

VERGİ KANUNLARIYLA GETİRİLEN DÜZENLEMELERİN MUHASEBE UYGULAMASINA ETKİSİ

Doç. Dr. Ersan ÖZ

Pamukkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü,
ersanoz@pau.edu.tr

Fatih ÇEVİKCAN

Vergi Denetmeni
oggdi38@hotmail.com

ÖZET

Bu çalışma, tarihi süreç içerisinde Türk Muhasebe Sistemine yön veren kanuni düzenlemeleri ve vergi kanunlarıyla getirilen düzenlemelerin tek düzen muhasebe sistemine geçiş öncesi ve sonrası etkisini irdelemeyi amaçlamaktadır. Ayrıca çalışmada tarihi süreç içerisinde bir meslek olarak muhasebeciliğin oluşumunu da incelenmektedir. Tarihi süreç içerisinde muhasebenin gelişimi üç bölüme ayrılarak incelenmiştir. Bunlardan birinci dönem 1850-1925 dönemi, ikinci dönem 1926-1994 dönemi, 1994 sonrası tekdüzen hesap planına geçiş dönemidir. Bu dönemler içerisinde Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu muhasebe hukukunun temel hukuki düzenlemelerini oluşturmaktadır. Her iki kanunda, mükelleflerin tutacakları defterler ve kayıt nizamına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bununla birlikte muhasebe sisteminin gelişimi vergi sisteminin gelişimi ile paralellik arz ettiği görülmüştür. 1994 yılında tek düzen hesap planına geçilmesi ile birlikte bilanço usulünde kayıt tutan mükellefler açısından tek bir hesap planı öngörülmüş ve mükelleflerin tüm bu işlemlerini bu hesap planı çerçevesinde kaydetmesi zorunluluğu getirilmiştir. Böylelikle hem mükelleflerin işlemlerinin takibi ve anlaşılabilirliği vergi idaresi tarafından sağlanmış hem de vergiye tabi olan işlem ve vergiye tabi olmayan işlemlere ilişkin kayıtların takibi daha kolay hale gelmiştir. Vergi idaresi gelişen süreç içerisinde yayınladığı muhasebe sistemi uygulamaları genel tebliğleri ile işletmelerin mali tablolarının oluşturulmasında yönlendirici olmaya devam etmektedir. Ancak tek düzen muhasebe sistemine geçiş döneminde yasal olarak atılması gereken adımların, alınması gerekli önlemlerin, avrupa uygulamasının gerisinden takip edildiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Kanun, Muhasebe, Etki

THE EFFECT OF REGULATIONS REGARDING TAX LAW ON ACCOUNTING

Assoc. Prof. Dr. Ersan ÖZ

Pamukkale University, Faculty of Economic and Administrative
Sciences, Department of Accounting
ersanoz@pau.edu.tr

Fatih ÇEVİKCAN

Tax auditor
oggdi38@hotmail.com

ABSTRACT

The purpose of this study is to discuss the legal regulations that influenced the Turkish Accounting System throughout the history, and the effects of regulations in tax laws on the periods before and after the adoption of a uniform accounting system. The study further investigates the emergence of accounting as a profession throughout the history. The development of accounting in history is examined in three periods. The first period is between 1850 and 1925, the second period is between 1926 and 1994, and the third one is post-1994 period when uniform chart of accounts has been implemented. The Turkish Code of Commerce and the Tax Procedure Law constitute the legal basis of the accounting law. Both laws involve provisions concerning account keeping and arrangement of records. Furthermore, it was noted that the accounting system developed in line with the taxation system. Since the adoption of a uniform chart of accounts in 1994, it has been required for tax payers recording on a balance-sheet basis to use a single chart and to record all their transactions within the frame of this accounting area. Thus, tax offices can audit and comprehend tax payers' transactions more easily, and also distinguish between records subject to taxation and exempt from taxation more easily. The tax administration continues to play a guiding role in enterprises' establishment of financial statement with general communiqués on accounting system applications. However, it is noted that, in the adoption of a uniform accounting system, our country is behind the European practice in terms of legal steps and measures to be taken.

