

# VERGİ AFFI UYGULAMALARININ FİNANSAL TABLOLARIN GERÇEĞE UYGUN SUNULABİLMESİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ARAŞTIRILMASI

Dr. Öğr. Üyesi Neslihan ÇETİNKAYA BİLGİN \*

Makale Gönderim Tarihi : 29.09.2020 / Kabul Tarihi : 10.11.2020

Makale Türü: Araştırma

## ÖZ

Temel olarak devletin, esasen tahsil edemediği ve hizmetlerini sürdürmek için toplamak zorunda olduğu vergileri, vergi mükelleflerinin zamanında ödemek istemedikleri halde af ve matrah artırımları yoluyla toplama girişimi, muhasebe açısından işletmelerin finansal durumunu olduğundan farklı göstermeye neden olabilir mi? 18 Mayıs 2018 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 7143 Sayılı “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile matrah artırımını, varlık barışı ve stok affı kapsamlarında bir genel vergi affı yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde bugüne kadar toplam 36 adet vergi affı düzenlemesi içeren kanun yayınlanmıştır. Vergi affının temel amacının ne olduğu tam olarak tespit edilememekle birlikte, bu uygulama kapsamında işletmelerin finansal tablolarında ne gibi farklılıklara yol açtığı göz ardı edilmektedir. Bu çalışmada 7143 sayılı kanun özelinde, vergi affı uygulamalarının işletmelerin hangi finansal tablolarına hangi hesaplar aracılığıyla etki ettiği ve doğru ve gerçeğe uygun finansal raporlama bakış açısıyla nasıl sınıflandırılması gerektiği araştırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Afları, Vergi Aflarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Affının Finansal Tablo Etkileri

**Jel Sınıflandırma Kodu:** M48, M49, H29

\* Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, nctinkaya@baskent.edu.tr, 05322944212, <https://orcid.org/0000-0003-3589-5636>

**INVESTIGATION OF THE EFFECTS OF TAX AMNESTY APPLICATIONS ON THE FAIR PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS****ABSTRACT**

Could the government's attempt to collect taxes, which couldn't be collected in the first place, and which it has to collect in order to continue its services, by means of amnesty and tax base increase, although taxpayers do not want to pay on time, may cause the financial statements of the companies to be different from what it is in terms of accounting? With the Law No. 7143 on the Restructuring of Taxes and Some Other Claims and Amendments in Some Laws, a general tax amnesty entered into force within the scope of tax base increase, asset peace and stock amnesty. Total 36 tax amnesty regulations have been published in our country so far. Although it is not possible to determine exactly what the main purpose of tax amnesty is, the differences in the financial statements of businesses are ignored within the scope of this practice. In this study, in accordance with the law numbered 7143, it is investigated how tax amnesty practices affect which financial statements of the companies through which accounts and how they should be classified from a true and fair financial reporting perspective.

**Keywords:** Tax Amnesty, Accounting of Tax Amnesty, Financial Statement Effects of Tax Amnesty

**Jel Classification Codes:** M48, M49, H29

**1. GİRİŞ**

**H**er ne kadar muhasebe, vergiden tamamen bağımsız olarak kuralları ve uygulaması ile bir bütün olsa da işletmelerin ve kurumların buldukları ülke sınırları içerisinde vergisel uygulamaları devam ettirme yükümlülükleri raporlamalarını ve muhasebe kayıtlarını etkilemektedir. Ülkemizde muhasebe kayıtlarının 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile uyumlu olarak yapılmaktadır. Tebliğ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu maddeleri dayanak gösterilerek, temel görevi kamu maliyesi ve maliye politikalarını düzenlemek, denetlemek ve planlamak olan bir kuruluş tarafından yayınlanmış olup, bu sayede özel işletmelerin kayıtlarının takip ve denetiminin kolaylaştırılması hedeflenmiştir. (Katkat Özçelik, 2017, s.409) Bu nedenle, ülkemizde muhasebe ve finansal tablolar oluşturulurken vergi kanunları ile uyumlu olarak hazırlanmaktadır. 2006 yılından beri ülkemizde de uygulanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu finansal tablo hazırlamak ancak işletmenin MSUGT ile uyumlu olarak hazırladığı mali tablo ve finansal verilerinin yeniden sınıflandırılması, hesaplanması ve değerlendirilmesi yolu ile yapılabilmektedir.

