisi Kesintisi 38 949,75.-		
NET DÖNEM KARI		267 900,25.-
3- GEÇMİŞ YILLAR ZARARI		
4- BİRİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE		20 000,00.-
5- İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASAR. ZORUNLU YASAL FONLAR		
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KARI		247 900,25.-
6- ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ		12 750,00.-
7- PERSONELE TEMETTÜ		
8- YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE TEMETTÜ		
9- ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ		207 965,25.-
10- İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE		27 185,00.-
11- STATÜ YEDEKLERİ		
12- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (DAĞITILMAMIŞ KARLAR)		
13- DİĞER YEDEKLER		
14- ÖZEL FONLAR		-
332 YEDEKLERİN DAĞITIMI		-
11- DAĞITILAN YEDEKLER		-
12- ORTAKLARA PAY		-
13- PERSONELE PAY		-
14- YÖNETİM KURULUNA PAY		-

3.2.5.2. Limited Şirketlerde Zarar Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesi

Limited şirketlerde faaliyet sonucunda ortaya çıkan zarar, şirketin sonraki dönemlerinde elde edilen karlardan 5 yıl süre ile indirilebilmesi imkanı bulunmaktadır.

Limited şirketler faaliyet dönemini zararlar kapattıkları takdirde bu zararı aşağıdaki şekillerde tasfiye edebilirler.

110

Şirketin geçmiş dönemlerden elde edilen karlardan çeşitli amaçlarla ayırmış olduğu yedekler varsa, dönem zararı bu yedeklerden karşılanabilir.

Limited şirketlerde geçmiş yıl zararlarının gelecek yıllar karından mahsup edilmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek:

Şahin İnşaat Ticaret Limited Şirket'i 20X2 yılında 150 000.TL.- zarar etmiştir.

¹¹⁰ Kışhalı Yunus, Şirketler Muhasebesi, İstanbul 2008, s. 177.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

20X3 Yılı dönem başında yapılması gereken yevmiye kaydı:

1----- 01.01.20X3 -----		
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI		150 000.-
580 01 20X2 Yılı Zararı Hesabı	150 000.-	
591 DÖNEM NET ZARARI HESABI		150 000.-
591 01 20X2 Yılı Net Zarar Hes.	150 000.-	

20X2 yılı zararının geçmiş yıllar zararları hesabına aktarılması
----- / -----

Şirket 20X3 yılı sonunda 250 000.TL.- tutarında kar ettiğini farzedelim. Şirket genel kurulunca, 20X2 yılı zararının 20X3 yılı karından mahsup edilmesi kararlaştırılmıştır.

Zararın geçmiş yıllar karlarından mahsup edilmesi kaydı:

1----- 31.12.20X3 -----		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		100 000.-
692 01 20X3 Yılı Karı Hesabı	100 000.-	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI		150 000.-
580 01 20X2 Yılı Zararı Hesabı	150 000.-	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		250 000.-
590 01 20X3 Yılı Net Karı Hesabı	250 000.-	

20X2 yılı zararının 20X3 yılı karından mahsup edilmesi
----- / -----

Limited şirketlerde zararın yasal yedeklerden karşılanarak kapatılması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek:

Yavuz Tekstil Gıda Ulaştırma Ticaret Limited Şirketi 20X2 yılında 120 000 zarar etmiştir.

Şirketin 20X2 yılına kadar yasal yedekler hesabında birikmiş 150 000.TL.-'si bulunmaktadır. Şirket genel kurulunca zararın yasal yedeklerden karşılanması hususunda karar verilmiştir.

20X2 yılı zararının yedeklerden karşılanması kaydı:

1----- 31.12.20X2 -----		
540 YASAL YEDEKLER HESABI		120 000.-
540 01 Yasal Yedekler Hesabı	120 000.-	
591 DÖNEM NET ZARARI HESABI		120 000.-
591 01 20X2 Yılı Net Zarar Hes.	120 000.-	

20X2 yılı zararının yedeklerden karşılanması
----- / -----

3.3. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNmüş KOMANDİT ŞİRKET

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.¹¹¹

Uygulamada örneklerine pek rastlanmamasına nazaran, Türk Ticaret Kanunu'nda bu şirketle ilgili madde 564 ile madde 572'ye kadar yer alan hükümler dikkate alınarak; Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin genel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- ✓ Sermayesi paylara bölünmüş şirket kurmak için en az 5 ortağın olması gerekmektedir. Bu ortaklardan birinin de komandite olma zorunluluğu bulunmaktadır. Komandite ortakların sorumluluğu, şirketin sahip olduğu borçlardan dolayı müteselsil, ikinci ve sınırsız olarak sorumluluk taşımaktadır. Komanditer ortakların sorumluluğu ise taahhüt ettiği sermaye tutarını geçmemektedir. Bu ortaklar da aynı anonim şirketlerde olduğu gibi sınırlı sorumluluğa sahiptir.
- ✓ Kuruluşta, anonim şirketlerin kuruluşuna ilişkin hükümler uygulanır.¹¹²
- ✓ Şirket ana sözleşmesi, anonim şirket ana sözleşmesine benzer,
- ✓ Anonim şirketlerde olduğu gibi; Genel kurul, yönetim kurulu, denetim kurulu gibi organları vardır,
- ✓ Komandite ortaklar denetici olamazlar,
- ✓ Komandite ortaklar gerçek kişilerden oluşur,
- ✓ Sermaye paylara bölünmüştür,
- ✓ Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları komandit şirket hükümlerine tabidir. Bu hususların dışında Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır,
- ✓ Esas sözleşmenin yazılı şekilde yapılması ve bütün kurucuların imzalarının Sicil müdürlüğü huzurunda alınması gereklidir,
- ✓ İlk yönetim kurulu üyeleri esas sözleşme ile atanır,
- ✓ Kurucu sıfatını haiz olan komanditerlerin sahip oldukları payların her birinin tutarının esas sözleşmeye yazılması gerekir.

Ana sözleşmede aşağıdaki hususlar bulunmalıdır:

- ✓ Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunacağı yer,
- ✓ Esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde şirketin işletme konusu,
- ✓ Şirketin sermayesi ile her payın itibarı 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; bunların değerleri; bunlara karşılık verilecek payların miktarı, bir işletme ve ayın devir alınması söz konusu olduğu takdirde, bunların bedeli ve şirketin kurulması için kurucular tarafından şirket hesabına satın alınan malların ve hakların bedelleriyle, şirketin kurulmasında hizmetleri görülenlere verilmesi gereken ücret, ödenek veya ödülün tutarı,
- ✓ Yönetim kurulu üyelerinin sayıları, bunlardan şirket adına imza koymaya yetkili olanlar,
- ✓ Genel kurulların toplantıya nasıl çağrılacakları; oy hakları,
- ✓ Şirket bir süre ile sınırlandırılmışsa, bu süre,
- ✓ Şirkete ait ilanların nasıl yapılacağı,
- ✓ Pay sahiplerinin taahhüt ettiği sermaye paylarının türleri ve miktarları,
- ✓ Şirketin hesap dönemi.

Şirket, kurucu ortaklar tarafından yasalara uygun olarak hazırlanan ana sözleşmenin, ortaklar tarafından imzalanarak, imzaların noter tarafından tasdiki ve ticaret siciline şirketin tescil ve ilanı ile hükmü şahsiyet kazanır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler; kuruluşla ilgili olarak sermayenin tamamının şartsız olarak taahhüt edilmesi veya payların halka arz yoluyla tedrici olarak kurulabilirler. Kuruluşla ilgili Ticaret Bakanlığı'ndan izin almaya gerek yoktur.

¹¹¹ TTK. m.564.

¹¹² Age. m.569.

3.3.1. KURULUŞ İŞLEMLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin ani ve tedrici olmak üzere iki şekilde kurulabilmesi mümkündür.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin ani kuruluşuna ilişkin örnek:

Beş kurucu ortak bir araya gelerek; şirket sermayesini kayıtsız şartsız ödemeyi taahhüt ederek; Murat Çevik ve Ortakları Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketi kurumaya karar vermişlerdir. Şirket ana sözleşmesine göre, komandite ortak Murat Çevik'in sermaye taahhüdü 25 000.TL.- olup, komanditer ortakların koyacakları sermaye paylarının ise 6 000 000 adet ve nominal değeri 2 kuruş olacağı belirtilmiştir. Komanditer ortakların sermaye taahhüt payları ise aşağıdaki gibidir:

Komandite ortak Murat Çevik'in sermaye taahhüdü	: 25 000.TL.-,
Komanditer ortak 1 sermaye taahhüdü 1 500 000 adet hisse	: 30 000.TL.-,
Komanditer ortak 2 sermaye taahhüdü 1 500 000 adet hisse	: 30 000.TL.-,
Komanditer ortak 3 sermaye taahhüdü 1 500 000 adet hisse	: 30 000.TL.-,
Komanditer ortak 4 sermaye taahhüdü 1 500 000 adet hisse	: 30 000.TL.-'olup;
Toplam sermaye tutarı	145 000.TL.-'dir.

Ortaklar sermaye taahhütlerinin %25'ini Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası'nda açılan bir hesaba yatırmışlardır. Sermayenin kalan kısmı bir yıl içinde ödenecektir. Şirketin kuruluşuyla ilgili olarak yasal işlemler yerine getirilmiş ve bankadaki para çekilerek şirket kasasına konmuştur. Şirketin kuruluşuyla ilgili olarak 1 250.TL.- KDV olmak üzere toplam 15 250.TL.- tutarında gider yapılmıştır.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		145 000.-
501 01 Murat Çevik Hesabı	25 000.-	
501 02 Ortak 2 Hesabı	30 000.-	
501 03 Ortak 3 Hesabı	30 000.-	
501 04 Ortak 4 Hesabı	30 000.-	
501 05 Ortak 5 Hesabı	30 000.-	
500 SERMAYE HESABI		145 000.-
500 01 Murat Çevik Hesabı	25 000.-	
500 02 Ortak 2 Hesabı	30 000.-	
500 03 Ortak 3 Hesabı	30 000.-	
500 04 Ortak 4 Hesabı	30 000.-	
500 05 Ortak 5 Hesabı	30 000.-	

Ortakların ek sermaye taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		36 250.-
102 01 Ziraat Bankası	36 250.-	
501 ÖDENMEMİŞ SER. HES.		36 250.-
501 01 Murat Çevik Hesabı	6 250.-	
501 02 Ortak 2 Hesabı	7 500.-	
501 03 Ortak 3 Hesabı	7 500.-	
501 04 Ortak 4 Hesabı	7 500.-	
501 05 Ortak 5 Hesabı	7 500.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmesi

----- / -----

Bankadan para alınmasının kaydı:

3----- / -----		
100 KASA HESABI		36 250.-
100 01 TL Kasası	36 250.-	
102 BANKALAR HESABI		36 250.-
102 01 Ziraat Bankası Hesabı	36 250.-	

Bankadan para çekilmesi

----- / -----

Kuruluş giderleri kaydı:

4----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ		14 000.-
262 01 Kuruluş Giderleri Hesabı	14 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 250.-
191 00 İnd KDV Hesabı	1 250.-	
100 KASA HESABI		15 250.-
100 01 TL Kasası Hesabı	15 240.-	

Kuruluş giderleri

----- / -----

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

B 501 ÖDENMEMİŞ SER. A	B 500 SERMAYE HES. A	B 100 KASA HES. A
145 000.- 36 250.-	145 000.-	36 250.- 15 250.-
B 262 KUR. VE ÖRG. GD. A	B 191 İND. KDV HES. A	B 102 BANK. HES. A
14 000.- 1 250.-	36 250.-	36 250.-

KURULUŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Murat Çevik ve Ort. S.P.B. Komandit Şti.'nin Tar. Kur. Bilançosu	PASİF
I-DÖNER DEĞERLER	22 250.-	III-KISA VADELİ YABN. KAYN. -
Kasa Hesabı 21 000.-		IV-UZUN VAD. YABN. KAYNA. -
İndirilecek KDV Hes. 1 250.-		V-SERMAYE HESABI 36 250.-
II-DURAN DEĞERLER	14 000.-	Öz Sermaye Hesabı 36 250.-
Kuruluş ve Örg. Gideri 14 000.-		(145 000.- - 36 250.-)
	36 250.-	36 250.-

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin tedrici olarak kuruluşuna ilişkin örnek:

5 kurucu ortak bir araya gelerek; Nihat Çevik ve Ortakları Sermayesi paylara Bölünmüş Komandit Şirketi'ni payların halka arz yoluyla kurulmasına karar vermişlerdir. Şirket ana sözleşmesine göre, komandite ortak Nihat Çevik'in sermaye taahhüdü 25 000.TL.- olup, komanditer ortakların koyacakları sermaye paylarının ise 7 500 000 adet ve nominal değeri 1 kuruş olacağı belirtilmiştir. Komanditer ortakların sermaye taahhüt payları ise aşağıdaki gibidir:

Komandite ortak Nihat Çevik'in sermaye taahhüdü	: 25 000.TL.-,
Komanditer ortak 1 sermaye taahhüdü 1 500 000 adet hisse	: 15 000.TL.-,
Komanditer ortak 2 sermaye taahhüdü 1 500 000 adet hisse	: 15 000.TL.-,
Komanditer ortak 3 sermaye taahhüdü 1 500 000 adet hisse	: 15 000.TL.-,
Halka satılacak 1 500 000 adet hisse senedi değeri	: 15 000.TL.-'olup;
Toplam sermaye tutarı	85 000.TL.-'dir.

Ortaklar sermaye taahhütlerinin %20'ini Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası'nda açılan bir hesaba yatırmışlardır. Sermayenin kalan kısmı bir yıl içinde ödenecektir. Şirketin kuruluşuyla ilgili olarak yasal işlemler yerine getirilmiş ve 15 000 adet hisse senedi Vakıflar Bankası aracılığıyla %15 komisyon karşılığı halka arz edilmiştir. Şirketin Ziraat Bankasındaki parası alınarak kasaya konmuştur. Hisse senetlerinin tamamı satılmış ve bankaya 2 250.TL.- tutarında komisyon ödenmiştir. Şirketin kuruluşuyla ilgili olarak 1 050.TL.- KDV olmak üzere 10 050.TL.- tutarında gider kasadan yapılmıştır.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		85 000.-
501 01 Nihat Çevik Hesabı	25 000.-	
501 02 Ortak 2 Hesabı	15 000.-	
501 03 Ortak 3 Hesabı	15 000.-	
501 04 Ortak 4 Hesabı	15 000.-	
501 05 Hisse senedi Sahipleri	15 000.-	
500 SERMAYE HESABI		85 000.-
500 01 Nihat Çevik Hesabı	25 000.-	
500 02 Ortak 2 Hesabı	15 000.-	
500 03 Ortak 3 Hesabı	15 000.-	
500 04 Ortak 4 Hesabı	15 000.-	
500 05 Hisse Senedi sahipleri	15 000.-	

Ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		14 000.-
102 01 Ziraat Bankası	14 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		14 000.-
501 01 Nihat Çevik Hesabı	5 000.-	
501 02 Ortak 2 Hesabı	3 000.-	
501 03 Ortak 3 Hesabı	3 000.-	
501 04 Ortak 4 Hesabı	3 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmesi

----- / -----

Hisse senetlerin halka arzı için Vakıflar Bankasına gönderilmesi kaydı:

3----- / -----		
900 NAZIM HESAPLAR		15 000.-
900 10 Hisse senedi Borçluları	15 000.-	
910 NAZIM HESAPLAR		15 000.-
910 10 Hisse senedi Alacaklıları	15 000.-	

Hisse senetlerinin satışı için bankaya gönderilmesi

----- / -----

Bankadan para alınmasının kaydı:

4----- / -----		
100 KASA HESABI		14 000.-
100 01 TL Kasası	14 000.-	
102 BANKALAR HESABI		14 000.-
102 01 Ziraat Bankası Hesabı	14 000.-	

Bankadan para çekilmesi

----- / -----

Vakıflar Bankası tarafından hisse senetlerinin satış kaydı:

5----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		15 000.-
102 02 Vakıflar Bankası	15 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERM. HES.		15 000.-
501 05 Hisse Senedi Sahipleri	15 000.-	
Hisse senedi satışı		
----- / -----		

Nazım hesapların kapatılması kaydı:

6----- / -----		
910 NAZIM HESAPLAR		15 000.-
910 10 Hisse senedi Alacaklıları	15 000.-	
900 NAZIM HESAPLAR		15 000.-
900 10 Hisse senedi Borçluları	15 000.-	
Hisse senetlerinin satışından dolayı hesabın kapatılması		
----- / -----		

Banka komisyon gideri kaydı:

7----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ		2 250.-
262 01 Banka Komisyon Gideri	2 250.-	
100 KASA HESABI		2 250.-
100 01 TL Kasası	2 250.-	
Banka komisyon gideri		
----- / -----		

Kuruluş ve örgütlenme gider kaydı:

8----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ		9 000.-
262 02 Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	9 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 050.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	1 050.-	
100 KASA HESABI		10 050.-
100 01 TL Kasası	10 050.-	
Kuruluş gideri		
----- / -----		

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

B	501 ÖDENMEMİŞ SER.	A	B	500 SERMAYE HES.	A	B	100 KASA HES.	A
	85 000.-	14 000.- 15 000.-			85 000.-		14 000.-	2 250.- 10 050.-
B	262 KUR. VE ÖRG. GD. HES.	A	B	191 İND. KDV HES.	A	B	102 BANK. HES. (Zrt.)	A
	2 250.- 9 000.-			1 050.-			14 000.-	14 000.-
B	900 NAZIM HES.	A	B	910 NAZIM HES.	A	B	102 BANK. HES. (Vkf.)	A
	15 000.-	15 000.-		15 000.-	15 000.-		15 000.-	

KURULUŞ BİLANÇOSU

[illegible]

3.3.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Sermaye Değişiklikleri ve Muhasebeleştirilmesi

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde sermaye değişiklikleri diğer şirketlerde olduğu gibi, sermaye artırımı ve sermaye azaltılması şeklinde olmaktadır.