Keywords: Tax, Law, Accounting, Effect

1.GİRİŞ

Devlet ekonomik ve sosyal faaliyetlerini gerçekleştirmek için vergi gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaç ise vergi mükelleflerinin gelirlerinden ve varlıklarından devlete pay vermek suretiyle karşılanmaktadır. Bütçe tahminlerini tutturmak ve ekonomik programlarını gerçekleştirmek için vergileri tam ve zamanında tahsil etmek isteyen devlet, işletmelerin muhasebe sistemlerinin vergi matrahını tam kavrayacak ve vergi denetimine imkan verecek şekilde olmasını amaçlamaktadır.

Bu amaçla işletmelerin vergisel yönü olan ve olmayan işlemlerinin ayrımını yaparak, vergisel yönü olan işlemlerin belli bir kayıt düzeni içerisinde muhasebe sisteminde takip edilebilmesi için vergi kanunlarıyla çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin çoğu özünde işletmelerde ticari kar-mali kar ayrımını ortaya koyan vergi muhasebesi sisteminin ilke ve esaslarına işlerlik kazandırmaya yönelik düzenlemelerdir.

Bu çalışma; tarihi süreç içerisinde cumhuriyet sonrası Türk Muhasebe Sistemine yön veren kanuni düzenlemeleri ve bu düzenlemelerden özellikle vergi kanunlarıyla getirilen düzenlemelerin tek düzen muhasebe sistemine geçiş öncesi ve sonrası muhasebe uygulamalarına etkisini irdelemeyi amaçlamaktadır.

1.1. Türk Muhasebe Sisteminin Cumhuriyet Sonrası Gelişimi

Türk muhasebe uygulamasının aşamaları konusunda çoğu yazar 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ve 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı ticaret kanununu muhasebe uygulamalarında bir aşama (dönem) olarak ele almışlardır.

Bu açıdan muhasebenin gelişim sürecini 1850-1925 dönemi ve 1926 sonrası diye yapılan ayrımlar kabul görmüştür. Ancak 1926 sonrasından günümüze gelinen dönemde kimi yazarlar 1950 yılında yapılan vergi reformunu ve bu reformla getirilen 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nu (VUK) muhasebe uygulamalarında bir milat sayarken kimi yazarlar 1994 yılında yürürlüğe giren tek düzen hesap planına geçiş dönemini milat saymaktadırlar. Biz de 1950 yılında vergi reformu ile muhasebe sistemine yönelik olarak getirilen düzenlemelerin aslında daha önce Muamele Vergisi ve Kazanç Vergisi kanunlarında yer alan düzenlemelerin devamı olarak gördüğümüz için 1950 yılında yapılan vergi reformunun muhasebe uygulamalarına olan etkisinden ziyade 1994 sonrası dönemi inceleyeceğiz.

Buraya kadar anlatılanlardan hareketle ülkemizde muhasebe uygulaması başlıca üç döneme ayırarak inceleyeceğiz. Bunlardan ilki 1850-1925 dönemi, ikincisi 1926'dan 1994'e kadar olan dönem, üçüncüsü de 1994 yılı sonrası tek düzen hesap planına geçilen dönemdir.

1.1.1. 1850-1925 Döneminde Muhasebenin Gelişimi

Ülkemizde muhasebenin belli bir kurala bağlanması 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" ile başlamıştır. 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun çeviri olan bu metin, tüccarların tutmakla yükümlü buldukları defterler hakkında hükümler getirmiştir. 1869 da yayınlanan Fardis çevirisi "Usul Defteri", 1882 de yayınlanan Binbaşı Ziya çevirisi "Fenni Usuli Defteri", 1884 yılında yayınlanan "Usulü Defteri Cedit" bu nitelikte dersler olup bazı okullarda ders kitabı olarak okutulmuştur. (Kanat,1994: 24)

1850 tarihli Kanunname-i Ticaret, 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'ndan tercüme edilerek hazırlanmıştır. Bu kanun ile tüccarların tutmakla yükümlü

oldukları defterler hakkında düzenlemeler hazırlamış olup, 1926 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

Kanunname-i Ticaret; vergisel işlemlerin kayıt nizamından ziyade ticari defterlerin mahkeme nezdinde ispat edici vesika niteliğini taşımasına ilişkin düzenlemeleri içermekte olup, bu kanunun uygulamalarında Fransız muhasebe modeli hakim olmuştur. Ancak ilgili yıllardaki siyasi koşullar ve ülkenin ekonomik yapısı dikkate alındığında uygulama alanı sınırlı kalmıştır. 1926 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

1.1.2. 1926'dan Sonraki Dönem

1926 sonrasındaki dönemde muhasebe sistemini etkileyen hukuki metinler Ticaret Hukuku ve Vergi hukuku düzenlemelerinden oluşmaktadır.

