

## KASA VE ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESAPLARININ 6736 SAYILI KANUN KAPSAMINDA DÜZELTİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN BAZI KONULAR

Güray ÖĞREDİK  
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
Mazars Denge, Direktör

**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2016 sayısında yayınlanmıştır.**

**ÖZET:** 6736 sayılı Kanun ile mükelleflere kayıtlarında gözüktüğü halde fiilen kasalarında yer almayan nakit para ile ortaklardan alacaklarını –*son 6 yıl içinde üçüncü kez olmak üzere- bir kez daha* düzeltme (tabiri caiz ise silme) hakkı tanınmıştır. Genel olarak geçmiş yıllarda yapılan benzer kanunlar ile aynı hükümleri içeren 6736 sayılı Kanunun en önemli farklılığı, düzeltme işlemine konu olacak hesapları sadece belirli hesaplar ile (100, 131, 231, 331, 431) sınırlamamış, söz konusu işlem ve hesaplar ile bağlantılı olarak başka hesaplarda yer alan bakiyelerin de düzeltilmesine imkân sağlamasıdır. Kanunun uygulanmasına dair yayınlanan genel tebliğde ise düzeltilecek (silinecek) tutarların gider yazılmayıp aktif geçici bir hesaba kaydedilebileceği belirtilmek suretiyle Maliye tarafından geçmiş yıllardaki benzer kanuni düzenlemelere istinaden çıkarılan genel tebliğlere nazaran yeni bir açıklama yapılmış olup, bu kayıt tekniğinin muhasebe ilkeleri açısından kabul edilebilirliği ve bilhassa bağımsız denetime tabi olan/olacak şirketlerdeki etkileri yazımızda incelenmeye çalışılmış ve ayrıca uygulamaya dair özellik arz eden konularda (*bilhassa gider yazılan tutarların kâr dağıtımı yapılacağı zaman dağıtılabilir ticari kâra / kâr dağıtımı stopaj matrahına ilave edilmesi zorunluluğu*) hakkında görüşlerimiz açıklanmıştır.

**ANAHTAR KELİMELEER:** 6736 sayılı Kanun, kasa fazlası, ortaklardan alacaklar, düzeltme, bilanço, aktif geçici hesap, özvarlık,

### 1. GİRİŞ

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış ve yayın tarihinde yürürlüğe girmiştir. 23.08.2016 tarih ve Mükerrer 29810 sayılı Resmi Gazete’de ise “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:1)” yayınlanmıştır.

6736 sayılı Kanun ile kayıtlarda yer aldığı işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacakların geçmiş yıllarda yayınlanan benzer (6552 ve 6111 sayılı) kanunlarda olduğu kayıtlardan çıkarılarak düzeltilmesine (tabiri caiz ise silinmesine) –*son 6 yıl içinde üçüncü kez olmak üzere- bir kez daha* imkân sağlanmıştır.

25.02.2011 tarihinde yayınlanan 6111 sayılı Kanun ile 31.12.2010 tarihli bilançoda yer alan, 11.09.2014 tarihinde yayınlanan 6552 sayılı Kanun ile 31.12.2013 tarihli bilançoda yer alan hesapların düzeltilmesine imkân sağlanmış olup, son olarak 6736 sayılı Kanun ile de 31.12.2015 tarihli bilançoda yer aldığı halde fiilen işletmede bulunmayan kasa mevcudu ile ortaklardan olan alacakların düzeltilmesi imkânı sağlanmıştır.

Bununla birlikte, 6736 sayılı Kanunu geçmiş benzer kanunlardan ayıran en önemli özelliği, bu düzeltme işlemi sadece kasa hesabı ile ortaklardan alacaklar hesabı sınırlamıyor olup, bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerin de düzeltilmesine imkân sağlamış olmasıdır. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan genel tebliğde söz

konusu silinecek tutarların doğrudan gider yazılmayarak aktifte geçici bir hesapta tutulmasına imkân veren açıklamalar yapılmış olması da bu kanun uygulamasını geçmiş kanunların uygulamasından ayıran esaslı noktalardan birisi olarak karşımıza çıkmıştır.

Yazımızda, söz konusu tutarların gider yazılmayarak aktifleştirilmesinin muhasebe ilkeleri ve muhasebe tekniği açısından doğru olup olmayacağı irdelenecek, bu kayıt usulünün bağımsız denetime tabi olan/olacak şirketlerin raporlamalarına olabilecek potansiyel etkileri hakkında görüşlerimiz açıklanacak ve ayrıca uygulamada özellik arz edeceğini düşündüğümüz bazı konulardan (*bilhassa gider yazılan tutarların kâr dağıtımı yapılacağı zaman dağıtılabilir ticari kâr / kâr dağıtım stopaj matrahına ilave edilmesi zorunluluğuna dair*) görüşlerimizi ifade etmeye çalışacağız.

