

VERGİ (CEZA) HUKUKU UYGULAMASINDA BİR FENOMEN:

HESAP ve MUHASEBE HİLESİ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 25.08.2009

Önemli: Bu bölümde yer alan çalışmanın ilk kez tarafımca kaleme alındığı tarihte, konu üzerinde yapılan yayın sayısı oldukça kısıtlı idi. Bu nedenle sistematikte oldukça zorlandığımı itiraf etmeliyim.

Diğer yandan konunun bir de hukukçuların muhasebe konusundaki, muhasebe mesleği ile uğraşanların ise hukuk konusundaki bilgilerin dar kapsamlı olması gibi sıkıntılı bir yönü de bulunmaktaydı. Bu nedenle oldukça genel olsa da bazı kavramlara girişte zorunlu olarak yer vermek durumunda kaldım.

Çalışma yayımlandıktan sonraki süreçte Türk Ticaret Kanunu bir bütün olarak değişti. Çalışma hazırlandığında muhasebe uygulamaları Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yönlendirilirken sonradan muhasebe standartları ve mali tablolar ile raporlamalarda radikal değişiklikler yapıldı. Bu değişiklikler metinde mevcut değildir.

Sonraki süreçte konuya ilişkin değerli akademisyenler tarafından çokça eser yayınlanmıştır. Tavsiye eder, okurun affına sığınırım...

Tüm gerçekler üç adımda gelirler:

Önce alay edilir.

İkinci olarak şiddetle karşı çıkılır.

Son olarak, zaten belli olan bir şey denir ve kabul edilir.

Arthur SCHOPENHAUER

(Alman Felsefeci 1788-1860)

“Hesap ve muhasebe hilesi” kavramının ortaya konulması anlamında;

- Muhasebeye konu bir işletme,
- Muhasebeyi tutan bir muhasebeci (meslek mensubu),
- Muhasebe defterleri,
- Muhasebe defterlerinde kayıtlar,
- Muhasebe defter ve kayıtlarında bir kısım usulsüz işlemler

söz konusu olmak durumundadır. Çalışmamızın başlangıcında bu kavramlar ele alındıktan ve hukuki zemin oluşturulduktan sonra, konunun Vergi Usul Kanunu (VUK) anlamında irdelenmesi yapılacaktır. Görüşümüze göre, “bilindiği varsayımıyla” bu zemine ilişkin açıklamalar yapılmadan lehte veya aleyhte varılan sonuçlar afakî kalmaktadır.

Bu çerçevede açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

BÖLÜM - I

MUHASEBE - MUHASEBECİ VE DEFTERLER

“Hesap ve muhasebe hilesi”nden söz edebilmek için öncelikle muhasebe ve muhasebenin izleneceği defterler ile bu defterlere işlemleri muhasebe kayıtları olarak aktaracak kişilere değinmek gerekli olmaktadır.

Bu bölümde genel hatlarıyla bu kavramlar irdelenecektir.

I. Genel Olarak Muhasebe

A. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe, en geniş haliyle; “tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, tasnif edilmesi, raporlar halinde sunulması, analiz ve yorumlanması” olarak tanımlanmaktadır.¹

Bir başka tanıma göre ise muhasebe, “bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan ve bunları ilgili kişi veya kuruluşlara ileten bir -bilgi sistemi-”dir.² Uygulamada, “muhasebe” denilince akla ilk gelen tanım bu olmaktadır.

B. Muhasebenin Fonksiyonları

Tanımından hareketle muhasebenin fonksiyonları;

- Kaydetme: Ticari nitelikteki işlemlerin özelliklerine bakılmaksızın Günlük Deftere (Yevmiye Defteri) yazılması,
- Sınıflandırma (Tasnif etme): Aynı özelliği gösteren işlemlerin, Büyük Defterde (Defteri Kebir) açılan hesaplara kaydedilmesi,
- Raporlama: Belirli dönemler sonu itibarıyla, kaydedilen ticari işlemlerin özetlenmesi (Temel ve ek finansal tablolar),

¹ Yüksel Koç YALKIN, **Genel Muhasebe – İlkeler ve Uygulamalar**, Nobel Yayın, 16. Baskı, Ankara, Ekim 2008, s.1

² Orhan SEVİLENGÜL, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, Eylül 2008, s.1

- Analiz ve Yorumlama: Düzenlenen raporların, çeşitli yöntemler kullanılmak suretiyle analiz ve yorumlanması

şeklinde sıralanabilir.³

Başlangıçta alıntı yaptığımız tanımından hareketle, yukarıdaki fonksiyonlardan kaydetme, sınıflandırma ve raporlama, muhasebe bilgi ve verilerinin ne şekilde yaratıldığını göstermektedir. Muhasebe işlemlerinin bu ilk üç adımına, “*muhasebe verilerinin yaratılması evresi*” de denilmektedir. Oysa yine aynı tanıma göre muhasebe, bilgi ve veri yaratma sürecinden daha geniş kapsamlı olup, muhasebenin temel amacı, yaratılan bilgi ve verilerin kullanılmasıdır. İşte bu da muhasebe tanımının dördüncü fonksiyonunu (analiz ve yorumlama) oluşturur.⁴

C. Bir Araç Olarak Muhasebenin İşlevi (Amacı)

Yukarıda açıklanan fonksiyonlar bir arada değerlendirildiğinde, muhasebenin “*kayıt tutmaktan*” ibaret olmadığı görülmektedir. Kayıt tutma, işletmedeki değer hareketlerinin kaydedilmesi şeklinde mekanik ve sürekli olarak tekrar edilen, muhasebenin en basit kısmıdır.⁵ Oysa muhasebe, bilgi üreten ve bunları ilgili kişi veya kurumlara ileten, özellikle işletme dışındaki kişi ve kuruluşlara, ekonomik kararlar için gerekli finansal bilgileri sağlayarak bunları belirsizlik ortamında hareket etmekten kurtaran bir bilgi sistemidir. Diğer bir ifade ile muhasebe “*işletmenin dili*”dir.⁶

Bu kapsamda işletme dili olarak muhasebe;

- Geçmiş işlemleri kaydederek işletmenin yazılı belleğini oluşturduğundan “*bilgi*”,
- Çeşitli sapmaları ve nedenlerini ortaya çıkardığından “*kontrol*”,
- Geleceğe ait tahminlerde bulunmaya yardımcı olduğundan “*öngörme*”,

aracı olarak da işlev görür.⁷

D. Muhasebenin Sınıflandırılması

Muhasebe çok farklı adlar altında bölümlendirilebilirse de genel kabul,

- Genel (Finansal) Muhasebe,
- Maliyet Muhasebesi,
- Yönetim Muhasebesi

şeklindedir.⁸

³ Ertuğrul ÇETİNER, **Genel Muhasebe – Teori ve Uygulama**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, Şubat 2009, s.7

⁴ YALKIN, s.2

⁵ YALKIN, s.4

⁶ ÇETİNER, s.7

⁷ SEVİLENGÜL, s.16

⁸ SEVİLENGÜL, s.20-21’de bu ayrımı yapmaktadır. Benzeri ayrım için ayrıca Bkz. Yurdakul ÇALDAĞ-Yıldız AYANOĞLU, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, Ekim 2008, s.4-5. ÇETİNER, s.9’da bunlara

Nasıl bir ayırım yapılırsa yapılsın, asıl olarak işletme dışındaki kişilere bilgi sunmayı amaçlayan ve bu nedenle olayları hiçbir değişmeye tabi tutmadan kaydederek kesin (fiili) sonuçları belirleyen muhasebe türü “*genel – finansal- muhasebe*” olup,⁹ çalışmamızda da konular bu yönden irdelenecektir.

Üretimin maliyetini belirleyen, işletme giderlerini kontrol eden, planlamaya yardımcı olan “*maliyet muhasebesi*”¹⁰ ile firma çalışan ve yöneticileri için gerek genel muhasebe ve gerekse maliyet muhasebesinden elde edilen verilerden hareketle yeni veriler üreten “*yönetim muhasebesi*”,¹¹ gerek bu içsel karakteri¹² ve gerekse “*uzmanlık muhasebeleri*”¹³ olmaları nedeniyle bu çalışmada göz ardı edilmiştir.

E. Muhasebenin İlgili Tarafları

Öğretide, muhasebe ile ilgili taraflar denilince, muhasebenin ürettiği bilgilere ilgi duyan kişi ve kurumlar ele alınmaktadır. Bu kapsamda muhasebe ile ilgili taraflar:

- İşletme yöneticileri,
- İşletme sahip ve ortakları,
- Kredi verenler,
- İşletmede çalışanlar,
- Devlet,
- Kamu (Halk)

olarak sıralanabilir.¹⁴

Bunlara bir de,

- İş ve işçi kuruluşları,
- Yatırımcılar

ayrı bir başlık olarak eklenebilir.¹⁵

Görüşümüze göre, bu kişi ve grupların, “*muhasebenin ilgili tarafları*” şeklinde değil, işletme ile ilgili menfaat grupları olarak “*muhasebenin kullanıcıları*” olarak tanımlanması daha doğru olacaktır. Nitekim bu kişi ve grupların muhasebeye olan ilgisi, daha çok muhasebeden elde

Vergi Muhasebesi, Muhasebe Denetimi ve Bilgisayarlı Muhasebe gibi kavramlar eklemekte ise de özünde aynı ayrımı yapmaktadır.

⁹ ÇALDAĞ-AYANOĞLU, s.4.

¹⁰ Maliyet muhasebesi konusunda ayrıntılı bilgilendirme için, Nalan AKDOĞAN, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

¹¹ Yönetim muhasebesi konusunda ayrıntılı bilgilendirme için, Cudi Tuncer GÜRSOY, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, Ekim 1997. Yönetim Muhasebesi ile diğer muhasebe alanları ve özellikle Finansal Muhasebe arasındaki farklılıklar için özellikle Bkz. s.3-8

¹² SEVİLENGÜL, s.21

¹³ Bu kavram için Bkz. YALKIN, s.5

¹⁴ Süleyman YÜKÇÜ, **Vergi Kanunları ve Tekdüzene Göre Finansal Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri**, Kendi yayını, İzmir 2002, s.6

¹⁵ ÇETİNER, s.8

edilen bilgilerin kullanılması ile sınırlıdır. Dolayısıyla biz de bunlar için, öğretilerde bir kısım yazarlarca¹⁶ dile getirilen “*işletme içi ve işletme dışı kullanıcılar*” nitelemesine katılmaktayız.

Bu noktadan hareketle, muhasebenin fonksiyonlarını da dikkate alarak muhasebenin taraflarını,

- Muhasebe verilerini yaratıp raporlayanlar,
- Muhasebenin yarattığı verileri kullananlar

olarak ayırmak ve muhasebe verilerini yaratanları da kendi içinde,

- Muhasebeye esas belgeleri yaratanlar,
- Muhasebe kayıtlarını yapanlar,
- Muhasebe verilerini raporlayanlar,
- Veri ve raporları denetleyenler

olarak ayırmak, bir bilim aynı zamanda teknik olan **muhasebenin hukuki anlamda değerlendirilmesini kolaylaştıracaktır.**¹⁷ Hukuk bilimi, bireylerin birbirleriyle ve toplumla olan ilişkilerini incelediğine göre, ticari ve mali konular çerçevesinde muhasebeyi de sıkıca kavramaktadır. Esasen muhasebenin, ticaret ve vergi kanunları ile bağlantılı olarak kurulması, gerek bu kanunlar ve gerek ceza ve diğer hukuk kuralları yönünden de sonuçlar doğurması¹⁸ bunu zorunlu da kılmaktadır.

II. Muhasebeci (Meslek Mensubu)

A. Meslek Kanunu ve Amacı

Muhasebe bir meslek olarak, tam adı “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*” olan 3568 sayılı Kanun¹⁹ ile düzenlenmiştir.

Söz konusu Kanun, “*işletmelerde 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*” amacı²⁰ ile hukuk âlemine dâhil edilmiştir.²¹ **Kanun’da bu şekilde belirtilen amaç ile yukarıda yer verdiğimiz muhasebenin fonksiyonları arasındaki benzerliğe özellikle dikkat çekmek isteriz.**

B. Meslek Unvanları ve Konuları

3568 sayılı Kanun, Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananları “*Serbest Muhasebeci*” (SM), “*Serbest Muhasebeci Malî Müşavir*” (SMMM), “*Yeminli Malî Müşavir*”

¹⁶ Nihat KÜÇÜKSAVAŞ, **Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)**, Kare Yayınları, 10. Baskı, İstanbul, Haziran 2005, s.8

¹⁷ “*Muhasebe sürekli olarak gelişim ve değişim içinde bulunan dinamik bir bilim dalıdır. Ancak muhasebe disiplininin bilim olma niteliği kadar teknik olma niteliği de büyük bir ağırlığa sahiptir.*”, YALKIN, s.3

¹⁸ E. Sedat ÜNALAN-Gürhan ÖZDORA-Yurdakul ÇALDAĞ-Mehmet SAYARI, **Genel Muhasebe Prensipleri ve Uygulamaları**, A.İ.T.İ.A. yayını, Kalite Matbaası, 1976, s.5

¹⁹ RG:13.06.1989-20194

²⁰ 3568 sayılı Kanun md. 1/bir

²¹ Bu çalışmada 3568 sayılı Kanun’da 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler dikkate alınmıştır.

(YMM) olarak adlandırmakta olup²², çalışmamızda **tüm bunları kavrayan** bir şekilde “*muhasebeci*” yerine “*meslek mensubu*” ibaresi kullanılmıştır.

Kanuna göre muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusunu²³ gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, Bilânço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

oluşturmakta ve bu işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlar serbest muhasebeci malî müşavir olarak adlandırılmaktadır.

Yeminli malî müşavirlik mesleğinin konusu ise²⁴ defter tutmak, Bilânço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak dışında kalan²⁵ ve SMMM.ler tarafından yapılabilecek tüm işler ile “*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” hükümleri²⁶ çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Bu nedenle, görüşümüze göre YMM meslek unvanını taşıyan meslek mensupları da, muhasebenin raporlama-denetleme-tasdik fonksiyonu içinde yer aldıklarından hatalı olarak kullanılmakla birlikte genel algılama ve kullanım tarzıyla “*muhasebeci*” tanımına dâhildirler.²⁷

3568 sayılı Kanunun yukarıya alınan hükümlerinde SMMM mesleğinin tanımında, madde metninde sayılan işleri “*bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci malî müşavir denir*” hükmü yer almasına rağmen uygulamada “*bağımlı çalışan meslek mensubu*” şeklinde bir kavrama rastlanılmaktadır.

Bağımlı çalışan meslek mensupları ile ilgili olarak 3568 sayılı Kanunda yer alan hükümlere örnek olarak , “*Yeminli mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları*”nın düzenlendiği hükümdede

²² 3568 sayılı Kanun md. 1/iki

²³ 3568 sayılı Kanun md. 2/A

²⁴ 3568 sayılı Kanun md. 2/B

²⁵ 3568 sayılı Kanun md. 2/son hükmünde durum, “*Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar*” şeklinde bir kez daha vurgulanmaktadır.

²⁶ RG: 13.06.1989-20194

²⁷ YMM'lerin, 3568 sayılı Kanun uyarınca defter tutamıyor (kayıt yapamıyor) olmalarından çok, bu meslek mensuplarının kendilerini konumlandıkları yer itibarıyla “*muhasebeci*” kavramından hoşlanmayacakları açık olduğundan, burada kullandığımız “*muhasebeci*” kelimesinin, **genel algılama olarak** muhasebe ile ilgili iş ve işlemler ile uğraşanlar anlamına geldiğini özellikle vurgulamak isteriz.

geçen “Şu kadar ki, ...serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri... serbest muhasebeci malî müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir” şeklindeki hüküm gösterilebilir.²⁸ Ayrıca Kanunun 22, 25, 27, 35, 38, 39 ve geç. 12. maddelerinde de bir işyerine bağımlı olarak çalışmaktan söz edilmektedir.²⁹

Konuya ilişkin en net açıklamalar ise artık yürürlükte olmayan, 1 Sıra No.lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ’de yer alan “Muhasebeye ilişkin işlemleri 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış ve işletmede bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarınınca yerine, getirilen mükelleflerin beyannameleri, bağımlı olarak çalışan serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından imzalanacaktır. Bu mükelleflerin beyannamelerini ayrıca bağımsız çalışan serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatmalarına gerek bulunmamaktadır” şeklindeki düzenlemedir.³⁰

Ayrıca, bütün bu meslek mensupları dışında herhangi bir mesleki unvan taşımadan işletmelerde hizmet sözleşmesi ile istihdam edilen kişilerden işletmenin muhasebesi ile ilgilenenlere de “muhasebeci” denilmekte ise de bu kişiler 3568 sayılı Kanun anlamında meslek mensubu olmadıklarından (meslek unvanlarının haksız kullanımı hariç) bu Kanun hükümlerine tabi değildirler. Bu kişilere, istihdam edildikleri işletmelerde “mali işler müdürü, muhasebe müdürü, mali işler ve muhasebe müdürü, mali ve idari işler müdürü, finansman müdürü, mali işler koordinatörü (ya da sorumlusu)” gibi unvanlar verilmesi işletmenin iç işleyişi ile ilgilidir.

Genel “algılama” olarak tümüne muhasebeci denilen bu kişilerin meslek unvanları, çalışma şekilleri ve fiilen çalışma tarzlarındaki farklılıklar, çalışmanın ilerleyen bölümlerindeki açıklamaların (Bölüm – IV) anlaşılması anlamında önem arz etmektedir.³¹

Diğer taraftan, işletmelerin iş ve bağılı olarak muhasebe hacimleri büyüdükçe, 3568 sayılı Kanuna göre “meslek mensubu” unvanı taşıyanların verdiği (verebildiği) hizmetler de giderek, işletme bünyesinde personel olarak istihdam edilen ve aslında meslek mensubu olmayan kişilerin ürettiği veri ve kayıtlarla sınırlı kalmaya mahkûm olmaktadır. Türk Ticaret Kanunu (TTK), VUK veya 3568 sayılı Kanunun belirli sınırlar tespit ederek, bu sınırlar üzerinde kalan işletmelerde 3568 sayılı Kanuna göre unvan almış bir “meslek mensubu” bulundurmaya zorunlu hale getirmesinde bu anlamda büyük yararlar görmekteyiz.³²

²⁸ 3568 sayılı Kanunun 5786 sayılı Kanunun 5. md. ile değişen 9. maddesi.

²⁹ Bu satırların yazarları, 3568 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana meslek unvanlarında yer verilen “Serbest” ve “Yeminli” ibarelerine soğuk bakmakta iseler de konunun özünden ayrılmama anlamında bu konuda ayrıntılara girilmemiştir. Ancak bir kere bu konu tartışmaya açılacaksa, görüşümüze göre öncelikle unvanlarda yer alan “Mali” kelimesi üzerinde durulmalıdır.

³⁰ (RG: 23.02.1995-22211), Anılan Tebliğ, 4 Sıra No.lu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

³¹ 3568 sayılı Kanun kapsamında meslek mensupları hakkında açıklamalar için Bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK, “Kamu Görevinden Yarılanların 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslek Mensubu Olarak Faaliyet Göstermelerinde Hukuken Bir Sınırlama Bulunmamaktadır”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2009, Sayı: 65

³² Elbette bu şekilde bir zorunluluğu karşılayacak insan kaynağının mevcut olup olmadığı bu görüşümüzün değerlendirilmesinde dikkate alınacak temel unsurdur. Ancak ülkemizde her yıl üniversitelerden mezun olan gençlerin ve meslek mensubu stajı için başvuranların sayısı dikkate alındığında, eğitilmiş insan gücünün bir şekilde işletmelerde istihdam edilemiyor olması ayrı bir üzüntü kaynağıdır.

III. Muhasebe Defterleri

Çalışmamızın yukarıda yer alan bölümlerinde muhasebeden söz edilmesi için varlığı aranılan şartlardan işletme ve meslek mensubu irdelenmiştir. Muhasebenin varlığı için gerekli bir diğer unsur ise muhasebe defterleridir. Konu muhasebe defterleri olunca, VUK ve TTK yönünden değerlendirme yapılması bir zorunluluk olmaktadır.

1. Defter Tutmada Amaç

VUK'na göre mükellefler, bu kanuna göre tutacakları defterleri **vergi uygulaması bakımından** aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar.³³

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek.

Aşağıdaki bölümlerde ele alınacağı üzere, muhasebe sistemimiz esasen VUK'nun verdiği yetki çerçevesinde çıkarılmış Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile şekillenmektedir. Bu sistemin özünde ise "mali kar"dan çok "ticari kar"ın, vergisel işlemlerden çok ticari işlemlerin tespiti önem arz etmekte, mali tablolar ile vergi beyannamelerine esas bilgiler arasında geçişler sırasında farklılıkların haricen giderilmesi mükelleflerin sorumluluğuna bırakılmaktadır. Hal böyle olunca yukarıda yer alan amaçlar için vergilendirme ile ilgili bir kısım amaçlara yer veriliyor olması çok da anlamlı değildir. Bu konu, çalışmanın (Bölüm-II / Başlık I) kısmında ayrıntılı ele alındığından burada ayrıntılara girilmeyecektir.

2. Defter Tutmak Zorunda Olanlar

VUK'a göre aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:³⁴

- Ticaret ve sanat erbabı (İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.);
- Ticaret şirketleri;
- İktisadi kamu müesseseleri;
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
- Serbest meslek erbabı;
- Çiftçiler.

