Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi
Journal of Accounting and Taxation Studies

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2023
16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 261-277

Submitted: 29.05.2023
Accepted: 19.06.2023
Available Online: 19.10.2023
Similarity Rate: %17

DOI: https://doi.org/10.29067/muvu.1305450
Web: https: //dergipark.org.tr/tr/pub/muvu

Derleme (Review)

Türkiye'de Uygulanan Vergi Affı Yasalarının Muhasebe Kayıtlarına Yansıması ve TFRS/TMS Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Berrak SOYALP SOLAKOĞLU[1]
İlker KIYMETLİ ŞEN[2]

Öz

Türkiye Cumhuriyeti'nde ilk vergi affı 17.05.1924 tarihinde yasallaştırılmıştır. Bu tarihten günümüze kadar 36 vergi affı yasası düzenlenmiş olup Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. 2011 yılından itibaren uygulamaya konmuş olan vergi affı yasaları mevzuatı, mükelleflerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi (KDV) yönünden matrah artırımı düzenlemesinin dışında, stok ve kasa/alacak affını da barındırmaktadır. Devlet yönetimi bu durumların hepsini ya da birkaçını kapsayacak şekilde stok ve kasa/alacak affı yasalarını belirli periyotlarla çıkarabilmektedir. Söz konusu af yasaları; hem işletmelere ait ticari mal, demirbaş, makine ve teçhizat, ortaklardan alacaklar ve kasa mevcudunun düzeltilerek yasal kayıtlar altına alınması, hem de bağımsız denetim ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'na göre hazırlananan finansal tabloların düzenlenmesi açısından büyük öneme sahiptir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de uygulanan stok ve kasa/alacak affı uygulamalarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), TMS/TFRS ve bağımsız denetim açısından incelemektir. VUK'da amaç vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti iken, TMS/TFRS'de finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olarak sunulmasıdır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Affı, Stok Affı, Vergi Aflarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Affının TMS/TFRS Çerçevesinde Uygulanması, TMS 8.

Jel Kodları: M48, M49, H29.

Reflection of Tax Amnesty Laws Applied in Türkiye into Accounting Records and Evaluation Within the Framework of TAS/TFRS

Abstract

The first tax amnesty in the Republic of Türkiye was legalized on 17.05.1924. Since then, 36 tax amnesty laws have been issued and published in the Official Gazette. As of 2011, the tax amnesty legislation, which has been put into effect since 2011, includes tax amnesty for stocks and cash/receivables in addition to the tax base increase in terms of Income Tax, Corporate Tax and Value Added Tax (VAT). The state administration may periodically enact stock and cash/receivables amnesty laws to cover all or some of these situations. These amnesty laws are of great importance both in terms of correcting the commercial goods, fixtures, machinery and equipment, receivables from shareholders and cash and taking them under legal records, and in terms of independent audit and preparation of financial statements prepared in accordance with Turkish Accounting and Financial Reporting Standards (TAS/TFRS). The purpose of this study is to examine the inventory and cash/receivables amnesty practices in Türkiye in terms of Tax Procedure Law No. 213 (TPL), TAS/TFRS and independent audit. While the purpose of TPL is to accurately determine the tax base, the purpose of TAS/TFRS is to present the financial statements in a fair, appropriate and comparable manner.

Key Words: Tax Amnesty, Accounting for Tax Amnesty, Application of Tax Amnesty within the Framework of TMS/TFRS, Stock Amnesty, TAS 8.

Jel Codes: M48, M49, H29.

[1] Berrak SOYALP SOLAKOĞLU, (Dr.), Is Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Müfettişi, İstanbul, Türkiye, E-mail: berrak.soyalp@vdk.gov.tr, ORCID: 0000-0001-5699-5885.

[2] **Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** İlker KIYMETLİ ŞEN (Prof. Dr.) İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi, İstanbul, Türkiye. E-mail: ilksen@ticaret.edu.tr ORCID: 0000-0001-6175-3397.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)
Soyalp Solakoğlu, B. ve Kıymetli Şen, İ. (2023). Türkiye'de uygulanan vergi affı yasalarının muhasebe kayıtlarına yansıması ve TFRS/TMS çerçevesinde değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 16*(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 261-277. doi: https://doi.org/10.29067/muvu.1305450

This work is licensed under Creative Commons Attribution-Non-Commercial 4.0 International License

EXTENDED SUMMARY

Introduction

In companies that regularly collect taxes, enterprises' ability to pay taxes is observed to decrease due to stagnation or deterioration of country economies. As a result, some enterprises keep goods, machineries, equipment or inventories or sell goods without invoices. These illegal transactions are covered by the definition of "tax evasion", resulting in severe obligations for enterprises in any tax inspection. The government resorts to "tax amnesty" to ensure that evaded taxes return to the treasury, prevent enterprises from being subject to severe obligations, and avoid economic stagnation. Under laws passed by lawmakers, enterprises are granted a certain period of time to legitimize their illegal transactions. Enterprises wishing to benefit from the amnesty within this period are obliged to correct their records within the framework determined by lawmakers, and declare the missing taxes.

To date, 36 tax amnesty laws were passed in the Republic of Türkiye and published on the Official Gazette. In addition to regulating the taxpayers' Income Tax and Corporate Tax obligations and tax base increases, these tax amnesty legislation also covers inventory amnesty and cash/receivable amnesty.

Such laws are insufficient in terms of literature regarding the practices of companies that are obliged to make financial reporting under both Tax Procedure Law no. 213 and Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards. The purpose of this research is to practically examine the inventory amnesty and cash/receivable amnesty practices in terms of TPL, TAS/TFRS and independent auditing.

Literature on Research

Some studies found in literature regarding the subject of our research are listed below:

Savaşan (2006) evaluated tax amnesties theoretically and qualitatively, and examined the collection items arising from tax amnesties specific to Türkiye, and the effects of amnesties on taxpayers.

Kaya (2014) aimed to put forward the effects of tax amnesties in Türkiye between 1980 and 2013 on tax revenues by using SVAR technique. The findings of the study show that tax amnesties affected tax revenues downwards in the beginning, but then upwards.

Demir (2018) discussed enterprises' tax-related accounting records and provisions for the correction of such records within the framework of relevant laws, and emphasized the nonconformity of these records in terms of international financial reporting standards and independent auditing**.**

Bilgin (2021) inquired which differences caused in the enterprises' financial statements by the corrections as part of the tax amnesty are ignored, which financial statements –and through which accounts– are affected by tax amnesty practices specific to Law no. 7143, and how they should be classified with an accurate and realistic financial reporting perspective.

