**Bursa, 07.Eylül.2016**

**AF YASASINDAN SONRA BORCA BATIK BİLANÇOLAR NE OLACAK?**

2016 Yılında yeni bir af yasası ile karşılaştık. Tekrar aynı konuları yaşıyor ve işliyoruz, yabancı bir tabirle DEJA VU yaşıyoruz.

En son, 6736 sayılı yasa ile bazı alacakların yeniden yapılandırılması gündeme geldi. Oysa aynı konular daha önce 6111 sayılı yasa ile de yaşanmıştı. O yaşananlardan sonra işletme bilançolarında bir takım bozulmalar meydana gelmişti. Birdenbire bir çok firmanın bilançosu borca batık hale gelmiş, yeni yepyeni ve ne olduğu hala anlaşılamayan Ticaret Kanunumuza göre bu firmaların tasfiyesi gündeme gelmiş olduğu halde herhangi bir işlem yapılmamış, sorunun çözümü ile ilgili 2 adet yazı yazdığım halde ilgilenen olmamıştır. Bir çok meslekdaşım da bu konuyu işlemiştir.

Daha önce bu konudaki yazılarımı hatırlatmak isterim.

1. Bilançolardaki problem : Kanunen kabul edilmeyen giderler
2. Af yasasından sonra borca batık bilançoları düzeltelim.

Birinci yazımın özeti:

BİLANÇOLARDAKİ PROBLEM : KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER

Hatırlanacağı gibi 6111 sayılı bazı alacakların yeniden yapılandırılması veya kısaca halk arasında AF YASASI adı da verilen yasa 13.2.2011 tarihinde kabul edilerek resmi gazetede yayımlanmış ve yine 30.Nisan.2011 tarih ve 27920 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2011/1713 sayılı karar ile (bazı başvuru ve ilk taksit ödeme süreleri) uzatılmıştır.

Muhasebe kayıtlarına alınacak af yasası konularını hatırlayalım.

1. 2006-2009 arası muhtelif vergilerde Matrah artırımı
2. İşletmede bulunmayan mallar
3. İşletmede bulunmayan makine, techizat ve demirbaşlar
4. Kasada bulunmayan nakitler
5. Hakikatte olmayan ortaklar cari hesabının silinmesi
6. Sgk ödemeleri ve affı

Gibi konularda ilgili idarelere müracaat edilmiş ve yeniden yapılandırılan borçlar, muhasebe kayıtlarına alınmıştır.

Muhasebe kayıtlarında 689 no.lu DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR hesabı kullanılmıştır.

689 no.lu hesap kullanıldığında kurum, karlı dahi olsa büyük orandaki bu yeniden yapılandırmadan dolayı birdenbire korkunç bir zarar ile karşı karşıya gelmişlerdir.

**6736 sayılı bugünkü af yasasının doğuracağı sonuç ta bu olup bilançolar biraz daha bozulmuştur.**

Böyle bir durumun da gerek kurum açısından gerekse bankalar açısından veya dışarıdan bakanlar açısından büyük mahzurlar doğurmuştur.

Diğer yandan böyle bir durumla şimdiye kadar karşılaşmamış olan meslekdaşlarımız da şaşırmış ve tereddüde düşmüşlerdir.

Fakat, bu tereddüt ve şaşkınlığa rağmen muhasebede gerekli kayıtlar yapılmış ve

Sonuç olarak 6111 sayılı af yasası veya yeniden yapılandırma yasasının fiili olarak kayıtlara intikal ettirilmesinden sonra kurumların bilanço ve gelir tablolarında umulmayacak derecede büyük bozulmalar meydana gelmiştir.

Af yasasının yürürlüğe girdiğinin ertesi yılı ise daha büyük problemlerle karşılaşılmıştır.

1. Bankalara verilecek bilançolarda firma karlı olduğu halde 580 no.lu geçmiş yıl zararları hesabında büyük bir geçmiş yıl zararları bulunmaktadır.

2, Bu zararın neden doğduğu, her seferinde kredi veren kuruluşlara açıklanmak zorunda kalınmaktadır.

3. Ne kadar izah edilirse edilsin, kurumun kredi itibarı düşmektedir.

Peki, af yasasından doğan bu zarar nasıl ortadan kaldırılacaktır?

Maliye Bakanlığı yetkililerine göre bu zararlar, gelecek yıl karlarından vergisi verilerek mahsup edilecektir.

**Tabii bu bir haksızlıktır. Nitekim, bugüne kadar hiçbir işveren veya sanayici Maliyenin bu çözümüne uymamıştır. Bu konuyu bu yazımızın sonunda işleyeceğiz.**

İkinci yazımın özeti:

AF YASASINDAN SONRA BORCA BATIK BİLANÇOLARI DÜZELTELİM.

2011 yılında 6111 sayılı kanunla, özellikle kasa affından sonra işletmelerin bilançolarında, özsermayeyi azaltan bir (kanunen kabul edilmeyen giderler) veya geçmiş yıl zararları rakamı doğdu.

