

İHSAN AKAR
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Bursa YMM Odası Sicil No: 160/112 Mühür No: 2550 Nilüfer V.D. 143 871 09126
İhsaniye Mah. Can Sok. Pamukaslan Apt. No: 2 Kat: 6 D: 13 Nilüfer / Bursa
Tel: 0 224 240 13 29 (pbx.) 0224 240 13 79

Sirküler No:2011/ 28

16.04.2011,Bursa

**Konu: Kar dağıtımı,yasal yedekler
ve muhasebe kayıtları hakkında**

I-GİRİŞ:Kâr, ortakların şirkete koydukları sermaye neticesinde elde ettikleri bir gelir hakkıdır. Dağıtılabilir kârın, hesabında baz alınacak tutar dönemin ticari bilanço kârıdır. Bu tutar gelir tablosunda vergi ve yasal yükümlülüklerden önceki kârıdır. Bilançoda “**dönem net kârı**” ve “**dönem kârı ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı**” hesaplarının toplamı da doğal olarak aynı tutarı verir. Dönem kârından önce ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler tenzil edilir. Böylelikle dönem net kârına ulaşılır. Dönem net kârından varsa önceki dönemlere ait ticari bilanço zararları karşılanır. Söz konusu zararların mutlaka cari dönem kârı ile kapatılması zorunlu değildir. Bir kısmının ya da tamamının önceki yıllarda ayrılmış yedek akçelerle karşılanması da mümkündür. Ancak bu zararın 1. tertip yasal yedek akçelerden karşılanması halinde bunlarda meydana gelecek eksilmenin 1. tertip yasal yedek akçe ayrılmasına ilişkin genel esaslar çerçevesinde karşılanması gereği muhakkaktır. Geçmiş dönem zararlarının kapatılmasını müteakip 1. tertip yasal yedek akçenin ayrılması gerekmektedir. 1. tertip yasal yedek akçe, ödenmiş sermayenin beşte birine ulaşınca kadar her dönem safi kârın yirmide biri oranında ayrılır (TTK md. 466). 1. tertip yasal yedek akçenin hesaplanmasında esas alınacak “**safi kârın**”, “**vergi sonrası kâr**” olarak kabul edilmesi gereğini belirtmek yerinde olacaktır (Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Banka ve Kambiyo Genel Müdürlüğü, 04.09.1991 tarih ve 621 sayılı Tamimi).

Dağıtılabilir kârın tespiti için yapılması gereken son işlem, işletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonların kalan safi kârdan tenzilidir.

Yukarıdaki işlemler yapıldıktan sonra kalan tutar prensip olarak dağıtılabilir kârın brüt tutarını ifade eder. Bu aşamadan sonra yapılacak işlem 1. temettünün hesaplanmasıdır. I. temettü ödenmiş sermayenin en az %5’i oranında ayrılmalıdır (TTK md. 466/3). I. temettünün %5 oranından daha yüksek bir oranda belirlenmesi mümkündür. Ancak bu durumda, belirlenen yüksek orana tekabül eden tutar ile yasal orana tekabül eden tutar arasındaki farkın %10’u temettü olarak dağıtılmayarak II. tertip yasal yedek akçe olarak ayrılmalıdır. Dönem sonunda ortaya çıkan kâr tutarının, sermaye tutarının %5’inden az olması durumunda, şirket yönetimine alınan karar doğrultusunda söz konusu mevcut tutarın dağıtılabilmesi mümkündür. Dönem kârından ödenmiş sermayenin %5’i oranında I. temettü ayrılmadıkça II. tertip yasal yedek akçe ayrılamaz.

Bu işlemlerden sonra kalan tutarın Kanun ve ana sözleşme hükümleri çerçevesinde dağıtılmasına devam edilir. Ancak bu aşamadan sonra hesaplanacak temettü ya da kâr payları üzerinden %10 oranında II. tertip yasal yedek akçe ayrılması zorunludur. Hesaplama yapılırken; kâr payının 10’a bölünmesi ve 9/10’unun kâr payı, 1/10’unun II. tertip yedek akçe ayrılması gerekmektedir. Dağıtılabilir kârın belirlenmesinden sonra her bir ortağa isabet eden

oranda vergi tevkifatı yapılarak (tevkifat, verginin sonradan mahsubu yapılmak üzere ödemenin yapıldığı esnada kesilmesidir) kalan tutar dağıtılır. Yukarıdaki tenziltattan sonra kalan ve dağıtılmamasına karar verilen bir kâr tutarının bulunması halinde bu tutar olağanüstü yedek akçe olarak işletmede bırakılabilir.