Gerçeğe uygun sunum ilkesi ve finansal tabloların işletmelerin durumunu doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması gerekliliğine bir takım vergisel uygulamalar etki edebilmektedir. Bu gibi durumlarda işletmeler muhasebe kayıtlarını ve yerel finansal tablolarını vergi kanunları ile uyumlu olarak hazırlamaktadırlar.

Vergi Kanunlarının temel amacı olan vergi kazancı elde etmek kural ve sınırları ile cezai yaptırımlarını belirlemek muhasebe kayıtlarında vergi kanunlarının etkisini ön plana çıkarmaktadır. Devlet gelirlerinin

belki de en önemlisi olan vergilerin tahsil ve takip edilmesi her şeyden önce devlet ve toplum açısından bir gerekliliktir. Bazı durumlarda vergi tahsilatında yaşanan aksaklıkların giderilmesi amacıyla, vergi ödemelerini zamanında gerçekleştiremeyen vergi mükellefleri için ödemeyi kolaylaştırma ve/veya ödeme sürelerini yeniden planlama amacıyla vergi aflarının kullanılması özellikle ülkemizde sıklıkla başvurulan bir yol olmuştur.

1924 yılında ilk vergi affı ile başlayan süreç, 2018 yılında çıkarılan son yasayla birlikte toplam 36 adet vergi affı uygulaması ile devam etmiştir.

Bu çalışma kapsamında öncelikle vergi affı kavramı açıklanarak vergi afları ile anlaşılması gerekenler, fayda ve zararları ile afların çıkarılma sebepleri kısaca açıklanacaktır. Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasından günümüze kadar çıkan vergi afları ve bu afların kapsamı ile ilgili genel bir bilgilendirme yapılacak, vergi aflarının içerikleri ve genel yaklaşımları üzerinde durulacaktır.

Son bölümde 7143 sayılı kanun özelinde çıkarılmış olan vergi affı kapsamında yapılması beklenen muhasebe kayıtlarından örnekler verilerek, yapılan muhasebe kayıtlarından kaynaklanan değişiklik ve bildirimlerin işletmelerin finansal tablolarında ve finansman yapılarında sebep oldukları veya olabilecekleri farklar üzerinde durulacaktır.

## **2. VERGİ AFFI KAVRAMI VE TÜRKİYE'DE VERGİ AFLARI**

Af kavramı, kelime anlamı olarak Türk Dil Kurumu tarafından “bir suç, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama” olarak tanımlanmaktadır. Hukuki anlamda kullanılmaya başlanan af, kanunlar karşısında kusur, hata veya suç olarak tanımlanan bir davranış veya eylemin yine kanunlar aracılığıyla bağışlanması anlamında gelmektedir. Bu tanımlardan hareketle vergi affı devlet tarafından kesinleşmiş olan bir haktan yine devletin vazgeçmesi, kısmen veya tamamen borçlusunu bağışlaması olarak düşünülebilir. Vergi affı kavramı, sıklıkla mali af kavramı ile eş anlamlı olarak algılanmakla birlikte mali af kavramı vergi affını da kapsayacak biçimde parasal konularda bağışlama olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle mali af, vergi affı ile karıştırılmamalı, daha dar kapsamlı ve yalnızca vergi kanunları ile bağlantılı devlet alacaklarından vazgeçme anlamındaki vergi affı bu çalışma kapsamında dikkate alınmalıdır.

Öz ve Buyrukoğlu (2011, s. 90) vergi affını devletin asli ve fer'i vergi alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesi olarak tanımlamış, devletin vergi alacağından vazgeçmesini tanımda en öne çıkan unsur olarak belirtmiştir. Vergi affı, devletin alacağına ilişkin taviz mekanizması olarak kabul edilmelidir.

Vergi afları gelişmişlik düzeylerinden bağımsız olarak tüm ülkeler tarafından farklı amaç ve gerekçelerle uygulama alanı bulmaktadır. Vergi affı; vergi mükelleflerinin vergi mevzuatı kaynaklı hukuki sorumluluklarını yerine getirmemelerinden dolayı kendilerine uygulanacak olan idari ve hukuki müeyyidelerin ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir (Güner, 1988, s.261; Karakoç, 2004, s.335; Kargı, 2011, s.103).

