

UFRS MALİ TABLO DÜZENLEME İLKELERİNE GÖRE TESPİT EDİLEN KAR RAKAMI ÜZERİNDEN DÜZENLENEN KAR DAĞITIM TABLOSU

Fırat Coşkun GÜÇLÜ*

Özet

Kar Dağıtım Tablosuna temel teşkil eden kar rakamının tespiti aşamasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Kanunları farklı kar rakamlarını dikkate almaktadır. Mali karı diğer bir deyişle ticari kara vergi kanunları açısından kabul edilmeyen giderlerin eklenip, vergiye tabi olmayan gelirlerin tenzili sonucu oluşan kar rakamını dikkate alan vergi kanunları ile ticari kar rakamını dikkate alarak gerekli düzeltme ve tasnif işlemlerini uygulayan Uluslararası Finansal Raporlama standartları temel noktalarda ayırmaktadır. Daha şeffaf ve gerçeği yansıtan bir şekilde bilanço kalemlerini yorumlayan UFRS, TTK Tasarısı'nın 2008 yılı içinde yasalaşması halinde bütün işletmeler açısından kar kavramının tekrar yorumlanmasını gündeme getirecektir. Bu çalışmamızda her iki düzenlemeye göre oluşan kar rakamları üzerinden oluşan kar dağıtım tablosu düzenlemesine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mali Kar, Tek Düzen Hesap Planı, UFRS, TMS, Kar, Türk Ticaret Kanunu, Kar Dağıtım Tablosu.

Abstract

In the calculation stage of profit, which is basic for statement of profit distribution, each IFRS and TPL (Tax Procedure Law) takes different numbers into consideration. TPL, which requires calculating taxable profit by adding nondeductable expenses and deducting tax free incomes and IFRS which involves adjusting and classifying of account, differ from each other in basic points. Requiring the interpretation of balance sheet accounts more transparently, IFRS will bring into the sharp relief the need to give a reconsideration of the term "profit", in case of legislation of Turkish Commercial Code bill in 2008. In this

* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü İşletme (İktisat) Doktora Öğrencisi.

study, we discussed preparation of Profit Distribution Statement considering both IFRS and TPL.

Key Words: *Taxable Profit, Uniform Chart of Accounts, IFRS, TAS, Profit, Turkish Commercial Code, Statement of Profit Distribution.*

I. GİRİŞ

Finansal tabloların temelinde yer alan finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması, günümüz sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap vermesi açısından bir gerekliliktir (Aksoy, 2005: 182, 189). Günümüzde sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, çokuluslu şirketlerin faaliyetlerinin yaygınlaşması, bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası boyut kazanması, ülkeler arasında ekonomik işbirliği ve birlik oluşturma girişimleri ile gelişmekte olan ülkelerin dünya piyasalarına girme çabaları muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemini artırmış, globalleşen ekonomik ortamda finansal raporlarda aynı dilin kullanılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Üstündağ, 2000: 31-57).

Değişik ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar elde edilen mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecinde engel teşkil etmekte bunlara ilave olarak uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Bütün bu olumsuzlukların giderilmesi ise, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi yani tüm ülkelerde aynı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının aynı biçimde uygulanması zorunluluğunu karşımıza çıkarmaktadır (İbiş, Özkan, 2006: 1-19).

Küreselleşme ile birlikte finansal piyasaların evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası alanda muhasebe hile ve usulsüzlüklerine ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca, söz konusu gelişmeler, finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturularak ulusal düzenlemelerin bu standartlarla uyumlaştırılması ihtiyacını da had safhaya çıkarmıştır. Çünkü evrensel finansal piyasalar, karşılaştırılabilirlik ve rekabet edilebilirlik sebebi ve sermaye artırma amacı ile evrensel standartlara göre hazırlanan finansal tablolar istemektedir.

Ülkemizde muhasebe konusunda Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankalar Kanununda yer alan değişik düzenlemeler yer almaktadır. Özellikle vergi mevzuatında yer alan emredici hükümler ve ağır cezai yaptırımlar, uzun yıllar vergi muhasebesi anlayışının hakim olmasına neden olmuştur. Vergi bazlı muhasebe alışkanlığının ülkemizde yer etmesinin sebebi, ticari işletmelerin finansal tablolarını her halükarda vergi beyanında bulunurken kullanmakta olmalarıdır. Vergi idaresinin denetiminden başka bir muhasebe denetimi de söz konusu olmayınca, muhasebeciler ister istemez defterlerini vergi kanunlarındaki değerlendirme hükümlerine göre tutmayı alışkanlık haline getirmişlerdir (Üstünel, 2007: 1-7). Uygulamada, halka açık şirketler, banka ve sigorta şirketleri, kayıtlarından çıkardıkları bilanço ve gelir tablolarını, kendi özel mevzuatları gereği Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu hale getirebilmek için haricen düzeltmek durumunda kalmaktadırlar. Diğer taraftan yabancı ortaklı şirketler, yurt dışı finans kurumları ile ilişkisi olan işletmeler ve hisse senetlerini yabancı borsalarda arza yönelen Türk şirketleri IAS, US GAAP ve UK GAAP standartlarına göre raporlama yapmaktadırlar (Üstünel, 2006: 178-181).

Öte yandan finansal tabloların temel amaçlarından biri işletme dışındaki en önemli çıkar grubunu temsil eden yatırımcılara ve kredi verenlere yararlı bilgiler sağlamaktır. Bu nedenle finansal tablolar devlete ödenecek verginin hesaplanmasına yönelik değil, işletmenin finansal durum ve performansı hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanmalıdırlar. Bu amaca ulaşmak için finansal tabloların anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirlik niteliklerine sahip olması gerekir. İstenen nitelikte finansal tabloların hazırlanabilmesi için muhasebe standartlarına uyulması gerekmektedir (Türel, 2006: 1-20).

Gerek yatırımcılar ve gerekse de kredi verenler açısından ihtiyacı karşılayacak finansal tablolardaki bilgilerin;

- anlaşılabilir,
- geçmişini değerlendirmeye olanak veren, gelecekle ilgili tahminlerde bulunmayı sağlayan,
- zamanında bilgi kullanıcılarına sunulabilen, ihtiyaca uygun,
- olayı doğru temsil eden, tarafsız, kanıtlanabilir,

- güvenilir, karşılaştırılabilir, önemli, tam,
- sunulmasından sağlanan yarar, elde edilmesi için katlanılan maliyetten fazla olan (Akdoğan, 2008: s. 1),

niteliklerde olması istenilen özelliklerdir. Bu niteliklere sahip finansal tablo bilgilerinin elde edilebilmesi, şirketler ve ülkeler arasında karşılaştırmaların yapılabilmesinin sağlanması, bilgilerin raporlanması, tabloları düzenleyen ve kullananlar açısından da daha uygun olacaktır.

Bu çalışmamızda vergi kanunlarında yer alan düzenlemelere ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yer alan kurallara göre dönem karının tespiti ve mali tablo kalemleri konusundaki farklılıklara değinilmiş, UFRS mali tablo düzenleme ilkelerine göre tespit edilen kar rakamı üzerinden düzenlenen kar dağıtım tablosuna yer verilmiştir. Tasarı halinde olup Mecliste görüşmelerine devam edilen ve 2009 yılı içerisinde yasalaşması beklenen Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na uyma zorunluluğu getirilmekte olup çalışmamızla işletmelere daha şeffaf ve doğru bilgi sağlayan raporlama sisteminin seçiminde ışık tutulmaya çalışılmıştır.

II. VERGİ KANUNLARINA GÖRE KARIN TESPİTİ

1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan Tek Düzen Muhasebe Sisteminin iki aşaması bulunmaktadır. Birincisi ticari kârın tespiti, ikincisi ise mali kârın tespitidir. Dönem içinde ve dönem sonunda muhasebe hesaplarına yapılan kayıtlar tamamen ticari kârın tespit edilmesine yöneliktir. Ticari kârın tekdüzen muhasebe sistemine göre belirlenmesinin anlamı muhasebeyle ilgili bütün işlemlerin, bu işlemlerin vergi yasaları karşısındaki durumuna bakılmaksızın ticari kârın tespit edilmesine ilişkin kurallara göre fonksiyonlarının gerektirdiği hesaplara kaydedilmeleridir. Mali kârın tespiti ise daha farklı bir olay olup, muhasebe kayıtlarında belirlenmez. Mali kâr beyannamede ticari kârâ gerekli ekleme ve çıkarmalar yapılarak tespit edilir (Yılmaz, 2005: 1-3).

Bilindiği gibi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, ticari bilançoda yer alan vergi öncesi kurum kazancı (ticari bilanço kâr veya zararı) rakamından hareket edilerek vergi hesaplanır. Ancak ticari esaslara göre çıkarılan ticari

bilançolarda yer alan ticari bilanço kârı vergi kanunlarına göre hesaplanan kurum kazancından farklı olabilir. Bu farklılıkların beyanname üzerinde matraha eklenerek veya matrahtan düşülerek düzeltilmesi yani vergi mevzuatına uygun hale getirilmesi gerekir. Kurumlar vergisi hesaplama tablosu ana başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir (Öztürk, 2007: s. 157-243).

Tablo 1: Kurumlar vergisi hesaplama tablosu

1	Ticari Bilanço Kârı	(+)
2	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Matraha İlave Edilecek Unsurlar	(+)
3	Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler	(-)
4	Vergiye Tabi Kurum Kazancı (1+2-3)	(x)
5	Kazanç İstisnaları	(-)
6	Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu (4-5) Kalan rakamın (+) olması halinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu yapılır.	(-)
7	DİĞER İSTİSNA VE İNDİRİMLER (Yatırım indirimi, bağış ve yardımlar gibi istisnalar geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra (+) kalması halinde indirilir.)	(-)
8	Kurumlar Vergisi Matrahı	
9	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	

Kurumlar Vergisi Hesaplama Tablosunun düzenlemesi ile ilgili özellikli konuları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- Matraha ilave edilecek unsurlarla ilgili olarak beyannameye ayrı bir satır olmadığı için bu tutarın kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilerek beyannameye aktarılması gerekir.
- Vergiye tabi olmayan gelirler ve diğer indirimlerde ilgili beyannameye ayrı bir satır olmadığı için beyannamenin zarar olsa dahi indirilecek istisnalar bölümünde yer alan diğer indirimler ve istisnalar satırında indirim konusu yapılması gerekir.
- Kazanç istisnalarının kurum kazancından fazla olması halinde istisnanın tamamı uygulanarak dönem mali zararı ortaya çıkar.
- İştirak ve gayrimenkul satış kazancı, emisyon primleri satış kazançları gelir tablosunda yer almadığı için istisna tutarlarının matraha ilave

edilip, beyannamenin kazanç istisnaları bölümünde düşülmesi gerekir.

- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu ancak kazanç istisnalarının uygulanmasından bir kazanç kalması halinde mümkündür.
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra varsa bağış yardım ve sponsorluk harcamaları indirimi yapılır (Öztürk, 2006: s. 16).

II. A. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Matraha İlave Edilecek Unsurlar

Yasal olarak kabul edilmeyen giderler işletmelerin katlanmak zorunda oldukları işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ve idamesi için gerekli giderler olmakla birlikte ticari karın saptanmasında dikkate alınan, ancak değişik amaç ve nedenlerle vergi yasaları tarafından vergi matrahının saptanmasında indirimi kabul edilmeyen giderlerdir (Yılmaz, 2005: s. 24).

Kurumlar vergisi beyanname sistematığında matraha ilave edilecek unsurlarla ilgili ayrı bir sütun açılmadığı için matraha ilave edilecek unsurların kanunen kabul edilmeyen giderlerle birlikte toplam olarak kanunen kabul edilmeyen giderler sütununa eklenmesi gerekir. Yaygın olarak karşılaşılan kanunen kabul edilmeyen giderlerle, matraha ilavesi gereken diğer hususlara aşağıdaki örnekler verilebilir. Ancak liste sayılanlarla sınırlı değildir (Tablo 2).