## 2. YASAL DÜZENLEME

6736 sayılı Kanununun 6. Maddesinin 3. Fıkrası aşağıdaki gibidir:

“(3) Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar ile bunlarla ilgili diğer işlemler hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a. Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, **31.12.2015** tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları 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 tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini** bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebilirler.

b. Bu fıkranın (a) bendi kapsamında beyan edilen tutarlar üzerinden **%3** oranında hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir.

c. Bu fıkra kapsamında ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmez; **beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez.** Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz. Bu fıkra kapsamında beyanda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyanları nedeniyle 2016 yılı geçici vergi beyannamelerinde düzeltme gerektiği takdirde, düzeltme işlemleri bu fıkroda öngörülen beyanname verme süresi içinde yapılır ve düzeltme işlemleri nedeniyle herhangi bir ceza veya faiz aranmaz.”

## 3. DÜZELTMEYE KONU EDİLEBİLECEK “DİĞER” HESAPLAR

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31.12.2015 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan;

-Kasa mevcutlarını,

-İşletmenin 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,

-**Bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini**

6736 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın son günü olan **30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dahil) kadar** vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebileceklerdir. **Tahakkuk edecek verginin bu süre sonuna kadar ödenmesi şarttır.**

**Düzeltilme uygulamasında, kasa mevcutları ile ortaklardan net alacak tutarlarıyla ilgili olmakla beraber başka hesaplarda takip edilen tutarların da dikkate alınması mümkündür.**

Bu yaklaşım geçmişteki benzer düzenlemelere nazaran bir ilktir. Fiili durumu daha güzel kavrayan bir yaklaşım olmuştur. Zira fiiliyatta bazı mükellefler 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabı ile 100-Kasa Hesabının çok yüksek bakiyelerde gözükmemesi için bazı fiktif kayıtlar ile bu hesaplardan 101, 121, 136, 195 gibi diğer hesaplara virman kayıtları yapabilmekte ya da ortağa ödenen tutarlar 131 hesap yerine bu gibi diğer hesaplara doğrudan kaydedilebilmektedir.

Haliyle bu tip kanunlar bir önceki yılın son günü itibariyle çıkarılmış bilançodaki 100 hesap bakiyesi ile 131-231-331-431 hesaplar arasında net alacak tutarı dikkate aldığı için diğer hesaplarda kalan bakiyeler geçmiş yıllarda düzeltilemiyordu.

6736 sayılı Kanun ile getirilen bu imkân sayesinde, yüksek kasa bakiyesini azaltmak amacıyla geçmişte yapılmış kayıtlar ile diğer hesaplara aktarılan tutarlar ve ortaklardan alacak olduğu halde 131 hesap harici diğer hesaplarda takip edilen tutarlar da silinebilecektir. Yeter ki bu tutarlar 31.12.2015 tarihli bilançoda yer alsın ve düzeltme kaydı (beyan) yapılacak gün itibariyle halen işletme kayıtlarında bu tutarlar alacak olarak (ilgili hesabın borç bakiyesi içinde) gözüksün.

Tebliğde aşağıdaki örnek verilmiştir:

*“(C) A.Ş.’nin, 31/12/2015 tarihli bilançosunda ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları, bilanço hesapları itibarıyla aşağıdaki gibi olup, beyan tarihi olan 13/10/2016 tarihi itibarıyla bu tutarların değişmediği varsayılmıştır. Ayrıca, mükellef kurumun ortaklardan alacaklar hesabında izlenmesi gerekirken “126. Diğer Çeşitli Alacaklar” hesabında izlediği 100.000 TL bulunmaktadır.*

- 136. Diğer Çeşitli Alacaklar hesabı	100.000 TL
- 131. Ortaklardan Alacaklar hesabı	200.000 TL
- 231. Ortaklardan Alacaklar hesabı	150.000 TL
- 331. Ortaklara Borçlar hesabı	(170.000) TL
- 431. Ortaklara Borçlar hesabı	(120.000) TL

*Bu çerçevede;*

*Beyan tutarı : [100.000+(200.000+150.000)-(170.000+120.000) =] 160.000 TL*  
*Hesaplanan vergi : (160.000 x %3=) 4.800 TL*

*olacaktır.*

*Anılan mükellef, söz konusu tutarı beyan etmesi hâlinde beyan edilen bu tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresinde ödeyecektir.*

Beyanla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacakların düşülmesi:

-----13/10/2016-----	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.	160.000 TL
(6736 sayılı Kanun 6/3 md.)	
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
126 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	100.000 TL
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	30.000 TL
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	30.000 TL

- Verginin hesaplanması:

-----13/10/2016-----	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.	4.800 TL
(6736 sayılı Kanun 6/3 md.)	
(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	4.800 TL

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacaklardan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

-----13/10/2016-----	
950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	164.800 TL
951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI	164.800 TL

Bu madde kapsamında beyan edilen kasa mevcutları ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerin, dileyen mükelleflerce "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı yerine bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesi mümkündür. Söz konusu geçici hesapta izlenen tutarın herhangi bir şekilde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir."

Her ne kadar tebliğdeki örnekte, kayıtlardan silinmeyen 131-231-331-431 hesap bakiyelerinin akıbetlerine dair açıklama yapılmamış olsa da, bu örneğe göre söz konusu düzeltme kaydı sonrasında bu hesapların bakiyeleri (131 hesap 331 hesap ile ve 231 hesap 431 hesap ile) karşılıklı olarak eşitlenmiş olacaktır. Dolayısıyla, şirket ortaklarının muvafakati sonrası alınacak yönetim kurulu kararına istinaden bu bakiyelerin karşılıklı olarak kapatılabileceği düşünülmektedir.