1926 yılında yürürlüğe giren 856 Sayılı Ticaret Kanunu Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanmıştır. Bu kanun ile şirket hesaplarının tutuluş şekli ve karın hesaplanması üzerinde durulmuş, bilanço ve kar zarar hesaplarının düzenlenmesi gibi hususlara önemli esaslar getirilmiştir. (Kanat, 1994: 25)

856 sayılı Ticaret Kanununun muhasebe sistemi açısından önemi, tutulması zorunlu olan defterlerin belirlenmiş olmasıdır.

Bu kanunla tutulması zorunlu olan defterler; (Madde 66)

- Mevcudat ve Muvazene Defteri (Envanter ve Bilanço Defteri)
- Yevmiye Defteri
- Kopya Defteri'dir.

1926 yılından vergi reformunun yapıldığı 1950 yılına kadar olan dönemde vergi kanunlarıyla yapılan düzenlemeleri iki başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar Muamele Vergisi Yasası ve Kazanç Vergisi Yasasıdır.

1.1.2.1. Muamele Vergisi Yasası

1927 yılında 1039 sayılı Muamele Vergisi getirilmiştir. Muamele Vergisi ülkemizde Katma Değer Vergisi kanununun öncüsü olarak kabul edilmektedir. Muamele Vergisi'nde 1940 yılında yapılan kapsamlı değişiklikler ile mükelleflere muhasebe uygulaması açısından çeşitli yükümlülükler getirilmiştir.

Bu yükümlülükler aşağıda özetlenmiştir;

- Beyan Usulü'nün benimsenmesi ile aylık beyanname verme ve bu beyannamede ilgili dönemde gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretinin nevi ve tutarlarının beyannamede bildirilme zorunluluğu düzenlenmiştir (madde:23).
- Tutulması zorunlu olan defter türleri belirlenerek bu defterlere yapılacak kayıt biçimleri belirlenmiştir. Bu defterler imalat defteri, muamele defteri, emtia ithalat ve ihracat defteri, satış defteri'dir (madde:29-32).

- Defterlerin tasdiki ve deftere kaydı gereken işlemlere azami kayıt sürenin getirilmesi, envanter çıkarma zamanı gibi hususlar... (Madde:32).

Bu kanunun en önemli düzenlemelerinden biri Yıllık Denetim zorunluluğu getirilmesidir. Bu zorunluluk ile sinai müesseselerin yılda en az bir defa hesap mütehasıslar tarafından, bunların olmadığı yerlerde varidat tahakkuk memurlarınca defterlerinin kontrol ettirileceği ve kontrole ilişkin olarak zabıt varakasının tanzim edileceği öngörülmüştür.

1.1.2.2. Kazanç Vergisi Yasası

Yasanın ilk şekli 27 Şubat 1926 tarih ve 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunudur. Yasa ilk yılından başlayarak uygulandığı süre içinde bir çok değişikliğe uğramıştır. (Güvemli, 2001: 138)

22.03.1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile tamamen yenilenmiştir.

Muamele Vergisinde olduğu gibi kazanç vergisi de beyana dayalı bir vergi olup, kazanç yönünden gelir ve kurumlar vergisi konularını kapsamaktadır. Bu kanun ile yıllık beyanname verecek mükellefler belirlenmiş ve bu mükelleflerin kazançlarını tespiti ilişkin muhasebe usul ve esasları belirtilmiştir. Mali tabloların taşınması gereken özellikler gibi hususlara değinilmiştir. Ancak bu kanun, kazancın belirlenmesinde uyulacak muhasebe usul ve esaslarını taşınması gereken özellikler yönünden tanımlamış, kullanılacak hesap türleri açısından bir düzenleme getirmemiştir. Bu durum Oktay Güvemli tarafından "Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl" adlı eserinde aşağıdaki gibi eleştirilmiştir:

"Kazanç vergisi yasasında bilanço ve kar-zarar tablolarının düzenlenmeleri ile ilgili maddeler, ne bir hesap planına dayanmakta, ne de açıklamalarla mali tabloların biçimsel yapıları üzerinde durulmaktadır. Bilançonun varlık ve sermaye(kaynak) bölümleri kabaca kısımlara ayrılmış hesap adları üzerinde dahi durulmamıştır. Kar-zarar tablosu dahi aynı durumdadır. Bu durum vergi idaresinin muhasebe bilgisinin genellikle çağın gerisinde kaldığını göstermektedir. Bu eksikliği gidermek için ciddi bir çalışma yapmayan vergi idaresi, destek hizmeti veren muhasebeyi yönlendirme çabası içinde olmamıştır." (Güvemli, 2001: 148)

Tüm bu eksikliklere rağmen gerek muamele vergisi gerekse kazanç vergisi öngördüğü tutulması zorunlu defterler ve kayıt nizamı yönünden vergi reformu (1950 yılı) öncesinde başarılı geçiş uygulamaları olmuştur.

Bahsedilen dönem içerisinde kamu alanında yapılan düzenlemeler de muhasebe sisteminin gelişiminde bir basamak olmuştur. İktisadi devlet teşekküllerinin faaliyetlerini düzenlemek üzere 1938 yılında yürürlüğe girmiş bulunan 3460 sayılı kanun aynı zamanda İşletme Bütçesi uygulamasına yol açmış, Başbakanlık Umumi Murakabe Heyeti ise, ülkemizde iktisadi karakter taşıyan inceleme usullerinin önderliğini yapmış, devletçe yapılan fiyat kontrol

uygulamaları işletmeleri maliyet muhasebesi konularına yöneltmiştir. (Demir, 2008: 15)

Öte yandan 1950 yılında gerçekleştirilen vergi reformu çerçevesinde hazırlanan 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 1957 yılında yenilenerek yürürlüğe konulan "ticari işleri düzenlemek üzere" 6762 Sayılı Türk Ticaret kanunu kabul edilmiştir. Ticaret kanundaki düzenlemeler VUK'a paralellik arz edecek şekilde hazırlanmıştır. Ancak ticaret kanununda ve VUK'da öngörülen tutulacak zorunlu defterler yönünden ayrılık devam etmiştir.

1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun ile kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesi yasal zorunluluk olarak öngörülmüş, bunun üzerine 1971 de oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile 01.01.1972 tarihinden itibaren belirlenen kamu iktisadi teşebbüslerinde(KİT) uygulanmaya başlanmıştır.

KİT'lerdeki tek düzen muhasebe uygulamalarının etkileri büyük özel kuruluşlarda da görülmeye, bunun sonucu olarak muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınmaya başlanmıştır. Bu nedenle KİT'lerde Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçilmesi önemli bir aşamadır. (Sevilengül, 2008: 15)

1.1.3. 1994 Sonrası Tek Düzen Hesap Planı Dönemi

Muhasebe tarihimizde milat sayılacak olan gelişme ise 1994 yılında bilanço esasına tabi işletmeler için tek düzen hesap planına geçilmesidir. Maliye Bakanlığı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinde kendine verilen yetkiyi kullanarak 1. Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) yayınlamıştır. Söz konusu tebliğ ile tek düzen hesap planı çerçevesinde muhasebenin temel kavramları ve mali tabloların düzenleme esasları belirlenmiştir. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığı hem işletmeler açısından tek düzen hesap planı sistemini düzenlemiş, hem de etkin bir vergi denetimine imkan sağlayacak vergi muhasebesi sistemini kurmayı amaçlamıştır.

Bugün gelinen noktada, Türk Muhasebe Hukuku'nu, başta Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Krulu (BDDK) Tebliğleri, Sermaye Piyasası Kanunu ve Serbest Piyasa Kurulu (SPK) Tebliğleri, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğleri, Türkiye Muhasebe Standartları vb. düzenlemeler oluşturmaktadır. (Çiftçi, 2007: Bildiri)

2. VERGİ USUL KANUNU'YLA GETİRİLEN MUHASEBE SİSTEMİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

VUK'da muhasebe sistemine ilişkin olarak yer alan düzenlemeleri iki başlık altında ele almak gerekmektedir. Bunlardan birincisi maliye bakanlığına muhasebe alanında düzenleme yetkisi veren VUK'nun Defter Tutma başlığı altındaki düzenlemeler ile Muhafaza ve İbraz Ödevleri başlığı altında yer alan Mükerrer 257. Madde, ikincisi de Cezalar bölümünde yer alan ilgili düzenlemelerdir.

2.1. Defter Tutma

VUK'nun İkinci Kısmı Defter Tutma ile ayrıntılı hususların düzenlendiği bir bölüm olarak muhasebe sürecinin hemen hemen her aşamasına ilişkin düzenlemeler içermektedir. Bu bölümde öncelikle defter tutmanın amacı, defter tutmaya zorunlu olan mükellefler ve defter tutmaktan istisna edilen mükellefler belirlenmiş olup, defter tutma bakımından tüccar sınıfları belirlenmiştir. Belirlenen tüccar sınıflarının hangi defterleri tutacağı ve bu defterlere ilişkin muhasebe kayıtlarının kayıt nizamının nasıl olması gerektiği ve bu kayıtların defterlere kaydedilmesinde azami bir süre belirlenmiştir.

VUK'nun defter tutma başlığı altında getirilen düzenlemeler, ticari hayatta faaliyette bulunan bir işletmenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre bir muhasebe sistemi oluşturmasının vergi kanunlarına göre yeterli olmadığına ayrıca vergi matrahının tespiti ve bu kayıtların sağlıklı denetimi için taşınması gereken diğer hususların düzenlendiği bir bölümdür. Aşağıda defter tutmayla ilgili önemli maddelere yer verilerek, ülkemizde vergi muhasebesinin ticari muhasebenin önüne geçmesinin nedeni daha iyi anlaşılacaktır.

VUK'nun "Maksat" Başlıklı 171. Maddesi

Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. *Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;*
2. *Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;*
3. *Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;*
4. *Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;*
5. *(2365 sayılı Kanununun 23'üncü maddesiyle değişen bent) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.*

Bu madde vergi sisteminin muhasebe sistemiyle neden bir bütünlük arz etmesi gerektiğinin adeta bir gerekçesi gibidir. Bu madde ile getirilen beş bentte belirtilen amaçları sağlayacak şekilde defter tutulması muhasebe sisteminde işlemlerin vergi kanunları göz ardı edilerek gerçekleştirilmesinin

mümkün olmayacağını ifade etmektedir. Bir başka anlatımla muhasebe sistemlerindeki usul ve esasların vergi kanunlarının istediği kanuni şekle sıkı sıkıya bağlı olmasını gerekliliği anlatılmaktadır.

VUK'nun "Muhasebe Usulünü Seçmede Serbestlik" başlıklı 175. Maddesi;

Bu madde VUK'nun Defter Tutma başlıklı 2.Kısımının Genel Esaslar başlıklı birinci bölümünde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. (3762 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle eklenen hüküm) Ancak, Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

(4108 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen fıkra) Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Bu madde ile mükelleflere bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla işlerinin bünyesine uymak kaydıyla diledikleri usul ve tarzda defter tutabileceklerini, ancak Maliye Bakanlığının çok geniş çerçevede düzenleme yapma yetkisinin olduğu belirtilmiştir. Ayrıca defter tutmaktan Maksat başlıklı yukarıda bahsedilen 171. maddesi bu defterlere kaydedilecek muhasebe işlemlerini sıkı bir şekil şartına bağladığı için 175. Maddede bahsedilen "Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler." hükmünün pek bir anlam ifade etmediği ve VUK ile sıkı şekil şartlarının mükelleflere uygulandığı görülmektedir.

VUK'nun "Vergi Beyannamelerinin İmazalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tastik Raporları" başlıklı Mükerrer 257. Maddesindeki Düzenleme;

VUK'nun Yetki başlıklı Mükerrer 257. maddesi ile Maliye Bakanlığı'na yönetmelikle düzenleme yapma yetkisi verilmiş olup madde metni aşağıdaki gibidir.

Mükerrer Madde 257 - (4369 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen madde) Maliye Bakanlığı;

1. Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tuturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya, ...

Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmî Gazete'de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.

Maliye bakanlığı bu yetki maddesine dayanarak muhasebe sistemine öngörülen şekilde yön vermeyi amaçlamış olup, bu amaçla Muhasebe Uygulama Genel Tebliği yayınlama yolunu tercih etmiştir.