3.3.2.1. Sermaye Artırılması ve Muhasebeleştirilmesi

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde sermaye artırımı nedenleri ve şekilleri diğer şirketlerde anlatıldığı gibidir. Bu şirketlerde komandite ortak sermaye artırımına gidiyorsa kollektif şirket hükümleri, komanditer ortak sermaye artırımına gidiyorsa anonim şirket hükümleri uygulanmakta ve komanditer ortaklar için hisse senedi düzenlenmesi gerekmektedir.

Sermaye artırımına gidecek olan şirket, öncelikle o andaki bilançosunu düzenlemek zorundadır. Komanditer ortakların sermaye artırımına gidebilmesi için, taahhüt ettikleri sermayenin tamamını ödemek zorundadırlar.

Sermaye artırımına ilişkin örnek:

Hakan Çalışkan ve Ortakları Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket'in sermayesinin 100 000.TL.- artırılması konusunda ortaklar kurulunda karar alınmıştır. Şirketin biri komandite olmak üzere beş ortağı bulunmaktadır. Dört ortak 20 000.TL.-'lık sermaye artırımını taahhüdünde bulunmuş ve ortaklar sermaye taahhütlerini nakit olarak şirketin banka hesabına yatırmışlardır. Kalan 20 000.TL.-'lık hisse senedi halka arz yoluyla satılmak üzere, Şeker Bankası ile %10 komisyon karşılığında anlaşarak, hisse senetleri satılmak üzere ilgili bankaya gönderilmiştir. Banka tarafından hisse senetlerinin tamamı satılmıştır. Bankaya 2 000.TL.- tutarında komisyon ile sermaye artırımını ile ilgili olarak yapılan giderler toplamı, 1 000.TL.- KDV hariç 8 500.TL.- şirket kasasından ödenmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		100 000.-
501 01 Hakan Çalışkan Hesabı	20 000.-	
501 02 Ortak 2 Hesabı	20 000.-	
501 03 Ortak 3 Hesabı	20 000.-	
501 04 Ortak 4 Hesabı	20 000.-	
501 06 Hisse senedi Sahipleri	20 000.-	
500 SERMAYE HESABI		100 000.-
500 01 Hakan Çalışkan Hesabı	20 000.-	
500 02 Ortak 2 Hesabı	20 000.-	
500 03 Ortak 3 Hesabı	20 000.-	
500 04 Ortak 4 Hesabı	20 000.-	
500 06 Hisse Senedi sahipleri	20 000.-	

Ortakların ek sermaye taahhütleri

----- / -----

Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı:

2----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		80 000.-
102 01 X Bankası	80 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		80 000.-
501 01 Hakan Çalışkan Hesabı	20 000.-	
501 02 Ortak 2 Hesabı	20 000.-	
501 03 Ortak 3 Hesabı	20 000.-	
501 04 Ortak 4 Hesabı	20 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmesi

----- / -----

Hisse senetlerin halka arzı için Şeker Bankasına gönderilmesi kaydı:

3----- / -----		
900 NAZIM HESAPLAR		20 000.-
900 10 Hisse senedi Borçluları	20 000.-	
910 NAZIM HESAPLAR		20 000.-
910 10 Hisse senedi Alacaklıları	20 000.-	

Hisse senetlerinin satışı için bankaya gönderilmesi

----- / -----

Vakıflar Bankası tarafından hisse senetlerinin satış kaydı:

4----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		20 000.-
102 02 Şeker Bankası	20 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		20 000.-
501 06 Hisse Send. Sahipleri	20 000.-	

Hisse senedi satışı

----- / -----

Nazım hesapların kapatılması kaydı:

5----- / -----		
910 NAZIM HESAPLAR		20 000.-
910 10 Hisse senedi Alacaklıları	20 000.-	
900 NAZIM HESAPLAR		20 000.-
900 10 Hisse senedi Borçluları	20 000.-	

Hisse senetlerinin satışından dolayı hesabın kapatılması

----- / -----

Kuruluş ve örgütlenme gider kaydı:

6----- / -----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ		10 500.-
262 02 Kuruluş ve Örgütlenme Gideri	10 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 000.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	1 000.-	
100 KASA HESABI		11 500.-
100 01 TL Kasası	11 500.-	

Kuruluş gideri

----- / -----

3.3.2.2. Sermaye Azaltılması ve Muhasebeleştirilmesi

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde sermaye azaltılması sebepleri ve şekilleri diğer şirketlerde olduğu gibidir. Komandite ortaklar için kollektif şirket, komanditer ortaklar için anonim şirket hükümleri uygulanır. Sermayenin azaltılabilmesi için, şirketin zararının kapatılması amacıyla yapılacak sermaye azaltılması işlemleri hariç, diğer durumlarda borcunun olmaması veya borçların garanti altına alınması gerekmektedir. Tek komandite ortaklı sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortak şirketten ayrılamaz.

Sermayenin azaltılmasına ilişkin örnek:

Erdem Yılmaz ve Ortakları Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket 6 ortaklı, eşit sermaye paylı toplam ödenmiş sermayesi 300 000.TL.-'dir. Şirket sermayesi Şirketin faaliyeti için fazla geldiğinden dolayı sermayesi 50 000.TL.- tutarında azaltılması kararına karşılık ortaklardan biri şirketten ayrılmayı kabul etmiştir. Sermaye azaltılmasıyla ilgili olarak gerekli yasal işlemler yerine getirilmiş ve çıkan ortak sermaye payı şirketin banka hesabından ödenmiştir.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermayenin azaltılması kaydı:

1----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		50 000.-
500 06 Ortak 6 Hesabı	50 000.-	
331 ORT. BORÇLAR HESABI		50 000.-
331 01 Ortak 1 Hesabı	50 000.-	

Çıkan ortağın sermaye paylarının cari hesaplarına devri

----- / -----

Ortaklara borcun bankadan ödenmesi kaydı:

2----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		50 000.-
331 01 Ortak 1 Hesabı	50 000.-	
102 BANKALAR HESABI		50 000.-
102 01 X Bankası Hesabı	50 000.-	

Çıkan ortağın sermaye payının ödenmesi

----- / -----

Yukarıda yapılan muhasebe kayıtlarında ayrılan ortağın şirket ortaklığı sona erdiğinden 331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI yerine 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI kullanılabilir veya 331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI, 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI'na aktararak muhasebe kaydı yapılabilir.

3.3.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Kar-Zarar Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Kar-zararın dağıtımında öncelikle şirket ana sözleşmesinde kar-zararın dağıtımı ile ilgili hususlar belirtilmişse bu hususlara göre dağıtım işlemi yapılır. Kar-zararın dağıtımına ilişkin ana sözleşmede hüküm bulunmaması halinde Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümler dikkate alınarak dağıtım işlemi yapılmalıdır.

Bu şirketler adi komandit şirketlerden farklı olarak Kurumlar Vergisine tabidir. Ancak Kurumlar Vergisine tabi olan sadece pay sahibi komanditer ortaklara ait kar paylarıdır. Komandite ortakların kar payları ticari kazanç olup, sadece Gelir Vergisine tabidir ve bu ortaklar kar paylarını kendileri beyan eder.¹¹³

3.3.3.1. Karın Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Karın dağıtımında adi komandit şirketlerden farklı olan tek durum, bu şirketlerin Kurumlar Vergisine tabi olmaları ve komanditer ortaklara ait karın Kurumlar Vergisine tabi tutulmasıdır. Komandite ortakların kar payları ise, ticari kazanç olarak Gelir Vergisine tabi tutulmalı ve ortağın kendisi tarafından beyan edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisinin hesaplanması aşamasında dikkat edilmesi gereken husus, komandite ortağın elde ettiği kar payının hem kurum kazancı içinde Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, hem de Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ticari kazanç esaslarına göre iki kez vergilendirilmesinin önlenmesi amacıyla, komandite ortakların karının gider olarak ticari kardan indirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1/ç bendinde yapılan düzenleme ile, komandite ortağın kar payı safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler arasına dahil edilmiştir.¹¹⁴

¹¹³ Kışalılı Yunus, Atatürk Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, Şirketler Muhasebesi Yayını.

¹¹⁴ KDV. m. 8/1-ç.

Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Karın Dağıtımına İlişkin Örnek:

Kadir Şen ve Ortakları Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketi'nin toplam sermayesi 500 000.TL.- olup tamamı ödenmiştir. Şirket 5 ortaklı olup sermaye payları eşittir. Şirket 20X2 yılında 156 000.TL.- kar elde etmiştir. Şirket ana sözleşmesine göre kar sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılacaktır. Şirket ilgili yılda 15 000.TL.- tutarında peşin vergi ödemiştir.

20X2 yılı Kurumlar Vergisi Hesabı:

(Mali Kar – Komandite ortağın kar payı = Kurumlar vergisi matrahı)

[156 000.- - (156 000.- / 5) = 124 800.-]

Kurumlar vergisi hesabı: 124 800.- X 0,23 = 28 704.-

YEVİMİYE DEFTERİ KAYITLARI

31.12.20X2 yılı dönem karı kurumlar vergisi karşılığı ayrılması kaydı:

1-----	31.12.20X2 -----	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. HS.		28 704.-
691 01 20X2 Yılı Kurumlar Vergisi Karşılığı	28 704.-	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HES.		28 704.-
370 01 20X2 Yılı Kur. Verg. Karş.	28 704.-	

Dönem karı üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi karşılığı
----- / -----

Peşin ödenen verginin mahsubu kaydı:

2-----	31.12.20X2-----	
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI		15 000.-
371 01 20X2 Yılı Peşin Vergileri	15 000.-	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HES.		15 000.-
193 01 20X2 Yılı Peşin Vergiler	15 000.-	

Peşin ödenen vergilerin Kurumlar Vergisi için ayrılan karşılıktan mahsup edilmesi
----- / -----

Dönem net kar veya zarar hesabının muhasebeleştirilmesi kaydı:

3-----	31.12.20X2 -----	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		156 000.-
690 01 20X2 Yılı Karı Hesabı	156 000.-	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI		28 704.-
691 01 20X2 Yılı Kurumlar Vergisi Karş.	28 704.-	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		127 296.-
692 01 20X2 Yılı Net K/Z Hesabı	127 296.-	

Dönem net karının ilgili gelir tablosu hesabına kaydı:
----- / -----

Dönem net kar veya zarar hesabının net kar hesabına aktarılması kaydı:

4-----	31.12.20X2-----		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		127 296.-	
692 01 01 20X2 Yılı net Kar veya Zarar Hesabı	127 296.-		
590 DÖNEM NET KARI HESABI		127 296.-	
590 01 20X2 Yılı Karı Hesabı	127 296.-		

Dönem net karının gelir tablosu hesabından bilanço hesabına aktarılması

----- / -----

20X3 yılında yapılması gereken muhasebe kayıtları:

20X2 Yılı dönem net karının geçmiş yıl kar hesabına aktarılması kaydı:

1-----	01.01.20X3 -----		
590 DÖNEM NET KARI HESABI		127 296.-	
590 01 20X1 Yılı Karı Hesabı	127 296.-		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		127 296.-	
570 01.20X2 Geçmiş Yılı Karı	127 296.-		

Önceki dönem karının geçmiş yıllar karları hesabına aktarılması

----- / -----

20X2 Yılı Kar Dağıtım hesaplaması ve muhasebeleştirilmesi:

Birinci tertip yasal yedek akçe hesabı:

$$156\ 000.- \times 0,05 = 7\ 800.-$$

Ortaklara birinci tertip temettü hesabı:

$$400\ 000.- \times 0,05 = 20\ 000.-$$

İkinci tertip yasal yedek akçe hesabı:

$$[(156\ 000,00. - (31\ 200.- + 28\ 704.- + 7\ 800.- + 20\ 000.-))] \times 0,10 = 6\ 829,60.-$$

Ortaklara ikinci tertip temettü hesabı:

$$[(156\ 000,00. - (31\ 200.- + 28\ 704.- + 7\ 800.- + 20\ 000.- + 6\ 829,60.-))] = 61\ 466,40.-$$

Ortaklara dağıtılacak temettülerden gelir vergisi hesaplanması:

Ortaklara birinci tertip temettü : 20 000,00.-

Ortaklara ikinci tertip temettü : 61 466,40.-

Toplam dağıtılacak temettü tutarı : 81 466,40.-

Gelir vergisi hesabı : 12 219,96.-

$$(81\ 466,40.- \times 0,15 = 12\ 219,96.-)$$

Toplam dağıtılacak net temettü tutarı hesabı : 69 246,44.-

$$81\ 466,40. - 12\ 219,96.- = 69\ 246,44.-$$

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

20X2 yılı dördüncü dönem peşin vergi tahakkuk muhasebe kaydı:

2-----	01.02.20X3 -----		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		13 704.-	
193 01 Dönem Sonu Peşin Vergi	13 704.-		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		13 704.-	
360 01 Ödenecek vergi stopajı	13 704.-		

4. dönem peşin vergi tahakkuku

----- / -----

Peşin verginin ödenmesi kaydı:

3-----	29.02.20X3 -----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		13 704.-	
360 01 Ödenecek Vergi Stopajı	13 704.-		
100 KASA HESABI		13 704.-	
100 01 TL Kasası Hesabı	13 704.-		

Peşin verginin ödenmesi

----- / -----

Peşin verginin karşılık hesabına devir kaydı:

4-----	29.02.20X3 -----		
371 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		13 704.-	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK ŞARŞILIĞI HESABI			
371 01 Peşin Vergi Karşılık Hesabı	13 704.-		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		13 704.-	
193 01 Dönem Sonu Peşin Vergi	13 704.-		

Peşin vergi tahakkuku

----- / -----

Genel kurul toplantısında kar dağıtım kararı alındığında aşağıdaki kayıt yapılır:

Geçmiş yıl karları dağıtım kaydı:

5-----	30. 04.20X3 -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		127 296,00.-	
570 01 20X2 Yılı Geçmiş Yılı Karı	127 296,00.-		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		100 446,44.-	
331 01 Dağıtılacak temettüler	100 446,44.-		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		12 219,96.-	
360 01 Ödenecek Gelir Vergisi	12 219,96.-		
540 YASAL YEDEKLER HESABI		14 629,60.-	
540 01 Hesaplanan Yasal kesintiler	14 629,60.-		

Geçmiş yıllar karlarının dağıtımı

----- / -----

Kurumlar vergi ile ilgili beyanname verildikten sonra geçici hesapların kapatılması kaydı:

6-----	30.04.20X3 -----		
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		28 704.-	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI			
370 01 20X2 Yılı Kur. Verg. Karş.	28 704.-		
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE		28 704.-	
DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ			
371 01 Peşin Vergi Karşılık Hesabı	28 704.-		

Karşılık hesaplarının kapatılması

----- / -----

Temettü tutarlarının ortaklara ödenmesi kaydı:

7-----	/ -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		100 446,44.-	
331 Dağıtılacak Temettüleri	100 446,44.-		
102 BANKALAR HESABI		100 446,44.-	
102 01 X Bankası Hesabı	100 446,44.-		

Kar paylarının ortaklara ödenmesi

----- / -----

Vergilerin bankadan ödenmesi kaydı:

8-----	/ -----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		14 629,60.-	
360 01 Ödenecek Gelir Vergisi	14 629,60.-		
102 BANKALAR HESABI		14 629,60.-	
102 01 X Bankası Hesabı	14 629,60.-		

Vergilerin bankadan ödenmesi

----- / -----

3.3.3.2. Zararın Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesi

Zararın dağıtımında ise komandite ortakların sorumlulukları tüm mal varlıkları ile komanditer ortakların ise sadece sermayeleri ile sınırlı olduğu dikkate alınarak işlem yapılmalıdır. Zarar durumunda komandite ortaklar tüm mal varlıklarıyla zincirleme olarak sorumludurlar. Komanditer ortaklar zarar paylarını ödemeye zorlanamazlar. Şirketler bunlara ait zararları yedek akçelerinden karşılayarak zararı kapatabilirler.

Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Zararın Dağıtımına İlişkin Örnek:

Yıldız Kurt ve Ortakları Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket'i eşit sermayeli beş ortak tarafından oluşmaktadır. Ortaklardan ikisi komandite üçü ise komanditer ortaklardır. Şirket 20X2 yılında 50 000.TL.- zarar etmiştir. Ortaklar kurulu, şirket zararının komandite ortaklara düşen payın kendilerince, komanditer ortağa düşen payın da şirketin yasal yedeklerinden karşılanması hususunda karar almışlardır.

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

20X3 yılı muhasebe kayıtları:

Dönem zararının geçmiş yıl zararı hesabına devir kaydı:

1----- / -----		
570 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HESABI		50 000.-
570 01 20X2 Yılı zararı Hesabı	50 000.-	
591 DÖNEM NET ZARARI HESABI		50 000.-
591 01 20X2 Yılı zararı Hesabı	50 000.-	

Dönem net zararının geçmiş yıl zararları hesabına aktarılması

----- / -----

Zararın ortaklar cari hesabına devri kaydı:

2----- / -----		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI		20 000.-
131 01 Komandite Ortak 1	10 000.-	
131 02 Komandite Ortak 2	10 000.-	
540 YASAL YEDEKLER HESABI		30 000.-
540 01 Yasal Yedekler Hesabı	30 000.-	
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI HESABI		50 000.-
580 01 20X2 Yılı Zararı Hesabı	50 000.-	

Zarar paylarının ortaklara aktarılması

----- / -----

Komandite ortakların zarar paylarının tahsili kaydı:

3----- / -----		
100 KASA HESABI		20 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	20 000.-	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI		20 000.-
131 01 Komandite Ortak 1	10 000.-	
131 02 Komandite Ortak 2	10 000.-	

Komandite ortakların zarar paylarının tahsili

----- / -----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ŞİRKETLERDE TASFİYE

Ticari işletmelerin temel amaçları, müşterilerine hizmet etmek, bu hizmet sonucunda kar elde ederek işletmenin devamlığını sağlamaktır. İşletmelerin bazılarının; belirlenen amaçlara ulaştıkları, bazılarının da kuruluş amaçlarına ulaşamadıkları veya ulaşmalarının imkansız hale gelmesi ya da diğer ekonomik, sosyal ve yasal nedenlerden dolayı faaliyetlerine son verebilirler.