3. Defter Tutmada Dönem

Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

³³ 213 sayılı VUK md. 171

³⁴ 213 sayılı VUK md. 172. Ayrıca defter tutma mecburiyetinden istisna tutulan gerçek ve tüzel kişiler için Bkz. VUK. md. 173

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.³⁵

4. Muhasebe Usulü Seçmede Serbestlik!

Mükellefler yukarıda belirttiğimiz maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. 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 itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur. 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.³⁶

Bakanlık, bilgisayar programları ile ilgili bu yetkisini, aradan geçen uzun yıllar zarfında halen kullanmış değildir. Bu konuda kullanılmayan yetki, muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme anlamında ise MSUGT'leri ile kullanılmaktadır. Yani bu alanda serbestlik ancak MSUGT'leri ile tanınan alanlar için geçerlidir.

Çalışmamızın özünden ayrılmama anlamında, konu, VUK'nun defter tutma mecburiyeti getirdiği kişilerden ticaret ve sanat erbabı ile ticari şirketleri (bundan böyle tüccarlar) ile sınırlandırılarak incelenecektir.³⁷

5. Defter Tutma Yönünden Tüccar Sınıfları

Vergi uygulamasında tüccarlar, defter tutmak bakımından iki sınıfa ayrılır:³⁸

- I. sınıf tüccarlar, Bilânço esasına göre;
- II. sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre;

defter tutarlar. Yine çalışmamızı sınırlama anlamında bu sınıflardan sadece I. sınıf tüccarlar ve bunlar tarafından Bilânço esasına göre tutulacak defterler ele alınacaktır.³⁹ Yine kimlerin I. sınıf tüccar sayılacağı,⁴⁰ sınıf değiştirme⁴¹ gibi konular burada ele alınmayacaktır.

³⁵ 213 sayılı VUK md. 174

³⁶ 213 sayılı VUK md. 175

³⁷ Diğer kişilerce tutulacak defterler için, YÜKÇÜ, s.10-30

³⁸ 213 sayılı VUK md. 176

³⁹ II. Sınıf tüccarlar tarafından tutulacak defterler VUK'nun 178. md.de düzenlenmiş olup ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Fatih Coşkun ERTAŞ, **Muhasebe Organizasyonu**, Seçkin, 2. Baskı, Ankara 2007, s.51 ve 53; Şeref KAVAK, **Genel Muhasebe**, Nobel Yayın, 4. Baskı, Ankara, Ekim 2006, s.45 ve 49 ve yine ayrıca Bkz. YÜKÇÜ, s.25

⁴⁰ Kimlerin I. sınıf tüccar sayıldığı konusunda Bkz. VUK. md. 177

6. Bilânço Usulünde (I. Sınıf) Tutulacak Defterler

Bilânço esasında aşağıdaki defterler tutulur:⁴²

Yevmiye defteri: Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icab eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.⁴³ Bu deftere Günlük Defter de denilmektedir.

Defter-i kebir: Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.⁴⁴ Bu defter, Büyük Defter olarak da adlandırılmaktadır.

Envanter defteri (Mevcutat ve muvazene defteri): Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve Bilânçolar kaydolunur ve bu tarihe "*Bilânço günü*" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.⁴⁵ Bu defter, Bilanço defteri olarak adlandırılmaktadır.

Tacir hükmi şahıs ise, TTK hükümlerine göre, Defter-i Kebir ve Karar Defteri de tutulmak zorundadır.⁴⁶

7. Defterlerin Tasdiki

VUK'na göre yevmiye ve envanter defteri,⁴⁷ iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. Tasdik makamı, bu Kanuna göre tasdike getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmaksızın tasdik eder. Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir.⁴⁸

Tacir hükmi şahıs ise, TTK hükümlerine göre ayrıca, defter-i kebir ve karar defteri de tasdik edilmek zorundadır.⁴⁹

Söz konusu defterlerin tasdik zamanı VUK'nda aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.⁵⁰

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;

⁴¹ Sınıf değiştirme konusunda Bkz. VUK. md. 179, 180 ve 181

⁴² VUK. md. 182. I. sınıf tüccarlarca tutulacak diğer defterler için, YÜKÇÜ, s.15-24 ve ERTAŞ, s.51-58. Ayrıca defter ve belgeler konusunda Maliye Bakanlığı'na tanınan geniş yetkiler için VUK. mük. md. 257 incelenmelidir.

⁴³ VUK. md. 183, ayrıca TTK md. 70

⁴⁴ VUK. md. 184, ayrıca TTK md. 71

⁴⁵ VUK. md. 185. Ayrıca Bkz. VUK. md. 186-191 ve TTK md. 72, 73, 74, 77

⁴⁶ TTK md. 66

⁴⁷ Tasdike tabi diğer defterler için Bkz. VUK. md. 220

⁴⁸ VUK. md. 223. Tasdik yapılaş şekli ve tasdik şerhi ile ilgili olarak Bkz. VUK. md. 224 ve 225.

⁴⁹ TTK md. 66

⁵⁰ VUK. md. 221 ayrıca Bkz. TTK md. 69. Ayrıca Bkz. Mustafa ALPASLAN-Akın Gencer ŞENTÜRK, "*Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin Tasdiki ve Aralık Ayının Önemi*", Bursa SMMM Odası Bursa Bilânço Dergisi, Ocak 2009, Sayı:111, s.73-75

- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;
- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;
- Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdurlar.⁵¹

Tasdik makamları tasdik ettikleri defterlere ait Kanun'da yazılı malumatı tarih sırasıyla, üçer aylık bordrolara derç ve bunları en geç bir ay içinde buldukları yerin en büyük mal memuruna tevdi ederler.⁵² Böyle mali idare, kimin, ne defterini, ne zaman ve niçin tasdik ettirdiğini, defteri tasdik ettirenler bildirmemiş olsalar da öğrenmiş olur.

Diğer taraftan VUK'nda mevcut olmayan ancak TTK'nda düzenlenmiş ve zorunlu kılınmış tasdikler de mevcuttur. Yevmiye defterlerinin, yeni yılın Ocak ayı sonuna kadar notere gösterilip son kaydın altına noterce '*görölmüştür*' sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdiki,⁵³ envanter defterinin ise Mart ayı sonuna kadar tamamlanarak yine yevmiye defterindeki gibi tasdiki zorunludur.⁵⁴

8. Defterlerin Muhafaza ve İbrazı

VUK'na göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle Kanunun üçüncü kısımda yazılı vesikaları (Fatura, v.s.), ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak **beş yıl** süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.⁵⁵ TTK'na göre ise defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işletmeye devam eden halefleri defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kâğıtları tarihlerinden itibaren **on yıl** geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar.⁵⁶

Diğer taraftan mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.⁵⁷

⁵¹ VUK. md. 222

⁵² VUK. md. 226

⁵³ TTK md. 70

⁵⁴ TTK md. 72

⁵⁵ VUK. md. 253. Defter tutmak zorunda olmayanların muhafaza ödevleri için Bkz. VUK. md. 254

⁵⁶ TTK md. 68. Ayrıntılar için madde metni incelenmelidir.

⁵⁷ VUK. md. 256

Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kâğıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.⁵⁸

Yine TTK hükümlerine göre mahkeme kendi başına defterlerin ibrazını emredebilir.⁵⁹

9. Defterler İle İlgili Vergi Kanunları Dışındaki Mevzuatta Öngörülen Yaptırımlar

Bir tacirin defter tutma mükellefiyetini yerine getirmeye yetkili kimsenin bu defterlere geçirdiği kayıtlar, **o tacirin kendisi tarafından tutulmuş** kayıtlar hükmündedir. Ticari defterlerin kanuna uygun bir şekilde tutulmamasından veya hiç tutulmamasından dolayı ortaya çıkan sorumluluk; tüzel kişi tacirlerde yönetim kurulu üyeleri ya da yönetimde yetkili olan kimselere, gerçek kişi tacirlerde işletme sahibine, tüzel kişiliği olmayan ticari işletme ve kuruluşlarda onları yönetmeye yetkili olan kişilere aittir. **Bu kişiler, memur ve müstahdemlere kusuru yükleyerek sorumluluktan kurtulamazlar.**⁶⁰

TTK açısından, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar defteri ve işletme defteri tutmakla yükümlü bulunan tacirler, bu yükümlülüklerini hiç ya da kanuna uygun olarak yerine getirmemezse ağır para cezası ile cezalandırılırlar. Belirli zorunlu ticari defterleri tutmakla yükümlü olan tacirler tarafından **bunları tutmakla vazifelenirilmiş olan kişiler dahi, bu defterlerin kanuna uygun olarak tutulmamasından dolayı aynı cezaya mahkûm edilirler.** Diğer kanunlar da bulunan cezai hükümler ise mahfuzdur.⁶¹

Hâkimler, noterler, sicil memurları ve diğer memurlar resmi muameleler dolayısıyla bir tacirin defter tutma mükellefiyetine aykırı hareket ettiğini öğrenince keyfiyeti Cumhuriyet Savcılığına bildirmeye mecburdurlar.⁶² TTK'nun ilgili maddesinde yetkili mahkeme belirtilmediğinden ceza konusunda görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesidir. Böyle durumlarda Cumhuriyet Savcısı tarafından kamu davası açılır. Mahkeme karar vermeden önce genellikle bilirkişiden görüş alma yoluna gitmektedir.

TTK hükümlerine göre kapanış (görölmüştür) tasdiki yaptırılması zorunluluğu bulunan Yevmiye ve Envanter Defterlerinin, kapanış tasdiklerinin yaptırılmamasının müeyyideleri aşağıda belirtilmiştir.

TTK, kanuna uygun olarak tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterlerin, sahibi lehine kanıt olarak kullanılmasına olanak tanımıştır.⁶³ Kapanış tasdiki de kanuni bir zorunluluk olduğundan, kapanış tasdikinin yaptırılmaması halinde söz konusu defterlerin sahibi lehine kanıt olarak kullanılması söz konusu olmayacaktır.

⁵⁸ TTK md. 68

⁵⁹ TTK md. 80, ayrıca Bkz. TTK md. 79 ve 81

⁶⁰ TTK md. 67

⁶¹ TTK md. 67/üç. Bu sorumluluk TTK'nun 66/1 ve 3 hükmünde sayılan defterler ile sınırlıdır. Dolayısıyla, işletmenin mahiyet ve önemi açısından tutulması mecburi olan belirsiz zorunlu defterlerin ise (örneğin, Pay Defteri gibi) hiç veya kanuna uygun şekilde tutulmamış olması cezai bir sorumluluk meydana getirmez.

⁶² TTK md. 67/dört

⁶³ TTK md. 85

TTK'nda, kanunda belirtilen defterleri hiç veya kanuna uygun şekilde tutmayanların ağır para cezası ile cezalandırılmaları öngörülmüştür.⁶⁴ Kapanış tasdiki yaptırılması da kanunda öngörülen bir zorunluluk olduğundan, bu zorunluluğa uymayan tacirlerin ağır para cezası ile cezalandırılmaları söz konusu olabilecektir.⁶⁵

İcra İflas Kanunu'na (İİK) göre, belirli zorunlu ticari defterlerini hiç ya da kanuna uygun olarak tutmayan tacir, iflas ederse, "taksiratlı müflis" sayılmaktadır.⁶⁶ Taksiratlı müflis sayılan tacir ise Türk Ceza Kanunu'na göre cezalandırılmaktadırlar.⁶⁷ Dolayısıyla söz konusu hüküm, Yevmiye ve Envanter defterlerine kapanış tasdiki yaptırmayan tacir açısından da geçerlidir.

İİK gereğince, konkordato talep eden borçlunun İcra Tetkik Merciiine vereceği konkordato projesine ekleyeceği cetvelde,⁶⁸ TTK'na göre tutulması zorunlu defterlerin hepsinin tutulmuş olup olmadıkları gösterilir. Bu defterlerin kanuna uygun olarak tutulmamış olması halinde tetkik mercii, ilgili borçlunun konkordato mühleti talebini reddeder.⁶⁹ Bu hüküm, kapanış tasdiki ile ilgili zorunluluğa uyulmaması halinde de söz konusu olmaktadır.

Tacirlerin, Ticaret Sicil Tüzüğü (TST) gereğince,⁷⁰ yeni yıl defterlerinin tasdikinden önce, kayıtlı bulunduğu Ticaret Sicil Memurluğu'na müracaat ederek sicil tasdiknamesi alması veya varsa mevcut tasdiknamesinin yeni yıl vizesini yaptırması gerekmektedir. Söz konusu bu tasdikname, ticari işletmenin o tarihte mevcut ve faaliyette bulunduğunu göstermektedir. Ticari defterlerin tasdikinde, sicil tasdiknamesi ve bunun vize edilmiş olması büyük önem taşımaktadır. Noterler, sicil tasdiknamesini ve bunu vizesini görmeden defter tasdik etmemektedirler.

Her tacir, yeni yıl da kullanmak istediği ve notere tasdik ettirdiği, belirli zorunlu ve belirsiz zorunlu ve isteğe bağlı olarak tutmak istediği defterlerin türünü ve niteliklerini, sayfa sayılarını ve noter tasdik bilgilerini gösteren beyannamesi (defter beyannamesi) iki nüsha olarak defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermekle yükümlüdür. Memur, bu beyannamenin bir nüshasını onaylayarak tacire geri verir. Bu mükellefiyeti hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyen tacirin bu defterleri lehine kanıt olarak kullanılamaz.⁷¹

TCK'nda "Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlayan kişiye bir yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası verilir" şeklinde tanımlanan "dolandırıcılık"⁷² suçu,

⁶⁴ TTK md. 67/üç

⁶⁵ Bu durumda uygulamada özellikle Kooperatifler için uygulanan bu cezalar, örneğin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın yayınladığı "Kooperatifler ve Üst Kuruluşları Denetim Kurulu Üyelerinin Genel Kurul Toplantılarına Sunacakları Denetim Kurulu Raporunun Usul ve Esaslarına İlişkin Tebliğ"den (RG:11.06.2008-26903) değil bizzat TTK hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Zaten Tebliğ veya idari düzenlemelerle cezalandırma yapılamayacağı da ayrı bir hukuki gerçektir.

⁶⁶ İİK md. 310/5, "Ticaret Kanununun 66 ncı maddesinin birinci fıkrasının 1 ila 3 üncü bentlerinde sayılan defterleri hiç veya kanunun emrettiği şekilde tutmamış ise" şeklindedir.

⁶⁷ TCK md. 162 ve ayrıca karşılaştırınız TCK md. 161

⁶⁸ İİK md. 285

⁶⁹ İİK md. 286

⁷⁰ TST md. 104

⁷¹ TTK md. 69, konu ile ilgili ayrıntılar için Bkz. Salih ÖZEL, "Ticari defterlerin Kanıtlama Gücü", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2009, Sayı: 67

⁷² TCK md. 157

- *Bilişim sistemlerinin, banka veya kredi kurumlarının araç olarak kullanılması suretiyle,*
- *Tacir veya şirket yöneticisi olan ya da şirket adına hareket eden kişilerin ticari faaliyetleri sırasında; kooperatif yöneticilerinin kooperatifin faaliyeti kapsamında,*
- *Serbest meslek sahibi kişiler tarafından, mesleklerinden dolayı kendilerine duyulan güvenin kötüye kullanılması suretiyle,*
- *Banka veya diğer kredi kurumlarınca tahsis edilmemesi gereken bir kredinin açılmasını sağlamak maksadıyla,*

işlenirse suç “*nitelikli dolandırıcılık*” haline gelecek ve cezası ağırlaşacaktır.⁷³ Diğer taraftan, “*Dolandırıcılığın, bir hukukî ilişkiye dayanan alacağı tahsil amacıyla işlenmesi hâlinde*” ise suçun takibi şikâyete bağlı olacak ve cezada da bir indirim olacaktır.⁷⁴ Dolayısıyla hesap ve muhasebe ile bu suç arasında da bir ilişki bulunmaktadır.

Konuya ilişkin olarak son örneğimiz ise yine TCK’nda yer alan ve “*Bir şirket veya kooperatifin kurucu, ortak, idareci, müdür veya temsilcileri veya yönetim veya denetim kurulu üyeleri veya tasfiye memuru sıfatını taşıyanlar, kamuya yaptıkları beyanlarda veya genel kurula sundukları raporlarda veya önerilerde ilgililerin zarara uğramasına neden olabilecek nitelikte gerçeğe aykırı önemli bilgiler verecek veya verdirtecek olurlarsa altı aydan üç yıla kadar hapis veya bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar*” şeklinde tanımlanan “*Şirket Veya Kooperatifler Hakkında Yanlış Bilgi*” suçudur.⁷⁵

Aslında daha birçok örnekle genişletilebilecek bu bölümde yapılan açıklamalar, her ne kadar okura ana konuyla ilgisiz görünebilirse de, ilerleyen bölümlerde vergi hukuku, özellikle VUK yönünden yapacağımız açıklamaların anlaşılabilmesi açısından önem arz etmektedir.

Sonuç itibariyle, Vergi (Ceza) Hukuku yönünden “*hesap ve muhasebe hilesi*” suçu, aslında ceza mahkemesinde yargılanan ve “*kamusal nitelikte suçlar*” olarak adlandırılan suçların yakın plandan incelenmesini içermektedir. Gerçekten bu suçlar esas itibariyle VUK’nda yer alan ihlalleri içermekte ise de, büyük ölçüde idari vergi aykırılıklarını düzenleyen Kanunda yer alan mevcut düzenlemeler, gerçek suçlar ile idari aykırılıkların birbirine karıştırılmasına neden olmaktadır. Nitekim oldukça eski bir Kanun olan VUK, yapılan bazı önemli değişikliklerle güncelleştirilmeye çalışılırken hem Kanunun insicamı bozulmuş ve hem de bazı yanlış uygulamalara neden olunmuştur.⁷⁶

Bu nedenle okurun bu bölümün kaleme alınış tarzına anlayışla yaklaşacağını umut ediyoruz.

⁷³ TCK md. 158

⁷⁴ TCK md. 159

⁷⁵ TCK md. 164

⁷⁶ Bu yöndeki görüşler için Bkz. Süheyl DONAY, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, Haziran 2008, İstanbul. DONAY, eserin öndeyişinde, “...genelde vergi hukukçuları tarafından kaleme alınan değerli eserlerin çoğunda haklı olarak bu karışım göz ardı edilmiş ve idari aykırılıklar egemen olmuştur” görüşünü dile getirmektedir. Bu satırların yazarları da aynı görüşü savunmaktadır.

BÖLÜM - II

TEMEL MUHASEBE İLKELERİ - MALİ TABLolar

Bir önceki bölümde, muhasebe, muhasebeci ve muhasebe defterleri konularında açıklamalar yapılmıştır. İşletmeler, “*muhasebeciler*”⁷⁷ vasıtasıyla, muhasebe defterlerinde tuttukları muhasebeyi nasıl ve hangi ilkeler ışığında hayata geçirecekler ve tutulan muhasebe nasıl bir raporlama ile kullanıcıların bilgisine sunulacaktır soruları ise bu bölümde cevaplanmaya çalışılacaktır.

Çalışmamızın III. bölümünde ele alınacak VUK’nun 359. maddesindeki fiilleri, maddenin (a), (b) ve (c) bendi olarak üç bent halinde düzenlediği; (a) ve (b) bentlerindeki suçların söz konusu olabilmesi için fiillerde özel unsurların arandığı, bu özel unsurlarının varlığının ise ancak “*genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri*”ne aykırılığın ve bu aykırılığın vergi matrahının azalmasına neden olacağına bilinci içinde meydana getirildiğinin tespiti gereklidir.⁷⁸

Bu çerçevede “*genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri*”nin ne anlama geldiğinin anlaşılabilmesi için **en az seviyede de olsa** bazı bilgilerin aşağıda açıklanmasına ihtiyaç duyulmuştur.

I. Muhasebe Usul ve Esaslarına İlişkin Normatif Düzenlemeler

Her ne kadar başlangıçta vurguladığımız üzere konu muhasebe, kayıtlar ve defterler olduğunda temel normatif düzenlemeler VUK ve TTK olsa da zaman içinde bu alan, birazda TTK’nun VUK hükümlerine yaptığı atıflar ve Maliye Bakanlığı’nın bu konuda diğer idarelere göre daha baskın (dominant) davranması nedeniyle tümüyle VUK tarafından düzenlenir hale gelmiştir.

Yine yukarıda vurguladığımız üzere VUK’nun, “*Muhasebe Usulünü Seçmekte Serbestlik*” başlığını taşıyan 175. maddesinin, ironik bir şekilde başlıkla ters içerikli “*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*” şeklinde Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiler çerçevesinde,⁷⁹ uygulama tümüyle Maliye Bakanlığı’nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile şekillenir hale gelmiştir. **Başlangıçta da vurguladığımız üzere, bir başka ifade ile işletmelerin muhasebe alanındaki serbestisi, MSUGT’nin tanıdığı serbest alandan ibarettir.**

Bu konuda ilk MSUGT ile,⁸⁰

- Muhasebenin Temel Kavramları,
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- Mali Tablolar İlkeleri,
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

⁷⁷ “*Muhasebeciler*” kavramını ne amaçla ve ne anlamda kullandığımız, çalışmanın I. Bölümünde II. Başlık altında açıklanmıştır.

⁷⁸ DONAY, s.127-128

⁷⁹ Bu madde yanında artık “*torba*” bir yetki maddesi haline gelmiş VUK. mük. md. 257 hükmü de unutulmamalıdır.

⁸⁰ 1 seri no.lu MSUGT (RG:26.12.1992-21447 M). Bu Tebliğ ile getirilen muhasebe usul ve esasları 1993 yılında ihtiyari ve 1994 hesap döneminden itibaren de zorunlu olarak uygulanmaya başlamıştır.

- Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi,

konularında düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler Tebliğin ekini oluşturmuştur.

MSUGT ile yapılan düzenlemeler; Bilânço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını gütmektedir.

Yapılan düzenlemeler,

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına

yöneliktir.

Düzenlemelerde öngörülen usul ve esaslara uyulması zorunlu olup, **ilgili mevzuat hükümleriyle aykırılığın mali rapor ve beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında giderilmesi** işletmelerin sorumluluğundadır.