II. B. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler

Yaygın olarak karşılaşılan vergiye tabi olmayan gelirlerle, matrahtan indirilmesi gereken diğer hususlara ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir. Ancak liste sayılanlarla sınırlı değildir. Vergiye tabi olmayan gelir ve indirimlerle ilgili beyannamede ayrı bir sütun olmadığı için bu tutarın beyannamede kazanç istisnalarında yer alan diğer istisna ve indirimler bölümünden de düşülmesi gerekir (Tablo 3).

Tablo 2: Kanunen kabul edilmeyen giderler

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar
- Yedek akçeler
- Kurumlar vergisi, her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zammı ve faizler
- İhraç edilen menkul kıymetlerin itibari değerinin altında satışından doğan zararlar ve pazarlama komisyonları
- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları
- Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminatlar
- Basın ve medya tazminatları
- Alkollü içki ve tütün reklam giderlerinin yasal sınırı aşan kısmı
- Kurumlar vergisinden istisna kazançlara ilişkin giderler
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları
- Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler
- Sosyal Sigortalar Kanunu'na göre indirim kabul edilmeyen tutarlar
- Kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bulunmayan giderler
- Belgelendirilemeyen Giderler
- Dönemsellik ilkesine uymayan giderler
- Özel kanunlarla kabul edilmeyen giderler

Tablo 3: Vergiye tabi olmayan gelirler

- Daha önce KKEG olarak dikkate alınmış konusu kalmayan karşılıklar (karşılık iptalleri)
- Dövizli borçlarını döviz satış kuru ile değerleyenlerin önceki dönemde KKEG olarak dikkate aldıkları döviz satış kuru ile döviz alış kuru arasındaki fark
- Malî açıdan gerekli olmayan gelir tahakkukları
- Gelecek dönemlerde vergilendirilecek teşvik primleri
- VUK hükümlerine uygun olmayan reeskont iptalleri
- Ödenmediği için önceki dönemlerde KKEG olarak dikkate alınmış olan SSK primlerinden bu dönemde ödenenler
- İhracatla ilgili % 0,5 oranındaki belgesiz götürü gider
- Personele ödenecek temettü ikramiyesi
- Örtülü sermaye olarak değerlendirilen borçlarla ilgili olarak doğan lehteki kur farkları
- Sair vergi dışı gelirler ile diğer indirimler

II. C. Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar (Kazanç İstisnaları)

Aşağıdaki tabloda kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde dikkate alınabilecek istisnalar sayılmıştır. Bu istisnalar, beyannamede zarar olsa veya bu istisnaların uygulanması zarara sebebiyet verse dahi uygulanacaktır. Bu istisnaların özelliği gereği istisna, elde edilen kazançta tanıdığı için öncelikle kurum kazancı içerisinde varsa bu kazançlar indirilerek vergiye tabi kurum kazancının ortaya çıkarılması gerekir. (Öztürk, 2007: s. 157- 243).

Tablo 4: Zarar olsa dahi indirilecek istisnalar

– Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları
– KVK'nın 5-1/b. maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurt dışı iştirak kazançları
– Tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisseleri satış kazancı istisnası
– Emisyon Primleri İstisnası
– Yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen ve KVK'nın 5-1/g maddesinde belirtilen koşulları taşıyan yurt dışı kazançlar
– Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları
– Gayrimenkullerin veya iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan ve KVK'nın 5-1/e. maddesi uyarınca tatbik olunan istisna
– Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna
– Eğitim ve öğretim kurumları ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden doğan kazançlar
– Diğer istisna ve indirimler

II. D. Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler

Kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrahtan geçmiş yıl zararlarının mahsubu yapıldıktan sonra pozitif bir rakamın kalması halinde, bu rakamla sınırlı olacak şekilde, aşağıdaki tabloda belirtilen istisna ve indirimler düşülür. Beyanname formatına göre indirimin uygulanması aşamasında aşağıdaki sıra takip edilecektir.

Tablo 5: Diğer istisna ve indirimler

• Risturnlar (KVK m. 5-1/i)
• Ar-Ge İndirimi (KVK m.10-1/a)
• Sponsorluk Harcamaları (KVK m.10/1-b)
• Bağış ve Yardımlar (KVK m. 10) <ul style="list-style-type: none"> – Genel Nitelikteki Bağış ve Yardımlar (KVK m.10/1-c) – Eğitim ve Sağ. Tes. ile Yurt Dış. İlişkin Bağış Yardımlar (KVK m.10/1-c) – Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (KVK m.10/1-ç) – Bakanlar Kurulunca Yardım Kararı Alınan Doğal Afetler Dolayısıyla Yapılan Bağışlar (KVK m.10/1-e)

III. UFRS'YE GÖRE KAR RAKAMININ OLUŞUMU

III. A. Giriş

İşletmeler, bir mali yıla ilişkin vergilerini, vergi kanunlarındaki ilke ve esaslara göre hesaplayarak ödemek zorundadırlar. Vergi mevzuatına göre üzerinden vergi hesaplanacak kar tutarına mali kar, gelecek dönemlerde vergi mevzuatına göre kurum kazancından indirim konusu yapılacak zarar tutarına ise mali zarar adı verilir. Dönemin mali kan üzerinden ödenecek vergi tutan, gerçekte ödenmesi zorunlu vergileri oluşturur. Diğer taraftan; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu olarak yayımlanmış bulunan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)' na göre hesaplanan vergi öncesi kar (zarar) tutarı ise ticari kar (zarar) olarak adlandırılır (Mısırlıoğlu, 2005: s.1- 15).

Mali karın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler, genellikle yatırımcılara sunulan gelir tablosunda yer alan ticari karın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler ile paraleldir. Fakat muhasebe standartları ile vergi mevzuatının gelir ve gideri tanımadaki farklı standartları nedeniyle mali kar/zarar ile ticari kar/zarar, varlık ve yükümlülüklerin gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek değeri (vergi değeri) ile muhasebe standartlarına göre defter değeri farklılaşmaktadır (Türel, 2006: 1- 20). Vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasındaki farklar verginin amacının finansal raporlamanın amacından farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Verginin amacı, mükelleflerin Mali İdareye karşı olan yükümlülüklerini yerine getirirken matrahı daha az aşındıracak önlemleri almak ve doğru vergi tekniği ile adil vergi tahsilinin idareye intikalinin sağlanmasıdır. Muhasebe standartları ise daha

şeffaf ve doğru finansal raporlama standartlarını yerleştirilerek kredi verenler ve yatırımcılar açısından tabloların daha gerçekçi olmasını ve yorumlanmasını temin etmeye çalışmaktadır.

Bir işletmenin vergi hesabına yönelik dönem karı veya zararı, finansal tablolarda raporlanması gerekenden oldukça farklı olabilir. Buna vergilendirilebilir kar (mali kar) ile bilanço karı (ticari kar) arasındaki fark da denilebilir. Bu farklar iki şekilde oluşur:

- a) Finansal tablolarda yer alan bazı gelir veya gider hesapları, bir işletmenin dönem sonu karı üzerinden hesaplanacak verginin tespitinde, ilgili vergi mevzuatı uyarınca, vergi hesabına dahil edilmeyebilir. Bu durumda mali kar ile finansal tablolarda raporlanan ticari kar arasında bir fark oluşur.
- b) Birden fazla dönemi ilgilendiren bazı gelir veya gider hesapları, vergiye tabi karın tespitinde aynı dönem içinde bir defada indirim konusu yapılabilir. Buna karşın, finansal tablolarda bu hesaplar ancak ilgili dönemlerde kar veya zarar hesapları ile ilişkilendirilir. Bu durumda dönem karı veya zararı üzerinden hesaplanacak vergide, geçici bir fark oluşur. Bu farka literatürde "zamanlama farkı" adı verilmektedir (Blake, 1993: s. 121).

Vergi mevzuatı bazı gelir ve giderlerin muhasebe standartlarından farklı dönemlerde tanınmasını gerektirir veya izin verir. Bunun dışında muhasebe sisteminin doğası gereği işlemler yasal kayıtlar üzerinden işletilmekte ve her iki raporlama sistemine göre uyum sırasında da farklı tasnif ve düzeltme işlemleri yapılmaktadır. Dönem farklılıkları sonucu geçici ve sürekli farklar ortaya çıkmaktadır. Sürekli farklar dönemin ticari karı ile vergi yükümlülüğü arasındaki oransal ilişkiyi zedelemekte, dönemin vergi yükümlülüğünün belirlenmesi açısından ise bir sorun teşkil etmemektedir. Geçici farklar ise dönemin vergi yükümlülüğünün belirlenmesi açısından sorunlara sebep olmaktadır. Bunun nedeni ise finansal tablolarda yer alan vergi yükümlülüğünün, finansal tablo kullanıcılarının doğru bilgilendirilmesi gereği dönemsellik ilkesi dikkate alınarak hesaplanmasıdır.

Geçici farklar, gelecek dönemlerle ilgili olarak "vergilendirilebilir geçici farklar" ve "indirilebilir geçici farklar" olarak ikiye ayrılmıştır. Eğer geçici farklar, gelecek dönemlerde ödenecek bir vergi farkı oluşturuyorsa

(vergilendirilebilir geçici fark), buna "ertelenen vergi yükümlülüğü" adı verilmektedir. Buna karşılık söz konusu fark, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergiden indirim imkanı sağlıyorsa (indirilebilir geçici fark), bu farka "ertelenen vergi varlığı" adı verilmektedir. Vergilendirilebilir geçici farklar, farkların ortadan kalktığı dönemlerde mali karda artış yaratmakta, indirilebilir geçici farklar ise, farkların ortadan kalktığı dönemlerde mali karda azalış yaratmaktadır. Tasnif ve düzeltme işlemlerini ise RJE (reclassification journal entry) ve AJE (adjustment journal entry) kayıtları olarak sınıflandırabiliriz. Düzeltme kayıtları dönem kar veya zararını değiştirecek, tasnif kayıtları ise yalnızca sınıflandırma farkı yaratacak kayıtlardır.

Muhasebe Standartlarının ülkemizdeki uygulamalara en büyük etkisinin; T.B.M.M.'de görüşmeleri devam eden Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda yer alan halka açık olsun olmasın tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarına tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğunun getirilmesiyle ortaya çıkacağı şüphesizdir (Mısırlıoğlu, 2006: s. 1-12).

UFRS ile uyumlu olarak finansal tabloların düzenlenmesi aşamasında işletmelerin finansal pozisyonunun, diğer bir ifadeyle varlıklarının ve borçlarının, gerçeğe uygun değer ile raporlanması benimsenmiş bulunmaktadır. Böylece işletmelerin net varlıklarının raporlama tarihi itibarıyla gerçeğe en yakın değeri üzerinden raporlanması istenmekte ve bu şekilde düzenlenen bir finansal tablonun kullanıcı gruplarına daha fazla yarar sağlayacağına inanılmaktadır.

III. B. TMS'lerin Mevcut Finansal Tablolara Etkisi

TMS'lerin mevcut finansal tablolara etkisi aşağıdaki hususlarda ortaya çıkacaktır.

- Biçimsel yapı (sınıflandırma)
- Kapsam
- Ölçme- Değerleme
- Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki ayrıntılar

III. B.1. Biçimsel yapıya (sınıflandırmaya) etki

TMS uygulamalarıyla; bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarında sınıflandırmada bazı değişiklikler olmakta ve biçimsel yapı etkilenmektedir. TMS kriterlerine göre bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler, gelir tablosundaki gelir ve giderler, nakit akışları yeniden belirlenir. Olağandışı gelir ve karlar ile olağandışı gider ve zararlar ayrı bölümler olarak raporlanmaz. Durdurulan faaliyetlerle ilgili gelir ve karlar, gider ve zararlar ayrı raporlanır.

Konsolide gelir tablosunda, iştiraklerin özkaynak yöntemiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan karlar- zararlar açıkça görülecek şekilde, azınlık paylarına düşen dönem net kar veya zararları dönem net karının (zararının) içeriğinde ancak tutarı ayrıca gösterilmek suretiyle raporlanır. Çalışmayan kısım giderlerinin raporlanacağı bölüm değiştirilir. Üretim maliyetlerinin hesaplanmasında normal maliyet yöntemi uygulanır. Bunun sonucu olarak normal kapasitenin altında yapılan üretimlerde noksan kapasiteye düşen sabit üretim giderleri mamul maliyetlerine dahil edilmez ve mamul maliyetlerine dağıtılmayan üretim giderleri olarak satışların maliyeti kapsamında raporlanır. Stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, karşılık giderlerinin yer aldığı diğer olağan giderlerden çıkartılarak satışların maliyeti bölümünde yer alır. Aynı şekilde stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklarda satışların maliyetini azaltacak şekilde raporlanır.

III. B.2. Kapsamdaki değişikliklerin finansal tablolara etkisi

TMS politikalarına göre bilançoda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır. Örneğin, özellikli varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları, araştırma giderleri vb. Veya TMS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançoya dahil edilir. Örneğin, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu, kıdem tazminatı karşılıkları, garanti karşılıkları vb.

Aynı şekilde TMS politikalarına göre gelir tablosunda yer almaması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer alan gelir ve gider kalemleri gelir tablosundan çıkartılır. Veya TMS politikalarına göre gelir tablosunda yer alması gereken

ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle gelir tablosunda yer almayan gelir ve gider kalemleri gelir tablosuna dahil edilir. Örneğin, alım satım amaçlı menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerindeki artış veya azalışlar, ertelenmiş vergi gelir etkisi, ertelenmiş vergi gider etkisi, maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılığı vb.

III. B.3. Ölçümlene ve değerlendirme ölçütlerindeki değişikliklerin finansal tablolara etkisi

TMS'ler bilanço kalemlerinin ve gelir tablosu kalemlerinin ölçümünde önemli değişiklikler getirmiştir. Ölçme ve değerlemedeki bu değişiklikler finansal tablolarda yer alan kalemlerin raporlanan tutarlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Finansal tablolardaki birçok kalem **gerçeğe uygun değerle** ölçülmektedir. Değerlemede kullanılan ölçütler aşağıdaki gibidir:

- Gerçeğe uygun değer
- Net gerçeğe uygun değer
- Maliyet bedeli
- Net gerçekleştirilebilir değer
- Geri kazanılabilir tutar
- Net bugünkü değer (İskonto edilmiş maliyet)
- Tahmini (Varsayılan) Maliyet

III. B.4. Dipnot ve açıklayıcı bilgilerin kapsamı genişletilmiştir.

TMS'ler eski uygulamalara göre işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları ve ölçme ve değerlendirme esasları ile ilgili olarak daha fazla ayrıntılı bilginin dipnotlarda ve açıklayıcı bilgilerde verilmesini istemektedir (Akdoğan, 2008: s. 1).

IV. KAR DAĞITIM TABLOSU VE KALEMLERİ

IV.1. Kar Kavramı ve Kar Dağıtım

Kar, en basit anlamıyla belli bir hesap dönemi sonunda elde edilen satış hasılatı ile bu hasılatla ilişkin maliyet ve giderler arasındaki olumlu fark olarak

tanımlanabilir. Kar genel olarak belli bir dönemde, ekonomik uğraşlar nedeniyle bir ticari teşebbüsün veya ortaklığın mal varlığında oluşan artış olarak tanımlanabilir. Kâr, ortakların şirkete koydukları sermaye neticesinde elde ettikleri bir gelir hakkıdır. Üretim faktörlerinden biri olan ve hatta diğer faktörleri bir araya getiren en önemli figür olan “girişimci”, işletme tüzel kişiliğine koymuş olduğu sermaye karşılığında, şirketin dönemsel olarak elde ettiği kardan pay alma hakkını kazanır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca da bir hesap döneminin karını "(Net Satışlar + Diğer Gelirler) - (Satışların Maliyeti + Faaliyet Giderleri + Diğer Giderler) = KAR" şeklinde ifade etmek mümkündür (Bekler, 2007: s. 1-8).

Bu noktada işlevsel olarak iki tane kâr kavramı karşımıza çıkmaktadır; ticari ve mali kâr. Ticari kar, “Tek Düzen Hesap Planı”, “Türk Ticaret Kanunu” ve muhasebe standartları çerçevesinde hesaplanmakta iken mali kâr, vergi kanunları göz önüne alınarak; muafiyetler, istisnalar, kanunen kabul edilmeyen giderler, vb. faktörlerin dikkate alınması ile vergi matrahı anlamına gelen ve üzerinden vergi hesaplanan kardır (Ceyhan, 2006: s. 1-4).

Gelir tablosu yaklaşımına göre, dönemin ticari karı, dönemin toplam gelir ve giderleri arasındaki olumlu farktır. TMS'de bu kar tutarı 690 No.lu hesapta yer almaktadır. Dönemin ticari karı bu hesabın kapanmadan önceki alacak kalıntısını ifade eder. Ticari karı bilanço yaklaşımına göre, dönem sonu ve dönem başı özsermayeleri karşılaştırmak yoluyla belirlemek de mümkündür. Ticari kardan dağıtılmayarak işletmede bırakılan ve kar dağıtımının kaynağını oluşturabilen diğer öz kaynak unsurları ise, TMS' ye göre, 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI, 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER, 548 DİĞER KAR YEDEKLERİ gibi dağıtımı kısıtlanmamış olan fonları içermektedir. Özetle belirtmek gerekirse kar dağıtımın kaynağı sadece dönemin ticari karını değil bu kardan ayrılan ve dağıtılmayarak işletmede bırakılan ve dağıtımı yasa ve ana sözleşme ile kısıtlanmamış olan isteğe bağlı yedekleri ve diğer özkaynak unsurlarını da kapsamına almaktadır (Örten, Karapınar, 2007: s. 249-358).

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

- 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,

olarak sayılmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu da bu kalemlerden birisinin ya da birleştirilmiş birkaçının kâr dağıtımı sırasında ortaklara 1. temettü olarak dağıtılabileceği; dağıtılan kâra son hesap döneminde elde edilen safi kârın katılmamasının önemli olmadığı, tamamının önceki dönemlerde elde edilmiş kârlardan dağıtılmayan kısımlar olabileceği görüşündedir. Kurumun kar payı dağıtabilmesi için daha önceki yıllardan devreden zararı olmaması dönem içi bilançosunun karlı bağlanması kar payını dağıtması için emre amade nakdi bir fon bulunması ve son olarak da Yönetim Kurulu'nun önerisi üzerine Genel Kurul'un bunu karara bağlaması gerekir (Tuncer, 2007: s. 9).

TMS'de kar dağıtım tablosunu düzenleme kurallarının tanımı yapılmıştır. Bu ilkelerin uygulanış biçimi TMS' de dört başlık altında kaleme alınmıştır. Bunlar;

- i. Kar dağıtım kaynağının dönem karı ile yedeklerden oluşması,
- ii. Kardan devlete, ortaklığa, ortaklara ve işletme personeline ait payların tabloda açıkça gösterilmesi,
- iii. Adi ve imtiyazlı hisse senetlerine ait payların tabloda ayrı gösterilmesi,
- iv. Katılma intifa senedi (KİS), kara iştirakli tahvil (KİT), kar zarar ortaklığı belgesi (KOB) gibi menkul kıymetlere ait payların tabloda ayrı gösterilmesi şeklinde özetlenebilir.

Kurumlarda kâr dağıtımını yönlendiren başlıca düzenlemeler;

- 1- Türk Ticaret Kanunu,
- 2- Vergi Kanunları,
- 3- Şirket Ana sözleşmeleri,
- 4- Sermaye Piyasası Kanunu
- 5- Genel Kurulu Kararları

Şirketlerde kâr dağıtım yetkisi ve sorumluluğu yukarıda belirtilen yasalar ve genel kurul kararları doğrultusunda Yönetim Kurulu'na aittir. Yönetim

Kurulu yukarıdaki düzenlemeler doğrultusunda şirketin kâr dağıtım politikasını saptar ve uygular. Kâr dağıtımının şirket genel kurulunun onayından geçmesi hukuki bir zorunluluktur.

IV. 2. Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Kâr Dağıtım

Türk Ticaret Kanunu'nda kâr dağıtım ilkeleri iki başlık altında toplanabilir. Bunlardan birincisi, şirketin mali bünyesini koruyucu, ikincisi ise ortakların kâr almasını sağlayıcı ilkelere dir.

IV. 2. 1. Şirketin Mali Yapısını Koruyucu ve Devam Ettirici Kâr Dağıtım İlkeleri

IV. 2. 1. 1. TTK'nın 469/1 ve 467. Maddesinde Yer Alan İlkeler

TTK'nın 469. maddesinin birinci fıkrası "*Kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve ana sözleşme hükmüne göre ayrılması gerekli diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz*" şeklinde açıklanmıştır. Şirket bünyesinde bırakılan, kanun ve ana sözleşme gibi yazılı metinlerde yer alan kâr payı dilimlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Kanuni yedek akçe (TTK m. 466/1),
- Ana sözleşmeyle ayrılan ihtiyari yedek akçeler (TTK m. 467),
- Ana sözleşmeyle ayrılan yedek akçe niteliğindeki fonlar (TTK m. 467),
- Ana sözleşmeyle ayrılan müstahdem ve memurlar için yardım akçesi (TTK m. 468).

IV. 2. 1. 2. TTK'nın 469/2. Maddesinde Yer Alan İlkeler

Şirketin mali bünyesinin korunması ve kuvvetlendirilmesiyle ilgili TTK hükümleri dışında bu konuda esnekliği sağlamak amacıyla genel kurula veya ortaklar kuruluna da yetki verildiği görülmektedir. Genel kurul bu yetkisini dönem sonu kârından veya geçmiş yıl kârlarından dağıtımını ana sözleşmede kendisine bırakılan kâr payı diliminin dışına çıkararak kullanıp, kâra müdahale edebilir. Şirket genel kurulu bu müdahaleyi şirketin mali yapısının kuvvetlenmesi ve gelecekte ortaklarına sürekli kâr payının ödenebilmesi amacıyla yapmaktadır.

IV. 2. 1. 3. TTK'nın 466. Maddesinin 1, 2 ve 3. Bentlerinde Yer Alan İlkeler

TTK'nın 466. maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bent hükümlerinde I. kanuni yedek akçeye eklenecek primli pay senedi ihraçlarından, pay senedi iptal kârlarından ve II. kanuni yedek akçeden söz edilmektedir. Söz konusu kâr unsurları, aslında ortaklara ve üçüncü kişilere dağıtılması gereken kâr unsurları olduğu halde şirket bünyesinde sermayenin bir bölümü olarak bırakılan unsur niteliğini kazanmaktadırlar (Ulusoy, 1987: s. 443)

IV. 2. 2. Ortakların Kâr Payı Almasıyla İlgili İlkeler

- Ortaklara I. Temettü
- Kuruculara Kâr Payı Verilmesinde Kabul Edilen Şartlı İlke
- Yönetim Kurulu Üyelerinin Kâr Paylarına Hakim Olan İlke

IV. 2. 3. Kâr Dağıtımında Yetkili Organ

Anonim Şirkette ortaklara kâr payı dağıtılmasına tek yetkili organ genel kuruldur (TTK m.369/11). Genel kurulun kâr dağıtılıp dağıtılmaması konusundaki yetkileri başka organlara devredilemeyecek yetkilerdendir. Komiser Yönetmeliği'nin¹ 15. maddesi ve TTK kâr dağıtım konusunda yönetim kuruluna hiçbir yetki tanımamıştır (Erimez, 1985: s. 163).

IV. 2. 4. Kâr Dağıtımına İlişkin Prosedür

Anonim şirketler için kâr dağıtımına ilişkin prosedür aşağıdaki şekilde işlemektedir (Karyağdı, 1999: s. 141-142):

Hesap dönemi kapandıktan sonra yönetim kurulu tarafından usulüne uygun olarak bilanço, kâr-zarar hesabı, yıllık rapor ve kâr dağıtım projesi hazırlanır.

- 1) Yönetim kurulu, genel kurulu hesap döneminin kapanmasından itibaren üç ay içerisinde toplantı gününden en az on beş gün önce,

¹ Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılar da Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik.

ana sözleşmede belirtilen usulde ve ticaret gazetesine ilan vermek yoluyla toplantıya çağırır. Bu ilan ve çağrılarda genel kurul gündemi de belirtilir.

- 2) Bu on beş günlük süre içerisinde bilanço kâr-zarar hesabı, yıllık rapor, kâr dağıtım projesi ve denetçi raporları şirket merkezinde pay sahiplerinin incelemesi için hazır tutulur. Pay sahipleri bu belgeleri inceler.
- 3) Genel kurul şirket bilançosunu kâr-zarar hesabını ve kâr dağıtım projesini aynen ya da değiştirerek onaylar ve kâr dağıtımına karar verir.
- 4) Kâr payı genel kurul kararında kârın ödenmesi için bir gün belirtilmiş ise o tarihten itibaren, gün belirtilmemiş ise genel kurulun karar tarihinden itibaren ödenmeye başlanır. Ödeme tarihinden itibaren beş yıl içerisinde alınmayan kâr payları Hazineye intikal eder.

IV. 2. 5. Türk Ticaret Kanunu'nda Kâr Dağıtım Sırası

Türk Ticaret Kanunu'nda kâr dağıtımını bir sıralama dahilinde yapılır. Bu sıralama izlenirken gözden kaçırılmaması gereken nokta, aşamalardan birisi tamamlanmadan diğer aşamalara geçilemeyeceğidir. Yıllık kârdan ortaklara dağıtılacak olan kâr payına ulaşırken kanun hükümleri ve şirket ana sözleşmesi gereğince aşağıdaki işlemler yapılır (Öztürk, 2007: s. 157-243).

IV. 2. 5. 1. Birinci Aşama

Birinci aşamada kâr payından pay sahipleri ve şirket personeli (işçiler, memurlar ve müstahdemler) yararlanır.

1. İlk olarak şirket faaliyetleri sonucunda elde edilen gayri safi kârdan, vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları saptanmış olan vergiler ayrılır. Kalan kısım safi kârdır.
2. Safi kârdan I. tertip kanuni yedek akçe ayrılması (TTK m. 466/1).
3. TTK, kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ile kanun ve ana sözleşme hükmünce ayrılması gerekli diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kârın dağıtılamayacağını öngörmektedir (TTK m. 469/1). Aşağıdaki üç fonun ayrılmasında herhangi bir sıra bulunmamaktadır. Genel kurul bunları dilediği sırada ayırabilir.

- Ana sözleşme ile şirket personeli lehine yardım fonu ayrılması,
 - İhtiyari yedek akçe ayrılması,
 - Ana sözleşme ile kıdem ve ihbar tazminatı ayrılması,
4. Birinci tertip kâr payı (pay sahiplerine % 5 oranında) ayrılması.

IV. 2. 5. 2. İkinci Aşama

Birinci aşamanın sonuçlanmasından sonra kârın kalan kısmı, aşağıdaki şekilde dağıtılır.

- 1) Kurucu intifa senetlerinin sahiplerinin hakkının ayrılması: Bunlar haklarını ana sözleşme ve TTK' nın 279/1. maddesinin 5. bendi ve 298. madde hükümleri uyarınca ancak birinci tertip kâr payı ayrıldıktan sonra kalanın % 10'unu alabilirler.
- 2) Yönetim kurulu üyelerinin kâr payı,
- 3) Adi intifa senetleri sahiplerinin kâr payı,
- 4) İmtiyazlı pay sahiplerinin kâr payı,
- 5) Şirket personeli için ana sözleşmede öngörülen ikramiye niteliği taşıyan kâr payı,
- 6) Ana sözleşmede ayrılması öngörülmüş diğer fonlar.

III. 2. 5. 3. Üçüncü Aşama

Üçüncü aşamada ikinci aşamadan kalan kısım genel kurulca (TTK m. 466, b.3);

- Fevkalade yedek akçe olarak ayrılabilir,
- Kâr payı olarak pay sahiplerine dağıtılabilir,
- Bir kısmı fevkalade yedek akçe olarak ayrılabilir, bir kısmı kâr payı olarak dağıtılabilir.

Üçüncü aşamada kâr payı dağıtılacaksa ikinci tertip kanuni yedek akçe ayrılması gerektiği unutulmamalıdır.

- Fevkalade yedek akçe ayrılması (TTK m. 469/3),

- Genel kurul kararı ile şirket personeline ikramiye,
- II. tertip yedek akçe ve II. tertip kâr payı ayrılması.

IV. 3. Kar Dağıtım Tablosunun Açıklanması

Kâr Dağıtım Tablosu (KDT), ortaklara ve diğer ilgililere ana sözleşme ve/veya yasa hükümleri uyarınca dağıtılacak kâr payını belirlemek; dönem kârından ödenecek vergileri ve ayrılacak yedek akçeleri göstermek; dönem kâr veya zararının finansal yapıya etkisini ortaya koymak, yatırım alanı arayan birikim sahiplerine şirketin kâr dağıtım hakkında bilgi vermek amacıyla özellikle sermaye şirketlerince düzenlenmektedir (Akgüç, 1995: s. 213).

KDT'lerin düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem kârından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kârla, hisse başına düşen temettüün hesaplanmasıdır (MSUGT No: 1).

IV. 3. 1. Kâr Dağıtım Tablosunun Düzenlenme Kuralları

Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nde KDT; dönem kârından yapılan dağıtımla, yedeklerden yapılan dağıtım, ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir. Yedeklerden yapılan dağıtım geçmiş yıl kârları ile birlikte düşünmek gerekir. KDT formatında olağanüstü yedekler, dağıtılmamış kârlar olarak algılanmıştır. Bununla birlikte bilanço formatında yer alan geçmiş yıl kârları, herhangi bir nedenle "yedek" statüsüne alınmayan kâr artıklarını ifade etmektedir. Bunların dağıtılmamış kâr (olağanüstü yedek) gibi işlem göreceği açıktır (Hacırüstemoğlu, 1996: s. 162).

KDT'de; ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek I. ve II. temettüler, ayrılan I. tertip ve II. tertip yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kârdan ayrılan özel fonlar açıkça gösterilir. Dönem kârının dağıtımında; imtiyazlı payların bulunması halinde imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kâr payları, tabloda belirtilen bölümlerde ayrı ayrı gösterilir. Katılma intifa senedi, kâra istikrarlı tahvil ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle, bu senet sahiplerine mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenen payları kâr dağıtım tablosunda ayrıca gösterilir.

IV. 3. 2. Kâr dağıtım tablosu ve kalemlerine ilişkin açıklamalar**Tablo 6:** Kar dağıtım tablosu

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A. DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI		
1) DÖNEM KÂRI		
2) ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-) - KV (Kurumlar Vergisi) - Diğer Vergi ve Yasal Yükümlükler		
NET DÖNEM KÂRI		
3) GEÇMİŞ DÖNEM ZARARI (-)		
4) I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)		
5) İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)		
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KÂRI		
6) ORTAKLARDA BİRİNCİ TEMETTÜ (-)		
7) PERSONELE TEMETTÜ (-)		
8) YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)		
9) ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-) - Adi Hisse Senedi Sahiplerine - İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
10) İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)		
11) STATÜ YEDEKLERİ (-)		
12) OLAĞANDIŞI YEDEKLER (DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR)		
13) DİĞER YEDEKLER (-)		
14) ÖZEL FONLAR (-)		
B. YEDEKLERDEN DAĞITIM		
1) DAĞITILAN YEDEKLER		
2) II. TERTİP YASAL YEDEKLER (-)		
3) ORTAKLARA PAY (-)		
4) PERSONELE PAY (-)		
5) YÖNETİM KURULUNA PAY (-)		
C. HİSSE BAŞINA KÂR - Adi Hisse Senedi Sahiplerine (YTL %) - İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (YTL %)		
D. HİSSE BAŞINA TEMETTÜ - Adi Hisse Senedi Sahiplerine (YTL %) - İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (YTL %)		

A. Dönem Kârının Dağıtımı

Bu bölümde dönem kârının dağıtımı yer alır.

1. Dönem Kârı: Gelir tablosunda vergi ve yasal yükümlülüklerden önceki "690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı"nın kâr bakiyesidir. "590 Dönem Net Kârı" ile "370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabının toplamı dönem kârı ile aynı anlam ve tutardadır.

2. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler: Dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükleri kapsar. 5520 Sayılı KVK'nın 32. maddesi uyarınca hesaplanan Kurumlar Vergisini kapsamaktadır. Burada yer alan vergi ve diğer yasal yükümlülükler yukarıda yer alan dönem kârı (ticari kâr veya bilanço kârı) üzerinden değil, vergi kanunları uyarınca tespit olunan mali kâr (Mali bilanço kârı veya matrah) üzerinden hesaplanmaktadır (Atik, Karyağdı, 1997: s.21)

3. Geçmiş Yıllar Zararı: Zararla kapanmış geçmiş dönem faaliyetlerinden gelen ve "580 Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı"nda yer alan zararları ifade eder. 5520 Sayılı KVK'nın 9. maddesinde, beş yıldan fazla nakledilmemesi, mali bilançolara göre meydana gelmesi ve her yılın zararlarının bilançolarda ayrı ayrı gösterilmesi şartı ile kurum hasılatından indirilebileceği belirtilmektedir. Tek düzen muhasebe sistemine verilen kâr dağıtım tablosu formatına göre de geçmiş yıllar zararları kapatılmadan kâr dağıtımı yapılamaz.

4. Birinci Tertip Yedek Akçe: Hem limited hem de anonim şirketler TTK'nın 466'ncı maddesi gereğince, her yıl safi kârın yirmide birini (% 5'ini) ödenmiş sermayenin beşte birine (% 20'ye) ulaşınca kadar yedek akçe olarak ayırmak zorundadırlar. Safi kârın yüzde beşinin kanuni yedek akçe olarak ayrılması asgari bir tutardır, yüzde beşten daha aşağı bir tutar ayırım için kullanılamaz (Demir, 1996: s. 640). TTK'da yedek akçelerin safi kârdan ayrılacağı hükmü getirilmiş olup safi kar kavramı net bir şekilde açıklanmamıştır. Son yıllarda safi kârın mali yükümlülükler düşüldükten sonra kalan kâr olduğu görüşü yaygınlık kazanmıştır. Kanun, nominal sermayenin değil ödenmiş sermayenin hesaplamalarda esas alınması hükmünü getirmiştir (Çankaya, 1997: s. 1-7).

5. İşletmede Bırakılması ve Tasarrufu Zorunlu Yasal Fonlar: Çeşitli mevzuat gereği dönem kârından işletmede alıkonulacak ihtiyat ve karşılıklar ile işletmenin mali yapısını güçlendirmek amacıyla oluşturulan fonlardır.