Yukarıdaki örnekte, 136 hesapta ortaktan bir alacağın bulunduğunu tespit etmek kolaydır. Ancak, kasa hesabı ile ilişkilendirilecek tutarların tespiti biraz zor olabilecektir. Zira kasa hesabını azaltmak amacıyla tek bir hesap kullanılmamış (ya da tek bir kayıt yapılmamış) ise bu durumda kasa hesabının geçmiş yıllar muavin kayıtlarının incelenmesi ve kasa hesabından diğer hesaplara çıkılan tutarların muhasebe fişi bazında tespit edilmesi gerekecektir.

Kasa hesabı bakiyesini azaltmak için uygulamada genellikle fiiliyatta olmadığı halde bazı şirket personeline, şirket ortağına iş avansı ödemesi yapılmış gibi kayıt ve işlemler yapılabilmektedir. İşte bu işlemler sonucu oluşan bakiyeler 195-İş Avansları Hesabında 31.12.2015 tarihi itibarıyla gözükmüyor ise ve 6736 sayılı Kanun kapsamında düzeltme/beyan

yapılacak gün itibariyle de mevcutsa bu tutar silinebilecektir. Aynı şekilde 100-Kasa Hesabı bakiyesini azaltmak için 101, 196, 131, 320 ve benzeri çeşitli hesaplara fiktif kayıtlar yapılmış olabilir. Tüm bu işlemler sonucu oluşan bakiyeler bu düzenleme kapsamında KKEG yazılmak suretiyle (ya da aktif geçici bir hesaba toplanmak suretiyle) silinebilecek / ilgili hesap bakiyelerinden çıkarılabilecektir; tabii %3 vergisi ödenmek şartıyla.

Düzeltilme işlemi için verilecek beyanname ilgili genel tebliğ ekinde yer alan EK-23 numaralı beyanname'dir. Bu beyannamenin ekinde "diğer hesaplar" hakkında aşağıdaki şekilde ek bildirim de yapılacaktır.

**Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Bulunmayan  
KASA MEVCUDU VE ORTAKLARDAN (NET) ALACAKLARLA İLGİLİ DİĞER HESAPLARDA YER  
ALAN İŞLEMLER**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Düzeltilmeye Konu Tutar (TL)

#### 4. DÜZELTİLECEK/SİLİNECEK TUTARIN GİDER YAZILMAMA İMKÂNI

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi, Maliye Bakanlığı genel tebliğde **sadece kasa ve ortaklardan alacakların düzeltilmesine münhasıran** açıklamış olduğu görüşüne göre, kayıtlardan çıkarılacak tutarlar 689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına gider kaydedilmek yerine, aktifte geçici bir hesaba da alınabilecektir.

Tebliğde yer verilen örnek aşağıdaki gibidir:

“(Y) Limited Şirketinin, 31/12/2015 tarihli bilançosunda ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları bilanço hesapları itibarıyla aşağıdaki gibidir.

- 231. Ortaklardan Alacaklar hesabı 400.000 TL
- 431. Ortaklara Borçlar hesabı (160.000) TL

Beyan tarihi itibarıyla ise ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları şu şekildedir.

- 131. Ortaklardan Alacaklar hesabı 100.000 TL
- 231. Ortaklardan Alacaklar hesabı 360.000 TL
- 331. Ortaklara Borçlar hesabı (200.000) TL

Bu çerçevede, beyan tarihi itibarıyla ortaklardan (net) alacak tutarı;

$[(100.000 + 360.000) - (200.000) =]$  260.000 TL olsa da

31.12.2015 tarihi itibarıyla ortaklardan (net) alacak tutarı;

$(400.000 - 160.000 =)$  240.000 TL'dir.

Buna göre;

Beyan tutarı :  $(400.000 - 160.000 =)$  240.000 TL

Hesaplanan vergi : (240.000 x %3 = ) 7.200 TL

olacaktır.

Anılan mükellef, söz konusu tutarı beyan etmesi hâlinde beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresinde ödeyecektir.

Öte yandan, (Y) Limited Şirketinin 31/12/2015 tarihli bilançosundaki "231. Ortaklardan Alacaklar" hesabında görülen tutarın 100.000 TL'lik kısmı dönemsellik ilkesi uyarınca "131. Ortaklardan Alacaklar" hesabına aktarılmıştır.

**Mükellef**, bu beyanıyla ilgili muhasebe kayıtlarını yaparken düzeltmeden kaynaklanan işlemler nedeniyle **"689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar"** hesabı yerine bilançonun aktifinde bir geçici hesap oluşturma tercihinde bulunmuştur.

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacakların düşülmesi:

----- / -----	
<b>296 GEÇİCİ HESAP</b>	240.000 TL
<b>(6736 sayılı Kanun 6/3 md. uyarınca düzeltme hesabı)</b>	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	100.000 TL
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	140.000 TL
----- / -----	

- Verginin hesaplanması:

----- / -----	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARARLAR	7.200 TL
<b>(6736 sayılı Kanun 6/3 md.)</b>	
<b>(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)</b>	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	7.200 TL
----- / -----	

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacaklardan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

----- / -----	
950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN	7.200 TL
<b>GİDERLER</b>	
951 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN	7.200 TL
<b>GİDERLER ALACAKLI HESABI</b>	
----- / -----	

Bu tebliğ ile kasa ve ortaklardan alacakların düzeltilmesi uygulaması açısından geçmiş düzenlemelerin tebliğlerinden farklı olarak yeni bir yaklaşım sergilenmiştir. Buna göre, kasa hesabı ile ortaklardan alacaklar kapsamında düzeltilecek tutarlar kayıtlarda 689-Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar Hesabı altında gider (kanunen kabul edilmeyen gider) yazılmak yerine bilançonun aktifinde geçici bir hesaba kaydedilebilecektir. Tebliğde buna dair **"296-GEÇİCİ HESAP"** şeklinde örnek verilmiş ve alt hesap olarak ise **"6736 sayılı Kanun 6/3 maddesi uyarınca düzeltme hesabı"** verilmiştir.

**Dikkat çekmek istediğimiz husus, söz konusu geçici hesap sadece kasa ve ortaklardan alacakların düzeltilmesine yönelik olarak yapılan açıklamalar bölümünde kullanılmıştır. Matrah artırım kapsamında ödenecek vergiler, işletmede yer aldığı halde kayıtlarda yer alan veya kayıtlarda yer aldığı işletmede bulunmayan iktisadi kıymetler için**

**ödenecek vergiler veya yapılacak kayıtlarda sadece gider yazılmasına dair örnekler verilmiş ve hesap olarak 689-Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar Hesabı kullanılmıştır.**

#### **4.1. Beyan ve düzeltme kaydı sonrası özvarlık kaybı ya da dönem zararı oluşması!**

Geçmiş yıllardaki benzer uygulamalarda, mükellefler yüksek tutarlarda düzeltme yapmaları halinde cari yıl mali tablolarında zarar çıkabilmekteydi. Hatta cari dönem zararı çıkmasına ilaveten özvarlıklar kaybedilebilmekte, bilançoda özvarlıklar negatif gözükebilmekteydi. Bunu istemeyen mükellefler ise kayıtlarından çıkardıkları tutarlar için gider yazmak yerine aktifte geçici bazı hesapları zaten kullanmaktaydılar. (Örneğin 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı).

Maliye İdaresi bu tebliğ ile uygulamada zaten kullanılan bir yöntemi kendisi de benimsemiş gözükmektedir. Keza vergiye tabi bir kazancın tespiti açısından bir tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ile aktifte geçici bir hesaba kaydedilmesi açısından herhangi bir farklılık bulunmaktadır. Ancak, **zorunlu bağımsız denetime tabi** firmalarda bağımsız denetçinin bu konuya yaklaşımı farklı olabilir ve yasal defter kayıtlarında söz konusu tutarlar aktif geçici hesapta gözükse bile bağımsız denetçi kendi raporuna konu olacak mali tablolarda bu tutarı gider olarak dikkate alabilir. Bu durumda ise zaten farklı raporlama standartları nedeniyle farklılaşan mali tablolar arasında fark hepten büyüyebilir. Bu nedenle **zorunlu bağımsız denetim kapsamındaki firmaların bu konuyu bağımsız denetçileri ile de değerlendirmeleri faydalı olacaktır.**

Bize göre, düzeltmeye konu söz konusu tutarların gider yazılması muhasebe ilkeleri, dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri gereği zorunluluktur. Söz konusu tutarların gider yazılmayarak aktifte geçici bir hesapta tutulması bize şirket mali tablolarının gereceği yansıtmasını önleyecek bir kayıt yöntemidir. Zira özü itibariyle şirket burada %3 vergi maliyetine katlanmak suretiyle söz konusu alacaklarından vazgeçiyor kabul edilebilir. Bilindiği üzere normal şartlarda vazgeçilen alacaklar “değersiz alacak” olarak kabul edilmez ve kayıtlardan ancak KKEG olarak çıkartılabilir. Bize göre vergiye esas mali tablolar hem de bağımsız denetime esas olacak mali tablolar açısından bu tutarların aktif geçici bir hesapta tutulması doğru olmayacaktır.

Kanaatimizce, uygulamada geçmişte karşılaşılan yüksek tutarların gider yazılması sonucu bazı şirketlerin ticari zarar elde etmesi ve hatta özvarlıklarını yitirmesi sonucu karşılaşılan olumsuzlukları önlemek için zaten uygulamanın geliştirdiği bir kayıt yöntemini Maliye’de resmiyete bağlamış olmaktadır. Zira yukarıda da açıkladığımız gibi bu tutarların KKEG yazılması ya da aktif bir geçici hesapta tutulması kurumlar vergisi matrahına etkilememektedir. Ancak olaya bu yönden bakılması ülkemizde geliştirilmeye çalışılan finansal raporlama kültürünü zedeleyen bir yaklaşım olacaktır. Zaten Maliye Bakanlığı tekdüzen hesap planı ve MSUGT ile getirilen finansal raporlama ilkelerini uygulamada tam anlamıyla sahiplenmediği için bugün halen ülkemizde finansal raporlama kültürü arzu edilen düzeyde gelişmemiş ve disipline edilememiştir. Bugün halen bu gibi kabuller yapılması bize hatalı yaklaşımlar olmaktadır. Bağımsız denetim kapsamında denetim yapacak olan bağımsız denetçinin bu tutarları kendi raporunda gider olarak dikkate alması gerektiği kanaatindeyiz. Çünkü şirket gerçek durumu ancak bu halde ortaya çıkacaktır. Aktife alınan bu tutarlar eninde sonunda ancak gider (KKEG) yazılabilecek tutarlar mahiyetindedir.

#### **5. GÜNCEL BAKİYELERE DİKKAT!**

31.12.2015 tarihli bilançoda mevcut olmayan bir tutar ya da alacak düzeltme konu edilemeyecektir. Bununla birlikte, söz konusu hesapların beyan tarihi itibariyle güncel bakiyeleri de dikkate alınacaktır. Örneğin: 31.12.2015 bakiyesi 100.000 TL olan bir hesabın beyan tarihi itibariyle (örneğin 29 Eylül günü) bakiyesi 50.000 TL olmuş ise, düzeltme konu edilebilecek tutar en fazla 50.000 TL olabilecektir. Diğer taraftan, 31.12.2015 bakiyesi 50.000 TL olan bir hesabın beyan tarihi itibariyle bakiyesi 100.000 TL ise bu durumda düzeltme konu dileyebilecek rakam en fazla 31.12.2015 bilançosunda yer alan 50.000 TL olabilecektir.

Bir önceki bölümde yer verdiğimiz tebliğ örneğinde bu konuya dair de açıklama yapılmış; 31.12.2015 tarihi itibariyle ortaktan alacak tutarı 240.000 TL ve beyan tarihi itibariyle ortaktan alacak tutarı 260.000 TL olduğu varsayılmış ve bu durumda beyan konu edilebilecek (silinebilecek) tutarın 240.000 TL olduğu açıklanmıştır.

## **6. ESAS ALINACAK BİLANÇO**

Kanunun 6. maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında beyanda bulunacak mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vermiş oldukları 31.12.2015 tarihli bilançolarını dikkate almaları gerekecektir.

Özel hesap dönemi kullanan mükellefler ise 2015 yılı içerisinde sona eren hesap dönemlerine ilişkin olarak vermiş oldukları kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançolarını esas alacaklardır.

Dolayısıyla, mükelleflerin kanuni süresinden sonra verdikleri düzeltme beyannamelerinin ekinde yer alan bilançoları dikkate alınmayacaktır.

## **7. TİCARİ FAALİYETTEN KAYNAKLANAN ALACAKLAR SİLİNEMEZ**

Düzeltmeye konu edilecek alacakların işletmenin ticari faaliyet konusu dışındaki işlemlerden kaynaklanmış olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan alacaklar 6736 sayılı Kanun kapsamında düzeltilebilecek, diğer bir ifadeyle silinebilecektir.

Örneğin: Şirket ortağına ticari faaliyeti kapsamında mal satmış ya da hizmet ifa etmiş ve bu alacağını 120-Alıcılar Hesabı altında takip ediyor ise bu hesap bakiyesi Kanun kapsamında silinebilecek bir bakiye değildir. Aynı şekilde, şirket aktifinde kayıtlı bir taşınmazı ortağına satmış ve bu alacağını 127-Diğer Ticari Alacaklar veya 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı altında takip edebiliyor olabilir. Bu durumda söz konusu hesapların bakiyesi de kanun kapsamında silinebilecek bakiyeler değildirler.

## **8. ANA HESAP BAZINDA MI ALT HESAP BAZINDA MI DÜZELTME YAPILACAK? DİĞER İFADEYLE, ALACAKLI OLUNAN ORTAK İLE BORÇLU OLUNAN ORTAK FARKLI KİŞİLER İSE "BİLHASSA MUHASEBE KAYDINDA" NE OLACAK?**

Tebliğde "*İşletmenin 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 tutarlarının belirlenmesinde, başka hesaplarda takip edilen tutarlar da dikkate alınarak tek düzen hesap planında yer alan "131. Ortaklardan Alacaklar" ve "231. Ortaklardan Alacaklar" toplamından "331.*



**"Ortaklara Borçlar" ve "431. Ortaklara Borçlar" toplamının çıkarılması sonucunda kalan net tutar esas alınacaktır."** açıklamasına yer verilmiştir.

