

VATANDAŐ SORUNSALLIĐININ CAZİBESİ VE 6111 SAYILI AF YASASININ GETİRDİKLERİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİ



Halis KALMIŐ

Yrd. Doç. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üni.
Biga İİBF, İşletme Bölümü,
hkalmis@comu.edu.tr

Genel olarak af yasal, siyasal, sosyal ve ekonomik sistemdeki değişimlerin olduğu durumlarda uygulanması gereken bir uygulamadır. Aksi durumlarda uygulandığı takdirde, eőitsiz ve haksız bir uygulama olarak ortaya çıkmaktadır. Keza anayasaya eőitlikle ilgili konulan hükümler de bu duruma işaret etmektedir.

Anayasa'ya göre herkes kanun önünde eőittir ve hiçbir kimseye imtiyaz tanınmaz (Anayasa md. 10). Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eőitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. Bununla birlikte, yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir (Anayasa md. 8). Ayrıca kanunlar Anayasa'ya aykırı olamaz (Anayasa md. 11).

Yukarıda ifade edilen Anayasa hükümlerine rağmen, hükümetlerin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nden geçirttiği çeşitli yasalarla farklı konulara ilişkin af getirebilmektedirler. Kimi zaman, tecavüzcülere, katiller ve hırsızlara; kimi zaman da, yükümlölüklerini zamanında yerine getiremeyenlere mali konularda af getirilmektedir. Bu, her şeyden önce sosyal adalete uygun olmayan bir durumdur. Elbette keyfi ve yanlış idari uygulamalar ile eőitliđe aykırı yasalar nedeniyle yaşanan mağduriyetleri, bu genellemenin dışında tutmak gerekir. Bu durumun

tekrar tekrar yaşanmasının birçok nedeni vardır. Bu nedenlerin temel kaynağı kayıt dışılığın yaygınlaşması, seçimin finansmanı ve seçme ve siyasi partiler yasasının yapısıdır.

- **Anti demokratik Seçim ve Siyasi Partiler Kanununun yansımaları:** Bilindiği gibi, Seçim ve Siyasi Partiler Kanununun hükümleri gereğince, milletvekillerini ilgili siyasi partilerin genel başkanları belirlemektedir. Dolayısıyla milletvekilleri, millettten çok ilgili siyasi parti genel başkanının sözüne itibar etmektedirler. Bu nedenle, iktidara gelen siyasi partinin genel başkanı ve dolayısıyla Başbakan, her istediği konuyu, eğer yeterli çoğunluğu varsa, meclisten kolaylıkla geçirebilmektedir. Bunun sonucu olarak, tecavüze uğrayan, katledilen ve malı gasp edilenin hakkı ve hukuku hiçe sayılarak, tecavüzcüler, katiller ve hırsızlara af çıkarılabilmektedir. Buna karşın, devlete karşı işlenen siyasi suçlular af kapsamı dışında tutulabilmektedir. Deyim yerindeyse, durum “milletvekillerinin millete sadakatsizliğidir”.

- **Baskı gruplarının etkinliği:** Milletvekili seçilme süreci bir yandan önemli maddi gücün varlığına ve diğer yandan çeşitli baskı gruplarının etkinliğine bağlıdır. Bu durum, milletvekilinin baskı altında kalmasına neden olmaktadır. Bu baskı, yukarıda ifade edildiği gibi hem siyasi parti genel başkanından hem de baskı gruplarından gelmektedir. Seçimin finansmanın şeffaf olmaması ve seçim finansmanın önem arz etmesinden dolayı, baskı grupları ve seçim finansörleri, siyasi partiler ve dolayısıyla milletvekilleri üzerindeki baskıları sonucu özellikle çeşitli mali konulara ilişkin afların çıkarılabilmesine neden olmaktadır.

