

## VERGİYE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ\*

*Doç.Dr. Vasfî HAFTACI*

*K.T.Ü. İİ.B.F. Öğretim Üyesi*

### 1. VERGİSİ DÜZENLEMELERİ

Kamu ihtiyaçlarının gelişmesine uygun olarak devletin gerçekleştirmek durumunda olduğu hizmetler sürekli artmakta, bu hizmetleri karşılamak için gerekli finansmanın sağlanması da her geçen gün daha fazla önem kazanmaktadır.

Geleneksel görevler yanında sosyo-ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi, bir yandan kamu hizmetlerinin diğer yandan bunların gerektirdiği giderlerin planlanmasını, öte yandan da bu giderleri karşılayacak kamu gelirleri kaynaklarının belirlenmesini gerektirir. Ayrıca, sağlanan kaynakların amaçlar doğrultusunda etkin kullanımı da önemlidir.

Kısaca belirtilen bütün bu nedenler, devletin birtakım gelir kaynaklarına sahip olmasını gerektirir. Bu gelir kaynaklarının bellibaşlıları vergiler, harçlar, borçlanma, para basma, devalüasyon, mal ve hizmet satışları ve devletlerarası yardımlardır. Kuşkusuz ki bu gelir kaynaklarının en önemlisi vergilerdir.

Vergi, kamu tüzel kişilerinin giderlerini yapmak için özel bir karşılık sözkonusu olmaksızın, kişilerden aldıkları zorunlu bir paydır. Bu payın en önemli özelliği tamında da belirtildiği gibi karşılıksız olmasıdır.

Kaynağına yani konulmasına neden olan olguların niteliklerine göre bu pay, gelir, harcama ve servet vergileri olmak üzere başlıca üç kümede toplanabilir. Bir de yerel nitelikteki vergiler vardır.

Gelir vergileri, gerçek kişilerin ve tüzel kişi kurumların belirli bir zaman diliminde elde ettiği gelirler üzerinden alınan gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergilerdir.

Harcama vergileri, gerçek ya da tüzel kişilerin belirli bir zamanda yaptıkları harcama ya da tüketimler üzerinden alınan KDV, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi, akaryakıt tüketim vergisi, eğitim, gençlik ve spor ve sağlık hizmetleri vergisi gibi vergilerdir.

(\*) Vergi Haftası dolayısıyla 24 Mart 1992 tarihinde Trabzon Defterdarlığınca düzenlenen panelde sunulan bildiri.

Servet vergileri de gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip olduğu servetler üzerinden alınan motorlu taşıtlar vergisi, taşıt alım vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi vergilerdir.

Yerel nitelikte vergi düzenlemeleri ise emlak vergisi, ilân ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, yangın sigortası vergisi gibi vergilerdir.

Genel olarak bakıldığında bu vergilerin herbirinin kendi içinde şu ana başlıklara göre düzenlendiği söylenebilir.

- Verginin konusu açısından yapısı ve nitelikleri,
- Verginin Tarifesi ve değerlendirilmesi,
- Verginin muafiyet ve istisnaları,
- Vergi matrahının belirlenmesi,
- Verginin beyanı, tarhi ve ödenmesi.

## 2. MUHASEBE UYGULAMALARI

Genel bir tanımlama ile muhasebe kişi ya da kurumlarla ilgili mali nitelikli yani para ile ifade edilebilen bilgilerin sistemli bir şekilde kaydedilmesi, ilgililere sunulması, incelenmesi ve anlamlarının açıklanması işlerini kapsayan bilimsel ve teknik bir faaliyettir. Tanım gereği şu faaliyetler muhasebe uygulamaları olarak kabul edilebilir.

a) Para ile ifade edilebilen, mali nitelikli ve işletme ile ilgili olgulara ilişkin kayıtların düzenli bir şekilde tutulması. Bu faaliyete muhasebe uygulamasında kayıt tutma (bookkeeping) adı verilir.

b) Kayıt tutma yolu ile elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi ve böylece kimi sonuçlara ulaşılması, kayıtlarda biriktirilen bilgilerin özelliklerine göre sınıflandırılması, gerektiğinde bu bilgilerin kolay anlaşılabilir muhasebe raporları ve tabloları haline getirilmesi. Bu ikincisi, defter tutma işleminin farklı fakat defter kayıtlarına dayanılarak yapılan bir faaliyet türüdür.

c) Rapor ya da tablo biçiminde sunulan bilgilerin ilgililerin yanıtına neden olmayacak şekilde yorumlanması ve rakamların anlamlarının açıklanmasıdır. Buna elde edilen bilgilerin yorumla desteklenmesi denilebilir.

## 3. VERGİ DÜZENLEMELERİ İLE MUHASEBE UYGULAMALARININ İLİŞKİSİ

Muhasebe uygulamaları sonucunda kurum ve işletmenin bir hesap dönemine ilişkin varlık, borç, sermaye ve başarı durumu ortaya konmuş yoruma hazır hale getirilmiş olmalıdır. Dolayısı ile başarının net sonucu olan kazanç da muhasebe raporlarında, ilgili tablolarda da görünecektir. İşletmenin elde ettiği gerçek kazanç ve bu kazancın kaynakları işletmece bilinir. Ancak

vergi dairesi bu sorunun gerçek yanıtını bilemez. Bu nedenle de soruyu mükellefe sorması yanıtını ondan alması gerekir.

Vergi idaresi sözkonusu soruların yanıtını yetkilerini kullanarak ve kimi çalışmalar yaparak belirleyebilir mi? Yanıt: belirlemek istese dahi önce bir muhasebe düzeninin kurulmuş olması gerekir. O halde bir muhasebe düzeni varsa vergi idaresi bu ve buna benzer soruların yanıtını bulabilir. Eğer böyle bir düzen yoksa yapılacak işler rastlantıya kalır. Ayrıca bir muhasebe düzenine sahip olan ülkelerde ekonomik faaliyet kayıtlara düzgün ve kurallara uygun olarak gireceği için o ekonomi hakkında karar vermek kolaylaşır. Ekonominin yönünü değiştirmek, yalnızca verilecek kararlara bağlı olur.

Kayıt tutma yolu ile elde edilen mali tablolar çok çeşitli olabilir. Fakat bunlar içinde özellikle bilanço ve kâr zarar cetveli yani gelir tablosu önemlidir. Gerek bu ikisi gerekse diğer tablolar vergi hukukuna ilişkin yasal düzenlemelerle yakından ilgilidir. Başka bir deyişle vergi hukuku kuralları tüm bu tabloları değerlemeye tabi tutma özelliğine sahiptir. Ancak eğer vergi hukuku kuralları, muhasebe ilke ve kurallarının işleyişine etki eder bir özelliğe sahipse muhasebe ilke ve kurallarının ön plana geçmesi, vergi hukukunun muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Böyle bir düzenleme yoksa başka bir deyişle vergi hukuku düzenlemeleri sırasında muhasebe ilke ve kuralları gözönüne alınmamışsa, vergi hukuku kuralına göre düzenlenen muhasebe, muhasebeden amaçlanan bilgiyi doğru alma beklentisini zedeleyebilir. Sözgelimi, belgesiz yapılmış bir harcama kayıtlara işlenemez diye konulan bir kural muhasebe düzenini bozar bir niteliktedir.

#### 4. TÜRKİYE'DE VERGİ DÜZENLEMELERİNİN MUHASEBE UYGULAMALARI İLE İLİŞKİSİ

Bu ilişkiler a) Bilançoya ilişkin vergi düzenlemeleri ve muhasebe uygulamaları,

b) Defter tutmaya ilişkin vergi düzenlemeleri ve muhasebe uygulamaları,

c) Kayıt düzenine ilişkin vergi düzenlemeleri ve muhasebe uygulamaları başlıkları altında toplanabilir.

##### A. Bilançoya İlişkin Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Uygulamaları

VUK (md. 192)'de yer alan bilanço tanımlaması defter kayıtlarından çok fiili duruma önem vermektedir. Fiili durumu saptamak için bilanço çıkarılmadan önce envanter çalışması yapılmalı işletmenin sahip olduğu varlıkların fiili miktarları belirlenmeli, kayıtlı durumla fiili durum karşılaştırılıp fiili duruma göre denkleştirilmelidir. Bu nedenle yıl içinde zaman zaman fiili envanter yapılarak kayıtların fiili duruma uygunluğu denetlenmelidir. Ancak birçok işletmede bu tür denetleme yapılmadığı gibi envanterle belirle-

nen farkların bile nerelerden kaynaklandığı pek araştırılmamaktadır. Bunun da nedeni Türkiye'de muhasebe işlerinin tam bir düzen içinde sürdürülmemesidir.

Zaten VUK 185-186-192 ile GV md. 38 birlikte ele alınırsa bilanço ve kâr-zarar hesabı düzenlemesinin sadece yasal defterlere göre yapılamayacağı anlaşılır.

### *B. Defter Tutmaya İlişkin Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Uygulamaları*

Gelir ve kazançların vergilendirilmesi ile ilgili vergi yasaları incelendiğinde indirilecek giderler, indirilemeyecek giderler, gider kabul edilmeyen ödemeler ile ilgili çeşitli hükümlere görülmektedir. İndirilecek giderler GV 40, KV 14, Gider kabul edilmeyen ödemeler GV 41, Gider kabul edilmeyen indirimler KV 15'de düzenlenerek gelir ve kazancın belirlenmesi sırasında indirilecek ve indirilemeyecek olan harcamalar olarak ikiye ayrılmıştır. Bunun sonucu olarak da yıl sonunda ticari bilanço ve mali bilanço ayırımı sözkonusu olabilmektedir. O halde kayıtları tutan muhasebeci yalnızca muhasebe ilke ve kurallarını bilmeyecek vergi yasalarında yer alan defter ve kayıt tutmaya ilgilendiren ilgili hükümleri de bilecektir.

Yine VUK'nun 3. kitabı değerlemeye ayrılmıştır. Bu kitapta iktisadi kıymetlerin nasıl değerlendirileceği belirtilmiştir. Dolayısı ile muhasebe bu hususlara uygun bir değerlendirme yapmak durumundadır. Ancak Türk vergi sistemi içinde öyle değerlendirme hükümleri vardır ki bunların muhasebe norm ve standartlarına, ilke ve kurallarına uygun olduğu söylenemez.

Sözgelimi, yabancı paraların değerlendirilmesinde borsa rayicinin kullanılması gibi. Türkiye'de yabancı paralar borsaya kote edilmediği için VUK bu maddesi (VUK 280) açıkta kalmakta, uygulamada T.C. Merkez Bankasının kurları kullanılmaktadır.

Yine VUK md. 171, defter tutmanın amacı başlığı altında yükümlülerin hangi amaçları sağlayacak şekilde defter düzenlemek zorunda olduklarını göstermektedir.

Ancak yine VUK (md. 176) defter tutma bakımından tüccarları I ve II. sınıfa diye ikiye ayırdığından defter tutma amaçlarının gerçekleştirilmesi yalnızca I. sınıf tüccarların tuttuğu bilanço esasına göre tutulan defterler için sözkonusu olabilir.

### *C. Kayıt Düzenine İlişkin Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Uygulamaları*

VUK 2. kitabı mükellefin ödevleri başlığı altında şu alt başlıkları düzenlemiştir.

- Bildirmeler (md. 153-170),

- Defter Tutma (md. 171-226),
- Belgeler (md. 227-242),
- Ekim sayım beyanı (md. 243-246),
- Vergi Karnesi (md. 247-252),

Kayıt düzeni ile ilgili vergi düzenlemeleri, VUK md. 215-226 arasında ve defter tutma konusu içinde düzenlenmiştir. Bu maddelerin tümü el yazması kayıtlarla ilgilidir. Kayıt işlemleri yapılırken istampa vesair damga aletleri ile kopya konabilir (md. 216) tasdikli müteharrik (oynar) yapraklar da bu yaprakların sırasının bozulmaması ve bunların yırtılmayacağı koşulları vardır (md. 218).

Bunların dışında elektronik sistemlerle tutulan kayıtlara ilişkin herhangi bir düzenleme yoktur. Yalnızca VUK 164 Sayılı genel tebliğinde "Bilgi işlem makinaları ile düzenlenen belgelerin basım ve dağıtımını yönetmelik esaslarına göre anlaşmalı matbaalarca yapılacak, bu belgelerde yönetmeliklerde belirtilen bilgilerin tamamı bulunacak fakat yönetmelikte belirtilen ebatlar aranmayacaktır." denilmektedir. Bu teblig ile bilgi işlem terimi ilk kez Türk Vergi mevzuatına girmiştir.

Bu bakımdan muhasebe uygulamalarının vergi düzenlemelerinin önünde gittiği söylenebilir.

Defter tutma amaçları için sözkonusu olan I ve II. sınıf tüccar ayrımı, kayıt düzeni için de geçerlidir. Örneğin KDV md. 54, KDV uygulaması bakımından kayıtlarda görülmesi gereken hususları sıralamaktadır. Bu madde de öngörülen kayıtlar ancak bilanço esasına göre defter tutma halinde gerçekleştirilebilir. İşletme defteri üzerindeki kayıtlardan bu tür bilgileri elde edebilmek hemen hemen olanaksızdır.

#### 4. SONUÇ

#### 40. SONSÖZ

Genel çizgisi itibarıyla kayıt düzeninden çok, fiili duruma önem veren vergi yasalarında, muhasebe ilke ve kurallarına ağırlık veren düzenlemelerin çok sınırlı olduğu söylenebilir. Bunun nedenleri;

- Türkiye'de vergi yasalarının çıkartıldığı tarihlerde muhasebeciliğin bir meslek olarak tanınmamış olması,

- İktisadi açıdan ileri ülkelerde olduğu gibi vergi yasalarından önce muhasebe norm ve standartlarının belirlenmemiş olması,

- Türkiye'de tekdüzen bir muhasebe sisteminin kurulamamış olmasıdır.

Bu açılardan bakıldığında 1932'den bu yana çıkartılması için çeşitli girişimleri yapılan muhasebe mesleğini yasal bir düzene kavuşturma çabaları 1989 tarihli 3568 Sayılı Yasa ile yaklaşık 60 yıl sonra sonuca ulaşmıştır.

İktisaden ileri ülkelerin 1930'lu yıllardan itibaren uygulamaya koydukları tekdüzen muhasebe sistemi ise bu konuda bilim adamları tarafından yapılmış çok güzel çalışmalar olmasına rağmen Türkiye'de henüz kurulamamıştır.

Bunların olmadığı yerde muhasebe norm ve standartlarından bahsedilemez.

#### 41. ÖNERİ

Vergi düzenlemeleri ile muhasebe uygulamalarının uyum içinde olabilmesi ve birbirini bütünlemesi için iktisadi açıdan ileri ülkelerde olduğu gibi vergi yasalarından önce muhasebe norm ve standartlarının belirlenmesi, yasal düzene kavuşturulan muhasebe mesleği ile ilgili varolan sorunların giderilmesi, Türkiye'de tekdüzen bir muhasebe sisteminin benimsenip devlet tarafından zorunlu olarak uygulamaya konulması önerilir.

#### 5. YARARLANILAN YAYINLAR

##### 50. YARARLANILAN MAKALE VE KİTAPLAR

- Akdoğan, A. : *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Ankara, 1991.
- Canoğlu, M.A. : *Vergi Muhasebesi*, İstanbul, 1985.
- Haftacı, V. : *Fiziksel ve Hesapsal Açısından Muhasebe Örgütlenmesi*, Basılmamış Doçentlik Tezi, Trabzon, 1989.
- Selek, S. : *Muhasebenin Temel Verileri*, İzmir, 1990.
- Yazıcı, M. : *Muhasebe ve Vergi Denetimi*, MÜ-İİBF Dergisi, Yıl 1986, Sayı 3.
- Yazıcı, M. : *Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma*, İstanbul, 1986.

##### 51. YARARLANILAN YASALAR

- G.V.K. : Gelir Vergisi Kanunu.
- K.V.K. : Kurumlar Vergisi Kanunu.
- V.U.K. : Vergi Usul Kanunu.