Şimdiki 6552 sayılı yasadan **ve 2016 yalındaki 6735 sayılı yasadan** yararlanıldığında yine şirketlerin özsermayeleri azalacak ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri açısından çook önemli bir durumla karşılaşılacaktır.

Nedir bu önemli durum?

Şirketlerin sermayesinin karşılıksız kalabilme durumu, borca batıklık hali veya şirketlerin tasfiye zorunluluğu ile karşı karşıya kalabilmesidir.

Böyle bir durumda ne yapılmalıdır?

Konu TTK. 376. Incı maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

**TTK  *MADDE 376****-**(1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar         sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.*

*(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer*.

Burada bizim diyebileceğimiz (eey işletme sahipleri, durumu öğrenin, af yasasından yararlanmaya çalışırken işinizi sonlandırmayın tavsiyesinde bulunmaktır.

 TTK. 376. Maddeye göre sermayenin karşılıksız kalması veya azalması halinde genel kurul toplantıya çağırılır, önlemler alınır veya şirket sona erer.

Alınabilecek önlemler: Sermaye artırımı bazı birimlerin kapatılması veya küçültülmesi, İştiraklerin satışı, Pazarlama sisteminin değiştirilmesi vs. olabilir.

1. Önlemler 378’inci madde uyarınca tehlikelerin erken teşhisi komitesince de zaten daha önceki tarihlerde önerilmiş olabilir.
2. Yukarıdaki düşünülen önlemlerin uygulanabilmesi için, kanunî yedek akçeler dışındaki açık yedek akçelerle de zararın kapanmamış olması ve arta kalan zararın sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının yarısını geçmesi gerekir.

Kanunda, af yasalarından doğan geçmiş yıl zararları tipi göz önüne alınmamıştır. Genel olarak geçmiş yıl zararlarından bahsedilmiştir. Oysa, belki de firma karlı bir firmadır. Gayet iyi çalışan bir firmadır. Ama af yasasından yararlanmak, firmanın bilanço dengelerini bozmaktadır.

Özellikle borsaya veya halka açık şirketlerde durum daha da ciddi ve acıklıdır.

Diğer yandan, ülkemiz, artık Uluslararası Denetim Standartlarını ve Türkiye Denetim Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını kabul ve ilan etmiş bir ülkedir.

Yukarıda bahsedilen dengeleri bozulmuş bilançolar bağımsız denetim yapılmasını önler. Böyle bir durumda firmanın, bağımsız denetim sonucunda olumlu rapor alması çok ama çok zordur. Olumlu bir bağımsız denetim raporu olmayınca:

1. TTK açısından genel kurul yapamazsınız
2. Bankalardan kredi alamazsınız
3. Yabancı ortaklar size gelmez.

Öyle ise bu olaya bir çözüm bulmak gerekmektedir. Yıllardır bu çözüm konusu gündeme gelmekte ve fakat çözüm mümkün olmamaktadır. Biz , bu yazımızla çözümü bulduğumuzu zannediyoruz.

***ÇÖZÜM : Bir defalık yeniden değerleme veya enflasyon düzeltmesi yapılmalıdır..***

Şu yeniden değerleme veya enflasyon düzeltmesinin son 10 yıllık durumunu da bir açıklayalım.

Enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için **Son üç yıllık enflasyon toplamının %100 ü aşması ve yıllık %10 enflasyon olması ve bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi**. Gerekmektedir.

Son enflasyon düzeltmesi sırasında ve düzeltme yapıldıktan sonra 2004 ve 2014 yılları yeniden değerleme oranları aşağıdaki gibidir.

|  |  |
| --- | --- |
| 2015 Eylül sonu yeniden değerleme oranı | %5,58 |
| 2004 yılı yeniden değerleme oranı (VUK genel tebliği No:341) | % 11.2 |

Yeniden değerleme oranlarını yıllar itibariyle geometrik dizi artış etkisini bir tarafa bırakarak topladığımızda dahi %94,06 gibi bir orana ulaşıyoruz.

Yıllar itibariyle tüfe ve tefe enflasyon göstergelerini görelim.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Yıllar | Tüfe Endeks rakamı | Yi-Üfe Endeks rakamı |
| 2004 | 104,81 | 107,17 |
| 2015 | 269,54 | 249,31 |

Endeksin ilk tesbitinden 2015 yılı sonuna kadar acaba enflasyon ne olmuştur.

1. Tüketici fiyat enflasyonu :

Aşağıdaki formülle bunu bulabiliriz.

69,54/104,81= % 257,17 ARTIŞ OLMUŞTUR.

1. Üretici Fiyat enflasyonunu da bulalım.

249,31/107,17 = %232,63 ARTIŞ OLMUŞTUR.