31.12.2015 tarihli bilançoya göre 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabı bakiyesi 1.000.000 TL'dir. Aynı bilançoda 331-Ortaklara Borçlar Hesabının bakiyesi ise 800.000 TL'dir. Beyan/düzeltilme tarihi itibarıyla de (örneğin 28 Eylül günü de) aynı bakiyeler mevcuttur. Bakiyelerin ortak düzeyinde detayı ise aşağıdaki gibidir:

131 HESAP		331 HESAP	
İsim	Tutar	İsim	Tutar
Ortak-A	500.000	Ortak-A	150.000
Ortak-B	250.000	Ortak-C	300.000
Ortak-C	250.000	Ortak-D	350.000
Toplam	1.000.000	Toplam	800.000

Gerek 6736 sayılı Kanun tebliğinde gerekse geçmiş benzer kanunlar için çıkarılan tebliğlerde bu konu detayında bir açıklama yapılmamıştır. Açıklamalar temelde hem borcun hem alacağın aynı ortaktan/ortaklardan kaynaklandığı varsayımına dayanmıştır diyebiliriz.

Tebliğ açıklaması lafzı dikkate alınacak olursa, 31.12.2015 tarihli bilançodaki 131-331 farkı olan 200.000 TL beyana/düzeltilmeye konu edilebilecektir. Yani beyan ANA HESAPLAR düzeyinde tespit edilecektir.

Ancak fiili durumda her ortağın durumu farklılık arz etmektedir.

Ortak-A işletmeye 350.000 TL borçludur.  
Ortak-B işletmeye 250.000 TL borçludur.  
Ortak-C işletmeden 50.000 TL alacaklıdır.  
Ortak-D işletmeden 350.000 TL alacaklıdır.

Hatta örneği şöyle uç bir noktaya da taşıyabiliriz. Bir ortaktan 1.000.000 TL alacak varken, başka bir ortağa 800.000 TL gözükmesi durumunda, beyana/düzeltilmeye konu ortaktan alacak ne kadar olacaktır?

Tebliğin lafzı dikkate alınacak olursa her şekilde toplam beyan/düzeltilme tutarı 200.000 TL'yi aşamayacaktır diyebiliriz. Bununla birlikte, söz konusu 200.000 TL 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabı altında hangi ortağın hesabından mahsup edilecektir? İşletmeye borçlu gözüken (A) ve (B) arasında eşit şekilde mi paylaşılacaktır? Bu durumda işletmeden tamamen alacaklı olan ortak (D)'ye haksızlık olmayacak mıdır? Aynı şekilde hem borcu hem alacağı olan ama netleştiğinde işletmeden alacaklı gözüken ortak (C) içinde bu haksızlık olmayacak mıdır?

Konunun sadece vergisel beyan açısından bir şekilde çözümlenmesi bu gibi örneklerde muhasebe kaydı detayında yeterli gelmeyecektir. Bununla birlikte mevzuatın lafzı ve genel kuralları açısından toplamda en fazla 200.000 TL'nin düzeltme konu edilebileceğini söyleyebiliriz. Çünkü neticede şirketin toplam alacağı net 200.000 TL'dir.

Diğer taraftan bu tutarların beyan edileceği EK-23'deki beyanname yapısı incelendiğinde (6 no.lu satıra bilhassa dikkat) beyanların ana hesaplar düzeyinde yapılması zorunluluğu bir kez daha karşımıza çıkmaktadır.

**Kayıtlarda Yer Aldığı Halde İşletmede Bulunmayan  
KASA MEVCUDU VE ORTAKLARDAN (NET) ALACAKLAR İÇİN BİLGİLER (TL)**

Kasa Mevcudu	(1)	
Ortaklardan Alacaklar (131 no.lu hesap)	(2)	
Ortaklardan Alacaklar (231 no.lu hesap)	(3)	
Ortaklara Borçlar (331 no.lu hesap)	(4)	
Ortaklara Borçlar (431 no.lu hesap)	(5)	
Ortaklardan Net Alacaklar [(2+3)-(4+5)]	(6)	
Varsa Bunlarla İlgili Diğer Hesaplarda Yer Alan İşlemler (*)	(7)	
MATRAH (1+6+7)	(8)	
VERGİ ORANI	(9)	%3
ÖDENECEK VERGİ (8x9)	(10)	

## 9. KIST DÖNEM ADAT / FAİZ HESABI

Ortaklarından sürekli şekilde alacaklı olan ve bu alacağı karşılığı ortaklarına adat yoluyla faiz hesaplayıp fatura eden şirketlerde, 1.1.2016 tarihi itibarıyla 6736 sayılı Kanun kapsamında beyan/düzeltilme yapılacak tarih arasındaki kıst süre için de faiz hesaplanmasına ve KDV ilave edilerek fatura edilmesine dikkat edilmelidir. Zira, bu kıst süre zarfında da ortağa para kullandırma durumu mevcuttur ve aynı şirketin geçmiş yılları için kurumlar vergisi matrah ve vergi artırımını yapmış olması, 2016 hesap döneminin bu kıst süresindeki vergi riskini bertaraf etmeyecektir.

## 10. KÂR DAĞITIMI YAPILIRKEN DİKKAT!

Tebliğde “Öte yandan, mükelleflerce kâr dağıtımı yapılması hâlinde, ticari bilanço açısından dağıtılabilir ticari kar tutarı, 6736 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında beyan edilen ve "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.” Düzenlemesine yer verilmiştir. Aynı düzenleme lafzına bir önceki Kanun olan 6552 sayılı Kanuna dair 27.09.2014 tarihinde yayınlanan genel tebliğde de yer verilmişti.