- **Kayıt dışılığın artması:** Kayıt dışı ekonomik yapılanma giderek yaygınlaşmaktadır. Bu yapı, büyük ölçüde bir yandan yüksek vergiden dolayı vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma eğilimlerinin

artmasından ve süreklilik arz eden mali aflar nedeniyle af beklentisinin yaygınlaşmasından, diğer yandan vergi oto kontrol mekanizmalarının olmaması ve vergi otoritelerinin etkin olmayan yapılanmasından kaynaklanmaktadır. 2009 Yılında toplanan toplam vergilerin %23,4'ü gelir vergisi, %10,5'i kurumlar vergisi ve geriye kalan KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Gelir vergisinin %90'ı da kaynakta kesilen gelir vergisinden oluşmaktadır (Kökbulut:2010). Başka bir ifade ile, kazanç üzerinden toplanan vergilerin toplam vergilere oranı %13 civarındadır. Aynı şekilde 2010 yılında toplanan vergilerin %70'i dolaylı vergiler ve % 19'u da kaynakta kesilen vergilerdir. Buna karşılık toplanan toplam vergilerin yaklaşık %13 beyana dayalı kazanç üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır (Aras; 2011)

Bu çalışmanın konusu, Kamuoyunda "Torba Yasa" olarak bilinen, 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"un mali konulara ilişkin getirdiği afın içeriği ve kapsamı ile özellik arzeden muhasebe işlemleridir. Bu çerçevede, kanunun getirdiği mali afın içeriği ve kapsamı ele alınacak ve yapılması gereken muhasebe işlemleri ele alınacaktır.

MALİ AF KONULARI VE KAPSAMI

6111 sayılı kanunun mali konulara getirdiği af konuları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- 1. Maliye Bakanlığına, Gümrük Müsteşarlığına, İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Bağlı Tahsil Dairelerince Takip Edilen Amme Alacakları ile Belediyelerin ve Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Bazı Alacaklarına İlişkin Hükümler**

Yasa alacakları kesinleşmiş, Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan ve pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlar olmak üzere dört grupta toplamış ve kapsamı genel hatlarıyla aşağıdaki gibi belirlenmiştir. (6111, md. 2,3,4,5).

Yasaya göre, yukarıda adı geçen kurumlara ait 31 Aralık 2010 tarihine kadar kesinleşmiş ve ödenmemiş vergiler ile bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faizleri, gecikme zamları, idari para cezaları, gümrük vergileri; belediyelerin beyannamelere ilişkin vergileri, 2010'da tahakkuk eden vergileri, ödenmemiş ücret, su kullanım, büyükşehir belediyelerinin su ve atık su bedeli alacakları, TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak yeniden hesaplanacak. Borcun ödenmesi halinde, faiz, vergi cezaları ve buna bağlı gecikme zamları gibi feri alacaklarının tahsilinden vazgeçilecek (6111, md. 2).

Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan amme alacaklarında, alacağın %50'si ve TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarı ödendiği takdirde, alacağın %50'si ile feri alacaklarından vazgeçilecektir (6111, md. 3). Bununla birlikte, inceleme ve tarhiyat safhasında bulunan vergiler, tarhiyat sonrası bulunan tutarın % 50'si ile TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarı ödendiği takdirde, alacağın %50'si ile feri alacaklarından vazgeçilecektir (6111, md. 4).

Pişmanlıkla ya da kendiliğinden yapılan beyanlarda, beyan edilen matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin tamamı ile TEFE/ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar ödendiği takdirde; pişmanlık zammı ve vergi cezalarının tamamından vazgeçilir (6111, md. 5).

Ayrıca uygulamadan yararlanmak isteyenlerin dava açmaması, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanuni yollara başvurmaması ve yasa da belirtilen sürelerde başvuru yapılması gerekmektedir.

Muhasebe Kayıtları: Kurumlar vergisi mükellefleri, vergi ana borçları daha önce kayıtlanmış olacağı için sadece ÜFE aylık değişim oranlarına göre hesaplanan tutar kayıtlanacaktır.

ÖRNEK: (X) A.Ş.'nin tahakkuk eden ve ödenmeyen 2007 yılına ait kurumlar vergisi borcu 50.000 TL'dir. Borç aslına 30.04.2007-25.02.2011 dönemi için %100,0065 gecikme zammı ve %13,40 vergi ziyayı gecikme zammı cezası hesaplanmıştır. Şirket yasa kapsamında yararlanmak istemiş ve başvuruda bulunmuştur. Vergi dairesi 30.04.2007-25.02.2011 dönemi için % 29,91 ÜFE değişim oranını esas alarak borç tutarını hesaplamıştır. Şirket, 50.000 ana borç ile $50.000 \times \%29,91 = 14.955$ TL ÜFE farkını ödemeyi kabul etmiştir.

----- /./2011 -----			
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR Hs		14.955.-	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Hs.			14.955.-
----- / / -----			
950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER		14.955.-	
951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLERDEN ALACAKLI			14.955.-

Şirket ödemeyi yaptığında ise şu şekilde kayıt yapılacaktır.