Method of the Research

The research first explains the concepts of inventory/cash amnesty and receivable amnesty, and then examines the accounting records specified in the tax amnesty for accurate determination of the tax base as per TPL. It also explains how financial statements complying with TAS/TFRS should be reflected in the enterprise's accounting records and financial reports to ensure that they are provided in a realistic, need-based and comparable manner for enterprises that make financial reporting in parallel to Uniform Accounting Plan. According to the practices specified in laws and regulations, accounting records and calculations for all cases were reflected in the research with examples.

Findings of the Research

Tax Procedure Law no. 213 aims to determine the tax base accurately, while the purpose of TAS/TFRS is to provide financial statements in a realistic, need-based and comparable manner;

therefore, there are differences in accounting records under the two accounting frameworks. It is showed with examples and explained in the research that accounting records under TPL are not parallel to TAS/TFRS and independent auditing.

Conclusion

This research discusses provisions for tax-related correction of legal accounting records of enterprises wishing to benefit from tax amnesty laws no. 6111, 6743, 7143,7326 and 7440 published on the Official Gazette of Republic of Türkiye, together with relevant examples.

Pursuant to TPL, it is aimed to ensure that enterprises have no untaxed items left in consequence of inclusion of all off-balance-sheet items if the records determined by the lawmaker are reflected to legal books and documents. However, in terms of TAS/TFRS, no additional regulatory sanctions are not issued by lawmakers. Therefore, the transactions to be carried out by enterprises that make reporting under TAS/TFRS if they benefit from amnesty laws are evaluated as "error" in the study. Corrections should be made in financial statements if these errors are considered important. If an error is detected for the current period, the incorrect amount should be corrected in the first financial statement until the date approved for the publication of financial statements. However, if the error is detected in subsequent periods, retrospective correction is possible. According to TAS 8, a retrospective correction involves the reorganization of amounts provided comparatively in the period(s) when the error occurred, and the reorganization of opening balances of asset, liability and equity items for the earliest period of statement if the error occurred in a period before the earliest period (Turkish Accounting Standards 8). From the perspective of independent auditing, additional explanations can be added to the auditor's report to attract the attention of financial statement users, if required in the auditor's judgment (Independent Auditing Standards 706).

TPL aims to determine the tax base accurately, while the purpose of TAS/TFRS is to provide financial statements in a realistic, need-based and comparable manner; therefore, there are differences in accounting records under the two accounting frameworks. It is showed with examples that accounting records under TPL are not parallel to TAS/TFRS and independent auditing.

In consequence, this research aims to shed light on situations that companies obliged to make financial reporting under both TPL and TAS/TFRS should reflect in their financial statements within the scope of tax amnesty laws. Further research can be made on different examples in order to examine the effects of possible tax amnesty laws to be passed in the future on financial reporting.

1. GİRİŞ

Düzenli olarak vergi toplanan devletlerde, ülke ekonomilerinin durağanlaşması ya da kötüye gitmesi sebebiyle işletmelerin vergi ödeme gücünde azalma gözlenmektedir. Bu durum birtakım işletmelerin faturasız mal, faturasız makine teçhizat ve demirbaş bulundurma ya da faturasız mal satma gibi yollara başvurma sonucunu doğurmaktadır. Yasal olmayan bu işlemlerin "vergi kaçırma" tanımı içerisinde yer alması, işletmelerin herhangi bir vergi denetiminde ağır yükümlülükler altına girmesine sebep olmaktadır. Devlet açısından bakıldığında ise, bu durum devletin kasasına girmesi gereken vergi miktarında ciddi kayıplar oluşturmaktadır. Devlet yönetimi sunduğu bazı şartlar karşılığında işletmelerin vergi kaçırmak adına başvurmuş oldukları bu durumu vergi incelemesi ve vergi cezası olmaksızın affetmektedir. Kanun koyucuların çıkarmış oldukları yasa ile işletmelere yasal olmayan işlemlerini meşrulaştırmaları için belirli bir süre verilmektedir. Bu süre içerisinde aftan yararlanmak isteyen işletmeler, kayıtlarını kanun koyucunun belirlediği çerçeve içerisinde düzelterek eksik beyan ettikleri vergiyi beyan etmek zorundadırlar.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de uygulanan stok ve kasa/alacak affı uygulamalarını 213 sayılı VUK, TMS/TFRS ve bağımsız denetim açısından incelemektir. VUK'da amaç vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti iken, TMS/TFRS'de finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olarak sunulmasıdır.

2. TÜRKİYE'DE UYGULANMIŞ OLAN STOK VE KASA/ALACAK AFLARI

Türkiye Cumhuriyeti'nde ilk vergi affı 17.05.1924 tarihinde yasallaştırılmıştır. Bu tarihten günümüze kadar 36 vergi af yasası düzenlenmiş olup Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Aşağıda 2011 yılından itibaren uygulamaya koyulmuş olan vergi affı yasaları sıralanmıştır. Bu af yasaları mevzuatları, mükelleflerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV yönünden matrah artırımı düzenlemesinin dışında, stok ve kasa/alacak affını da barındırmaktadır.

- **13.02.2011**, 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- **19.08.2016**, 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
- **11.05.2018**, 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
- **14.06.2021**, 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
- **12.03.2023**, 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

2.1. Stok ve Kasa Affı Kavramları

Stok ve kasa/alacak affı aşağıda belirtilen dört durum üzerine kuruludur:

1. Faturasız stok bulunduran işletmelerin, faturasız satın aldıkları bu stokları kayıtlarına alabilmeleri,

2. Faturasız olarak makine, teçhizat, demirbaş bulunduran işletmelerin, faturasız satın aldıkları bu varlıkları kayıtlarına alabilmeleri,

3. İşletmelerin faturalı alıp faturasız sattıkları stokları kayıtlarından çıkarabilmeleri,

4. İşletme kayıtlarında mevcut olduğu halde, işletme bünyesinde bulunmayan kasa mevcudu ile net ortaklardan alacak tutarlarının **kaydileştirilmesi**.