Buna göre, mükelleflerce 2016 hesap dönemi sonunda ya da daha sonraki hesap dönemlerinde **kâr dağıtımı** yapılması halinde, ticari bilanço açısından **dağıtılabilir ticari kâr tutarı**, 6736 sayılı Kanununun 6. maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında beyan edilen ve **"689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.** Diğer bir ifadeyle, **kâr dağıtımı stopajına tabi olacak matrah** belirlenirken, **gider yazılan bu tutar ilave edilecektir.** Zira muhasebe tekniği açısından 689 hesaba gider kaydedilen bir tutar doğal olarak 590-Dönem Net Karı hesabını azaltacaktır ve dolayısıyla ortaklara nakden dağıtılacak kâr rakamı da bilançoya bu kadar az yansıtacaktır. **Bu nedenle 689 hesaba kaydedilecek tutarın "dağıtılabilir kâr tutarına eklenmesi"** işlemi sadece stopaj matrahı açısından uygulanabilir bir hükümdür.

Bununla birlikte bu tebliğ hükmünün verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğu; Maliye Bakanlığı'nın uygulamanın usul ve esaslarını belirleme yön yetkisini aştığı, kanun koyucu yerine geçerek vergi doğurucu bir işlem tesis ettiği fikrindeyiz. Bu konu hakkında **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ekim-2014** sayısında 6552 sayılı Kanun uygulamasına yönelik olarak yayınlanan makalemizde de görüşlerimizi detaylı olarak açıklamış, Maliye Bakanlığı tarafından 6111 sayılı Kanun uygulamasına yönelik olarak verdiği özgelere yer vererek bu özgelere ve 6552 sayılı Kanun genel tebliğini eleştirmiş ve bizce olması gerekene dair fikirlerimizi ifade etmiştik.

Örnekleyecek olursak; 2016 hesap dönemi içinde 1.000.000 TL tutarında kasa ve ortakdan alacak düzeltilmesi yapılmış ve söz konusu tutar gider (KKEG) yazılmış olmasına rağmen şirket hesap dönemi sonunda 3.000.000 TL ticari kâr elde etmiştir. 2016 hesap dönemi kârının dağıtılmasına karar verilmesi halinde, kâr dağıtımını stopajına esas olacak tutar (yedek akçe hesaplamaları ihmal edilmektedir) 3.000.000 TL değil 4.000.000 TL olacaktır.

Bir başka örnekte ise, 2016 yılında yapılan kasa ve ortakdan alacak düzeltilmesi sonucunda 1.000.000 TL gider (KKEG) yazılmış ve dönem sonunda 300.000 TL ticari zarar beyan edilmiştir. Şirketin 2014 ve 2015 yılları ticari kârları toplamı ise 3.000.000 TL'dir. Şirket 2017 yılında tüm geçmiş yıllar kârlarını dağıtmaya karar vermiştir. Bu işlemde ortaklara dağıtılabilir kâr tutarının tespitinde, geçmiş yıllar kârlarından geçmiş yıllar zararlarının doğal olarak mahsup edilmesi gerekmektedir. Bu durumda ortaklara dağıtılabilir kâr tutarı (yedek akçe hesaplamaları ihmal edilmiştir)  $3.000.000 - 300.000 = 2.700.000$  TL olacaktır. Ancak stopaj uygulaması açısından, kâr dağıtım stopajı matrahı tespit edilirken 6736 sayılı Kanun nedeniyle gider yazılan tutar buna ilave edilecek ve stopaj matrahı değil,  $2.700.000 + 1.000.000 = 3.700.000$  TL olacaktır.

Diğer bir ifadeyle, 2016 yılında kasa ve ortaklardan alacaklar düzeltilmesi nedeniyle 1.000.000 TL gider yazılmasaydı 2016 sonunda ticari kâr (dağıtılabilir kâr) ne kadar çıkacaktı? 700.000 TL. Eğer bilançoda bu tutar 570-Geçmiş Yıllar Kârları Hesabında gözükeydi, 2017 yılında alınan karar gereği dağıtılabilir kâr tutarı ne kadar olacaktı? 3.700.000 TL. (2014 + 2015 yılları kârları olan 3.000.000 TL'ye ilaveten 2016 yılı kârı 700.000 TL'nin ilavesi ile...)

Şu hataya düşülmemelidir. Kâr dağıtım stopajı matrahına ilave edilecek tutar, 6736 sayılı Kanun nedeniyle yapılan kayıt sonucunda dönem zararı oluşmuş ise bu zarar tutarı değil, bilfiil 6736 sayılı Kanun kapsamında gider yazılan tutarın kendisi olacaktır!

Ekim-2014 tarihli makalemizde de ifade ettiğimiz gibi, bizce bu uygulama yasal değildir. Zira %3 vergisi ödenmek suretiyle kayıtlardan çıkartılan ve KKEG yazılmak suretiyle kurumlar vergisi matrahına olumsuz etkisi de ortadan kaldırılan bir tutarın, ticari bir gider/ticari bir zarar kabul edilmeyerek, kâr dağıtımını sırasında stopaj matrahına ilave edilmesi bizce doğru değildir.