Türk Ticaret Kanunu'na göre faaliyetleri sona eren şirket tasfiyeye girer. Tasfiye halindeki şirketler tüm aktiflerini paraya çevirir, alacaklarını tahsil eder ve borçlarını öder.¹¹⁵ Aynı Kanun uyarınca sona erme, iflastan ve mahkeme kararından başka bir sebepten ileri gelmişse, yönetim kurulunca ticaret siciline tescil ve ilan ettirilir.¹¹⁶

6102 Sayılı TTK.'nin sona erme ve tasfiyeye ilişkin hükümleri, 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu döneminde ortaya çıkan ihtiyaçlara göre yeniden düzenlenmiştir. Yeni TTK. ile haklı sebeplerle fesih, ek tasfiye ve tasfiyeden dönme kurumları geliştirilmiştir.

Şirketler faaliyetlerini sona erdirmeye kararı verdiklerinde artık ekonomik ömürlerini tamamlama aşamasına gelmiş olurlar.

Şirketlerin faaliyetlerini sona erdirmesi iki şekilde olur,

- ✓ Dağılma (infisah)
- ✓ Dağıtılma (fesih)

Dağılma, bir şirketin elde olmayan nedenlerle faaliyetlerine son verilmesidir. Şirket sözleşmesinde ya da yasada öngörülen bir nedenin gerçekleşmesi sonucu şirket faaliyetlerinin kendiliğinden sona ermesidir. Örneğin şirket belirli bir amaç için kurulmuşsa amacın gerçekleşmesi ile faaliyetler sona erdirilir.

Dağıtılma ise, şirketin faaliyetlerinin sona erdirilmesidir. Buradaki faaliyetlerin sona ermesi kendiliğinden olmamaktadır. Ortakların, kamu otoritesinin ya da mahkemenin aldığı bir kararla faaliyetler sona erdirilir.

Şirketlerde tasfiye işlemlerini, şahıs şirketlerinde tasfiye ve sermaye şirketlerinde tasfiye olmak üzere iki başlık altında inceleyebiliriz.

Şahıs şirketleri olan kolektif ve komandit şirketlerde tasfiyesi ile ilgili hükümler büyük oranda birbiriyle benzerlik göstermektedir. Aynı şekilde sermaye şirketleri olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde de tasfiyesi ile ilgili hükümlerde büyük benzerlikler bulunmaktadır. Bu nedenle tasfiye işlemleri şahıs şirketlerinde tasfiye ve sermaye şirketlerinde tasfiye olmak üzere iki başlık halinde ele alınacaktır.

4.1. ŞAHIS ŞİRKETLERİNDE TASFİYE

Kollektif ve komandit şirketlerde tasfiye süreci birbirleriyle benzerdir. Kollektif şirketlerin sona ermesine, tasfiyesine ilişkin hükümleri komandit şirketlerde de uygulanır. Kollektif şirketlerde tasfiyeye başlayabilmek için öncelikle şirketin tasfiyesine ilişkin karar almak gerekir.

Şirket kapanmak istediği zaman bağlı olunan ticaret sicil müdürlüğüne, bunun yanı sıra vergi dairesine bu konu hakkında bildirimde bulunmak gerekir. Bu süreç içerisinde sicil müdürlüğüne işi ya da ticareti bırakma, feshedilme ve tasfiye edilme gibi belgeleri teslim etmek gerekir.

¹¹⁵TTK. m. 533.

¹¹⁶ Age. m. 532.

Tasfiye sürecini yönetmek ve tasfiye işlemlerini gerçekleştirmek için ortaklardan birisi veya dışarıdan birisi tasfiye memuru atanır.¹¹⁷

Tasfiye memurlarının yapacağı işlemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;¹¹⁸

- ✓ Tasfiyeye başlamadan önce, şirketin envanterini yapar ve tasfiyeye başlama bilançosunu çıkarır,
- ✓ Şirketin tutulması gereken defterlerini tutar, (mevcut defterlerin kullanılabileceği gibi, yeni defterde kullanılabilir.)
- ✓ Şirketin henüz sonuca bağlanmamış işlerini tamamlar. Ancak tasfiyenin gerçekleşmesi ile ilgili olmayan işleri yapamaz,
- ✓ Alacakları tahsil eder. Zamanı gelmemiş alacakların vadesini beklemeden peşin değerleri üzerinden tahsil eder, (tahsil edilen paralar bir bankada tutulmalıdır.)
- ✓ Mevcutları paraya çevirir. Taşınabilir malları pazarlıkla ve açık artırma ile satar. Taşınmazları açık artırma ile satabilir. Ortaklar oybirliği ile karar vermedikleri takdirde malları toptan satamaz,
- ✓ Şirketin borçlarını öder, varsa taahhütlerini yerine getirir. Vadesi gelmemiş borçlarını peşin değer üzerinden öder. Alacaklılar alacaklarını peşin değeri kabul etmek zorundadırlar,
- ✓ Tasfiye sonucunda tasfiye sonu bilançosunu düzenler. Bu bilançoya göre her bir ortağın şirketten alacağını hesaplar ve nakit olarak öder,
- ✓ Eğer şirketin varlıkları şirket borçlarını ödemeye yetmezse, kalan kısım için ortaklara müracaat eder,
- ✓ Tasfiye işlemleri bittikten sonra, tutulan muhasebe defter ve belgelerini ortaklardan birisine veya notere teslim eder,
- ✓ Şirketin ticaret unvanının ticaret sicilinden silinmesi için gerekli işlemleri yapar. Tasfiye işlemlerinin bittiğini ve şirketin kapandığını vergi dairesine ve diğer ilgili kurumlara bildirir.

Ortaklar arasından seçilmiş tasfiye memurları ücret alamazlar. Ücret alabilmeleri için şirket sözleşmesinde hüküm bulunması veya sonradan ücret alınabileceğine dair karar alınması gerekir.

Şirketin tasfiyesi için atanmış bulunan tasfiye memurlarının yetkileri ortakların oy birliği ile veya mahkeme kararı ile kısıtlanabilir. Tasfiye sırasında yaptığı işler dolayısıyla üçüncü kişilere veya ortaklara verdikleri zarardan sorumlu tutulurlar.

Kollektif şirket tasfiyesine ilişkin hükümler Türk Ticaret Kanunu 267-303 maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunda komandit şirketlerin tasfiyesinde kollektif şirketlere ait hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.¹¹⁹

4.1.1. ŞAHİŞ ŞİRKETLERİNDE TASFİYE NEDENLERİ

Şahıs şirketleri çeşitli nedenlerden dolayı tasfiye olurlar. Tasfiye nedenleri Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda sayılmıştır. Bunları şöyle sıralayabiliriz;

- ✓ Şirket ortaklarının aldığı dağılma kararı,
- ✓ Şirkettin başka bir şirketle birleşmesi,
- ✓ Şirketin sözleşmesinde belirlenmiş amaca ulaşmış olması veya amaca ulaşma imkanının kalmaması,
- ✓ Konkordato ile sonuçlanmış olsa bile şirketin iflası,
- ✓ Şirket sözleşmesinde belirlenen sürenin dolması,
- ✓ Şirketin sermayesinin tamamının ya da üçte ikisinin yok olması durumunda, ortakların sermayenin tamamlanmasına ya da kalan sermaye ile faaliyetlere devam edilmesine karar almamış olması,
- ✓ Şirket ortaklarından birisinin iflas etmiş olması,
- ✓ Ortak sayısının ikinin altına inmesi,
- ✓ Şirket ortaklarından birinin ölümü,
- ✓ Şirketin dağılmasına mahkemece karar verilmiş olması,
- ✓ Bir ortağın üzerine düşen görevi yerine getirmemesi,
- ✓ Bir ortağın herhangi bir nedenle iş yapma kabiliyetini ve yeteneğini kaybetmesi,
- ✓ Bir ortağın kişisel yarar sağlayıp şirketin unvanını ve varlıklarını kötüye kullanması,
- ✓ Bir alacaklının mahkemeden fesih isteğinde bulunması,
- ✓ Ortaklardan birisinin şirketin yönetiminde ve hesaplarında bilinçli olarak yanlışlık yapması,
- ✓ Komandit şirketler açısından bazı özel durumlar vardır. Komandit şirketler de komandite ortağın (sınırsız sorumlu ortak) şirketten ayrılması halinde şirket sona erer.

¹¹⁷ TTK. m. 273-277.

¹¹⁸ Age. m 278-303.

¹¹⁹ Age. m. 128.

4.1.1.1. Kollektif Şirketlerde Tasfiye İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Kollektif şirketler, yukarıda yasılan nedenlerden biri dolayısıyla, şirket ortaklarının oy birliği ile verecekleri tasfiye kararı neticesinde tasfiye haline gelebilirler. Şirket tasfiye işlemleri ortaklardan birine veya üçüncü bir şahsa verilebilir. Tasfiye memurlarının şirket işlemleriyle ilgili yapacakları çalışmalar yukarıda sıralanmıştır.

Tasfiye sürecinde yapılacak muhasebe işlemleri ise kısaca şöyle sıralanabilir;

- ✓ Tasfiyeye başlama bilançosu düzenlenir,
- ✓ Tasfiyeye başlama bilançosuna dayanarak yevmiye defterinde açılış kayıtları yapılır,
- ✓ Tasfiye dönemindeki yevmiye ve büyük defter kayıtları yapılır,
- ✓ Tasfiye sonu bilançosu düzenlenir,
- ✓ Tasfiye sonu kapanış işlemleri yapılır.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında, kollektif şirketlerin tasfiye işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıda verilmiştir.

Kollektif şirketlerde tasfiye işlemleri ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek:

Üç Ortaklı Emre AĞIN ve Ortakları Kollektif Şirketi'nin sermayesi 90 000.TL.- olup, sermaye payları eşittir. Ortakları oy birliği ile şirketi tasfiye etme kararı almışlardır. Tasfiye memuru görevi ortaklardan Emre AĞIN'a verilmiştir. Tasfiye memurluğuna atanan ortak, mevcut defterlerdeki muhasebe kayıtlarından faydalanarak, aşağıda bilgileri bulunan tasfiye başlama bilançosu hazırlamıştır.

TASFİYE BAŞLAMA BİLANÇOSU

AKTİF	Tasfiye Halinde Emre AĞIN ve Ort. Koll. Şti'nin ... Tarihli Tasf. Baş. Bil ançosu		PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	146 400.-	III- KISA VADELİ YAB. KAYN.	66 000.-
Kasa Hesabı	15 000.-	Satıcılar Hesabı	24 400.-
Bankalar Hesabı	25 050.-	Borç Sent. Hesabı	35 000.-
Alacak. Sent. Hesabı	20 000.-	Ödenecek KDV Hesabı	6 600.-
Ticari Mallar Hesabı	85 000.-	IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYN.	
İnd. KDV Hesabı	1 350.-	V- SERMAYE HESABI	90 000.-
II-DURAN VARLIKLAR	9 600.-	Öz Sermaye Hesabı	90 000.-
Demirbaşlar Hesabı	12 000.-		
Birk. Amort. Hesabı (-)	2 400.-		
	156 000.-		156 000.-

Tasfiye memurunun yaptığı işlemler sırasıyla aşağıdaki gibidir:

- ✓ Kasadaki ve bankadaki para, Y Bankasında açılan bir hesaba yatırılmıştır,
- ✓ Alacak senetlerinin tamamı 15 500.TL.- üzerinden tahsil edilmiştir,
- ✓ Ticari mallar 122 000.TL.-‘ye satılmış ve 15 500.TL.- tutarında KDV tahsil edilmiştir,
- ✓ Demirbaşlar 10 000.TL.-‘ye satılmış ayrıca 2 000.TL.-KDV tahsil edilmiştir,
- ✓ Satıcılara olan borç, peşin değer olan 31 500.TL.-‘den ödenmiştir,
- ✓ Tasfiye gideri olarak 15 000.TL.- ayrıca 2 500.TL.- tutarında KDV ödenmiştir.
- ✓ KDV hesaplamaları sonucu toplam KDV tutarı çek karşılığı bankadan alınarak vergi dairesine yatırılmıştır,
- ✓ Tasfiye sırasında yapılan tüm işlemlerde para girişleri önce kasaya sonrada X Bankası hesabına aktarılmış olup; Tüm ödemeler Y Bankası çeki karşılığında yapılarak bankadan çek karşılığı ödenmiştir,

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Tasfiye başlama bilançosu kaydı:

1----- / -----		
100 KASA HESABI		15 000.-
100 01 TL Kasası	15 000.-	
102 BANKALAR HESABI		25 050.-
102 01 X Bankası Hesabı	25 050	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		20 000.-
121 01 Cüzdandaki Alacak Sent.	20 000.-	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		85 000.-
153 01 KDV’li Mallar Hesabı	85 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1 350.-
191 00 ... İnd. KDV Hesabı	1 350.-	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		12 000.-
255 01 Demirbaşlar	12 000.-	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		2 400.-
257 01 Demir. Birk. Amort. Hs.	2 400.-	
320 SATICILAR HESABI		24 400.-
320 01 Satıcı Hesabı	24 400.-	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		35 000.-
321 01 Borç Senetleri Hesabı	35 000.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		6 600.-
360 03 Ödenecek KDV Hesabı	6 600.-	
500 SERMAYE HESABI		90 000.-
500 01 Ortak 1 Sermaye Hesabı	30 000.-	
500 02 Ortak 2 Sermaye hesabı	30 000.-	
500 03 Ortak 3 Sermaye Hesabı	30 000.-	

Tasfiye başlama bilançosu

----- / -----

Bankadaki ve kasadaki paranın X Bankası hesabına devir kaydı:

2----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		40 050.-
102 02 Y Bankası Hesabı	40 050.-	
102 BANKALAR HESABI		25 050.-
102 01 X Bankası Hesabı	25 050.-	
100 KASA HESABI		15 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	15 000.-	

Banka ve kasadaki paranın X Bankası hesabına devri

----- / -----

Alacak senetlerinin tahsili kaydı:

3----- / -----		
100 KASA HESABI		15 500.-
100 01 TL Kasası Hesabı	15 500.-	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		4 500.-
689 01 Senet Tahsilat Zararı Hesabı	4 500.-	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		20 000.-
121 01 Cüzdandaki Alacak Sent. Hes.	20 000.-	
Alacak senetlerinin satışı		
----- / -----		

Satıcılara olan borcun ödenmesi kaydı:

4----- / -----		
320 SATICILAR HESABI		24 400.-
320 01 ... Satıcı Hesabı	24 400.-	
103 VERİLEN ÇEKLER HESABI		24 400.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	24 400.-	

Satıcılar olan borç karşılığında çek verilmesi

----- / -----

Kasadaki paranın Y Bankası hesabına devir kaydı:

5----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		15 500.-
102 01 Y Bankası Hesabı	15 500.-	
100 KASA HESABI		15 500.-
100 01 TL Kasası Hesabı	15 500.-	

Kasadaki paranın banka hesabına aktarılması

----- / -----

Ticari malların satış kaydı:

6----- / -----		
100 KASA HESABI		137 500.-
100 01 TL Kasası Hesabı	137 500.-	
600 YURT İÇİSATIŞLAR HESABI		122 000.-
600 00 ... KDV'li Satışlar Hesabı	122 000.-	
391 HESAPLANAN KDV HESABI		15 500.-
391 00KDV'li Hes. KDV Hesabı	15 500.-	

Ticari malların satış kaydı

----- / -----

Kasadaki paranın Y Bankası hesabına devir kaydı:

7----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		137 500.-
102 01 Y Bankası Hesabı	137 500.-	
100 KASA HESABI		137 500.-
100 01 TL Kasası Hesabı	137 500.-	
Kasadaki paranın banka hesabına aktarılması		
----- / -----		

Satılan ticari malların maliyetinin satılan mallar maliyet hesabına devri kaydı:

8----- / -----		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI		85 000.-
621 01 Satılan Mallar Maliyeti Hesabı	85 000.-	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		85 000.-
153 01 KDV'li Mallar Hesabı	85 000.-	
Ticari malların satılan mallar maliyet hesabına aktarılması		
----- / -----		

Demirbaşların satış kaydı:

9----- / -----		
100 KASA HESABI		12 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	12 000.-	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		2 400.-
257 01 Demirbaşlar Birk. Amort. Hesabı	2 400.-	
257 DEMİRBAŞLAR HESABI		12 000.-
257 01 Demirbaşlar	12 000.-	
391 HESAPLANAN KDV HESABI		2 000.-
391 00 KDV'li Hes. KDV Hesabı	2 000.-	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		400 .-
679 01 Demirbaşlar Satış Geliri	400.-	

Demirbaşların satış kaydı

----- / -----

Kasadaki paranın Y Bankası hesabına devir kaydı:

10----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		12 000.-
102 01 Y Bankası Hesabı	12 000.-	
100 KASA HESABI		12 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	12 000.-	

Kasadaki paranın banka hesabına aktarılması

----- / -----

Tasfiye giderleri kaydı:

11----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		15 000.-
770 03 Tasfiye Giderleri Hesabı	15 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		2 500.-
191 00 İnd. KDV Hesabı	2 500.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI		17 500.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	17 500.-	

Tasfiye gider kaydı

----- / -----

Borç senetlerinin ödenmesi kaydı:

12----- / -----		
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		35 000.-
321 01 Borç Senetleri Hesabı	35 000.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		31 500.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	31 500.-	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HES.		3 500.-
679 02 Borç Senetleri Geliri	3 500.-	

Borç senetlerinin ödenmesi

----- / -----

KDV Mahsubu kaydı:

13----- / -----		
391 HESAPLANAN KDV HESABI		17 500.-
391 00 ... KDV'li Hesaplanan KDV Hesabı	17 500.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		3 850.-
191 00 İnd. KDV Hesabı	3 850.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		13 650.-
360 03 Ödenecek KDV Hesabı	13 650.-	

KDV Mahsubu

----- / -----

Ödenecek vergilerin ödeme kaydı:

14----- / -----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		20 250.-
360 03 Ödenecek KDV Hesabı	20 250.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI		20 250.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	20 250.-	

Vergi ödemeleri karşılığı çek verilmesi

----- / -----

Çek bedellerinin bankadan alınması kaydı:

15----- / -----		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI		93 650.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	93 650.-	
102 BANKALAR HESABI		93 650.-
102 01 Y Bankası Hesabı	93 650.-	

Verilen çeklerin bankadan tahsili

----- / -----

Hesapların gelir tablosu hesaplarına aktarılması kaydı:

16----- / -----		
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI		15 000.-
632 01 Genel Yönetim Gideri	15 000.-	
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA HESABI		15 000.-

Giderlerin gelir tablosu hesaplarına aktarılması

----- / -----

Genel yönetim gideri hesaplarının kapatılması kaydı:

17----- / -----		
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YNS. HESABI		15 000.-
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI		15 000.-
770 03 Tasfiye Gideri Hesabı	15 000.-	

Hesapların kapatılması

----- / -----

Gelirlerin dönem kar veya zarar hesabına devir kaydı:

18----- / -----		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		122 000.-
600 01 ... KDV'li Satışlar Hesabı	122 000.-	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		3 900.-
679 01 Demirbaş Satış Gelirleri	400.-	
679 02 Borç Sent Geliri	3 500.-	
690 DÖNEM KARİ VEYA ZARARI HESABI		125 900.-
690 01 ... Yılı Karı Hesabı	125 900.-	

Gelirlerin K/Z hesabına devri

----- / -----

Giderlerin dönem kar veya zarar hesabına devir kaydı:

19----- / -----

690 DÖNEM KARİ VEYA ZARARI HESABI

104 500.-

690 01 ... Yılı Karı Hesabı

104 500.-

621 SATILAN TİCARİ MALLAR HESABI

85 000.-

621 01 Satılan Mallar Maliyeti Hesabı

85 000.-

632 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI

15 000.-

632 01 Genel Yönetim Gideri

15 000.-

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR HES.