Birinci ve ikinci durumda belirtildiği üzere faturasız stok/varlık alımı, işletmelerin bünyelerine aldıkları halde bu stok/varlıklarını kayıtlarına yansıtmadıklarının bir göstergesidir. 213 sayılı VUK m. 229'da fatura, "*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin ödediği meblağı göstermek*

üzere emtiayı satan veya iş yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre fatura düzenlenebilmesi için ticari bir hizmet ya da emtia alım satımının gerçekleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla işletmelerin faturasız satın aldıkları stoklar, makine ve teçhizatlar, demirbaşlar vs. yasal defter ve belgelere yansımamış olacaktır.

Üçüncü durum faturalı alınan yani yasal defterlere girişi yapılmış olan stokun faturasız satılması, dolayısıyla yapılan satışın yasal defterlere yansımadığının göstergesidir. VUK m. 231/5 uyarınca fatura, malın teslimi veya hizmetin ifa edildiği tarihten itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenmelidir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar sonradan düzenlense bile düzenlenmemiş sayılmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanunu m. 9/2 uyarınca "*Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranmaktadır.*" KDV Kanunu m. 9/2.'ye göre fatura ibrazı için mükellefe verilen on günlük süre içerisinde alış belgelerinin ibraz edilmemesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin teslim tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV, alışlarını belgelemeyen mükellef adına resen tarh edilmektedir. Bu tarhiyata ayrıca VUK m. 41 uyarınca vergi ziyaı cezası da uygulanmaktadır.

Dördüncü durumda işaret edilen ise, işletmelerin kayıtsız yaptıkları ödemeler ve belgesiz harcamaların "Ortaklardan Alacaklar" ya da "Kasa" hesabında raporlanmasıdır. Sonuçta işletmelerin finansal tablolarında gerçek olmayan/hayali kasa mevcudu ya da alacak oluşumu meydana gelmektedir. Bu durum, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü ve uyguladığı vergi incelemelerinde izlediği tutuma göre ortakların şirketten çekip kullandıkları tutarlar olarak adledilmekte olup finansal hizmet olarak değerlendirilmektedir. Ortakların şirketten çektikleri tutarların günlük ihtiyaçları geçen kısmı üzerinden her geçici vergi dönemlerinde adatlandırma yapılmaktadır. Adatlandırma işlemiyle, söz konusu tutarlar üzerinden hesaplanan faiz ve %18 oranında KDV ortaklara fatura edilmektedir. Adatlandırma işleminin işletme tarafından yapılmaması durumunda işletmenin ortaklarına karşılıksız para dağıttığı kabul edilmektedir. Çünkü şirketin ortaklarından böyle bir alacağı bulunmamaktadır. Bir vergi incelemesi sırasında böyle bir durumun tespiti halinde, inceleme elemanları tarafından bu durum şirketin geçmiş yıllarına uygulanmaktadır.

Devlet yönetimi yukarıda sayılan durumlardan hepsini ya da birkaçını kapsayacak şekilde stok ve kasa/alacak affı yasalarını belirli periyotlarla çıkarabilmektedir. Söz konusu af yasaları; hem işletmelere ait ticari mal, demirbaş, makine ve teçhizat, ortaklardan alacaklar ve kasa mevcudunun düzeltilerek yasal kayıtlar altına alınması, hem de bağımsız denetim ve TMS/TFRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların düzenlenmesi açısından büyük öneme sahiptir.

2.2. İşletmelerde Stok Affı Uygulaması

6111, 6736, 7143, 7326 ve 7340 sayılı kanunlarda, stok affıyla ilgili aşağıda belirtilen konularda bir fark bulunmamaktadır:

- Tüm gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri), stok affından yararlanabilmektedir.

- Beyana konu olacak tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımı konusunda vergi tevkifatına yönelik ek tarhiyat yapılmamaktadır.

- Beyana dahil edilecek kıymetler, bildirim tarihine ait rayiç bedeli ile değerlenerek envanter listesine dahil edilmelidir. VUK'da tanımlanan rayiç bedel, ilgili kıymetin değerleme günü itibarıyla normal piyasa şartlarında oluşmuş alım satım bedelidir. Kıymetin bedeli işletme bünyesinde tespit edebileceği gibi, ait olduğu meslek kuruluşlarınca da tespit ettirilebilmektedir. TFRS/TMS'ye göre finansal raporlama yapan şirketler açısından bu değer "gerçeğe uygun değer" olarak dikkate alınabilmektedir. Envantere dahil edilen kıymetlerin, kanuni süresi içerisinde yasal defterlere intikal ettirilmesi gerekmektedir.

- Kayıtsız emtia bildiren mükellefler, bu emtiaları satmaları halinde yasal defterlerine

kaydedilecek satış bedeli, emtianın kayıtlı değerinden düşük olmamalıdır. Emtianın satış bedelinin kayda alınan bedelden düşük olması durumunda, kazancın tespitinde kayıtlı bedel dikkate alınmaktadır.

- Kayıt altına alınacak olan amortismana tabi iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılmamaktadır.

- Makine, teçhizat ve demirbaşlar ile emtianın teslimlerinde uygulanmakta olan genel (%18) ve indirimli (%1, %8) KDV oranlarında söz konusu malların kayıtlara girmesi sebebiyle indirim yapılmaktadır. Genel orana tabi teslimlerde ilgili kıymetin rayiç bedeli üzerinden %10 oran, indirimli orana tabi teslimlerde ilgili kıymetin rayiç bedeli üzerinden ise tabi oldukları oranın yarısı esas alınmak suretiyle KDV hesaplanmalıdır.

- İlgili kıymetler ilgili Kanun Genel Tebliğinin ekinde yer alan KDV Stok Beyannamesi ve eki envanter listesi ile beyan edilmelidir.

Beyan edilen emtia ile beyan edilen makine teçhizat ve demirbaş adına ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması konusu uygulama açısından farklılaştırılmıştır. Beyan edilen emtia için hesaplanan KDV 1 No'lu KDV Beyannamesindeki genel esaslar dahilinde indirim konusu yapılacaktır. Beyan edilen makine teçhizat ve demirbaşın rayiç bedeli üzerinden hesaplanan KDV, KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılamayacaktır. Bunun yerine verginin ödendiği yıl Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Kayıt altına almadıkları emtia, makine teçhizat ve demirbaşlarını bu kapsamda beyana dahil eden mükellefler için KDV Kanununun 9/2. maddesi gereği belgesiz mal bulundurduklarına istinaden vergi incelemelerinde cezalı tarhiyat uygulanmayacaktır. Bununla birlikte beyan edilip ödenen Özel Tüketim Vergisi için de herhangi bir cezalı işlem uygulanmayacaktır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler kayıt altına aldıkları emtia için pasifte bir karşılık hesabı açmalıdır. Aynı şekilde makine teçhizat ve demirbaşlar için de pasifte ayrı bir karşılık hesabı açılmalıdır. Ayrıca makine teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilerek bu kıymetlere ait pasifte ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak kabul edilmektedir.