Bu düzenlemeler kapsamında bulunan **işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki'nde öngörülen kurallara uygun olarak yürütecekler, ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulunduracaklardır.** Diğer bir anlatımla, bu düzenlemelerde yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup; **işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.**

Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında VUK ile 3568 sayılı Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır.

II. Muhasebede Temel Kavramlar

Muhasebenin temel kavramları şunlardır:⁸¹

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,

⁸¹ 1 seri no.lu MSUGT Ek I. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Nalan AKDOĞAN-Orhan SEVİLENGÜL, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007, s.5-8. Bir kısım yazarlar, sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, parayla ölçülme ve dönemsellik kavramlarını "*temel varsayımlar*" ve diğerlerini ise "*temel kavramlar*" olarak ayırmaktadır. Bu ayrıma örnek için, YALKIN, s.25-33

- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- Tutarlılık Kavramı,
- Tam Açıklama Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Önemlilik Kavramı,
- Özün Önceliği Kavramı.

Muhasebenin temel kavramları, kısaca aşağıda açıklanmış olup, ayrıntıları sonraki bölümlerde irdelenmek üzere bazı yazarların (katılmadığımız görüşlerine göre) bu temel ilkelere (kavramlara) her aykırı durumu, sadece bilinçli yaratılmaları şartına bağlayarak vergi kaçırmaaya yönelik bir faaliyet olarak değerlendirdiğini belirtmekle yetinelim.⁸²

Sosyal Sorumluluk: Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Kişilik: Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

İşletmenin Sürekliliği: Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Dönemsellik: Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Parayla Ölçülme: Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

Maliyet Esası: Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve

⁸² "1 sıra nolu tebliğde, muhasebe düzenlemesinde uyulacak 12 kavram sayılıp tanımlandıktan sonra, hesapların kullanılış şekilleri de tek tek açıklanmıştır. Buna göre muhasebe, defter tutmak zorunda olan mükelleflerin Maliye Bakanlığı'nca belirlenen ilkelere uygun olarak tek düzen muhasebe sisteminde defter, kayıt ve işlemlerini izlemeleri olarak tanımlanabilir. **Hesap ve muhasebe hilesi ise, belirtilen muhasebe ilke ve esaslarının bilerek ve vergi kaçırmaaya yönelik olarak yanlış uygulanması şeklinde tanımlanabilir.**", Ersin NAZALI, "<Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak> Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil midir?", Vergi Dünyası, Mayıs 2009, Sayı: 333

hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme: Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Tutarlılık: Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür.

Tam Açıklama: Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

İhtiyatlılık: Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.

Önemlilik: Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya malî bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Özün Önceliği: Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

III. Mali Tablo İlkeleri

Mali tablolar ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade eder.⁸³ **Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar.** Ancak, bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştiremez.⁸⁴

Mali Tablolar, aşağıdaki tabloları içerir:

- Bilânço
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu

⁸³ MSUGT ile TMS arasında karşılaştırmaları da içerir şekilde mali tablolar ilkeleri için, AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, s.9-12

⁸⁴ 1 seri no.lu MSUGT Ek III

- Fon Akım Tabloları
- Nakit Akım Tablosu
- Kâr Dağıtım Tablosu
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Bu tablolardan, Bilânço ve Gelir Tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.

Mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir. Mali tabloların amaçları şöyledir:⁸⁵

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri, temel mali tablolara paralel olarak iki ana gruba ayrılır:

- Gelir Tablosu İlkeleri
- Bilânço İlkeleri
- Varlıklara İlişkin İlkeler,
- Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler,
- Özkaynaklara İlişkin İlkeler.

Bu ilkeler aynı zamanda **“genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri”** olarak da adlandırılır. Ülkemizde, 1972 yılından itibaren 27 kamu iktisadi teşebbüsünde (KİT) uygulamaya geçilen KİT Tek Düzen Muhasebe Sistemi de bu ilkeleri benimsemiş olup MSUGT’nde yer alan ilkeler de bu sistemden olduğu gibi aktarılmıştır.⁸⁶

A. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.⁸⁷

Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle Gelir Tablosu kapsamından çıkarılamaz.⁸⁸

⁸⁵ MSUGT ile 1 seri no.lu TMS (md.7) arasında karşılaştırmaları da içerir şekilde mali tabloların amaçları için, AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, s.10

⁸⁶ “<Genel Kabul görmüş muhasebe ilkeleri> teknik bir deyim olarak, belli bir andaki muhasebe uygulamasını kapsayan ayrıntılı muhasebe yöntem ve usullerinden meydana gelir ve muhasebeciler arasında mevcut görüş birliğinden dolayı bu ilkeler genel kabul görmüştür. Bundan ötürü de, bugün için geçerli olan bu ilkelerin zamanla gelişim ve değişime tabi olacağı da peşin olarak kabul edilmektedir.”, YALKIN, s.34. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ait daha fazla bilgi için kaynaklar için, aynı sayfa Dipnot 4.

⁸⁷ Gelir Tablosu ilkeleri için, AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, s.13

Bu amaç doğrultusunda benimsenen Gelir Tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:

Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikteki dışarıda kalanlar, dönemin Gelir Tablosunda gösterilmelidir.⁸⁹

Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.⁹⁰

Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek Gelir Tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz⁹¹; dipnotlarda açıklama yapılır.

⁸⁸ Örneğin 679 no.lu Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı ile 689 no.lu Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı birbirleriyle netleştirilerek, sonucuna göre 679 veya 689 no.lu hesap dışarıda bırakılarak diğer hesap Gelir Tablosu'na intikal ettirilemez. Ya da yine örneğin 600 no.lu Yurtiçi Satışlar Hesabı ve 610 no.lu Satış İadeleri hesabı netleştirilerek tek satır halinde belirtilemez.

⁸⁹ Bu konuda 671 ve 681 no.lu hesaplar incelenmelidir. Bu hesapların kullanımı, gelir veya giderin sonraki döneme taşınmasına cevaz vermez.

⁹⁰ Konuya ilişkin olarak 18, 37 ve 38 hesap grubu altında yer alan hesaplar incelenmelidir. Bu hesapların kullanımı, gelir veya giderin sonraki döneme taşınmasına cevaz vermez.

⁹¹ Vadeli mevduatlar için faiz tahakkuk ettirilmesi suretiyle kara dâhil edilerek vergilenmesi bu ilkeye aykırıdır. Konuya ilişkin ayrıca 181 no.lu hesap da incelenmelidir.

B. Bilânço İlkeleri

Bilânço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.⁹²

Bilânço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar Bilânço da gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, Bilânçonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer Bilânço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

Bu doğrultuda benimsenen Bilânço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibarıyla aşağıda, belirtilmiştir.⁹³

1. Varlıklara İlişkin İlkeler

İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, Bilânço da dönen varlıklar grubu içinde gösterilir. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, Bilânço da duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu Bilânço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.⁹⁴

Bilânçoda varlıkları, Bilânço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.⁹⁵

Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve Bilânço da ayrıca gösterilmelidir.⁹⁶

Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, Bilânço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.⁹⁷

⁹² Bilânço ilkeleri için, AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, s.14-16

⁹³ Bilânço ilkeleri ile VUK.nun Üçüncü Kitabı olan "Değerleme"nin birlikte ele alınmasında büyük yarar bulunmaktadır.

⁹⁴ SEVİLENGÜL, s.129-479; ÇALDAĞ-AYANOĞLU, s.91-243

⁹⁵ Bkz. VUK md. 278 ve 288

⁹⁶ VUK md. 283'de "Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hâsılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir." hükmü ile düzenlenen "Aktif Geçici Hesap Kıymetleri" ile benzerliğe dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır.

Bilânçoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca Bilânçoda gösterilmelidir. Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca Bilânço da gösterilmelidir.⁹⁸

Bilânçonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar Bilânço dipnot veya eklerinde gösterilir.

Verilen rehin, ipotek ve Bilânço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı Bilânço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve Bilânço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir. Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da Bilânço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, Bilânçoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, Bilânçoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu Bilânço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.⁹⁹

Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve Bilânçoda gösterilmelidir. İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da Bilânçonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hâsılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve Bilânçoda ayrıca gösterilmelidir.¹⁰⁰

Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini Bilânço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.¹⁰¹

Bilânçonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili

⁹⁷ Reeskont ile ilgili Bkz. VUK md. 281 ve 285.

⁹⁸ Konuyla ilgili Bkz. VUK md. 313 vd.

⁹⁹ SEVİLENGÜL, s.483-597; ÇALDAĞ-AYANOĞLU, s.243-299

¹⁰⁰ VUK md. 287'de "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hâsılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir" hükmü ile düzenlenen "Pasif Geçici Hesap Kıymetleri" ile benzerliğe dikkat çekmekte yarar bulunmaktadır.

¹⁰¹ Reeskont ile ilgili Bkz. VUK md. 281 ve 285.

bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

3. Öz kaynaklara ilişkin ilkeler

İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur. İşletmenin Bilânço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) Bilânçoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.¹⁰²

İşletmenin ödenmiş sermayesi Bilânçonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtacak biçimde Bilânçonun dipnotlarında gösterilmelidir.

İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülâtif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

Özkaynakların Bilânçoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır. Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerleme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak Gelir Tablosuna aktarılamaz.

IV. Temel Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

Yukarıda da değinildiği üzere, Bilânço ve Gelir Tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.¹⁰³ Bu çalışmada ek mali tablolar üzerinde durulmamıştır.

A. Bilânço

VUK, Bilânço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasası olarak tanımlamakta ve aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva edeceği, aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçların gösterileceğini, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil edeceğini, öz sermayenin pasif tablosuna kaydolunarak bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamları denkleştirileceğini ve ihtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılacağını düzenlemektedir.¹⁰⁴

MSUGT ise Bilânço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösteren mali tablo olarak tanımlamaktadır. Bilânçonun düzenlenmesinde, mali tablolar ilkelerinde verilmiş açıklamalar esas alınır. Bilânçonun

¹⁰² SEVİLENGÜL, s.597-617; ÇALDAĞ-AYANOĞLU, s.301-311

¹⁰³ 1 seri no.lu MSUGT Ek IV

¹⁰⁴ VUK md. 192

aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru, pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanırlar.¹⁰⁵

Varlıklar, dönen ve duran olarak adlandırılan iki grupta toplanır. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar toplanır. Duran varlıklarda ise, normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar yer alır.

Kaynaklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla özkaynaklardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir yıldan sonra ödenecek olan borçlardan oluşur. Özkaynaklar ise işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynakları oluşturur.

Bilânço hesapları arasında mahsup yapılamaz.

B. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar. Gelir tablosunun düzenlenmesinde Mali Tablolar İlkelerinde verilmiş açıklamalar esas alınır. Bu tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ayrı gösterileceği gibi, süreklilik göstermeyen olağandışı gelirler de ayrı olarak gösterilir. Buna göre, esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderler ayrı ayrı gösterilir.¹⁰⁶

V. Tekdüzen Muhasebenin Temel Kavramları

A. Hesap Çerçevesi ve Hesap Sınıfları

MSUGT, tek düzen muhasebeyi,

- Tek Düzen Hesap Çerçevesi,
- Hesap Planı,
- Hesap Planı Açıklamaları

şeklinde ele almaktadır.

Tek Düzen Hesap Çerçevesi ise,

- Hesap Sınıfları,
- Hesap Grupları,
- Hesaplar

¹⁰⁵ Bilânço ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için, KÜÇÜKSAVAŞ, s.78-86; YALKIN, s.53-69

¹⁰⁶ Gelir Tablosu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için, KÜÇÜKSAVAŞ, s.66-78; YALKIN, s.69-85

şeklinde ayrılmaktadır. Buna göre Hesap Planı'nın ana grupları, "*Hesap Sınıfları*" ve hesap sınıflarının bütünü ise "*Hesap Çerçevesi*" olarak nitelenmektedir.¹⁰⁷ MSUGT'nde belirlen hesap sınıfları aşağıdaki gibidir:

1. Dönen Varlıklar
2. Duran Varlıklar
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
5. Öz Kaynaklar
6. Gelir Tablosu Hesapları
7. Maliyet Hesapları
8. (Serbest)
9. Nazım Hesaplar
0. (Boş)

Yukarıda yer alan hesap sınıflarından, **(1)** ve **(2)** no.lu sınıflar Bilânçonun "*Aktif*", **(3)**, **(4)** ve **(5)** no.lu sınıflar ise "*Pasif*" kısmını oluşturur. Buna göre bir Bilânço basitçe aşağıdaki şekilde oluşacaktır:

Bilânço	
Aktif	Pasif
1. Dönen Varlıklar	3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
2. Duran Varlıklar	4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
	5. Öz Kaynaklar

Hesap sınıflarından **(6)** no.lu sınıf adında da yer verildiği üzere Gelir Tablosu hesaplarından oluşmaktadır. Bu sınıf altındaki hesapların bir kısmı, doğrudan dönem içinde yapılan kayıtlarda kullanılırken bir kısmı ise ancak belirli dönemler ve her durumda yılsonunda kullanılır.

Örneğin 600. Yurtiçi Satışlar Hesabı, her satış faturası düzenlendiğinde doğrudan kayıt yapılan bir hesap iken 632. Genel Yönetim Giderleri Hesabı ancak dönem içi doğrudan kullanılan 770. Genel Yönetim Giderleri Hesabı'ndan yapılan yansıtma ile çalışır. Bu durumda **(7)** no.lu hesap sınıfı olan maliyet hesaplarının dönem içinde kullanılan gider ve maliyet hesapları olduğu ve bunların Gelir Tablosuna ithali için mutlak surette **(6)** no.lu hesap sınıfına aktarılması gerekliliği de ortaya çıkmış olmaktadır. Buna göre Gelir Tablosu basitçe aşağıdaki gibi oluşacaktır.

¹⁰⁷ AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, s.45-47

Gelir Tablosu

6. Gelir Tablosu Hesapları

a. Doğrudan kayıt yapılmış hesaplar

b. 7. Maliyet Hesaplarından yansıtma –aktarma- ile Gelir Tablosu

Hesaplarına gelenler

Hesap Çerçevesinde, “*serbest*” olarak yer alan (8) no.lu Hesap Sınıfı ise, MSUGT’ndeki ilkelere ve “*eş zamanlı*” kayıt yöntemine aykırı olmamak şartıyla, yönetim muhasebesi ihtiyaçları için kullanılabilir. Bu grupta açılacak hesaplar dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır ve **mali tablolara taşınmaz**.¹⁰⁸

MSUGT’nde, (9) no.lu “*Nazım Hesaplar*”, hesap sınıfının ne grup hesaplardan oluşacağı belirlenmemiştir. Bir başka ifade ile **zaten mali tablolara yansımayacak bu sınıf** altındaki grup ve hesapların, işletmenin ihtiyaçlarına uygun şekilde, oluşturulması ve kullanılması tamamen uygulayıcılara bırakılmıştır.¹⁰⁹

B. Hesap Grupları

Hesapların 0-9 şeklinde 10 sınıfa ayrılması yeterli olmadığından, yukarıda yer alan Hesap Sınıfları altında yer alan ve ikili kodlar ile ifade edilen “*Hesap Grupları*” oluşturulmuştur. Bu nedenle her Hesap Sınıfı altında tekrar 0-9 şeklinde on adet Hesap Grubu oluşturulabilir.¹¹⁰

Örneğin 1. Dönen Varlıklar Hesap Sınıfı altında sıfır (0) kullanılarak 10. Hazır Değerler ve bir (1) kullanılarak 11. Menkul Kıymetler Hesap Grupları oluşturulmuştur.

MSUGT’nde yer alan ve Aktifi oluşturan Hesap Grupları aşağıdaki gibidir.

¹⁰⁸ 2 seri no.lu MSUGT (RG:16.12.1993-21790)

¹⁰⁹ AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, s.45

¹¹⁰ KÜÇÜKSAVAŞ, s.119

1. Dönen Varlıklar

10. Hazır Değerler
11. Menkul Kıymetler
12. Ticari Alacaklar
13. Diğer Alacaklar
14. (Boş)
15. Stoklar
16. Boş
17. Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım Maliyetleri
18. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
19. Diğer Dönen Varlıklar

2. Duran Varlıklar

20. (Boş)
21. (Boş)
22. Ticari Alacaklar
23. Diğer Alacaklar
24. Mali Duran Varlıklar
25. Maddi Duran Varlıklar
26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar
27. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
28. Gel. Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
29. Diğer Duran Varlıklar

Bu gruplama aynı zamanda, yukarıda verdiğimiz basit Bilânçonun Aktif kısmının biraz daha detaylandırılmış hali de olmaktadır. Her iki hesap sınıf ve grubunun sıralanmasında temel alınan ölçünün zaman olduğu ve mümkün olduğu kadar hesap gruplarının her iki hesapta da aynı şekilde kullanılmayan çalışıldığına ayrıca dikkat çekmek gerekir. Bu nedenle örneğin içinde nakit ve çeklerin yer aldığı Hazır Değerler 10 ile kodlanmış olmasına karşın elden çıkarılarak likitide elde edilmesi zor olan bina, makine gibi değerlerin yer aldığı Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu (25) ile kodlanmıştır.

Yine örneğin Dönen Varlıklar Hesap Sınıfında yer alan 12. Ticari Alacaklar, bu alacakların bir yıldan daha kısa bir zamanda tahsil edileceğini gösterirken, Duran Varlıklar Hesap Sınıfında yer alan 22. Ticari Alacaklar Hesap Sınıfında yer alan alacakların bir yıl veya daha uzun bir sürede tahsil edilebileceği anlaşılmaktadır.

Aynı nedenle dönen Varlıklar Hesap Sınıfında yer alan (14) kodlu Hesap Grubunun Duran Varlıklar Hesap Sınıfında karşılığı olmadığı gibi; Duran Varlıklar Hesap Sınıfı içindeki (20) ve (21) kodlu Hesap Gruplarının Dönen Varlıklar Hesap Sınıfında karşılığı bulunmamaktadır.

Bilânçonun pasifini oluşturan Hesap Sınıfları altında yer alan Hesap Grupları ise aşağıdaki gibidir:

3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30. Mali Borçlar
31. (Boş)
32. Ticari Borçlar
33. Diğer Borçlar
34. Alınan Avanslar
35. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Hakedişleri
36. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
37. Borç ve Gider Karşılıkları
38. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
39. diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

40. Mali Borçlar
41. (Boş)
42. Ticari Borçlar
43. Diğer Borçlar
44. Alınan Avanslar
45. (Boş)
46. (Boş)
47. Borç ve Gider Karşılıkları
48. Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları
49. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Yukarıda Bilânçonun Aktifinde yer alan Hesap Sınıflarına ilişkin yaptığımız karşılaştırma ve açıklamalar burada da geçerlidir. Sıralama, yine zaman ölçüsü, bu kez en kısa zamanda ödenecek olandan en uzun zamanda ödenecek olana doğru ve yine bir yıllık süre dikkate alınarak yapılmıştır. Örneğin bir yıldan daha kısa bir zamanda ödenmesi gereken banka kredisi (30) kodlu Hesap Grubunda iken daha uzun vadede geri ödenecek kredi (40) kodlu Hesap Grubunda yer almaktadır. Yine Aktif kısmında açıklananlarla benzer nedenlerle, (31), (41), (45) ve (46) kodlu Hesap Grupları boş bırakılmıştır.

Bilânçonun Pasifinde, Aktiften farklı olarak fazladan bir Hesap Sınıfı daha yer almaktadır. Bu Hesap Sınıfı Öz Kaynaklar olup, içerdiği Hesap Grupları aşağıdaki gibidir:

5. Öz Kaynaklar

50. Ödenmiş Sermaye

51. (Boş)

52. Sermaye Yedekleri

53. (Boş)

54. Kar Yedekleri

55. (Boş)

56. (Boş)

57. Geçmiş Yıllar Karları

58. Geçmiş Yıllar Zararları

59. Dönem Net Karı veya Zararı

Gelir Tablosu Hesapları ve Maliyet Hesaplarına ait Hesap Grupları ise bir bütün halinde aralarında ilişki kurulmuş “*ana hatlarıyla*” aşağıdaki gibidir.¹¹¹

¹¹¹ Maliyet Hesapları, MSUGT’nde 7/A ve 7/B olmak üzere iki ayrı seçenek ile düzenlenmiştir. Belirli ölçüleri taşıyan küçük işletmelerin 7/B seçeneğini kullanmaları mümkün olup, çalışmamızda bu seçenek göz ardı edilmiştir. Diğer taraftan 70, 71, 72, 73 ve 74 gibi Hesap Grupları, Bilânçonun stok kalemlerini de ilgilendirmekte ve ancak satılan mal ya da hizmet maliyeti Gelir Tablosuna intikal ettirilmektedir. Diğer taraftan yansıtma hesaplarının açıklaması da bu çalışmada göz ardı edilen konulardandır. Bu nedenle “*Ana hatlarıyla*” ifadesi kullanılmıştır. Bu çalışmada dikkate alınmayan 7/B seçeneği ile ilgili olarak Bkz. Mustafa İPÇİ, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi**, TURMOB Yayınları No:12, Ankara 1994, s. 662-735

6. Gelir Tablosu Hesapları

60. Brüt Satışlar

61. Satış İndirimleri (-)

62. Satışların Maliyeti (-)

63. Faaliyet Giderleri (-)

64. Diğer Faal. Olağan Gelir ve Karlar

65. Diğer Faal. Olağan Gider ve Zararlar (-)

66. Finansman Giderleri (-)

67. Olağandışı Gelir ve Karlar

68. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)

69. Dönem Net Karı veya Zararı

7. Maliyet Hesapları

70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

71. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

72. Direkt İşçilik Giderleri

73. Genel Üretim Giderleri

74. Hizmet Üretim Maliyeti

75. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

76. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

77. Genel Yönetim Giderleri

78. Finansman Giderleri

79. Gider Çeşitleri (7/B Seçeneği)

C. Hesaplar

İşletmelerin büyümesi ve faaliyet konularının artması, işlemlerin hesaplar yoluyla izlenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Hesaplar ile bunları kapsayan defterler ve belgeler yardımıyla, bir

işletmenin gerçek durumu gösterilmektedir. Hesap, **özelliklerine göre aynı olan** değer hareketlerine ilişkin bilgilerin bir başlık altında toplanmasını sağlamaktadır.¹¹²

İşte Bilânçoyu oluşturan her bir kalemin dönem içindeki kıymet hareketleri ile ilgili artış ve azalışların kaydedildiği çizelgelere “hesap” denilmektedir.¹¹³

Ülkemizde kullanılan muhasebe yöntemi, çift (iki) taraflı kayıt yöntemidir. Bilânçoyu oluşturan bir varlık veya kaynak kaleminde artış oldukça toplama, azalış oldukça çıkarma yapmak, muhasebe açısından birçok karışıklığa neden olabilecek bir yöntem¹¹⁴ olduğundan, hesapların sol tarafı borç ve sağ tarafı alacak olarak adlandırılmıştır. Varlık (Aktif) Hesaplarında artış oldukça, hesabın borcuna, azalış olduğunda ise alacağına yazılmaktadır. Kaynak (Pasif) Hesaplarında ise durum bunun tam tersidir.¹¹⁵

Bu yöntemde, işletmeye ait bütün işlemler tarih sırasına göre önce Yevmiye Defterine, buradan Defter-i Kebire kaydedilmekte, ayrıca hesap dönemleri sonunda yapılan envanter sonuçları da ayrı bir defter olan Envanter Defterine kaydedilmektedir. VUK'nun “*Bilânço esası*” olarak adlandırdığı usul, bu usuldür. Bu usulde kayıtlar yapılırken, bir veya birkaç hesabın borcu ile bir veya birkaç hesabın alacağına yazılan rakamların tutarsal olarak eşitliği aranır, hesap adedi bazında eşitlik aranmaz.¹¹⁶

Bu noktada, ilerleyen açıklamalarımızda önem arz ettiğinden, tekrar vurgulamak gerekir ki muhasebede “hesap”, kelime olarak; toplama, çıkarma, çarpma, bölme gibi bir takım rakamların karşılaşmasından ortaya çıkan işlemler demek değildir.¹¹⁷

MSUGT, Tekdüzen Hesap Planı'nda hesap gruplarını oluşturan hesapları, 100. Kasa Hesabında örneklenebileceği üç haneli rakamlarla kodlamıştır.¹¹⁸

Yine 100. Kasa Hesabı üzerinden kodlama sistemi irdeleyecek olursak: (100. Kasa Hesabı, aynı zamanda Defter-i Kebir Hesabı olmaktadır!)

¹¹² YALKIN, s.85

¹¹³ KAVAK, s.28

¹¹⁴ 15. yüzyılda, o zamanın esaslı tüccarları olan Venedikli tacirler, hesaplarını toparlayamadıklarından şikayetçi olarak Luccia Pacioli adlı bir papaza başvurmuşlar ve bu kişi konuya ilişkin “*Summa de Arithmetica, Geometria, Proporioni et Proportionalita*” yani “*Aritmetik Toplamlar*” kitabını yazmıştır. Asırlardan beri uygulaya geldiğimiz “*Muazzaf Usul Muhasebe*” yani “*çift taraflı kayıt*” işte böylece ortaya çıkmıştır. Aktaran Aydın ERDİM, “*Muhasebeye Dair*”, Maliye Postası, 01.06.2009, s.61

¹¹⁵ KAVAK, s.28

¹¹⁶ ÜNALAN-ÖZDORA-ÇALDAĞ-SAYARI, s.54, 55

¹¹⁷ ÜNALAN-ÖZDORA-ÇALDAĞ-SAYARI, s.49

¹¹⁸ AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, s.49

1 0 0 Kasa

Sıra No

Hesap Grubu

(Hazır Değerler)

Hesap Sınıfı

(Dönen Varlıklar)

Birinci hane, o Hesabın hangi Sınıfa, ikinci hane hangi Gruba ait olduğunu gösterirken üçüncü hane ise bu Hesabın aynı grupta kaçınıcı sırada yer alması gerektiğini gösterir. Kasa Hesabı örneğinde kod numarası olan 100 rakamını bu şekilde irdelersek; birinci hanede yer alan (1) rakamı bu hesabın Bilânçonun Aktifinde ve Dönen Varlıklar Sınıfında, ikinci hanede yer alan (0) rakamı Hesabın Dönen Varlıklar Grubu içinde yer aldığını ve üçüncü hanede yer alan (0) rakamı da bu Hesabın, Hazır Değerler Grubunun ilk hesabı olduğunu göstermektedir.¹¹⁹

Bir varlık (Aktif) ya da kaynak (Pasif) grubunun temel niteliğine ters olan ve bir önceki hesabı ya da grubu düzenleyen (netleştiren) hesapların yanında (-) işareti yer alır. Söz konusu hesaplardaki tutarlar Bilânçonun ilgili grubunda eksi olarak gösterilir.¹²⁰ Bu açıklamayı, 1. Dönen Varlıklar Hesap Sınıfında yer alan 10. Hazır Değerler Hesap Grubu Üzerinden örnekleyecek olursak:

¹¹⁹ KÜÇÜKSAVAŞ, s.121

¹²⁰ AKDOĞAN-SEVİLENGÜL, s.46

Aktif

(1+2)

1. Dönen Varlıklar

(10+11+12+13+15+17+18+19)

10. Hazır Değerler

(100+101+102-103+108)

100. Kasa

101. Alınan Çekler

102. Bankalar

103. Verilen Çek ve Ödeme Emirleri (-)

108. Diğer Hazır Değerler

Aynı örneği bir de kaynak (Pasif) hesap sınıfı olan 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesap Sınıfının 33. Diğer Borçlar Hesap Grubu üzerinden örneklersek:

Pasif

(3+4+5)

3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

(30+32+33+34+35+36+37+38+39)

33. Diğer Borçlar

(331+332+333+334+336-337)

331. Ortaklara Borçlar

332. İştirakler Borçlar

333. Bağlı Ortaklıklara Borçlar

335. Personele Borçlar

336. Diğer Çeşitli Borçlar

337. Diğer Borç Reeskontu (-)

Yukarıdaki açıklamalar esas olmakla birlikte:¹²¹

Hesap Planında belirtilen hesap grubu ve Defter-i Kebir (Büyük Defter) **hesaplarının isim, kod numaraları ve sıralamaları değiştirilemez.**

Hesap Planında boş olarak görülen 2'li kod hesap grupları (14, 16, 20, 21, 31, 41, 45, 46) ekonomik gelişmeler ve ihtiyaçlar paralelinde Maliye Bakanlığı'nca kullanılacağından, defter tutanlar **bu hesap gruplarını kullanamayacaklar ve doğal olarak bu gruplar altına da hesaplar açamayacaklardır.**

Hesap Planında boş olarak görülen 3'lü kod defteri kebir (büyük defter) hesapları (104, 105, 106, 107, 109, 113, 114, 115, 134, 155, 194, 265, 286, 325, 376 gibi) ise, ana hesap grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve mantığına uygun olmak, niteliği ve kapsamı itibarıyla **Hesap Planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak şartıyla serbestçe kullanılabilir.**

Bu bağlamda, hesap açma; bir işletmenin kuruluşunda ya da hesap döneminin ilk gününde bir hesabın borcuna ya da alacağına bir kayıt yapılması; hesabın kalan (bakiye) vermesi; bir hesabın borç veya alacak taraflarının arasında bir fark oluşmasını;¹²² hesabın kapanması; bir dönem sonunda herhangi bir hesabın borç veya alacak kalanlarının birbirine eşit olmasını ifade etmektedir.

Kalan veren hesaplar, dönem sonunda ters tarafa (borç kalanda alacak, alacak kalanda ise borç tarafına) kalan kadar tutar yazılmak suretiyle kapatılır. Bu aynı zamanda "*kapanış*" ya da "*Bilânço*" kaydı olarak da adlandırılır. Kapatılan hesaplar yeni hesap dönemi başında tekrar açılırlar. Bunun için hesap kalanları, tekrar hesabın ilgili tarafına yazılır.¹²³

Maliyet Hesapları (7 Hesap Sınıfı), yansıtma hesapları kullanılarak ya stok hesaplarına (dönem sonunda stokta kalan malların maliyetleri kadar) ya da ilgili Gelir Tablosu hesaplarına (faaliyet giderleri, satılan mal maliyeti gibi) aktarıldığından kalan vermez.¹²⁴ Gelir Tablosu Hesapları da (6 Hesap Sınıfı), dönem net kar veya zararının oluşturulması için tek bir hesapta¹²⁵ toplanmasını müteakip, kardan ödenecek vergilerin ayrılması suretiyle¹²⁶ tespit edilen net kar Bilânço ya net kar veya zarar¹²⁷ olarak ithal edileceğinden kalan vermez.

¹²¹ 2 seri no.lu MSUGT (RG:16.12.1993-21790)

¹²² "...borç kalanı veren hesaplara 'aktif' karakterli hesaplar, alacak kalanı veren hesaplara da 'pasif' karakterli hesaplar denir.", KAVAK, s.30. (Ancak bu kural sadece Bilânço Hesapları yani 1, 2, 3, 4 ve 5 kodlu Hesap Sınıfları için geçerlidir.)

¹²³ Ali İhsan DOĞAN, **Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticari Muhasebe Uygulamaları**, Kendi Yayını, İzmir 1997, s.104

¹²⁴ Bu hesapların kullanımı; 710, 720 ve 730 hesapların 711, 721 ve 731 hesaplar kullanılarak 151 hesaba intikali buradan 152 hesaba aktarmalar ve satılan mal maliyetinin de 620 hesaba intikali ile Gelir Tablosuna yansıtılması; 740 hesabın 741 hesap kullanılarak 622, 750 hesabın 751 hesap kullanılarak 630, 760 hesabın 761 hesap kullanılarak 631, 770 hesabın 771 hesap kullanılarak 632, 780 hesabın 781 hesap kullanılarak 660 veya 661 hesaba aktarılması şeklindedir. Dolayısıyla (7) Hesap Sınıfında yer alan hesaplar (6) Hesap Sınıfında yer alan hesaplara intikal etmedikçe Gelir Tablosu'na yansımaz ve devamında da dönem kar veya zararını etkilemez.

¹²⁵ Bu hesap 690 kodlu Dönem Karı veya Zararı Hesabıdır.

¹²⁶ Bu konuda 691 ve 370 kodlu hesaplar içeriği incelenmelidir.

¹²⁷ Bu durumda 590 veya 591 kodlu hesaplar kullanılır.

Dolayısıyla defterlerde açılış veya kapanış kayıtları denildiğinde anlaşılması gereken Hesap Sınıfları (1), (2), (3), (4) ve (5) kodlu Hesap Sınıfları olmaktadır. Bu çerçevede açıklamalarımız aşağıda şematize edilmiştir.

Bilânço Hesapları	Gelir Tablosu Hesapları	Gider - Maliyet Hesapları
Aktif	6 Gelir ve Giderler	7 Gider ve Maliyet Hesapları
	Üretim maliyeti stok hesaplarına aktarılır	
1 Dönen Varlıklar		
	Satılan mal maliyeti stoktan gider hesaplarına aktarılır	
2 Duran Varlıklar		Maliyet Hesapları Sonucu
		Gider Hesapları Sonucu
	Gider ve Maliyet Hesapları Sonucu	
Pasif		
3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
4 Uzun vadeli Yabancı Kaynaklar		
Öz Kaynaklar		
5 Öz Kaynaklar		
+	Gelir Gider Sonucu Oluşan	
Kar / Zarar	Kar / Zarar	

Hesapların mali tablolara intikali “*Mizan*” kullanılarak yapılır. Yevmiye Defterine ve buradan da Defter-i Kebire aktarılan mali işlemlerin sonucunda, kayıtlarda veya aktarmalarda hata olup olmadığının kontrolü amacıyla çeşitli adlarda düzenlenen mizanlar, aynı zamanda mali tabloların da alt yapısını oluşturur.¹²⁸

Mizanlar, Büyük Defter kayıtlarından düzenlenir ve Defter-i Kebirde her bir hesabın borç ve alacak toplamları ile kalanları mizan üzerinde görülür. Tüm hesaplar mizana aktarıldığında, mizanın borç ve alacak kalanları toplamı birbirine, borç ve alacaklar toplamlarının ise yevmiye defteri borç ve alacak toplamlarına eşit olması gerekir.

Mizanlar; işletme açılışında (açılış mizanı), envanter işlemlerinden önce (genel geçici mizan), ve envanter işlemlerinden sonra (genel kesin mizan) olmak üzere düzenlenirler. Genel kesin mizan, aynı zamanda Yevmiye Defterinin kapanış fişi (maddesi) ile Bilânço düzenlenmesinde kullanılır.

Bilgi işleme dayalı muhasebe yapılan işletmelerde arzu edilen her anda mizan otomatik olarak alınabilmektedir.

V. Hesapların Uygulanması: Muhasebe (Yevmiye) Kaydı

Muhasebe hesaplarının, muhasebe defterleri üzerinde uygulamasına muhasebe (yevmiye) kaydı ya da maddesi denilmektedir.¹²⁹ Yukarıda Yevmiye defteri hakkında bilgi verilirken aslında bir yevmiye kaydının (maddesinin) nasıl olması ve neler bulunması gerektiği de belirtilmiştir. VUK düzenlemesinden hareketle yevmiye defterinde şu bilgilerin (sütunların) bulunması gerekmektedir:¹³⁰

- Tarih
- İşlem
- Miktar
- Bağlantı (Bu sütuna işlemlerin, defter-i kebirin hangi sayfasında ya da hangi satırında kayıtlı bulunduğu yazılır)
- Madde no.su
- İşlemi (kayıd) açıklayıcı not.

MSUGT, kullanılacak hesapları açıklamış ve çalışma prensiplerini öngörmüş ise de hesapların kullanımında yardımcı hesap kullanımını zorlayan bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle yevmiye kayıtlarının doğrudan kebir hesapları (ana hesaplar) kullanılarak yapılmasını engelleyici bir düzenleme bulunmamaktadır.

Uygulamada işletmeler kullanımı MSUGT ile zorunlu tutulan hesapları (Defter-i Kebir hesabı, ana hesap ya da Büyük Defter hesabı), kendi ihtiyaç ve isteklerine göre istedikleri kadar yardımcı hesap kullanmak suretiyle alt bölümlere ayırabilmektedirler. Bu şekilde hesapların alt hesaplar halinde ayrıntılandırılması işlemine “*kırılım*” adı verilmektedir. Uygulamada en

¹²⁸ Konuya ilişkin, DOĞAN, s.110-111

¹²⁹ Yevmiye maddesi, şekil ve tanımı ile basit madde, bileşik madde, karma madde ve tamamlayıcı madde gibi ayrımlar için DOĞAN, s.106-109

¹³⁰ VUK düzenlemesi için Bkz. md. 183 ve konuyla ilgili ayrıntılar için ise ALVER, s.13.

çok rastlanılan hesap kırılımı XXX.XX.XXX şeklindeki hesap kullanım tarzıdır.¹³¹ Bu tarz tercihte hesapların kırılımına ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır:

331.		ORTAKLARA BORÇLAR
	10.	Ortaklara TL Borçlar
		001 Bay Ahmet Örnek
		002 Bayan Ayşe Örnek
	20.	Ortaklara EUR Borçlar
		001 Bay Ahmet Örnek
		002 Bayan Ayşe Örnek

Ana Hesap

1.Muavin
(Grup)
Hesap

2.Muavin
Hesap

Bilgisayarlı muhasebe uygulamalarının artmasıyla, kullanılan paket programların da etkisiyle ana hesaplara 1. seviye, kırılımın ilk yardımcı hesabına 2. seviye veya grup hesap, son kırılıma ise 3. seviye veya yardımcı (muavin) hesap denilmektedir.¹³²

Hesapların bu şekilde kullanımı özellikle Mizan alınması sırasında bilgisayarlı muhasebe kullanıcılarına pratik yararlar sağlamaktadır. Örneğin mizan alınması sırasında parametre olarak hesap seviyesi–1 tercih edildiğinde sadece 331. Ortaklara Borçlar Hesabı yani tüm ortaklara, tüm nedenlerle ve tüm para birimleriyle olan borçlar; hesap seviyesi–2 tercih edildiğinde ortaklara TL ve EUR cinsinden olan borçlar ayrı ayrı; hesap seviyesi–3 tercih edildiğinde ise her bir ortak bazında TL ve EUR cinsinden borçlar raporlanabilmektedir.

MSUGT’nde öngörülen (ana) hesapları kırılıma tabi tutmanın bir diğer yararı da yardımcı (muavin) defter kullanımında görülür. Bu açıklamalarımızı bir muhasebe kaydı ile örnekleyecek olursak:

Şirket ortağı Bay Ahmet Örnek, şirketin günlük finansman ihtiyacında kullanılmak üzere ortağı olduğu şirketin X Bank’ta bulunan vadesiz TL hesabına 100,00 TL yatırmıştır.

Bu (mali) işlemin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır

¹³¹ MSUGT’nin yayımını takip eden uygulamanın ilk yıllarında konuya ilişkin yayımlanmış birçok kitapta, örneklerin 3’lü kırılımla verilmesi ve özellikle maliyet hesapları bakımından (Maliyet Hesabı)(Gider Yeri Kodu)(Gider Çeşidi Kodu) kırılımının pratik olmasının uygulamaya yön verdiği düşüncesindeyiz.

¹³² Muavin hesapların toplandığı hesaba grup hesap denilmesi, MSUGT’nde yer verilen hesap grupları ile karıştırılma olasılığı yarattığından tarafımızdan tercih edilmemektedir.

06.01.2009

15				
	102.BANKALAR	4	100,00	
	102.10.X Bank		100,00	
	102.10.100 X Bank 12535 TL Vd.siz		100,00	
	331.ORTAKLARA BORÇLAR	2		100,00
	331.10. Ortaklara TL Borçlar			
	331.10.001.Bay Ahmet Örnek			100,00
				100,00
	Ortağımız Bay Ahmet Örnek tarafından şirket hesabına C/H'a mahsuben yatırılan TL			

İşletme, bu işlemi yukarıdaki gibi muhasebeleştirebileceği gibi, -isterse- aşağıdaki gibi de kayda alabilecektir.

06.01.2009

15				
	102.BANKALAR	4	100,00	
	331.ORTAKLARA BORÇLAR	2		100,00
	Ortağımız Bay Ahmet Örnek tarafından şirket hesabına C/H'a mahsuben yatırılan TL			

Son muhasebe kaydı, asgari bilgi içermekle beraber MSUGT'nin öngördüğü zorunlu kayıt sistemi aslında bundan ibarettir. Ayrıntılar, işletmenin isteği doğrultusunda şekillenir. İlk muhasebe kaydının Defter-i Kebire intikali, hem MSUGT'ne göre zorunlu olan,

331.Ortaklara Borçlar

1-.... .	
2-.... .	100,00

şeklinde ve hem de işletmenin arzusuna göre yardımcı defterlerin de aynı defter-i kebir,

331.10.Ortaklara TL Borçlar

1-.... .	
2-.... .	100,00

şeklinde ve/veya ek olarak,

331.10.001.Bay Ahmet Örnek

1-.... .	
2-.... .	100,00

şeklinde intikal ettirilir. İşletme, MSUGT'nin öngördüğü 331.Ortaklara Borçlar Hesabını isteğe bağlı olarak Yevmiye Defterinde kırılımlı olarak kullandığı halde isterse Defter-i Kebire sadece ana hesap (Defter-i Kebir hesabı) olan 331.Ortaklara Borçlar Hesabını intikal ettirip, diğer hesapları bu deftere geçirmeyebilir ya da alt kırılımda yer alan yardımcı hesapları başkaca tasdiksiz isteğe bağlı tutacağı yardımcı defterlerde izleyebilir.

Oysa ikinci ve son kayıt şeklinde sadece,

331.Ortaklara Borçlar

1-.... .	
2-.... .	100,00

şeklinde Defter-i Kebir kaydı yapılır.

Her ne kadar olay bu kadar basitse de özellikle muhasebeye dışarıdan ve geçmişe dönük olarak bakıldığında hesapları kırılım olmadan kullanmak veya kırılımlı kullanıldığı halde Yevmiye Defteri ve Defter-i Kebire sadece zorunlu olduğu için ana hesaplar bazında kayıtları yazmak/yazdırmak bazı sıkıntı ve yanlış anlamalara yol açabilmektedir.¹³³ Şöyle ki:

Yukarıdaki örneğe, aynı gün şirketin diğer ortağı olan Bayan Ayşe Örnek'e 100,00 TL borç vermesi şeklinde bir veri eklersek, aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır:

¹³³ Konuşmacı olarak katıldığımız birçok seminerde, katılımcı meslek mensuplarından edindiğimiz izlenim, aslında uygulamada bu durumla sıkça karşılaşıldığı şeklindedir.

06.01.2009

15				
	331.ORTAKLARA BORÇLAR	3	100,00	
	331.10. Ortaklara TL Borçlar		100,00	
	331.10.002.Bayan Ayşe Örnek		100,00	
	102.BANKALAR	5		100,00
	102.10.X Bank			100,00
	102.10.100 X Bank 12535 TL Vd.siz			100,00
	Ortağımız Bayan Ayşe Örnek'e şirket hesabından C/H'a mahsuben ödenen TL			
	/			

Eğer işletme, muhasebe kayıtlarında kullandığı hesaplarda kırılım yapmamış ve doğrudan ana hesapları kullanmayı tercih etmişse ya da muhasebe kayıtlarında kırılım kullanmakla birlikte Yevmiye Defteri ve Defter-i Kebir kayıtlarında sadece ana hesapları kayda alıyorsa ve bir de uygulama da sıkça rastlanıldığı üzere muhasebe fişlerini birleştirerek Yevmiye Defterine kayıt yapıyorsa üstelik borç ve alacak kayıtlar kendi içlerinde sıralanıyorsa ortaya çıkacak manzara Yevmiye Defterinde şöyle görünecektir:

06.01.2009

15				
	102.BANKALAR	2	100,00	
	331.ORTAKLARA BORÇLAR	5	100,00	
	102.BANKALAR	3		100,00
	331.ORTAKLARA BORÇLAR	4		100,00
	06.01.2009 tarihli fişler mucibince			
	/			

Böyle kayda alınan yevmiye maddesinin Defter-i Kebir de görünümü ise şöyle olacaktır:

331.Ortaklara Borçlar

3-.....	100,00	1-.....	
		2-.....	100,00

Sonraki yıllarda, vergi inceleme elemanları örneğinde olduğu gibi geçmişe dönük olarak kayıtları inceleyenler böyle bir yevmiye kaydı ve böyle bir Defter-i Kebir kaydından sonuca varmakta bir hayli zorlanacaklardır. Üstelik işletmenin muhasebe fişlerini ve ekinde bulunması gereken banka dekontlarını bu yevmiye kaydına ulaşılmayı temin edecek şekilde muhafaza etmemesi durumunda birçok yanlış anlamının doğması kuvvetle muhtemeldir.

Bu kapsamda MSUGT’nde yardımcı defter kullanma zorunluluğu getirilmemiş olması görüşümüze göre bir eksiklikdir.¹³⁴

Konuyu daha da netleştirmek için son bir örnek daha verecek olursak:

İşletme portföyünde bulunan ileri tarihli 100,00 TL tutarlı bir müşteri çekini tahsil için bankaya vermiş ve aynı gün müşterisinden aldığı 200,00 TL tutarlı bir çeki aynı zamanda satıcısı konumunda da bulunan bir başka müşterisi firmaya ciro ederek vermiştir. İşletme, muhasebe kayıtlarını yaparken yardımcı hesap (ve defter) kullanmamakta veya kullanıyorsa da bunu yevmiye kayıtlarını deftere yazdırırken dikkate almamakta ayrıca günlük işlemlerin tamamını tek bir yevmiye kaydında birleştirerek izlemektedir. Ortaya çıkan yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

¹³⁴ Diğer taraftan, MSUGT maliyet hesaplarında ise aksine, “Büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için özellikle zorunlu olarak önerilen 7/A seçeneğinde; giderler, esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına “Fonksiyon Esasına” göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun biçimde yürütülmüş olacaktır. Bu kayıt yönteminde; giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.” düzenlemesi ile yardımcı hesap kullanımını bu alanda zorunlu tutmaktadır.

06.01.2009

32				
	101.ALINAN ÇEKLER	2	100,00	
	101.ALINAN ÇEKLER	4	200,00	
	120.ALICILAR	8	200,00	
	101.ALINAN ÇEKLER	3		100,00
	101.ALINAN ÇEKLER	5		200,00
	120.ALICILAR	12		200,00
	06.01.2009 tarihli işler mucibince			

101.Alınan Çekler Hesabının, Defter-i Kebir kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

101.ALINAN ÇEKLER

2-.....	100,00	1-.....	
5-.....	200,00	3-.....	100,00
		4-.....	200,00

120.Alıcılar Hesabının, Defter-i Kebir kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

120. ALICILAR

8-.....	200,00	1-.....	
		12-.....	200,00

Oysa bu işletme yardımcı hesap kullanarak (veya kullandığı yardımcı hesapları da yevmiye defterine kaydederek) yevmiye kaydı yapmış ve her bir işlem için ayrı bir yevmiye kaydı (maddesi) yapmış olsa idi bu kez kayıt aşağıdaki gibi olacaktı:

06.01.2009

32

101.ALINAN ÇEKLER

2

100,00

101.10.200.Tahsile Verilen Çekler

101.ALINAN ÇEKLER

3

100,00

101.10.100.Portföydeki Çekler

06.01.2009 tarihinde bankaya tahsile verilen
portföydeki çek

/

06.01.2009

33

101.ALINAN ÇEKLER

4

200,00

101.10.100.Portföydeki Çekler

120.ALICILAR

12

200,00

120.10.005.Müşteri B

06.01.2009 tarihinde C/H mahsuben çekle
tahsilat

/

06.01.2009

34				
	120.ALICILAR	8	200,00	
	120.20.265. Müşteri A			
	101.ALINAN ÇEKLER	5		200,00
	101.10.100.Portföydeki Çekler			
	06.01.2009 tarihinde C/H mahsuben portföyden çek cirosu			

Sonuç itibariyle her iki kayıt şekli de VUK ve MSUGT'ne uygun kayıtlardır. Ancak ikinci tarz kayıt yöntemi daha ayrıntılı ve geçmişe yönelik incelemelerde olaya vakıf olmayı daha kolaylaştırıcı bir etkiye sahiptir. Israrla vurgulamak gerekir ki gelecekte MSUGT'nin bir şekilde, bu örnekte yer aldığı üzere ayrıntılı ve her bir işlemi ayrı muhasebe kayıtlarında kayda alma yolunda zorlayıcı hükümler getirmesinde büyük yararlar bulunmaktadır.

VI. Kayıt Zamanı

Uygulamada görülen bir diğer sıkıntılı durum ise muhasebe fişleri kullanımı ve devamında muhasebe kayıtlarının yapıldığı bilgisayar programlarından defterlere çıktı alınmasında (defterlerin yazdırılmasında) meydana gelen gecikmelerdir.

VUK, işlemlerin defterlere zamanında kaydedileceğini öngörmüş ve şu ilkeleri getirmiştir:¹³⁵

- Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.
- Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota¹³⁶ ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

Görüldüğü üzere VUK, açıkça ancak kayıtlarını yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan muhasebe fişlerine dayanarak yürüten işletmelerde kayıtların, esas defterlere 45 gün içinde intikal ettirilebileceği, aksi halde 10 günden daha fazla gecikmelerin kabul edilmeyeceğini

¹³⁵ VUK md. 219

¹³⁶ Artık kullanıldığından emin olamadığımız "primanota", özellikle bankacılıkta kullanılan, belgeleri hesaplarına göre ayırarak gösteren bir tür icmal belgesidir.

düzenlediği halde, birçok işletmenin muhasebe fişi kullanmadıkları, muhasebe fişi kullanmayı işlemlere esas belgeleri bilgisayara girmek olarak anladıkları, fiş kullananların çoğu kez muhasebe fişi çıktısı almadığı, çıktı almışsa da yetkililere imzalatmadığı ve her durumda da defterlerin ancak hesap yılı kapandıktan sonra çıktısının alındığı yadsınılmaz bir olgudur.

Kimilerince zaman ve kimilerince kırtasiye israfı olarak algılanan bu uygulamalar o kadar kanıksanmıştır ki çoğu kez işletmelere dışarıdan hizmet veren meslek mensupları dahi kontrollerini imzasız muhasebe fişleri üzerinden ve esas defterlere intikal ettirilmemiş kayıtlardan yapmayı mutlak görür duruma gelmişlerdir.

Her ne kadar VUK, *“Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye”* şeklindeki hüküm ile¹³⁷ Maliye Bakanlığı’ni yetkilendirmiş ise de, Bakanlık henüz bu yetkisini kullanmamış olduğundan muhasebe kayıt ve defterleri halen kağıt üstüne basılı olarak kullanılmaktadır.

Dolayısıyla, kayıtların ister işletmede ve isterse meslek mensuplarına ait bürolarda, bilgi işlem ortamında izleniyor olması, bu kayıtlar esas defterlerle yazılmadıkça vergi hukuku anlamında bir anlam ifade etmemektedir. Bu şekilde hareket eden mükellefler olsa olsa *“defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler”* olarak nitelendirilip bir işleme taraf tutulabilirler.¹³⁸

VII. Muhasebede Kullanılan Bazı Terimler

Yukarıda yapılan açıklamalardan sonra muhasebe sistemimizin ana denklemine geçmeden önce, muhasebede kullanılan bazı terimlere, hesapların kullanım şeklinin anlaşılabilirliği açısından (biraz geçte kalmış olsak da) kısaca değinmekte yarar görmekteyiz.¹³⁹

Tahsilât ve Tediye (Ödeme): Kasa mevcudu ve her an hazır bankadaki mevduat, yani nakdi varlıklar toplamı ödeme vasıtaları olan adlandırılır ve ödeme vasıtalarında artış meydana getiren işlemler tahsilât, azalma meydana getiren işlemler ise ödeme olarak tanımlanır.

Hâsılat ve Harcama: Ödeme vasıtaları mevcudu ile alacaklar toplamından borçların çıkarılmasından sonra kalan değer, parasal varlık olarak adlandırılmakta ve parasal varlıkta artışa neden olan işlemler hâsılat, azalmaya neden olan işlemler ise harcama olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda mal satışı hâsılat, mal alış harcamadır.

Gelir-Gider ve Kar-Zarar: İşletmenin toplam varlıklarından toplam borçları çıkarıldığında kalan değer öz kaynak veya öz sermaye olarak adlandırılmakta ve öz sermayeyi artıran işlemler gelir, azaltan işlemler ise gider olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerde giderlerin, gelir elde etmek için yapılması esastır.

Gelir ve gider toplamı arasındaki fark olumlu ise kardan, olumsuz ise zarardan söz edilir.

¹³⁷ VUK mük. md. 257/3 ve ayrıca VUK md. 175

¹³⁸ VUK md. 359/1

¹³⁹ Bu kavramlar hakkında ayrıntılı açıklamalar için, KÜÇÜKSAVAŞ, s.27-30

Maliyet: Mal ve hizmetlerin elde edilmesi için katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. Mal veya hizmet satılıp bir gelire dönmedikçe (stokta kaldıkça) bir hâsılat-gelir söz konusu olmayacağından maliyetin de gidere dönüşmesi söz konusu olmayacaktır.

VIII. Bilânço ve Muhasebe Temel Denklemi

Başlangıçta da belirttiğimiz üzere, işletmelerin var olma nedeni varlık elde etmektir. Dolayısıyla işletmelerin varlık elde etmeye yönelik her mali işlemi aynı zamanda kaynak kullanımına ilişkin bir mali işlemi de beraberinde getirir.

İşletmeler, ancak kaynakları tutarında varlık sahip olabilirler. Yani bir varlık edinebilmek için mutlaka bir kaynağa ihtiyaç duyarlar. Bu yönden işletmelerin mali işlemleri, fizikte geçerli olan kısaca *“hiçbir şey vardan yok olmaz, hiçbir şey yoktan var olmaz”* diye de bilinen *“kütlenim korunumu kanunu”* ya da bir diğer adıyla *“Lavoisier Kanunu”*¹⁴⁰ ile benzerlik gösterir.

Açıklamalarımız basit bir Bilânço oluşturarak somutlaştırırsak:

Bilânço	
Varlıklar (Aktif)	Kaynaklar (Pasif)
1. Dönen Varlıklar	3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
2. Duran Varlıklar	4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
	5. Öz Kaynaklar
Aktif Toplamı	Pasif Toplamı

Yukarıda yer alan basit Bilânço üzerinden de izlenebileceği üzere, varlıkların (Aktif) toplamı kaynakların (Pasif) toplamına eşit olacaktır. Bu eşitliğe *“Bilânçonun temel eşitliği”* ya da *“Bilânço temel denklemi”* denilir.¹⁴¹ Bir başka ifade ile;

[Varlıklar = Kaynaklar] ya da [Aktif = Pasif]

söyleminin kaynağı bundan ibarettir. Kaynaklar, yukarıdaki basit Bilânçoda da yer aldığı üzere (3), (4) Borçlar ve (5) Sermayeden (Öz kaynaklar), Varlıklar ise (1) Dönen Varlıklar ve (2) Duran Varlıklar kalemlerinden ibarettir.

Bu durum;

[Varlıklar = Sermaye + Borçlar] ya da [Varlıklar = Özkaynaklar + Yabancı Kaynaklar]

olarak ifade edilir. Bu eşitliği, MSUGT'nin getirdiği hesap sınıflarını kullanarak

¹⁴⁰ Bir bilim adamı olan Antoine Laurent de LAVOSIER, bir süre Fransa Hazine Genel Sekreterliği'ni de yapmış ve Fransız İhtilali'ni takip eden dönemde iki ayrı suçla mahkûm olarak idam edilmiştir. Ne ilginçtir ki iki ayrı suçlamadan bir tanesi de vergi toplamada yolsuzluktur.

¹⁴¹ ÇALDAĞ-AYANOĞLU, s.11

[1+2 = 3 + 4 + 5]

şeklinde de ifade edebiliriz. Eşitliği biraz daha ayrıntılı hale getirirsek,

[Dönen Varlıklar + Duran Varlıklar = Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar + Özkaynaklar]

şeklinde de ifade edebiliriz.

İşletmenin gerçekleştirdiği her (mali) işlem, Bilânço eşitliğinde sürekli bir değişim meydana getirir, ancak eşitliği asla bozmaz/bozamaz. Bilânço eşitliği bir şekilde bozulmuşsa bu, (mali) işlemin Bilânço'ya yanlış geçirildiğine işarettir. **Eşitliği bozmadan gerçekleştirilebilecek (mali) işlemlerde dört olasılık söz konusu olabilir.**¹⁴²

- Aktif ve Pasif aynı tutarda artar.
- Aktif ve Pasif aynı tutarda azalır.
- Aktif aynı tutarda hem azalır hem artar.
- Pasif aynı tutarda hem azalır hem artar.

Aktif ve pasifin aynı tutarda artmasına örnek olarak, kredili (veresiye) mal alımı gösterilebilir.

06.01.2009

15				
	153. TİCARİ MALLAR	22	100,00	
	191. İNDİRİLECEK KDV	35	18,00	
	320. SATICILAR	60		118,00
	06.01.2009 tarih ve 116 no.lu fatura ile alınan ticari mal			

Bu şekilde kayda alınan işlem ile işletmenin varlıklarında 100,00 TL ticari mal stokunda ve 18,00 TL indirilecek KDV tutarında bir artış olmuş, bu alım satıcı firmadan açık hesap yapılarak borçlanıldığı için kaynaklarda da aynı tutarda 118,00 TL'lik bir artış söz konusu olmuştur.

Aktif ve Pasifin aynı tutarda azalmasına, mal alımı nedeniyle oluşan cari hesaba mahsuben satıcı firmaya bankadan ödeme yapılması örnek gösterilebilir.

¹⁴² ÇALDAĞ-AYANOĞLU, s.13

06.01.2009

22	320. SATICILAR	32	118,00	
	102. BANKALAR	70		118,00
	C/H'a mahsuben verilen vadeli çek			

Bu şekilde kayda alınan işlem ile işletmenin varlıkları yani bankadaki mevduatı 118,00 TL azalmış ama karşılığında da kaynaklarda yani borçlarda da 118,00 TL bir azalma meydana gelmiştir.

Aktifin aynı tutarda hem azalıp hem de arttığı durumlarda Aktifler kendi içinde yer değiştirdiğinden eşitlik yine bozulmayacaktır. Kasadaki paranın kullanılması ile demirbaş alınması buna örnek gösterilebilir.

06.01.2009

35	255. DEMİRBAŞLAR	42	100,00	
	191. İNDİRİLECEK KDV	45	18,00	
	100. KASA	80		118,00
	06.01.2009 tarih ve 156 no.lu fatura ile alınan demirbaş.			

Bu kayıt sonucu işletmenin kasasındaki nakit mevcudu 118,00 TL azaldığından varlıklarda bir azalma meydana gelmiş, aynı zamanda bu nakit kullanılarak satın alınan demirbaş 100,00 TL ve indirilecek KDV 18,00 TL bedelle aktifi artırmış sonuçta eşitlik yine bozulmamıştır. Ancak dönen varlık olarak nitelenen nakit para, artık kısmen demirbaş olduğu için duran varlık haline gelmiştir. İndirilecek KDV kısmı olan 18,00 TL ise halen dönen varlıktır ve ay sonunda ödenecek KDV hesaplamalarında indirim olarak dikkate alınacaktır.

Yine Pasifin aynı tutarda hem azalıp hem de arttığı durumlarda Pasifler kendi içinde yer değiştirdiğinden eşitlik bozulmayacaktır. İşletmeye ait bir ticari borcun, işletme ortağı tarafından haricen ödendiği durumlar buna örnek gösterilebilir.

06.01.2009

36				
	320. SATICILAR	41	100,00	
	331. ORTAKLARA BORÇLAR	65		100,00
	Ortak tarafından haricen ödenen ticari borç nedeniyle hesaplar arası virman			

Bu kayıt sonucu işletmenin satıcılara olan ticari borcu 100,00 TL azaldığından kaynaklarda bir azalma meydana gelmiş aynı zamanda bu borcun ödenmesinde elde edilen kaynak ortaktan sağlandığından Pasifte aynı anda bir artış da meydana geldiğinden sonuçta eşitlik yine bozulmamıştır.

Yukarıda basitçe açıklamaya çalıştığımız “*Bilânço temel denklemi*”, muhasebe (yevmiye) kayıtları ve bu kayıtlara esas mali işlemler/hareketler temelinde ele alındığında aslında “*muhasebe temel denklemi*” olduğu da ortaya çıkmaktadır.

Bu şekilde Aktif veya Pasifte değişime neden olan mali işlemler, etkileri bakımından, işletme toplam yapısında değişme meydana getirdiği halde içyapıda bir değişikliğe neden olmayan işlemler “*sonuç meydana getirmeyen işlemler*” ve hem toplam yapıda, hem de içyapıda yani işletmenin öz varlığında değişme meydana getiren işlemler “*sonuç meydana getiren işlemler*” olarak ikiye ayrılabilir. Yukarıda kullandığımız “*muhasebe temel denklemi*”, her iki işlem grubunun da işletme üzerindeki etkilerinin izlenme yoludur ve işletmenin herhangi bir andaki kesitini göstermektedir.¹⁴³

İşletmelerin amacı öz sermayelerini dolayısıyla net varlıklarını artırmaktır. Bütün diğer işlemler bu amaca ulaşmak için yapılır. Bir başka deyişle sonuç meydana getirmeyen işlemler sonuç meydana getiren işlemleri kolaylaştırmak için yapılır. **Sonuç meydana getiren işlemlerin işletme sermayesi üzerindeki etkileri aşağıdaki gibidir:**¹⁴⁴

¹⁴³ YALKIN, s.47

¹⁴⁴ YALKIN, s.50

değerlerin (finansal) kaynak ve sahiplerini gösterdiğinden “finansal yapı” olarak da adlandırılır.¹⁴⁷

Başlangıçta yer verdiğimiz;

[Varlıklar = Borçlar + Özkaynaklar]

Eşitliğinden hareketle temel matematik kuralları çerçevesinde;

[Özkaynaklar = Varlıklar – Özkaynaklar veya Borçlar = Varlıklar – Özkaynaklar]

gibi eşitlikler de yaratılabilir.

IX. Bilgi İşlem ve Muhasebe

Günümüzde muhasebe uygulamaları büyük ölçüde bilgisayarlar yardımı ile yapılmakta ise de teknolojik gelişmeler, açıklaya geldiğimiz teorik esaslarda bir değişiklik meydana getirmemiş olup manüel (elle) veya bilgisayarla (otomatik) **yapılan kayıtlar arasında işlemlerin yürütülüş tarzı dışında bir farklılık bulunmamaktadır.**

Muhasebe uygulamalarında bilgisayar kullanımı işlemlere sadece hız kazandırmamış aynı zamanda bir defada girilen bilgileri (verilerin) birçok farklı amaca göre işlenmesi, değişik analiz ve rapor çıktılarının alınması, üstelik bunların işlenmesi sırasında matematiksel işlem hatalarının da en az seviyeye indirilmesi sağlanmıştır.

Bilgi işlem alt yapısı kullanılarak yapılan işlemlerde, Yevmiye Defteri ve Defter-i Kebir bu muhasebenin ürettiği dokümanlardan sadece bir kısmını oluşturur. Bunlar dışında özellikle finansal anlamda daha birçok liste, tablo, rapor ve verinin doküman olarak çıktısının ayrıca bir çaba gösterilmeksizin ya da çok az bir ek çaba ile elde edilmesi mümkündür. Ödeme ve tahsilat listeleri, ambar stok raporları, satış ve sipariş bilgileri, satın alma yönetimi, üretim planları, üretim reçeteleri, çek ve senet takip listeleri, müşteri ve satıcılar risk bilgileri bunlara örnek gösterilebilir.

Ne tür bir makine ve nasıl bir program kullanılırsa kullanılsın, bilgi işlemle muhasebede de bütün ticari işlemlerin tam ve kesintisiz olarak kaydı zorunludur. **Bir başka deyişle, bilgisayarlarla başarılı bir muhasebenin ön ve temel şartı yevmiye kayıtlarına esas olacak bilgilerin bilgisayarlara doğru bir şekilde girilmesidir.** Eğer girişler (ve dahi parametreler) hatalı ise, bilgisayardan doğru sonuç alınması mümkün olmayacağından, bilgi işlem kullanılarak muhasebe yapılıyor olması yetersiz muhasebe bilgisine sahip personel istihdamının bir gerekçesi olmamalıdır.¹⁴⁸

Bilgisayarlı muhasebede bilgiler yevmiye defterine doğrudan doğruya kaydedilmez. Ticari işlemler çeşitli adlar taşıyan fişler¹⁴⁹ yardımıyla sisteme girilir ve daha sonra yapılan işlemlerle önce muhasebe fişi haline getirilip ikinci bir işlemle de defterlere intikali sağlanır. **Bu nedenle yevmiye kayıtlarında bir hata varsa bu mutlak surette fişlere girilen hatalı bilgilerden kaynaklanır.** Bu durumda sadece muhasebe fişinin (ve ayrıca yevmiye kaydı)

¹⁴⁷ YALKIN, s.47

¹⁴⁸ Bu konu ve bilgisayarlı muhasebe ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için, KÜÇÜKSAVAŞ, s.179 vd.

¹⁴⁹ Kullanılan bilgisayar programlarına göre bu fişler, alacak/borç dekontu, alınan hizmet/mal faturası, satılan hizmet/mal faturası, virman fişi, tahsil-tediye-mahsup muhasebe fişleri, sarf fişi, ambar fişi, yansıtma fişi, açılış/kapanış fişi gibi çeşitli adlar taşıyabilmektedir.

düzeltilmesi yeterli olmadığından veri giriş fişinin de düzeltilmesi gereklidir. Özellikle entegre paket program kullanılan sistemlerde çoğu kez düzeltmenin tüm modüllerde etkili olması için eski muhasebe kaydı (ve dayanağı tüm fişlerin) iptali ile yeniden doğru bir şekilde girilmesinden başka bir çözüm yolu bulunmamaktadır.

Bilgisayarlı muhasebe uygulamasında iyi bir sistem kurulduğunda yapılacak hata sayısı en az seviyeye indirilebilirse de aşağıdaki hatalar sıkça gözlenmeye devam edilmektedir:¹⁵⁰

- Hatalı hesaba kayıt
- Doğru hesabın yanlış tarafına kayıt,
- Doğru hesaba hatalı rakama (tutar) yazılması.

Bilgisayar (doğrusu bilgi işlem) imkânları ile yapılan muhasebe, işletmelerin büyüklüğüne göre değişen görünüm sergilemektedir. Piyasada çok sayıda paket program olduğu gibi bazı işletmeler kendilerine özgü programla da yazdırabilmektedirler. Örneğin çok sayıda mal kalemleri üzerine ticaret yapan bir toptancı daha çok stok (ambar) opsiyonu olan bir programı tercih ederken, araç üzerinden bayilere mal dağıtımını yapan bir toptancı, araç ve müşteriler bazıdan yükleme ve cari hesaplarını izleyebileceği bir program talep edebilmektedir. Tüketicilere perakende olarak çok sayıda mal satan bir mağaza için ise örneğin barkot uygulamalarına yönelik bir program daha cazip gelmektedir.

İşletme daha karmaşık hale geldikçe ve sınaî özellikler gösterdikçe bu kez üretim ve malzeme planlama ve maliyet özellikli programlar öne çıkmaktadır.

Sonuçta bilgisayar programları ister paket olsun ister özel yazılım olsun giderek daha bütünleşmiş (entegre) ve teknik hale gelmektedir. Bu durum, bilgi işlem altyapısının çok sayıda kullanıcının aynı anda işlem yapabilmesi veya işletmenin bölümleri arasında veri bütünlüğü ve akışkanlığı sağlaması gibi avantajları zamanla ortadan kaldıran başka sorunlara yol açmaya başlamış gözükmektedir.

Temel sorunlardan birisi ve önceliklisi, işletmenin “*muhasebeci*”ler yanında bir de “*bilgi işlemci*”lere ihtiyaç duymaya başlamasıdır. Çoğu kez -doğal olarak- muhasebe ile uğraşanların bilgi seviyesi ne bir network (ağ) kurmaya ve ne de kurulmuş network üzerinde programı kurup çalıştırmaya yeterli değildir. Ancak sorun şu dur ki özellik taşrada çoğu kez bilgi işlemle uğraşan ve bu konuda hizmet verenler olsa da bunların, paket program servisleri beklenen seviyede değildir.¹⁵¹

İkinci sorun ise neredeyse tüm bilgisayar programlarının bir server (sunucu) veya ana bilgisayar üzerinde kurulu database (veri tabanı) üzerine inşa edilmiş olmasıdır. Sorun bu sunucuların her ne kadar bazı şifrelerle güvenli hale getirildiği düşünülse de işletme içi veya dışından bir takım müdahalelere açık olmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle internet erişimine dâhil edilen sunuculara uzaktan bağlantı da (uzak masaüstü bağlantısı) yapılabilmektedir. Çoğu kez farklı birkaç mekânda muhasebe tutmak zorunda kalan mağaza ya da şubeli işletmeler için uzaktan bağlantı kurulması bir zorunluluk dahi olmaktadır.

¹⁵⁰ KÜÇÜKSAVAŞ, s.162

¹⁵¹ Kişisel gözlemlerimize göre, konu paket programlar olduğundan işletme sahip ve yöneticileri, muhasebecilerden ziyade bilgi işlemcilere itibar etmektedirler.

Üçüncü sakınca ise, işletme içi personelin yetkilendirilmesi sorunudur. İçinde muhasebenin de izlendiği programların neredeyse tamamına yakını muhasebeyle ilgisi olmayan ancak muhasebeye veri akışı sağlan kişi veya bölümlerce de kullanılmaktadır. Örneğin bir işletmenin deposu (ya da mal kabulü), işletme deposuna gelen her mal için irsaliye girişi yaptığında farkında olmadan muhasebeye bilgi girişi yapmaktadır. Ya da işletmenin pazarlama bölümü bir satışa ait fatura kestiğinde ister istemez, stok modülünde yer alan stok kartlarını ve finans modülünde yer alan cari hesap kartlarını kullanmakta ve fatura kesildiğinde otomatik olarak hem stok, hem cari kayıtları ve hâsılat muhasebe fişi oluşturulmaktadır. **Kimin hangi menüye ve hangi raporlara ulaşma konusunda nasıl bir yetkiye sahip olacağı ayrıntılı analize ihtiyaç duymaktadır.** Bu yetkilendirme sırasında çoğu kez muhasebenin gereklerinin göz ardı edilerek daha çok işletme içi personel yetki dengesine dikkat edildiği bilinen bir gerçektir.

Sorunu, ithalat, ihracat ve finans gibi işlemler için ayrı bölümler kurmuş işletmeler yönünden ele aldığımızda konunun önemi daha da ortaya çıkacaktır. Bu tür programların kullanıldığı ve benzeri bölümlerin kullanıldığı işletmelerde her ne kadar muhasebe çoğu kez otomatikleşmiş görünse de muhasebe çalışanlarının ilgili bölümlerden işlemlere dayanak belgeleri temin edip, muhasebe veri tabanına gelen bilgileri kontrol etme ve onaylayarak muhasebeleştirilmesi, uygun olmayanlarda ilgili bölümlerde düzeltmeler yaptırmaya çalışması normalden daha fazla emek isteyen işlemlerdir.

Özetle, müşteriden çeki almış bir pazarlama elemanının, çeki tahsil etmiş bir finans elemanının, malı sevk etmiş bir satış elemanının kendilerini sorumlu tutmadıkları bir alanda “muhasebeciler” sürekli olarak; kendilerine ve çoğu kez işverenlerine göre sorumluluklarını yerine getirmiş personelin işlemlerini doğru ve sağlıklı bir şekilde kayda almak için çaba harcamak durumundadırlar.

Dördüncü sakınca, muhasebeye dâhil çeşitli bölümlerde çalışan personelin kişisel amaçlı ya da iş ve işlemlerine yardımcı olacak bir kısım tablo ve belgeleri bilgisayarlarında ya da çoğu kez sunucu üzerinde tutmalarıdır. Bazen yedekleme amacıyla bunu işletme de yapabilmektedir. Taslak halinde siparişler, işverenin şahsi kayıtları, işveren ya da çeşitli ortakların resmi ya da gayri resmi başka işletmelerine ait belgeler daha sonra herhangi bir (özellikle aramalı) incelemede sorun yaratan durumlardır.

Bu tür durumlarda kişisel gözlemimiz, belge ve bilgilerin hangi işletmeye ait olduğunun tespit edilemediği durumlarda, ele geçirildiği işletme ile ilgili olduğunun varsayıldığı yönündedir.

Beşinci sakınca, paket programlar ile bir işletmenin birden çok hesap dönemi kayıtlarının izlenebilmesi imkânı yanında bunun birden fazla işletme için de mümkün olmasıdır. Bu şekilde birden fazla işletmenin kaydının tutulduğu hallerde muhasebeye intikal ettirilecek belgelerin yanlış işletme veri tabanına kaydedilme ihtimali her zaman mevcuttur. Diğer taraftan işletmenin, “açık işlem” olarak adlandırılan bazı işlemleri, aynı programının ikinci bir veritabanı dosyasında izlemesi de mümkündür. Üstelik bu durumlarda çoğu kez, veri tabanına ulaşma imkânı bulunmayan “muhasebecilerin” durumdan bilgisi dahi olmamaktadır. Bu durum özellikle işletmenin bağımlı çalışanı olmayan meslek mensuplarınınca belirli periyotlarda yapılan ziyaretlerle verilen hizmetlerde yaşanabilmektedir.

Bir diğer sorun ise, muhasebeye bilgi akışını sağlayacak, verileri oluşturacak muhasebe dışı bölümlerin kullandığı işlem kartlarının, yanlış muhasebe hesap kodlarına bağlanmış olmasıdır. Böyle bir durumda örneğin satış servisi ABC A.Ş. adlı bir müşterisine yaptığı satış

için doğru bir şekilde fatura kesse dahi bu satış işlemi doğru muhasebe kodu olan 120.Alicılar Hesabı (ya da bunun yardımcı hesabı olan örneğin 120.10.186 ABC A.Ş.) yerine, hatalı olarak örneğin 320. Satıcılar Hesabına ((ya da bunun yardımcı hesabı olan örneğin 320.10.186 XYZ Ltd.Şti.) kaydolabilir.

Bu açıklamadan hareketle, doğru ve titiz takip edilmeyen bütünleşmiş programların bir süre sonra “kod çöplüğü”ne dönmesinin mümkün olduğunu, kişisel gözlemlerimizden de hareketle çok rahat söyleyebiliriz. İşin garip, üzücü ve endişe verici yanı ise, bu kodlamalar konusunda çoğu kez işletmelerin muhasebe bölümlerine söz hakkı düşmemesidir.

Olumsuz örnekler daha da çoğaltılabilir. Ancak şu bir gerçektir ki, önceleri güzel ve pratik görünen detaylar zaman içinde çoğu işletme için durumu içinde çıkılamaz ve elde edilen veriler kullanılamaz hale getirdiğinden sistemlerini gözden geçirme ihtiyacına yönelmektedir.

Son olarak ifade edebileceğimiz bir diğer sorun ise, bilgi işlem temelli muhasebede geçmişe dönük olarak araya muhasebe fişi girilebilmesi, fişin silinebilmesi ya da değiştirilmesidir. Her ne kadar program parametrelerine gerekli girişler yapılarak bu yetki kısıtlanabilse dahi tekrar devre dışı bırakarak bu işlemleri önlemenin bir yolu da bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, sağlıklı bir biçimde bilgi işlem alt yapısında muhasebe uygulamaları için Maliye Bakanlığı'nın, yukarıdaki bölümlerde değindiğimiz VUK'nun ilgili hükümlerinden aldığı yetkiyi bir an önce kullanması gerekli görünmektedir. Böylece Maliye Bakanlığı tarafından örneğin sertifikaya bağlanmış programlarda örneğin dışarıdan erişim, geçmişe dönük kayıt silme, düzeltme, ekleme gibi riskler de ortadan kaldırılabilecektir.

Böylece programlara yapılacak küçük bir ekleme ile, işletmenin esas defterlerini hangi tarihte yazdırdığı da tespit edilebileceği gibi belki de VUK'da da yer alan elektronik ortamda saklama ve ibraz keyfiyeti de hayata geçebilecektir.

Sahip olduğu yetkileri, her durumda sık sık kullanmayı seven idarenin bu konuda neden yetkisini kullanmadığı belki başka bir platformda tartışılabilirse de bu çalışmada konu üzerinde durulmayacaktır.

BÖLÜM - III

VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN BİR SUÇ OLARAK HESAP VE MUHASEBE HİLESİ

Bu bölümdeki açıklamalara geçmeden başlangıçta vurguladığımız muhasebenin ilgili taraflarını tekrar hatırlamak anlamında aşağıdaki tablonun incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

Muhasebe verilerini yaratanlar ve raporlayanlar	Muhasebenin yarattığı verileri ve raporları kullananlar	
1-Muhasebeye esas belgeleri ve verileri yaratanlar	İşletme İçi Kullanıcılar	İşletme Dışı Kullanıcılar
2-Muhasebe kayıtlarını yapanlar	1-İşletme yöneticileri	1-Devlet
3-Muhasebe verilerini raporlayanlar	2-İşletme sahip ve ortakları	2-Kredi verenler)
4-Veri ve raporları denetleyen ve tasdik edenler	3-İşletme çalışanları	3-Kamu (Halk
		4-İş ve işçi kuruluşları
		5-Yatırımcılar

Bu tablo, eğer “hesap ve muhasebe hilesi” diye bir suç varsa, bunun hangi aşamalarda kimler tarafından işlenebileceği ve kimlerin bu suça iştirak edebileceğinin tespiti anlamında hayati önem taşımaktadır. Bazı durumlarda suçun tipinin belirlenmesi anlamında da yukarıdaki tablo ışık tutabilir.

Ceza hukuku kuralları, Devlete suç ve cezaları belirlemek ve suç işlendiği takdirde harekete geçmek, suç failini cezalandırmak yetkisini verirken, faile de kurallara aykırı hareket etmemek ve aykırı hareket ettiğinde de Devletin cezalandırma yetkisine itaat etme ödevini yükleyerek, Devlet ile suç faili arasında hukuki bir ilişki kurar.¹⁵²

Mademki ceza ilişkisi, tipe uygun bir fiilin yapılması ile kurulmaktadır, her kim bu fiili icra etmişse, ceza ilişkisinin aktif tarafı (süjesi) o olacaktır. Bu kimseye “suçun faili” denilmektedir.¹⁵³

Suçun “mağduru” (suçtan zarar gören) ise, belirli bir suçla zarara uğratılan veya tehlikeye maruz bırakılan hak veya yararın sahibini ifade etmektedir. **Her suçun doğal ve zorunlu mağduru devlettir.**¹⁵⁴

VUK’nda idari yaptırımlarla korunan yarar, doğrudan doğruya hazinenin zarar görmesini (vergi ziyasını) engellemek iken, kaçakçılık suçlarında korunan yarar, henüz vergi ziyayı doğmadan buna neden olabilecek eylemlerin engellenmesi olarak görülebilirse de biz bu konuda, sonuç itibari ile kaçakçılık suçunun, zarar suçu olmakta devam etmekte olduğu yolundaki görüşe itibar etmekteyiz.¹⁵⁵Yine katıldığımız bu görüşe göre, kaçakçılık suçlarını

¹⁵² Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt: II**, Beta Basım, 10. Bası, İstanbul, Mayıs 1994, s.391

¹⁵³ DÖNMEZER- ERMAN, Cilt: II, s.399

¹⁵⁴ DÖNMEZER- ERMAN, Cilt: II, s.424

¹⁵⁵ Bu yöndeki görüşler için, DONAY, s.12-15

“şekilsel suç-tehlike suçu” kabul edenlerin, yaptırımı hürriyeti bağlayıcı bir ceza olan “kaçakçılık suçları” ile yaptırımı idari nitelikte cezalar olan “vergi ziyayı-usulsüzlük fiillerini” bir biri ile karıştırdıklarını düşünmekteyiz.

Yukarıda verdiğimiz tabloda yer alan “muhasebe verilerini yaratanlar ve raporlayanlar” grubu, inceleyeceğimiz suçların faileri olması **muhtemel** kişilerdir. Tablonun diğer yanında yer alan “muhasebenin yarattığı verileri ve raporları kullananlar” ise bu suçların mağduru olmaları **muhtemel** kişi ve gruplardır. Bu grup içinde yer alan **muhtemel** mağdurlardan işletme içi kullanıcılar, aynı zamanda suçun faili olması **muhtemel** kişi ve gruplara da dâhildirler.

Bu durumda aşağıda ele alınacak suçun tipini oluşturan fiiller ile mağdurlar arasında öyle bir ilişki bulunmalıdır ki bu münhasıran devletin vergi gelirlerini azaltıcı bir **sonuç doğurma tehlikesi yaratsın** ve böylece ortaya bir vergi suçu çıksın. Aksi halde ortaya bir suç çıksa bile, bu başka bir suç, örneğin dolandırıcılık, sahtecilik, emniyeti suistimal oluşturuyorsa bu suç çalışmanın konusu dışında kalacaktır.

Dolayısıyla bölümün hemen başında yer alan tabloda muhasebe veri ve raporlarının kullanıcıları yönünden ele alındığında suçun mağdurları yönünden bakıldığından çoğu halde diğer suçlar, örneğin TCK’nda yer alan “Şirket Veya Kooperatifler Hakkında Yanlış Bilgi” suçu oluşabilirse de, muhasebe veri ve raporlarının gerçek olmadığı veya yanıltıcı her durumun bir vergi suçu olarak nitelenmesi mümkün görünmemektedir. Konuyu daha da somutlaştırmak bakımından, işletme çalışanlarınca yapılan yolsuzluklar örnek verilebilir. Eğer bu kişilerin yaptıkları yolsuzlukları gerçekleştirmek veya örtmek için muhasebe kayıtlarında gerçek olmayan kayıtlar yaptığını varsayarsak, çalışanların bu faaliyetleri bir vergi kaybına yol açmadıkça, “hesap veya muhasebe hilesi” fiili vergi hukuku yönünden kaçakçılık suçu olarak kabul edilmemelidir.

Bu çerçevede konuya ilişkin açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

I. Giriş ve Konunun Genel Sunumu

VUK’nun “Ceza Hükümleri” başlığını taşıyan Dördüncü Kitabı, vergi suçlarını düzenlemektedir. Dolayısıyla ceza hükümlerinde yola çıkarak “vergi suçu” olarak değerlendirilebilecek hükümler de burada yer almaktadır. Aslında VUK’nun bu bölümünde yer alan ve gerçek anlamda bir suç sayılabilecek fiilleri düzenleyen tek bir hüküm olarak VUK’nun 359. maddesi dikkat çekmektedir. Diğer hiçbir ceza hükmü, ceza hukuku anlamında da bir suçu düzenlememektedir.

Diğer vergi kanunlarında da görülen ve hukukçular tarafından eleştirilen tüm zaafiyetler VUK’nun bu bölümlerinde de gözlenebilmektedir.¹⁵⁶ Ancak VUK’nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359. maddesi içerik olarak bir Ceza Kanunu düzenlemesi niteliğindeki hürriyeti bağlayıcı cezaları öngördüğünden bu hüküm içerik olarak doğrudan kişi hürriyeti ile ilgili ihlallere neden olabilmektedir.

Her ne kadar Kanunlar kabul edildikten sonra Meclis iradesi haline gelse de çoğu kez Kanunların ilgili Bakanlık bürokratları tarafından hazırlanmış metinlerin Bakanlar Kurulu tarafından Kanun Tasarısı olarak Meclis’e götürüldüğü ve başta parti disiplini olmak üzere birçok nedenle hemen hemen hiçbir değişikliğe uğramadan kanunlaştığı dikkate alındığında,

¹⁵⁶ Kanunun tedvin zaafalarının tespit ve eleştirisi için, DONAY, s.8-12

idarenin “*verginin teknik bir konu olduğu*” gerekçesiyle vergi mevzuatına yaklaşımının bu alanda da kendini gösterdiği sıkça gözlenmektedir.¹⁵⁷

Suç ve cezanın genel anlamda tanım ve ayrıntılarını sonraya bırakmak üzere, vergi hukuku yönünden suç (+ kabahat) ve cezaları,

- Ceza kesme yetkisi vergi idaresine ait olan vergi suç ve cezaları,
Vergi ziyayı ve cezası,
Usulsüzlük ve cezaları,
Genel usulsüzlük ve cezaları,
Özel usulsüzlük ve cezaları,
- Ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları ve cezaları

gibi bir ayrıma tabi tutmak mümkündür.¹⁵⁸

Usulsüzlük; vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması şeklindeki fiiller işlenen bir suçtur. Bu suç ve devamında cezalarının kabul nedeni, vergi idaresinin, mükelleflerin vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemleri üzerindeki denetimini kolaylaştırarak, vergi kaçağını asgariye indirecek bir vergi güvenlik sistemi kurmaktır. Usulsüzlük fiilini oluşturan, Devletin vergi gelirlerinde yaratılan azalma değil, azalma olasılığı doğuran fiillerdir.¹⁵⁹ Bu nedenle usulsüzlük cezalarında vergi kaçırma amacına yönelik iradi bir hareket aranmadığı gibi vergi ziyayı doğması da gerekli değildir.¹⁶⁰ Usulsüzlük fiilleri, genel (1. ve 2. derece) ve özel olmak üzere ikili ayırımı düzenlenmiştir.¹⁶¹ **Eğer usulsüzlük fiilleri bir suç olsa idi, “şekilsel suç-tehlike suçu” olarak nitelendirilebilirdi.**

¹⁵⁷ Ceza hukukunun temel ilkelerinden olan aleyhe olan değişikliklerin geçmişte uygulanmayacağı, ancak lehe olan değişikliklerin ise geçmişte uygulanabileceği ilkesinin, 4369 sayılı Kanunun geçici 21. maddesi ile ihlal edilmeye çalışılması, Genel Tebliğ zihniyetinin Kanun metinlerine de sızdığı bir göstergesidir. Söz konusu hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından 29.11.2000 tarih ve E:2000/21 K:2000/16 sayılı kararı ile Anayasa'nın 2, 10, 11 ve 38. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

¹⁵⁸ Vergi suç (+ kabahat) ve cezalarının sınıflandırması konusunda birçok tercih yapılabilirse de biz burada CANDAN tarafından yapılan sınıflandırmayı kullanmayı tercih ettik. Bkz. Turgut CANDAN, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Süryay Sürekli yayınlar, 2. Baskı, İstanbul 2004, s.41-322. Diğer taraftan, çalışmamızda, bu sınıflandırmada geniş anlamda mükellef cephesini ilgilendirmeyen suç ve cezalar kapsam dışı bırakılmıştır. Ayrıca CANDAN, aslında bizim de katıldığımız görüşe göre, yaptırım idari olan usulsüzlük ve vergi ziyayı gibi konularda da “suç” kavramını kullanmaktadır. Ancak bu çalışma daha ziyade ceza hukuku ile uğraşanların anlayışı çerçevesinde hazırlandığından ve bu ekolde anılan fiiller gerçek anlamda bir suç kabul edilmediğinden, çalışmada da bu tarz sistematik kullanımı tercih etmiştir. Özel olarak bu konuya ilişkin görüşlerimiz çalışmanın “Sonuç” kısmında yer almaktadır. Diğer taraftan ÖZEL de, “Hukuk kural ve normlarına uyulmaması halinde vergi kaçakçılık suçu” işlenmektedir ve bu suçun yaptırımları da çok ağırdır. Bunun yanında vergi ziyayı doğmuş ise, ayrıca bir de ‘vergi ziyayı suçu’ oluşur.” şeklindeki görüşünde, vergi ziyayı da bir suç olarak görmektedir. Bkz. Salih ÖZEL, “İşlemlerin Kayıt Dışı Bırakılması Ya da Gerçeğe Aykırı Muhasebeleştirme”, Mali Pusula, Temmuz 2009, Sayı:55

¹⁵⁹ CANDAN, s.156

¹⁶⁰ Vergi ziyayının doğmamış olmasının, usulsüzlük cezası kesilmesine engel olmayacağı yolunda Bkz. Danıştay 4. Daire'nin, 16.10.1991 tarih ve E: 1988/4946 K: 1991/3139 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, Sayı:84-85, s.230.

¹⁶¹ Genel usulsüzlükler için Bkz. VUK md. 352 ve özel usulsüzlükler için Bkz. VUK md. 353-356. Ayrıca genel usulsüzlükler için, CANDAN, s.157-191 ve özel usulsüzlükler için, CANDAN, s.191-260.

VUK'nda "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 3.500,00 lira¹⁶² özel usulsüzlük cezası kesilir" hükmü yer aldığına göre¹⁶³ her şeyden önce VUK'nda yer alan muhasebe ile ilgili düzenlemelere uygun davranılmaması özel usulsüzlük fiili olarak değerlendirilmektedir.

VUK, "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"¹⁶⁴ hükmü ile Maliye Bakanlığı'nı yetkilendirdiğine ve Bakanlık ta bu yetkisini MSUGT ile kullandığına göre, MSUGT ile getirilen usul ve esaslara uygun davranmayanlar hakkında da bu ceza uygulanacaktır sonucuna ulaşılabilir.¹⁶⁵

Diğer taraftan konu defterler, belgeler ve muhasebe olduğunda, hangi fiillerin genel usulsüzlük kapsamında değerlendirileceği ilgili bölümlerde belirtildiğinden burada tekrar edilmeyecektir.

Vergi ziyayı, "mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir". Yine aynı hükme göre, "...verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez".¹⁶⁶

Bu tanım dahilinde, "...vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir... Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır".¹⁶⁷

Eğer vergi ziyasına VUK'nun aşağıda da yer vereceğimiz **359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmiş ise bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak** uygulanacaktır. Aşağıda açıklanacak kaçakçılık suçları ve cezaları (VUK md. 359) kapsamında hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanıyor olması, ayrıca vergi ziyayı cezası kesilmesine de engel olmamaktadır.

Vergi ziyayı cezası, eğer vergi ziyayı bir suç olsa idi "sonuçsal suç-zarar suçu" olarak sınıflandırabilecek bir suç sınıfında değerlendirilebilirdi. Çünkü vergi ziyasına neden olan fiillerin cezalandırılması, vergi ziyasının doğmuş olması ile ilişkilidir. Nitekim vergi ziyasına

¹⁶² 388 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 2009 yılı için belirlenen tutardır.

¹⁶³ VUK md. 353/6

¹⁶⁴ VUK md. 175

¹⁶⁵ Vergi Kanunlarının her geçen gün idareye daha geniş yetkiler tanınması, idari düzenlemelere uymayanların ise Kanunlarda öngörülmuş cezai yaptırımlara muhatap tutulması her ne kadar bu çalışmada değinilen konulardan ise de, aslında başlı başına tartışılması gereken bir konudur.

¹⁶⁶ VUK md. 341

¹⁶⁷ VUK md. 344

sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmekte ve eğer vergi ziyaina ana konumuz olan VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmiş ise bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır. Diğer taraftan, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır.¹⁶⁸

Ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları ve cezalarına gelince bu konu zorunlu olarak aşağıda ayrı bir başlıkta incelenmek durumundadır.

II. Ceza Mahkemesinde Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları (Kaçakçılık Suçları ve Cezaları)

Konu vergi uygulamaları olduğunda Ceza Mahkemelerinde yargılanacak suçlar elbette kaçakçılık suçlarından ibaret değildir. Kaçakçılık suçlarının yanı sıra adli vergi suçları olarak da tanımlanan;¹⁶⁹

- Vergi mahremiyetini ihlal,¹⁷⁰
- Mükelleflerin özel işlerini yapma,
- Haysiyet ve şerefe tecavüz,
- Ekim sayım beyanlarını denetlememe

gibi suçlar da söz konusudur. Kaldı ki kaçakçılık suçları da zaten sadece hesap ve muhasebe hilesi yapmaktan ibaret değildir.¹⁷¹

Ancak çalışmamızı sınırlandırma anlamında, vergi uygulamaları yönünden Ceza Mahkemelerinde yargılanacak diğer suçlara girilmediği gibi, yine bu çalışmada kaçakçılık suçlarından sadece hesap ve muhasebe hilesi ayrıntılı olarak irdelemeye tabi tutulmuştur.

Kelime anlamıyla, **kaçak**, gizlice kaçırılmış olan mal veya madde; kanunlara, kurallara uymayarak gizlice; **kaçakçı**, kanunlara karşı gelerek bir yere mal sokan, bir yerden mal kaçıran veya bir yerde satan kimse; **kaçakçılık**, vergi vermeden, düzen kullanarak yasalarca alım satımı yasak edilen nesnelere yurda sokma, yurttan çıkarma, gizlice alıp satma ve bundan bir kazanç sağlama fiilini ifade etmektedir.¹⁷² Kelimelerin sözlük anlamları, VUK'nun 359. maddesi hükmünün anlaşılması anlamında önem arz etmektedir.

Sonuç itibarıyla kelimelerin kullanımı ve madde metninin kaleme alınış tarzı dikkate alındığında, <<ortada "kaçırılan" bir değer yoksa suçtan da söz edilmemeli>> gibi bir görüşe de ulaşılabilmektedir. Öğretide genel kabulün, "<<kaçırılan = vergi ziyaina uğratılan>> bir vergi olmasa da bu suç işlenebilir" şeklinde olduğu düşünüldüğünde, hükmün ifade tarzının bu sonucu teyit eder açıklıkta ibare ve ifadeler taşımadığı söylenebilir.

¹⁶⁸ VUK md. 344 ve ayrıca karşılaştırınız VUK geç. Md. 27

¹⁶⁹ "Adli Vergi Suçları" kavramı ve vergi uygulamaları kapsamında Ceza Mahkemelerinde yargılanacak suçlara ilişkin bilgiler için Bkz. Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Hukuku-Genel Hükümler**" Ekin Kitabevi, Bursa 2006, s.210-214

¹⁷⁰ Konuya münhasır ayrıntılar için Bkz. Fatma TAŞ, **Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

¹⁷¹ Bu tür suçlara ilişkin olarak Bkz. CANDAN ve ayrıca DONAY.

¹⁷² Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük

“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”, VUK’nda aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:¹⁷³

“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 itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında 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 itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını 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.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

A. Kaçakçılık Suçları ve Cezalarının Analizi

Yukarıya aldığımız VUK’nun 359. maddesi, “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığından da anlaşılacağı üzere birden fazla suç ve cezayı düzenlemektedir. Yine hükme göre suç, (a), (b) ve (c) bentlerinde yer aldığı üzere üç ana sınıfta toplanmıştır.

Aslında madde nasıl şekillenirse şekillensin içeriği “hesap ve muhasebe hilesi” olarak adlandırılabilir tek bir suçtan ibarettir. Örneğin bu suçla çok da ilgili gibi görünmese dahi (c) bendinde yer alan “Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar...” şeklinde tanımlanan fiil dahi bu suçta dâhildir.

¹⁷³ VUK md. 359. (5904 sayılı Kanun ile 03.07.2009 tarihinden geçerli değişiklikler dikkate alınmıştır.)

VUK'na göre; kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi olduğuna; kanuna göre kullanılan veya kanunun Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağına; Bakanlığın düzenlenmesi mecburî olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkisi olduğuna,¹⁷⁴ Bakanlık bu yetkisini bir Yönetmelik¹⁷⁵ ile kullanarak belgelerin Noter tasdikli veya anlaşmalı matbaalarda basılmış olması zorunluluğu getirdiğine göre bu düzenlemelere uygun olmayan her belgenin gerçekliği kuşkuya açık olacaktır. Sonuç itibariyle bu tür belgelerle tevsik edilmeye çalışılan mali işlemler de hileli işlem olarak hileli muhasebe kayıtlarının dayanağı olacaktır.

Yine vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Bu defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanmak,

fiillerinin her biri ayrı ayrı birer "*muhasebe hilesi*" olarak, vergi suçunu oluşturmaktadır.

Aynı şekilde,

- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak,
- Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sahifelerini yok ederek yerine hiç yaprak koymamak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek,
- Asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş bu belgeleri kullanmak,

fiillerinin yine her biri ayrı ayrı birer "*muhasebe hilesi*" olarak, vergi suçunu oluşturmaktadır.

Bu durumda, VUK'nun yukarıya alınan ve analiz edilen 359. madde hükmünden **genel olarak** kaçakçılık suçlarının tanım ve oluşumuna ilişkin belirlemeler yapılabilirken ve kaçakçılık suçu tanımına dâhil edilen diğer eylemlerin, doğrudan tanımlama yapmak veya tek tek sıralanmak suretiyle madde hükmünde açıklandığı görülürken, "*kayıtlarda hesap ve*

¹⁷⁴ VUK md. 227

¹⁷⁵ VUK Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik (RG:02.02.1985-18654)

muhasebe hilesi yapmak" fiilinin tam olarak ne anlama geldiği, hangi durumların bu çerçevede değerlendirilebileceği, tanım ve kapsamının ne olması gerektiği konusunda net bir belirleme yapılamamaktadır. Mevcut durum bu yönüyle izaha muhtaçtır.¹⁷⁶

VUK'nun ilgili 359. maddesinde "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan...*" şeklinde başlayan hükme göre,

- Tutulması veya düzenlenmesi,
- Saklanması ve ibrazı

vergi kanunlarınca mecburi olmayan defterler üzerinde muhasebe hilesi de dahil maddede belirtilen suçlar işlenemez. Başkaca kanunların öngördüğü defterler (Örneğin TTK uyarınca Karar Defteri) üzerinde işlenen fiiller, bu defterler Vergi Kanunlarında belirtilen defterlerden olmadığı sürece bu kapsamda değerlendirilemez.¹⁷⁷

O halde sorun, madde metninde tek tek sayılan fiillerden en önce "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan... defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*" şeklinde belirtilen fiilin tanımının ne olduğu bir diğer ifade ile suçun nasıl oluşacağını tespit noktasındadır.

B. Hesap ve Muhasebe Hilesi, Başlı başına Ayrı Bir Suç mudur?

Tartışmaya konu yaptığımız VUK'nun 359. maddesinin a-1 bendinde, "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan... defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*" şeklinde tanımlanan suç bu madde ile düzenleme yapılmadan önce VUK'nun 344. maddesinde, aşağıdaki şekliyle yer almakta idi.¹⁷⁸

"Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.

Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyaına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.

1. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kâğıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek.

2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.

¹⁷⁶ "...<kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak> fiilinin ne anlama geldiği, hangi durumların bu çerçevede değerlendirilebileceği, tanım ve kapsamının ne olması gerektiği ne kanun hükmünde ne de içtihatlarda yer almıştır..." Gülşen ÖZKAN-Tevfik NAS, "Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensubunun Sorumluluğu", Vergi Dünyası, Temmuz 2009, sayı: 335

¹⁷⁷ Ancak bu fiillerin VUK md. 359 kapsamında suç sayılmaması, başkaca kanunların başkaca suçlar kapsamında suç saymasına da engel oluşturmaz.

¹⁷⁸ Görüşümüze göre eski düzenleme -teknik olarak- VUK'nun 359. maddesinin uygulamadaki haline göre daha özenli ve daha hukuki bir dil içermektedir.

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak.

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak.

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)”

Maddenin ilk fıkrasında yer alan “Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir. Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.” hükmü VUK’nun 359. maddesine bulunmamaktadır. Her şeyden önce yeni düzenleme, başlığında yer alan “Kaçakçılık Suçlarını” tanımlamaktan ziyade faili tanımlamaya yöneliktir. Suçunun genel bir tanımının bulunmayışı görüşümüze göre bir tedvin zafiyetidir.

Eski düzenlemenin (344. madde) 4. bendinde, öncelikle, “Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak...” şeklinde defter kayıtlarını tahrif etmek, mevhum adlara hesap açmak veya her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak fiillerinin de hileli kaçakçılık fiilleri olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı bendin sonunda ise “...veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak” fiiline yer verilmiştir. Eski düzenlemede de aynen yeni düzenlemede olduğu gibi “hesap ve muhasebe hilesi” kavramı tanımlanmamıştır. Ancak en azından kaçakçılık suçunun tanımına yer verildiğinden ve hesap ve muhasebe hilesi bendin son cümlesi olarak yer aldığından “kanunda sayılmamış bir fiille ile hesap ve muhasebe hilesi” yapmanın kastedildiği gibi bir sonuca varılmaktadır. Eski hüküm aynen yenisinde olduğu gibi tatminkâr değilse de anlaşılabilir.

Nitekim eski düzenlemenin geçerli olduğu dönemlerde bir kısım yazarlar; “Hesap hileleri konusuna gelince her zaman görülebilen hesap hataları ile hileli kaçakçılık suçunu teşkil eden hesap hilelerini birbirinden ayırmak oldukça güçtür. Burada tespit edilmesi gereken failin mazur görülemeyecek bir hesap hatası yapmış olup olmadığıdır. Hesap hilelerine örnek olarak mal hesabının borçlu kısmını fazla toplayarak mal maliyetini mazur görülemeyecek şekilde artırmak gösterilebilir. Muhasebe hilelerine örnek olarak ise mal satışının hesabın alacak kısmı yerine borçlu kısmına kaydedilmesi durumu verilebilir. Muhasebe hilesinin de hatadan ayrılmasında, failin mazur görülemeyecek bir hatalı davranışının söz konusu olması ölçüsü değerlendirmede esas olarak alınacaktır. Hesap ve muhasebe hilelerinin çok çeşitli şekillerde yapılabileceği de ilave olarak söylenebilir.” gibi yorumlar yapmak durumunda

kalmışlardır.¹⁷⁹ **Eski hüküm ile yeni hüküm arasındaki ifade farklılıkları, tartışmaların odağını oluşturan “filin belirsizliği”ni değiştirmemiştir.**

Diğer taraftan Kanun’da yer almayan muhasebe hilesi kavramının öğretide de ortak bir tanımı bulunmamaktadır. Bir kısım yazarlar, muhasebe hilesini, “gerçek bir işleme dayanan hesap ve muamelelerin, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle kısmen veya tamamen gizlenmesi veya değiştirilmesidir” şeklinde tanımlamaktadır.¹⁸⁰ Uluslar arası Muhasebeciler Birliği IFAC ise, muhasebe hilesini, “Yönetimin arasında bulunan yöneticisinden sorumlu, görevli memur veya üçüncü kişilerden olan, bir ya da daha fazla kişi tarafından yapılan kasti bir davranış, adil olmayan ve yasa dışı avantajlar sağlamaktır” şeklinde tanımlamaktadır ki bu tanım kanaatimizce vergi hukukunda uygulanamayacak kadar geniştir.¹⁸¹

Her şeyden önce bu tür tanımlarda “belgeler” ibaresine yer veriliyor olması, Kanundaki düzenleme “defter ve kayıtlarda” ibare taşıdığından isabetli gözükmemektedir. Bir başka deyişle “belgeler” kullanıldığında suç, “defter ve kayıtlarda” muhasebe hilesi değil, olsa olsa 359. maddenin a/2 bendindeki “belgeleri tahrif”, “gizleme” veya “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma” ; 359-b bendindeki “defter, kayıt ve belgeleri yok etme”, “belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak” “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi sahte belge düzenlemek”; “ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak” olabilir.

Ayrıca bu görüşteki yazarlarca getirilen tanım, “gerçek bir işleme dayanan hesap ve muamelelerin” şeklinde başladığına göre “gerçek bir işleme dayanmayan hesap ve muameleleri” de kapsamamakta bu yönüyle de eksik kalmaktadır.

Bazı yazarlar, bir yandan Borçlar Kanunu’nda (BK), “Diğer tarafın hilesiyle akit icrasına mecbur olan tarafın hatası esaslı olmasa bile, o akit ile ilzam olunmaz. Üçüncü bir şahsın hilesine düşer olan tarafın yaptığı akit lüzum ifade eder. Şu kadar ki diğer taraf bu hileye vakıf bulunur veya vakıf olması lazımgelirse, o akit lazım olmaz.” şeklindeki hüküm ile tanımlanan “hile”¹⁸² kavramından hareket ederek açıklamalar yaparken bir yandan da, “..Borçlar Kanunu’nda yer alan hile tanımının sözleşme ilişkisini düzenlediği dikkate alındığında, VUK’un 359.maddesinde yer alan hesap ve muhasebe hilesini açıklamakta yetersiz kaldığı ve kullanılmaması gerekmektedir.” gibi çelişkiye düştüğü gözlenmektedir.¹⁸³

Bu durum dahi, üzerinde görüş birliği olan tek konunun; 4369 Sayılı Kanun ile birlikte, bu suçun oluşması için vergi ziyayı unsurunun da kalkması nedeniyle hangi işlem ve kayıtların muhasebe hilesi sayılacağı daha da müphem bir hal aldığı noktasından ibaret olduğunu göstermektedir.

¹⁷⁹ Yalçın DEMİRSOY, “Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları”, Vergi Dünyası, Haziran 1991, sayı: 118

¹⁸⁰ ÖZKAN-NAS, agm

¹⁸¹ Mikail EROL, “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler” başlıklı çalışmasında, bu tanımın kaynağını, “Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncement” 2006 Edition. International Federation of Accountants, s.238” olarak göstermektedir. Bkz. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Dergisi, 2008, Cilt: 13, Sayı:1, s.219-237

¹⁸² BK md. 28

¹⁸³ NAZALI, agm.

Özetle, “hesap ve muhasebe hilesi” kavramının öğretide üzerinde mutabık kalınan bir tanımı bulunmamaktadır.

Ancak Kanunun düzenlemesi dikkate alındığında üzerinde tereddüt bulunmayan noktalar da mevcuttur. Buna göre örneğin, “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan... defter ve kayıtlarda...*”, “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar*” VUK md. 359 anlamında bir suç işlemişlerse de bu suç “*defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak*” suçunu değil, “*gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak*” suçunu oluşturmaktadır.

VUK'nun şu an yürürlükte bulunmayan 344. maddesinin 4. fıkrasında bu hükmün benzeri, “*Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak*” şeklinde idi.

Mevhum (gerçek olmayan) adlara hesap açmak mükellefle ticari ilişkiye girmemiş bir şahsın işletmeyle alakadar olarak gösterilmesi suretiyle ortaya çıktığına (Çalışmayan personeli çalışıyor gibi göstererek ücret kaydı yapmak, belgesiz satılan malın satış kaydını daha sonra rast gele bir isme fatura keserek yapmak gibi durumlar bu fiile örnek olarak gösterilebilir.) göre VUK'nun 359. maddesinin bu halinde ¹⁸⁴ “*gerçek olmayan*” ibaresinden sonra bir de “veya” kullanılarak “*kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar*” şeklinde ifadenin yer alıyor olması çok da anlamlı değildir.

Diğer taraftan aslında çok açık bir muhasebe hilesini oluşturan bu fiillerin neden başka bir suç olarak düzenlendiğinin bir açıklaması da yoktur. Bir başka ifade ile muhasebe bilgisi az ya da çok olan bir kimseye muhasebe hilesi nedir diye sorulduğunda alınacak ilk cevap kuvvetle muhtemeldir ki “*gerçek olmayan kayıtlar yapmak*” ya da “*işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına kayıtlar yapmak*” olacaktır. ¹⁸⁵

Yine, “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan... defter ve kayıtlarda...*”, “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler*” VUK md. 359 anlamında bir suç işlemişlerse de bu suç “*defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak*” suçunu değil, başka bir suçu oluşturur.

VUK'nun 344. maddesinin eski halinde bu suç 1. bent olarak, “*Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kâğıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek*” şeklinde idi.

Mevcut düzenlemede eskisinden farklı olarak “*bu defterler yerine*” ve “*kağıtlara*” ifadesi çıkarılmış, “*izlemek*” yerine ise “*kaydedenler*” ibaresi getirilmiş olup, bir önceki

¹⁸⁴ DEMİRSOY, a.g.m.

¹⁸⁵ “*Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde 'Kaçakçılık suçları ve cezaları! Başlığı altında hapis cezasını gerektiren vergi suçları düzenlenmiştir. Maddedeki eylemler esas itibarıyla çeşitli muhasebe hilelerinin somut olarak ifade edilmesinden ibarettir. Buna rağmen maddenin a fıkrasının 1 bendine bir de soyut olarak 'muhasebe hilesi' ifadesi konmuştur.*”, devamı ve ayrıntılar için Bkz. Bekir BAYKARA, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi*”, Güncel Hukuk, Haziran 2009/6-66. (Bundan sonra BAYKARA, agm)

açıklamalarımızla paralel olarak çok açık bir muhasebe hilesini oluşturan bu fiillerin neden eski ve yeni hükümlerde başka bir suç olarak düzenlendiğinin yine bir açıklaması yoktur.