Vergi afları mali, ekonomik, sosyal, siyasi, idari ve teknik veya psikolojik gerekçeler ile çıkarılabildiğini inceleyen literatürde çeşitli araştırmalar mevcuttur. (Tuğay, 2019, s.535-537, Yelman, 2017, s.70-72, Taytak ve Akyüz Dalkıran, 2019, s.116-117)

Aynı şekilde literatürde vergi aflarının olumlu ve olumsuz yanlarını ele alan çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalarda yer alan olumlu ve olumsuz yansımalar özetle aşağıdaki gibi sıralanabilmekle beraber bunlarla sınırlı değildir. (Taytak ve Akyüz Dalkıran, 2019, s.116)

Vergi aflarının olumlu tarafları:

- Vergi mükelleflerinin vergi anlamında temiz bir sayfa açması,
- Devletin vergi denetimi maliyetlerinin azalması,
- Vergi gelirlerinde af dönemi içerisinde artışların olması.

Vergi aflarının olumsuz tarafları:

- Sıklıkla vergi aflarının olduğu ülkelerde, düzenli vergi ödemelerinin af çıkacağı beklentisi ile bozulması,
- Vergi cezalarının caydırıcı özelliğinin azalması,
- Vergi sistemini vergiden kaçınma yönünde vergi mükelleflerini teşvik etmesi,
- Hukuki adalet ve vergi adaleti kavramlarının etkinliğini yitirmesi.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti kuruluştan günümüze kadar toplam 36 adet vergi affı içeren kanun yayınlamıştır, kanunların listesi Tablo 1’de verilmiştir. 95 yılda 36 vergi affı ortalama üç yılda bir vergi konusuna değinen bir kanun çıkarıldığını gözler önüne sermektedir. Bu kanunlardan bazıları sektörlere özel olarak (örneğin, spor kulüpleri, orman işletmeleri, belediyeler) hazırlanmış, bazı kanunlar yalnızca işletmelerin önceki dönem borçlarına ilişkin anapara, faiz veya gecikme cezalarına ilişkin çıkarılmış, bazı vergi kanunları ise varlıkların işletme dışında bırakılmasının önüne geçmek amacıyla, vergi kanunlarına göre oluşabilecek vergi borçlarından daha düşük oran ve/veya tutarlar ile kayıt altına alınması biçiminde oluşturulmuştur.

Vergi aflarının ortak noktası, vergi tanımında olduğu gibi devletin belirli kurallar çerçevesinde alacaklarından vazgeçmesi olmakla beraber affın içeriği ve kapsamına göre tahsilatından vazgeçilen devlet alacağının hesaplama yöntemi, tutarı ve içeriği değişiklik gösterebilmektedir.

### **3. 7143 SAYILI KANUN KAPSAMINDA VERGİ AFFI VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ**

11.5.2018 tarihli ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun 18.5.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

#### **3.1. 7143 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi Affının Unsurları**

7143 Sayılı Kanun ile temelde üç konuda işletmelere beyanda bulunma ve vergi affından faydalanma hakkı tanınmıştır. Bunlardan ilki, kanunun 6. maddesi kapsamında işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların yasal kayıtlara intikal ettirilerek kayıtların fiili duruma getirilmesidir. Tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu aftan faydalanma hakkı

bulunmaktadır. Söz konusu madde kapsamında kabul edilen emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların rayiç bedelleri üzerinden işletme envanterine kaydedilmesine izin verilmiştir. Söz konusu kayıt bedeli üzerinden KDV ve ÖTV hesaplamalarına ilişkin açıklamalar kanunda yapılmış olup, genel orana tabi olan kıymetler için yüzde 10 KDV, indirimli orana tabi kıymetler için ise tabi oldukları oranın yarısı oranında KDV hesaplama ve belirtilen süreler içerisinde söz konusu KDV'yi beyan ederek ödeme yükümlülüğü getirilmiştir. ÖTV açısından söz konusu kıymetlerin tabi oldukları ÖTV oranı üzerinden ödeme yapmaları gerektiği açıklanmıştır. Hesaplanarak ödenmesi gereken ÖTV için herhangi bir ceza hesaplanmayacağı kanunda belirtilmiştir. Buna ek olarak ödemesi yapılan KDV'nin indirim konusu yapılarak mahsup edilememesi halinde iade alınması mümkün olmuştur. Yapılacak muhasebe kayıtları açısından düşünüldüğünde, varlıklarda yapılacak artışlara karşılık özkaynaklarda karşılık hesapların açılması gerekliliği belirtilmiştir. İşletme özkaynaklarına intikal ettirdiği tutarı kar payı olarak ortaklarına dağıtabileceği gibi işletme sermayesine eklemesine de izin verilmiştir. Kanun kapsamında kayıtlara alınan makine, teçhizat ve demirbaş için amortisman ayrılmaması hükmü getirilmiştir.

7143 sayılı kanun kapsamında ele alınan ikinci konu, işletme kayıtlarında yer aldığı hâlde işletmelerinde mevcut olmayan emtialarını (mal stoklarını) fatura düzenlemek ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri olanağı verilmesidir. Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede mevcut olmayan emtiaya ilişkin hüküm, bütün gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. İşletme söz konusu emtia satışını, fatura düzenleyerek normal satış işlemi gibi muhasebeleştirecek ve bu işlemde doğacak gelir ve kurumlar vergisini aynı biçimde hesaplayacaktır. Bu işleme bağlı olarak yüklenen KDV'nin ödemesi ile ilgili kolaylık sağlanmış, taksitlendirme veya defaten ödeme hakkı belirtilen durumlar kapsamında mümkün kılınmıştır.

Kanun kapsamında ele alınan ve af içeriğine eklenen son konu, işletme kayıtlarında yer alan ancak işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacakların beyan edilmesine ilişkindir. Halk arasında kasa affı olarak isimlendirilen bu uygulama kapsamında, işletmenin kayıt dışı harcamaları nedeni ile halihazırda kasında bulunmamakla beraber kayıtlarında bulunan nakit miktarını düzeltmesine olanak tanınmıştır. Buna göre işletmeler beyan edecekleri kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar tutarları üzerinden yüzde 3 vergi hesaplamış ve vergi dairesine süresi içerisinde ödemiştir. Bu sayede işletmenin ticari olmayan işlemlerinden kaynaklı olarak ortaklardan alacaklar hesabında birikmiş olan tutarın (bu tutar ortaklara borçlar ile ortaklardan alacaklar hesabının mahsup edilmesinden sonra kalan alacak tutarı olarak belirtilmiştir) finansal tablolardan çıkarılmasına olanak sağlamıştır.

Yukarıda yer alan üç konunun vergi affına konu edilmesi, 7143 sayılı kanunun hem varlık barışı hem de kasa affı kanunu olarak anılmasına sebep olmuştur. Bu kanun ile işletmelerin kayıt dışı işlemleri nedeniyle muhasebe hesaplarında ve finansal tablolarında birikmiş olan tutarların temizlenmesi, işletmelerin ilerleyen dönemlere muhasebe ve vergi anlamında temiz bir sayfa ile geçişinin sağlanması ve yine ilerleyen dönemlerde kayıt dışı işlemlerin yapılmaması hedeflenmiştir. Bu hedeflerin gerçekleştirme durumu tartışmaya açık olmakla birlikte, kapsamlı bir araştırma ve veri toplama çalışması gerekmektedir.

**Tablo 1: Türkiye’de Vergi Afları (1924-2019)**

Sıra No	Tarih	Açıklama
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Terkinine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	4920 Sayılı Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Cezalarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkındaki Yasa

---

20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici 1. Madde)
22	28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici 1. Madde)
24	21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
25	05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 Sayılı Yasa ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi
29	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	25.02.2011	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
32	29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
35	27.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
36	11.05.2018	7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

---

**Kaynak:** Aliçavuşoğlu, 2016: 64, Yurdakul, 2013: 74-75, Kireçtepe ve Avcı, 2016: 152-153, Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 113-114; Yelman, 2017: 76-77, Şanver, 2018:47-48, Akcan, 2018: 128.

**3.2. 7143 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılacak Kayıtların Örnekleri ve Yorumlanması**

*İşletmenin kayıtlarında olmayan ancak stoklarında yer alan emtiaın kayıtlara intikal edilmesi örneği:*

- XYZ Limited Şirketi, stoklarında bulunan ancak kayıtlarında yer almayan AB emtiasına ilişkin envanter listesini hazırlamış beyan etmiştir. Emtia için işletme tarafından belirlenen rayiç bedel 200.000 TL olup, söz konusu emtia genel oranda katma değer vergisine tabidir. Buna göre işletmenin af kapsamında yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki biçimdedir:

