Bursa, 15.Mart.2018

BİLİRKİŞİLER ÖZKAYNAK HESABINDA 296 HESABI GÖZ ÖNÜNE ALMALIDIR

 Bu yazımda, şirketlerin borca batıklık durumunu son düzenlemeler ve muhtelif yasalar açısından ele alacağım. Özellikle mahkeme bilirkişilerinin bu tespitleri dikkatle inceleyerek raporlarını tanzim ederken göz önünde bulundurması çok önemlidir diye düşünürüm.

1. **İcra iflas kanununa göre :**

 Bugün, yani 15 Mart 2018 Tarihli ve 30361 (Asıl) Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7101 sayılı kanunla İcra iflas kanununda yapılan bir değişiklikle sermaye şirketlerinin borca batıklık durumu düzenlenmiştir. Maddeyi aynen aşağıya alıyorum.

***MADDE 179-****Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin, aktiflerin muhtemel satış fiyatları üzerinden düzenlenen ara bilançoya göre borca batık olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye hâlinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflâsına karar verilir. Türk Ticaret Kanununun 377 nci ve 634 üncü maddeleri ile 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 63 üncü maddesi hükmü saklıdır.”*

 **II. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 376/3 maddesine göre .**

***Madde 376 –*** *(1)……………….*

*(2) ………….................................*

***(3)*** *Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğerki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimi olarak kabul olunur.*

 **III.6736 sayılı af yasasına göre ise:**

Bugüne kadar af yasaları bilançodaki özsermaye kalemlerini alt üst ettiğinden enson 6736 sayılı af yasası ile ilgili olarak çıkarılan tebliğde aftan yararlanan tutarların 689 no.lu olağan dışı giderler veya kanunen Kabul edilmeyen giderlerde değil de bir geçici hesapta yani 296 no. lu hesapta aktifler arasında takip edilmesine olanak tanımıştır.

 296 hesabın kullanılmasına olanak sağlanması ile:

1. Maliye tarafından geçmiş yıllardaki af yasaları konusundaki muhasebeleştirmelerin yanlış olduğu bir şekilde Kabul edilmiştir.
2. Genel olarak şirketlerde 296 hesap dışındaki kayıtların şirketin bilançosunu bozacağı
3. Bilhassa bağımsız denetime tabi şirketlerde af yasaları gereği 296 hesap dışında yapılan kayıtların etkileri olumsuz olarak ortaya çıktığı görülerek
4. Muhasebe ilkelerine uymasa da olumlu bir düzenleme yapılmıştır.

**IV. Yeni hesabın kullanımına göre kaydı görelim.**

*6736 sayılı yasaya ait tebliğde yapılan açıklamaya göre, aftan yararlananlar muhasebe kayıtlarını yaparken “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı yerine bilançonun aktifinde bir geçici hesap kullanacaklardır. Kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.*

 *--------------------------------------------------- / -----------------------------------------------*

***296 GEÇİCİ HESAP*** *100.000 TL*

***(6736 sayılı Kanun 6/3 md. uyarınca düzeltme hesabı)***

*131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR                                    50.000 TL*

*231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR                            50.000 TL*

*-------------------------------------------------- / ------------------------------------------------*

Tebliğde **“296-GEÇİCİ HESAP”** şeklinde örnek verilmiş ve alt hesap olarak ise **“6736 sayılı Kanun 6/3 maddesi uyarınca düzeltme hesabı”** verilmiştir.

 **V. Önceki afların kayıtlarında** mali tablolarda zarar çıkabilmekte, özvarlıklar kaybedilmekte ve hatta sermayenin kaybı veya borca batıklık durumları dahi doğmakta idi.

 **VI. Mahkemelerde bilirkişilerin borca batıklık durumu tespiti:**

 Bugüne kadar yapılan 5-6 adet mali afta doğan ve indirilemeyen zararlar, bilançolarda öz kaynak altında görünmekte idi. Son tebliğle muhasebe ilkelerine aykırı bile olsa maliye idaresi bilançolardaki öz kaynak altında görünen bu tutarları geçici aktif hesaplara alarak bir şekilde bilançodaki özkaynak hesabını düzeltme yoluna gitmiştir.

 **SONUÇ OLARAK:**

 Yazımızın başında belirttiğimiz İcra iflas kanunu düzenlemesi, borca batıklık durumu tespiti veya özkaynak tespitinde aktiflerin muhtemel satış fiyatları ile bir bilanço düzenleneceği hükmünü getirmiştir. İcra İflas kanunu ile getirilen bu düzenleme TTK 376/3 maddesinde de vardı. Dolayısıyla bundan sonra işletmelerin borca batıklık durumlarının tespiti işleminde, TTK 376/1 maddesi ile ön tespit yapıldıktan sonra 376/3 ve İcra İflas Kanununa göre değerleme yapılarak düzenlenecek bilanço esas alınacaktır.

 Yapılan bu düzenleme ve kanunlardaki paralel hükümlerin özkaynak ve borca batıklık durumu anlaşmazlıklarında gerek mahkemeler ve gerekse bilirkişiler tarafından göz önüne alınarak rapor tanzim edilmelidir.

 Ancak, her ne sebeple olursa olsun doğan bu problemlerin kesin olarak çözümlenmesi için muhasebe ilkelerine uygun bir düzenleme yapılmalıdır.

 Cevdet Akçakoca

 Yeminli Mali Müşavir

 Bağımsız Denetçi