----- /./2011 -----			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Hs.		64.955.-	
100 KASA Hs.			64.955.-
----- / / -----			

2. Matrah ve Vergi Artırımı

Yasa, 2006-2009 yıllarına ait Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi ve Muhtasar beyannameyle beyan edilen gelir vergileri (stopaj) kapsamaktadır.

a) Gelir ve Kurumlar Vergisinde Matrah Artırımı

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yasada belirtildiği şekilde matrah artırımında bulunması durumunda, ilgili dönemler için vergi incelemesi ve başka bir tarhiyat yapılmayacağını öngörmüştür (6111, md. 6).

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri vermiş oldukları yıllık beyannamelerinde vergiye esas alınan matrahlarını, 2006 takvim yılı için % 30, 2007 takvim yılı için % 25, 2008 takvim yılı için % 20, 2009 takvim yılı için % 15 oranlarından az olmamak üzere artırdıkları takdirde, kendileri hakkında artırımda bulunulan yıllar için yıllık gelir ve kurumlar vergisi incelemesi ve bu yıllara ilişkin olarak bu vergi türleri için daha sonra başka bir tarhiyat yapılmaz.

Gelir vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları gelir vergisi beyannamelerinde, zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş olması halinde, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için 2006 takvim yılı için 6.370 liradan, 2007 takvim yılı için 6.880 liradan, 2008 takvim yılı için 7.480 liradan, 2009 takvim yılı için 8.150 liradan, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı için 2006 takvim yılı için 9.550 liradan, 2007 takvim yılı için 10.320 liradan, 2008 takvim yılı için 11.220 liradan, 2009 takvim yılı için 12.230 liradan az olamaz.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıl ile ilgili olarak vermiş oldukları

beyannamelerinde, zarar beyan edilmiş olması veya indirim ve istisnalar nedeniyle matrah oluşmaması ya da hiç beyanname verilmemiş olması halinde, 2006 takvim yılı için 19.110 liradan, 2007 takvim yılı için 20.650 liradan, 2008 takvim yılı için 22.440 liradan, 2009 takvim yılı için 24.460 liradan az olamaz.

Bu madde hükmüne göre artırılan matrahlar, % 20 oranında vergilendirilir ve üzerinden ayrıca herhangi bir vergi ve fon alınmaz. Ancak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, artırımda bulunmak istedikleri yıla ait yıllık beyannamelerini kanuni sürelerinde vermiş, bu beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerini süresinde ödemiş ve bu vergi türleri için bu Kanunun 2 nci ve 3 üncü maddeleri hükümlerinden yararlanmamış olmaları şartıyla, bu madde hükmüne göre artırılan matrahları % 15 oranında vergilendirilir. İstisna, indirim ve mahsuplar nedeniyle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken verginin bulunmaması halinde de bu hüküm uygulanır.

ÖRNEK: (Z) A.Ş., 2009 yılında beyan ettiği kurumlar vergisi matrahı 100.000 TL'dir. Şirket matrahını %20 oranında artırmak için başvuruda bulunmuştur. Tahakkuk ettirilen vergi 20.000 TL'dir.

----- / / .2011 ----- 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR Hs 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Hs. ----- / / .----- 950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLERDEN ALACAKLI	20.000.-	20.000.-
	20.000.-	20.000.-

b) Katma Değer Vergisinde Matrah Artırımı

Katma değer vergisi mükelleflerinin, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyannamelerindeki hesaplanan katma değer vergisinin yıllık toplamı üzerinden 2006 yılı için % 3, 2007 yılı için % 2,5, 2008 yılı için % 2 ve 2009 yılı için % 1,5 oranına göre belirlenecek katma değer vergisini, vergi artırımı olarak beyan etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz (6111, md. 7).

İlgili takvim yılı içindeki işlemlerin tamamının istisnalar kapsamındaki teslim ve hizmetlerden oluşması veya diğer nedenlerle hesaplanan katma değer vergisi bulunmaması ile tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimlerden oluşması halinde, ilgili yıl için gelir veya kurumlar vergisi matrah artırımında bulunmuş olması şartıyla artırılan matrah üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi artırımında bulunmak suretiyle bu maddeden yararlanılır.