153 TİCARİ MALLAR HESABI	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	20.000	
52X EMTİA KARŞILIK HESABI		200.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		20.000

Bu kayıt ile işletmenin hem stok hesabında hem de özkaynaklarında eşit miktarda bir artış gerçekleşmektedir. Yapılan bu kayıt özkaynakların aslında gerçeğe uygun olarak tutarından yüksek bir oranda raporlanmasına neden olmaktadır. UFRS kapsamında bu kayıt gerçeğe uygun kabul edilmez ve Özkaynak ve stok hesaplarının düzeltilmesi gerekebilir. Bunun için gerçek durumun tespit edilmesi, stok değerlemesinin standartlar kapsamında yeniden yapılması standartlara uygun finansal raporlamada gerekecektir.

İşletme, dönem içerisinde emtia karşılığı olarak kaydettiği tutarı ortaklara kar payı olarak dağıtmayı seçer ise, dönemsonu finansal tablolarında özkaynaklar hesabı, vergi affı kapsamında yapılan düzeltme kaydı öncesindeki tutara eşit olacaktır.

*İşletmenin kayıtlarında olmayan makine ve cihazların kayıtlara intikal edilmesi örneği:*

- XYZ Limited Şirketi kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını kayda almak istemektedir. Genel oranda katma değer vergisine tabi olan bu kıymetlerin rayiç bedeli 450.000 TL olup, 7143 sayılı kanun kapsamında işletme envanterine alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HESABI	450.000	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI	45.000	
52X TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR KARŞILIK HESABI		450.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI (Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV)		45.000



Kanun kapsamında beyan edilen makine ve teçhizat için ayrılan karşılık kadar amortisman olduğu kabul edilmek suretiyle, dönem sonunda veya sabit kıymetin satışından önce aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir.

52X TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR KARŞILIK HESABI	450.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HESABI		450.000

Yapılan bu kayıt, sabit kıymetin faydalı ömrüne göre amortisman ayrılması esasına aykırı olarak yapılmaktadır. Gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi için, söz konusu makine veya cihazın işletmeye gelecek dönemlerde sağlaması beklenen fayda kadar net değer ile işletme finansal tablolarında yer alması esastır. Yerel finansal tablolar açısından af kapsamında yapılan kayıtlar aktif büyüklüğü üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmamakla beraber, uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında finansal tablo hazırlayan işletmenin ilgili değerlendirme hükümleri kapsamında değerlendirilerek düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir.

*İşletme kayıtlarında yer almakla birlikte işletmede mevcut olmayan emtianın kayıt dışı bırakılması örneği:*

- XYZ Limited Şirketi, 153 Ticari Mallar Hesabında yer alan 500.000 TL değerindeki ticari mallar işletme stoklarında yer almadığı için 7143 sayılı kanun kapsamında aftan faydalanmak isteyen işletmenin yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir. Söz konusu ticari mallar yüzde 8 indirimli oranlı KDV'ye tabidir.
- Kayıtlarda bulunan emtia tutarının üzerine belirlenen kar oranı eklenerek satış geliri kaydedilecektir. Bu örnekte karlılık oranının yüzde 10 olduğu kabul edilmiştir. Bu durumda KDV hariç satış fiyatı 550.000 TL ve hesaplanan KDV tutarı 44.000 TL'dir.

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI	594.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		550.000
391 HESAPLANAN KDV HESABI		44.000

Ticari malların kayıt dışı bırakılması işlemi gereği maliyet kaydı, işletme stoklarında bulunmayan emtia tutarı kadar olmalıdır.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI	500.000	
153 TİCARİ MALLAR HESABI		500.000

Yapılan işlem kapsamında hasılat olarak kaydedilen tutar, gerçek anlamda işletme hasılatı tanımına uymamaktadır. Bu nedenle işletmenin standartlara uygun finansal tablolarını hazırlarken bu hasılat tutarını ve karşılığında yer alan maliyet tutarını düzeltmesi gerekmektedir. Kaybolan veya işletme stoklarında artık bulunmayan ticari malların kayıplarının işletme finansal tablolarına aktarılması ve bu kaybın sebebinin açıklanması gerekmektedir.

*İşletme kayıtlarında olup işletmede mevcut olmayan kasa ve ortaklardan alacakların beyan edilmesine ilişkin muhasebe kaydı örneği:*

- XYZ Limited Şirketi'nin 31.12.2017 tarihli finansal tablolarında 131- Ortaklardan Alacaklar Hesabının bakiyesi 650.000 TL ve 331 – Ortaklara Borçlar Hesabının bakiyesi 150.000 TL'dir. 100 – Kasa Hesabında yer alan 1.000.000 TL'nin işletmede mevcut olmadığı anlaşılmıştır. İşletme 7143 sayılı kanun kapsamında aftan yararlanmak istemektedir. Buna istinaden ödemesi gereken vergi hesaplaması (1.000.000+650.000-150.000=) 1.500.000 TL üzerinden yüzde 3 olmak üzere 45.000 TL olarak hesaplanmıştır. Kayıtlar aşağıdaki biçimde yapılmalıdır:

331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	150.000	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI	1.500.000	
100 KASA HESABI		1.000.000
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI		650.000

Vergi ödenmesine ilişkin kayıt ise aşağıdaki gibidir.

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI	45.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		45.000

7143 sayılı kanun kapsamında yapılan bu düzeltmelerde, zarar olarak muhasebe hesaplarına işlenen tutarlar, kanunen kabul edilmeyen giderler kapsamında vergi matrahı hesaplamasında matraha eklenecektir. Bu yaklaşım sayesinde bu giderlerin vergisinin ödenmesi sağlanacak olup, finansal tablo etkileri vergi anlamında ortadan kaldırılmak istenmiştir. Ancak finansal tablolar ve ticari kar/zarar açısından bakıldığında aynı çıkarımı yapmak mümkün değildir. İşletme ticari kar açısından, vergi affı kapsamında kaydettiği zarar kadar karlılığından vazgeçmiş olacaktır.

Yukarıda örnekleri yer alan 7143 sayılı kanun kapsamında yararlanılan vergi afflarına ilişkin kayıtlar (Tablo 2) ve işletmenin bilançosu üzerindeki olası etkileri aşağıda yer alan XYZ Limited Şirketi'ne ait finansal tabloda (Tablo 3) karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

**Tablo 2. XYZ Limited Şirketi Tarafından 7143 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Muhasebe Kayıtları**

İşletmenin kayıtlarında olmayan ancak stoklarında yer alan emtiyanın kayıtlara intikal edilmesi		
153 TİCARİ MALLAR HESABI	200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	20.000	
52X EMTİA KARŞILIK HESABI		200.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		20.000
İşletmenin kayıtlarında olmayan makine ve cihazların kayıtlara intikal edilmesi		
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HESABI	450.000	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI	45.000	
52X TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR KARŞILIK HESABI		450.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		45.000
52X TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR KARŞILIK HESABI	450.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		450.000
İşletme kayıtlarında olup işletmede mevcut olmayan kasa ve ortaklardan alacakların beyan edilmesi		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI	150.000	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI	1.500.000	
100 KASA HESABI		1.000.000
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI		650.000
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI	45.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		45.000

Bir işletmenin aynı anda hem stoklarında yer almayan emtianın muhasebe hesaplarından çıkarılmasını hem de kayıt dışı kalmış stoklarını işletme kayıtlarına alması kurgu olarak mantıklı olmamaktadır. Bu nedenle işletmenin işletme kayıtlarında yer almakla birlikte işletmede mevcut olmayan emtianın kayıt dışı bırakılmasına ilişkin bir işlem yapmadığı ve affın ilgili hükmünden faydalanmadığı kabul edilmiş, söz konusu kayıtlar dönem sonu finansal tablolarına yansıtılmamış, aynı sebepten Tablo 2’de yer alan işlemler arasında sayılmamıştır.

Yapılan kayıtların finansal tablo üzerinde yarattığı değişikliklerle beraber aynı tarihli hazırlanacak bilanço Tablo 3’te yer almaktadır. Burada dikkat çekilmeye çalışılan husus, iki finansal tablo arasında işletmenin hiçbir faaliyetinin muhasebeye yansımadağı, yalnızca vergi affı kapsamında faydalanılmak istenen hükümlerinin muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğidir.