6. Ortaklara Birinci Temettü: İşletmenin ödenmiş sermayesi üzerinden ilgili yasa hükmü ve ana sözleşmesi gereği ortaklarına dağıtacağı birinci tertip temettüdür. Birinci temettü diye isimlendirilen ve dönem sonu safi ticari kârın bölünmesini etkileyen kâr payı ayrılmasının en önemli özelliği, şirket ortaklarının dönem sonu safi ticari kârından aldıkları ilk pay olmasıdır. Ayrıca birinci temettü, şirket ortaklarının sermayelerine mahsuben şirkete yaptıkları ödemelerle orantılı olarak ödenir ve birinci temettü, esasta kârdan pay ayırmak (dağıtmak) olmakla birlikte, ortağın sermayesine karşı şirketten aldığı yıllık faiz niteliğini taşımaktadır (TTK 469/2). Birinci temettünün bir diğer özelliği ikinci kanuni yedek akçenin üzerinden ayrılacağı kâr payını etkilemesi, ancak bu kâr payının içinde yer almamasıdır. Temel kâr payı niteliğinde olan bu oran mutlak nitelikte olup, esas mukavele ile de değiştirilmesi mümkün değildir.

Sermaye Piyasası Kanunu'na (S.P.K.) tabi anonim şirketlerde yani halka açık şirketlerde birinci temettü oranının esas sözleşmede gösterilmesi zorunludur. Bu oran kurul tarafından tespit olunacak miktardan az olamaz (SPK m. 15). Halka açık anonim şirketlerde, birinci temettü, hesap dönemi net karından vergi ve benzeri yükümlülükler düşüldükten sonra bulunan dağıtılabilir karın yarısından az olamaz. Ancak hisse senetleri borsada işlem gören şirketler birinci temettüü nakden ve/veya hisse senedi olarak dağıtmak veya dağıtmamak konusunda serbesttirler. Diğer taraftan hisse senetleri borsada işlem görmeyen halka açık anonim şirketler birinci temettüü nakden dağıtmak zorundadırlar (Bekler, 2007: s. 1-8).

7. Personele Temettü: Genel kurul kararıyla personele dağıtılacak temettüdür. T.T.K.'nın 468'inci maddesi hükmü uyarınca esas sözleşmede müstahdem ve işçiler lehine yardım yedek akçesi öngörülebilir. Esasen bir ihtiyari yedek akçe olarak T.T.K.'da düzenlenmiş olan bu hüküm gereğince esas sözleşmeye işçilere yardım sandığı (T.T.K.'ya göre vakıf) kurulması amacıyla kardan belli bir oranda bir yedek akçe ayrılabilmesi olanağı tanınmıştır.

8. Yönetim Kuruluna Temettü: Genel kurul kararıyla yönetim kurulu üyelerine dağıtılması kararlaştırılan temettüü kapsar. TTK'nın 472. maddesi uyarınca safi kârdan kanuni yedek akçe ve pay sahiplerine % 4 oranında veya esas mukavele ile daha yüksek bir oranda kâr payı dağıtıldıktan sonra yönetim kurulu üyelerine kâr payı verilebilir. Yönetim kurulu üyelerine kârdan pay dağıtılabilmesi için esas sözleşmede açık bir hüküm bulunması, yönetim kurulu

yönetmeliğinde açık hüküm veya genel kurul kararı gibi bir hukuksal nedenin bulunması gereklidir.

9. Ortaklara İkinci Temettü: İkinci temettü genel kurul kararı ile ortaklara dağıtılması kararlaştırılan ikinci tertip temettüdür. Birinci temettü dağıtılması zorunlu temel kâr payını göstermekte iken ikinci temettünün dağıtılması kanun ve esas sözleşme hükümlerine ve özellikle genel kurul kararına bağlıdır.

10. İkinci Tertip Yedek Akçe: TTK'nın 466/3. maddesinde; "safî kârdan birinci fıkrada yazılı yedek akçeden başka, pay sahipleri için % 5 kâr payı ayrıldıktan sonra pay sahipleriyle kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda biri" yedek akçeye eklenir" şeklinde ifade edilmektedir. Buradaki "kardan dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın" yerine, TTK ve TMS'nin mantığına uygun olarak, "dönem karından veya yedeklerden dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın" ifadesinin kullanılması, bize göre, daha uygundur (Örten, Karapınar, 2007: s. 249-358). İkinci tertip yedek akçe sadece dönemin dağıtılacak kârın değil geçen yıllardan aktarılan ve serbest yedek akçelerden alınarak dağıtılacak birikmiş kârları da kapsar.

TTK'nın 466. maddesinin 4. fıkrası uyarınca yasa koyucu başka şirketlere iştirak amacıyla kurulan holding şirketlerin ikinci tertip yedek akçe ayırmalarına lüzum görmemiş ve holding şirketleri bu uygulamanın dışında bırakmıştır. Yukarıdaki ifadelerden sonra ikinci tertip yedek akçe ile ilgili şu sonuçları çıkarabiliriz:

- Öncelikle birinci tertip yedek akçe ayrılmış olmalıdır,
- İkinci tertip yedek akçe ayırmak için dağıtımına karar verilen kâr ödenmiş sermayenin % 5'ini aşmış olmalıdır.
- Ortaklara % 5 birinci temettü tutarı II. tertip yedek akçe matrahına dahil değildir.
- İkinci tertip yedek akçe dağıtımına karar verilen kârın 1/10'udur.

11. Statü Yedekleri: Ana sözleşme uyarınca ayrılması gereken yedekleri kapsar. İşletmeler dağıtılabilir kârın tamamını kâr payı sahiplerine dağıtabileceği gibi bunun bir kısmını da işletmede bırakabilirler. İşte bu çerçevede mecburi yedek akçeler dışında genel kurul kararı ile işletmede

bırakılan kârlar statü veya olağanüstü yedekler (ihtiyari yedek akçe) olarak nitelendirilirler (TTK m.467).

12. Olağanüstü Yedekler (Dağıtılmamış Kârlar): İşletmede olağanüstü durumlar dikkate alınarak bırakılan yedekleri veya geçmiş dönemle ilgili dağıtım konusu yapılmayan kârları ifade eder.

13. Diğer Yedekler: Genel kurul kararıyla kardan ayrılan ve daha önceki başlıklarda yer alan yedekler dışında kalan yedek akçeler bu başlıkta gösterilir.

14. Özel Fonlar (549): Çeşitli mevzuat hükümleri nedeniyle kardan ayrılarak işletmede bırakılması zorunlu olan fonlar ile özel amaçlar için ayrılan diğer fonları ifade eder.

B. Yedeklerden Dağıtım

Yedek kavramı geniş anlamda kullanıldığında "serbest yedeklerden" dar anlamda kullanıldığında "serbest yedekler" ile "aktarılan (dağıtılmayan) kardan" ve "dağıtımı kısıtlanmamış" olan diğer özkaynak unsurlarından yapılan dağıtım, bu kısımda yer almaktadır.

TTK'nın 466. maddesinin 3. fıkrasında; "Umumi yedek akçe esas sermayenin yarısını geçmedikçe, münhasıran ziyanların kapatılmasına yahut işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye veya neticelerini hafifletmeye elverişli tedbirler alınması için sarf olunur." denilmektedir. Yasa koyucu burada bir sınır koyarak kanuni yedek akçelerin esas sermayenin yarısını aşmadıkça kullanımını kesin ve belirli amaçlarla sınırlandırmaktadır. Diğer taraftan şirketin kendi isteği ile ayırmış olduğu yedek akçeleri ise öngörülen amaçları çerçevesinde kullanma serbestisine sahiptir.

Tablonun bu bölümündeki satırları tek tek ele alacak olursak:

1. Dağıtılan Yedekler: Geçmiş yıllarda ayrılmış ve bu dönem dağıtılan yedekleri kapsar. Yedek kavramının geniş ve dar anlamda kullanılmasına göre yedeklerden yapılan ve yukarıda açıklanan serbest öz kaynak unsurlarına ait dağıtım, bu kısmın kapsamına girmektedir. 542, 548, 570 vb. serbest öz kaynak unsurlarından yapılan dağıtımlar burada yer alacaktır.

2. İkinci Tertip Yasal Yedekler: Dağıtılacak yedek ve geçmiş yıl kârlarının onda birini ifade eder. Dağıtılan yedeklerle ilgili ikinci tertip yedek akçe, dağıtımı kararlaştırılmış olan yedek, aktarılan kar, dönem karı dışında

kalan ve dağıtımı kısıtlanmamış olan diğer öz kaynak unsurlarının "onda birini" kapsamına almaktadır. Buradaki ikinci tertip yasal yedek akçe, dağıtılması kararlaştırılmış olan tutarın tamamı üzerinden ayrılır. Daha önce de açıklandığı gibi, ortaklara bu tür yedeklerden % 5 oranında birinci yasal temettü dağıtılsa da, ticari karın dağıtımında olduğu gibi, birinci yasal temettü matrah dışı bırakılmaz.

3. Ortaklara Pay: Dağıtılan yedek ve dağıtılmamış kârlardan ortaklara ödenecek kısmı kapsar.

4. Personele Pay: Dağıtılan yedek ve dağıtılmamış kârlardan personele ödenecek kısmı kapsar.

5. Yönetim Kuruluna Pay: Dağıtılan yedek ve dağıtılmamış kârlardan yönetim kuruluna ödenecek kısmı kapsar.

C. Hisse Başına Kâr

Dağıtım konusu kârdan hisse başına düşen pay burada yer alır. Tabloda adi ve imtiyazlı hisse senetleri olarak ayrı ayrı gösterilmesi gereken bu tutar basitçe şu şekilde formüle edilebilir.

$$\begin{aligned} \text{Adi hisse senetlerine dağıtılacak kâr} &= \text{Dönem Net Karı} / \\ &(\text{Adi Hisse Senetlerine Dağıtılan Temettü Oranı} / \text{Ortaklıklara} \\ &\text{dağıtılan toplam temettü oranı}) \\ \text{Hisse Başına Kar} &= \text{Adi hisse senetlerine ait dönem net kârı} / \\ &\text{Hisse Senedi Sayısı} \\ \text{Hisse Senedi Başına Kar Yüzdesi} &= \text{Adi Hisse Senedi Başına Kar} \\ &/ \text{Bir Hisse Senedinin Değeri} \end{aligned}$$

D. Hisse Başına Temettü

Dağıtılan kârdan hisse başına düşen kısım burada yer alır. Yasa, ana sözleşme ve genel kurul kararları gereğince tüm zorunlu ayrımlar yapıldıktan sonra, fiilen net kâr dağıtımının hisse başına düşen kısmını göstermekte ve şu şekilde formüle edilebilir.

$$\text{Hisse senedi başına temettü tutarı} = \text{Ortaklara 1. Temettü} + 2. \text{ Temettü} / \text{Hisse Senedi Adedi}$$

V. TTK TASARISI' NDA YER ALAN HÜKÜMLER

Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan muhasebe düzenlemeleri, bankalar ve sigorta şirketleri için sınırlı istisnalar dışında diğer tüm

düzenlemelerin üzerinde tutulmaktadır. Sonuç olarak, birden fazla yetki alanına giren tüzel kişiliklerin şirketin defter kayıtları temelinde hazırlanan birden fazla sayıda mali tablo seti hazırlaması gerekmektedir. İlâveten, birçok orta ve büyük işletmenin yönetim bilgi sistemi vergi muhasebesine dayalıdır, ki bu da yönetime işletmeyi etkin şekilde yönetebilmesi için yeterli bilgi (örneğin, konsolidasyon yokluğu) sağlamamaktadır.

Halen ve Taslak Kanun yürürlüğe girene kadar, çeşitli kanunlar ve yönetmelikler mali raporlamayı bölük bir tarzda düzenlemektedir, bu da çok sayıda tek başına özel maksatlı muhasebe şartına yol açmaktadır. Kurumsal mali raporlama şartlarının farklı işletmelere uygulanması, Tablo 7’de özetlenmiştir (Gielen ve diğerleri, 2007: s. 1-41).

Tablo 7: Mevcut Düzenlemeler Işığında Mali Tablo Düzenleme Zorunluluğu

Mali Tablolar / Tüzel Kişilikler	Tüzel Kişilik Mali Tabloları	Konsolide Mali Tablolar
Anonim ve Limited Şirketler		
Büyük ve Orta	Vergi Usul Kanunu ve TDM	Zorunluluk yok
Küçük İşletmeler ve Tek Malikler	Muhasebe Temel Kavramları MSUGT’da belirtilmiştir	Zorunluluk yok
Halka açık şirketler	Vergi Usul Kanunu, TDM ve SPK tarafından yayınlanan Tebliğler	SPK tarafından yayınlanan Tebliğler
Bankalar	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından Bankalar Kanununa göre yayınlanan Yönetmelikler ve Tebliğler dahilinde özel muhasebe şartları	
Sigorta Şirketleri	SGM tarafından yayınlanan Yönetmelikler ve Tebliğler dahilinde özel muhasebe şartları	Zorunluluk yok

Kaynak: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_tur_tur.pdf, Mart 2007

Tasarı halindeki Türk Ticaret Kanunu’yla halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan, Türkiye Muhasebe Standartları’na uyma mecburiyeti getirilmektedir.

Bir ülkenin, sermaye ve kredi piyasalarının uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi, ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasasında güç olarak yer alabilmesi için; tam şeffaflığa dayalı, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına göre çıkarılmış

finansal tablolara ve Uluslararası Denetim Standartlarına göre hazırlanmış denetim raporlarına ihtiyacı vardır (Türmob, 2005: s.1-34). Bu minval üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun bir otorite olarak kabul edilerek finansal tabloların daha gerçekçi ve şeffaf olması adına Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımının zorunlu hale getirilmesi önemli bir adımdır. Tasarı da TMS'ye birçok madde de değinilmiş olup değerlendirme ilkeleri, genel değerlendirme ilkeleri ve varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri şeklinde düzenlenmiştir. Madde 78'de, yılsonu finansal tablolarda yer alan varlıklar ve borçlarla ilgili olarak TMS' de öngörülen ilkeler dikkate alınmak üzere değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir.

Yılsonu finansal tabloların düzenlenmesi sırasında Taslağın 69. maddesi kapsamında tabloların TMS'ye uygun, açık ve anlaşılır olması gerektiği ifade edilmiş olup düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı sürede çıkarılması gerektiğine yer verilmiştir. TTK Tasarısı ile TMSK'ya envanter ve finansal tabloların düzenlenmesi konusunda önemli yetkiler verilmiştir. Bu düzenlemeyle, TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, TMSK tarafından yayımlanan, TMS'ye ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar (Sağlam, 2006: s. 1-27). Görüldüğü üzere mecliste görüşmeleri devam eden ve 2009 yılında yasalaşması beklenen TTK ile birlikte yeni dönemde şirketler için finansal raporlama sürecinde TMS standartları, vergi kanunlarına göre muhasebe tutma anlayışının yerini alacaktır.

VI. UFRS MALİ TABLO DÜZENLEME İLKELERİNE GÖRE TESPİT EDİLEN KAR RAKAMI ÜZERİNDEN DÜZENLENEN KAR DAĞITIM TABLOSU UYGULAMASI

Kurum kazancı ticari karı esas alarak belirlenir. Ticari kardan kurum kazancına (mali kara) geçiş için ticari kara vergi açısından kabul edilmeyen giderler ve diğer unsurlar ilave edilir. Vergiye tabi olmayan gelirler ve diğer unsurlar düşülür. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının, ticari karı esas almakla beraber uygulamaya getirdiği başlıca farklılık gelirin daha kapsamlı olarak kabul edilmesi, gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun (yükümlülüğünün), gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının (varlığının) hesaplanması, kayıtlara alınması ve mali tablolarda gösterilmesidir. Standarda göre varlıklara ve borçlara ait geçici

farklılıklar esas alınır. Varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden büyük ise; ertelenmiş vergi borcu, varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden küçük ise ertelenmiş vergi alacağı söz konusu olur.

Tekdüzen Hesap Planına göre, ertelenen vergi yükümlülük ve vergi varlıkların raporlanması için “dönem ayırıcı hesaplar” olarak da bilinen 18, 28, 38 ve 48 No.lu hesap grupları içinde oluşturulacak defteri kebir hesapları kullanılabilir.

VI.1. UFRS’ye Göre Raporlama Yapan Şirketler Açısından Kar Dağıtımının Hukuki Çerçevesi

UFRS’ye göre finansal raporlama yapan şirketleri kâr dağıtımı yönünden kuşatan ilk hukuki ortam Türk Ticaret Kanunu ve bağlı mevzuatıdır. Bu sebeple bu şirketler Türk Ticaret Kanunu’nun kâr dağıtımı ile ilgili düzenleyici hükümlerine uymak zorundadırlar. Ancak, bu şirketleri diğer şirketlerden ayıran en önemli özellik bunların esasen Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine tabi olmalarıdır (SPK m. 2). Bu sebeple Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenmiş bir hususta Sermaye Piyasası Kanunu’nda ayrı bir düzenleme yapılmışsa, bu konudaki Türk Ticaret Kanunu düzenlemesine değil, Sermaye Piyasası Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan tebliğ, yönetmelik ve ilke kararları ile getirilen düzenlemelere uyulur (Tanrıverdi, 2006: s. 1-14).

Bu çerçevede bu tip anonim şirketlerin kâr dağıtımı sırasında uymaları gereken temel kurallar aşağıda sıralanmıştır;

- ✓ Bu şirketlerin esas sözleşmelerinde birinci temettü oranının gösterilmesi zorunludur. Bu oran, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenecek ve tebliğlerle ilan edilecek miktardan aşağı olamaz (SPK m.15/1). Bugün itibarıyla birinci temettü tutarının, hesap dönemi kârından kanunlara göre ayrılması gereken yedek akçeler ile vergi, fon ve mali ödemeler ve varsa geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kârın %20’sinden az olamayacağı ilân edilmiştir (SPK Seri IV No:27 Tebliğ).
- ✓ Kurul, ihraççıların türleri ve dağıtılabilir kâr tutarları itibarıyla temettü dağıtım zorunluluğunu kaldırabilir veya erteleyebilir (SPK m.15/1).
- ✓ Hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketler, genel kurullarının alacağı karara bağlı olarak temettüü;
 1. Tamamen nakde dağıtma,
 2. Tamamen hisse senedi olarak dağıtma,

3. Belli oranda nakit belli oranda hisse senedi olarak dağıtarak kalanını şirket bünyesinde bırakma,
 4. Nakit ya da hisse senedi olarak dağıtmadan şirket bünyesinde bırakma konusunda serbesttir (SPK Seri IV No:27 Tebliğ m.5).
- ✓ Şirket genel kurullarının birinci temettüün dağıtılmamasına karar vermeleri durumunda, bu tutar hesaplanıp ayrıldıktan sonra olağanüstü yedek akçelere eklenir (SPK Seri IV No:27 Tebliğ m.5).
 - ✓ Hisse senetlerine ilişkin temettü kıstelyevm esası uygulanmaksızın hesap dönemi sonu itibarıyla mevcut payların tümüne, bunların ihraç ve iktisap tarihleri dikkate alınmaksızın dağıtılır (SPK Seri IV No:27 Tebliğ m.5).
 - ✓ Temettü dağıtımında imtiyaz, dağıtılabılır kârın, birinci temettü dağıtıldıktan sonraki kısmı için tanınabilir. Oydan Yoksun Hisse Senedi sahipleri diğer ortaklarla birlikte payları oranında birinci temettüü aldıktan sonra kalan kârdan, pay başına düşen birinci temettüün bu senetlerin imtiyazına ilişkin olarak esas sözleşmede belirtilen oranında kâr payı alırlar (SPK Seri IV No:27 Tebliğ m.8).
 - ✓ Yasa hükmü ile ayrılması gereken yedek akçeler ayrılmadıkça, esas sözleşmede pay sahipleri için belirlenen birinci temettü ve OYHS sahipleri için belirlenen kâr payı nakden ve/veya hisse senedi biçiminde dağıtılmadıkça; başka yedek akçe ayrılmasına, ertesi yıla kâr aktarılmasına ve temettü dağıtımında imtiyazlı pay sahiplerine, katılma, kurucu ve adi intifa senedi sahiplerine, yönetim kurulu üyeleri ile memur, müstahdem ve işçilere, çeşitli amaçlarla kurulmuş olan vakıflara ve bu gibi kişi ve/veya kurumlara kâr payı dağıtılmasına karar verilemez (SPK Seri IV No:27 Tebliğ m.8).
 - ✓ Pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kişilere dağıtılan kârın, ödenmiş veya çıkarılmış sermayenin %5'i düşüldükten sonra kalan kısmının onda biri Türk Ticaret Kanunu'nun 466'ncı maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendi uyarınca ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılır (SPK Seri IV No:27 Tebliğ m.9).
 - ✓ Seri: XI, No:25 Sayılı Tebliğ'i yürürlükten kaldıran Seri: XI, No:29 Sayılı Tebliğ ile İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarını uygulayanlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/ UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarında yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara

aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na yayımlanan TMS/ TFRS esas alınır.

VI. 2. Uygulama

VI. 2. 1. Mali Tablolar

KAZANÇ A.Ş.'nin sermayesi 254.371 YTL, 2008 yılı ticari karı 98.677 YTL'dir. Şirketin UFRS'ye göre düzeltilmiş konsolide bilanço ve gelir tablosu ile Kurumlar Vergisi hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Tablo 8: Kazanç A.Ş. 31.12.2008 Tarihli UFRS Konsolide Bilanço

VARLIKLAR	31.12.2008
Dönen Varlıklar	
Hazır Değerler	50.850
Menkul Kıymetler (net)	4.754
Ticari Alacaklar (net)	137.481
Finansal Kiralama Alacakları (net)	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	4.893
Diğer Alacaklar (net)	23.466
Canlı Varlıklar (net)	0
Stoklar (net)	165.935
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	0
Ertelenen Vergi Varlıkları	0
Diğer Cari / Dönen Varlıklar	19.517
Toplam Dönen Varlıklar	406.896
Duran Varlıklar	
Ticari Alacaklar (net)	0
Finansal Kiralama Alacakları (net)	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	0
Diğer Alacaklar (net)	0
Finansal Varlıklar (net)	2.535
Pozitif / Negatif Şerefiye (net)	38.685
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	0
Maddi Varlıklar (net)	721.786
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	271.221
Ertelenen Vergi Varlıkları	8.462
Diğer Cari Olmayan / Duran Varlıklar	8.630
Toplam Duran Varlıklar	1.051.319
TOPLAM VARLIKLAR	1.458.215

YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZSERMAYE	31.12.2008
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Finansal Borçlar (net)	212.094
Uzun Vadeli Finansal Borçların Kısa Vadeli Kısımları (net)	1.724
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	285
Diğer Finansal Borçlar (net)	0
Ticari Borçlar (net)	70.380
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	34.655
Alınan Avanslar	0
Devam Eden İnşaat Sözleşmeleri Hakediş Bedelleri (net)	0
Borç Karşılıkları	13.375
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	0
Diğer Yükümlülükler (net)	55.584
Kısa Vadeli Yükümlülükler Toplamı	388.097
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Finansal Borçlar (net)	163.522
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (net)	93
Diğer Finansal Borçlar (net)	0
Ticari Borçlar (net)	0
İlişkili Taraflara Borçlar (net)	0
Alınan Avanslar	0
Borç Karşılıkları	20.191
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	20.220
Diğer yükümlülükler (net)	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler Toplamı	204.026
YÜKÜMLÜLÜKLER TOPLAMI	592.123
Ana Ortaklık Dışı Paylar	17.351
ÖZSERMAYE	
Sermaye	254.371
Sermaye Yedekleri	205.682
Hisse Senedi İhraç Primleri	214.241
Hisse Senedi İptal Karları	0
Yeniden Değerleme Fonu	0
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu	0
Öz sermaye Enflasyon Düzeltme Farkları	(8.559)
Kar Yedekleri	87.087
Yasal Yedekler	43.846
Statü Yedekleri	0
Olağanüstü Yedekler	43.241
Özel Yedekler	0
Yabancı Para Çevrim Farkları	15.439
Net Dönem Karı / Zararı	86.707
Geçmiş Yıllar Karı / Zararı	199.455
Öz sermaye Toplamı	848.741
YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZSERMAYE TOPLAMI	1.458.215

Tablo 9: Kazanç A.Ş. 31.12.2008 Tarihli UFRS Konsolide Gelir Tablosu

	31.12.2008
ESAS FAALİYET GELİRLERİ	
Satış Gelirleri (net)	1.667.171
Satışların Maliyeti (-)	(1.142.170)
BRÜT ESAS FAALİYET KARI / ZARARI	525.001
Faaliyet Giderleri (-)	(348.494)
NET ESAS FAALİYET KARI / ZARARI	176.507
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	53.730
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	(47.430)
Finansman Giderleri (-)	(80.040)
FAALİYET KARI VE ZARARI	109.254
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR / ZARAR	(4.090)
VERGİ ÖNCESİ KAR / ZARAR	98.677
VERGİLER	(11.970)
NET DÖNEM KARI veya ZARARI	86.707
HİSSE BAŞINA KAR / ZARAR	0,82

Tablo 10: Kurumlar Vergisi Hesaplaması

Vergi Öncesi Ticari		98.677
İlaveler (KKEG)		10.500
Motorlu Taşıtlar Vergisi	4.000	
SSK'ya Ödenmeyen SSK Primleri	2.500	
AATUHK' a Göre Ödenen Ceza ve Gecikme Zamları	3.000	
Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar	1.000	
Vergiye Tabi Olmayan Gelirler		49.327
İştirak Hissesi Satış Kazancı*	40.000	
Yurtdışı Şube Kazancı İstisnası	19.327	
Kurumlar Vergisi Matrahı	59.850	
Oran		0,20
Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü		11.970
*5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre İştirak Hisseleri satış kan toplamını oluşturan 40.000 YTL'nin tamamı değil %75'i olan 30.000 YTL indirim konusu yapılabilecektir.		

Şirketin ortaklar genel kurulu dönem kârından vergi ve yasal yükümlülükler düşüldükten sonra kalan kârın brüt % 50'sinin ortaklara nakit olarak dağıtımına karar vermiştir. Yönetim Kurulu üyelerine ana sözleşme

uyarınca, 1. temettüden sonra kalan kârın %2'si nispetinde kâr payı dağıtılacaktır. Çalışanlara ise kâr dağıtılmayacaktır. Geçmiş yıllarda elde edilmiş kârlardan (yedeklerden) dağıtım öngörülmemiştir. Şirket'te imtiyazlı ortak bulunmamaktadır. Mevcut ortakların ve yönetim kurulu üyelerinin tamamı tam mükellef gerçek kişilerdir.

VI. 2. 1. Kar Dağıtım Tablosunun Düzenlenmesi İçin İşlemler

- Dönem kârı gelir tablosundan alınmış olup, 98.677.- YTL'dir. Geçmiş yıllardan devreden ve dönem karından indirilebilecek ticari zarar bulunmamaktadır. Dönem vergi ve yasal yükümlülüklerin kapsamına sadece kurumlar vergisi girmekte olup, yukarıda hesaplandığı üzere 11.970.- YTL'dir.
- 1. Tertip Yasal Yedek Akçe, vergi sonrası net kâr ($98.677 - 11.970 = 86.707$.- YTL üzerinden hesaplanacak olup, $(86.707 * \%5 = 4.335$.- YTL'dir. Buna göre Net Dağıtılabilir Dönem Kârı ($98.677 - 11.970 - 4.335,35 = 82.371,65$.- YTL) olmaktadır.
- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca birinci temettü tutarının, hesap dönemi kârından kanunlara göre ayrılması gereken yedek akçeler ile vergi, fon ve mali ödemeler ve varsa geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kârın %20'sinden az olamayacağı hüküm altına alınmış olduğundan, Net Dağıtılabilir Dönem Kârı'nın %20'si oranında yani $(82.371,65 * \%20 = 16.474,33$.- YTL, 1. temettü olarak dağıtılacaktır.
- Yönetim Kurulu üyelerine ana sözleşme uyarınca, 1. temettüden sonra kalan kârın %2'si nispetinde kâr payı dağıtılacağından, $(82.371,65 - 16.474,33 = 65.897,32$.- YTL üzerinden $(65.897,32 * \%2 = 1.317,95$.- YTL, Yönetim Kurulu üyeleri için ayrılacaktır.
- Ortaklara dağıtılacak toplam brüt kâr payı, dönem kârından vergi ve yasal yükümlülükler düşüldükten sonra kalan kârın $(82.371,65$ YTL % 50'si) $(82.371,65 * \%50 = 41.185,83$ YTL.-' nin ortaklara nakit olarak dağıtılması gerekmektedir. 1. temettü olarak hesaplanan tutar $16.474,33$.- YTL olduğundan, 2. temettü tutarı $(41.185,83 - 16.474,33 = 24.711,5$.- YTL) olmaktadır.
- Sermaye Piyasası Kanunu'ndan farklı olarak Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayrılacak 1. temettünün oranı %5'tir. Ortaklara dağıtılacak

kârın bunu aşan kısmı ile yönetim kurulu üyelerine ve çalışanlara yapılacak kâr payı ödemelerinin onda birinin 2. tertip kanuni yedek akçe olarak ayrılması gerekmektedir. Türk Ticaret Kanunu'na göre 1. temettünün tutarı $(82.371,65 * \%5 =)$ 4.188,6.- YTL'dir. Dağıtılan toplam kâr payları ise (Ortaklara 1. temettü + Ortaklara 2. temettü + yönetim kuruluna kâr payı) olmak üzere $(16.474,33 \text{ YTL.} + 24.711,5 \text{ YTL.} + 1.317,95 \text{ YTL.} =)$ 42.503,78.- YTL'dir. Buna göre üzerinden 2. tertip kanuni yedek akçe ayrılması gereken tutar $(42.503,78 - 4.118,6 =)$ 38.385,18.- YTL, 2. tertip kanuni yedek akçe ise $(38.385,18 / 10 =)$ 3.838,52.- YTL olmaktadır.

- Bu aşamaya dek 82.371,65.- YTL, Net Dağıtılabilir Dönem Kârı'nın 42.503,78.- YTL'si dağıtılmış, 3.838,52.- YTL'si ise 2. tertip kanuni yedek akçe olarak ayrılmıştır. Dolayısıyla 36.029,35.- YTL'lik kısım dağıtılmamış olmaktadır. Bu tutar da olağanüstü yedek olarak ayrılacaktır.
- Hisse başına kâr “Net Dağıtılabilir Dönem Kârı / Hisse Senedi Sayısı” bölümünden elde edilecek olup, $(82.371,65 / 100.000 =)$ 0,82.- YTL'dir. Hisse başına temettü ise (Ortaklara 1. temettü + Ortaklara 2. temettü) / Hisse Senedi Sayısı” bölümünden elde edilecek olup, $[(16.474,33 + 24.711,5) / 100.000 =]$ 0,42.- YTL'dir.

VI. 2. 2. Kar Dağıtım Tablosu

Tablo 11: Kazanç A.Ş. 30.04.2009 Tarihli Kar Dağıtım Tablosu (YTL)

	CARİ DÖNEM
A- DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI	
1- Dönem Kârı	98.677
2- Geçmiş Yıllar Zararları	0
3- Ödenecek Vergiler	11.970
- Kurumlar Vergisi	11.970
- Ertelemiş Vergi	0
- Gelir Vergisi Kesintisi	0
- Diğer Vergi ve Benzerleri	0
4- Birinci Tertip Yasal Yedek	4.335,35
NET DAĞITILABİLİR DÖNEM KÂRI	82.371,65
5- Ortaklara Birinci Temettü	16.474,33
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine	16.474,33
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine	0
6- Memur ve İşçilere Temettü	0
7- Yönetim Kuruluna Temettü	1.317,95
8- Ortaklara İkinci Temettü	24.711,5
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine	24.711,5
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine	0
9- İkinci Tertip Yasal Yedek	3.838,52
10- Statü Yedekleri	0
11- Özel Yedekler	0
12- Olağandışı Yedekler (Dağıtılmamış Kârlar)	36.029,35
B- YEDEKLERDEN DAĞITIM	
1- Dağıtılan Yedekler	0
2- Ortaklara Pay	0
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine	0
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine	0
3- Memur ve İşçilere Pay	0
4- Yönetim Kuruluna Pay	0
C- HİSSE BAŞINA KÂR (TL/%)	
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine	0,82*
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine	0
D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ (TL/%)	
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine	0,42
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine	0

* Hisse senetlerinin toplam sayısı 100.000 adettir.

VI. 2. 3. Muhasebe Kayıtları

————— 31.12.2008 —————		
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	98.677
691	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	11.970
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	86.707
————— 31.12.2008 —————		
692 no.lu hesapta dönem net karının belirlenmesi		
————— 31.12.2008 —————		
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	86.707
590	DÖNEM NET KARI	86.707
————— 31.12.2008 —————		
590 no.lu hesapta dönem net karının belirlenmesi		
————— 31.12.2008 —————		
691	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	11.970
370	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	11.970
————— 31.12.2008 —————		
Kurumlar vergisi için karşılık ayrılması		
————— 01.01.2008 —————		
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	86.707
590	DÖNEM NET KARI	86.707
————— 01.01.2008 —————		
Dönem net karının geçmiş yıl karları hesabına aktarılması		
————— 30.04.2009 —————		
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	86.707
540	YASAL YEDEKLER	8.173,87
	*1.Y.Y.	4.335,35
	*2.Y.Y.	3.838,52
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	36.029,25
331	ORTAKLARA BORÇLAR	42.503,78
	*1. TEMETTÜ	16.474,33
	*2. TEMETTÜ	24.711,5
	* Yön. Kur. Temettü	1.317,95
————— 30.04.2009 —————		
Kar dağıtımının tahakkuk ettirilmesi		

————— 30.04.2009 —————		
331	ORTAKLARA BORÇLAR	42.503,78
100	KASA	36.128,21
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	6.375,57
————— 30.04.2009 —————		
Ortaklara kar dağıtımını ödemesi yapılması		
————— 25.04.2009 —————		
370	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	11.970
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	11.970
————— 25.04.2009 —————		
————— 30.04.2009 —————		
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	11.970
100	KASA	11.970
————— 30.04.2009 —————		
Kurumlar vergisinin ödenmesi		
————— 30.04.2009 —————		
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	6.375,57
100	KASA	6.375,57
————— 30.04.2009 —————		
Kar payı stopajının ödenmesi		

Örnek uygulamamızda tasarı halindeki Türk Ticaret Kanunu'nda da işaret edildiği üzere tüm şirketler için uygulama zorunluluğu getirilecek olan UFRS (IFRS)'ye göre düzenlenmiş bilanço kalemleri ve kar rakamı üzerinden kar dağıtımını gerçekleştirilmiştir. Diğer bir deyişle ülkemiz uygulaması düşünüldüğünde Tasarı'nın yasalaşması halinde şirketlerin TMS'ye göre hazırlanmış mali tablo kalemleri ve yine bu standartlara göre oluşan ticari kar rakamı dikkate alınmıştır. UFRS mali tabloları üzerinden elde edilen 98.677 YTL ticari kar rakamı baz alınarak, Sermaye Piyasası Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunları çerçevesinde kar dağıtım tablosu oluşturulmuştur. Kar Dağıtım Tablosu kısmında UFRS'ye diğer bir deyişle Sermaye Piyasası Kanunu'na göre yapılan kar dağıtımını ile Türk Ticaret Kanunu'na göre yapılan kar dağıtımını arasındaki farklar ortaya konulmuştur.

Ülkemizde şu an itibariyle halka açık şirketler ve bazı özel düzenlemeye tabi (SPK vb.) şirketler dışında UFRS'ye uygun mali tablo düzenleme zorunluluğu bulunmamakta olup Tasarı halindeki TTK'nın yasalaşması halinde bu farkın ortadan kaldırılarak tüm şirketler açısından Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyum halinde olan ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan TMS'lere uygun mali tablo düzenleme zorunluluğu getirilecektir. Kar dağıtım tablolarına temel teşkil edecek kar rakamının tespiti aşamasında TMS'lerin dikkate alınmasının ve bu tespit edilen kar rakamının dağıtım aşamasında da Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre hareket edilmesinin, Vergi Kanunları ekseninde gerçek olmayan fiktif karlar üzerinden kar dağıtım yapılmasını engelleyeceği, kar dağıtım işleminin Türk Ticaret Kanunu'na ek olarak Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri doğrultusunda gerçekleştirilmesini sağlayacağı, finansal tabloların daha şeffaf ve doğruyu yansıtır hale geleceği kanaatindeyiz.

VII. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Mali karın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler genellikle yatırımcılara sunulan gelir tablosunda yer alan ticari karın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler ile paraleldir. Fakat muhasebe standartları ile vergi mevzuatının gelir ve gideri tanımadaki farklı standartları nedeniyle mali kar/zarar ile ticari kar/zarar ve varlık ve yükümlülüklerin gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek değeri (vergi değeri) ile muhasebe standartlarına göre defter değeri farklılaşabilmektedir. Bilançoda yer alan vergi varlık ve yükümlülükleri ile dönem performansının veya ortaklara dağıtılabilir karın doğru olarak raporlanabilmesi için dönemin vergi yükümlülüğünün ülkenin vergi mevzuatından bağımsız olarak hesaplanması gerekir (Bilginöglü, 1994: s. 14).

Küreselleşme sonucu finansal piyasaların evrenselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkili skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi ve uluslararası ortak muhasebe dili haline gelmesini gerekli kılmıştır (Aksoy, 2005: s. 182-199). İşletmelerin istenilen nitelikte raporları elde edebilmeleri ve potansiyel yatırımcıların ve ilgili çıkar

gruplarının haklarını dünya çapında koruyabilmeleri ve böylece bütün ülkelerin ekonomik yönden kalkınmalarına katkıda bulunabilmeleri için, “Uluslararası Muhasebe Standartları’na olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır (Özulucan, Doğan, 1998: s. 1-11). Öte yandan Türkiye’deki birçok şirket açısından muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu değildir. Bu yapılmadan Türk şirketlerinin bilançolarının yurtdışındaki bir firma ile karşılaştırılması ve firmaların gerçek mali durumlarının ortaya çıkması mümkün olamamaktadır. UFRS’ye uyumun sağlanması firmaların uluslararası piyasalarla entegre olması ve ülkeye doğrudan yabancı yatırımların gelmesinde büyük önem taşımaktadır (Erdönmez, 2003: s. 1-18).

Çalışmamızda öncelikle vergi kanunlarına ve uluslararası muhasebe standartlarına göre karın tespit edilmesi aşamasına değinilmiş, ardından kar dağıtım tablosu ve kalemleri ile ilgili gerekli açıklamalar yapılmış ve anlatılanlar ışığında konunun daha iyi anlaşılması için örnek bir çalışmaya yer verilmiştir. Yazımızda da ifade edildiği üzere vergi kanunlarına göre karın tespiti ile uluslararası muhasebe standartlarına göre kar rakamının tespiti aşamasında her iki uygulamanın kendi iç dinamikleri ve amaç farklılıkları dolayısıyla değişik sonuçlar ortaya çıkmaktadır. İş bu noktada ortaya çıkan kar rakamlarının hangisinin gerçeği yansıttığı ve hangi rakam üzerinden karın dağıtılması gerektiği, şirket amaç ve varlığı ile kaynaklarının etkili bir şekilde devamının sağlanması için hangi raporlama standardına göre oluşan karın dikkate alınması gerektiği sorularına cevap verilmeye çalışılmıştır. Mali İdareye karşı olan vergisel yükümlülüklere dayalı bir muhasebe sisteminden ziyade işletme varlık ve borçları ile kaynaklarının uluslararası muhasebe standartlarının belirlemiş olduğu gerçeği yansıtan ve bilanço kalemlerini cari değeri ile dikkate alan, tasarı halinde olan Türk Ticaret Kanunu’na da derç edilen TMSK’nın hazırlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun raporlama yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan (2006); “Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart, s. 1.
- AKGÜÇ, Öztin (1995); “Mali Tablolar Analizi”, Avcıol Basım Yayım, 9. Bası, İstanbul, s. 213.
- AKSOY, Tamer (2005); “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS / UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Sayı 71, s. 182-199.
- AKYOL, İhsan (1997); “İndirim İstisnalarından Kaynaklanan, Geçmiş Zararların % 20 Oranlı Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu ve Danıştay Kararı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 188, Nisan, s. 52.
- ATİK Ahmet ve KARYAĞDI Nazmi (1997); “Limited Şirketlerde ve Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 188, Nisan, s. 21.
- BEKLER, Muhittin (2007); “Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı 308, Nisan, s. 1-8.
- BİLGİNOĞLU, Fahir(1994); “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler”, İ.U. İşletme Fakültesi, Kasım, s. 14.
- BLAKE, John (1993); “Accounting Standards”, 4th Edition, Pitman Publishing, Great Britain, s. 121.
- CEYHAN, Murat (19.09.2006); “Kar Dağıtımı ve Muhasebesi”, http://www.alomaliye.com/eylul_06/murat_ceyhan_kar_dagitimi.htm, s. 1-4.
- ÇANKAYA, İslam (1997); “Şirketlerde Dönem Karının Dağıtımı”, Vergi Dünyası, Eylül, No:193, s. 1-7.
- DEMİR, Ahmet (1996); “Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, 2.bası, İstanbul, Yaklaşım Yayınları, s. 640.
- ERDÖNMEZ, Pınar Ataman (2003); “Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma”, Bankacılar Dergisi, Sayı 47, s. 1-18.
- ERİMEZ, Rüştü (1985); “Şirketlerde Kar Dağıtımı Yedek Akçeler ve Vergileme”, 3. Baskı, İstanbul, s. 163.
- GIELEN, Frederick ve diğerleri (01.03.2007); “Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu (RosC) Türkiye Muhasebe ve Denetim”, http://www.worldbank.org/ifa/ros_c_aa_tur_tur.pdf, s.1-41.
- GÜLER, İbrahim (21.02.2007); “Bütün Yönleriyle Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımı Uygulaması ve Muhasebesi”, “http://www.adana.smmmo.org.tr/teblig_sirkuler/sermaye_sirketlerinde_kar_dagitimi_i_guler.doc”, s. 1-6.
- HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, ve Diğerleri (1996); “Örneklerle TDP Açıklamalar ve Mali Tablolar”, TÜRMOB Yayınları II. Ankara, s. 162.
- İBİŞ Cemal, ÖZKAN Serdar (2006); “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, Mali Çözüm, Sayı 74, s. 1-19.
- KARYAĞDI, Nazmi (1999); “Kâr Dağıtımı”, HUD Yayınları, İstanbul, s. 141-142.
- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk (2005); “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması” Mali Çözüm, Sayı 72, s. 1-15.

- MISIRLIOĞLU İsmail Ufuk (2006); “UFRS ve Basel II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri”, Mali Çözüm, Sayı 76, s. 1-12.
- ÖRTEN Remzi, KARAPINAR Aydın (2007); “TMS ile Uyumlu Dönem sonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitapevi, 3. Baskı, s. 249-358.
- ÖZER, Mevlüt (1997); “Vergi Kanunları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kapsamında Mali Tablolar ve Finansal Analiz”, Özkan Matbaacılık, 2. Bası, 2. Cilt, Ocak, Ankara, s. 587.
- ÖZTÜRK, Bünyamin (2007); “Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı”, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 157-234.
- ÖZTÜRK, Bünyamin (2006); “2005 Yılı Kurum Kazancının Tespitinde Özellikli Konular”, Mali Pusula Dergisi, Nisan, s. 16.
- ÖZULUCAN, Abitter, DOĞAN, Zeki (1998); “Uluslar arası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukukuna Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması”, Vergi Dünyası Dergisi, s. 1-11.
- SAĞLAM, Necdet (2006); “Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış”, ASMMMO, Ankara, s. 1- 27.
- TANRIVERDİ, Sezai (09.09.2006); “Halka Açık Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı Hukuku ve Vergilendirmesi”, http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=viewarticle&artid=661-662, s. 1-14.
- TUNCER, Selahattin (2007); “Kurumlarda Kar dağıtımı ile İlgili Yeni Uygulama”, Yaklaşım Dergisi, Kasım, s. 9.
- TÜREL Aşlı, TÜREL Ahmet (2006); “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: XI, No: 25 Sayılı Tebliği Doğrultusunda Finansal Tablolara Yansıtılması”, Mali Çözüm, Sayı 74, s. 1-20.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (2005); “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Taslağı Hakkında Görüş ve Öneri Raporu”, Ankara, s. 1-34.
- ULUSOY, Yılmaz (1987); “Anonim ve Limited Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Vergilendirme”, Ankara, s. 443.
- ÜSTÜNDAG, Saim (2000); “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetim Bakış, Sayı 1, s. 31-57.
- ÜSTÜNEL, Bülent (2007); “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş Sürecinde Türkiye”, MÖDAV IV. Uluslararası Muhasebe Konferansı Açılış Konferansı, s. 1-7.
- ÜSTÜNEL, Bülent (15.12.2006); “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamasına Geçiş”, http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL, s. 178-181.
- YENİAY, Özer T. (14.12.2004); “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 1 Ocak 2005’e hazır mıyız?”, <http://www.sistem.org/depo/meslek/UMS%20v5.11.pdf>, s. 1-32.
- YILMAZ, Kazım (10.05.2005); “Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş Bildirimi, KKEG, Ticari Kârdan İndirilecek Gelirler ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi”, http://www.alomaliye.com/kazim_yilmaz_ticari_kardan.htm, s. 1- 3.

- YILMAZ, Kazım (2005); “KKEG’lerde Enflasyon Düzeltmesi Üzerine”, Diyalog, Haziran, s. 24.
- 7/8/1996 tarihli ve 22720 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sermaye Şirketlerinin Genel Kurul Toplantıları ve Bu Toplantılar da Bulunacak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Komiserleri Hakkında Yönetmelik.
- 26.12.1992 Tarih ve Mükerrer 21447 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
- 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 30.07.1981 Tarih ve 17416 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.
- 13.11.2001 Tarih ve 24582 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: IV No: 27 “Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü ve Temettü Avansı Dağıtımında Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğ”.
- 15/11/2003 Tarih ve 25290 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Seri: XI, No: 25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”.
- 09/04/2008 Tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: XI, No: 29 “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğ”.