II- KÂR DAĞITIMININ KAYNAKLARI

Ticaret hukukunda genel kabul gören görüşe göre kâr dağıtımına konu olabilecek kalemler şunlardır;

- Son hesap döneminde elde edilen safi kâr,
- Önceki dönemlerde elde edilmiş kârlardan dağıtılmayan kısımlar,
- Kâr dağıtımına istikrar kazandırma amacıyla ayrılan yedek akçeler,
- Belli bir amaca tahsis edilmemiş olağanüstü yedek akçeler,
- İhtiyari yedek akçelerden dağıtılması mümkün olan kısım.

III- KÂR DAĞITIMININ VERGİLENDİRİLMESİ

Ülkemizde geçerli olan vergileme rejimine göre, anonim şirketler elde ettikleri vergiye tabi kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi öderler. Bu kazançların vergilendirildikten sonra kalan kısımlarının ortaklara, yönetim kurulu üyelerine ya da çalışanlara kısmen veya tamamen dağıtılması sırasında, dağıtılan kısım üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılır ve ilgili kişilerin adına vergi dairesine yatırılır. Bu süreç kâr dağıtımında vergilendirme olarak adlandırılır. Gerçek kişiler açısından; uygulanan vergi politikaları kâr dağıtım politikalarını önemli ölçülerde etkilemektedir. Bugün itibarıyla şirket kârları önce kurumlar vergisine tabi tutularak kurum bünyesinde vergilenmekte, ardından ortaklara dağıtılması halinde, dağıtım sırasında stopaj uygulanmakta ve son olarak temettü elde eden (gerçek kişi) ortak, elde ettiği kârın yarısını istisna ettikten sonra kalan kâr belirli tutarları aşıyorsa şahsi gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmektedir. Gelir vergisi artan oranlı (müterakki) hesaplandığından, kimi ortakların elde ettiği temettü yüksek oranlarda gelir vergisine tabi olmaktadır.

IV- NET-BRÜT KÂR KAVRAMLARI

Nakit kâr dağıtımına bağlı olarak doğan stopaj (dağıtım için öngörülen tarihin isabet ettiği ay itibarıyla) kurum vergi karşılığı içinde yer almadığından, nakit dağıtılan kârlar stopaj öncesi brüt ve stopaj sonrası net şeklinde iki ayrı kâr dağıtım kavramı ortaya çıkarmıştır.

Örnek: (Z) Şirketinde vergi sonrası kârın tamamının nakden dağıtılmasına karar verilmiştir. Birinci tertip yedek akçe sınırı dolmuştur. Şirket halka kapalı ve sermayesi 5 milyon YTL'dir. Diğer veriler aşağıda görüldüğü gibidir.

1.	Ticari Kazanç	900.000
2.	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	100.000
3.	Kurumlar Vergisi Matrahı (1+2)	1.000.000
4.	Kurumlar Vergisi (3x0,20)	200.000
5.	Vergi Sonrası Kâr (1-4)	700.000
6.	Birinci Temettü (Sermaye x 0,05)	250.000
7.	Kalan	450.000
8.	İkinci Tertip Yedek Akçe (7/10)	45.000
9.	İkinci Temettü (7-8)	405.000
10.	Brüt Temettü (6+9)	655.000
11.	Nakdi Kâr Dağıtım Stopajı (10x0,15)	98.250
12.	Net Temettü (10-11)	556.750
13.	Kalan [(5-(8+10)]	0

Dikkat edilirse bu örnekte genel kurul kararı, tüm vergi ve yasal yükümlülüklerden arta kalan kârın tamamının nakden dağıtılması yönünde olduğundan sorun çıkmamıştır. Bu örnekte genel kurul kararı, nakdî kâr dağıtımını nedeniyle ortaya çıkacak stopajı göz ardı ederek net anlamda 556.750 YTL veya brüt anlamda 655.000 YTL üzerinde nakit kâr dağıtımını öngörse idi, vergi sonrası kârın bu dağıtım için yetersiz olması şeklinde bir sorun ortaya çıkacaktı. Vergi sonrası kârın kısmen dağıtılması yönündeki kararlarda;

- Karışıklık çıkmaması bakımından, mümkünse dağıtılacak kârın brüt tutar olarak zikredilmesi,
- Net dağıtım öngörülüyorsa, bu dağıtıma ilişkin stopaj matrahının brütleştirme suretiyle tespit edilmesi,
- Gerek ortaya çıkacak stopaj gerekse yedek akçeler için de kaynağa ihtiyaç olacağı unutulmaması gerekir.