Tablo 3. XYZ Limited Şirketi Vergi Affı Sonrası Bilançosu

## XYZ Limited Şirketi ./././... Tarihli Bilanço

	Af Öncesi	Af Sonrası		Af Öncesi	Af Sonrası
<b>I - DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>3.903.000</b>	<b>2.473.000</b>	<b>III - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.206.000</b>	<b>2.166.000</b>
HAZIR DEĞERLER	1.890.000	890.000	MALİ BORÇLAR	1.450.000	1.450.000
KASA	1.240.000	240.000	BANKA KREDİLERİ	1.450.000	1.450.000
ALINAN ÇEKLER	200.000	200.000	TİCARİ BORÇLAR	470.000	470.000
BANKALAR	450.000	450.000	SATICILAR	275.000	275.000
MENKUL KIYMETLER	50.000	50.000	BORÇ SENETLERİ	195.000	195.000
HİSSE SENETLERİ	50.000	50.000	DİĞER BORÇLAR	222.000	72.000
TİCARİ ALACAKLAR	538.000	538.000	ORTAKLARA BORÇLAR	150.000	-
ALICILAR	426.000	426.000	PERSONELE BORÇLAR	72.000	72.000
ALACAK SENETLERİ	112.000	112.000	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER	64.000	174.000
DİĞER ALACAKLAR	650.000	-	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	43.000	153.000
ORTAKLARDAN ALACAKLAR	650.000	-	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	21.000	21.000
STOKLAR	740.000	940.000			
TİCARİ MALLAR	740.000	940.000	<b>IV - UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>1.640.000</b>	<b>1.640.000</b>
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	35.000	55.000	MALİ BORÇLAR	1.640.000	1.640.000
DEVREDEN KDV	35.000	20.000	BANKA KREDİLERİ	1.640.000	1.640.000
İNDİRİLECEK KDV	-	35.000			
<b>II - DURAN VARLIKLAR</b>	<b>462.000</b>	<b>462.000</b>	<b>V - ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>519.000</b>	<b>- 871.000</b>
MADDİ DURAN VARLIKLAR	462.000	462.000	ÖDENMİŞ SERMAYE	254.000	254.000
BİNALAR	400.000	400.000	SERMAYE	254.000	254.000
TAŞITLAR	72.000	72.000	SERMAYE YEDEKLERİ	-	200.000
TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	180.000	630.000	EMTİA KARŞILIK HESABI	-	200.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	- 190.000	- 640.000	KAR YEDEKLERİ	392.000	392.000
			YASAL YEDEKLER	392.000	392.000
			GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	190.000	190.000
			GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	190.000	190.000
			DÖNEM NET KARI (ZARARI)	- 317.000	-1.907.000
			DÖNEM NET KARI (ZARARI)	- 317.000	-1.907.000
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>4.365.000</b>	<b>2.935.000</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>4.365.000</b>	<b>2.935.000</b>

Finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlayıp sunan işletmeler, finansal tablo dönüşümlerini yaparken, vergi affı kaynaklı yapmış oldukları kayıtlardan etkilenen kalemleri gerçeğe uygun ve doğru değerleri ile finansal tablolarında sunmak amacıyla yaptıkları vergi affına bağlı kayıtların büyük bir kısmını bilanço dışı bırakacak biçimde hareket etmelidirler. Örneğin, işletme stoklarında kayıtlı gözüken ancak fiilen stoklarda olmayan emtia için kesilen fatura ve yapılan hasılat ve maliyet kayıtları, standartlar açısından hasılat olarak kabul edilmediğinden ve bağlantılı maliyet kaydı da düşülmesi gerekeceğinden tamamen iptal edilmelidir. Diğer taraftan fiili stok sayımı sonucunda, işletme kayıtlarında görünmesine rağmen fiilen stoklarda olmayan mallar için, kaybın sebebi araştırılmalı ve finansal tablolarda bu stokların düşülmüş rakamının sunulması sağlanmalıdır. Bu durumda işletme kayıp stoklar için zarar ile karşı karşıya kalabilir, ancak bu bir satış maliyeti olarak düşünülmemelidir ve maliyet olarak raporlanmamalıdır.

Stok, sabit kıymet, kasa ve alacak hesaplarındaki düzeltmeler ile ilgili vergi affı kaynaklı hareketler finansal tabloların dönüşümü sırasında olması gerektiği biçimde düzeltilip geri alınmalıdır. Diğer taraftan 7143 sayılı kanun kapsamında yapılan vergi ödemeleri ve vergi bağlantılı (KDV, ÖTV, vb.) kullanılan hesaplar doğrudan vergi otoritesi ile işletme arasındaki gerçek ilişkiyi yansıtaçağından bu hesap ve hareketlere ilişkin bir dönüşüm uygulaması yapılmasına gerek olmayacaktır.