KDV matrahında yapılan artırım nedeniyle yapılacak yevmiye defteri kaydı, kurumlar vergisi matrahında yapılan kayıt gibi olacaktır.

c) Muhtasar Beyannameyle Beyan Edilen Gelir Vergilerinde (stopaj) Matrah Artırımı

Hizmet erbabına ödenen ücretlerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, her bir vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri muhtasar beyannamelerinde yer alan ücret ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden 2006 yılı için % 5, 2007 yılı için % 4, 2008 yılı için % 3 ve 2009 yılı için % 2 oranında hesaplanacak gelir vergisini, artırımında bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz

konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak ücret yönünden gelir (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyat yapılmaz.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2, 3, 5, 11, ve 13 numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, ilgili yıl içinde verdikleri muhtasar beyannamelerinde yer alan söz konusu ödemelerine ilişkin gayrisafi tutarların yıllık toplamı üzerinden; 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) ve (5) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2006 yılı için % 5, 2007 yılı için % 4, 2008 yılı için % 3 ve 2009 yılı için % 2 oranında ve 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere 2006 ila 2009 yılları için her bir yıl itibarıyla % 1, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) ve (13) numaralı bentlerinde yer alan ödemeler için ayrı ayrı olmak üzere ilgili yıllarda geçerli olan tevkifat oranının % 25'i oranında hesaplanan vergiyi, idareye başvurarak artırımda bulunmayı kabul etmeleri halinde, bu mükellefler nezdinde söz konusu vergiyi ödemeyi kabul ettikleri yıllara ait vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak bu ödemeler yönünden gelir (stopaj) veya kurumlar (stopaj) vergisi incelemesi ve tarhiyatı yapılmaz (6111, md. 8) .

Stopaj matrahında yapılan artırım nedeniyle yapılacak yevmiye defteri kaydı, kurumlar vergisi matrahında yapılan kayıt gibi olacaktır.

3. Stok Beyanları

a) İşletmede Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Emtia, Makine, Teçhizat Ve Demirbaşlar

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kolektif ve adi komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayırlmaz.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler.

Beyan edilen; genel orana tabi makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden % 10 oranı, indirimli orana tabi diğer makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir. Bildirilen kıymetlerin satılması halinde satış bedeli, bunların deftere kaydedilen değerinden düşük olamaz.

Özel tüketim vergisi konusuna giren mallarda, alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan özel tüketim vergisini beyan ederek ödemeleri

halinde özel tüketim vergisi için vergi cezası kesilmez ve geçmişe yönelik vergi cezası uygulanmaz (6111, md. 10).

**b) Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede
Bulunmayan Emtia, Kasa Mevcudu Ve
Ortaklardan Alacaklar**

Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan mallar hakkında, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını, aynı nev'iden emtialara ilişkin cari yıl kayıtlarına göre tespit edilen gayrisafi kâr oranını dikkate alarak fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirebilirler. Gayrisafi kâr oranının cari yıl kayıtlarına göre tespit edilemediği hallerde, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarının belirleyeceği oranlar esas alınır. Uygulanmaya ilişkin olarak geçmişe yönelik vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmaz.

Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar hakkında, bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2010 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcudları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilirler. Beyan edilen tutarlar üzerinden % 3 oranında hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmez; beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez ve beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz (6111, md. 11.)

c) Muhasebe Kayıtları

1. İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia ile ilgili muhasebe kayıtları

Daha önce ifade edildiği gibi, emtia (ticari mal, mamul, madde ve malzeme v.b.) bedelleri, mükellefin kendisi veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedeli olacaktır.

ÖRNEK: (X) A.Ş., stoklarında bulunan ancak kayıtlarında yer almayan (A) malına ilişkin envanter listesini hazırlamıştır. Genel oranda katma değer vergisine tabi olan bu malın kendisi tarafından belirlenen rayiç bedeli 400.000 TL'dir. Şirketin bu bildirimine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

----- / / .2011 -----			
153 TİCARİ MALLAR Hs.		400.000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV Hs.		40.000.-	
525 KAYDA ALINAN EMTİA KARŞILIĞI Hs.			400.000.-
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Hs.			40.000.-
----- / / -----			

Emtia için hesaplanan KDV, indirim konusu yapılabileceği için 191'e kaydedilir. Söz konusu emtianın rayiç bedeli, sermaye yedeği niteliği taşıması nedeniyle 525'e kaydedilmiştir.

2. İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan makine, teçhizat ve demirbaşları ile ilgili muhasebe kayıtları

ÖRNEK: (Z) Ltd. Şti.'nin mevcut olmasına karşın kayıtlarında yer almayan genel KDV oranına tabi makinelerinin envanterini yapmış ve mükellefçe belirlenen rayiç bedeli 100.000 TL'dir.

..... /.../2011		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Hs.	100.000.-	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR Hs.	10.000.-	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR Hs.		100.000.-
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Hs.		10.000.-
..... / /		

Makineler için hesaplanan KDV indirim konusu yapılamayacağı ve ilgili dönemde kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde indirim konusu yapılabileceği için 689'a kaydedilir. Söz konusu makine rayiç bedeli üzerinden amortisman ayırlamayacağı için, 257'ye kaydedilmiştir. Ancak satılması durumunda, rayiç bedeli kadarki satış tutarı, vergi matrahının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilecektir.

3. İşletmede mevcut olmadığı halde kayıtlarda yer alan emtia ile ilgili muhasebe kayıtları

Kayıtlarda yer almasına karşın bulunmayan emtianın maliyet bedellerine cari yıl kayıtlarına göre brüt kar oranı eklenerek belirlenen fiyat üzerinden çıkışı yapılabilecek. Satış tutarı karşılığı, fazla bulunan varlık veya borç tutarı ile kapatılacaktır Gökmen ve Kartaloğlu: s.348).

ÖRNEK: (Y) A.Ş., kayıtlarında yer aldığı halde stoklarında mevcut olmayan mallarını faturalandırarak kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmek istemektedir. Şirketin ticaretini yaptığı genel oranda KDV'ne tabi olan (A) malının kayıtlarında bulunan ancak stoklarda yer almayan miktarı 500 adet olup kayıtlarına göre bu malın birim maliyeti 300

TL'dir. Cari yıl kayıtlarına göre brüt kar oranı % 25'tir. Buna göre, malın satış fiyatı $300 + (300 \times 0,25) = 375$ olacaktır. Satış bedeli, ortaklara borçlar karşılık kasaya kaydedilmiş olduğu varsayılmıştır.

----- .../.../2011 -----			
331 ORTAKLARA BORÇLAR Hs.		221.250.-	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hs.			187.500.-
391 HESAPLANAN KDV Hs.			33.750.-
----- / / -----			
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MAL. Hs.		150.000.-	
153 TİCARİ MALLAR Hs.			150.000.-

4. İşletmede mevcut olmadığı halde kayıtlarda yer alan kasa mevcudu ile ilgili muhasebe kayıtları

İşletme kasasında fiilen bulunmayan paraların kime, ne için verildiği bilindiği takdirde buna göre işlem yapılması gerekecektir. İşletmede bulunmayan kasa mevcudunun nereye gittiğinin yada harcandığının herhangi bir şekilde tespit edilememesi halinde "689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına borç kaydı yapılmak suretiyle "100- Kasa" hesabı gerçek duruma uyumlu hale getirilecektir. "689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına borç kaydedilen bu tutarın beyannamenin düzenlenmesi sırasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı da unutulmamalıdır (Gökmen ve Kartaloğlu: s.350).

Örnek: (Z) A.Ş., 31/12/2010 tarihli bilançosunda yer aldığı halde işletme kasasında fiilen mevcut olmayan 500.000 TL'nin Kanun maddesi kapsamında fiili duruma uygun hale getirmek istemektedir. Şirket, Kanun maddesi gereği, vergi dairesine beyan etmiş ve bu tutar üzerinden % 3 olarak hesapladığı 15.000 TL'sini da aynı tarihte ödemiştir.

----- /./2011 -----			
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR Hs.		515.000.-	
100 KASA Hs.			500.000.-
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Hs.			15.000.-
----- / / -----			
950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER		515.000.-	
951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLERDEN ALACAKLI			515.000.-

5. İşletmede mevcut olmadığı halde kayıtlarda yer alan Ortaklardan Alacaklar ile ilgili muhasebe kayıtları

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefi işletmelerin; kayıtlarda yer aldığı halde işletmede fiilen bulunmayan ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkmış olan) doğmuş olan ortaklardan alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları beyan edildiği takdirde, bu mevcudun kayıtlarda düzeltilmesi gerekmektedir.