Genel kurul kararında dağıtılacak kârın net mi brüt mü olduğu belirtilmediği takdirde, dağıtımın brüt olarak yapılması uygun olacaktır.

Örnek: Yukarıdaki örnekte kurum genel kurulunun, dönem kârına mahsuben ve net olarak 400.000 YTL nakit kâr dağıtımını yapma kararı aldığı varsayarsak, şu tablo ile karşılaşırız:

	(YTL)
1. Ticari Kazanç	900.000
2. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	100.000
3. Kurumlar Vergisi Matrahı (1+2)	1.000.000
4. Kurumlar Vergisi (3x0,20)	200.000
5. Vergi Sonrası Kâr (1-4)	700.000
6. Birinci Temettü (Sermaye x 0,05)	250.000
7. Kalan	450.000
8. İkinci Temettü [(400.000 : 0,85) - 6]	220.588
9. İkinci Tertip Yedek Akçe (8x0,10)	22.059
10. Brüt Temettü (6+8)	470.588
11. Nakdî Kâr Dağıtım Stopajı (10x 0,15)	70.588
12. Net Temettü (10-11)	400.000
13. Kalan [(5-(9+10)]	207.353

V- KÂR DAĞITIM ÖRNEĞİ VE MUHASEBE KAYITLARI

(X) A.Ş.'nin eşit paylara sahip tamamı gerçek kişi 5 ortağı vardır. 2010 yılında şirkete ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari Bilanço Kârı: 350.000

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler: 50.000

Ödenmiş Sermaye: 500.000

Önceki Yıllarda Ayrılmış

1. Tertip Yasal Yedek Akçe: 0

Her Bir Hissenin Nominal Değeri: 1.000

Genel Kurul ödenmiş sermayenin %40'ı oranında 1. temettü ve ticari bilanço kârının %2,5 oranında 2. temettü dağıtımına karar vermiştir.

1	TİCARİ BİLANÇO KÂRI		350.000
2	İLA VELER (KKEG)	50.000	
3	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (1+2)		400.000
4	KURUMLAR VERGİSİ Kurumlar Vergisi	400.000 x %20 = 80.000	80.000
5	DÖNEM NET KÂRI (1-4)		270.000
6	1. TERTİP YEDEK AKÇE (TTK Md.466) Her yıl safi kârın yirmide birinin (%5) ödenmiş sermayenin beşte birine (%20) ulaşınca kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması zorunludur. Ödenmiş Sermaye A- 1. Tertip Yedek Akçe Tavanı B- Önceki Yıllarda Ayrılmış 1. Tertip Yedek Akçe Tutarı C- Ayrılabilir 1. Tertip Yedek Akçe Tutarı (A- B) D- Dönem Net Kârından Ayrılacak 1. Tertip Yedek Akçe Tutarı (C) ve (D) den küçük olanı 1. Tertip Yedek Akçe olarak ayrılır.	500.000 500.000 x %20 = 100.000 0 100.000 270.000 x %5 = 13.500	13.500
7	1. TEMETTÜ TUTARI		182.500
	Ödenmiş Sermayenin %40'ı	500.000 x %40 = 200.000	
	Yasal 1. Temettü Tutarı	500.000 x %5 = 25.000	
	II. Tertip Yedek Akçe Hesaplanmasında Esas Alınacak Tutar	200.000 - 25.000 = 175.000	
	II. Tertip Yedek Akçe	175.000 x %10 = 17.500	
	Net 1. Temettü Tutarı	200.000 - 17.500 = 182.500	
8	II. TEMETTÜ TUTARI		7.875
	Bilanço Kârının %2.5'i	350.000 x %2.5 = 8.750	
	II. Tertip Yedek Akçe	8.750 x %10 = 875	
	Net II. Temettü Tutarı	8.750 - 875 = 7.875	
9	II. TERTİP YEDEK AKÇE 1. Temettü Hesabından (7) II. Temettü Hesabından (8)	17.500 875	18.375
10	DAĞITILACAK TOPLAM TEMETTÜ TUTARI (7+8)		190.375
11	GELİR VERGİSİ STOPAJI Ortak A Temettü Payı Temettü Stopajı Ortak B Temettü Payı Temettü Stopajı Ortak C Temettü Payı Temettü Stopajı Ortak D Temettü Payı Temettü Stopajı Ortak E Temettü Payı Temettü Stopajı Stopaj Toplamı	190.375 x %20 = 38.075 38.075 x %15 = 5.711 190.375 x %20 = 38.075 38.075 x %15 = 5.711 190.375 x %20 = 38.075 38.075 x %15 = 5.711 190.375 x %20 = 38.075 38.075 x %15 = 5.711 190.375 x %20 = 38.075 38.075 x %15 = 5.711 28.555	28.555
12	ORTAKLARA DAĞITILACAK NET TEMETTÜ (10—11) Ortak A Ortak B Ortak C Ortak D Ortak E	38.075 - 5.711 = 32.364 38.075 - 5.711 = 32.364 38.075 - 5.711 = 32.364 38.075 - 5.711 = 32.364 38.075 - 5.711 = 32.364	161.820
13	OLAĞANUSTÜ YEDEK AKÇE VEYA DAĞITILMAMIŞ		47.750