4 500.-

689 01 Senet Tahsilat Zararı Hesabı

4 500.-

Giderlerin kar zarar hesabına devri

----- / -----

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

100 KASA HESABI

15 000.-	15 000.-
15 500.-	15 500.-
137 500.-	137 500.-
12 000.-	12 000.-

102 BANKALAR HES. (X)

25 050.-	25 050.-

121 ALACAK SENT. HS.

20 000.-	20 000.-

153 TİCARİ MALLAR HES.

85 000.-	85 000.-

191 İND. KDV HESABI

1 350.-	3 850.-
2 500.-	

255 DEMİR. HES.

12 000.-	12 000.-

257 BİRK. AMORT. HES.

2 400.-	2 400.-

320 SATICILAR HESABI

24 400.-	24 400.-

321 BOR. SENT. HES.

35 000.-	35 000.-

360 ÖDENECEK VERG. VE FON.

20 250.-	6 600.-
	13 650.-

500 SERMAYE HESABI

	90 000.-

102 BANKALAR HES.(Y)

40 050.-	93 650.-
15 500.-	
137 500.-	
12 000.-	

689 DİĞ. OLĞDIŞI. GİD. ZARAR

4 500.-	4 500.-

103 VER ÇEK VE ÖDM. EMİR.

93 650.-	24 400.-
	17 500.-
	31 500.-
	20 250.-

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

122 000.-	122 000.-

391 HESAPLANAN KDV HES. <table><tr><td>17 500.-</td><td>15 500.-</td></tr><tr><td></td><td>2 000.-</td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	17 500.-	15 500.-		2 000.-			621 SATILAN TİC. MAL. MAL. <table><tr><td>85 000.-</td><td>85 000.-</td></tr><tr><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	85 000.-	85 000.-					679 OLG. DIŞI GEL. KAR <table><tr><td>3 900.-</td><td>400.-</td></tr><tr><td></td><td>3 500.-</td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	3 900.-	400.-		3 500.-		
17 500.-	15 500.-																			
	2 000.-																			
85 000.-	85 000.-																			
3 900.-	400.-																			
	3 500.-																			
770 GENEL YÖNT. GİDERİ <table><tr><td>15 000.-</td><td>15 000.-</td></tr><tr><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	15 000.-	15 000.-					632 GENEL YÖNT. GİDERİ <table><tr><td>15 000.-</td><td>15 000.-</td></tr><tr><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	15 000.-	15 000.-					771 GEN. YÖN. GD. YNS <table><tr><td>15 000.-</td><td>15 000.-</td></tr><tr><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	15 000.-	15 000.-				
15 000.-	15 000.-																			
15 000.-	15 000.-																			
15 000.-	15 000.-																			
690 DÖNEM KAR / ZARAR HES. <table><tr><td>104 500.-</td><td>125 900.-</td></tr><tr><td>21 400.-</td><td></td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>	104 500.-	125 900.-	21 400.-				590 DÖNEM NET KARI <table><tr><td></td><td>21 400.-</td></tr><tr><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td></tr></table>		21 400.-											
104 500.-	125 900.-																			
21 400.-																				
	21 400.-																			

Dönem kar veya zarar hesabının dönem net kar hesabına devir kaydı:

20----- / -----		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		21 400.-
690 01... Yılı Karı Hesabı	21 400.-	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		21 400.-
590 01 ... Yılı Karı Hesabı	21 400.-	

Dönem kar veya zarar hesabının dönem net karı hesabına devri
----- / -----

TASFİYESONU BİLANÇOSU

AKTİF	Tasfiye Halinde Emre AĞIN ve Ort. Koll. Şirketi'ninTarihli Tas. Sonu Bil.		PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	111 400.-	III- KISA VADELİ YABANCI KAYN.	
Bankalar Hesabı	111 400.-	IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYN.	
II-DURAN VARLIKLAR		V- SERMAYE HESABI	90 000.-
		Öz Sermaye	90 000.-
		DÖNEM NET KARI	21 400.-
		Tasfiye Karı Hesabı	21 400.-
	111 400.-		111 400.-

TASFİYE SONU YEVİMİYE DEFTER KAYITLARI

Tasfiye karını ortaklara dağıtım kaydı:

21----- / -----		
590 DÖNEM NET KARI HESABI		21 400.-
590 01 ... Yılı Karı Hesabı	21 400,00.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		21 400.-
331 01 Ortak 1	7 133,33.-	
331 02 Ortak 2	7 133,33.-	
331 03 Ortak 3	7 133,34.-	

Tasfiye karının ortaklara dağıtımı

----- / -----

Sermaye payının ortaklara dağıtım kaydı:

22----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		90 000.-
500 01 Öz Sermaye Hesabı	90 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		90 000.-
331 01 Ortak 1	30 000.-	
331 02 Ortak 2	30 000.-	
331 03 Ortak 3	30 000.-	

Sermaye paylarının ortaklara dağıtımı

----- / -----

Ortaklara borç karşılığı verilen çek kaydı:

23----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		111 400.-
331 01 Ortak 1	37 133,33.-	
331 02 Ortak 2	37 133,33.-	
331 03 Ortak 3	37 133,34.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		111 400.-
103 Verilen çekler Hesabı	111 400,00.-	

Sermaye paylarının ortaklara dağıtımı

----- / -----

Verilen çeklerin bankadan ödenmesi kaydı:

24----- / -----		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		111 400.-
103 Verilen çekler Hesabı	111 400.-	
102 BANKALAR HESABI		111 400.-
102 02 Y Bankası Hesabı	111 400.-	

Verilen çeklerin bankadan ödenmesi

----- / -----

- ✓ Şirketten alacaklı olanları haberdar eder,
- ✓ Varlıkları nakite çevirir,
- ✓ Alacakları tahsil eder,
- ✓ Şirketin borçlarını öder,
- ✓ Şirket mal varlığının borçları karşılayamaması durumunda mahkemeye başvurarak iflasını ister,
- ✓ Ödenmesi gereken vergileri öder,
- ✓ Tasfiye sonunda “Tasfiye Sonu Bilançosu” düzenler,
- ✓ Tasfiye sonucu kalan değerleri ortaklara dağıtır,
- ✓ Tasfiye işlemleri bittikten sonra, tutulan muhasebe defterlerini notere teslim eder,
- ✓ Şirketin ticaret unvanının ticaret sicilinden silinmesi için gerekli işlemleri yapar.

Tasfiyenin sonunda defterler ve tasfiyeye ilişkin olanlar da dahil, belgeler saklanır. Tasfiyenin sona ermesi üzerine şirkete ait ticaret unvanının sicilden silinmesi tasfiye memurları tarafından sicil müdürlüğünden istenir. İstem üzerine silinme tescil ve ilan edilir.

4.2.1. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE TASFİYE NEDENLERİ

Sermaye şirketlerinde dağılma ve dağıtılma nedenlerini anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler açısından ayrı ayrı değerlendirmek gerekmektedir.

Sermaye şirketlerinde dağılma ve dağıtılma nedenleri anonim şirket açısından aşağıdaki hallerdir:

- ✓ Sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hale gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle,
- ✓ İşletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkansız hale gelmesiyle,
- ✓ Esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle,
- ✓ Alınan genel kurul kararıyla,
- ✓ İflasına karar verilmesiyle,
- ✓ Kanunlarda öngörülen diğer hallerde, sona erer.¹²⁰

Sona eren anonim şirket tasfiye haline girer ve tasfiye halindeki şirket, pay sahipleriyle olan ilişkileri de dahil, tasfiye sonuna kadar tüzel kişiliğini korur ve ticaret unvanını “tasfiye halinde” ibaresi eklenmiş olarak kullanır. Bu halde organlarının yetkileri tasfiye amacıyla sınırlıdır (TTK. m. 533).

Anonim Şirket tasfiye haline girince, organların görev ve yetkileri, tasfiyenin yapılabilmesi için zorunlu olan, ancak nitelikleri gereği tasfiye memurlarınca yapılamayan işlemlere özgülenir. Tasfiye işlerinin gereklerinden olan hususlar hakkında karar vermek üzere genel kurul tasfiye memurları tarafından toplantıya çağrılır.¹²¹

Limited şirketlerin dağılma ya da dağıtılma nedenlerin bazıları şöyle sıralanabilir;

- ✓ Sözleşmede belirtilen nedenlerle, (sürenin dolması gibi),
- ✓ Şirketin amacına ulaşması ya da ulaşama olanağının kalmaması,
- ✓ Genel Kurul Kararıyla,
- ✓ Ortaklardan birinin talebi üzerine haklı nedenlerden dolayı mahkeme kararıyla,
- ✓ Şirketin başka bir şirketle birleşmesi,
- ✓ Şirketin iflasına karar verilmesi,
- ✓ Kanunda öngörülen diğer sona erme hallerinde.

Limited şirketlerde tasfiye usulü ile tasfiyede şirket organlarının yetkileri hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanır.¹²²

4.2.1.1. Sermaye Şirketlerinde Tasfiye İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Faaliyeti sona eren bir şirket tasfiye dönemine girer. Aynı tarihte tasfiye dönemi başlar. Şirketin ismi aynı kalır ve başına “Tasfiye Halindeki.” ibaresi eklenir. Tasfiye işlemlerine başlayabilmek için her şeyden önce tasfiye memuru atanmış olması gerekir. Tasfiye memurları ana sözleşmede belirlenmiş olabileceği gibi genel kurul kararı ile de atanabilirler. Bu yolla tasfiye memuru atanmamışsa tasfiye işlemlerini yönetim kurulu yürütür. Şirketin feshine mahkemenin karar verdiği hallerde tasfiye memuru mahkemece atanır. Temsile yetkili tasfiye memurlarından en az birinin Türk vatandaşı olması ve yerleşim yerinin Türkiye’de bulunması şarttır. Yönetim kurulu tasfiye memurunu tescil ve ilan ettirmekle yükümlüdür.

¹²⁰ TTK. m. 529.

¹²¹ Age. m. 535.

¹²² Age. m. 643.

Bir anonim ya da limited şirketin tasfiye işlemleri aynı takvim yılı içinde sonuçlandığında, tasfiye sonu bilançosunun düzenleme tarihinden itibaren 15 gün içinde tasfiye beyannamesi vergi dairesine verilir. Tasfiye karı oluşmuşsa bu kurumlar vergisi matrahını oluşturur.

Tasfiyenin birden fazla yıl sürmesi durumunda her tasfiye dönemi sonunda tasfiye karı ya da zararı bulunur. Tasfiye dönemini izleyen 4. ay içinde vergi dairesine beyanname ile bildirilir. Karlı tasfiye döneminde tahakkuk eden vergiler ödenir. Gerçek tasfiye karı veya zararı tasfiye işlemlerinin tamamlanması ile bulunacaktır. Tasfiye süreci tamamlandığında sonuç olarak tasfiye sürecini karlı ya da zararlı olmasına göre gerekli işlemleri yapar. Karlı ise ödemesi gereken Kurumlar Vergisini öder, zararlı bir sonuç olmuşsa daha önce ödemiş olduğu vergilerin iadesini vergi dairesinden ister.

4.2.1.1.1. Anonim Şirketlerde Tasfiye İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Türk Ticaret Kanunu'nun 529-548. maddelerindeki hükümlere göre anonim şirketlerin tasfiyesi yapılmaktadır. Bu maddelere göre; anonim şirket tasfiye nedenleri ve tasfiyeyle ilgili yapılması gereken işlemler hüküm altına alınmıştır.

Anonim şirketlerde tasfiye işlemleri ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek:

Dünya Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Tarihinde yapılan genel kurul toplantısında, şirketin dağıtılmasına ilişkin karar verilmiştir. Şirketin tasfiyesini yapmak üzere tasfiye memuru atanmıştır. Tasfiye memuru göreve başlayarak tasfiye ile ilgili yasal işlemleri yerine getirmiş ve mevcut verilerden faydalanarak aşağıdaki bilgileri bulunan tasfiye başlama bilançosunu düzenlemiştir.

TASFİYE BAŞLAMA BİLANÇOSU

AKTİF	Tasfiye Halinde Dünya Sanayi ve Tic. A. Ş'ninTarihli Tasfiye Başlama Bil.	PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	474 000.-	III- KISA VADELİ YAB. KAYN. 370 000.-
Kasa Hesabı 30 000.-		Satıcılar Hesabı 120 000.-
Bankalar Hesabı 114 000.-		Borç Sent. Hesabı 140 000.-
Alacak. Sent. Hesabı 80 000.-		Banka Kredileri Hesabı 110 000.-
Ticari Mallar Hesabı 250 000.-		
II-DURAN VARLIKLAR	126 000.-	IV- UZUN VADELİ YAB. KAYNAKLAR
Demirbaşlar Hesabı 180 000.-		V- SERMAYE HESABI 230 000.-
Birk. Amort. Hesabı (-) 54 000.-		Öz Sermaye Hesabı 200 000.-
		Yasal Yedekler 30 000.-
	<u>600 000.-</u>	<u>600 000.-</u>

Tasfiye işlemlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- ✓ Kasadaki paranın tamamı Vakıflar Bankasına yatırılmıştır,
- ✓ Alacak senetleri 65 000.TL.- üzerinden tahsil edilmiştir,
- ✓ Ticari mallar 300 000.TL.- ayrıca %20 KDV'ye peşin satılmıştır,
- ✓ Demirbaşlar 150 000.TL.- ayrıca %20 KDV'ye peşin bedelle satılmıştır,
- ✓ Satıcılara olan borç aynen ödenmiştir,
- ✓ Borç senetleri 120 000.TL.- üzerinden ödenmiştir,
- ✓ Banka kredileri dönem faizi olan 15 000.TL.- ve kredi borcu olan 110 000.TL.- aynen ödenmiştir,
- ✓ Tasfiye gideri olarak farklı zamanlarda 25 000.TL.- ve 3 600.TL.- KDV ödenmiştir,

- ✓ Vergi borçları hesaplanarak vergi dairesine bildirilerek ödenmiştir,
- ✓ Tasfiye işlemleri sonuçlandırılmış ve tasfiye karı ve sermaye payları ortaklara sermaye paylarına orantılı olarak dağıtılmıştır ve ödenmiştir,
- ✓ Tahsilatların tamamı kasaya konulup, oradan banka hesabına aktarılmaktadır,
- ✓ Ödemelerin hepsi banka çeki aracılığıyla ödenmektedir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Tasfiye başlama bilançosu kaydı:

1----- / -----		
100 KASA HESABI		30 000.-
100 01 TL Kasası	30 000.-	
102 BANKALAR HESABI		114 000.-
102 01 Vakıflar Bankası Hesabı	114 000.-	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		80 000.-
121 01 Cüzdandaki Alacak Sent.	80 000.-	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		250 000.-
153 01 KDV'li Mallar Hesabı	250 000.-	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		180 000.-
255 01 Demirbaşlar	180 000.-	
257 BİRİKMİŞ AMORT. HESABI		54 000.-
257 01 Demir. Birk. Amort. Hes.	54 000.-	
320 SATICILAR HESABI		120 000.-
320 01 Satıcı Hesabı	120 000.-	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		140 000.-
321 01 Borç Senetleri Hesabı	140 000.-	
300 BANKA KREDİLERİ HESABI		110 000.-
300 01 X Bankası Kredi Hesabı	110 000.-	
500 SERMAYE HESABI		200 000.-
500 01 Öz Sermaye Hesabı	200 000.-	
540 YASAL YEDEKLER		30 000.-
540 01 Yasal Yedekler	30 000.-	

Tasfiye başlama bilançosu açılış kaydı

----- / -----

Kasadaki paranın banka hesabına devir kaydı:

2----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		30 000.-
102 02 Vakıflar Bankası Hesabı	30 000.-	
100 KASA HESABI		30 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	30 000.-	

Kasadaki paranın Vakıflar Bankası hesabına devri

----- / -----

Alacak senetleri tahsilat kaydı:

3----- / -----		
100 KASA HESABI		65 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	65 000.-	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		15 000.-
689 01 Senet Tahsilat Zararı Hesabı	15 000.-	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		80 000.-
121 01 Cüzdandaki Alacak Sent. Hes.	80 000.-	

Alacak senetlerinin satışı

----- / -----

Kasadaki paranın banka hesabına aktarılması kaydı:

4----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		65 000.-
102 01 Vakıflar Bankası Hesabı	65 000.-	
100 KASA HESABI		65 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	65 500.-	

Kasadaki paranın banka hesabına aktarılması

----- / -----

Ticari malların satış kaydı:

5----- / -----		
100 KASA HESABI		360 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	360 000.-	
600 YURT İÇİSATIŞLAR HESABI		300 000.-
600 01 ... KDV'li Satışlar Hesabı	300 000.-	
391 HESAPLANAN KDV HESABI		60 000.-
391 20 %20 KDV'li Hes. KDV Hesabı	60 000.-	

Ticari malların satış kaydı

----- / -----

Kasadaki paranın banka hesabına aktarılması kaydı:

6----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		360 000.-
102 01 Vakıflar Bankası Hesabı	360 000.-	
100 KASA HESABI		360 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	360 000.-	

Kasadaki paranın banka hesabına aktarılması

----- / -----

Demirbaş satış kaydı:

7----- / -----		
100 KASA HESABI		180 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	180 000.-	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		54 000.-
257 01 Demirbaşlar Birk. Amort. Hesabı	54 000.-	
257 DEMİRBAŞLAR HESABI		180 000.-
257 01 Demirbaşlar	180 000.-	
391 HESAPLANAN KDV HESABI		30 000.-
391 20 %20 KDV'li Hes. KDV Hesabı	30 000.-	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		24 000.-
679 01 Demirbaşlar Satış Geliri	24 000.-	

Demirbaşların satış kaydı

----- / -----

Kasadaki paranın banka hesabına aktarılması kaydı:

8----- / -----		
102 BANKALAR HESABI		180 000.-
102 01 Vakıflar Bankası Hesabı	180 000.-	
100 KASA HESABI		180 000.-
100 01 TL Kasası Hesabı	180 000.-	

Kasadaki paranın banka hesabına aktarılması

----- / -----

Satıcılara olan borcun ödenmesi kaydı:

9----- / -----		
320 SATICILAR HESABI		120 000.-
320 01 ... Satıcı Hesabı	120 000.-	
103 VERİLEN ÇEKLER HESABI		120 000.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	120 000.-	

Satıcılar olan borç karşılığında çek verilmesi

----- / -----

Borç senetlerinin ödenmesi kaydı:

10----- / -----		
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		140 000.-
321 01 Borç Senetleri Hesabı	140 000.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		120 000.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	120 000.-	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HESABI		20 000.-
679 02 Borç Senetleri Geliri	20 000.-	

Borç senetlerinin ödenmesi

----- / -----

Banka kredi borcunun ödenmesi kaydı:

11----- / -----		
300 BANKA KREDİLERİ HESABI		110 000.-
300 01 X Bankası Kredi Hesabı	110 000.-	
780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI		15 000.-
780 01 Banka Faiz Gideri	15 000.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		125 000.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	125 000.-	

Banka kredileri ve faiz ödenmesi kaydı

----- / -----

Tasfiye giderleri kaydı:

12----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		25 000.-
770 03 Tasfiye Giderleri Hesabı	25 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		3 600.-
191 00 İnd. KDV Hesabı	3 600.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI		28 600.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	28 600.-	

Tasfiye gider kaydı

----- / -----

Finansman giderinin gelir tablosu hesaplarına devir kaydı:

13----- / -----		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ		15 000.-
660 01 Finansman Gideri Hesabı	15 000.-	
781 FİNANSMAN GİDERİ YANSITMA HESABI		15 000.-

Faiz giderinin gelir tablosu hesaplarına aktarılması

----- / -----

Genel yönetim gideri hesaplarının kapatılması kaydı:

14----- / -----		
781 FİNANSMAN GİDERİ YANS. HESABI		15 000.-
780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI		15 000.-
780 01 Faiz Gideri Hesabı	15 000.-	

Hesapların kapatılması

----- / -----

KDV Mahsubu kaydı:

15----- / -----		
391 HESAPLANAN KDV HESABI		90 000.-
391 20 %20 KDV'li Hesaplanan KDV Hesabı	90 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		3 600.-
191 00 İnd. KDV Hesabı	3 600.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		86 400.-
360 03 Ödenecek KDV Hesabı	86 400.-	

KDV Mahsubu

----- / -----

Ödenecek vergilerin ödeme kaydı:

15----- / -----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		86 400.-
360 03 Ödenecek KDV Hesabı	86 400.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI		86 400.-
103 01 Verilen Çekler Hesabı	86 400.-	

Vergi ödemeleri karşılığı çek verilmesi

----- / -----

Satılan ticari malların maliyetinin satılan mallar maliyet hesabına devri kaydı:

16----- / -----		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI		250 000.-
621 01 Satılan Mallar Maliyeti Hesabı	250 000.-	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		250 000.-
153 01 KDV'li Mallar Hesabı	250 000.-	

Ticari malların satılan mallar maliyet hesabına aktarılması

----- / -----

Hesapların gelir tablosu hesaplarına aktarılması kaydı:

17----- / -----		
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI		25 000.-
632 01 Genel Yönetim Gideri	25 000.-	
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YNS. HES.		25 000.-

Giderlerin gelir tablosu hesaplarına aktarılması

----- / -----

Genel yönetim gideri hesaplarının kapatılması kaydı:

18----- / -----		
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YNS. HESABI		25 000.-
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI		25 000.-
770 03 Tasfiye Gideri Hesabı	25 000.-	

Hesapların kapatılması

----- / -----

Gelirlerin dönem kar veya zarar hesabına devir kaydı:

19----- / -----		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		300 000.-
600 01 ... KDV'li Satışlar Hesabı	300 000.-	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		44 000.-
679 01 Demirbaş Satış Gelirleri	24 000.-	
679 02 Borç Sent Geliri	20 000.-	
690 DÖNEM KARİ VEYA ZARARI HESABI		344 000.-
690 01 ... Yılı Karı Hesabı	344 000.-	

Gelirlerin kar zarar hesabına devri

----- / -----

Giderlerin dönem kar veya zarar hesabına devir kaydı:

20----- / -----

690 DÖNEM KARİ VEYA ZARARI HESABI

305 000.-

690 01 ... Yılı Karı Hesabı

305 000.-

621 SATILAN TİCARİ MALLAR HESABI

250 000.-

621 01 Satılan Mallar Maliyeti Hesabı

250 000.-

632 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI

25 000.-

632 01 Genel Yönetim Gideri

25 000.-

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ

15 000.-

660 01 Finansman Gideri Hesabı

15 000.-

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR HES.

15 000.-

689 01 Senet Tahsilat Zararı Hesabı

15 000.-

Giderlerin kar zarar hesabına devri

----- / -----

BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

100 KASA HESABI

B	A
30 000.-	30 000.-
65 000.-	65 000.-
360 000.-	360 000.-
180 000.-	180 000.-

102 V. BANKALAR HES.

B	A
114 000.-	
30 000.-	
65 000.-	
360 000.-	
180 000.-	

121 ALACAK SENET. HS.

B	A
80 000.-	80 000.-

153 TİCARİ MALLAR HES.

B	A
250 000.-	250 000.-

191 İND. KDV HESABI

B	A
3 600.-	3 600.-

255 DEMİRBAŞ. HES.

B	A
180 000.-	180 000.-

257 BİRK. AMORT. HESABI

B	A
54 000.-	54 000.-

320 SATICILAR HESABI

B	A
120 000.-	120 000.-

321 BORÇ. SENT. HES.

B	A
140 000.-	140 000.-

360 ÖDEN. VERG. VE FON.

B	A
86 400	86 400.-

500 SERMAYE HESABI

B	A
	200 000.-

300 BANKA KRED. HES.

B	A
110 000.-	110 000.-

689 DİĞ. OLG.DİŞİ. GİD. ZAR.	
B	A
15 000.-	15 000.-

103 VER ÇEK VE ÖDM. EMİR.	
B	A
	120 000.-
	120 000.-
	125 000.-
	28 600.-
	86 400.-

600 YURTIÇİ SATIŞLAR	
B	A
300 000.-	300 000.-

391 HESAPLANAN KDV HES.	
B	A
90 000.-	60 000.-
	30 000.-

621 SAT. TİC. MALLAR MAL.	
B	A
250 000.-	250 000.-

679 OLG. DİŞİ GEL. KAR	
B	A
44 000.-	24 000.-
	20 000.-

770 GENEL YÖNT. GİDERİ	
B	A
25 000.-	25 000.-

632 GENEL YÖNT. GİDERİ	
B	A
25 000.-	25 000.-

771 GEN. YÖN. GD. YNS	
B	A
25 000.-	25 000.-

690 DÖNEM KAR / ZARAR HES.	
B	A
305 000.-	344 000.-

540 YASAL YEDEKLER	
B	A
	30 000.-

680 FİNANS. GİDERİ HES.	
B	A
15 000.-	15 000.-

660 KISA VAD. YABC. KAYN.	
B	A
15 000.-	15 000.-

681 FİNANS GİDERİ YNS. HES.	
B	A
15 000.-	15 000.-

TASFİYESONU BİLANÇOSU

AKTİF	Tasfiye Halinde Dünya San. ve Tic. A.Ş'ninTarihli Tasfiye Sonu Bil.	PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	269 000.-	III- KISA VADELİ YABANCI KAYN.
Bankalar Hesabı	749 000.-	IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
Verilen Çek Ve Öd.	(480 000.-)	V- SERMAYE HESABI
II-DURAN VARLIKLAR		269 000.-
		Öz Sermaye Hesabı
		Yasal Yedekler
		Dönem Net kar Hesabı
	269 000.-	269 000.-

Kar dağıtım işlemleri ve muhasebe kayıtları:

Tasfiye karının vergilendirilmesi kaydı:

Kurumlar vergisi hesabı: Dönem net karı X Kurumlar vergisi oranı

Hesaplanan kurumlar vergisi: 39 000.- X 0,25 = 9 750.-

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Hesaplanan kurumlar vergisi tahakkuk kaydı:

21----- / -----		
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞERYASAL YÜKÜMLÜLÜK		9 750.-
KARŞILIKLARI HESABI		
691 01 Tasfiye Karı Kurumlar Vergisi Karşılığı	9 750.-	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL		9 750.-
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HES.		
370 01 Tasfiye Karı Kur. Verg. Karş.	9 750.-	
Tasfiye karı üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi karşılığı		
----- / -----		

Tasfiye net kar veya zarar hesabının muhasebeleştirilmesi kaydı:

22-----/-----		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		39 000.-
690 01 Tasfiye Karı Hesabı	39 000.-	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI		9 750.-
691 01 Tasfiye Karı Kurumlar Vergisi Karş.	9 750.-	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		29 250.-
692 01 Tasfiye Net Kar veya Zarar Hesabı	29 250.-	
Tasfiye net karının ilgili gelir tablosu hesabına kaydı		
----- / -----		

Kurumlar vergisinin ilgili hesaba devri kaydı:

23-----/-----		
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HES.		9 750.-
370 01 Tasfiye Karı Kur. Verg. Karş.	9 750.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		9 750.-
360 01 Kurumlar Vergisi Hesabı	9 750.-	
Kurumlar vergisinin ilgili hesaba devri		
----- / -----		

Kurumlar vergisinin ödenmesi kaydı:

24-----/-----		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		9 750.-
360 01 Kurumlar vergisi Hesabı	9 750.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		9 750.-
103 Verilen çekler Hesabı	9 750.-	
Kurumlar vergisinin ödenmesi		
----- / -----		

Tasfiye net kar veya zarar hesabının net kar hesabına aktarılması kaydı:

25-----/-----		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		29 250.-
692 01 01 Tasfiye Net Kar veya Zarar Hesabı	29 250.-	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		29 250.-
590 01 Tasfiye Karı Hes.	29 250.-	

Tasfiye net karının gelir tablosu hesabından bilanço hesabına aktarılması

----- / -----

Tasfiye karını ortaklara dağıtım kaydı:

26----- / -----		
590 DÖNEM NET KARI HESABI		29 250.00.-
590 01 ... Yılı Karı Hesabı	29 250.00.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		24 862.50.-
331 Muhtelif Ortaklar	24 862.50.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4 387.50.-
360 02 Gelir Vergisi Hesabı	4 387.50.-	

Tasfiye karının ortaklara dağıtımı

----- / -----

Sermaye payının ortaklara dağıtım kaydı:

27----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		200 000.-
500 01 Öz Sermaye Hesabı	200 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		200 000.-
331 Muhtelif Ortaklar	200 000.-	

Sermaye paylarının ortaklara dağıtımı

----- / -----

Yasal yedeklerin ortaklara dağıtım kaydı:

28----- / -----		
540 YASAL YEDEKLER		30 000.-
540 01 Yasal Yedekler	30 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		25 500.-
331 Muhtelif Ortaklar	25 500.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4 500.-
360 02 Gelir Vergisi Hesabı	4 500.-	

Tasfiye karının ortaklara dağıtımı

----- / -----

Şirketin tasfiyesi sonucu oluşan zararın geçmiş yıl karlarına ve/veya yasal yedeklere mahsup edilmesi işleminde, nakden veya hesaben bir ödeme bulunmamaktadır. Bu nedenle, geçmiş yıl karlarının ve/veya yasal yedeklerin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işlemi, kar payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek ve kar payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Öte yandan, tasfiye sonucu oluşan zararın yasal yedeklere mahsubundan sonra kalan ve ortaklara dağıtılan tutarların ise elde edenin hukuki kişiliğine göre stopaja tabi tutulması gerekmektedir.¹²³ Kar dağıtımlarına bağlı olarak yapılan %15 vergi kesintisi ise devam etmektedir.¹²⁴

¹²³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-723 Sayılı Özelgesi.

¹²⁴ GVK. m. 94/6 Bent Hükmü.

Ortaklara borç karşılığı verilen çek kaydı:

29----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		250 362.50.-
331 Muhtelif Ortaklar	250 362.50.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		8 887.50.-
360 02 Gelir Vergisi	8 887.50.-	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		259 250.00.-
103 Verilen Çekler Hesabı	259 250.00.-	

Sermaye paylarının ortaklara dağıtımı

Verilen çeklerin bankadan ödenmesi kaydı:

30----- / -----		
103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ		749 000.-
103 Verilen Çekler Hesabı	749 000.-	
102 BANKALAR HESABI		749 000.-
102 02 Y Bankası Hesabı	749 000.-	

Verilen çeklerin bankadan ödenmesi

TASFİYESONU BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

500 SERMAYE HESABI		102 VAK. BANK. HESAB		103 VER. ÇEK. ÖD. EMR.	
B	A	B	A	B	A
200 000.-	200 000.-	749 000.-	749 000.-	749 000.-	480 000.-
					9 750.-
					259 250.-
691 D. KARI V. YSL YÜK.		692 DÖNEM NET K/Z HES.		590 DÖNEM NET KARI	
B	A	B	A	B	A
9 750.-	9 750.-	29 250.-	29 250.-	29 250.-	29 250.-
370 D. KARI V. YSL. YÜK. KRŞ.		690 DÖN. KARI/ZARARI HES		331 ORT. BORÇLAR HES.	
B	A	B	A	B	A
9 750.-	9 750.-	305 000.-	344 000.	250 362.50.-	24 862.50.-
		39 000.-			200 000.00.-
					25 500.00.-
540 YASAL YEDEKLER		360 ÖDEN. VERGİ FONLAR			
B	A	B	A		
30 000.-	30 000.-	8 887.50.-	4 387.50.-		
		9 750.-	4 500.00.-		
			9 750.00.-		

Sermaye şirketlerinde tasfiye sonucunda şirket borçlarının varlıklarından fazla olması halinde, 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 yükümlüdür.¹²⁵

Ancak şirket borçları, şirket varlığından fazla olduğu (borca batık durumda bulunduğu) takdirde ise tasfiye memurlarının durumu derhal şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi'ne bildirmesi zorunludur. Mahkeme tarafından yapılan inceleme neticesinde şirketin borçlarını ödeyemeyeceğinin tespiti halinde Mahkeme iflasın açılmasına karar verir.¹²⁶

Bu düzenlemenin amacı, malvarlığı borçlarını ödemeye yetmeyen şirketin alacaklıları arasında eşitliği sağlamak ve aynı zamanda alacaklıları korumaktır. İflas kararı ile tasfiye memurlarının görevi de son bulur ve tasfiye 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre iflas idaresince yürütülür.¹²⁷

İfade etmek gerekir ki, şirket varlığının şirket borçlarını karşılamadığı hususu, ilk envanter ve bilançonun veya bildirilen alacakların incelenmesi aşamasında tespit edilmesi halinde dahi tasfiye memurları tasfiyeye ilişkin herhangi bir işlem yapmaksızın hemen mahkemeye müracaat etmek zorundadır.

Şirketin tasfiyesi sonucunda kalan borçlardan dolayı ortakların sorumluluğu, taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlıdır. Taahhüt edilen sermayenin tamamının ödenmesi halinde ortakların sorumlulukları sona erer. Taahhüt edip ödenmesin kısımlar için sorumluluk devam eder. Kısaca yönetim kurulu üyesi olmayan ortakların her hangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Şirket tasfiyesi sonucunda, şirket malvarlığından alınamayan kamu borçlarından dolayı yönetim kurulu üyeleri sorumludur. Yönetim kurulu üyeleri, şirketin kamu borçlarından dolayı ikinci derecede, bir başka deyişle şirket mal varlığından tahsil edilememesi kaydıyla şahsi malvarlıkları ile sınırsız ve müteselsilen sorumlu olurlar.

4.2.1.1.2. Limited Şirketlerde Tasfiye İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Limited şirketlerde tasfiye işlemleri; genel kurul kararı, iflasın açılması ve kanunda öngörülen diğer haller sonucunda ortaya çıkar.

Uzun süre şirketin kanuni organlarının toplanamaması, ortaklardan birinin veya şirket alacaklılarının şirketin feshini istemesi üzerine mahkeme kararının alınması ve başkaca haklı sebeplerin oluşması halinde ortak mahkemeden şirketin feshini talep edebilir.

Limited şirketlerde sona ermenin sonuçlarına anonim şirkete ilişkin hükümler uygulanır. Tasfiye haline gelen limited şirketlerde uygulanacak işlemler ve muhasebe kayıtları benzerlik arz ettiğinden dolayı örnek verilmeyecektir.

Limited şirketin tasfiyesi sonucunda, şirketin malvarlıkları, şirket borçlarını karşılayamazsa ortakların sorumluluğu sadece koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olup, sorumlulukları sadece şirkete karşıdır. Fakat kamu alacaklarına ilişkin Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un limited şirketler hakkındaki Limited Şirketlerde Amme Borçları başlıklı 35. maddesi bu kurala istisna niteliğindedir. Söz konusu madde ile limited şirket ortaklarının, şirketin tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları hükme bağlanmıştır.

4.2.1.1.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Tasfiye İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde tasfiye işlemleri anonim şirket işlemleriyle aynıdır. Bu şirketin tasfiyesiyle ilgili özel hüküm yoktur. Sadece tasfiyeyi üstlenecek kişinin mukavelede belirtilmediği veya sonradan seçilmediği durumlarda tasfiye görevini komandite ortak yürütür. Bu nedenle bu şirketin tasfiye işlemleri ve muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemlere ait örnek verilmeyecektir. Şirketin tasfiyesi sonucunda, şirket varlığının borçları karşılayamaması durumunda komandite ortaklar sınırsız sorumlu olacaklardır.

¹²⁵ TTK. m. 542/1-a.

¹²⁶ Age. m. 542/1-c.

¹²⁷ İcra İflas Kanunu (İİK.) m. 179- TTK. m. 534.

BEŞİNCİ BÖLÜM

5.1. ŞİRKETLERDE BİRLEŞME

Küreselleşen dünyada işletmelerin büyüebilmeleri için en çok başvurulan yöntemlerden birisi şirket birleşmeleridir. Ülke içerisinde aynı gruba dahil işletmelerin bir araya gelebilmeleri için şirket birleşme işlemleri sık sık uygulanmaktadır. İşletme birleşmelerinin birçok farklı sebebi vardır. Bunlar; rekabette avantaj sağlama, vergi, yeni pazarlara girme avantajından yararlanma, yönetim sorunlarını çözme ve finansal yapıyı güçlendirme vb. sebeplerdir.

Bu bölümde, şirket birleşmelerinin ne anlama geldiği belirtmeye çalışılacak, birleşme türleri ve işletmelerin hangi sebeplerden dolayı birleşebilecekleri belirtilecektir. Ayrıca birleşme ile ilgili muhasebe kayıtları yapılacaktır.

5.1. ŞİRKET BİRLEŞME ŞEKİLLERİ

Büyüme yollarından biri olan işletme birleşmeleri, iki ya da daha fazla şirketin faaliyetlerinin ekonomik ve hukuksal açıdan birlik haline getirilmesidir. Birleşme genel anlamda iki veya daha fazla işletmenin daha etkin bir ekonomik teşebbüs oluşturma amacıyla bir örgütlenme altında toplanmasıdır.

Teknik ve hukuki anlamda birleşme bir veya birden çok ticaret ortaklığının mal varlığının, tasfiye olmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden ve tüm varlık ve borçlarıyla devri ile geçmesi; bu suretle malvarlıklarının birleşmesi ve intikal eden malvarlığının karşılığı olarak, infisah eden ortaklığın ortaklarının, hesaplanan bir değişim oranına göre, bünyesinde birleşilen ortaklıkta ortaklık payı kazanmasıdır. Birleşme yoluyla büyük bir varlık ve ekonomik güç elde eden işletmeler, günümüzde küreselleşme sonucu artan rekabetin olumsuz etkilerinden korunabilmektedirler.

Şirketler aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı birleşmek isterler:

- ✓ Büyüme isteği,
- ✓ Sinerji etkisi yaratmak,
- ✓ Faaliyet ve ürün çeşitlendirmesi yapmak,
- ✓ Daha çok fon sağlamak,
- ✓ Kaliteli personele veya teknolojiye sahip olma ihtiyacı,
- ✓ Değerli sınai haklara sahip olma isteği,
- ✓ Vergi avantajlarından faydalanmak,
- ✓ Hisse senetlerinin pazar değerini artırma ve fiyat/kazanç oranını yükseltmek,
- ✓ Ortakların likiditesini artırmak,
- ✓ Ele geçirmeyi önlemek için.

Şirketlerde birleşme şekilleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Yeni TTK.'nın 134 ila 194 maddeleri birleşme ile alakalıdır. Yeni TTK.'na göre işletmeler iki şekilde birleşebilmektedir.¹²⁸

- ✓ Bunlardan biri; bir işletmenin diğerini devralması, başka bir ifadeyle “devralma şeklinde birleşmedir”. Bir işletmeye devrolan işletme tamamen hukuki yapısını kaybetmekte ve devralan işletme hukuki varlığını devam ettirmektedir.
- ✓ Diğer bir birleşme şekli de bir veya birden fazla işletmenin yeni bir işletme içinde bir araya gelmeleri, başka bir ifadeyle “yeni kuruluş şeklinde birleşme”, yoluyla birleşmeleridir. Bu durumu da birleşen her şirket hukuki yapısını kaybetmekte, yeni bir şirket ortaya çıkmaktadır.

¹²⁸ TTK. m. 136.

Birleşme, devrolunan işletmenin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan işletmenin paylarının, devrolunan işletmenin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir. Birleşmeyle, devralan işletme devrolunan işletmenin malvarlığını bir bütün halinde devralır. Birleşmeyle devrolunan işletme sona erer ve ticaret sicilinden silinir.

Hangi şirketler birleşebilirler?

Bilindiği üzere ülkemizde ticari faaliyet gösterebilen birden fazla işletme türü vardır ve Türk Ticaret Kanununa göre Ticaret işletmeleri iki ana grupta toplanır. Bunlar;

Kollektif ve komandit şirket olarak şahıs şirketleri ve anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak sermaye şirketlerini olarak hukukumuzda yer almaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'na göre geçerli birleşme şekillerini aşağıda belirtilen şekilde ele almıştır:¹²⁹

- ✓ Sermaye şirketleri; sermaye şirketleriyle, kooperatiflerle ve devralan şirket olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle,
- ✓ Şahıs şirketleri; şahıs şirketleriyle, devrolunan şirket olmaları şartıyla, sermaye şirketleriyle ve devrolunan şirket olmaları şartıyla kooperatiflerle birleşebilirler.

5.2. BİRLEŞME SÖZLEŞMESİ YAPILMASI

Birleşme sözleşmesi yazılı şekilde yapılır. Sözleşme, birleşmeye katılan işletmelerin, yönetim organlarınca imzalanır ve genel kurulları tarafından onaylanır.

Birleşme sözleşmesinin içeriği aşağıdaki gibidir:

- ✓ Birleşmeye katılan işletmelerin ticaret unvanlarını, hukuki türlerini, merkezlerini; yeni kuruluş yolu ile birleşme hâlinde, yeni işletmenin türünü, ticaret unvanını ve merkezini,
- ✓ İşletme paylarının değişim oranını, öngörülümüşe denkleştirme tutarını; devrolunan işletmenin ortaklarının, devralan işletmedeki paylarına ve haklarına ilişkin açıklamaları,
- ✓ Devralan işletmenin, imtiyazlı ve oydan yoksun payların sahipleriyle intifa senedi sahiplerine tanıdığı hakları,
- ✓ İşletme paylarının değiştirilmesinin şeklini,
- ✓ Birleşmeyle iktisap edilen payların, devralan veya yeni kurulan işletmenin bilanço kârına hak kazandığı tarihi ve bu isteme ilişkin bütün özellikleri,
- ✓ Gereğinde 141 inci madde uyarınca ayrılma akçesini, belirsiz bir süre için yapılmış olan acentelik sözleşmesini, taraflardan her biri üç ay önceden ihbarda bulunmak şartıyla feshedebilir. Sözleşme belirli bir süre için yapılmış olsa bile haklı sebeplerden dolayı her zaman fesih olunabilir.¹³⁰
- ✓ Devrolunan işletmenin işlem ve eylemlerinin devralan işletmenin hesabına yapılmış sayılacağı tarihi,
- ✓ Yönetim organlarına ve yönetici ortaklara tanınan özel yararları,
- ✓ Gereğinde sınırsız sorumlu ortakların isimlerini içermesi zorunludur.

Birleşme sözleşmesi sonucunda devralan ve devrolunan şirket bilgilerinin Türkiye Ticaret Sicil gazetesinde ilan edilmelidir.

5.3. BİRLEŞME RAPORU DÜZENLENMESİ

Birleşmeye katılan işletmelerin yönetim organları, ayrı ayrı veya birlikte, birleşme hakkında bir rapor hazırlarlar. Rapor da;

- ✓ Birleşmenin amacı ve sonuçları,
- ✓ Birleşme sözleşmesi,
- ✓ İşletme paylarının değişim oranı ve öngörülümüşe denkleştirme akçesi; devrolunan işletmelerin ortaklarına devralan işletme nezdinde tanınan ortaklık hakları,
- ✓ Gereğinde ayrılma akçesinin tutarı ve işletme pay ve ortaklık hakları yerine ayrılma akçesi verilmesinin sebepleri,
- ✓ Değişim oranının belirlenmesi yönünden payların değerlemesine ilişkin özellikler,
- ✓ Gereğinde devralan işletme tarafından yapılacak artırımın miktarı,

¹²⁹ TTK. m. 137.

¹³⁰ Age. m. 121.

- ✓ Öngörülmüşse, devrolunan işletmenin ortaklarına, birleşme dolayısıyla yüklenecek olan, ek ödeme ve diğer kişisel edim yükümlülükleri ile kişisel sorumluluklar hakkında bilgi,
- ✓ Değişik türdeki işletmelerin birleşmelerinde, yeni tür dolayısıyla ortaklara düşen yükümlülükler,
- ✓ Birleşmenin, birleşmeye katılan işletmelerin işçileri üzerindeki etkileri ile mümkünse bir sosyal planın içeriği,
- ✓ Birleşmenin, birleşmeye katılan işletmelerin alacaklıları üzerindeki etkileri,
- ✓ Gerekiyorsa, ilgili makamlardan alınan onaylar, hukuki ve ekonomik yönden açıklanır ve gerekçeleri belirtilir.
- ✓ Yeni kuruluş yoluyla birleşmede birleşme raporuna yeni işletmenin sözleşmesinin de eklenmesi şarttır. Tüm ortakların onaylaması halinde, küçük ölçekli işletmeler birleşme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebilirler.

5.4. BİRLEŞME KARARI ALINMASI

Yönetim organı, genel kurula birleşme sözleşmesini sunar. Birleşme sözleşmesi genel kurulda;

- ✓ Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit işletmelerde, esas veya çıkarılmış sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçüyle,
- ✓ Bir kooperatif tarafından devralınacak sermaye işletmelerinde, sermayenin çoğunluğunu temsil etmesi şartıyla, genel kurulda mevcut bulunan oyların dörtte üçüyle,
- ✓ Limited işletmelerde, sermayenin en az dörtte üçünü temsil eden paylara sahip bulunmaları şartıyla, tüm ortakların dörtte üçünün oylarıyla,
- ✓ Kooperatiflerde, verilen oyların üçte ikisinin çoğunluğuyla; ana sözleşmede ek ödeme ve başka edim yükümlülükleri ya da sınırsız sorumluluk kabul edilmiş veya bunlar mevcut olup da genişletilmişse kooperatife kayıtlı tüm ortakların dörtte üçünün kararıyla onaylanmalıdır,
- ✓ Kollektif ve komandit işletmelerde birleşme sözleşmesinin oybirliğiyle onaylanması gerekir. Ancak, işletme sözleşmesinde birleşme sözleşmesinin bütün ortakların dörtte üçünün kararıyla onaylanması öngörülebilir,
- ✓ Bir sermayesi paylara bölünmüş komandit işletmenin, başka bir işletmeyi devralması halinde, birinci fıkranın (a) bendindeki nisaba ek olarak, komandite ortakların tamamının birleşmeyi yazılı olarak onaylamaları gereklidir,
- ✓ Bir limited işletme tarafından devralınan anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit işletmede, devralma ile ek yükümlülük ve kişisel edim yükümlülükleri de öngörülüyorsa veya bunlar mevcut olup da genişletiliyorsa, bütün ortakların oybirliğine gerek vardır,
- ✓ Birleşme sözleşmesi bir ayrılma akçesini öngörüyorsa bunun, devreden işletme şahıs işletmesiye oy hakkını haiz ortaklarının, sermaye işletmesiye işletmede mevcut oy haklarının yüzde doksanın olumlu oylarıyla onaylanması şarttır
- ✓ Birleşme sözleşmesinde devrolunan işletmenin işletme konusunda değişiklik öngörülmüşse, birleşme sözleşmesinin ayrıca, işletme sözleşmesinin değiştirilmesi için gerekli nisapla onaylanmış olması zorunludur.

Şirketlerce alınan birleşme kararının Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmesi gerekmektedir.¹³¹

¹³¹ TTK. m. 154.

5.5. ŞİRKETLERİN BİRLEŞMESİ İŞLEMLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Şirketlerin birleştirilmesi işlemleri şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olmak üzere iki başlık halinde ele alınacaktır.

5.5.1. ŞAHIS ŞİRKETLERİNDE BİRLEŞME İŞLEMLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre iki kolektif şirketin birleştirilme işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları ele alınacaktır.

Şahıs şirketlerinin birleştirilmesine ilişkin örnek:

Yıldız ve Ay Kolektif şirketleri faaliyetlerine son vererek, yeni bir Güneş Kolektif Şirketi kurmaya karar vermişlerdir.

Yıldız Kolektif Şirketinin tasfiyeden önceki bilançosu aşağıdaki gibidir:

TASFİYE ÖNCESİ BİLANÇOSU

AKTİF	Yıldız Kolektif Şirketi'nin / / Tarihli Bilançosu	PASİF
1. DÖNEN VARLIKLAR	367 500.-	3. KISA VADELİ YABNC. KAYN. 28 000.-
Kasa Hesabı	12 500.-	Borç Senetleri Hesabı 28 000.-
Bankalar Hesabı	150 000.-	4. UZUN VADEL YABNC. KAYN.
Alıcılar Hesabı	40 000.-	
Ticari Mallar Hesabı	165 000.-	
2.DURAN VARLIKLAR	304 000.-	5. ÖZ KAYNAKLAR 643 500.-
Demirbaşlar Hesabı	140 000.-	Sermaye Hesabı 603 500.-
Birikmiş Amort.	(28 000.-)	Dönem Net Karı Hesabı 40 000.-
Binalar Hesabı	240 000.-	
Birikmiş Amort. Hes.	(48 000.-)	
	671 500.-	671 500.-

Yıldız Kolektif Şirketi'nin eşit sermaye paylı dört ortağı bulunmaktadır.

Yeni kurulan Güneş Kolektif Şirketi, Yıldız Kolektif Şirketinin;

- ✓ Ticari Mallarını 160 000.TL.-
- ✓ Demirbaşlarını 120 000.TL.-
- ✓ Binalarını 200 000.TL.-, ve
- ✓ Diğer İktisadi kıymetlerini bilanço da gözüken değerleri üzerinden kabul etmiştir.

Ay Kolektif Şirketi'nin Tasfiyeden önceki bilançosu aşağıdaki gibidir:

TASFİYE ÖNCESİ BİLANÇOSU

AKTİF		Ay Kolektif Şirketi'nin / / Tarihli Bilançosu		PASİF
1.	DÖNEN VARLIKLAR	513 000.-	3. KISA VAD. YABN. KAYN.	136 000.-
	Kasa Hesabı	12 000.-	Satıcılar Hesabı	136 000.-
	Alıcılar Hesabı	126 000.-	4. UZUN VAD. YABN. KAYN.	60 000.-
	Alacak Sent. Hesabı	115 000.-	Banka Kredileri Hes.	60 000.-
	Ticari Mallar Hesabı	260 000.-	5. ÖZ KAYNAKLAR HES.	445 000.-
2.	DURAN VARLIKLAR	128 000.-	Öz Sermaye Hesabı	470 000.-
	Makinalar Hesabı	140 000.-	Dönem Net Zararı Hs. (25 000.-)	
	Demirbaşlar Hesabı	20 000.-		
	Birikmiş Amort. Hes.	(32 000.-)		
		641 000.-		641 000.-

Ay Kolektif Şirketi iki ortaklı olup sermaye payları eşittir.

Yeni kurulan Güneş Kolektif Şirketi, Ay Kolektif Şirketinin,

- ✓ Ticari Mallarını 240 000.TL.-
- ✓ Makinalarını 120 000.TL.-
- ✓ Demirbaşlarını 12 000.TL.-, ve
- ✓ Diğer iktisadi kıymetleri bilançoda yer alan değerler üzerinden kabul etmiştir.

Bu verilere göre yeni Güneş Kolektif Şirketi'nin kuruluşuna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Ortakların sermaye taahhüt kaydı:

1----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		1 103 500.-
501 01 Ortak 1	163 625.-	
501 02 Ortak 2	163 625.-	
501 03 Ortak 3	163 625.-	
501 04 Ortak 4	163 625.-	
501 05 Ortak 5	224 500.-	
501 06 Ortak 6	224 500.-	
500 SERMAYE		1 103 500.-
500 01 Ortak 1	163 625.-	
500 02 Ortak 2	163 625.-	
500 03 Ortak 3	163 625.-	
500 04 Ortak 4	163 625.-	
500 05 Ortak 5	224 500.-	
500 06 Ortak 6	224 500.-	

Yıldız ve Ay Kolektif Şirket ortaklarının sermaye taahhütleri

----- / -----

Yıldız Kollektif Şirket ortaklarının (Ortak 1, Ortak 2, ortak 3 ve Ortak 4) sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri kaydı:

2----- / -----		
100 KASA		12 500.-
100 01 TL Kasası	12 500.-	
102 BANKALAR		150 000.-
102 01 (A) Bankası	150 000.-	
120 ALICILAR		40 000.-
120 01 Muhtelif Alıcılar Hes.	40 000.-	
153 TİCARİ MALLAR		160 000.-
153 ... KDV'lı Mallar Hesabı	160 000.-	
252 BİNALAR HESABI		200 000.-
252 01 ... Binası Hesabı	200 000.-	
255 DEMİRBAŞLAR		120 000.-
255 01 Demirbaş Hesabı	120 000.-	
321 BORÇ SENETLERİ		28 000.-
321 01 Borç Senetleri Hes.	28 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		654 500.-
501 01 Ortak 1	163 625.-	
501 02 Ortak 2	163 625.-	
501 03 Ortak 3	163 625.-	
501 04 Ortak 4	163 625.-	

Yıldız Koll. Şirk. Ortaklarının Sermaye taahhütlerini yerine getirmesi

----- / -----

Ay Kollektif şirket ortaklarının (Ortak 5 ve Ortak 6) sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri kaydı:

3----- / -----		
100 KASA		12 000.-
100 01 TL Kasası	12 000.-	
120 ALICILAR		126 000.-
120 01 ... Muh. Alıcılar Hes.	126 000.-	
121 ALACAK SENETLERİ		115 000.-
121 01 Cüzd. Alac. Sent. Hes.	115 000.-	
153 TİCARİ MALLAR		260 000.-
153 01 ... KDV'lı Mallar Hesabı	260 000.-	
254 MAKİNALAR HESABI		120 000.-
254 01 ... Makinası Hesabı	120 000.-	
255 DEMİRBAŞLAR		12 000.-
255 01 Demirbaş Hesabı	12 000.-	
320 SATICILAR		136 000.-
320 01 ... Satıcılar Hes.	136 000.-	
340 BANKA KREDİLERİ HESABI		60 000.-
340 01 Bank. Krd. Hs.	60 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		449 000.-
501 05 Ortak 5	224 500.-	
501 06 Ortak 6	224 500.-	

Ay Kollektif Şirket ortaklarının sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

Bilanço öz varlıklarının ortaklar hesabına devri kaydı:

1----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		235 000.-
500 01 ... Ortaklar Hesabı	235 000.-	
540 YASAL YEDEKLER		15 000.-
540 01 Yasal Yedekler Hesabı	15 000.-	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		250 000.-
331 01 ... Ortaklar Hesabı	250 000.-	

Bilanço öz varlıklarının ortaklar hesabına devri

----- / -----

Şirket devri nedeniyle hesapların kapanış kaydı:

2----- / -----		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI		250 000.-
331 01 Ortaklar Hesabı	250 000.-	
134 DİĞER ALACAKLAR HESABI		250 000.-
134 01 Renk Boya Ticareti A.Ş.	250 000.-	

Şirket devri nedeniyle hesapların kapanışı

----- / -----

Devralan Renk Boya Ticareti Anonim Şirkete ait muhasebe kayıtları:

Sermaye taahhüt kaydı:

3----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		250 000.-
501 01 Sermaye Taahhüt Hesabı	250 000.-	
500 SERMAYE HESABI		250 000.-
500 01 Ortaklar Hesabı	250 000.-	

Sermaye taahhüt kaydı

----- / -----

Devralınan şirketin bilanço değerlerinin aktarılması kaydı:

4----- / -----		
100 KASA HESABI		20 000.-
100 01 TL Kasası	20 000.-	
102 BANKALAR HESABI		50 000.-
102 01 .. Bankası Hes.	50 000.-	
120 ALICILAR HESABI		25 000.-
120 01 ... Alıcılar Hes.	20 000.-	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		120 000.-
153 01 ... KDV'Li Mallar Hesabı	120 000.-	
253 TESİS MAKİNA CİHAZLAR		80 000.-
253 01 ... Makinası Hesabı	80 000.-	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		20 000.-
255 01 .. Demirbaş Hesabı	20 000.-	
320 SATICILAR HESABI		50 000.-
320 01 .. Satıcılar Hes.	50 000.-	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		15 000.-
321 01 Borç Sent. Hes.	15 000.-	
300 BANKA KREDİLERİ		30 000.-
300 01 ... Bankası Kredi Hes.	30 000.-	
257 BİRİKMİŞ AMORT. HESABI		20 000.-
257 01 Mak. Dem. Birk.	20 000.-	
500 SERMAYE HESABI		200 000.-
500 .. Ortaklar Hesabı	200 000.-	

Devralınan şirketin bilanço değerlerinin devralan şirkete aktarılması

----- / -----

ALTINCI BÖLÜM

6.ŞİRKETLERDE BÖLÜNME VE TÜR DEĞİŞTİRME

6.1. ŞİRKETLERDE BÖLÜNME

Ticaret şirketleri zamanın getirdiği değişikliklere dayanabilmesi, rekabet ortamına ayak uydurabilmesi ve mali yapılarını güçlendirebilmeleri için yapısal değişikliğe girmeleri gerekebilir. Bu çerçevede ticaret şirketlerinde yapısal değişiklikler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca şirket birleşmeleri ve bölünmeleri veya tür değiştirmeleri vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir.

Şirketlerde bölünme; bir şirketin varlığını ve yükümlülüklerini tamamen veya kısmen ayırmak suretiyle tasfiye sürecine gerek olmaksızın yeni kurulan veya mevcut bir sermaye şirketine veya kooperatife devretmesi ve devrin karşılığı olarak devralan şirket paylarının bölünen şirketin ortaklarına tahsis edilmesi işlemidir.

6102 sayılı yeni TTK. 'da tam ve kısmi bölünme olmak üzere iki tür bölünme öngörülür. Tam bölünmede, malvarlığının tümü bölünerek, mevcut veya kurulacak olan bir şirkete geçer. Bölünen şirket ortadan kalkar ve şirket ortakları, devralan şirketin ortağı haline gelirler.¹³²

Kısmi bölünme ise ikiye ayrılır: Kısmi bölünme ve yavru şirket kurma. Kısmi bölünmede, şirket malvarlığının bölümleri, diğer şirketlere devredilir. Bölünen şirket ortakları, devralan şirketin ortağı haline gelir. Kısmi bölünen şirket ortadan kalkmaz, elinde kalan malvarlığı değerleriyle varlığını sürdürür. Yavru şirket kurma yoluyla kısmi bölünmede ise, bölünen kısım aynı sermaye olarak konulur ve bölünen şirket yavru şirketin paylarına sahip olur.

Tam ve kısmi bölünmede şirket payları ve hakları TTK. madde 161'e göre korunur. Devreden şirketin ortaklarına, bölünmeye katılan tüm şirketlerde, mevcut payları oranında şirket payları tahsis edilir. Bu şekilde bölünmeye oranların korunduğu bölünme denir. Bazı durumlarda devreden şirketin mevcut paylarında orana göre değişik paylar tahsis edilebilir, bu şekildeki bölünmeye de oranların korunmadığı bölünme adı verilir.

Yeni TTK. m. 160, geçerli olarak gerçekleştirilebilecek bölünmeleri düzenler. Bu madde uyarınca, sermaye şirketleri ve kooperatifler, yine sermaye şirketleri ve kooperatiflere bölünebilir. Geçerli olmayan bölünmelerin tür değiştirme yoluyla aşılması mümkündür. Buna karşılık, şahıs şirketlerine bölünemezler.

6102 Sayılı TTK. m. 166/1 uyarınca, bölünme yoluyla şirket malvarlığının var olan bir şirkete devredilmesi durumunda, her iki şirketin yönetim organları tarafından bölünme sözleşmesi yapılır. Ayrıca, Yeni TTK. m. 166/2 uyarınca, şirket malvarlığının bölümleri yeni kurulacak şirketlere devredilecekse, yönetim organının bir bölünme planı hazırlaması gerekir.

Aynı Kanunun. m. 169'a göre, bölünme raporunu düzenler. Bölünme raporu, şirketlerin yönetim organları tarafından ayrı ayrı veya birlikte hazırlanabilir.

6.1.1. ŞİRKETLERDE BÖLÜNME İŞLEMLERİ VE MUHASEBE KAYITLARI

Bölünme bir şirketin malvarlığının ayrılmasıdır. Bölünme sürecinde bir ara bilanço düzenlenir. Ara bilanço düzenlenirken; fiziki envanterin çıkartılması gerekmektedir. Bölünmeye katılan şirketlerin yönetim kurulu vasıtasıyla bir bölünme sözleşmesi ve bölünme planı hazırlanır. Bölünme sözleşmesi ve planının yazılı şekilde yapılması esastır.¹³³ Ayrıca, alacaklıların teminatı sağlandıktan sonra, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları, bölünme sözleşmesini veya bölünme planını genel kurula sunması gerekir. Bölünme onaylanınca, yönetim organı bölünmenin ticaret siciline tescil ve ilanını talep eder. Tescil sonucunda bölünen şirketin envanterinde yer alan bütün aktif ve pasifler devralan şirkete geçer.¹³⁴

¹³² TTK. m. 159/1.

¹³³ Age. m. 166.

¹³⁴ Age. m. 179.

Bölünme kararı almış olan şirkete ilişkin işlemler ve muhasebe kayıtlarına ilişkin örnek:

Koç Gıda Ticareti Anonim Şirketi'nin sermayesi 250 000.TL.- 'dir. Şirket bölünme kararı almış ve bölünme nedeniyle sermayesini 100 000.TL.- azaltma yoluna gitmiştir. Bölünmeyle ilgili yasal işlemler yerine getirilmiştir. Bölünme sonucu şirketten ayrılan ortaklara kayıtlı değeri 120 000.TL.- ve Birikmiş amortismanı 20 000.TL.- olan bir makine verilmiştir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Sermayenin azaltılması kaydı:

1----- / -----		
500 SERMAYE HESABI		100 000.-
500 01 ... Ortaklar Hes.	100 000.-	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		100 000.-
336 01 Ayrılan Ortaklar Hes.	100 000.-	

Sermaye azaltılması kaydı

----- / -----

Bölünme sonucu varlıkların devir kaydı:

2----- / -----		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		100 000.-
336 01 Ayrılan Ortaklar Hes.	100 000.-	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		20 000.-
257 01 ... Makinesi Birk. Amort. Hes.	20 000.-	
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		120 000.-
253 01 Makine Hesabı	120 000.-	

Bölünme sonucunda varlıkların devri

----- / -----

6.2. ŞİRKETLERDE TÜR DEĞİŞTİRME

Genel olarak tür değiştirme kavramını, bir ticaret şirketinin bir hukuki tipten başka bir hukuki tipe dönüşmesi olarak tanımlayabiliriz. Tür değiştirmede, dönüşen ticaret şirketinin hukuki kalıbının değişmesi söz konusu olmaktadır.

Yeni ticari koşullara ayak uydurmak açısından tür değişikliğine gidilmesi zaruri bir ihtiyaç olarak ortaya çıkabilmektedir. Genel olarak tür değiştirme kavramını, bir ticaret şirketinin bir hukuki tipten başka bir hukuki tipe dönüşmesi olarak tanımlayabiliriz. Tür değiştirmede, dönüşen ticaret şirketinin hukuki yapılarının değişmesi söz konusu olmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nda tür değiştirme ile ilgili düzenlemelere 180 ila 194. maddeleri arasında yer verilmiştir.

Bir ticaret şirketi için en geniş anlamı ile iki şekilde tür değiştirmesi söz konusu olabilir.

Yeni Kuruluş Yoluyla Tür Değiştirme;

Kanunda ön görülen ticaret şirketlerine uygun olarak kurulan bir şirket, daha sonra tasfiye olunmak suretiyle başka bir ticaret şirketi şeklinde kurulabilir. Bu anlamda bir tür değişikliğinin yasa da yer alan tasfiyesiz bir tür değiştirme ile ilgisi yoktur. Aslında bu değişiklik yasal anlamda bir tür değişikliği değildir. Çünkü bu şekildeki tür değiştirmede, tür değiştirecek şirketin fesih ve bunun sonucunda da tasfiye edilmesi gerekir. Tüm işlemler tamamlandıktan sonra da başka türde yeni bir şirket kurulur. Böylece, ilk şirketin malvarlığı, işletmesi ve bu

işletmenin unsurları (mallar, haklar) tabi oldukları özel şekil ve usullere ayrı ayrı devir işlemleriyle yeni kurulan şirkete aktarılır. Bu modelde, biçimi ya da türü değiştirilecek ortaklık feshedilir ve temelde aynı ortakların katılımıyla istenen hukuki biçimde yeni bir ortaklık kurulur. Burada eski şirketin tasfiyesi yoluna gidilmemekle beraber, eski ve yeni şirketler birbirinden tamamen ayrı tüzel kişiliğe sahip bulunmakta, mal varlığını kaybeden şirketin hukuken infisah etmesi, kaydının sicilden terkinin gerekmektedir.

Hukuki Kabuk Değiştirmek Suretiyle Tür Değiştirme;

Biçim değiştirici tür değiştirme modelinde ise; tüzel kişilikte bir değişiklik yoktur. Tüzel kişiliğin aynen devam etmesi sonucu farklı tüzel kişiliğe haiz şirketlerden söz edilemez ve buna gerekte duyulmaz. Bu tip tür değiştirmede, bir ticaret şirketi bazı işlemler sonucunda yeni bir tür ticaret şirketine dönüşür. Bu model tür değiştirmede, ne eski şirketin fesih ve tasfiyesine ne de onun yerine yeni bir şirket kurmaya gerek vardır. Mevcut şirket hukuki varlığını muhafaza eder, sadece hukuki şeklini istenilen şirket tipine dönüştürür ve ortaklık sözleşmesi değiştirilerek yeni türün gerektirdiği düzenlemeler yapılarak tür değiştirme gerçekleştirilmiş olur.

TTK. m. 181 hükmünde, öngörülen geçerli tür değiştirmeleri aşağıdaki gibidir:

- ✓ Bir sermaye şirketi; başka türde bir sermaye şirketine, kooperatife,
- ✓ Bir kollektif şirket; bir sermaye şirketine, bir kooperatife veya bir komandit şirkete,
- ✓ Bir komandit şirket; bir sermaye şirketine, bir kooperatife veya bir kollektif şirkete,
- ✓ Bir kooperatif; bir sermaye şirketine dönüşebilir.

Türk Ticaret Kanunu'nda kollektif ve komandit şirketlerin tür değiştirmelerine ilişkin özel düzenlemeler mevcuttur. Buna göre bir kollektif şirket bir komandit şirkete, (kollektif şirkete bir komanditer ortağın girmesi veya bir ortağın komanditer ortak olması halinde) ve bir komandit şirketin bir kollektif şirkete, (tüm komanditerlerin şirketten çıkması veya tüm komanditer ortakların komandite olması halinde) dönüşebilir.¹³⁵

TTK.'nın 184. maddesi hükmünde, tür değiştirmede, yeni türün kuruluşuna ilişkin hükümlerin uygulanacağı, ancak sermaye şirketlerinde ortakların asgari ortak sayısına ve aynı sermaye konulmasına ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı öngörülmektedir. TTK'nın 184/1 maddesi tür değiştirmeyi, sadece hukuki şekil içinde bir değişikliğe sebep olmakta ve şirketin yeniden kurulmasını gerektirmemektedir.

Tür değiştirmeyeyle ilgili olarak, ara bilançonun hazırlanması, tür değiştirecek şirket yönetim kurulunca TTK.'nın 189. maddesi uyarınca, bir tür değiştirme planının yazılı olarak düzenlenmesi ve TTK. 186/1 maddesine göre, şirket yönetim organı tür değiştirme hakkında bir rapor hazırlanması gerekmektedir.

TTK.'nın 188/2 maddesi hükmü ile tür değiştirmede de ortakların her zaman inceleme hakları vardır.

Bir ticari işletme tür değiştirirken her şeyden önce yönetim organı tarafından hazırlanan tür değiştirme planının genel kurulda onaylanarak tür değiştirme kararının alınması gerekmektedir.

TTK. nın 190. maddesi uyarınca, yönetim organı tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini ticaret siciline tescil ettirir. Tür değiştirme tescil ve hukuki geçerlik kazanmaktadır. Tescil edilen bu karar Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde tescil ve ilan edilir.

Yukarıda ifade edilmemekle birlikte, TTK.'nın 194/2 maddesi uyarınca, bir ticari işletme de bir ticaret şirketine dönüşebilir. Ancak, TTK.'nın 181. maddesi açık hükmü uyarınca, tüzel kişiliği olan türden başka bir tüzel kişiliğe dönüşme söz konusu olduğundan, tüzel kişiliği olmayan ticari işletmenin bir ticaret şirketine dönüşmesinin, 181. madde kapsamında teknik anlamda bir tür değiştirme olmadığı özellikle vurgulanmaktadır.