- Fatura düzenlemek amacıyla yasal defterlerde/yasal kayıtlarda düzeltilen emtia ile ilgili işlemlerle normal satış işlemleri arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Faturada, ilgili af kanununda belirtilen oranlarla KDV hesaplanarak ilgili dönemin KDV Beyannamesine dahil edilmesi yeterlidir. Ayrıca fatura tutarı, satış hasılatına eklenerek yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrahına dahil edilmelidir. Bunların haricinde başka bir bildirim ya da beyanname düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

- Faturası oluşturulacak olan emtianın gayrisafi kâr oranı, aynı çeşitten olan emtianın gayrisafi kâr oranı baz alınarak tespit edilebilmektedir. Böyle bir tespitin yapılamadığı durumlarda, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarından alınacak bilgiler esas alınabilmektedir.

- Fatura düzenlenip yasal kayıtlara alınan emtianın geçmiş dönemlerde satılmış olduğunun tespiti halinde, düzeltilmiş stoklarla ilgili geçmişe yönelik cezalı tarhiyat ve faiz uygulaması yapılmayacaktır.

2.3. İşletmelerde Kasa/Alacak Affı Uygulaması

Kasa/alacak affından faydalanabilecekler ve bu affın kapsamı aşağıdaki gibidir:

- Söz konusu kanunlarda bu aftan yararlanabilecekler; bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, serbest meslek erbabı, ferdi ticari işletmeler, adi ortaklıklar, kollektif şirketler, adi komandit şirketler ile sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları şeklinde sayılmıştır.

- Kasa/alacak affı aşağıdaki tutarları kapsamaktadır:

- Kasa hesabında yer alan mevcutlar,
- İşletmenin kendi faaliyet konusu dışında Ortaklardan Alacaklar ve Ortaklara Borçlar hesaplarına kaydetmiş oldukları tutarların iki hesabın birbirine mahsup edilmesi sonucunda ortaya çıkan net alacağı temsil eden kısım.

İşletmeler, 100 Kasa ve 131 Ortaklardan Alacaklar hesaplarındaki yüksek tutarları azaltmak adına; 101 Alınan Çekler, 121 Alacak Senetleri, 136 Diğer Çeşitli Alacaklar, 195 İş Avansları, 196 Personel Avansları, 320 Satıcılar gibi hesaplara virman yaptıklarından gerçek olmayan kayıtlar oluşmaktadır.

13 Şubat 2011 tarihli 6111 sayılı kanundan farklı olarak daha sonraki yıllarda uygulanan af kanunlarında, kasa mevcudu ya da ortaklardan alacaklar tutarını azaltmak için işletmeler tarafından yapılan fiktif kayıtların, düzeltme kaydının yapılacağı yani beyannamenin verileceği gün silinebilmesi imkanı tanınmıştır. Silme/düzeltme işlemi sırasında oluşan bakiyeler kanunen kabul edilmeyen (KKEG) gider sayılarak tutar üzerinden %3 oranında vergi ödenecektir. Başka bir alternatif olarak da bu tutarların aktifte geçici bir hesaba kaydedilerek izlenmesi mümkün olup yine aynı oranda vergi ödenecektir ancak yine kurum kazancının tespitinde gider kabul edilmeyecektir.

3. İŞLETME KAYITLARININ STOK VE KASA/ALACAK AFFI KAPSAMINDA VUK'A GÖRE DÜZELTİLMESİ

Aşağıda stok ve kasa/alacak affına yönelik uygulama örneklerine yer verilmiştir.

Örnek 1: (K) A.Ş. stoklarında yer alan ancak kayıtlarında bulunmayan (A) emtiasına ilişkin envanter listesini oluşturmuş ve 13.06.2023 tarihi itibarıyla beyan etmiştir. Bu emtianın rayiç bedeli 30.000 TL olup genel oranda (%18) KDV'ye tabidir. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

13 / 06 / 2023		
153 TİCARİ MALLAR HESABI	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	3.000	
525 KAYDA ALINAN EMTİA ÖZEL KARŞILIK HESABI (Af Kanunuyla Belirlenen Hesap)		30.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI (Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)		3.000

Söz konusu emtianın satılması durumunda kayıtlara alınması gereken satış bedeli 30.000 TL'nin altında olmamalıdır. "525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı"nda muhasebeleştirilen 30.000 TL özkaynaklar hesap sınıfında yer aldığından sermayenin bir unsuru sayılmaktadır. Dolayısıyla ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiyesi halinde vergilendirilmeyecektir.

Örnek 2: (M) A.Ş., 13.06.2023 tarihinde kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını af kanunundan faydalanarak yasal kayıtlarına dahil etmeye karar vermiştir. Bu kıymetlerin mükellefçe belirlenen rayiç bedeli 400.000 TL olup genel oranda (%18) KDV'ye tabidir. Bu kıymetin envantere alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

13 / 06 / 2023		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	400.000	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	40.000	
526 DEMİRBAŞ MAKİNE TEÇHİZAT ÖZEL KARŞILIK HESABI (Af Kanunuyla Belirlenen Hesap)		400.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. (Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)		40.000

Emtianın yasal kayıtlara alınmasından farklı olarak 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına kaydedilmiş olan 40.000 TL'lik KDV, Gelir/Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olup KKEG olmayacaktır.

(M) A.Ş.'nin yukarıda bahsi geçen makine ve cihazlarını 31.12.2023 tarihine kadar satarsa satış tarihinden önce, satmaması durumunda ise 31.12.2023 tarihinde aşağıdaki muhasebe kaydını yapmalıdır:

	31 / 12 / 2023		
	526 DEMİRBAŞ MAKİNE TEÇHİZAT ÖZEL KARŞ. HS. (Af Kanunuyla Belirlenen Hesap.)	400.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)		400.000

(M) A.Ş.'nin yukarıda belirtilen makine ve cihazlarını peşin olarak 800.000 TL'ye satması durumunda söz konusu satışa ilişkin kayıt, yukarıdaki kaydı takip edecek şekilde aşağıdaki gibi olacaktır:

	XX / XX / XXXX		
	102 BANKALAR HESABI	944.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	400.000	
	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR H.		400.000
	391 HESAPLANAN KDV HESABI (Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)		144.000
	679 DİĞ. O.DIŞI GELİR VE KÂRLAR H.		800.000

(M) A.Ş. bu şekilde kayıtlarına aldığı makine, teçhizat ve demirbaşlar için cari dönem ve sonraki dönemlerde amortisman hesaplamayacaktır. 526 Demirbaş Makine Teçhizat Özel Karşılık Hesabına aldığı tutarı amortisman olarak değerlendirecektir. Dolayısıyla söz konusu makine, teçhizat ve demirbaşların ileri tarihlerde satılması halinde "526 Demirbaş Makine Teçhizat Özel Karşılık Hesabı", 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı gibi kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Örnek 3: (F) A.Ş. yasal kayıtlarında yer alan ancak stoklarında mevcut olmayan (B) malını faturalandırarak yasal kayıtlarını gerçek duruma uygun hale getirmek istemektedir. Şirketin, genel oranda (%18) KDV'ye tabi olan (B) malının kayıtlarda bulunan miktarı 30.000 kg'dır. Şirketin ticaretini yapmış olduğu bu emtianın birim maliyeti 10 TL/kg ve gayrisafi kârlılık oranı ise %5'tir. (F) A.Ş.'nin (B) malına ilişkin düzenleyeceği faturada satış bedeli 360.000 TL'dir. (F) A.Ş. tarafından af kanununa istinaden düzenlenen söz konusu faturanın muhasebe kayıtlarına yansıması aşağıdaki gibi olacaktır:

Emtianın maliyet bedeli = 30.000 kg x 10 TL = 300.000 TL
Kârlılık oranı = 300.000 TL x 0,05 = 60.000 TL
Emtianın satış tutarı = 300.000 TL + 60.000 TL = 360.000 TL
KDV tutarı = 360.000 TL x 0,18 = 64.800 TL

	13 / 06 / 2023		
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	424.800	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		360.000
	391 HESAPLANAN KDV HESABI		64.800

Söz konusu kayıtta 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı yerine, işletmenin gerçek durumunu yansıtması halinde; kasa, bankalar, alınan çekler, alıcılar veya alacak senetleri hesapları kullanılabilecektir. Örneğin, kayıtsız yapılan satış karşılığında bedelin nakit alınmış olması halinde kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

	13 / 06 / 2023		
100 KASA HESABI		424.800	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		360.000
	391 HESAPLANAN KDV HESABI		64.800

İlgili af kanunlarında, kayıtlarda yer alan ancak stoklarda mevcut olmayan emtianın kayıtlardan çıkarılması işlemlerinin, normal bir satış olarak işleme alınması öngörülmektedir. Buna istinaden işletme sürekli envanter uygulaması halinde kayıttan hemen sonra, aralıklı envanter uygulaması halinde dönem sonunda aşağıdaki kaydı yapmalıdır. İşletmenin sürekli envanter uyguladığı farz edilmiştir:

	13 / 06 / 2023		
621 SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI		300.000	
	153 TİCARİ MALLAR HESABI		300.000

Örnek 4: (C) A.Ş.'nin, 31.12.2022 tarihli bilançosunda Ortaklardan Alacaklar, Ortaklara Borçlar ve Diğer Çeşitli Alacaklar hesaplarının bakiyeleri aşağıdaki gibidir. Beyan tarihi olan 13.06.2023 tarihi itibarıyla bu tutarların değişmediği varsayılmıştır

(C) A.Ş., Ortaklardan Alacaklar ve Diğer Çeşitli Alacaklar hesaplarında fiktif olarak yer alan bu tutarları kasa/alacak affı kapsamında giderleştirmeyi planlamaktadır. (C) A.Ş. ayrıca finansal tablolarında yüksek raporlanan bu alacak tutarlarını işletmenin rasyolarını olumsuz etkilediği için geçmişe yönelik düzeltme yapmak istediğini beyan etmiştir.

126 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	200.000 TL
131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	400.000 TL
231 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	300.000 TL
331 Ortaklara Borçlar Hesabı	(340.000) TL
431 Ortaklara Borçlar Hesabı	(240.000) TL

(C) A.Ş.'nin beyan etmesi gereken tutar [200.000 + (400.000 + 300.000) - (340.000 + 240.000)] = 320.000 TL olup bu tutar üzerinden hesaplanan vergi (320.000 x %3) = 9.600 TL'dir. (C) A.Ş.'nin, söz konusu af kanunundan faydalanıp ilgili tutarı beyan etmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

- Bilançoda yer almakla birlikte işletmede mevcut olmayan ortaklardan alacaklar tutarının mahsup edilmesi:

	13 / 06 / 2023		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (6736 Sayılı Kanun 6/3 Md.) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)		320.000	
	126 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		200.000
	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.		60.000
	231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.		60.000

- Söz konusu işleme ilişkin verginin muhasebeleştirilmesi:

	13 / 06 / 2023		
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (6736 Sayılı Kanun 6/3 Md.) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	9.600	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		9.600

Maliye Bakanlığı'nın af kanunlarına ilişkin açıklamış olduğu görüşlerine istinaden, kayıtlardan tenzil edilecek tutarların 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına muadil olarak, bilançonun aktifinde yer alan geçici bir hesapta izlenmesi mümkündür. Ancak söz konusu geçici hesapta izlenen tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak kaydedilmesi mümkün olmamaktadır.

Örnek 5: (Y) A.Ş.nin, 31.12.2022 tarihli bilançosunda ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları aşağıdaki gibi raporlanmıştır:

231 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	400.000 TL
431 Ortaklara Borçlar Hesabı	(160.000) TL
Net Alacak Tutarı	240.000 TL

Af kanunu kapsamında beyan tarihindeki ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları aşağıdaki gibidir:

131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	150.000 TL
231 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	310.000 TL
331 Ortaklara Borçlar Hesabı	(200.000) TL
Ortaklardan Net Alacak Tutarı	260.000 TL

31.12.2022 tarihindeki ortaklardan (net) alacak tutarı 240.000 TL olmasına rağmen, beyan edilmesi gereken tutar, beyan tarihi itibarıyla ortaklardan (net) alacak tutarı olan 260.000 TL'dir. Örnekte 31.12.2022 tarihindeki bakiyeye de yer verilmesi, kanunda son bilançodaki değil, beyan tarihindeki güncel miktarı beyan etmek gerektiğine dair vurgu yapılmasındandır.