KÂRLAR [5- (6+7+8+9)]			
KÂR DAĞITIM TABLOSU (YTL)			Cari Dönem
A-DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI			
1) Dönem Kârı			350.000
2) Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)			80.000
- Kurumlar Vergisi (Gelir Vergisi) 80.000			
- Gelir Vergisi Kesintisi			
- Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler			
NET DÖNEM KÂRI			270.000
3) Geçmiş Dönemler Zararı (-) (---)			
4) 1. Tertip Yasal Yedek Akçe (-) 13.500			13.500
5) İşletmede Bırakılması ve Tasarrufu Zorunlu Yasıl Fonlar (-) (---)			
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KÂRI 256.500			256.500
6) Ortaklara Birinci Temettü (-) 182.500			182.500
7) Personele Temettü (-)			
8) Yönetim Kuruluna Temettü (-) (---)			
9) Ortaklara İkinci Temettü (-) 7.875			7.875
10) İkinci Tertip Yasal Yedek Akçe (-) 18.275			18.375
11) Statü Yedekleri (-) (---)			
12) Olağandışı Yedekler (Dağıtılmamış Kârlar) 47.750			47.750
13) Diğer Yedekler (---)			
14) Özel Fonlar (---)			
B-YEDEKLERDEN DAĞITIM (---)			
1) Dağıtılan Yedekler (---)			
2) 11. Tertip Yasal Yedekler (-) (---)			
3) Ortaklara Pay (-) (---)			
4) Personele Pay (-) (---)			
5) Yönetim Kuruluna Pay (-) (---)			
C-HİSSE BAŞINA KÂR			513
D-HİSSE BAŞINA TEMETTÜ			381

Muhasebeleştirilmesi

-----31.12.2010-----			
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer		80.000	
Yasal Yük. Karş.			
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer			80.000
Yasal Yük. Karş.			
-----/-----			
-----31.12.2010-----			
690 Dönem Kârı veya Zararı		350.000	
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer			80.000
Yasal Yük. Karş.			
692 Dönem Net Kârı veya Zararı			270.000
-----/-----			
-----31.12.2010-----			
692 Dönem Net Kârı veya Zararı		270.000	
590 Dönem Net Kârı			270.000
-----/-----			

<hr/>		
590 Dönem Net Kârı	270.000	
540 Yasal Yedekler		31.875
542 Olağanüstü Yedekler		47.750
331 Ortaklara Borçlar		161.820
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		28.555
<hr/>		
<hr/>		
331 Ortaklara Borçlar	161.820	
102 Bankalar		161.820
<hr/>		

VI SONUÇ

Kurumlar ve ortakları açısından çok önemli olan kâr dağıtım işlemlerinin sıhhatli yapılabilmesi için GVK, TTK, vb. gibi çeşitli Kanunlara tam anlamıyla nüfuz etmiş olmalarını gerektirmektedir. Bu nedenle yapılacak olan çalışmalarda, ilgili Kanun, tebliğ ve mukteza örneklerinin dikkatlice incelenmesini tavsiye etmekteyiz.

Bilgilerinize sunulur. Saygılarımızla.

İHSAN AKAR
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermekte olup konu hakkında ek bilgi gerektiğinde bizimle temasa geçmenizi önerilir