¹³⁵ TTK. m. 182.

6.2.1. ŞİRKETLERDE TÜR DEĞİŞTİRMESİNE İŞLEMLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tür değiştirme kararı almış olan şirkete ilişkin işlemler ve muhasebe kayıtlarına ilişkin örnek:

Kılıç Limited Şirketi ve Kalkan Limited Şirketi aralarında anlaşarak eşit paylı 950 000.TL.- sermayeli Kafkas Anonim Şirketini kurmaya karar vermişlerdir. Şirket kuruluşuyla ilgili tüm yasal işlemler yerine getirilmiştir. Tür değiştiren şirketlerin bilançoları ve devir değerlerine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir;

DEVİR BİLANÇOSU

AKTİF	Kılıç Limited Şirketi'nin .././... Tarihli Bilançosu	PASİF
1. DÖNEN DEĞERLER	460 000.-	III. KISA VADELİ YABN. KAYN. 180 000.-
Kasa Hesabı	20 000.-	Borç Senetleri Hes. 30 000.-
Alacak Senetleri Hes.	40 000.-	Satıcılar Hesabı 150 000.-
Ticari Mallar Hes.	400 000.-	
II. DURAN VARLIKLAR HESABI	40 000.-	IV. UZUN VADELİ YABN. KAYN.
Demirbaşlar Hesabı	40 000.-	V.ÖZ KAYNAKLAR HESABI 320 000.-
		Öz Sermaye Hesabı 320 000.-
	500 000.-	500 000.-

Kılıç Limited Şirketi'nin Bilanço değerlerinin devir şartları,

- ✓ Ticari Mallar : 450 000.TL.- ayrıca %10 KDV,
- ✓ Demirbaşlar : 38 000.TL.- ayrıca %20 KDV,
- ✓ Satıcılar : 145 000.TL.-'ye
- ✓ Diğer varlık ve değerler bilançoda görülen değerle devredilecektir.

Yukarıda açıklanan devir şartları dikkate alınarak, Kılıç Limited Şirketi'nin devrettiği net değer:

DEVREDEİLEN VARLIKLAR: : 600 600.-

Kasa Hesabı	20 000.-
Alacak Senetleri Hesabı	40 000.-
Ticari Mallar Hesabı	450 000.-
Demirbaşlar Hesabı	38 000.-
İndirilecek KDV Hesabı	52 600.-

DEVREDİLEN KAYNAKLAR (-) : 175 000.-

Borç Senetleri Hesabı	30 000.-
Satıcılar Hesabı	145 000.-

DEVREDİLEN NET VARLIKLAR : 425 600.-

Şirket 475 000.TL.'lık sermaye taahhüdün 425 600.TL.- yerine getirmiş kalan 49 400.TL.- tutarındaki taahhüdünü nakit olarak yerine getirecektir.

DEVİR BİLANÇOSU

AKTİF	Kalkan Limited Şirketi'nin .././.... Tarihli Bilançosu		PASİF
I. DÖNEN VARLIKLAR	625 000.-	III. KISA VADELİ YABN. KAYN.	300 000.-
Kasa Hesabı	15 000.-	Banka Kredileri Hes.	300 000.-
Bankalar Hesabı	150 000.-	IV. UZUN VADELİ YABN. KAYN.	
Alıcılar Hesabı	80 000.-		
Ticari Mallar Hesabı	380 000.-		
II. DURAN VARLIKLAR	72 000.-	V. ÖZ KAYNAKLAR HESABI	397 000.-
Taşıtlar Hesabı	80 000.-	Öz Sermaye Hesabı	397 000.-
Birikmiş Amortismanlar	(8 000.-)		
	697 000.-		697 000.-

Kalkan Limited Şirketi'nin Bilanço değerlerini devir şartları;

- ✓ Alıcılar : 75 000.TL.-,
- ✓ Ticari Mallar : 360 000.TL.- ayrıca %20 KDV,
- ✓ Taşıtlar : 70 000.- ayrıca %20 KDV.'ye
- ✓ Diğer varlık ve değerler bilançoda görülen değerle devredilecektir.

Yukarıda açıklanan devir şartları dikkate alınarak, Kalkan Limited Şirketi'nin devrettiği net değer,

DEVREDEİLEN VARLIKLAR	: 756 000.-
Kasa Hesabı	15 000.-
Bankalar Hesabı	150 000.-
Alıcılar Hesabı	75 000.-
Ticari Mallar Hesabı	360 000.-
Taşıtlar Hesabı	70 000.-
İndirilecek KDV Hesabı	86 000.-
DEVREDİLEN KAYNAKLAR (-)	: 300 000.-
Banka Kredileri	300 000.-
DEVREDİLEN NET VARLIKLAR	: 456 000.-

Şirket 475 000.TL.'lık sermaye taahhüdün 456 000.TL.- yerine getirmiş kalan 19 000.TL.- tutarındaki taahhüdünü nakit olarak yerine getirecektir.

YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Yeni kurulan Kafkas Anonim Şirketi'ne ait muhasebe kayıtları:

Sermaye taahhüt kaydı:

----- / -----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		950 000.-
501 01 Muhtelif Ortaklar	950 000.-	
500 SERMAYE HESABI		950 000.-
500 01 Muhtelif Ortaklar	950 000	

Ortakların sermaye taahhütleri

----- / -----

Kılıç Limited Şirketi'nin sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

1----- / -----		
100 KASA HESABI		20 000.-
100 01 TL Kasası	20 000.-	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		40 000.-
121 01 Cüzdandaki Alacak Sen.	40 000.-	
131 ORTAKLARDAN ALACAKL		49 400.-
131 01 Muhtelif Ortaklar	49 400.-	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		450 000.-
153 01 ... KDV'li Mallar Hesabı	450 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		52 600.-
191 00 ... KDV'li İnd. KDV. Hesabı	52 600.-	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		38 000.-
255 01 Demirbaşlar Hesabı	38 000.-	
320 SATICILAR HESABI		145 000.-
320 01 ... Satıcısı	145 000.-	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		30 000.-
321 01 Borç Senetleri	30 000.-	
501 ÖDENME. SERM. HESABI		475 000.-
501 01 Muhtelif Ortaklar	475 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

Kalkan Limited Şirketi'nin sermaye taahhüdünü yerine getirmesi kaydı:

2----- / -----		
100 KASA HESABI		15 000.-
100 01 TL Kasası	15 000.-	
102 BANKALAR HESABI		150 000.-
102 01 X Bankası Hesabı	150 000.-	
120 ALICILAR HESABI		75 000.-
120 01 Muhtelif Alıcılar	75 000.-	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI		19 000.-
131 01 Muhtelif Ortaklar	19 000.-	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		360 000.-
153 01 ... KDV'li Mallar Hesabı	360 000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		86 000.-
191 00 ... KDV'li İnd. KDV. Hesabı	86 000.-	
254 TAŞITLAR HESABI		70 000.-
254 01 Taşıtlar Hesabı	70 000.-	
300 BANKA KREDİLERİ HESABI		300 000.-
300 01 Y Bankası Kredi Hes.	300 000.-	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		475 000.-
501 01 Muhtelif Ortaklar	475 000.-	

Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri

----- / -----

YENİ KURULAN KAFKAS ANONİM ŞİRKETİNİN BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

100 KASA HESABI	102 BANKALAR HESABI	120 ALICILAR HESABI
20 000.-	150 000.-	75 000.-
15 000.-		
121 ALACAK SENT. HESABI	131 ORTAKLARDAN ALACAK.	153 TİC. MALLAR HES.
40 000.-	49 400.-	450 000.-
	19 000.-	360 000.-
191 İND. KDV. HESABI	501 ÖDENMEMİŞ SERM. HES.	500 SERMAYE HESABI
52 600.-	950 000.-	950 000.-
86 000.-	475 000.-	
	475 000.-	
320 SATICILAR HESABI	300 BANKA KREDİLERİ HES.	255 DEMİRBAŞLAR HES.
145 000.-	300 000.-	38 000.-
321 BORÇ SENETLERİ HESABI	254 TAŞITLAR HESABI	501 ÖDENMEMİŞ HES.
30 000.-	70 000.-	950 000.-
		950 000.-

TEKDÜZEN HESAP PLANI

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

- 100 KASA
- 101 ALINAN ÇEKLER
- 102 BANKALAR
- 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
- 104
- 105
- 106
- 107
- 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER
- 109

11 MENKUL KIYMETLER

- 110 HİSSE SENETLERİ
- 111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 113
- 114
- 115
- 116
- 117
- 118 DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

12 TİCARİ ALACAKLAR

- 120 ALICILAR
- 121 ALACAK SENETLERİ
- 122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 123
- 124
- 125
- 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 127
- 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
- 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

13 DİĞER ALACAKLAR

- 130
- 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
- 134
- 135 PERSONELDEN ALACAKLAR
- 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
- 139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

15 STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM

152 MAMÜLLER

153 TİCARİ MALLAR

154

155

156

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

16

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MALİYETLERİ

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

181 GELİR TAHAKKUKLARI

182

183

184

185

186

187

188

189

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

192 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

194

195

196 PERSONEL AVANSLARI

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

2 DURAN VARLIKLAR

20

21

22 TİCARİ ALACAKLAR

220 ALICILAR

221 ALACAK SENETLERİ

222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

223

224

225

226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

227

228

229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

23 DİĞER ALACAKLAR (1)

230. ORTAKLARDAN ALACAKLAR

231. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

232. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

233.

234.

235. PERSONELDEN ALACAKLAR

236. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

237. DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

238.

239. ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

240. BAĞLI MENKUL KIYMETLER

241. BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

242. İŞTİRAKLER

243. İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

244. İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

245. BAĞLI ORTAKLIKLAR

246. BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

247. BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

248. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250. ARAZİ VE ARSALAR

251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ

252. BİNALAR

253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

254. TAŞITLAR

255. DEMİRBAŞLAR

256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259. VERİLEN AVANSLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260. HAKLAR

261. ŞEREFİYE

262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

263. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

264. ÖZEL MALİYETLER

265.

266.

267. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269. VERİLEN AVANSLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

270.

271. ARAMA GİDERLERİ

272. HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

273.

274.

275.

276.

277. DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

278. BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)

279. VERİLEN AVANSLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

281. GELİR TAHAKKUKLARI

282.

283.

284.

285.

286.

287.

288.

289.

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

290.

291. GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

292. DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

293. GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

294. ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

295.

296.

297. DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

299. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

300. BANKA KREDİLERİ

301.

302.

303. UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

304. TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ

305. ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER

306. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

307.

308. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)

309. DİĞER MALİ BORÇLAR

32 TİCARİ BORÇLAR**320. SATICILAR****321. BORÇ SENETLERİ****322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)****323.****324.****325.****326. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR****327.****328.****329. DİĞER TİCARİ BORÇLAR****33 DİĞER BORÇLAR****330.****331. ORTAKLARA BORÇLAR****332. İŞTİRAKLERE BORÇLAR****333. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR****334.****335. PERSONELE BORÇLAR****336.****337. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)****338.****339. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR(1)****34 ALINAN AVANSLAR****340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI****341.****342.****343.****344.****345.****346.****347.****348.****349. ALINAN DİĞER AVANSLAR****35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ****36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER****360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR****361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ****362.****363.****364.****365.****366.****367.****368. VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER****369. ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER****37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI****370. DÖNEM KÂRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI****371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)****372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI**

373. MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

374.

375.

376.

377.

378.

379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381. GİDER TAHAKKUKLARI

382.

383.

384.

385.

386.

387.

388.

389.

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

390.

391. HESAPLANAN KDV

392. DİĞER KDV

393.

394.

395.

396.

397.

398. SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI(1)

399. DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

400. BANKA KREDİLERİ

401.

402.

403.

404.

405. ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

406.

407. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

408. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)

409. DİĞER MALİ BORÇLAR

42 TİCARİ BORÇLAR

420. SATICILAR

421. BORÇ SENETLERİ

422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

423.

424.

425.

426. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

427.

428.

429. DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43 DİĞER BORÇLAR

430.

431. ORTAKLARA BORÇLAR

432. İŞTİRAKLERE BORÇLAR

433. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

434.

435.

436.

437. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

438. KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR

439. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR(1)

44 ALINAN AVANSLAR

440. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

441.

442.

443.

444.

445.

446.

447.

448.

449. ALINAN DİĞER AVANSLAR

45

46

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

470.

471.

472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

473.

474.

475.

476.

477.

478.

479. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

481. GİDER TAHAKKUKLARI

482.

483.

484.

485.

486.

487.

488.

489.

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

490.

491.

492. GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ(1)

493. TESİSE KATILMA PAYLARI

494.

495.

496.

497.

498.

499. DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5 ÖZ KAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500. SERMAYE

501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520. HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ

521. HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI

522. M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

523. İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

524.

525.

526.

527.

528.

529. DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

53

54 KÂR YEDEKLERİ

540. YASAL YEDEKLER

541. STATÜ YEDEKLERİ

542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

543.

544.

545.

546.

547.

548. DİĞER KÂR YEDEKLERİ

549. ÖZEL FONLAR

55.

56.

57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

570. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

580. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

590. DÖNEM NET KÂRI

591. DÖNEM NET ZARARI (-)

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI**60 BRÜT SATIŞLAR****600. YURTİÇİ SATIŞLAR****601. YURTDIŞI SATIŞLAR****602. DİĞER GELİRLER****61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)****610. SATIŞTAN İADELER (-)****611. SATIŞ İSKONTOLARI (-)****612. DİĞER İNDİRİMLER (-)****613.****614.****615.****616.****617.****618.****619.****62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)****620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)****621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)****622. SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)****623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)****624.****625.****626.****63 FAALİYET GİDERLERİ (-)****630. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)****631. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ****632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)****633.****634.****635.****636.****637.****638.****639.****64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR****640. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ****641. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ****642. FAİZ GELİRLERİ****643. KOMİSYON GELİRLERİ****644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR****645.****646.****647.****649. FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KÂRLAR****65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)****650.****651.****652. REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)(1)**

653. KOMİSYON GİDERLERİ (-)

654. KARŞILIK GİDERLERİ (-)

655.

656.

657.

658.

659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

660. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

661. UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

670.

671. ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI

672.

673.

674.

675.

676.

677.

678.

679. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)

681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)

682.

683.

684.

685.

686.

687.

688.

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

690. DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI

691. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)

692. DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI

7 MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700. MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

701. MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI

712. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI

713. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

- 721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 722. DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
- 723. DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- 730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 732. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
- 733. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
- 734. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
- 742. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

- 750. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 751. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 752. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

- 760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- 761. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 762. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

- 770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 772. GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

- 780. FİNANSMAN GİDERLERİ
- 781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 782. FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

- 790. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 791. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
- 792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
- 793. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
- 794. ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 795. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
- 796. AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
- 797. FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798. GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
- 799. ÜRETİM MALİYET HESABI
- 8 (SERBEST)

9 NAZIM HESAPLAR

- 0 (SERBEST)

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- Kishalı, YUNUS., Şirketler Muhasebesi, Beta yayınları, İstanbul, 2010.
- Kishalı, YUNUS., Tekdüzen Hesap Sistemi ve Çözümlü Muhasebe Problemleri, Beta yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2011.
- Kishalı, YUNUS., şirketler Muhasebesi, Beta Basım A.Ş., 16. Baskı, İstanbul. 2015.
- Kishalı, YUNUS., şirketler Muhasebesi, Beta Basım A.Ş., 17. Baskı, İstanbul. 2017.
- Küçüksavaş, NİHAT., Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe), Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul, 2010.
- Çiyiltepe. HAMDİ., Ticaret Hukuku, Murathan Yayınevi, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Trabzon, 2011.
- Sağlam, NECDET-Şengel. SALİM., Şirketler Muhasebesi, Nisan Kitabevi, 7. Baskı, Eskişehir, 2018.
- Benligiray, y., Erdoğan n., Bektöre, S., Kaya, E., Sağlam, N., Muhasebe Uygulamaları, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, No: 867, 4. Baskı, Eskişehir, 2009
- Kishalı Yunus, Atatürk Üniversitesi, Açık Öğretim Fakültesi, Şirketler Muhasebesi.

DERGİLER VE GAZETELER

- Vergi Dünyası Dergileri, İstanbul.
- Vergi Sorunları Dergileri, İstanbul.
- Yaklaşım Dergileri, İstanbul.
- Resmi gazeteler
- 22.04.2021 Tarih ve 31462 sayılı Resmi Gazete.
- 15.07.2023 Tarih ve 32249 Sayılı Resmi Gazete.
- 21/6/2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete.

KANUNLAR VE TEBLİĞLER

- Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- Borçlar Kanunu
- Damga Vergisi Kanunu
- Kooperatifler Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu ve Çıkarılan Tebliğler
- İcra İflas Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu ve Çıkarılan Tebliğler
- Kurumlar Vergisi Kanunu ve Çıkarılan Tebliğler
- Sermaye Piyasası Kanunu ve Çıkarılan Tebliğler
- Sosyal Sigortalar Kanunu
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Vergi Usul Kanunu ve Çıkarılan Tebliğler

İNTERNET ADRESLERİ

www.basbakanlik.gov.tr

www.gelirler.gov.tr

www.maliye.gov.tr

<https://www.muhassebedersleri.com/ekonomi/isletme.html>

www.basbakanlik.gov.tr

www.gelirler.gov.tr

www.maliye.gov.tr

www.spk.gov.tr

<https://www.vergiburosu.com/pratik-bilgiler/tekduzen-hesap-plani>

<https://www.garantibbva.com.tr/content/dam/public-website/pdf/diger/2022-yili-menkul-kiymet-gelirlerinin-vergilendirmesi.pdf>

Son Mevzuat Değişiklikleri çerçevesinde şirketler Muhasebesi ve Uygulamaları

Dr. Öğr. Üyesi Tevhit Kahraman