Yukarıda bahsedilen VUK'nun 171.,175 ve mükerrer 257. Maddeleri ile Maliye bakanlığı defter tutma zorunluluğu öngörülen mükelleflerin işletmelerine ait ticari muhasebe sistemlerini, vergi muhasebesi uygulamasına imkan verecek şekilde tutulmasını öngörmektedir.

Bu amaçla tek düzen muhasebe sisteminin ana işleyiş mantığı bütün işletmelerde aynı nitelikteki işlemlerin aynı şekilde muhasebeleştirilmesi ve bu şekilde ticari kârın tespit edilmesidir. 4 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) düzenlemenin amacının vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlandığı açık olarak ifade edilmiştir. Bu anlamda Tek düzen Muhasebe sistemi'nin iki aşaması bulunmaktadır. Birincisi ticari kârın tespiti, ikincisi mali kârın tespiti. Dönem içinde ve dönem sonunda muhasebe hesaplarına yapılan kayıtlar tamamen ticari kârın tespit edilmesine yöneliktir. Ticari kârdan mali kâra geçiş, ticari kâr tespit edildikten sonra, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verilirken beyanname ve ekleri üzerinde yapılır. (Alomaliye, 13.07.2010)

2.2.Vergi Usul Kanunu'nun Cezalar Bölümünde Yer Alan İlgili Ceza Hükümleri

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nu yukarıda belirtilen maddeleri ile mükelleflerin muhasebe kayıt ve defter düzenlerinin nasıl olması gerektiğini ayrıntılı olarak belirlerken, 1'Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile de muhasebe standartları,tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Kanun koyucu mükelleflerin muhasebeye yönelik uyulmasını istediği hükümleri kanunla belirledikten sonra aynı kanunun cezalar bölümünde ilgili hükümlere uyulmaması halinde çeşitli cezai yaptırımlar öngörmüştür. Bu yaptırımlar parasal cezalar ve hapis cezaları olmak üzere iki başlıkta incelenecektir. Ayrıca mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluğu da bu kapsamda incelenecektir.

2.2.1.Parasal Cezalar

Mükelleflerin muhasebe kayıtlarının ve defterlerinin kanunun öngördüğü şekilde tutulmamasından kaynaklanan parasal cezalar usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır.

Usulsüzlük cezaları VUK'nun 352. maddesinde derecelerine göre belirlenmiştir. Muhasebe kayıtları ve kanuni defterlere ilişkin hususlar birinci derece usulsüzlükler sınıfında yer almakta olup bu usulsüzlükler için önceden belirlenen tutarda usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerden muhasebe kayıtları ve kanuni defterlere ait hususlar aşağıdaki gibidir.

VUK. "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352.maddesi; (ilgili bentler)
2. *Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;*
3. *Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;*
6. *Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);*
8. *Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.)*

Özel usulsüzlük cezaları ise VUK'nun 353. Maddesinde düzenlenmiş olup bu maddenin 4 ve 6. bentleri muhasebe kayıtları ve kanuni defterlere ilişkin hususları ilgilendiren cezaları öngörmektedir. Bu maddenin ilgili bentleri aşağıdaki gibidir.

VUK'nun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353. maddesi; (ilgili bentler)

4. *(4108 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen bent) Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hâsılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için (393 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2010'dan itibaren 160 -TL) özel usulsüzlük cezası kesilir.*
6. *(4108 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen bent) Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara (393 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2010'dan itibaren 3.500 -TL) özel usulsüzlük cezası kesilir.*

2.2.2.Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar (Hapis Cezaları)

Vergi kanunlarınca tutulması zorunlu olan defterlerin ve muhasebe kayıtlarının kayıt düzenlerinin VUK'nun 359. maddesinde öngörülen fiiller aracılığıyla ihlal edilmesi halinde kaçaklılık suçu oluşmaktadır. Bu durum ise

ilgili fiilleri işleyenler açısından hapis cezasını gerektirmektedir. VUK'nun kaçakçılık suçunun düzenlendiği 359. Maddesi aşağıdaki gibidir.

VUK'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. Maddesi;

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında (5904 sayılı Kanunun 23 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

2.2.3. Meslek Mensuplarının Müteselsil Sorumluluğu

VUK'nun mükerrer 227. Maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporlarından dolayı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve yeminli Mali Müşavirlerin mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Benzer bir hüküm, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" adıyla 12.madde de düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; "Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere,

ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik in kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler" şeklindedir.

3. MESLEKİ AÇIDAN MUHASEBECİLİĞİN OLUŞUMU VE 3568 SAYILI KANUNUN GETİRDİKLERİ

Ülkemizde 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile muhasebecilik bir meslek olarak bağlı olduğu ilkeler amaçlar açısından tanımlanmış, meslek mensuplarının kanuni sorumlulukları ve yetiştirme ve meslek mensubu olabilmenin şartları düzenlenmiştir. Bu kanunun amacı şu şekilde belirtilmiştir.

"İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik" ve "Yeminli Malî Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir".

Yine kanunun 2/A-a bendinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, diğer işlemlerin yanında "gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak" olarak ifade edilmiştir.

Yukarıda belirtildiği üzere 3568 sayılı kanunun 2/A-a bendinde *genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin* neler olduğu belirtilmemiş ve *ilgili mevzuat* tabiri ile diğer kanunlar yönünden meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarının neler olduğu düzenlenmemiştir.

Muhasebe usul ve esasları ve *genel kabul görmüş muhasebe prensipleri* genel tebliğler ile düzenlenmiştir.

Bu amaçla ilk olarak 26.12.1992 tarihinde 1'Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile muhasebe usul ve esasları aşağıda belirtildiği üzere 5 bölüm halinde açıklanmıştır.

- I – Muhasebenin Temel Kavramları;
- II – Muhasebe Politikalarının Açıklanması;
- III – Mali Tablolar İlkeleri;
- IV – Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması;
- V – Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları

Bu genel tebliğ ile Muhasebenin temel kavramları şu şekilde belirtilmiştir:

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı,

2. Kişilik Kavramı,
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
4. Dönemsellik Kavramı,
5. Parayla Ölçülme Kavramı,
6. Maliyet Esası Kavramı,
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
8. Tutarlılık Kavramı,
9. Tam Açıklama Kavramı,
10. İhtiyatlılık Kavramı,
11. Önemlilik Kavramı,
12. Özün Önceliği Kavramı.

Bu tebliğ ile muhasebe sisteminin taşınması gereken ilke ve esasları, kullanılacak Tek Düzen Hesap Planı ayrıntılı olarak belirlemiştir. Diğer yandan bu tebliğ ile Türk Muhasebecilik Tarihinin miladi sayılan, SPK tarafından yayınlanan muhasebe, finansal tablo ve raporlara ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Tekdüzen Hesap Planı Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 1994 yılı başından itibaren uygulanmaya konulmuştur.

Görevi maliye politikalarını belirlemek ve uygulamak olan Maliye Bakanlığı vergisel düzenlemelerin yanı sıra muhasebe standartları oluşturma sürecine de ağırlık vermiştir. (Sayar, 2002: 78)

Böylelikle bakanlık vergisel düzenlemelerle öngördüğü vergi denetimi mekanizmasını tek düzen hesap planı ile daha işlevsel kılmış, Sermaye Piyasa Kurulu tarafından düzenlenen finansal tablo ve raporlama kriterleri ile vergi mevzuatını uyumlaştırma imkanı bulmuştur.

Muhasebe sistemimizin gelişiminde atılan diğer önemli adım ise 09.02.1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMUDESK)'dur. TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. Kurul 14.04.1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağının *Türkiye Muhasebe Standardı* olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu standartlar 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bu kurul 11 adet standart taslağın Türkiye Muhasebe Standardı olarak 01.01.1997 tarihli genel kurulu kararı ile belirlemiştir. Bu kurul en son 01.01.2002 tarihine kadar 8 TMS daha belirleyerek toplam da 19 TMS belirlemiştir.

TMUDESK tarafından belirlenen bu standartlar uluslar arası muhasebe standartlarıyla tam bir paralellik arz etmiyordu. Bu amaçla 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1. madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu* (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır. (Başpınar, Sayı 51)

TMSK uluslar arası muhasebe standartlarının(UMS) bir çoğunu aynen kabul ederek TMS'nı uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirmeyi kendine görev edinmiştir.

Bu standartlar doğrultusunda bugün büyük ölçekli çalışan firmalarımız muhasebe sistemlerinde kendi iç denetimlerini yapmak için profesyonel elemanlar istihdam etmeye, yada bu alanda hizmet veren danışmanlık şirketlerinden faydalanmaya başlamışlardır.

Anılan kanun hükmü uyarınca Başbakanlığın ilgili kuruluşu olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, halen Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş bulunmaktadır.

SONUÇ

Muhasebe sisteminin gelişim sürecinde Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu muhasebe hukukunun temel hukuki düzenlemelerini oluşturmaktadır. Her iki kanunda, mükelleflerin tutacakları defterler ve kayıt nizamına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bununla birlikte muhasebe sisteminin gelişimi vergi sisteminin gelişimi ile paralellik arz etmektedir. 1950 vergi reformu öncesinde kazanç vergisi ve muamele vergisinde muhasebe sistemine ilişkin düzenleyici maddeler yer almakta ise de bunlar bir bütünlük arz etmiyordu. Nitekim vergi reformu sonrası vergi usul kanunu ile muhasebe işlem ve kayıtlarının usul ve esaslarına ilişkin daha ayrıntılı düzenlemeler getirilmiş olup, bu düzenlemelerde öngörülen kayıt nizamına aykırı davranışlara ağır cezalar öngörülmüştür. Dolayısıyla mükellefler kayıtlarını vergi usul kanununun öngördüğü şekilde tutma noktasında kendilerini zorunlu hissetmektedirler. Vergi usul kanunuyla getirilen düzenlemeler genel olarak işlemlerin hangi amaçla tutulması gerektiği ve işlemlerin içermesi gereken hususları düzenlemekle ilgili kayıtların yapılacağı hesap planına ilişkin bir düzenlemeyi 1994 yılına kadar öngörmemiştir. 1994 yılında tek düzen hesap planına geçilmesi ile birlikte bilanço usulünde kayıt tutan mükellefler açısından tek bir hesap planı öngörülmüş ve mükelleflerin tüm bu işlemlerini bu hesap planı çerçevesinde kaydetmesi öngörülmüştür. Böylelikle hem mükelleflerin işlemlerinin takibi ve anlaşılabilirliği vergi idaresi tarafından sağlanmış hem de vergiye tabi olan işlem ve vergiye tabi olmayan işlemlere ilişkin kayıtların takibi daha kolay hale gelmiştir. Vergi idaresi gelişen süreç içerisinde yayınladığı muhasebe sistemi uygulamaları genel tebliğleri ile işletmelerin mali tablolarının oluşturulmasında yönlendirici olmaya devam etmektedir. Ayrıca 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Türk Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında tek yetkili organ olarak görev yapmaya devam etmektedir.

Öte yandan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile mesleki ilkeler ve meslek mensuplarının sorumluluğu düzenlenmiştir.

Özetle vergi kanunlarıyla getirilen düzenlemelerin muhasebe sisteminin gelişim sürecini olumlu yönde etkilediği söyleyebiliriz. Ancak uluslararası gelişmelere paralel olarak muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve tek

düzen hesap planı uygulamasına geçilmesinde geç kalındığı da belirtmek gerekmektedir.

KAYNAKÇA

BAŞPINAR, Ahmet, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı: 51.

DEMİR, Ahmet, (1997). Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Çağdaş Yayınları, 3.Baskı, İstanbul.

GÜVEMLİ, Oktay, (2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl, 4.cilt, İstanbul.

KANAT, Zülküf, (1994). Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

SAYAR, Zafer, (2002). "Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:7

SEVİLENGÜL, Orhan, (2008). Genel Muhasebe, Gazi Yayınları, 14.Baskı, Ankara.

İnternet Kaynakları

ÇİFTÇİ, Yavuz, "Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri", bildiri, 28-29 Haziran 2007, Giresun, <http://www.mu.edu.tr/>, 07.07.2010.

YILMAZ, Kazım, "Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş Bildirimi, KKEG, Ticari Kârdan İndirilecek Gelirler ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi", 10 Mayıs 2005. <http://www.alomaliye.com/>, 13.07.2010.

E.ÖZ-F.ÇEVİKCAN/Vergi Kanunlarıyla Getirilen...