

İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2020 Cilt/Volume: 2 Sayı/No:2 Dönem/Period:

Aralık/December 2020 Sayfa: 27-45

Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş ve Kârın Dağıtımının Muhasebeleştirilmesi: Bir Uygulama Örneği

Dr. Öğr. Üyesi Zülkif YALÇIN ¹

Özet

Kâr her ne kadar tek bir anlamı olsa da işletmelerin her bir tarafı için farklı anlama gelmektedir. Yani devlet için mali kâr işletme için ticari kârdır. Ancak işletmenin tüzel kişilik kazanması kanunlarla olabilmektedir. Kanunları da devlet çıkarmaktadır. İşletmenin ortakları işletmenin ne kadar sahibi ise devlet te bir o kadar sahibidir. Ortaklar işletmenin devamlılığını ne kadar istiyorsa devlet de ekonomik istikrar ve devletin devamlılığı için işletmelerin devamlılığını istemektedir. Bu kapsamda çalışmamızın amacı ticari kâr ile mali kâr arasındaki farkı belirlemek ve kârın dağıtımı ile muhasebeleştirilmesini yapmaktır. Çalışmamızı literatür taraması yöntemiyle inceleyip, uygulamada monografi yöntemiyle ticari kârdan mali kâra geçiş gösterilip muhasebeleştirilecektir.

Anahtar Kelimeler— Ticari Kâr, Mali Kâr, Kârın Dağıtımı, Muhasebe

JEL Sınıflama Kodları: M40, M41, M49

¹ Dr. Öğr. Üyesi., Munzur Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi,
zulkifyalcin@munzur.edu.tr

**Transition From Commercial Profit to Taxable Profit and Accounting
of Profit Distribution: An Application Example**

Abstract

Although profit has only one meaning, it means differently for each side of the business. That is, financial profit for the state is commercial profit for business. As much as the partners want the continuity of the business, the state wants the continuity of the enterprises for economic stability and the continuity of the state. In this context, the aim of our study is to determine the difference between commercial profit and financial profit and to make the profit distribution and accounting. Our work will be examined by the literature review method, and in practice, the transition from commercial profit to financial profit will be demonstrated and accounted for by monography method.

Keywords— Commercial Profit, Taxable Profit, Profit Distribution, Accounting

JEL Classification Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ (INTRODUCTION)

Muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınması işletmelerin sosyal sorumluluk ilkesi gereği yapılır. Sosyal sorumluluk işletmelerin mal ve hizmet üretimi yaparken toplumun tüm taraflarına fayda sağlaması ile tanımlanabilir. Satıcılardan hammadde, teçhizat ve diğer işletme malzemelerini alarak ekonomiyi hareketlendirmesi, işçi çalıştırıp ücret ödemesi yaparak toplumun satın alma gücünü arttırması, banka ve kredi veren kuruluşlara faiz ödemesi yaparak ülkenin sermaye ihtiyacını sağlayan kuruluşların güçlenmesini sağlaması, ortaklara kâr vererek yine ülkenin sermaye ve müteşebbis gücünü arttırması, toplumun mal ve hizmet ihtiyacını karşılayarak toplum refahını arttırması, devlete vergi vererek ülkenin gücünü ve gelişmişliğini arttırması bu faydalardan birkaçıdır. Her ne kadar durum böyle olsa da aslında işletme için taraf olan herkes işletme faaliyetlerinden gerekli olan payı elde etmek isteyecektir. İşletme için taraflar; ortak, devlet, kredi veren kuruluşlar, tedarikçi firmalar, çalışanlar, yöneticiler, yatırımcılar, tüketiciler vb.dir. Her bir tarafın işletmelerden beklentileri kâr üzerinden payını almaktır. Ortak temettüsünü, devlet vergisini, kredi veren kuruluşlar faizini, tedarikçiler satış bedellerini (işletmemiz için satış maliyetleri), çalışanlar ve yöneticiler ücret ve primlerini talep etmektedir. Bu durum tüzel kişiliğe sahip işletmenin aslında kişilik kavramına kanıt niteliği de taşımaktadır.

İşletmenin tüzel kişiliğe sahip olması kanunlarla olmaktadır. Yani birkaç müteşebbis bir araya gelerek işletme kurmak için mutlaka devletten izin alması gerekir. Bu durum devletin işletmelerin gerçek sahibi olduğunu bize gösterir. Ortaklar işletmenin tüzel kişiliği karşısında taraftır ve işletmenin “dış” taraflarındandır. Sorumlulukları sadece malî sorumluluktur. İşletme faaliyetlerinden cezaî sorumlulukları yoktur. Devlet izninin dışında kaçak olarak yapılan faaliyetlerin anında devlet tarafından cezalandırılması ve işletmeye kayyum atanması devletin işletmenin gerçek sahibi olduğuna kanıt niteliği taşır. Devletin kâra %20 ortak olması (Sermaye şirketleri için) aslında bu durumun bir göstergesidir. O zaman devlet kârın nasıl dağıtılacağına da karar verecektir. Yani muhasebe biliminde vergi kanunlarınca belirlenmiş kâr dağıtım ölçüleri vardır. I. Tertip yasal yedek akçe, I. Yasal temettü, II. Tertip yasal yedek akçe, statü yedeği, olağanüstü yedekler vb. bunlardan birkaçıdır. İşletmenin kontrolü kısmı olarak devletin kontrolündedir.

Yukarıdaki inceleme ve irdelemelerden sonra çalışmamızın amacı; ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılıkları belirleyip, kârın dağıtımını uyulacak kuralları çerçevesinde yapıp muhasebeleştirme olarak belirleyebiliriz. Bu amaca uygun olarak; çalışmamızın ana konusu, işletmelerin elde ettiği kârın işletme tarafları için ne anlama geldiğini tespit edip, devletin bu kârı nasıl tanımladığını belirlemek ve aralarındaki farklılıkları bulmaktır. İkinci konusu ise kârın dağıtımını ilgili kurallar çerçevesinde yapıp bir monografi yöntemi ile açıklamasını yapmaktır. Birinci konuda kârın tanımlamaları yapıldıktan sonra devletin talep ettiği vergi üzerinde durulacaktır. Çünkü devlet vergisini talep ederken işletmenin elde ettiği kâr üzerinden değil kendisinin belirlemiş olduğu kurallar çerçevesinde hesaplanan kâr üzerinden vergisini talep etmektedir. Bu amaçla her ne kadar muhasebe

standartlarına uygun kayıt altına alınmış olsa bile muhasebe kârı, vergilendirmede bu kârı etkileyen ve devletin ilgili yasalarına uygun belirlenmiş kâr olarak belirlenmelidir. Bu şekilde düşünüldüğünde kârın işletmelere ve devlete göre farklılık gösterdiği ve vergilendirmede esas devletin belirlediği kâr olduğu görülebilmektedir. Bundan dolayıdır ki muhasebenin elde ettiği kâr ile devletin belirlediği kâr farklıdır. İşte bu farklılığı ortaya çıkaran unsurlar çalışmamızda irdelenecektir. Çalışmamızda ayrıca muhasebe kârından başlayarak ticari kârı tanımlayacak ve mali kârın oluşumunda etkili olan yasal durumlar incelenecektir. Aynı zamanda bu incelemelerin uygulamasına yönelik bir monografi yapılacak olup muhasebeleştirilmesi anlatılacaktır. Kâr dağıtımı ise yine ilgili kurallar çerçevesinde yapılacak olup muhasebeleştirilecektir.

Çalışmamız bu yaklaşımla muhasebe literatürüne ve bilime kârın belirlenmesi ve kârın dağıtımına ilişkin katkı sağlayacağı gibi monografi yardımı ile yapılan uygulamanın da muhasebe tekniğine katkı sağlayacağı inancındayız.

2. MUHASEBE KÂRI, TİCARİ KÂR, MALİ KÂRIN TANIMI VE FARKLILIKLARI

İşletmelerin tutmuş olduğu muhasebe kayıtları kurallara ve tek düzene sıkı sıkıya bağlıdır. Muhasebe kayıtları geçmişte Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümleri çerçevesinde işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde tutulurken, günümüzde Kamu Gözetim Kurumunun görevlendirilmesi ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında bu kurallar genişletilmiştir. İşte genel tebliğler ile aslında işletme faaliyetleri sonucunda tutulan muhasebe kayıtlarının devlet müdahalesi ile nasıl tutulacağına dair kurallar belirlenmekte aynı zamanda bu kurallar içerisinde vergilendirmenin de nasıl yapılacağı sıkı bir şekilde anlatılmaktadır. Bunun sebebi devletin işletmeler için taraf olmasıdır. İşletmenin kişiliği kavramı gereği işletmelerin tüm taraflardan bağımsız bir kişiliği mevcuttur. İşletmeler devletin belirlemiş olduğu kurallar çerçevesinde kurulur. O zaman devlet bu kuruluş aşamasının tarafı olduğundan kârdan kendisine pay istemekte ve buna sermaye şirketleri için kurumlar vergisi denilmektedir. Şahıs şirketleri için ise zaten gelir vergisine tabi ticari kazançlar üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Bu durumda devlet işletmenin kayıtlı olmayan fiili sahiplerindedir ve payı da sermaye şirketlerinde yüzde yirmi, şahıs şirketlerinde ise artan oranlıdır diyebiliriz. O zaman devlet belirlenen kârın doğruluğuna nasıl inanacaktır sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorunu serbest muhasebeci ve yeminli mali müşavirlerle çözerken, verginin hesaplanmasını da sıkı kurallara bağlayarak bu kişiler tarafından yapılması gerektiğini belirlemiştir.

Konuya bu çerçevede baktığımızda işletmelerin hesaplamış olduğu kâr devlet için farklıdır diyebiliriz. Yani işletme o dönem zarar etmiş olsa da aslında devlet için kâr etmiş olabilir ve hatta vergi veriyor olabilir. Örneğin işletmenin olağan kârı 100.000 TL iken olağandışı gideri 110.000 TL (vergi ve diğer para cezaları olduğunu varsayarsak) ise oluşan 10.000 TL'lik zarar işletmenin tüm tarafları (devlet hariç) için zarar olur. Ancak oluşan 110.000 TL'lik gider devlet için gider olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda işletmenin 100.000 TL kârda olduğu

belirlenip devlet tarafından %20 kurumlar vergisi talep edilir. İşte bu durumda hangi kâr neyi ifade ediyor sorusuna cevap bulmak gerekir.

İşletmeler yukarıda yazılan gerekçelerle elde ettiği gelirler ile bu gelirleri elde etmek için katlandığı giderleri ayrı ayrı göstermek ve gelir-giderler arasında ki farkları da gelir tablosunda çeşitli kârlar üzerinden göstermek zorundadır. Örneğin Brüt kâr, faaliyet kârı, olağan kâr, dönem kârı ve dönem net kârı ayrı ayrı gösterilmelidir. Bu ayırmadaki amaç; “brüt kâr” yöneticileri ve çalışanları ilgilendirmesi; “faaliyet kârı” kredi veren kuruluşlar ile faiz talep eden tarafları ilgilendirmesi; “olağan kâr” faiz sonrası kârdır; “dönem kârı” devletin vergi talep ettiği kâr olmasıdır. Son olarak “dönem net kârı” ortakların baktığı ve temettü talep ettiği kârdır. İşte devlet dönem kârından sonra belli bazı kuralları işletmektedir. Bundan dolayı **dönem kârı** işletmeler için “Ticari Kâr” iken devlet için kuralların uygulanacağı kârdır. O zaman devlet kabul ettiği ve kabul etmediği gelir ve giderlere bu kârdan sonra bakacaktır. Yani devlet için ticari kâr aslında verginin hesaplanacağı ve eksiltme ile artırımların yapılacağı **matrahtır**.

O zaman genel tebliğlerinde belirttiği üzere dönem kârı aynı zamanda işletme için bir ticari kârdır. Bu kâr üzerinden devletin kabul etmediği giderler ve vergiden istisna tutulacak gelirler eklenip çıkarılarak mali kâr elde edilecektir. (Balci;2012;160-164)

Muhasebe Kârı; işletmenin belli bir dönemdeki gelir ve giderleri arasındaki farktır. Bu fark dönem sonunda gelir tablosunda **Dönem Kârı** olarak gösterilir. Bu kâr aynı zamanda ticari terimlerde ticari faaliyetler sonucunda elde edilen kâr olduğundan **Ticari Kâr** anlamına da gelmektedir. Bu şekli ile muhasebe kârı, dönem kârı ve ticari kâr anlam olarak paralellik göstermektedir.

Mali kâr ise dönem kârı üzerinden vergilendirmeye dair kuralların uygulandığı vergi matrahıdır. Bu matraha kanunun kabul etmediği giderler eklenir ve yine kanunun daha önce vergilendirdiği gelirler ile istisna ve muafiyetler çıkarılır (Yılmaz;2005:1-3). Bulunan sonuç **Mali Kâr** olur. Bu kâr üzerinden vergi hesaplanır. Ancak bu vergi dönem kârından mahsup edilir (veya zarar varsa işletme için ayrıca zarara eklenir).

İşletmeler ticari kârı işletmenin ticari konusu ile ilgili faaliyetlerden elde etmektedir. Fakat günümüzde işletmeler ticari olmayan faaliyetleri sonucunda da bir gelir veya gidere katlanabilmektedir. İşte, gerçekte, işletmeler faaliyet konusu ile ilgili elde ettiği kâr ticari kâr iken, belli dönemdeki tüm gelir ve giderleri arasındaki kâr da muhasebe kârı olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine, gerçekte, aralarında pek bir fark olmazken bu ince ayırmada göz ardı edilmemelidir. Mali Kâr da ise durum biraz farklıdır. Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre indirilecek ve eklenecek gelir ve giderler belirlenip ticari kâra eklenip çıkarılması sonucu mali kâra ulaşılır. Bunun sonucunda vergi matrahı elde edilip vergiler hesaplanır.

Vergi Usul Kanununa göre Ticari kazanç gerçek usulde tespit edilir. Gerçek usulde kazanç tespiti işletme ve bilanço esasına göre belirlenir. Türkiye’de uygulanan muhasebe sisteminde tahakkuk esaslı geçerli olup elde edilen gelirin

tahakkuku yeterlidir, ayrıca tahsil edilmesine bakılmaz (Mutluer,Herekman;2004;11)

Gelir tablosu hesaplarında gelir ve giderler dağıntıdır, ancak belli bir sistematığe göre kurulmuştur. Bu sistematik uygulanırken genelde geliri elde etmek için katlanılan gider esası dikkate alınmıştır. O zaman gelir yazıldıktan hemen sonra bu gelirin elde edilmesinde katlanılan giderler de hemen altına yazılmalıdır. Bu şekli ile Tek Düzen Hesap Planında 60 Brüt satışlar iken; “61 Satış İndirimleri”, “62 Satışların Maliyeti” ve “63 Faaliyet Giderleri” brüt satışları elde ederken katlanılan ve oluşan giderleri temsil edecektir. O zaman tek düzen hesap planında 60 Brüt satışlar, 64 Olağan faaliyetlerden gelir ve kârlar ile 67 olağandışı faaliyetlerden gelir ve kârlar hesap grupları geliri temsil etmekte; 61, 62, 63, 65, 66, 68 hesap grupları da giderleri temsil etmektedir. Gelir ve gider hesap grupları 690 nolu hesapta karşılaştırılarak işletmenin dönem kârı bulunur. İşte bu kâr işletmenin muhasebe kârı yani ticari kârı olmaktadır. Bu kâr aynı zamanda vergi matrahı olacaktır.

3. TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞTE İNDİRİLECEK VE EKLENECEK UNSURLAR

Ticari kârdan mali kâra ulaşırken Vergi Usul Kanununun da bazı kurallar belirlenmiştir. Bu kurallar çerçevesinde önce dönem kârı yani ticari kâr bulunur. Daha sonra kurallar çerçevesinde hesaplanan dönem kârına eklenen bazı giderler yine bu dönem kârından çıkarılır. Bunlar; a) vergiye tabi olmayan gelirler ve benzerlerinin indirilmesi, b) indirilecek istisna ve indirimlerin düşülmesi, c) geçmiş yıl zararlarının düşülmesi ve d) kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlerin düşülmesidir (URL 2). Sonrasında ise; Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler “Ticari Kâra” eklenir. Bunları örneklendirirsek eğer; Belgesi olmayan giderler, GVK’nun (Gelir Vergisi Kanunu) 40-41’nci maddeleri ile KVK’nun (Kurumlar Vergisi Kanunu) 14-15’nci maddeleri hükümleri uyarınca matrahtan indirilmesi mümkün olmayan giderler, Kıdem tazminatı karşılığı, Ödenmemiş SSK primleri, Özel iletişim vergisi, Alınan vadeli çek reeskontları, Senetsiz alacak reeskontları, Önceki yıl matrahtan indirilen reeskont gelirlerinin bu yıl iptali nedeniyle gider yazılan tutar, VUK hükümlerine uygun olmayan karşılıklar (menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı vb), İhracatla ilgili belgesiz giderlerin binde beş götürü gider yazma haddini aşan kısmı, Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV vb. belirlenen giderlerdir.

Bunların yanında, belirlenen ticari gelirden daha önce vergilendirilmiş gelirler ile devletin bazı işletmelere veya gelirlere uyguladığı istisna ve muafiyetler çıkarılır (URL 2). Bunları örneklendirecek olursak eğer; Verilen vadeli çeklere ait reeskont faiz geliri, Önceki dönem kanunen kabul edilmeyen gider yazılan alınan vadeli çeklere ilişkin reeskont faiz giderinin bu yıl iptali nedeniyle gelir yazılan tutarı, Önceki dönemde kanunen kabul edilmeyen gider yazılan dövizli borçların döviz satış kuru ile değerlendirilmesinden kaynaklanan döviz satış kuru ile döviz alış kuru arasındaki farkın bu yıl iptal amacıyla gelir yazılan tutarı, Personele ödenmesine karar verilen temettü ikramiyesi, Önceki dönem kanunen kabul edilmeyen gider yazılmış karşılıkların iptalinden oluşan konusu kalmayan karşılık

tutarları vb. gelirlerdir. İndirilecek ve eklenecek gelir veya giderler hesaplanan kârın zarar olması durumunda da dikkate alınır. Yani sadece “ticari kârda” değil “ticari zararda” da bu gelir ve giderler eklenip çıkarılır.

Bunun yanında zarar dahi olsa bazı istisna ve indirimlerde bu şekilde dikkate alınmalı ve gelecek dönemdeki kazançta da indirim tabi olmalıdır. Bunlar; Tam mükellef kurumlardan elde edilen temettü payları (iştirak kazancı istisnası KVK md 8/1), Yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları, (KVK md 8/4), Rüçhan hakkı kupon satış kazançları ile emisyon primleri (KVK md 8/5), Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (KVK md 8/7), Eğitim, öğretim ve rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden sağlanan kazançlar (KVK md 8/8), Yurtdışı iştirak kazançları (KVK md 8/9), Yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen yurt dışı kazançlar (KVK md 8/10) vb. gibi kazanç ve gelirlerdir.

Ayrıca varsa geçmiş yıl zararları da mahsup edilerek sonuca ulaşmaya çalışılır. Bu zararlar son 5 yıl içinde elde edilmiş olunması gerekir. Yani 5 yıla kadar olan zararlar gelirden mahsup edilerek vergilendirilecek matrah bulunmaya çalışılır.

Vergilendirilecek matrah bulunduktan sonra bazı istisna ve muafiyetler de bu matrahtan indirilir. Bunlarda; Risturn istisnası (KVK md 8/2), Bağış, yardım ve sponsorluk harcamaları (KVK mükerrer md 14), Yatırım indirimi gibi muafiyet ve istisnalardır.

4. TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞİN BİR MONOGRAFİ YARDIMI İLE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmamızın daha da iyi anlaşılması için bir monografi uygulaması yapılması gerekmektedir. Çünkü muhasebe kayıtları yapılırken birçok işlem muhasebe hesaplarının alt hesaplarında tutulmaktadır. Örneğin;

A işletmesi 2019 faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelir ve giderler sonucunda bulunduğu dönem kârı 400.000 TL’dir.

Dönem kârı hesaplanırken kanunen kabul edilmeyen giderler; 20.000 TL Para cezalarından (trafik cezaları, usulsüzlük cezaları vb.), 40.000 TL şahıs ve bazı kurumlara yapılan bağış ve giderlerden, 15.000 TL farkın tespit edilemediği kasım sayımından oluşan giderler olduğu görülmüştür.

Aynı zamanda daha önce vergilendirilmiş veya kanunen istisna ve muafiyete tabi olan gelirlerde vergi dışı gelir olarak eklendiği görülmüştür. Bunlar; 10.000 TL kamu yararına olan derneğe bağış, 25.000 TL yatırım indirimi olmaktadır.

Bunun yanında elde edilen kazancın 35.000 TL’si iştirak hisselerinin satışından ve 45.000 TL’si ise emisyon primi istisnasından gelmektedir.

Bu soruda dikkat edilmesi gereken durum şudur; gelir ve giderler arasındaki fark ile bulunan dönem kârı aslında muhasebe işlemleri sonucunda bulunduğundan bu bir muhasebe kârıdır, aynı zamanda bu işlemler bir ticari faaliyet sonucunda elde edilen kârı gösterdiğinden bu kâr ticari bir kârdir. İşte işlemlerde belirlenen dönem

kârı, ticari kâr ve muhasebe kârı aynı anlama gelmektedir. Biz bu monografi de Ticari kâr olarak değerlendireceğiz.

Kurumlar Vergisinin Hesaplaması

Ticari Kâr	:	400.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)	:	75.000
- İdari Para Cezaları	:	20.000
- Bağışlar	:	40.000
-Kasa Sayımı Giderleri	:	15.000

Kâr ve İlaveler Toplamı : 475.000

Vergi Dışı Gelirler ve İstisnalar Toplamı (-)	:	(80.000)
-Emisyon Primi İstisnası (-)	:	(45.000)
-İştirak Hissesi Kazancı (-)	:	(35.000)

İndirime Esas Tutar : 395.000

Diğer İndirim ve İstisnalar Tutarı	:	(35.000)
-Bağışlar (-)	:	(10.000)
-Yatırım İndirimi (-)	:	(25.000)

Kurumlar Vergisi Matrahı (Mali Kar) : 360.000

Hesaplanan Kurumlar Vergisi (-)	:	(72.000)
-360.000 x %20 =72.000		

Dönem Net Kârı (400.000 – 72.000) : 328.000

Görüldüğü üzere hesaplanan kurumlar vergisi kurumlar vergisi matrahından değil dönem kârı yani ticari kârdan düşülmektedir. Dönem kârı işletmemizin tüm faaliyetleri sonucunda elde edilen kârı gösterirken, mali kâr işletmenin belli hatalarından veya kanunun belirlemiş olduğu belli bazı muafiyet ve istisnadan sonra yeniden hesaplanan kârdır.

Muhasebeleştirilmesi;

Öncelikle 690 nolu hesabın borç ve alacak kısımlarına 6 grubu hesaplarının tamamı kayıt edilir. Bu şekilde 690 nolu hesabın bakiyesinde kâr veya zarar bulunur. 690 nolu hesabın borç kısmına 61, 62, 63, 65, 66, 68 nolu hesap grubunun hesapları aktarılır, alacak kısmına ise; 60, 64 ve 67 grubunun hesapları aktarılır.

Eğer fark alacak kısmında ise kâr, borç kısmında ise zarar olur. İşte 690 nolu hesabına bakılarak mali kâr hesaplanmaya çalışılır.

690 Dönem Kâr Veya Zararı Hesabı

61, 62, 63, 65, 66, 68 Nolu Gider Hesap Gruplarının Kayıtları Buraya Aktarılır	60, 64 Ve 67 Gelir Gruplarının Kaydı Buraya Aktarılır
Borç Kısmı Bakiye Verirse Zarar	Alacak Kısmı Bakiye Verirse Kâr Olur.
	400.000

2019 Yılı Gider Hesaplarının Kapatılması

690-DÖNEM KÂR/ZARARI HESABI 61, 62, 63, 65, 66 VE 68 GRUBU HESAPLARININ TAMAMI	XX	XX
2019 Yılı Gelir Hesaplarının Kapatılması 60, 64 VE 67 GRUBU HESAPLARININ TAMAMI 690-DÖNEM KÂR/ZARARI HESABI	XX	XX
2019 Yılı 690 nolu Hesabın Kapatılması 690-DÖNEM KÂR/ZARARI HESABI 691 DÖNEM KÂRI VERGİSİ 692 DÖNEM NET KÂRI/ZARARI /	400.000	72.000 328.000

Yukarıdaki hesap kayıtlarında görüldüğü üzere önce ticari kâr bulunur. Bu kâr bulunurken 690 nolu hesabın borç ve alacak kısımlarına gelir ve gider hesapları aktarılır. Bu aktarma sonucunda dönem kâr veya zararı bulunup bu hesap üzerinden mali kâr belirlenir. Ve yukarıda ki yapmış olduğumuz hesap üzerinden kurumlar vergisi hesaplanır.

Bundan sonraki işlemler bilanço hesaplarına aktarılıp bilançodaki hesaplar üzerinden işlem görecektir. Örneğin; kurumlar vergisinin daha önceki aylarda peşin ödenen kısmı 35.000 lira olsaydı aşağıdaki gibi muhasebeleşirdi;

2019 Yılı Gelir Hesaplarının Bilançoya Aktarılması		
691 DÖNEM KÂRI VERGİSİ	72.000	
692 DÖNEM NET KÂRI/ZARARI	328.000	
590 DÖNEM NET KÂRI		328.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİSİ		72.000
2019 Yılı Önceki Peşin Ödenen Vergiler		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ FONLAR	35.000	
100 KASAVE 102 BANKALAR		35.000
2019 Yılı Vergilerin Kapatılması		
371 DÖNEM KÂRI VERGİSİ... KARŞILIĞI	35.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ FONLAR		35.000
/		
370 DÖNEM KÂRI VERGİSİ	72.000	
371 DÖNEM KÂRI VERGİSİ... KARŞILIĞI		35.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		37.000
/		

Yukarıdaki hesaplamadan da anlaşılacağı üzere gelir tablosu hesapları üzerinden hesaplanan kâr ve kâr üzerinden hesaplanan vergiler bilanço hesaplarına aktarılır. Daha sonrasında ise hesaplanan bu verginin önceki ödenen vergilerle mahsubu yapıp ödenmesi için ilgili hesaplara aktarılır.

Bu hesaplamaların yanında, birde daha öncesinde işletmelerin mali kârın hesaplanması için belirlemiş olduğu kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergi dışı gelirlerin nazım hesaplarında tutulması gerekir. Bu kayıtlarda aşağıdaki gibi gösterilmelidir.

2019 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Nazım Hesaplarında Tutulması		
920 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	75.000	
- İdari Para Cezaları :20.000		
- Bağışlar :40.000		
- Kasa Sayımı Giderleri :15.000		
921 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERDEN ALACAKLI HESAP		75.000
2019 Yılı Vergi Dışı Gelirlerin Nazım Hesaplarda Tutulması		
932 VERGİ DIŞI GELİRLER	80.000	
-Emisyon Primi İstisnası (-) : (45.000)		
-İştirak Hissesi Kazancı (-) : (35.000)		
931 VERGİ DIŞI GELİRLER ALACAKLI HESABI		80.000

2019 Yılı Diğer Vergi Dışı Gelirlerin Nazım Hesaplarda Tutulması			
936 DİĞER VERGİ DİŐİ GELİRLER		35.000	
-Bağışlar (-) : (10.000)			
-Yatırım İndirimi (-) : (25.000)			
937 DİĞER VERGİ DİŐİ GELİRLER			
ALACAKLI HESABI			35.000
/			

Yukarıdaki muhasebe kaydı devletin kurallarına göre işletmelere zorunlu koşulan ve mali kârı ticari kârdan farklı kılan gelir ve giderlerin kayıt edilmesini göstermektedir. Yani 92 ve 93 grubu nazım hesapları zaten Tek Düzen Hesap Planında kayıtlanmış olan gelir ve giderlerin yeniden devletin istediğı kurallar çerçevesinde farklılaştırılmasını sağlamak ve ortaya çıkan bu hesapların kayıtlanmasını sağlamaktadır.

5. KÂRIN DAĞITIMINDA UYGULANAN UNSURLARIN İRDELENMESİ

Bu konu başlığında yukarıda belirlenen dönem net kârının dağıtımına ilişkin işlemler incelenecektir. Ancak bu işlemlerin gerçekleşebilmesi için dağıtımına ilişkin bazı kavramların tanımlanması ve Tek Düzen Hesap Planında kârın dağıtımına ilişkin hangi hesapların aktif olarak kullanıldığının bilinmesi gerekir.

Kârın dağıtımında kanunun ve muhasebe biliminin belirlemiş olduğı bazı kurallar vardır. Örneğın TTK 519. Maddesinde kâr dağıtılmadan önce yasal olarak yedeklerin ayrılması gerekmektedir. Aynı zamanda bu yedeklerin yanında gerek işletme sözleşmelerinde gerekse yönetim kurulunun dağıtılmasını istemediğı yedeklerde bulunmaktadır. Bunların muhasebe sistemindeki karşılığı “Kâr Yedekleri” olarak sınıflandırılmıştır. Kâr yedekleri isminden de anlaşılacağı üzere kârın dağıtımına karar vermeden önce kârda zorunlu veya ihtiyari olarak ayrılması gereken yedeklerdir. 54 nolu hesap grubunda bulunan kâr yedeklerinin hesapları muhasebe literatüründe 540-Yasal Yedekler, 541-Statü Yedekleri ve 542-Olağanüstü Yedekler olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Bunları kısaca açıklamak gerekirse;

- **Yasal yedekler²**; devletin kanunlarla zorunlu kıldığı yasal yedeklerdir. Bu yedekler muhasebe biliminde kanununun emrettiğı şekli ile **I.**

² 6102 sayılı TTK MADDE 519- (1) *Yıllık karın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır.* (2) *Birinci fıkradaki sınıra ulaşıldıktan sonra da;*

a) *Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,*

b) *Iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşülmesinden sonra kalan kısmı,*

c) *Pay sahiplerine yüzde beş oranında kar payı özendikten sonra, kardan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu, genel kanuni yedek akçeye eklenir.*

Tertip Yasal Yedek Akçe (T.Y.Y.A) ve II. Tertip Yasal Yedek Akçe olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Birinci T.Y.Y.A ödenmiş sermayenin %20'sine kadar dönem kârından %5 ayrılmasıdır. İkinci T.Y.Y.A ise; yine dağıtılmasına karar verilen kârın dağıtılan kısmından %10 ayrılan yedektir.

Burada neden %20'sine kadar sorusuna cevap aranabilir. Bunun cevabını şu şekilde verebiliriz. İşletmenin kişiliği kavramı gereği; işletmenin ortaklarından bağımsız bir kişiliği vardır. İşletme bu tüzel kişiliği kanunlarla almaktadır. Kanunu düzenleyen devlet olduğundan işletmenin kişiliğinin sahibi dolaylı olarak devlettir. Devlet işletme kârından %20 kurumlar vergisi talep eder. Yani işletmenin %20 kâr ortağı devlettir. Eğer işletme iflas eder veya tasfiye olursa devletin işletmeden olan alacağını garantiye almak için böyle bir oran belirlemiş olması muhtemeldir. Yani ödenmiş sermayenin %20 ortağı dolaylı olarak devlettir ve devlet işletmeden olan vergi vb. alacaklarını işletmenin tasfiyesi halinde bu yasal yedek akçeden talep edecektir. Bu yorum yanlış bir yorum olmaz çünkü bu yorumda esas olan toplum refahının devamlılığıdır. Toplum refahının devamlılığı da işletmenin devamlılığına bağlıdır ve işletmenin devamlılığı için de devlet her zaman işletmelere müdahale etmek için bu argümanı kullanmak isteyecektir.

- **Statü yedekleri**³; bu yedeğin ayrılmasındaki amaç işletmenin kuruluş sözleşmesi (Ana sözleşme hükümleri) çerçevesinde belirtilen yedeklerdir.

Statü yedeklerinin ayrılmasındaki amaç nedir sorusu da sorulabilir. Bu soruya birinci yorumda belirtmiş olduğumuz gerekçeyi belirtebiliriz. İşletme bir kişi ise; ortaklar (Ortaklar Kurulu veya Genel Kurul) da yine işletme için bir taraftır. Devlet toplumun refahı için işletmenin devamlılığın isterken; işletme tanımında belirtilen ve ikincil amacı kâr olan şirketlerin ortakları da işletme kârlılığının devamlılığı için çaba gösterecektir. İşletme kârlılığının devamlılığı işletmenin devamlılığına bağlıdır. İşletmenin daha fazla büyümesi daha fazla kârlılığı ortaya çıkaracaktır. İşletmenin daha fazla büyümesi içinde daha fazla yatırım ile mümkün olmaktadır. Daha fazla yatırım içinde tasarrufa ihtiyaç vardır. İşte bu tasarruf statü yedeğidir. İşletme ortakları hem yatırımları garantiye almak için hem de kârın tamamının dağıtılması ile işletmenin likidite sıkıntısına düşmesini engellemek için kuruluş

(3) Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir.

(4) İkinci fıkranın (c) bendi ve üçüncü fıkra hükümleri, başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan holding şirketler hakkında uygulanmaz.

(5) Özel kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçelerine ilişkin hükümler saklıdır."

³ 6102 sayılı TTK MADDE 521- (1) **Yedek akçeye yıllık kârın 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 özgülenme amacıyla harcanma yolları ve şartları belirlenebilir.**

sözleşmesinde kârın belli bir kısmının yedek olarak ayrılmasını isteyebilir. Şirket ana sözleşmesinde belirtilen hususlar sözleşme Resmi Gazetede ilan edildiğinden dolayı kanun hükmündedir. Değiştirilmesi yine Resmi Gazetede ilan ile mümkündür. Ancak belli bir oranı yoktur. Yani yedeğin hangi oranda ayrılması gerektiği tamamen ihtiyaridir ve ortakların kararı ile olmaktadır.

- **Olağanüstü yedekler⁴**; bu yedeğin ayrılmasındaki amaç kanun ve esas sözleşmenin dışında işletmenin kâr yedeği ayırmak istemesidir.

İşletme ortakları işletmenin ve kârlılığın devamı için statü yedeği ayrılmasına ana sözleşmede yer vermesine rağmen olağanüstü yedeğin kanunlarda belirtildiği üzere ve muhasebe biliminde yer almasındaki amaç ne olabilir sorusu da cevaplanması gerekir. Cevap aslında yine işletme kişiliği kavramında gizlidir. Devlet toplum refahını, ortaklar kârlılığın devamını sağlamak üzere işletmenin devamlılığını istemektedir. O zaman işletmenin devamlılığını kim sağlar sorusuna cevap verilmesi gerekir ve bu cevap işletme çalışanları olmaktadır. İşletmenin ortakları işletme faaliyetlerinden dolayı mali sorumluluk altındayken (basiretli işadamı olma hükmü) işletmenin faaliyetlerinden esas sorumlu işletme yönetim kurulu ve çalışanları olmaktadır. Yani işletme yönetim kurulu, işletmeyi işletme ortakları adına ve devletin verdiği yetki ile (Yönetim Kurulu Resmi Gazetede ilan edilir) yönetir. İşletmenin devamlılığını sağlamak ile yükümlü olan yönetim kurulu belli bazı koşullardan dolayı işletmenin likiditesini ve borçluluğunu dengelemek, işletmeyi gelecekte oluşabilecek ekonomik risklerden korumak amacıyla kârın belli bir kısmının dağıtılmamasını isteyebilir. Ancak dağıtılmamasına karar verecek olan yine kârın sahibi ortaklar kurulu yani genel kuruldur.

- **Yasal Temettü⁵**; kanuna göre ödenmiş sermayenin %5 oranında dağıtılması gerekir.

Yasal temettünün dağıtılmasının zorunlu koşulmasındaki amaç; aslında ticari işletmenin ikincil amacı kâr olduğundan, ortaklar getirmiş oldukları sermayeden

⁴ 6102 sayılı TTK MADDE 523- (1) **Kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belirlenemez.**

(2) Genel kurul;

a) **Aktiflerin yeniden sağlanabilmesi için gerekliyse,**

b) **Bütün pay sahiplerinin menfaatleri dikkate alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kâr payı dağıtım yönünden haklı görülüyorsa,**

Kanunda ve esas sözleşmede öngörülenlerden başka yedek akçe ayrılmasına da karar verebilir.

(3) **Esas sözleşmede hüküm bulunmasa bile, genel kurul, şirketin işçileri için yardım sandıkları ve diğer yardım örgütleri kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya diğer yardım ve hayır amaçlarına hizmet etmek üzere, bilanço kârından yedek akçe ayırabilir.**

⁵ 6102 sayılı TTK MADDE 511- (1) **Yönetim kurulu üyelerine kazanç payları, sadece net kârdan ve ancak kanuni yedek akçe için belirli ayırdıktan ve pay sahiplerine ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında veya esas sözleşmede öngörülen daha yüksek bir oranda kâr payı dağıtıldıktan sonra verilebilir.**

kâr elde etme iddiaları ve dönem kârından mutlaka sermayenin belli bir kısmına kadar kâr dağıtılması gerektiğidir. Ancak dikkat edilirse “dönem kârından” belli bir oran değil “sermayeden” belli bir oran belirlenmiştir. Burada temel amaç şöyle oluşturulmuştur; Ortaklar getirmiş oldukları sermayeden kâr elde etme iddiasında bulunmaktadır, o zaman kâr dağıtımı da yine sermayenin belli bir oranı kadar yapılmalıdır. Dikkat edilirse kâr tüm tarafları ilgilendirmekte ve ortakların kârın yüksek bir kısmına ulaşması engellenmektedir.

Yasal yedekler devletin zorunlu koştığı ve toplum refahının devamlılığını sağlamak için belirlediği sabit oranlı bir yedek iken, statü yedeği ortaklar kurulunun kârlılığının devamlılığı için gerekli, oranın sabit olmadığı ve ihtiyarî olarak belirlenmiş yedek olmaktadır. Aynı zamanda yönetim kurulunun da ortaklardan talep ettiği ve kârlılığın devamlılığı için işletmenin devamlılığını sağlamak üzere yine ihtiyarî olarak belirlediği olağanüstü yedekler bulunmaktadır. Kanunda da belirtildiği üzere bu yedekler ayrılmadan kâr dağıtımına başlanamaz (Madde 523-1).

6. MONOGRAFİ YÖNTEMİ İLE KÂRIN DAĞITIMI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmamızın bu kısmında yukarıda belirlediğimiz kavramlar ve kurallar çerçevesinde kârın dağıtımını daha iyi anlamak ve uygulamada hataya düşmemek için bir monografi yöntemi ile uygulama yapılacak ve muhasebeleştirilecektir.

Uygulamamızda örnek monografi bilgileri şöyledir; (TL cinsinden)

İşletme Dönem Kârı: 400.000	İşletme Ödenmiş Sermayesi : 1.000.000
K.K.E.G (+) : 75.000	Ayrılan Yasal Yedek : 80.000
Vergi Dışı Gelir (-) : 80.000	Statü Yedeği : 120.000
Diğer İndirimler : 35.000	Olağanüstü Yedek : 30.000

• İşletmenin sözleşme hükümlerinde işletme yatırımlarında kullanılmak üzere ödenmiş sermayenin %30'una kadar dönem kârından %10 oranında yedek ayrılması gerektiği belirtilmiştir.

• Yönetim kurulu toplantısında gelecek dönemde ekonomik krizin olabileceği ve işletmenin likidite sıkıntısına ve borçları ödeme de gecikme yaşanabileceğine ilişkin göstergelerin olduğu ve dönem kârının %20'sinin dağıtılmaması için genel kurula tavsiyede bulunması gerektiği karar alınmıştır.

• Sözleşme hükmünde her yıl dönem kârından %10 oranında personel prim ödenmesi gerektiği belirlenmiştir.

• Sözleşmenin hükümlerinde kâr dağıtımında “I. Temettü”nün ödenmiş sermayenin %7,5'i oranında yapılması kararlaştırılmıştır

Genel kurulun olağan toplantısında sözleşme hükmüne göre %30'luk kârdan pay ayrılması kararı teyit edilmiştir. Yönetim kurulunun

kârdan %20'lik kısmın dağıtılmaması önerisi kabul edilmiş ancak durumun ciddi olması sebebiyle bu oranın %30 olarak uygulanması kararlaştırılmıştır. Geriye kalan kâr ise dağıtılmasına karar verilmiş ve ilan edilmiştir.

Dikkat edilecek olunursa yasal yedekler kanunla, statü yedekleri sözleşme hükmüne göre, olağanüstü yedekler ise yönetim kurulunun tavsiyesi ile genel kurul kararı ile ihtiyari olarak alınmaktadır. Aynı zamanda statü yedeğinin ayrılması yine belli bir oran ve sınırlama ile yapılmaktadır. Bunun yanında personel prim ödemesi sözleşme hükmünde yer alıp kanun hükmündedir. Bu unsurların tutarları öncelikle belirlenmesi gerekir;

- Ayrılması gereken **Yasal Yedek** sınırı : 1.000.000 x 0,20 = 200.000
- Ayrılan Yasal Yedekler : 80.000
- Hesaplanan Yasal Yedek (I. T.Y.Y.Akçe) : 400.000 x 0,05=20.000(Tamamı)
- *ikinci tertip yasal yedek akçe dağıtılacak kârdan ayrılacağından ayrıca hesaplanacaktır.
- Ayrılması gereken **Statü Yedeği** :1.000.000 x 0,30 = 300.000
- Ayrılan Statü Yedeği : 120.000
- Hesaplanan Statü Yedeği : 400.000 x 0,10=40.000(Tamamı)
- Ayrılması gereken **Olağanüstü Yedek** : 400.000 x 0,30 =120.000
- Dağıtılması gereken **Personel Primi** : 400.000 x 0,10 =40.000
- I. **Yasal Temettü** : 1.000.000 x 0,075 = 75.000

KÂRIN DAĞITIMI

Kurumlar Vergisinin Hesaplaması

Ticari Kâr	: 400.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)	: 75.000
<u>Kâr ve İlaveler Toplamı</u>	: 475.000
Vergi Dışı Gelirler ve İstisnalar Toplamı (-)	: (80.000)
<u>İndirime Esas Tutar</u>	: 395.000
Diğer İndirim ve İstisnalar Tutarı	: (35.000)
<u>Kurumlar Vergisi Matrahı (Mali Kar)</u>	: 360.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (-)	: (72.000)
360.000 x %20 =72.000	
<u>Dönem Net Kârı (400.000 – 72.000)</u>	: 328.000

I. Tertip Yasal Yedek Akçe	: (20.000)
I. Yasal Temettü	: (75.000)
Statü Yedeği	: (40.000)
Olağanüstü Yedek	:(120.000)
Dağıtılabilir Kâr	: 73.000
II. Tertip Yasal Yedek Akçe (%10) (Tamamı)	: (7.300)
Personel Primi	: (40.000)
Ortaklara II. Temettü	: 25.700
*Ortaklara Toplam Temettü (75.000 + 25.700)	: 105.700
Hesaplanan Gelir Vergisi (75.000 + 25.700) x 0,15*	: (15.105)
*Ortaklara Net Temettü	: 90.595

*gelir vergisi kişilerden alınır ve kişinin gelirin'e göre artan oranlıdır. İşletmenin ortak sayısına ve her ortağın diğer gelir beyanlarına göre değişir. Ancak monografinin bütünlüğü açısından bu oran %15 olarak en alt limit alınmıştır.

Yukarıdaki dağıtımı özetlersek eğer;

Ortaklara toplam dağıtılan temettü	: 105.700
I. Temettü	: 75.000
II. Temettü	: 25.700
Ödenecek Vergi ve Fonlar	: 87.105
Kurumlar Vergisi	: 72.000
Gelir Vergisi	: 15.105
Yasal yedekler	: 27.300
I. Tertip Yasal Yedek	: 20.000
II. Tertip Yasal Yedek	: 7.300
Personel Borçlar	: 40.000
Statü Yedeği	: 40.000
Olağanüstü Yedek	: 120.000

Muhasebeleştirilmesi;

2019 Yılı Gelir Hesaplarının Bilançoya Aktarılması

691 DÖNEM KÂRI VERGİSİ	72.000	
692 DÖNEM NET KÂRI/ZARARI	328.000	
590 DÖNEM NET KÂRI		328.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİSİ		72.000

2019 Yılı Kârın Dağıtımı		
590 DÖNEM NET KÂRI	328.000	
370 DÖNEM KÂRI VERGİSİ	72.000	
540 YASAL YEDEKLER		27.300
I. T.Y.Y.A. 20.000		
II. T.Y.Y.A. 7.300		
541 STATÜ YEDEĞİ		40.000
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEK		120.000
331 ORTAKLARA BORÇLAR		90.595
335 PERSONELE BORÇLAR		40.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		87.105
KURUMLAR VERGİSİ :72.000		
GELİR VERGİSİ :15.105		

Yukarıda yapılan muhasebe kayıtlarından da anlaşılacağı üzere dönem kârı üzerinden yapılan hesaplamalar ve bu hesaplamalar sonucunda yapılan dağıtımların muhasebe kayıtlarına yansımaları işletmenin kişiliği kavramı gereği farklı şekilde olmaktadır. İşletmenin ortakları kârdan kendi payına düşen sadece 90.595 TL'lik kısmını almıştır. Devlet bu kârdan 87.105 liralık kısmını vergi olarak almakta ve 27.300 liralık kısmını yine yasal yedek olarak ayrılmasına sebep olmaktadır. Personel de aldığı ücretin dışında bu kârdan kendi payına düşen prim kısmını almıştır. Aynı zamanda yönetim kurulunun önerisi ile ortaklar, işletmenin devamlılığı için kârın bir kısmının dağıtılmamasına karar vermiştir.

Muhasebe kayıtları her ne kadar sadece rakamları ihtiva etse de aslında her bir kayıt bize işletme faaliyetleri hakkında bilgi vermektedir. Ancak bu bilgilerin hazırlanması ve yorumlanması uzman ve deneyimli kişilerce yapılması gerektiği açıktır.

SONUÇ

İşletmeler faaliyet alanlarına ve üretmiş olduğu mal ve hizmet çeşitlerine göre farklılık göstermektedir. İşletmelerin temel amacı genel kanı olarak kâr üzerine kurulu olduğu varsayılır. Ancak durum böyle değildir. İşletmelerin temel amacı mal ve hizmet üretmek iken ikincil amacı farklılık göstermektedir. Eğer ikincil amaç kâr ise şirket, belli bir kesime fayda sağlamak ise vakıf, belli bir kesimin haklarını koruma amacı taşıyorsa dernek, belli bir kesimin ekonomik menfaatini korumaya çalışıyorsa kooperatif olur. Bu çeşitlilik devletin birbirinden farklı bu işletmelere olan uygulamalarını da değiştirmektedir. Şirketler işletmenin kişiliği kavramı gereği sadece ortaklara ait değildir. Bundan dolayı şirketlerin elde ettiği kâr sadece işletme ortaklarını ilgilendirmez. Kâr, işletmeden kim hak ve menfaat sağlayacaksa tamamını ilgilendirir. Taraflardan biride devlettir. Devlet işletmelerin kuruluşundan tasfiyesine kadar sürekli aktif şekilde işletme bünyesinde yer alır. Çünkü işletmeler devletin belirlemiş olduğu kanunlarla kurulur. O zaman işletmelerin bir diğer sahibinin devlet olduğunu söylemek yanlış olmaz.

Devlet işletmenin elde ettiği kârın nasıl oluştuğu hakkında bilgi sahibi olmak isteyecektir ve oluşan kârın doğruluğu hakkında işletme otaklarına güvenmek zorunda kalacaktır. Bu güvensizliği aşmak için mali müşavir ve yeminli mali müşavirleri hesaplamaların yapılmasında ve muhasebe kayıtlarının yapılmasında yetkili kılmıştır. Devlet işletme yönetiminin hesapladığı kârı değil kanunların emrettiği ve belirlenen kurallar çerçevesinde mali müşavirler tarafından hesaplanan kârı kabul etmektedir. Bu durum da kâr denilen kavram taraflar arasında farklılık gösterir yorumunu yapmak yanlış olmayacaktır.

İşletmelerin muhasebe işlemleri sonucunda elde ettiği kâr dönem kârı yani muhasebe kârı ve yine ticari kâr olmaktadır. Kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergi dışı gelirler eklenip çıkarıldıktan sonra bulunan kâr ise mali kâr olmaktadır. O zaman devlet için ticari kâr aslında verginin hesaplanmasında ve mali kâra ulaşmada sadece matrah olmaktadır. Her ne kadar mali kârı bulmak için yapılan hesaplamalar Tek Düzen Hesap Planında bulunmasa da kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergi dışı gelirler nazım hesaplarında ayrıca gösterilmelidir.

Kâr dağıtımında da devletin müdahalesini görmekteyiz. Kârın dağıtımında yasal yedeklerin ayrılmasını, yaptığı faaliyetlerle toplum refahını arttıran işletmelerin devamlılığını sağlamak amacıyla yapmaktadır. Statü yedekleri ise; yine ortakların kârın devamlılığını sağlamak amacıyla işletme kuruluş sözleşmesinde belirlenen esaslara göre ayrıldığını söyleyebiliriz. Olağanüstü yedekler; işletmenin devamlılığını gerçek sağlayan kişiler olan çalışanlar tarafından ortaklara yapılan önerilerle ayrıldığını söyleyebiliriz.

Çalışmamızda ticari kârdan mali kâra geçişte yaşanan birçok sorunu yapmış olduğumuz uygulama ile çözüm noktasında uygulayıcılara katkı sunulmaya çalışılmıştır. Kârın dağıtımında yine gerekçeli olarak açıklanan unsurların nasıl hesaplanması gerektiği ve dağıtımına tabi tutarların nasıl muhasebeleştirileceği noktasında hem literatüre, hem bilime hem de uygulayıcılara katkı sağlayacağı umudu ile bu çalışma yapılmıştır. Bu uygulama ile gelecekte eğitim kurumlarının, vergi uygulayıcılarının, muhasebecilerin yapacağı hesaplamalarda uygulama yönü ile katkı niteliği taşımaktadır.

KAYNAKLAR

TOKUR T.Ö., (2007) 2006 Yılı Kurumlar Kazançlarının Beyanına İlişkin Örnekler, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:308, Nisan

MUTLUER K., HEREKMAN A., HEPER F., TEKİN F., (2004) *Gelir Vergisinde Mükellefiyet, Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:941,

BALCI B.R., (2012) Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:27, Sayı:1, s.159-179.

YILMAZ K., “Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş Bildirimi, KKEG, Ticari Kârdan İndirilecek Gelirler ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi”, s.1-3, http://www.alomaliye.com/kazim_yilmaz_ticari_kardan.htm (10.12.2019)

GÜÇLÜ F.C., “UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kâr Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kâr Dağıtım Tablosu”, s:264-300 <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/7914> (20.12.2019)

URL 1 “Vergi Karşılıkları ve Yasal Yedeklerin Ayırma İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, <http://www.senaymm.com/sirkuler/20041028155849.doc> (10.12.2019)

URL2 <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm> (10.12.2019)

URL 3 BERK G.S., NAZALİ E.S., (2018) “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Uyarınca Kar Payı Dağıtımı”, <https://www.mondaq.com/turkey/shareholders/700194/6102-sayili-trk-ticaret-kanunu-uyarinca-kar-payi-da287itimi> (21.12.2020)

URL 4 YÜCELİ E., (2001) “2007 Yılı Kurumlar Vergisi Beyanında İnce Noktalar”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:4, Sayı:39, http://www.muhasabenet.net/makale_eyup%20yuceli_smmm_2007%20yili%20kurumlar%20vergisi%20beyannamesinde%20ince%20noktalar.html (10.12.2019)

URL 5 YÜCE M., “Gelir Vergisinde Yıllık Beyannamenin Düzenlenmesi”, <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/03a/01.htm> (10.12.2019)

URL 6 <http://www.dunyagazetesi.com.tr/yazar.asp?authId=64&id=6286> (10.12.2019)

URL 7 <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199407286.htm> (10.12.2019)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, (Madde 511 ile Madde 519 ve 523 arası) <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.doc> (21.12.2020)