Bu yaklaşım ile özünde şu durum ifade edilmiş olmaktadır: Her ne kadar %3 vergisi ödenmek suretiyle zamanında ortaklara kullandırılan/aktarılan bu tutarların kayıtlardan silinmesine müsaade edilmiş olsa da, günün sonunda, bu kayıt silme işlemi bu tutarların ortaklara örtülü şekilde aktarılan kâr payı, örtülü şekilde işletmeden çekilen nakit olduğu gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır ve eğer bu tutarlar zamanında ortaklara örtülü şekilde aktarılmamış olsaydı, ortaklar bu paraları ancak kâr dağıtımını yoluyla şirketten temin edebilecekti ve bu seferde kâr

dağıtımını stopajı yapılacaktır. Bu sayede söz konusu kâr dağıtım stopajı öyle ya da böyle – eninde sonunda yapılmış olmaktadır.

## SONUÇ

6736 sayılı Kanun kapsamında kayıtlarda bulunduğu halde işletmede mevcut olmayan kasa mevcutları ile ortaklardan alacakların ve bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerin düzeltilmesine dair özellik arz eden hususlar yukarıda açıklanmıştır.

Özetleyecek olursak; ödenecek vergilerin ve kayıtlardan çıkarılacak (düzeltilecek/beyana konu) tutarların gider yazılması halinde KKEG yazılması gerektiğine dikkat edilmelidir. Bununla birlikte genel tebliğ ile getirilen bir imkân sonucunda, mükelleflerin kayıtlarında tespit ettikleri ve beyana konu ettikleri tutarları (ödenecek vergiyi değil, sadece beyan edilecek kasa fazlası ile alacak tutarlarını) aktifte geçici bir hesaba kaydetmeleri de mümkün olabilecektir. Bu kayıt yöntemini doğru bulmadığımızı ve tutarların KKEG olacak şekilde gider yazılması gerektiğine dair görüşlerimizi gerekçeleri ile yazımızda açıkladık. Diğer taraftan, alacaklı ve borçlu olunan ortakların farklı kişiler olması halinde ne yapılacağına dair mevzuatta çözüm olmadığını, sonuç itibarıyla ana hesap düzeyinde beyanların yapılması gerektiğini ifade ettik. Dikkat çekmek istediğimiz diğer bir önemli konu ise, kayıtlara (KKEG bile olsa) gider olarak alınan tutarların, 2016 yılı kârının dağıtım sırasında dağıtılabılır ticari kâra (daha doğru ifadeyle kâr dağıtımını stopaj matrahına) ilave edilmesine dikkat edilmelidir.

Giriş kısmında da belirttiğimiz üzere, son 6 yıl içinde üçüncü kez böyle bir imkân sağlanmaktadır. Şüphesiz ki bu tür düzenlemelerin sıklığı dikkate alındığında, kayıtlarını düzgün tutan, tüm işlemlerini belgeye bağlayan ve kayıt dışı işlem ve ödemeleri olmayan ve vergi mevzuatı ile diğer yasal mevzuata tam riayet eden mükellefler ile bu mevzuatlara tam olarak uymayan mükellefler arasında adaletsizlik yaratılmaktadır. Bu tür kanunlar yayınlanırken her seferinde “bir daha böyle bir af olmayacak, bir daha böyle imkânlar sağlanmayacak” mesajı verilse de maalesef bu tür kanunlar ülkemiz ekonomisinin ve vergi uygulamalarının bir gerçeği haline dönüşmüştür. Kayıt dışı ekonomi ile gerçek anlamda mücadele etmedikçe, bu mücadeleyi gerçek anlamda sağlayacak bir vergi mevzuatı (“nereden buldun?” uygulaması) hayata geçirilip; bütçe gelirlerinde doğrudan vergilerin payı artırılıp dolaylı vergilerin payı azaltılmadıkça (vergi tabana yayılıp, vergide adaleti sağlanmadıkça), şirket kayıtlarında kayıt dışı/belgesiz ödemeler nedeniyle kasa hesabının şişmesi ile şirket ortaklarına para kullandırılması ve bu alacakların çok uzun sürelerce (hatta hiç) tahsil edilmemesi işlemlerine faiz hesaplanarak gelir yazılması haricinde gerçekten caydırıcı bir takım vergi cezaları uygulanmadıkça, genellikle zarar ya da düşük kâr beyan eden ve yıllardır kâr dağıtımını yapmadığı halde bilançolarında yüksek tutarda ortağa borcu bulunan şirketlerde bu borç ve işlemlerin “perde arkası”nın sorgulanmasına ve buradan şirket ortaklarına doğru (nereden buldun minvalinde) bir vergi incelemesinin yolunu açacak yasal düzenlemeler hayata geçirilmedikçe bu tür af kanunları ile her 3-4 yılda bir karşılaşmamız kaçınılmaz olacaktır. Bu gibi gerçekten mücadele iradesini ortaya koyacak düzenlemelerin hayata geçirilmemesinin en büyük sakıncası ise dürüst ve işini düzgün yapan mükelleflerin de eninde sonunda diğer sakıncalı mükelleflere benzemeye başlayacak olmalarıdır.