Defter kayıtlarının gerçek duruma getirilmesine yönelik yapılacak düzeltme işlemi; defter kayıtlarında alacak ve borç olarak görülen "131- Ortaklardan Alacaklar" ve "231- Ortaklardan Alacaklar" ile "331- Ortaklara Borçlar" ve "431- Ortaklara Borçlar" hesabından çıkışının yapılması şeklinde olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken konu; ilgili alacak veya borç hesaplarında görülen ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkmış olan) doğmuş olan ortaklardan

alacak ile ortaklara borçlar arasında net alacak kalanının olması gerekir(Gökmen ve Kartaloğlu: s. 353).

ÖRNEK: (Z) Ltd. Şti., 31/12/2010 tarihli bilançosunda “131- Ortaklardan Alacaklar” hesabında 800.000 TL ve “331-Ortaklara Borçlar” hesabında 600.000 TL kayıtlı görünmektedir. Söz konusu ortaklardan alacakların 500.000 TL’si ile ortaklara borçlar hesabının 200.000 TL si ödünç para verme ve alma işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Kalan tutarlar işletmenin ticari faaliyeti kapsamında ortaklarıyla yapmış olduğu işlerden kaynaklanan borç ve alacaktır. Şirket Kanun maddesi kapsamında yararlanmak istemiş ve söz konusu hesaplardaki borç verme-alma işleminden kaynaklanan tutarlar arasındaki net alacak tutarı olan (500.000 TL-200.000 TL=) 300.000 TL’yi vergi dairesine beyan etmiş ve bu tutar üzerinden % 3 olarak hesapladığı 9.000 TL’ sını da aynı tarihte ödemiştir.

----- /./2011 -----			
331 ORTAKLARA BORÇLAR Hs.		200.000.-	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR Hs		309.000.-	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR Hs.			500.000.-
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Hs.			9.000.-
----- / / -----			
950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER		309.000.-	
951 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERDEN ALACAKLI			309.000.-

SONUÇ

6111 Sayılı Kanunla getirilen kapsamlı af, birçok konuyu kapsamaktadır. Bu çalışmada, vergi mükelleflerine getirilen af kısmı üzerinde durulmuş ve muhasebe işlemleri ele alınmıştır. Kanun, alacakların hızlandırılmasını öngörmekle birlikte, geçmiş yıllara ait matrah artırımını da kapsama alarak, denetim tehdidini kullanmıştır. Ancak biliniyor ki maliyenin denetim kadroları önemli ölçüde boştur ve gerekli denetim yapılamamaktadır. Matrah artırımını afı da bunun göstergesidir.

Bu kanunun diğer bir yönü de, muhasebecilik mesleğinin durumudur. Kanun, özellikle matrah artırımını ile ilgili kısmı açısından muhasebecilere olan güvensizliğini ortaya koymaktadır. Çünkü mükelleflerin defterlerini tutan, mali raporlarını düzenleyen ve beyanname ve bildirimlerini yapan muhasebecilerdir. Aslında son geçmiş yıllarda, vergi otoriteleri mükellefleri belli tutarda mali karın beyan edilmemesi durumunda incelemeye alınacağına ilişkin telkin-tehditlerde bulunuyorlardı. Dolayısıyla muhasebecilere duyulan güvensizliğin nedeni üzerinde durmak ve araştırılacak bir konudur. Bu nedenle, matrah artırımını ile ilgili başvuru sonuçları önemli düzeyde gerçekleşirse, genel olarak vergi otoritelerinin haklılığı ve muhasebecilik mesleğinin güvensizliğini ortaya koyacaktır. Sonuca göre muhasebeciler durumlarını gözden geçirmeleri gerekecektir.

Sonuç olarak getirilen mali af, mükellefler arasında eşitsizliğe yol açan bir uygulama olmakla birlikte, ilgili mükelleflere önemli kolaylık getirmiştir. Bununla birlikte, uygulama, kamu yönetiminin etkinlik ve yeterlilik açısından zafiyetini de ortaya koymaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Aras, Güngör, Gelir Vergisi Veren Aylık Geliri 1.104 TL Vergisi de 279 TL, Milliyet Gazetesi, 19 Nisan 2011.

Gökmen, Selahattin ve Emre Kartaloğlu, 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Alacak Yapılandırması Matrah Artırımı - Stok Beyanı, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İSMMMO Yayınları 139, İstanbul, 2011.

Kökbulut, İsmail, Toplanan Vergilerin Dağılımı Ve Maliyeti, <http://www.bugun.com.tr>, 24 Mayıs 2010.

6111 Sayılı Kanun

T.C. Anayasası