#### 4. SONUÇ

Vergi affları gelişmişlik düzeyinden bağımsız olarak ülkelerin mali, ekonomik, sosyal, siyasi, idari ve teknik veya psikolojik gerekçeler ile çıkardıkları, devletlerin vergi mükelleflerinden olan alacaklarından tamamen veya kısmen vazgeçmesi durumudur.

7143 sayılı “Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile getirilen düzenlemeler, işletmelerin kesinleşmiş vergi alacaklarından ve/veya cezalarından vazgeçmesini sağlayan diğer geleneksel vergi affı uygulamalarından farklı olarak işletmelerin vergi doğuracak kayıt dışı bırakılmış işlemleri ile finansal tablolarında oluşmuş farklılıkların bir vergi kolaylığı sağlanarak ortadan kaldırılmasını hedeflemiştir.

Vergi affından faydalanan işletmelerin vergi incelemeleri konusunda incelemeleri bertaraf edecekleri düşüncesi, işletmelerin bu af kapsamındaki kolaylıklardan faydalanması yönünde teşvik edici bir durum oluşturmuştur. Her ne kadar bilimsel olarak araştırması ve kanıtlanması mümkün olmasa da, yalnızca böyle bir kolaylık sağlandığı için ihtiyacı dışında beyanda bulunan işletmelerin olduğu da düşünülmelidir.

İşletmelerin yalnızca vergi borçları ile ilgili kalemleri dışındaki kalemleri de ilgilendiren 7143 sayılı kanun kapsamındaki düzenlemeler sonucunda, işletme finansal tablolarında gerçeğe uygun olarak kabul edilemeyecek durumlar ortaya çıkmaktadır. Finansal tablolarını yalnızca vergi otoritelerine sunan işletmeler açısından bu durum herhangi başka bir işlem gerektirmeden işletmelerin muhasebe kayıtlarına devam etmelerine izin vermektedir. Ancak, finansal tablolarını uluslararası standartlara göre düzenlemek ve halka açıklamakla yükümlü işletmeler açısından düşünüldüğünde, finansal tablolarda oluşan farklılık ve kalemlerdeki yanlışlıkların finansal tabloların dönüştürülmesi sürecinde düzeltilmesi, düzeltme gerektirmeyen ancak yine vergi affı nedeniyle oluşan durumların (vergi ödemeleri ve vergi affı nedeniyle ortaya çıkan zararlar vb.) finansal tablo dipnotlarında kullanıcılara açıklanması gerekmektedir.

Yalnızca ülkemizde değil, diğer ülkelerde de görülen, vergi otoritesi olan kurumların muhasebe sistemlerinin oluşturulması ve muhasebe kayıtlarının takip edilmesi konularında söz sahibi olması, benzer sorunların oluşmasını kaçınılmaz hale getirmektedir. Vergi afları olumlu ve olumsuz tarafları ile başvurulması tercih edilebilen bir tahsilat yöntemi olarak seçilirken, muhasebe kayıtları ve finansal tablolarda oluşabilecek bozulmaların yine vergi otoritesi tarafından göz önünde bulundurularak af kapsamında yapılması gereken işlemlerin bu bozulmayı asgari düzeyde tutacak biçimde planlanması muhasebe açısından daha güvenilir sonuçlar doğuracaktır.

**KAYNAKÇA**

- Akcan, M. (2018). 7143 Sayılı Mali Af Kanununun Vergi İncelemeleri Açısından Değerlendirilmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 27(2), 123-136.
- Aliçavuşoğlu, Ç. (2016). Vergi Affının Mükellefler Üzerindeki Etkileri Tokat İli Örneği, ICHACS, 62-67.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı: 164, 99-119.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2018). 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/7143.pdf> (Erişim: 07.02.2020)
- Katkat Özçelik, M. (2017). Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, (60), 396-413.
- Kireçtepe, B.O. ve Avcı, O. (2016). Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanunun İncelenmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 339, 146-158.
- Öz E. ve Buyrukoğlu, S. (2011). Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar, Vergi Sorunları Dergisi, 272, 89-104.
- Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim: 06.02.2020)
- Yalman, E. (2017). Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanunun Mali Yönden İncelenmesi. Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, 7(15), 67-84.
- Yurdakul, A. (2013). Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği. (Yayımlanmamış doktora tezi). Uludağ Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.