(Y) A.Ş.'nin 31.12.2022 tarihli bilançosundaki "231 Ortaklardan Alacaklar" hesabında bulunan tutarın 150.000 TL'lik kısmı dönemsellik ilkesi uyarınca "131 Ortaklardan Alacaklar" hesabına virman edilmiştir. İşletme, söz konusu beyanıyla ilgili düzeltmeden kaynaklanan işlemleri için "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı" yerine bilançonun aktifinde geçici bir hesap kullanma tercihinde bulunmuştur.

- Bilançoda yer almakla birlikte işletmede mevcut olmayan ortaklardan alacaklar hesabı tutarının mahsup edilmesi aşağıdaki gibidir:

	13 / 06 / 2023		
	296 GEÇİCİ HESAP	260.000	
	(6736 sayılı Kanun 6/3 md. uyarınca düzeltme hesabı)		
	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.		150.000
	231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.		110.000

- Söz konusu işleme ilişkin verginin hesaplanması:

Beyan tutarı	260.000 TL
Hesaplanan vergi (%3)	7.800 TL

	13 / 06 / 2023		
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	7.800	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		7.800

Örnek 6: (T) A.Ş.'nin, 31.12.2022 tarihli bilançosunda Kasa Hesabı 400.000 TL olarak raporlanmıştır. Dönem içindeki faaliyetleri sonucunda Kasa Hesabı bakiyesi, beyan tarihi olan 13.06.2023'te 220.000 TL'dir. (T) A.Ş.'nin beyan tarihi itibarıyla raporlanan kasa mevcudu 220.000 TL olduğundan, gerçek anlamda kasada bulunmayan kısmı esas alınmak kaydıyla en fazla bu tutar (220.000 TL) kadar beyanda bulunabilecektir. 220.000 TL'nin 200.000 TL'lik kısmının fiilen kasada yer almadığı varsayıldığında af kanununa istinaden beyan edilmesi gereken tutar ve üzerinden hesaplanacak vergi aşağıdaki gibi olacaktır:

Beyan tutarı	200.000 TL
Hesaplanan vergi (%3)	6.000 TL

- Bilançoda yer almakla birlikte işletmede mevcut olmayan kasa mevcudunun kasa hesabından mahsup edilmesi:

	13 / 06 / 2023		
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	200.000	
	100 KASA HESABI		200.000

- Söz konusu işleme ilişkin verginin hesaplanması:

	13 / 06 / 2023		
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	6.000	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		6.000

4. STOK VE KASA/ALACAK AFFI UYGULAMALARININ TMS/TFRS KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Önceki bölümde uygulamalarına yer verilen stok ve kasa/alacak affı kapsamına giren durumlar TMS/TFRS'ye göre hata olarak değerlendirilmekte olup ilgili ilkeler "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında" yer almaktadır.

TMS 8, işletmelerin finansal tablolarını düzenlemeleri esnasında uyguladıkları muhasebe politikalarında değişiklik yapılması, muhasebe tahminlerinin revize edilmesi ve geçmiş dönemlerde yapılan hataların düzeltilmesine yönelik uygulanması gereken prosedürleri ele almaktadır. Stok ve kasa/alacak affı kapsamına giren durumlar ise finansal tablolara yansıtılmak istenildiğinde muhasebe hatası kapsamında değerlendirmeye alınabilmektedir (Demir, 2018). Hatalar; yanlış matematiksel hesaplamalardan, birtakım muhasebe kayıtlarının unutulmasından, muhasebe politikalarının yanlış yorumlanmasından kaynaklanabilmektedir. Ancak finansal tabloların önemli hata içermemesi gerekmektedir. Ayrıca işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ya da nakit

akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak adına önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış hatalar da finansal tablolarda yer almamalıdır. Aksi takdirde finansal tablolar TMS/TFRS ile uyumlu olarak nitelendirilmeyecektir (TMS 8).

Hatalar; finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkabilmektedir. Hatanın düzeltilmesi, hatanın işletme tarafından farkedilme zamanına bağlı olarak değişmektedir. Cari döneme ait bir hatanın tespiti halinde, finansal tabloların yayımlanması için onay verilen tarihten önce düzeltilmelidir (TMS 8). Ancak hatanın sonraki dönemde farkedilmesi halinde, geçmişe yönelik düzeltme durumu söz konusu olacaktır. Güvenilir bilgi; finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilebilir olan ve dikkate alınmış olması beklenen bir bilgi (TMS 8) olması gerektiğinden geçmişe yönelik hataların geriye dönük yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Geriye dönük yeniden düzenleme, geçmiş dönem hataları hiç yapılmamış gibi, finansal tablo unsurlarına ilişkin tutarların finansal tablolara alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında düzeltmelerin yapılması anlamına gelmektedir (TMS 8). TMS 8'e göre geriye yönelik hatanın düzeltilmesi;

- Hatanın meydana geldiği geçmiş dönem/dönemlerde karşılaştırmalı olarak sunulan tutarların yeniden düzenlenmesi,

- Hatanın sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana gelmesi durumunda varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin sunulan en erken döneme ait açılış bakiyelerinin yeniden düzenlenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Aşağıdaki örneklerde işletmede mevcut olan ancak kayıtlarda yer almayan stok ve makine teçhizatın kayıtlara alınması, kayıtlarda yer alan ancak işletmede mevcut olmayan stokların kayıtlardan çıkartılması, kayıtlarda yer alan ancak gerçekte olmayan ortaklardan alacakların kayıtlardan çıkartılması işlemleri hata düzeltmesi niteliğinde ele alınmış ve yorumlanmıştır.

Örnek 1: (K) A.Ş. stoklarında yer alan ancak kayıtlarında bulunmayan (A) emtiasına ilişkin envanter listesini oluşturmuş ve ilgili af kanunu kapsamında 13.06.2023 tarihi itibarıyla beyan etmiştir. Söz konusu emtianın rayiç bedeli 30.000 TL olup genel oranda (%18) KDV'ye tabidir. Bu emtia 2022 yılında edinilmiştir.

TMS/TFRS açısından iki durum söz konusu olacaktır:

- Düzeltme işleminin finansal tabloların onay tarihinden önce yapılması durumunda stoklar kaleminde yapılacak artış maliyet hesaplarında bir değişiklik oluşturmayacağından kâr/zararı etkilemeyecektir.

- Ancak düzeltme işleminin onay tarihinden sonra yapılması durumunda ise karşılaştırmalı olarak sunulan tutarlar yeniden düzenlenecektir.

Örnek 2: (M) A.Ş., 13.06.2023 tarihinde kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını kayıtlarına dahil etmeye karar vermiştir. Bu kıymetlerin mükellefçe belirlenen rayiç bedeli 282.500 TL olup genel oranda (%18) KDV'ye tabidir.

(M) A.Ş. mevcudunda yer alan ancak kayıtlarında bulunmayan bu makine ve cihazlarını 01.01.2021 tarihinde edinmiş olup mevcut stok affından faydalanmak istemektedir. Makine ve cihazların 13.06.2023 tarihi itibariyle gerçeğe uygun değeri 282.500 TL'dir.

Bu durum TMS/TFRS açısından muhasebe hatası olarak değerlendirilebilmektedir. Karşılaştırmalı bilgi sunulan en erken dönemin başına kadar düzeltme yapılması gerekmektedir. Makine ve cihazların kayıtlara alınması durumunda oluşacak İndirilecek KDV, VUK düzenlemesine göre olağandışı gider ve zararlar hesabında izlenmekle birlikte Gelir/Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde indirilebilecek gider statütüsündedir. Ancak TMS/TFRS'ye göre olağandışı raporlama yapılmamaktadır. Af kanunu çerçevesinde yapılan vergi ödemeleri ve harcama üzerinden alınan vergilere yönelik kullanılan hesaplar işletmenin diğer hesaplarını etkilemeyeceğinden bu işlemlere

ilişkin TMS/TFRS kapsamında bir kayıt yapılmasına gerek bulunmamaktadır (Çetinkaya Bilgin, 2021: 218). Ancak hatanın düzeltilmesine yönelik kayıtlara alınan maddi duran varlığın değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. İşletmeler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca, maddi duran varlıklarını maliyet modeli veya yeniden değerleme modelinden birini tercih ederek değerlemeye tutmalıdır. Ayrıca söz konusu maddi duran varlık için faydalı ömür tespitinin yapılarak belirlenen faydalı ömür üzerinden amortisman ayırılması gerekmektedir. TMS 16'ya göre varlık kullanılabilir hale geldiği anda söz konusu varlığın amortismana tabi tutulması zorunludur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2020: 215-216).

(M) A.Ş.'nin kayıtlarına yansıtmadığı makine ve cihazlar yaklaşık 2,5 yıldır kullanılmaktadır. Toplam faydalı ömür 5 yıl kabul edilmiştir. Söz konusu makine ve cihazların edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri 500.000 TL'dir. İşletme diğer benzer varlıkları için maliyet modelini uygulamaktadır.

Kayıt Altına Alınacak Maddi Duran Varlık	
Edinim tarihindeki GUD	500.000 TL
Kalıntı değer	50.000 TL
Amortismana tabi tutar	450.000 TL
Faydalı ömür	5 yıl
Yıllık amortisman tutarı	450.000 / 5 = 90.000 TL

(M) A.Ş.'nin 2021 ve 2022 yıllarına ait amortisman tutarı olan (90.000 x 2) 180.000 TL'yi kayıtlarına alması yani düzeltme yaparak bu durumu dipnotlarda açıklaması gerekmektedir. Ayrıca 2023 amortismanı da ((90.000 / 12) x 5) 37.500 TL'dir.

	13 / 06 / 2023		
	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	500.000	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		217.500
	GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI		282.500

Örnek 3: (F) A.Ş. kayıtlarında yer alan ancak stoklarında olmayan (X) malını kayıtlarından çıkartarak stoklarını mevcut duruma uygun hale getirmek istemektedir. Şirketin, genel oranda (%18) KDV'ye tabi olan (X) malının kayıtlarda bulunan miktarı 40.000 kg'dır. Şirketin ticaretini yapmış olduğu bu emtianın birim maliyeti 10 TL/kg'dir. (F) A.Ş. 2022 yılında satılan bu stokun hata yapılarak kayıtlardan çıkarılmadığını beyan etmiştir.
TMS/TFRS'ye göre bu durum hata olarak değerlendirildiğinde aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir:

	31 / 12 / 2022		
	SATIŞLARIN MALİYETİ HESABI	400.000	
	STOKLAR HESABI		400.000

Düzeltme öncesi (F) A.Ş.'nin 2022 yılına ilişkin kâr veya zarar tablosunda yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir:

Satışlar	990.000
Satışların Maliyeti	500.000
Vergi Öncesi Kâr	490.000
Vergi	98.000
Net Kâr	392.000

Yukarıdaki kayda göre 2022 yılı kâr veya zarar tablosunda yer alan ilgili kalemlerdeki düzelme aşağıdaki gibi olacaktır:

Dönem	2022	Açıklama
Satışlar	990.000	
Satışların Maliyeti	900.000	(500.000 + 400.000)
Vergi Öncesi Kâr	90.000	
Vergi	18.000	98.000 - 18.000 = 80.000 (vergide azalma)
Net Kâr	72.000	392.000 - 72.000 = 320.000 (kârda azalma)

(F) A.Ş.'nin 300.000 TL tutarında sermayesi mevcut olup düzeltme işleminden sonra özkaynaklardaki değişim aşağıdaki gibidir:

	Sermaye	Dağıtılmamış Kârlar	Toplam
Düzeltme Öncesi 31.12.2022 Özkaynaklar	300.000	392.000	692.000
Düzeltme Sonrası 31.12.2022 Özkaynaklar	300.000	72.000	372.000

Yapılan düzeltme sonrası finansal tablo kalemlerindeki değişim şu şekilde olacaktır:

Stoklarda Azalma	400.000
Vergideki Azalma	80.000
Özsermayede Azalma	320.000

Örnek 4: (C) A.Ş.'nin, 31.12.2022 tarihli bilançosunda Ortaklardan Alacaklar, Ortaklara Borçlar ve Diğer Çeşitli Alacaklar hesaplarının bakiyeleri aşağıdaki gibidir. Beyan tarihi olan 13.06.2023 tarihi itibarıyla bu tutarların değişmediği varsayılmıştır

(C) A.Ş., Ortaklardan Alacaklar ve Diğer Çeşitli Alacaklar hesaplarında fiktif olarak yer alan bu tutarları kasa/alacak affı kapsamında giderleştirmeyi planlamaktadır. (C) A.Ş. ayrıca finansal tablolarında yüksek raporlanan bu alacak tutarlarını işletmenin rasyolarını olumsuz etkilediği için geçmişe yönelik düzeltme yapmak istediğini beyan etmiştir.

126 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	200.000 TL
131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	400.000 TL
231 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	300.000 TL
331 Ortaklara Borçlar Hesabı	(340.000) TL
431 Ortaklara Borçlar Hesabı	(240.000) TL

(C) A.Ş.'nin beyan etmesi gereken tutar [200.000 + (400.000 + 300.000) - (340.000 + 240.000)] = 320.000 TL olup bunun üzerinden hesaplanan vergi (320.000 x %3) = 9.600 TL'dir.

Hata düzeltmesinden önce (C) A.Ş.'nin 2022 yılı kâr veya zarar tablosunda yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir:

	2022
Brüt Kâr	1.320.000
Genel Yönetim Giderleri	100.000
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	100.000
Diğer Faaliyetlerden Olağan Giderler	-
Vergi Öncesi Kâr	1.120.000
Vergi	224.000
Net Kâr	896.000

Hata düzeltmesinden önce (C) A.Ş.'nin dönem sonu ve dönembaşı dağıtılmamış kârları aşağıdaki gibidir:

	2022
Dönem Başı Dağıtılmamış Kârlar	304.000
Dönem Sonu Dağıtılmamış Kârlar	(896.000 + 304.000) 1.200.000

(C) A.Ş. kâr veya zarar tablosu ve özkaynak değişim tablosunda düzeltme yapması ve bu durumu dipnotlarında açıklaması gerekmektedir:

	31 / 12 / 2022		
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDERLER HESABI	320.000	
	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		200.000
	ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.		60.000
	ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.		60.000

Hata düzeltmesi sonrası ilgili finansal tablo kalemleri aşağıdaki gibi olacaktır:

	2022
Brüt Kâr	1.320.000
Genel Yönetim Giderleri	100.000
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	100.000
Diğer Faaliyetlerden Olağan Giderler	320.000
Vergi Öncesi Kâr	800.000
Vergi	160.000
Net Kâr	640.000
	2022
Dönem Başı Dağıtılmamış Kârlar	304.000
Dönem Sonu Dağıtılmamış Kârlar	1.200.000
Hata Düzeltmesi	-320.000
Vergi Etkisi	+64.000
Düzeltilmiş Dönem Sonu Dağıtılmamış Kârlar	944.000

5. SONUÇ

Bu çalışmada, Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazetesi'nde yayınlanmış olan 6111, 6743, 7143,7326 ve 7440 sayılı vergi affı kanunlarından faydalanmak isteyen işletmelerin yasal muhasebe kayıtlarının vergisel açıdan düzeltilmesine dair hükümlere ve konuyla ilgili örneklere yer verilmiştir.

TMS/TFRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin af kanunlarından faydalanmaları durumunda yapacakları işlemler hata olarak değerlendirilmiştir. Bu hataların önemli kabul edilmesi durumunda finansal tablolarda düzeltme yapılması gerekmektedir. Cari döneme ait bir hatanın tespiti halinde, hata tutarı finansal tabloların yayınlanması için onay verilen tarihe kadar ilk finansal tablolarda düzeltilmelidir. Ancak hatanın sonraki dönemde farkedilmesi halinde, geçmişe yönelik düzeltme durumu söz konusu olacaktır. TMS 8'e göre geriye yönelik hatanın düzeltilmesi; hatanın meydana geldiği geçmiş dönem/dönemlerde karşılaştırmalı olarak sunulan tutarların yeniden düzenlenmesi, hatanın sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana gelmesi durumunda varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin sunulan en erken döneme ait açılış bakiyelerinin yeniden düzenlenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim açısından bakıldığında, denetçinin muhakemesine göre gerekli ise finansal tablo bilgi kullanıcılarının dikkatini çekmek üzere denetçi raporuna bu durumla ilgili ilave açıklamalar dahil edilebilmektedir (BDS 706).

VUK'da amaç vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti iken, TMS/TFRS'de finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olarak sunulmasıdır. Bu sebeple her iki muhasebe çerçevesi kapsamında muhasebe kayıtlarında farklılıklar oluşmuştur. VUK'a göre yapılan muhasebe kayıtlarının TMS/TFRS ve bağımsız denetim açısından paralel olmadığı örnekler itibariyle gösterilmiştir.

Sonuç olarak bu çalışmada, söz konusu kanunların hem VUK, hem de TMS/TFRS uyarınca finansal raporlama yapma zorunluluğu bulunan şirketlerin af kanunları kapsamında finansal tablolarına yansıtmaları gereken durumlara ışık tutulması amaçlanmıştır. İleriki dönemlerde çıkabilecek vergi affı kanunlarının finansal raporlamaya olan etkisinin irdeleneceği farklı örnekler üzerinde gelecekte çalışmalar yapılabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Berrak SOYALP SOLAKOLU (% 50), İlker KIYMETLİ ŞEN (% 50)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Berrak SOYALP SOLAKOLU (% 50), İlker KIYMETLİ ŞEN (% 50)

KAYNAKÇA

BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları.

Demir, Ş., (2018). *7143 Sayılı Vergi Af Kanunu Kapsamında Muhasebe Kayıtları ile UFRS ve*

Bağımsız Denetim Uygunluğunun İncelenmesi. www.muhasebetr.com, (Erişim: 14.04.2023)

Çetinkaya Bilgin, N. (2021). Vergi Affı Uygulamalarının Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunulabilmesi Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış,* 20 (62), 207-222.

Kaya, A. (2014)., "Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi: türkiye üzerine ampirik bir analiz", Maliye Dergisi, 167, 184-199.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2020). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS).* Ankara: Gazi Kitabevi.

Savaşan F (2006)., "Vergi Afları: Teori ve Türkiye uygulamaları "vergi barışı" uygulama sonuçları", Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 8 (1), 41-65.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun