



# Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi

Dr. Onur UMAN

Koç Üniversitesi, Öğretim Üyesi

## Özet

Sanayileşmiş ülkelerden farklı olarak, Türk vergi hukuku Türk muhasebe uygulamalarının evriminde en önemli faktör olmuştur. Vergi denetiminden sorumlu hesap uzmanları, uygulamaların evriminde ve özel sektör arasında yaygınlaşmasının da önemli bir yere sahiptir. Gerek aldıkları sağlam eğitim, gerek vergi yasalarının, uygulanmasındaki taviz vermez çabaları, gerekse denetim sırasında özel sektörle kurdukları yakın bağlar ki aralarından bir çoğu emekliliklerinde özel sektöre geçmiştir, yasanın muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisini attırıştır. Türk şirketlerinin geleneksel olarak muhasebeyi bir yönetim aracından ziyade vergi zorunluluğu olarak algılamaları da bu etkinin pekişmesine yol açmıştır. Bu etki bugün de, azalarak da olsa sürmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi denetimi, hesap uzmanları, muhasebe uygulamalarını gelişimi, denetim, finansal raporlama, muhasebe tarihi.

**JEL Sınıflaması:** H25, K34, M41, M42.

## Abstract (The Effect of Tax Auditing to Turkish Accounting Procedures)

Different from early industrialized countries, the Turkish Tax Law was the most influential factor for the evolution of Turkish accounting procedures. The accounting experts who were in charge of this tax audit had their share in the development the accounting procedures and their spreading in the private sector in accordance of the tax law. Their solid education, their uncompromising efforts for implementation of tax laws, their close ties with industry which have developed during their audits and their hiring by the private companies at their retirement contributed a lot to widespreading the legal influence over the current accounting procedures. The traditional approach of the companies regarding accounting as a tax obligation rather than a management toll contributed to their influence. The latter, though decreasing, still is present in the bookkeeping and recording.

**Key Words:** Tax audit, accounting experts, evolution of accounting procedures, audit, financial reporting, accounting history.

**JEL Classification:** H25, K34, M41, M42.

## 1. Vergi Denetiminin Tarihçesi

Türk muhasebe uygulamalarına yön veren faktörlerin başında *mali mevzuat* gelmektedir. Bu nedenle Türk vergi sistemindeki değişmelere göz atmak konunun açıklığa kavuşması bakımından yararlı olacaktır.

Cumhuriyetin kurulması ile birlikte Türk mali sisteminde köklü değişiklikler yapıldı. Vergi gelirlerinin önemli bir kısmını sağlayan *aşar vergisi* 1925 yılında 522

sayılı yasayla kaldırıldı. Aşarın kaldırılmasının yarattığı gelir kaybını karşılamak üzere; 1914 den bu yana uygulanan, uygulamada büyük sorunlar yaratan, karineye (dış belirtilere) ve tahrire dayanan *temettü vergisi* 1926 yılında 755 sayılı kanunla kaldırıldı. Yerine beyan esasına dayanan *kazanç vergisi* konuldu. Kazanç vergisi beyannamelerin incelenmesi için "tahakkuk teftiş memurluğu" kadrosu kurulmuştu. Tahakkuk teftiş memurları Türki-

ye’de vergi denetimi işini üstlenen ilk yasal görevliler olmuştur.

Bu dönemde yürürlüğe konulan ikinci önemli vergi *Muamele Vergisi*dir. 1927 yılına kadar uygulanan *umumi istihlak ve hususi istihlak vergileri* (genel ve özel tüketim vergileri), bu tarihte muamele vergisi adı altında tek vergi haline getirilmiştir. Muamele vergisi de beyana dayanan vergi olduğundan, verilen vergisi beyannamelelerinin de incelenmesi gerekmektedir. Ancak, “denetim yetkisi ile donatılan” tahakkuk teftiş memurları mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren böyle bir görevi yerine getirebilecek formasyona sahip olmadıklarından, yapılan çalışmalar beklenen sonuçları vermemiştir. Bu nedenle denetim işinde, kadrolu memur yerine serbest muhasebecilerden yararlanılmış ve vergi incelemeleri bu elemanlara yaptırılmıştır.

1929 ekonomik krizinin etkilerinin azalması ve planlı kalkınmaya geçilmesi nedeniyle kazanç ve muamele vergi yasaları gözden geçirildi. 1934 yılında 2395 sayılı yasa ile yeni kazanç vergisi kanunu ve 2430 sayılı yasa ile de yeni muamele vergisi kanunu kabul edilerek yürürlüğe kondu. Bu yasa ile yine piyasadan tedarik edilen ve sözleşmeli olarak çalıştırılan, “kazanç vergisi hesap mütehasısları” ve “muamele vergisi hesap mütehasısları” olmak üzere iki denetim grubu oluşturulmuştur. Ayrıca bu hesap mütehasıslarına yüksek öğrenim görmüş olması şartı getirilmiş ve bunlara “yeminli hesap mütehasıslığı” unvanı verilmiş; beyannamelelerinin kontrolü yanında vergi incelemesi yapma yetkisi de tanınmıştır. Bunlar için her yıl bütçe ile kadro alınıyor ve ücretleri bütçenin (E) cetvelinden ödeniyordu. Artan beyannamelelerin incelenebilmesi için, kazanç ve muamele vergisi hesap mütehasıslarının sayısı artırılmış; ilkin İstanbul’da sonraları Ankara, İzmir ve Bur-

sa’da hesap mütehasısları grupları oluşturulmuştur.

Yukarıda da değinildiği gibi, muhasebe uygulamaları bu yasak değişimlerden büyük ölçüde etkilenmiştir. Öte yandan ülkemizde muhasebe uygulamalarını etkileyen denetleme kurumlarını şöyle sıralayabiliriz: Maliye Balanlığı bünyesinde oluşturulan maliye teftiş kurulu, hesap uzmanları kurulu, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri. Bu gruplar “vergisel ve muhasebe boyutu olan” denetlemeleri yapmaktadır. Bu gruba 1989 yılında kabul edilen yasayla oluşturulan serbest mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kurumunu da eklemek gerekir.

Bu kurumlar içinde en eski olanı maliye teftiş kuruludur. Tanzimatla birlikte oluşturulan Maliye Nezareti bünyesinde 1879 yılında heyeti teftişye oluşturulmuştur. 1921e kadar İstanbul’da faaliyet gösteren Maliye Teftiş Heyeti, 1922 yılında Ankara’ya taşınmıştır. Maliye müfettişleri “genel ve katma bütçe ve il özel idarelerini denetlemek, sermayesinin tamamı devlete ait kuruluşları denetlemek ve imtiyazlı şirketler, devletin iştiraki olan şirketleri denetlemek”le görevlendirilmiştir. 1908 den bu yana 557 kişi maliye müfettişliği unvanını kazanmış olup, halen 109 kişi görev yapmaktadır.

29 Mayıs 1936 tarih ve 2996 sayılı yasayla, Maliye Bakanlığı reorganize edilirken, varidat kontrolörlüğüne yer verilmiştir. İlk kadrosu dokuz kişiden oluşan varidat kontrolörlüğü, 1945 yılında yeniden düzenlenmiş; başvurulara yüksek okul koşulu konmuş, yazılı ve sözlü sınavlarda başarı gösterme şartı aranmıştır. 1946 yılında 4910 sayılı yasa ile unvanları gelirler kontrolörlüğü olarak değiştirilmiştir. 1970 de 19 olan gelirler kontrolörü sayısı 2003 yılında 347, 2005 te 330 ve 2007 de 320 dir.

Gelirler kontrolörleri, maliye bakanlığı merkez teşkilatına bağlı olarak görev yapmaktadır. “Gelirler genel müdürlüğü ve taşra teşkilatının işlerini teftiş etmek, maliye memurları hakkında soruşturma yapmak, vergi usul kanunu hükümleri gereğince vergi kanunları açısından, mükellefler hakkında her türlü vergi incelemesi yapmak ve harçlarla ilgili yurtiçi ve yurtdışı kontroller yapmak”la görevlendirilmiştir. Görüldüğü gibi, gelirler kontrolörleri tıpkı hesap uzmanları gibi, vergi mükelleflerini denetleme yetkisine sahip olduklarından, muhasebe uygulamalarına da yön vermişlerdir. Nitekim gelirler kontrolörleri de gelirler genel müdürlüğüne verilen işlerde, “inceleme, araştırma yapmak, uygulanan kanun, tüzük, kararname ve yönetmelikler hakkında görüş ve önerilerde bulunmak” yetkisi verilmiştir. Bu görevler 2005 yılında çıkarılan 5345 sayılı yasayla daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Gelirler kontrolörlerinin Ankara, İstanbul ve İzmir’de grup başkanlıkları bulunmaktadır. Gelirler kontrolörleri 2007 yılında toplam 46 678 vergi incelemesi yapmışlardır.

Maliye Bakanlığının taşra teşkilatına bağlı olarak görev yapan vergi denetmenlerinin de 1936 yılında çıkarılan 2996 sayılı yasaya dayandığı ileri sürülmüştür. Bu unvan, yasal olarak 1993 ve 1994 te çıkarılan 516 ve 543 sayılı kanun hükmünde kararnameler ile verilmiştir. Vergi denetmenleri de, “vergi usul kanunu hükümleri gereğince vergi incelemesi yapmak, öteki vergi yasalarında öngörülen vergi incelemelerini ve değerlendirmelerini yapmak, vergi dairelerinin işlemlerini incelemek ve teftiş etmek, fiili envanter çalışmaları ve değerlendirmeleri yapmak ve yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile koordinasyonu gerçekleştirmek” ile görevlendirilmiştir.

Bugün tüm Türkiye’de 2000 civarında vergi denetmeni görev yapmaktadır.

Maliye Bakanlığının merkez teşkilatına bağlı olarak görev yapan maliye müfettişi, hesap uzmanı ve gelirler kontrolörlerine “merkezi denetim elemanları” adı verilmektedir. Vergi denetmenleri taşrada görev yaptıklarından bu grubun dışında kalmaktadır.

Maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinin muhasebe uygulamalarına etkisini ayrı ayrı ele almak bir makalenin boyutlarını aşar. Bu nedenle biz sadece hesap uzmanlarını ayrıntılı olarak ele alacağız. Hesap uzmanları için ulaşılan bulgular, büyük ölçüde diğer denetim grupları için de geçerlidir.

## 2. Hesap Uzmanları Kurulu

Gerek İkinci Dünya Savaşı ile birlikte savunma harcamalarının artması, gerekse yüksek enflasyon nedeniyle vergi gelirlerinin aşınması karşısında kazanç ve muamele vergilerinde bir dizi değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler vergi sistemini çok karmaşık hale getirdiği gibi, vergi gelirleri de istenilen düzeye ulaşmamıştır. Bu durum bir yandan Devleti olağanüstü vergi kanunu olan “Varlık Vergisi Kanunu” nu çıkarmak zorunda bırakırken, bir yandan da modern bir vergi reformunun yapılabilmesi için, 1943 yılında bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyonda yer alan İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi öğretim üyelerinden Prof. Fritz Neumark, hazırlanan vergi yasalarının teorik çerçevesini hazırlamıştır. Yeminli hesap mütehassısları grup başkanı Ali Alaybek de söz konusu tasarıların şekillenmesinde önemli katkı yapmıştır. Tasarılar 1945 te basılı hale getirilmiş; gelir vergisi kanun tasarısı, kurumlar ver-

gisi kanun tasarısı, esnaf vergisi kanun tasarısı ve vergi usul kanunu kanun tasarısı, 1949 yılı sonunda yasallaşmış ve 1 Ocak 1950 de yürürlüğe girmiştir.

Tasarlanan vergi sistemi tümüyle beyan esasına dayandığından, ciddi ve etkin bir vergi denetimi sistemin yürümesinin temel koşulu idi. Oysa, yeminli hesap mütehassısları vergi denetiminde yetersiz kalmış ve kendilerinden gerekli verim alınamamıştır. Bu nedenle vergi denetiminin, inceleme tekniğini iyi bilen, dürüst, yüksek bilgi ve ihtisas sahip tarafsız elemanlardan oluşan bir örgütçe yapılması gerektiği anlaşılmıştır. Yapılacak vergi reformunun başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini ve yurt çapında vergi denetiminin modern bir açıdan ele alınıp organize edilmesini sağlamak üzere yeni bir denetim kurumunun oluşturulmasına karar verilmiştir Böyle bir kadronun yetiştirilmesi için tasarıların yürürlüğe girmesinden beş yıl önce; Maliye Bakanlığı bünyesinde, Maliye Teftiş Kurulu' undan ayrı yeni bir kurul (Hesap Uzmanları Kurulu) 28 Mart 1945 tarihinde kabul edilen ve 29 Mayıs 1945 te yürürlüğe giren 4709 sayılı yasa ile kurulmuştur<sup>1</sup>. Hesap Uzmanları Kurulu'nun bir anlamda bağımsızlığını vurgulamak için bu kanunun "*Bakanlar Kurulu tarafından yürütüleceği ve Kurulun doğrudan maliye bakanına bağlı olduğu*" hükümleri konmuştur.

## 2. 1. Vergi Denetimi:

Dar anlamda vergi denetimi, mükelleflerin verdiği beyannamelerin incelenerek

---

<sup>1</sup> Hesap uzmanları kuruluş kanunu 28 Mart 1945 tarihinde Mecliste Kabul edilmiş, 5 Nisan 1945 tarihinde 5974 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Kanunun yürürlük tarihi 29 Mayıs 1945 olduğu için Hesap Uzmanları Kurulu kuruluş yıldönümlerini bu tarihte kutlamaktadırlar.

matrahın ne ölçüde vergi yasalarına uygun olarak belirlendiğinin saptanmasıdır. Ülkemizde kazanç ve muamele vergilerinin beyannamelerini inceleyen hesap mütehassısları dar anlamda vergi denetimi yapmışlardır.

Geniş anlamda vergi denetimi ise, beyannamenin dayandığı muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin ayrıntılı olarak incelenmesi ve bu inceleme sonunda yürürlükte olan tüm mali mevzuata göre bulunan matrahın, beyannamedeki matrahla karşılaştırılmasıdır. Başka bir deyişle geniş anlamda vergi denetimi "revizyon, kontrol ve teftişi içeren çok yönlü bir kavram"dır. Hesap uzmanları ve 1970 den sonra sayıları hızla artan gelir kontrolörleri ve vergi denetmenleri de bu tür bir denetim yapmaktadırlar. Bu kuruluşları kuran yasalarda açıkça "*vergi usul kanunu hükümleri gereğince vergi kanunları açısından mükellefler hakkında her türlü vergi incelemesi yapmak*" hükmü yer almaktadır. Öte yandan, vergi usul yasasının üçte ikisi muhasebe uygulamaları ile ilgilidir. Muhasebenin dayandığı belgeler, muhasebe defterleri, kayıt düzeni, değerlendirme esasları, amortismanlar, karşılıklar reeskont hesaplamaları vb. ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bir anlamda vergi usul yasası "*muhasebe el kitabı*" niteliğindedir. Böyle bir ortamda vergi denetim elemanlarına tanıyan bu yetkiler, Türk muhasebe uygulamalarının vergi usul yasasının öngördüğü şekilde gelişmesi sonucunu doğurmuştur.

## 2.2 Hesap Uzmanları Kurulunun görevleri ve seçimi:

4709 sayılı yasanın birinci maddesine göre "*gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etüdleri yapmak üzere merkezde bir başkanın idaresi altında müşavir hesap uzmanı, hesap uzmanı ve hesap uzman*

*muavinlerinden toplu bir hesap uzmanları kurulu kurulduğu” belirtilmektedir. Hesap uzmanları kurulu, Maliye Bakanlığının üst düzey denetim ve danışma birimi olup, doğrudan bakana bağlıdır. Hesap uzmanları da bakan adına görev yapmaktadır. “Bu düzenlemeyle ülkenin mali otoritesini temsil etmeleri nedeniyle hesap uzmanlarının her türlü etkiden uzak bir şekilde özel bir statü ve güvenceye sahip olarak çalışmaları” amaçlanmıştır.*

13 Aralık 1983 tarih ve 178 sayılı kanun hükmündeki kararname ile hesap uzmanlarının görevleri yeniden tanımlanmıştır. Hesap uzmanlarının konumuz açısından görevleri:

a) *İşletmelerde vergi incelemeleri yapmak,*

b) *Vergi kanunları ile vergi usul kanununun ve diğer kanunların yetki verdiği her türlü vergi tekniği ile vergi suçları ilgili inceleme, kontrol işlemleri yapmak,*

c) *Mükellefleri yetiştirmek ve aydınlatmak amacıyla danışma ve kurs yapmak, konferans vermek ve sair benzeri çalışmaları yapmak ve yürütmek*

d) *Çalışmalar sırasında rastlanan, mali hükümler ve bunların uygulanmasında düzeltilmesi, değiştirilmesi ve açıklanması gerekli görölen hususlara dair gözlem ve görüşleri başkanlığa duyurmak,*

e) *Maliye bakanının isteği üzerine iktisat, maliye ve işletmecilik ve mali denetim konularında ilmi ve teknik araştırma ve etüd yapmak, tasarılar hazırlamak ve sair incelemelerde bulunmak” olarak sıralanabilir:<sup>2</sup>*

---

<sup>2</sup> Hesap uzmanları kuruluna yukarıda belirtilen bu görevleri yanında özel bilgi ve ihtisası gerektiren konularda, örneğin Kara paranın aklanması kanunu, türk parasını koruma kanunu, sermaye piyasası kanunu, yabancı sermayeyi teşvik kanunu, ödünç para verme işleri hakkında kanun, dernekler kanunu ve sendikalar kanunu

Bu yetkilerle donatılan hesap uzmanlarının seçimi ve eğitimi de özellik taşımaktadır. Şöyle ki:

- *Hesap uzmanı olabilmek için eğitim süresi en az dört yıl olan siyasal bilgiler, hukuk, iktisat, işletme iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin birinden mezun ve Kamu Personeli Seçme Sınavını (KPSS) kazanmış olmak,*
- *Sağlık durumu yurdun her yerinde görev ve yolculuk yapmaya elverişli olduğuna dair yazılı beyanda bulunmak,*
- *Yapılacak soruşturma sonucunda hesap uzmanlığının gerektirdiği nitelikte bulunduğu anlaşılmış olmak, ve 35 yaşından büyük olmayanlar hesap uzmanlığına başvurabilirler.*

Adaylar, kamu maliyesi (maliye teorisi, maliye politikası, vergi hukuku ve türk vergi sistemi) ekonomi, (ekonomi teorisi, ekonomi politikası, uluslararası ekonomi, Türkiye ekonomisi, işletme ekonomisi), hukuk (anayasa, medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku), ve muhasebe (genel muhasebe ve mali tablolar analizi) konularından yazılı ve sözlü giriş sınavına tabi tutulurlar. Yazılı sınavlarda her konudan 10 üzerinden en az 5, sözlü sınavda 20 üzerinden en az 10 alınmış olması ve yazılı sınav ortalamalarının 6,5; yazılı-sözlü sınav ortalamasının da 6,5 olması aranmaktadır. Kısaca adaylar çok sıkı bir sınavla seçilmektedirler. Sınavda başarılı

---

hükümlerine göre yürütölen mali incelemeler yanında; İDT ve KİT ler vakıflara ilişkin vergi ve kambiyo denetimleri yapmakla yetkilendirilmiştir. Ayrıca devlet gelir politikasının oluşturulması ile ilgili çalışmalara katılmak, vergi sistemi ve tekniğinin geliştirilmesi, uygulamalardaki tereddüt ve aksaklıkların giderilmesi ile ilgili Kurul’un yetki ve görev alanına giren diğer konulardaki mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd ve araştırmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak yetkisi de verilmiştir.

olanlar “hesap uzmanı yardımcılığı”na atanmaktadır. Hesap uzman yardımcılarını üç yıl sürecek bir staj dönemi geçirmektedirler. Bu dönemde temel eğitim alırlar. Teori ve refakat çalışmaları ile başlayan temel eğitim süreci, kurul içinde bağımsız çalışmaya yönelik bir staj devresi ile pekiştirilmektedir. Bu dönemde hesap uzmanı adayları sürekli “izleme ve değerlendirmeye” tabi tutulmaktadır. Söz konusu temel eğitimde, vergi hukuku teorisi ve uygulaması, ihtisas muhasebesi ve mali tablolar, denetim ve vergi incelemesi, finans, bankacılık ve sermaye piyasaları konularında yoğun bir eğitim verilmektedir.

Hesap uzman yardımcılarının eğitim sürecinin en önemli aşamalarından birisini de, meslekte belli bir kıdeme bilgi birikimine ve deneyimine erişen hesap uzmanlarının gözetiminde yapılan çalışmalar oluşturmaktadır. “Üçer aylık dönem olarak yaptırılan bu çalışmalarda, teorik konuların yanısıra bireysel yetiştirme ilkesi çerçevesinde, vergi hukuku, mali hukuk, muhasebe ve mali tablolar, denetim teknikleri, vergi incelemesi ve revizyon konularında uygulama yapma becerisi, tecrübe ve ihtisas kazanmaları sağlanmaktadır.”

Hesap uzman yardımcılarında teorik bazlı eğitim ve refakat çalışmalarından oluşan onsekiz aylık “temel eğitim” dönemini başarı ile tamamlayanlar, başlı başına inceleme yetkisi alabilmeleri amacıyla “yetki sınavı”na tabi tutulmaktadır. Yetki sınavı yazılı olarak yapılmakta ve muhasebe, vergi hukuku, ticaret kanunu, borçlar kanunu icra ve iflas kanunu ile vergi daireleri işlem yönergelerinden sorular sorulmaktadır. Bu sınavda başarılı olanlara “yeterlik sınavı”na kadar tek başına inceleme yapma yetkisi verilmektedir.

Hesap uzmanları, üç yıl staj döneminin sonunda yazılı ve sözlü aşamalardan oluşan bir “yeterlik sınavı”na tabi tutulmaktadır.<sup>3</sup> Bu sınavda başarılı olanlar üçlü kararname ile hesap uzmanlığına atanırlar. Mesleki çalışmalarında başarılı olan ve kurulda en az on yıl çalışmış bulunan hesap uzmanları hesap uzmanları kurulu başkanının önerisi üzerine yine üçlü kararname ile baş hesap uzmanı olarak atanırlar. Baş hesap uzmanı atacak olanlar, iktisadi, mali ve sosyal alanlarda önceden belirlenmiş konularda bilimsel bir rapor hazırlamak zorundadırlar<sup>4</sup>.

Bilgi ve deneyimlerinin artırılması için hesap uzmanlarının bir bölümü her yıl bir program dahilinde bir ya da iki yıl süre ile yurt dışına eğitime gönderilmektedirler. Gidenlerin bir kısmı master yapmak üzere göndürülmüşlerdir ki bunların sayısı 1961 den bu yana 203 kişidir.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Yeterlik sınavında *muhasebe* (genel muhasebe, şirketler muhasebesi, maliyet muhasebesi ile diğer ihtisas muhasebeleri, yönetim muhasebesi, mali analiz teknikleri, işletme bütçeleri ve finansal yönetim) *işletme denetimi (audit) ve vergi incelemesi* (işletme denetimi (audit) teknikleri, vergi inceleme ve revizyon teknikleri, bilgi işlem denetimi (EDP auditing) ve bilgisayar destekli denetim teknikleri (CAAT); *vergi hukuku* (vergi teorisi, maddi vergi hukuku, vergi usul hukuku ve karşılaştırmalı vergi hukuku, uluslararası vergi anlaşmaları, idari yargılama usulu) *Özel hukuk* (medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku, icra iflas hukuku, dış ticaret ve kambiyo hukuku, banka, sigorta, özel finans kurumları sermaye piyasası hukuku, merkez bankası kanunu, özel finansman teknikleri (leasing, factoring ve benzeri) mevzuatı, muhasebe umumiye kanunu)

<sup>4</sup> Kurulda 15 yıl çalıştıktan sonra ayrılan hesap uzmanlarına, kurul başkanının önerisi üzerine müşterek kararname ile fahri hesap uzmanı ünvanı verilmektedir.

<sup>5</sup> Gönderilen bu 203 kişiden halen 38 i kurulda, 74 ü idari görevdedir. Master yapan hesap uzmanlarından 53 istifa etmiş, 7 tanesi emekli

### 3. Hesap Uzmanlarının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi:

a) Yukarıda, açıklandığı gibi, bu şekilde teorik ve pratik eğitim almış, bir çok sınavdan geçmiş olan hesap uzmanlarının, yapacakları vergi denetimlerinde, öncelikle vergi mevzuatına, muhasebe uygulamalarında da vergi usul yasasına ve ilgili tebliğ ve maliye bakanlığı yorumlarına (muktezalarına) bağlı kalmaları onların yasal görevi olmaktadır.

b) Kanımızca, hesap uzmanlarının her yıl dört ay yurtiçi vergi denetimi yapma zorunluluğu, yapılan vergi denetimlerinin geniş anlamda bir denetim olması ve iyi yetişmiş deneyimli ve bilgili hesap uzmanlarınca yapılması, muhasebe uygulamalarının yurt sathına yayılmasında ve mali mevzuatın muhasebe uygulamalarına yön vermesinde önemli bir etken olmuştur

Ülkemizde, muhasebenin bir yönetim aracı olarak anlaşılması ve kullanılması oldukça yenidir. Muhasebe daha çok devlet için tutulmaktadır. Hesap uzmanlarının yaptıkları bu etkin denetim, işletmeleri muhasebe uygulamalarında daha çok vergi mevzuatına yönlendirmiştir.

Hesap uzmanları kurulunun yayınladığı bir raporda bu husus açık bir şekilde ifade edilmiştir.

*“Vergi denetiminin temel amacı kişileri yasalara uygun davranmaya yöneltmektir. Vergi denetimlerinin mali açıdan beklenen en önemli etkisi ise, vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelebilecek mükellefleri caydırması, iyi niyetli olmakla beraber hata ve eksiklikleri bulunan mükellefleri eğitmesi olacaktır... Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmesi, yasalara uygun davranma eğilimini artırır.”*

---

olmuş ve kalan 32 si ise halen yurtdışında master çalışmalarını sürdürmektedirler.

1999 da % 189, 2000 de % 78 2001 de % 306 2002 de % 173 ve 2003 de % 214 ve 1999-2003 dönemi için, ortalama % 225 matrah farkı bulunmuştur. Mutlak olarak ifade edilirse, 1999 – 2003 döneminde 5 yılda 11,1 katrilyonluk (bugünkü para ile 11,1 milyarlık) matrah incelenmiş ve bu incelemeler sonucunda olması gereken matrahın 25,08 katrilyon (bugünkü para ile 25,08 milyar) olduğu saptanmıştır. Matrah farkı 13,96 katrilyondur. Bu farkların mükelleflerden cezalı olarak alınacak olması, olayın boyutlarını daha açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Hesap uzmanlarının büyük ölçüde bürokrasiden bağımsız olarak çalışmasının, Maliye bakanı adına imza yetkisinin olmasının ve konularına hakimiyetinin de bu büyüklükte matrah farkının ortaya çıkmasında önemli payı vardır.

Vergi denetim elemanlarının (hesap uzmanı, maliye müfettişi, gelirler kontrolörleri, ve vergi denetmenleri) yaptıkları bu denetimler mükellefleri, muhasebe uygulamalarında daha çok mali mevzuata yönelmesine neden olmuştur.

Mükellefler bu tür denetlemeler sonucunda matrah farkının bulunması halinde, genellikle uzlaşma yolunu seçmektedirler. Nitekim son beş yıllık verilere göre, her 100 raporun 66 sı için uzlaşma istemiş; uzlaşmaya konu olan her 100 raporun 79 da uzlaşma gerçekleşmiştir.

Mükellefler, muhasebeyi uluslararası standartlara uygun ve yönetimin gereksinimlerini karşılamak yerine mali mevzuata uygun olarak tutmaya zorlanmaktadır.

c) 1950 den itibaren özel sektörün gelişmesi orta ve büyük ölçekli firmaların ortaya çıkışı, nitelikli muhasebe elemanlarına olan talebi artırmıştır. Daha çok büyük şirketler, denetim elemanlarına, özellikle de hesap uzmanlarına büyük ilgi

göstermişlerdir. Hesap uzmanları devlette yüksek ücret almasına karşın, özel sektörün yüksek teklifleri ve büyük şehirlerde sabit görev yapmanın çekiciliği gibi nedenlerle, kuruldun ayrılmışlardır. Personel devir oranı en yüksek mesleklerden biri hesap uzmanlığıdır. Nitekim, 1945 - 1995 arasında her yıl 20- 25 kişi hesap uzmanlığına alınmış olup ilk elli yılında hesap uzmanlığına alınanların sayısı 1041 dir. 64 yıllık süre içinde, fiilen görev yapan hesap uzmanı sayısı ortalama 300- 350 civarında olmuştur. Örneğin 1995 yılı sonu itibarıyla 335 iken, 2000 de 292 ve 2008 de 304 dür. Toplam kadro 1151 olmasına karşın dolu kadro bunun sadece % 26 sıdır. Hesap uzmanları kurulunun, hiçbir zaman verilen kadroları doldurmak gibi bir politikaları olmamış, giriş kriterlerinden ve kaliteden hiç ödün verilmemiştir.

Ayrılan hesap uzmanları özel sektörde, mali işler müdürü, mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı gibi üst düzey görev yaptıklarından, hesap uzmanlığındaki muhasebe görüşlerini büyük ölçüde çalıştıkları bu şirketlere taşımışlardır. Hesap uzmanları maliye bakanlığının yaklaşımını çok iyi bildiğinden, görev yaptıkları şirketlerin vergi denetiminde herhangi bir sorunla karşılaşmaması için, uygulamaya mali mevzuatın gerekleri doğrultusunda yön vermişlerdir. Hesap uzmanları vergi usul yasası değişmediği sürece böyle davranmak zorunda kalmışlardır.

e) Hesap uzmanlarının önemli bir kısmı da (emekli sandığı, sosyal sigortalar, petrol ofisi, milli piyango idaresi gibi) kamu kuruluşlarında görev almışlardır. Bu kuruluşlarda vergi mevzuatına uygun muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde de, üst düzey kamu yöneticisi hesap uzmanlarının payı büyüktür.

f) Hesap uzmanlarının bir görevi de mali yasaların hazırlanmasında uzman

olarak çalışmalarıdır. Bazı hesap uzmanları belli yasaların hazırlanmasında çok önemli rol oynamışlardır. Örneğin Ali Alaybek, 1943 - 1949 arasında hazırlanan gelir, kurumlar, vergi usul ve esnaf vergisi yasalarının hazırlanmasında çok önemli görevler yapmıştır. 1945 yılında çıkarılan hesap uzmanları kuruluş yasasını hazırlamıştır. Aynı şekilde 1960 yılında kurulan "vergi reform komisyonu" nunda başkan olarak görev yapmış; 1961 yılında çıkarılan yeni gelir vergisi ve vergi usul kanunu'nun çıkarılmasında önemli rol oynamıştır. Hesap uzmanlarından ve kurul başkanlığını da yapmış olan Muzaffer Egesoy 6802 sayılı gider vergileri kanununu hazırlamıştır. Yine hesap uzmanlarından N. Altan Tufan katma değer vergisinin mimarı olmuştur. Hesap uzmanları sadece denetimde değil, yasaların hazırlanmasında da önemli görev almışlar ve geniş anlamda denetim felsefesi bu yasalara da yansıtılmışlardır.

g) 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren serbest muhasebecilik (SM), serbest muhasebeci mali müşavirlik (SMM) ve yeminli mali müşavirlik (YMM) yasası; SMM ve YMM lere denetleme (muhasebe ve vergi denetimi) ile onay (mali tabloların ve vergi beyannamelerinin onayı) görevini vermiştir. "Uygulamayı yönlendiren maliye bakanlığı olduğu için, gerek denetleme ve gerekse onay işlemlerinde vergicilik her zaman ön planda tutulmuştur."

Öte yandan söz konusu yasada, on yıl hesap uzmanı ya da gelirler kontrolü olarak çalışan vergi denetmenlerine sınavsız yeminli mali müşavir olma hakkı tanınmıştır. Kamudan ayrılan hesap uzmanlarının birçoğu YMM olarak çalışmayı tercih etmişlerdir. Yeminli mali müşavirler, özellikle onay işlemlerinde mali tabloların IFRS ya da Türk Muhasebe Standartlarına



(TMS) uygunluğunu değil, mali mevzuata uygunluğunu denetlemektedirler. Vergi beyannameleri denetler ve onaylarken de gelirin dolayısıyla matrahın mali mevzuata uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığını kontrol etmektedirler. Bu denetimlerde mali mevzuattan ayrılmalar kabul edilmediği için, vergi denetiminin muhasebe uygulamalarına yön vermesi artan bir şekilde devam etmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) nın tam tercümesi olan Türk Muhasebe Raporlama Standartları (TMS'ler) resmi gazetede yayınlanıp yürürlüğe girmesine karşın, yaptırım gücünün olmaması nedeniyle mükellefler tarafından, büyük bir çoğunlukla kullanılmamakta, yerine vergi usul yasası hükümleri zorunlu olarak tercih edilmektedir. Bugün SMM ve YMM ler tasdik yaparken VUK u tercih ettiklerinden, bir anlamda vergi denetimi, Türk muhasebe uygulamalarına yön vermeye devam etmektedir.

#### 4. Sonuç

Türk muhasebe uygulamalarının şekillenmesinde ve ülke sathında yaygınlaşmasında, Türk vergi sisteminin ve etkin denetiminin ve bu denetimi gerçekleştiren merkezi vergi denetim elemanlarının<sup>6</sup> önemli etkileri olmuştur. Yukarıda da değinildiği gibi bu etki bugün de sürmektedir. Oysa muhasebe uygulamaları, vergi usul yasası hükümlerine göre değil, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve IFRS ye göre yapılmalı be uygulamalar sonucu ortaya çıkan mali tablolar da "bağımsız deneticiler" tarafından denetlen-

---

<sup>6</sup> Merkezi denetim elemanları, hesap uzmanı, maliye müfettişi ve vergi kontrolörlerinden oluşmaktadır. Son günlerde bu üç grup tek bir denetim grubu olarak birleştirilmeye çalışılmaktadır.

melidir. Bu tür denetime "muhasebe denetimi" denmektedir. Bu şekilde hesaplanan gelirden vergi matrahına ulaşmak muhasebenin görevi değildir. Mali uzmanların görevi ise, söz konusu mali tablolardan ve muhasebe kayıtlarından hareket ederek vergi matrahına ulaşmak ve beyanname düzenlemektir. Bu beyannamelerin incelenmesi ve matrahın kontrolü ise "dar anlamda vergi denetimi" dir.

1992 de kabul edilip, 1994 te yürürlüğe giren "tekdüzen muhasebe sistemi" nde "mali tabloların teklifi ilkesi" kabul edilmiştir. Tekdüzenin getirdiği sisteme göre, muhasebe kayıtlarının belirtilen esaslara göre yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Tekdüzen muhasebe sisteminin sonucu ortaya çıkan mali tablolar, tüm kullanıcılar tarafından kullanılacağı esası vardır. Bu şekilde hazırlanan mali tablolardan vergi matrahına nasıl ulaşılacağı ayrı bir tebliğ ile açıklanmıştır. Uygulamada ise, mali tabloların şekil olarak tekdüzen olarak hazırlanmış; içerik olarak vergi usul yasası hükümleri esas alınmıştır. Böylece ikili bir yapı (düalite) oluşmuştur.

1999 yılında Türk Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuş, bu kuruluş 2002 yılından itibaren çalışmaya başlayan kurul, çok kısa bir zamanda (IAS-IFRS) standartları Türkçeye çevrilerek, Türk Muhasebe Standartları adı ile 2005 - 2006 yılları arasında resmi gazetede yayınlanmıştır.

Türk muhasebe uygulamalarında şu anda üçlü bir oluşum vardır. (1) tekdüzen muhasebe sistemi, (2) vergi usul ve ticaret yasalarının hükümleri ve (3) türk muhasebe standartları. Ülkemizde, bu üçlü düzenlemenin tek bir düzenlemeye indirgemeye çalışmaları yapılmaktadır. Sermaye piyasası kurulu, bankacılık denetleme kurulu TMS ye uyacaklarını açıklamışlardır. Ayrıca, yeni hazırlanan Türk Ticaret

Yasa tasarısında bu yönde bir adım atılmış ve tacirlerin muhasebe uygulamalarını TMS göre yapmaları gerektiği hükmü konmuştur.

Tekdüzen muhasebe sisteminin gözden geçirilmesi ve TMS ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Ancak, temel değişikliğin, vergi usul yasasında yapılması gerekmektedir. Kanımızca, vergi usul yasasında yer alan muhasebe uygulamalarını ilgilendiren yaklaşık iki yüz madde, yürürlükten kaldırılmalı ve bunların yerine, “muhasebe uygulamalarının TMS ye göre yapılacağı hükmü” konmalıdır. Böylece vergi usul yasasına konan bu hükümle muhasebede uygulama birliği sağlanacağı gibi, TMS ye de yaptırım gücü kazandırılmış olacaktır. Türk muhasebe uygulamaları ancak bu düzenleme ile modern muhasebe uygulamalarına paralel hale getirilmiş olacaktır.

Bu düzenlemeler sonucunda ortaya çıkan mali tabloların, “muhasebe denetimi” bağımsız denetçiler tarafından yapılmalıdır. Bağımsız denetçiler tarafından TMS uygunluğu kabul edilen mali tablolardan

mali uzmanlarca vergi matrahı bulunmalı ve vergi beyannameleri hazırlanmalıdır.

Vergi denetmenleri de bağımsız denetimden geçmiş bu mali tabloları ve beyannameleri mali mevzuata göre vergi denetimine tabi tutmalıdır.

### Kaynaklar

A. Aslan, “Yarım Yüzyılın Ardından Hesap Uzmanları Kurulu” <http://www.hud.org.tr>

O. Güvemli, *Muhasebe Tarihi* 4. cilt. İstanbul, 2001 S. 684 -685

Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği (madde 15 -44)

N. Kesler, <http://www.hud.org.tr> “37 yılında hesap uzmanları kurulu” adlı yazısından

S. Tuncer, “Hesap mütehasıslığından hesap uzmanlığına”, <http://www.hud.org.tr>

Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, HUK 50. Yıl Armağanı, İstanbul, 1995 s. 96-97

O. Uman, *Factors Affecting the Development of Turkish Accounting Practices During the Republican Era*, doktora tezi, Boğaziçi Üniversitesi, 2008

[www.huk.gov.tr. Fiilikadro.html](http://www.huk.gov.tr/Fiilikadro.html)

[www.huk.gov.tr istatistikler.html](http://www.huk.gov.tr/istatistikler.html)

[www.huk.gov.tr/ temelegitim.html](http://www.huk.gov.tr/temelegitim.html) s.2

[www.huk.gov.tr/Master.html](http://www.huk.gov.tr/Master.html)

### KİŞİ BAŞINA MİLLİ GELİR (USD) (Seçilmiş Ülkeler)

Ülke	2000	2006	Ülke	2000	2006
ABD	34.360	44.710	İsviçre	39.610	58.050
Almanya	25.150	36.810	İtalya	20.170	31.990
Avustralya	20.080	35.860	İngiltere	25.220	40.560
Belçika	24.900	38.460	Japonya	35.400	38.630
Brezilya	3.650	4.710	Kazakistan	1.250	3.870
Bulgaristan	1.580	3.990	Malezya	3.390	5.620
Çin	840	2.000	Meksika	5.100	7.830
Danimarka	25.330	45.050	Nijerya	450	800
Fransa	23.990	36.560	Polonya	4.230	8.210
Hindistan	450	820	Portekiz	11.090	17.850
İran	1.650	2.930	Romanya	1.680	4.830
İspanya	14.790	27.340	Rusya	1.720	5.770
İsveç	28.680	43.530	Türkiye	2.980	5.400

Kaynak: The World Bank, Washington DC, World DEvelopment Indicators, Annual.