

T.C.
KAMU GÖZETİMİ
MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU

Konu : Sermayenin Tamamlanması Amacıyla Şirkete Yapılan Ödemenin TMS Kapsamında Finansal Tablolarda Sunumuna İlişkin Açıklama

Bilindiği üzere; Ticaret Bakanlığı tarafından 15/09/2018 tarihli ve 30536 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan *6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376’ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ*’de (Tebliğ) sermayenin veya yedek akçeler toplamının en az yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde alınabilecek tedbirlerden ya da iyileştirici önlemlerden biri olan sermayenin tamamlanması seçeneğinde ortaklar tarafından yapılan ödemenin, özkaynaklar içinde sermaye tamamlama fonu hesabında toplanacağı ve takip edileceği belirtilmektedir.

Bu kapsamda; finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) göre düzenleyen şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin karşılaştırılabilirliğini arttırmak ve finansal tabloların yeknesak olmasını sağlamak üzere, 07/12/2018 tarih ve 01/246 sayılı Kurul Kararı ile sermayenin tamamlanması amacıyla ortaklar tarafından yapılan ödemenin TMS hükümleri çerçevesinde finansal tablolarda nasıl sunulacağına yönelik bir duyurunun yapılması kararlaştırılmıştır.

Mevzuat Hükümleri

13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Kanunun “Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu”nu düzenleyen 376’ncı maddesinin birinci fıkrası; *“son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar”* hükmünü; ikinci fıkrası ise *“son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer”* hükmünü amirdir.

Ticaret Bakanlığı tarafından mezkûr maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen Tebliğ’de sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı durumlarda, derhal toplantıya çağrılan genel kurulun sermayeyle yetinilmesine, sermayenin tamamlanmasına ya da sermayenin artırılmasına karar vermesi gerektiği aksi halde şirketin kendiliğinden sona ereceği ifade edilmiş, ayrıca sermaye ile yedek akçeler toplamının en az yarısının karşılıksız kaldığı hallerde de sermayenin tamamlanması yoluyla iyileştirici önlemler alınabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğ’in 9 uncu maddesinde sermayenin tamamlanması, bilanço açıklarının ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından kapatılması olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde her ortağın zarar sebebiyle karşılıksız

kalan tutarı kapatacak miktarda parayı vermekle yükümlü olduğu, her ortağın payı oranında sermaye tamamlamaya katılabileceği, ortağın sermayenin tamamlanması için verdiği parayı geri alamayacağı ve bu yükümlülüğün sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp karşılıksız olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, Tebliğ’de sermayenin tamamlanmasına yönelik yapılan ödemelerin, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilemeyeceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, söz konusu Tebliğ’in 9 uncu maddesinin 3 üncü fıkrası “*Bilanço zararlarının kapatılması için getirilen yükümlülükler uyarınca yapılan ödemeler öz kaynaklar içerisinde sermaye tamamlama fonu hesabında toplanır ve takip edilir.*” hükmünü amir olup, ortaklar tarafından sermayenin tamamlanması kapsamında yapılan ödemenin özkaynaklar altında gösterimine ilişkin düzenlemenin Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) göre sunumuna ilişkin aşağıdaki şekilde değerlendirme yapılmıştır.

Ortakların Sermayenin Tamamlanması Amacıyla Şirkete Yaptığı Ödemenin TMS’ye Göre Finansal Tablolarda Sunumu

TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum* ihraççı açısından bir finansal aracın finansal varlık, finansal yükümlülük veya özkaynak aracı olarak sınıflandırılmasında uygulanacak esasları belirlemekte ve bir finansal aracın finansal yükümlülük mü yoksa özkaynak aracı olarak mı sunulması gerektiğine yönelik düzenlemeler yapmaktadır.

Bu kapsamda, Standardın 16’ncı paragrafında bir finansal aracın hangi durumlarda özkaynak aracı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin ana hüküm yer almaktadır.

TMS 32’nin 16’ncı paragrafında bir finansal aracın sadece aşağıdaki her iki koşulu da sağladığı durumlarda özkaynak aracı olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir:

- (a) Finansal araç aşağıdakileri öngören sözleşmeye dayalı bir yükümlülük içermemektedir:
 - (i) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi veya
 - (ii) Finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin aleyhine olabilecek şartlarda, başka bir işletme ile takas edilmesi.
- (b) Finansal aracın ödenmesi işletmenin kendi özkaynak aracıyla yapılacak veya yapılabilecek olması durumunda,
 - (i) Finansal aracın türev ürün niteliğinde olmayan bir finansal araç olması ve finansal aracın ihraççıya kendi özkaynağına dayalı finansal aracından değişken sayıda vermesini öngören bir sözleşmeye dayalı yükümlülük doğurmaması.
 - (ii) Finansal aracın türev ürün olması ve bu finansal aracın sadece işletmenin sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi suretiyle ödenecek olması.

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’nın (BOBİ FRS) Finansal Araçlar ve Özkaynaklar başlıklı 9’uncu bölümünde, finansal varlık ve yükümlük tanımı Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda (TFRS) olduğu gibi yapılmakta, ayrıca

finansal araçları sınıflandırılırken gerektiğinde TMS 32 hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Bu kapsamda, sermayenin tamamlanması amacıyla ortaklar tarafından yapılan ödemenin geri alınamayacağı ve karşılıksız olduğu ilgili Tebliğ’de açıkça belirtildiğinden, sermayenin tamamlanması karşılığında şirketin ortaklarına herhangi bir geri ödeme yapmasını gerektiren bir yükümlülük ortaya çıkmamaktadır. Ayrıca, sermayenin tamamlanması kapsamında yapılan ödemeler Tebliğ uyarınca gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak da nitelendirilemeyeceğinden, yapılan ödeme karşılığında şirket, ortaklarına kendi özkaynak araçlarını veremeyecektir.

Diğer taraftan; 2018 yılında yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de (Kavramsal Çerçeve) yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyeti olarak tanımlanmıştır. Ayrıca Kavramsal Çerçeve’de gelir, **özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde**, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlar şeklinde ifade edilmiştir. Bu itibarla; işletmenin ortakları tarafından yapılan katkıların gelir yaratmayacağı ve yükümlülük doğurmayacağı değerlendirmesi Kavramsal Çerçeve’ye göre de yapılabilmektedir.

Tüm bu bilgiler çerçevesinde, sermayenin tamamlanması amacıyla ortaklar tarafından yapılan ödemenin, **Tebliğ’de belirtildiği gibi, gerek TFRS gerekse BOBİ FRS açısından doğrudan özkaynak kalemi olarak nitelendirilebileceği** ve niteliği itibarıyla sermaye kaleminden farklılık gösterdiğinden, **finansal durum tablosunda ayrı bir kalem olarak sunulmasında herhangi bir sakınca bulunmadığı** değerlendirilmektedir.