Şimdi enflasyon düzeltmesi ile ilgili vergi usul kanunu 298. Maddeyi hatırlayalım. **Bakanlar kurulu isterse enflasyon düzeltmesi için oranı %35 e kadar indirmeye yetkilidir.**

**Demek ki, Bakanlar kurulu isterse enflasyon düzeltmesi kararı alabilir. İstenirse VUK’na eklenecek bir geçici madde ile sadece 2016 yılı için yeniden değerleme yaptırabilir ve yeniden değerlemeden doğan fonların 6111 ve 6552 ve 6736 sayılı af yasasından doğan kanunen kabul edilmeyen giderlere ve geçmiş yıl zararlarına mahsup edilerek bilanço düzeltmesinin sağlanması ve kalan fon varsa sermayeye eklenmesi şartı konularak çözümü düşünülebilir.**

10 YILLIK ENFLASYONSUZLUK DÖNEMİ SONUCU:

Enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonraki 10 yıllık gelişmeye baktığımızda Tüketici fiyatları ile enflasyonun %257,17, üretici fiyatları veya yi-üfe ile enflasyonun ise %232,63 olduğu açıkça görülmektedir.

Bu şekildeki rakamlar neyi gösteriyor biliyor musunuz?

Gayet tabii ki biliyorsunuz.

İşletmelerin bilançoları yine gerçeği göstermemektedir.

ÇÖZÜM:

Yukarıda belirtildiği şekilde bir defalık yeniden değerleme (enflasyon düzeltmesi değil) yapıldığı takdirde şirketlerde bir yeniden değerleme fonu doğacaktır.

Doğan yeniden değerleme fonu ile özsermaye kalemi altındaki aftan yararlanmadan doğan KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER VEYA GEÇMİŞ YIL ZARARLARI İLE karşılaştırılır ve kalan miktar sermayeye ilave edilir.

Bu şekilde

1. Sabit kıymetler bugünkü değere gelecektir.
2. Bilançolardaki kanunen kabul edilmeyen giderlerden doğan geçmiş yıl zararları ortadan kalkacaktır.
3. Bilançolar Uluslararası IFRS VE Türkiye TFRS standartlarına uygun olacaktır.
4. Düzeltmeden sonra kalan miktar sermayeye eklenecektir.
5. Fiktif olarak şirketlerin borca batık durumda olmasının önüne geçilmiş olacaktır.

Bu yazımızın sonucuna ve kesin çözüme gelelim:

BİLANÇOLARDAKİ PROBLEM : KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER konulu yukarıda bahsettiğimiz yazımızda Maliye Bakanlığı yetkililerine göre bu zararlar, gelecek yıl karlarından vergisi verilerek mahsup edilecektir demiştik. Maliye Bakanlığı halen bu konuda bir görüş değişikliği yapmadığı gibi bilançolardaki bozulma ile de ilgilenmemektedir.

**Tabii bu bir haksızlıktır. Nitekim, bugüne kadar hiçbir işveren veya sanayici Maliyenin bu**

**çözümüne uymamıştır**

**Maliye tarihine değil ama Türk tarihine , yakın tarihe girelim. Bilindiği gibi 1800 lü yıllarda Osmanlı padişahları sınırsız yetkilerinden vazgeçmiş, sened-i ittifak, tanzimat fermanı, meşrutiyet gibi düzenlemeler yapmış, fakat devlet bu düzenlemelerdeki sözlerine uymadığı için bütün yapılan bu düzenlemeler sonuç vermemiş, kocca imparatorluk yok olmuş, çok şükür, ileri görüşlüler ve vatanseverler ile Büyük Atatürk sayesinde bu cumhuriyet kurulmuştur.**

Cumhuriyetin, bu son yıllarında 3-5 yılda bir mali aflar yapılmaktadır.

Bir kere bu yapılan mali aflar, dürüst mükellefi incitmektedir.

Aftan yararlananları daha da fazla incitmektedir.

Sanayiciyi, tüccarı ve bankacıyı incitmektedir.

Diğer yandan, yerli ve yabancı finansçıları allak bullak etmektedir.

Siz, devlet olarak bir taahhütte bulunuyorsanız, tam bir temiz sayfa açmak zorundasınız. Tutup da dolaylı yoldan ben seni inceleyeceğim, efendim, bu kanunen kabul edilmeyen giderleri veya bilançoyu bozan durumu ben devlet olarak görmem. Bu bilançoyu düzeltmek istersen, ben senden vergi alırım yaklaşımı yanlıştır.

Devletin taahhüdüne uymamasıdır.

Ama, madem ki devlet şu anda en üstün varlıktır, biz de devletin varlığına ve emrine uyalım da her iki tarafı da zora sokmayacak bir çözüm bulalım dedik.

Bu çözüm de BİR DEFALIK YENİDEN DEĞERLEME VE AF YASASI İLE İLGİLİ ÇÖZÜMÜ YURURLÜĞE SOKMAKTIR.

Bu düzenlemenin özellikle 2016 bilançosunu kapsayacak şekilde yapılması yukarıda da bahsettiğimiz gibi gerek bilançoların düzeltmesi ve gerekse Uluslar arası ve yurtiçi denetim standartları açısından çok önemlidir.

**CEVDET AKÇAKOCA**

**BAĞIMSIZ DENETÇİ**

**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR**