

YENİ DÜZENLEMELER KARŞISINDA KÂR DAĞITIMI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İbrahim LAZOL*

I. KÂR DAĞITIM TABLOSU

1994 Faaliyet döneminde iki yeni düzenleme dönem kârı ile ilgili muhasebe kayıtlarını etkilemiştir. Bunlardan ilki Maliye Bakanlığı Tek Düzen Hesap Planı uygulaması, diğeri ise kurum kazançlarının vergilemesine getirilen yeni esaslardır.

Bu yazıda, her iki düzenlemeye göre kâr dağıtım tablosu ve kârla ilgili dönem sonu ve ertesi dönem muhasebe kayıtları bir örnek yardımıyla ele alınacaktır. Ancak, buradaki amaç, kâr dağıtımında vergi uygulamaları açısından bütün detayları vermek değil, kayıtlara örnek oluşturmaktır.

Örnek olarak yararlanılarak ABC A.Ş.'nin 1994 dönem sonu kâr dağıtımına ilişkin verileri aşağıdaki gibidir.

Ödenmiş sermaye	:	800.000.000.-
1994 Dönem Kârı	:	600.000.000.-
İştirak Geliri	:	40.000.000.-
Yatırım İndirimi	:	60.000.000.-
I. T. Yedekler Toplamı	:	50.000.000.-

II. Tertip kâr payı olarak net 250.000.000.- TL.'nin dağıtımına; kalan kârın olağanüstü yedek akçe olarak işletmede bırakılmasına karar verilmiştir.

ABC A.Ş.'NİN 1994 DÖNEMİNE AİT KÂR DAĞITIM TABLOSU (1.000)

1. Dönem Kârı		600.000.-
2. Ödenecek Vergi ve Yasal Yük		214.000.-
Kurumlar Vergisi (% 25)	125.000	
Gelir Vergisi Kesintisi	75.000	
Fonlar (200.000 X 0.07)	14.000	

* Prof. Dr.; Uludağ Üniv. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Kurumlar Vergisi Fonu	8.750
Gelir Vergisi Fonu	5.250

NET DÖNEM KÂRI	386.000.-
3. I. T. Yasal Yedek Akçe (Dönem Kârı x 0.05)	30.000.-
DAĞITILABİLİR NET D. KÂRI	356.000.-
4. Ortaklara I. Temettü (Öd. Serm. X 0.05)	40.000.-
5. Ortaklara II. Temettü	250.000.-
6. II. T. Yasal Yedek Akçe (II. T. Ys. Yd. Akçe X 0.10)	25.000.-
7. Olağanüstü Yedekler	41.000.-
Hisse Başına Kâr : 750 (600.000.000 / 800.000)	
Hisse başına Temettü : 362 (290.000.000 / 800.000)	

Kurumlar Vergisinin Hesaplanması:

Kurumlar vergisi oranı 1.1.1994 tarihinden itibaren % 25 olarak belirlenmiştir. Ancak, bu orana göre hesaplanan vergi, iştirak kazançları ile yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar dışındaki indirim ve istisnalardan önceki kurum kazancının % 20'sinden az olamaz (K.V.K. Md. 25). Bu durumda, ABC A.Ş.'nin kurumlar vergisi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Dönem Kârı	600.000
- İndirimler	
İştirak Gelirleri	40.000
Yatırım İndirimi	60.000

K. Vergisi Matrahı	500.000
Kurumlar Vergisi (0.25)	125.000

Asgari Verginin Hesaplanması:

Dönem Kârı	600.000
- İştirak Geliri	40.000

Asgari Vergi Matrahı	560.000
Asgari Vergi (0.20)	112.000

Asgari vergi tutarı olarak hesaplanan 112.000.- TL., 125.000.- TL.'den küçük olduğundan asgari vergi uygulanmaz.

Gelir Vergisi Kesintisinin Hesaplanması:

Dönem Kârı	600.000
Kurumlar Vergisi (-)	<u>125.000</u>
Kurumlar Vergisi Sonrası Kâr	475.000
İştirak Gelirleri (-)	40.000
Yatırım İndirim (-)	<u>60.000</u>
Gelir Vergisi Matrahi	375.000
Gelir Vergisi Kesintisi (0.20)	<u>75.000</u>

I. Tertip Yasal Yedek Akçe: Dönem Kârının % 5'idir (sermayenin % 20'sine ulaşınca kadar).

I. Tertip Kâr Payı: Ödenmiş Sermayenin % 5'i.

II. Tertip Yasal Yedek Akçe: Dağıtımına karar verilen ikinci tertip kâr payının % 10'udur.

II. KÂR DAĞITIM TABLOSUNA DAYANARAK YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

Sermaye şirketlerince elde edilen dönem kârının Tek Düzen Hesap Planı gereği dönem sonu bilanço ve gelir tablosunda net olarak gösterilmesi gerekmektedir.

Buna göre yukarıda kâr dağıtım tablosu verilen ABC A.Ş.'nin dönem sonunda, önerilen kâr dağıtım tablosuna dayanarak aşağıdaki kayıtları yapması gerekecektir. Tek Düzen Hesap Planında kârın netleştirilme süreci, gerekliliği tartışılabilir ölçüde dolaylı tutulmuştur.

Dönem kârı ile ilgili olarak cari ve ertesi yılda aşağıdaki hesaplar kullanılmaktadır.

- 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
- 331 ORTAKLARA BORÇLAR
- 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
- 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
- 371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)
- 540 YASAL YEDEKLER

- 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
 590 DÖNEM NET KÂRI
 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI
 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
 KARŞILIĞI
 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI

Dönem kârı belirlendikten, yani bütün gelir ve giderler 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabında toplandıktan sonra, dönem kârı üzerinden hesaplanan ve kâr dağıtım tablosunda gösterilen vergi ve fonların aşağıdaki kayıtlarla karşılık hesabına alınması gerekir.

----- 31 / 12 / 94 -----		
691 D.KÂRI VERGİ VE D.YS. YÜK. KARŞ.	214.000.000	
370 D.KÂRI VERGİ VE DİĞ. YS. YÜK. KARŞ.		214.000.000
----- / -----		

Yukarıdaki kayıttan sonra 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabı aşağıdaki kayıtlarla kapatılır.

----- 31 / 12 / 94 -----		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	600.000.000	
691 D.KÂRI VERGİ VE DİĞ. YS. YÜK. KARŞ.		214.000.000
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		386.000.000
----- / -----		

Daha sonra 692 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabı aşağıdaki kayıtlarla 590 Dönem Net Kârı hesabına devredilir.

----- 31 / 12 / 94 -----		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	386.000.000	
590 DÖNEM NET KÂRI		386.000.000
----- / -----		

Bu kayıttan sonra 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabı düzenleyici hesaba devredilir. Dönem sonu itibarıyla 193 Ödenen Peşin Vergiler ve Fonlar hesabının bakiyesi 80.000.000.- TL. olarak kabul edilir ise aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

----- 31 / 12 / 94 -----		
371 D. KÂRININ PŞ.ÖD.VERGİ VE DİĞ. YÜK.	80.000.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERG. VE FONLAR		80.000.000
----- / -----		

İşletmenin 1995 faaliyet döneminde 1994 kârı ile ilgili kayıtları ise aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Vergi beyannamesi verilip vergi tahakkuku kesinleştiğinde aşağıdaki kayıt yapılır.

----- 30 / 04 / 1995 -----		
370 DÖN. KÂRI VER. VE DİĞ. YS. YÜ. KARŞ.	214.000.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		134.000.000
360 .XX Kurumlar Vergisi		
360 .XX Gelir Vergisi Kesintisi		
360 .XX Fonlar		
371 D. KÂRININ PŞ. ÖDEN. VERGİ VE DİĞ. YÜK.	80.000.000	
Peş. Verg. Mahs. ve Kur. / Gel. Ver. Tahakk.		
----- / -----		

Vergiler ödendikçe aşağıdaki kayıt yapılır.

----- / -----		
193 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FONLAR	XXXX	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	XXXX	
100 KASA		XXXX
Geçen Yıl K. Verg. ve Geç. Vergi Ödemesi		
----- / -----		

Öneri Kâr Dağıtım Tablosu işletme genel kurulunda kabul edildiğinde aşağıdaki kayıtlarla kâr dağıtımını muhasebeleştirilir. Bu aşamada net kârın dağıtımına ve herhangi bir yedek hesabına alınması öngörülmeven kısmı olur ise; bu tutar **570 Geçmiş Yıllar Kârları** hesabına alacak kaydedilir.

----- / -----		
590 DÖNEM NET KÂRI	386.000.000	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		290.000.000
540 YASAL YEDEKLER		55.000.000
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		41.000.000
Net Kârın Dağıtımı		
----- / -----		

Dönem kârının netleştirilmesi sürecinde Tek Düzen Hesap Planı'nda, yararı tartışılabilir uzunca bir yol izlendiği konusunda yukarıda yapılan eleştiriyi bir öneri ile tamamlamakta yarar vardır.

ABC A.Ş.'nin dönem kârının netleştirilmesinde yapılan ilk üç kayıt yerine, yıllık bilanço çıkaran işletmeler için aşağıdaki kayıt biçimi önerilebilirdi. Bu durumda, daha sade bir kayıt düzeni ortaya çıkacaktı. Çünkü 691 ve 692 nolu hesaplar açılıp kapanan, herhangi bir fonksiyon yüklenmemiş hesaplardır.

Yukarıda yapılan ilk üç yevmiye kaydına alternatif madde:

----- 31 / 12 / 94 -----		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	600.000.000	
370 D. KÂRI VERGİ VE DİĞ. YS. YÜK. KARŞ.		214.000.000
590 DÖNEM NET KÂRI		386.000.000
Dönem Net Kâr - Zararının Net Kâra Devri		
----- / -----		

26.12.1992 tarihli Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 sıra nolu tebliğde, 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabı ile ilgili açıklamalarda, bu hesabın işleyiş biçimi yukarıda önerilen kayıt şekline uygundur. Çünkü hesabın açıklamasında 370 nolu hesabın Dönem Kârı hesabı ile karşılıklı çalışacağı belirtilmiştir. Ancak bu açıklama ile 691 nolu hesap altında yer alan açıklama çelişmektedir.

Bununla birlikte; 590, 691, 692 nolu hesap açıklamaları nedeniyle, yeni bir düzenleme yapılmadan 691 ve 692 nolu hesaplar ihmal edilerek ilk üç kayıt yerine yukarıdaki alternatif kaydın yapılması mümkün değildir. Ancak bu uygulamanın, ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan ticaret işletmelerinin, faaliyet giderlerini dönem içinde maliyet hesaplarında (7/A) izlemek ve dönem sonunda yansıtma hesaplarını kullanarak faaliyet giderleri grubuna aktarmak zorunda bırakılmaları kadar gereksiz olduğu söylenebilir.