Görüşümüze göre, bir işlemin muhasebe hilesi sayılabilmesi için, mali tabloları etkilemesi ve bu etkinin mali tablolara göre karar verecek olanların kararını etkileyecek önem ve büyüklükte olması gerekmektedir.¹⁸⁶ Vergi hukuku açısından ise, eğer fiil nedeniyle vergi ziyayı doğmamışsa bu fiil muhasebe ve denetim bilimleri anlamında muhasebe hilesi olsa dahi Hazine menfaati etkilenmediğinden suç oluşmayacaktır.¹⁸⁷ Nitekim madde başlığında yer alan “kaçakçılık” kavramı ile ilgili kavramlara ilişkin yukarıda verdiğimiz sözlük anlamları dahi bu görüşümüzü teyit etmektedir.

Bu durumda örneğin tüketiciye yüksek tutarlı fatura kesmek, amortisman ayırmamak veya gider yazabileceği baz harcamaları aktifleştirmek suretiyle dönem karını artıran eylemler, muhasebe hilesi olmakla birlikte vergi kaybı söz konusu olmadığından vergi hukuku anlamında muhasebe hilesi (kaçakçılık) suçu oluşmayacaktır. **Bu bağlamda özellikle kayıt dışı işlemler ile defterlerden açıkça anlaşılan hususlar vergi suçu anlamında muhasebe hilesi değildir.**¹⁸⁸ Bu fiiller, diğer şartları varsa başka suçları oluşturabilir, aynı zamanda MSUGT’ne aykırılıklar içeriyorsa yukarıdaki bölümlerde değindiğimiz özel usulsüzlük cezası da kesilebilir.

Bizim de katıldığımız ve yukarıda sıkça vurguladığımız üzere, VUK’nun 359. maddesi başlı başına zaten “hesap ve muhasebe hilesi” kavramını temel alarak inşa edilmiştir. Öyle ki, Kanunkoyucu dahi bu kavramı tanımlayamamış ya da tanımlamak istememiş olduğundan, aslında her biri kendi içinde birer hesap ve muhasebe hilesi olan fiilleri sayarak her birini ayrı birer suç kabul etmiştir. Bu suçlar içinde belgeler ve ibraz ile ilgili hükümler de yer almakta olup, anlaşılan Kanun koyucu özellikle bu konudaki fiilleri “hesap ve muhasebe” kavramları içinde görmemiştir ki ayrıca düzenleme yapma yoluna gitmiştir. Örneğin sahte fatura kullanmak fiili aslında bağımsız olarak bir muhasebe hilesi iken, ayrı bir suç olarak düzenleme yoluna gidilmiştir.

Bu durumda VUK’nun 359. madde hükmünün hemen başlangıcında yer alan “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar” şeklindeki suçu “**gerçeğe aykırı muhasebeleştirme**” ve suça konu fiili de “ekonomik olayın yasal belgeye ‘doğru’ yansıtılmış olmasına karşın, belgenin içeriğindeki ekonomik olayla ilgili doğru bilgiyi bilerek ve isteyerek vergi ziyasına neden olacak biçimde yasal defterlerde kayda alınması” olarak kabul etmek daha uygun olacaktır.¹⁸⁹

Hatta madde metninde mali tablolardan hiç bahsedilmemiş olması ve mali tabloların, muhasebenin temel fonksiyonlarından “analiz ve yorumlama” fonksiyonunun zemini olan “raporlama” fonksiyonu içinde yer alıyor olması, özetle mali tabloların da muhasebeye dâhil

¹⁸⁶ BAYKARA, *agm*.

¹⁸⁷ “Suç genel teorisi, ... bundan sonra, çeşitli suçları ele alarak, bunların hangi <hukuki değeri> korumak için meydana getirildiğini gösterir ve bu suçları gruplar haline getirmeğe çalışır”, Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Sulhi DÖNMEZER-Sahir ERMAN, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt: I**, Beta Basım, 11. Bası, İstanbul, Ocak 1994, s.305. Bu açıklamalardan hareketle ortada korunacak bir hukuki değer yoksa suç da yoktur denilebilir.

¹⁸⁸ Aynı yönde görüşler için Bkz. BAYKARA, *agm* ve S. Ateş OKTAR, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, Vergi Sorunları, Haziran 2009, Sayı: 249

¹⁸⁹ ÖZEL, *agm*.

olması nedeniyle bu zafiyetin giderilmesi anlamında yukarıdaki tanımda verilen suçun adına “...ve mali tablo hazırlama” şeklinde, suça konu fiile ise “...muhasebeye defter ve kayıtlarına ‘doğru’ intikal ettirilmiş bilgilerin mali tablolara bilerek ve isteyerek farklı aktarılması...” şeklinde ilave yapılmasında da yarar bulunmaktadır.

Mevcut düzenleme, tüm belgeler doğruyu yansıtır ve bunların içeriği muhasebe defter ve kayıtlarına doğru bir şekilde intikal ettirilmiş olsa bile bu verilerin mali tablolara bilinçli bir şekilde farklı aktarılmış olmasını kapsam dışında bıraktığından görüşümüze göre en önemli husus dışarıda bırakılmış durumdadır.¹⁹⁰ Mademki vergi sistemimiz temelde beyan esasına ve beyanlarda mali tablolara dayalıdır, güvenli bilgi ve yanıltıcı olmayan bilgi ancak bu yolla temin edilebilecektir.

Bu kapsamda kayıtlar üzerinde bir muhasebe hilesinin varlığından söz edilebilmesi için her durumda, işlemin birtakım muhasebe kayıtları kullanılarak gizlenmiş (karartma yapılmış) olması ve normal bir vergi incelemesi ile hileli işlemin ortaya çıkarılmasının mümkün olmaması da aranmalıdır. Gizleme veya karartmadan maksat, suç sayılan işlemin birbirini izleyen birkaç muhasebe kaydı yapılarak, gerçek işlemin gizlenmesi veya karartılmasına yönelik işlemlerin yapılmasıdır.¹⁹¹

C. Hesap ve Muhasebe Hilesi Suçunun Oluşumu Vergi Ziyayına Bağlı mıdır?

Yukarıda da yer verdiğimiz eski düzenlemede (VUK md. 344) “Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyayına sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir. Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyayına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir” ifadeleri hükmün yeni şeklinde (VUK md. 359) yer almamaktadır.

Bu noktadan hareketle bazı görüşlere göre, “...hileli bir işlemin varlığının tespit edilmiş olması, yapılan işlemin VUK’un 359’uncu maddesi kapsamında muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesi için yeterli olmakta; ayrıca vergi ziyayının varlığına gerek bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra, vergi ziyayına sebebiyet veren eylem ve işlemlerin genel itibarıyla hatadan ziyade bilinç ve kasıt unsuru taşıyan hileli yaklaşımlarla sergilendiği gözden uzak tutulmamalıdır.”¹⁹²

Yukarıda bir örneği verilen bu tür görüşlere göre, VUK’nun 359. maddesinde kaçakçılık cezasını gerektiren fiillere ilişkin düzenlemede, suçun meydana gelmesi için vergi ziyayı şartı aranmamaktadır. Özellikle muhasebe hilesi yönünden öne sürülen bu görüşe göre, hileli işlemin varlığının tespit edilmiş olması, yapılan işlemin VUK’nun 359. maddesi kapsamında suç olarak değerlendirilmesi için yeterli olmakta, ayrıca vergi ziyayının (tespitine) varlığı gerekli olmamaktadır.¹⁹³ Bu anlamda hesap veya muhasebe hilesi yapmak, “şekilsel bir suç”

¹⁹⁰ ÖZEL’in “İşletmeler, yasal belge düzenlerken, bu yasal belgeleri muhasebeleştirirken ve bu muhasebe bilgilerini finansal tablolara aktarırken söz konusu hukuk kural ve normlarına uymak zorundadırlar.” şeklindeki görüşü, görüşümüzü destekler niteliktedir.

¹⁹¹ Sakıp ŞEKER, “Muhasebe Hilesi Üzerine”, Yaklaşım, Nisan 2009, Sayı: 196

¹⁹² ÖZKAN-NAS, a.g.m.

¹⁹³ ÖZKAN-NAS, a.g.m. Yazarlar bu görüşlerine, “...vergi ziyayına sebebiyet veren eylem ve işlemlerin genel itibarıyla hatadan ziyade bilinç ve kasıt unsuru taşıyan hileli yaklaşımlarla sergilendiği...” hususunu gerekçe göstermektedirler. Diğer taraftan Cenk Tolga ŞİMŞEK, “Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi” başlıklı makalesinde benzeri bir şekilde, “VUK’un 359’uncu maddesinde yazılı hesap ve muhasebe hilesi; hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlanabilir. Söz konusu hükümde vergi matrahının azalması veya azalma ihtimalinin bulunması şart koşulmadığından, fiilin hesap ve

olarak kabul edilmektedir. Burada kullandığımız “*şekilsel suç*” ve devamında “*sonuçsal suç*” kavramlarının teorik açıklamaları ilerleyen bölümlerde yapılacaktır.

Bu bağlamda öne sürülen görüşler ile VUK’nun 359. maddesinde 1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu, vergi ziyaının suçun unsur olmaktan çıkarıldığı yolunda görüşler benzerlik göstermektedir.¹⁹⁴

Bu satırların yazarı da, her ne kadar VUK’nun 359. maddesinde düzenlenmiş kaçakçılık suçlarının “*şekilsel suç-tehlike suç*” olduğu görüşüne katılmakta ise de, fiil nedeniyle vergi ziyaı doğmamışsa veya fiil vergi ziyaına neden olabilecek nitelikte değilse, başkaca diğer şartların varlığı mevcut olduğundan başka bir suç oluşma ihtimali olsa da “*vergi yönünden*” kaçakçılık suçu oluşmayacağı yolunda çekinceler taşımaktadır.

Çalışmamızda ele alınan VUK hükümleri ile korunması amaçlanan hukuki yarar, Hazinesinin mali menfaati¹⁹⁵ olduğuna göre, vergi ziyaı oluşmayan hallerde Hazine menfaati ihlal edilmemiş olacağından korunması gereken bir hukuki yarar da söz konusu olmayacaktır.¹⁹⁶

Diğer taraftan VUK’nun 359. maddesinde tanımlanan kaçakçılık suçlarının, ancak bir vergi incelemesi ile tespit edilebilecek fiillerle işlenmesinin mümkün olduğu açıktır. Vergi incelemesinde amaç ise Kanun’da, “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*” şeklinde belirtilmiş ve “*İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir*” hükmüne yer verilmiştir.¹⁹⁷

Kanun’da yer alan amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma-tespit etme-sağlama olduğuna, bir başka ifade ile vergi ziyaı bulunup bulunmadığını tespit ederek telafi etmek olduğuna göre böyle bir amaçla yapılan faaliyet sonucu vergi ziyaı bulunmayan hallerin tespitinin, vergi incelemesinin amacının dışında kaldığı, Hazine menfaatini ihlal etmeyen durumlarda “*şekilsel suç*” işlendiğinin tespiti halinde bunun yaptırımının ancak usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası olabileceği açıktır.¹⁹⁸ VUK’nun, “*Tek fiil ile çeşitli suç işlenmesi -Muhtelif vergi ziyasına sebebiyet verilmesi-Muhtelif cezayı istilzam etmesi, Fiil ayrılığı, Suçlarda birleşme*” konularını düzenleyen hükümleri de bu görüşümüzü destekler niteliktedir.¹⁹⁹

muhasebe hilesi oluşturması yeterli görülmektedir.” görüşünü savunmaktadır. Anılan makale için Bkz. Vergi Dünyası, Eylül 2004, Sayı:277

¹⁹⁴ BAYKARA agm

¹⁹⁵ BAYKARA, agm.

¹⁹⁶ “Aslında madde yazılışı itibarıyla “*maddi unsur*” bakımından da epeyce tartışma götürür mahiyettedir. Şöyle ki, yapılan hileler ve yasal olmayan işlemler sonunda kanaatimizce “*vergi zayi şartı*” madde metninde yoktur. Halbuki, yukarıda gördüğümüz gibi yapılan hilelerin veya yasal olmayan işlemlerin dış alemde bir netice yaratması gereklidir. Bu netice meydana gelmeden suçun varlığını ileri sürmek kanaatimizce hukukça mümkün değildir.” görüşü ve ayrıntılar için Bkz. Atilla ÖZER, “*Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinin Anayasa Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*”, Yaklaşım, 2002 Şubat.

¹⁹⁷ VUK md. 134

¹⁹⁸ Genel olarak, usulsüzlük cezaları için Bkz. VUK md. 352 ve özel usulsüzlük cezaları için VUK md. 353

¹⁹⁹ VUK md. 335-340

Görüşümüze göre, vergi ziyayı doğmayan hallerde kaçakçılık suçu değil, “*vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir*” şeklinde tanımlanan²⁰⁰ usulsüzlük fiili meydana gelmektedir.

Kanunda,

- VUK’na göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
- VUK’nun kayıt nizamına ait hükümlerine (madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.);
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi,

usulsüzlük cezasını gerektirir fiiller olarak tanımlandığına,²⁰¹ fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (bunlara MSUGT’ndeki esaslara uyulmaması da dahildir) özel usulsüzlük cezasını gerektirdiğine, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesileceğine²⁰² göre; vergi ziyayı oluşmayan (vergi ziyayı cezası kesilemeyecek) hallerde uygulanacak müeyyide usulsüzlük ve/veya özel usulsüzlük cezasından ibaret olacaktır.²⁰³

Yukarıda belirttiğimiz üzere, kaçakçılık fiilleri ancak bir vergi incelemesi sonucu saptanması mümkün fiillerle işlenmesi mümkün suçlardandır. Vergi incelemesi, yoklama, bilgi toplama gibi diğer denetim yollarına göre daha kapsamlı ve ayrıntılı bir araştırmayı ifade etmektedir. Bu nedenle VUK., vergi incelemesine özel bir önem vermekte ve vergi inceleme elemanlarının yetkilerini de buna göre düzenlemektedir.

VUK’nun 367. maddesine göre yaptıkları inceleme sırasında VUK’nun 359. maddesinde yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin

²⁰⁰ VUK md. 351

²⁰¹ VUK md. 352

²⁰² VUK md. 353

²⁰³ Aksi yönde görüşler için Bkz. CANDAN, s.59. CANDAN, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 01.12.1999 tarih ve E:1999/6980 K:1999/8295 sayılı kararını gerekçe göstererek “359’uncu maddenin yeni düzenlemesi, bir bakıma, yürürlükten kaldırılan 358’inci maddenin benzeridir. Maddede, kanuna aykırı eylem, kaçakçılık suçu sayılmış; suçun oluşumu için, bir istisna dışında, vergi ziyasının doğmuş olması koşulu aranmamıştır.” görüşünü dile getirmektedir.

bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesinin zorunlu tutulması da bunun önemini göstermektedir. Konu vergi olduğunda, VUK'nun 359. maddesinde yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet Başsavcılığı kendiliğinden dava açmamakta ve hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmek durumundadır. Bu anlamda vergi incelemesi ve inceleme elemanının görüşü o kadar önemlidir ki kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesine talik olunmaktadır.²⁰⁴ Bu durumda örneğin mali polisin suç duyurusu,²⁰⁵ Vali ya da yardımcısı imzalı yazı²⁰⁶ ya da vergi dairesi şikâyeti²⁰⁷ ile Cumhuriyet Savcısı tarafından dava açılması mümkün bulunmamaktadır.

Konu vergi ve vergi incelemesi olduğunda; duruma, mükellefe, mükellefin durumuna, hesap ve belgeleri ile iş ve işlemlerine en vakıf kişi vergi inceleme elemanı olmaktadır. Yukarıda da vurguladığımız üzere ceza davası açılması için vergi inceleme elemanının bu yöndeki görüşü gerekli olduğu gibi vergi inceleme elemanı tarafından tespit edilen matrah farkı da takdir edilmiş matrah farkı sayılmaktadır.²⁰⁸

Eğer, kaçakçılık suçlarında, bu suçu oluşturan fiillerin sonucunda bir vergi ziyanının oluştuğunun tespiti gerekli ve şart değilse, suçun bir ceza yargılamasına konu edilmesi için vergi inceleme elemanının bu konudaki mütalaasını içerir Vergi Suçu Raporu'nun yargılama için ön şart olarak aranmasının da hukuken bir gerekçesi kalmamış demektir.²⁰⁹

Burada vergi inceleme elemanının, sadece fiili tespit ettiği iddia edilebilirse de²¹⁰ sonuçta **ceza yargılamalarında neredeyse istisnasız bilirkişi incelemesine gidildiği gerçeği karşısında** bu da anlamlı olmamaktadır.²¹¹

²⁰⁴ Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Ahmet GÜNDEL, **Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları**, Adil Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 1995.

²⁰⁵ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 23.02.1989 tarih ve E:1988/6394 K:1989/1042 sayılı karar.

²⁰⁶ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 16.01.1990 tarih ve E:1989/3146 K:1990/170 sayılı karar.

²⁰⁷ Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 07.11.1989 tarih ve E:1989/2728 K:1989/4393 sayılı karar.

²⁰⁸ "Vergi İncelemesi" ve "Diğer Muhakeme Özneleri İle İnceleme Elemanının Karşılaştırılması" konuları ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, Aralık 2008, Sayfa:166-186 ve Sayfa:384-388

²⁰⁹ Burada idarenin "mütalaası", "kovuşturma-yargılama şartı" olup, yargılama şartı gerçekleşmezse, yargılama aşamasında kamu davasının düşürülmesine, hazırlık soruşturması aşamasında ise takibat yapılmasına yer olmadığına karar verilir. Konuyla ilgili olarak Bkz. Nuri OK-Ahmet GÜNDEL, **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2002, s.19-29

²¹⁰ "... vergi inceleme elemanı, vergi ceza muhakemesinde birinci derece dava öznesidir. Çünkü... vergi suçlarında hazırlık soruşturması, kanun ile bütünüyle inceleme elemanına bırakılmıştır. Vergi incelemesi yapılmadan önce savcı hazırlık soruşturması yapamaz, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen ve vergi inceleme elemanının mütalaasını içeren vergi suçu raporu gelmeden kamu davası açılmaz." görüşü ve devamı için Bkz. Bekir BAYKARA, "Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", Vergi Dünyası, Eylül 2004, Sayı:277

²¹¹ "Gerçekte Vergi Usul Yasası'nın 359. maddesinde yer alan fiiller teknik bilgiyi ve ciddi çalışmaları zorunlu kılan ve somut delillerle kanıtlaması gereken hallerdir. Soyut iddialarla bu tür suçlamalara gidilemez... Ceza mahkemelerinde bu tür fiillerin varlığı bilirkişi çalışmaları ile belirlenmektedir... Uygulamada çoğu kez bilirkişilerin yeterli inceleme yapmadan bazı varsayımlara dayanarak görüş verdikleri gözlenmektedir. Gerçekte Vergi Usul Yasası'nın 359. maddesinde yer alan fiillerin varlığı belirlenirken bu belirlemeyi yapacak olanların yeterli teknik bilgiye sahip olması gerekmektedir... Ancak, delil ve ön hazırlık açısından eksik düzenlenen dosyalar üzerinde ciddi bir bilirkişi incelemesi yapılması çoğu kez mümkün olamamakta, bu nedenle de hazırlanan bilirkişi raporları

Bu nedenlerle bizce vergi inceleme elemanı eğer VUK'nun 359. maddesinde sayılan bir fiilin ancak vergi ziyana da sebebiyet verdiğini tespit ettiğinde Vergi Suçu Raporu düzenleyerek Cumhuriyet Savcılığını harekete geçirebilecektir.

Aksi halde vergi inceleme elemanlarına bu yönde bir takdir hakkı verilmiş olacaktır ki bu idarenin yargı yerine geçerek karar alması anlamına geleceği gibi, *“ortada cezalandırılması gereken bir suç varsa, Devlet bunu mutlaka cezalandırmak zorundadır”* şeklindeki ilke ile de çelişilecektir.²¹²

D. Hesap ve Muhasebe Hileleri, Soyut Bir Kavram Olarak Temel Hukuki İlkelere Aykırılıklar İçermektedir

Her ne kadar çalışmamızda konu, vergi hukuku yönünden irdelenmekte ise de özellikle VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen suçların ceza mahkemelerinde yargılanma gerekliliği ve bu suçlar için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüş olması nedeniyle dar anlamda Türk Ceza Kanunu (TCK) ve geniş anlamda ceza hukuku ilkelerinin de ortaya konulması gerekliliği söz konusudur.

Anayasamıza göre, *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez... Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur”*.²¹³

TCK'nun *“Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi”* başlıklı hükmüne göre ise²¹⁴,

“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.

İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz. Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz.

Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”

Konu, bu boyutuyla suçta kanunilik ya da tipiklik olarak adlandırılan ilke yönünden ele alındığında, VUK'nun 359. maddesinde (a-1 fıkrası hariç), tek tek sayılan ve aslında her biri muhasebe hilesi olan fiillerin bu ilkeye uygun olduğu ancak a-1 fıkrasının *“defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri...”* yapmak şeklinde ihdas ettiği suç yönünden ise aynı şeyin söylenemeyeceği açıkça görülmektedir. Bu ifade içinde, muhasebe hileleri kavramına ilişkin soyut bir tip dahi yer almamaktadır.²¹⁵ Bu nedenledir ki muhasebe hilelerini, *“tanımı olmayan suç”* ve *“torba suç”* olarak niteleyen yazarlar vardır.²¹⁶

yine çoğu kez olayı aydınlatmaktan uzak olabilmektedir.” şeklindeki görüş ve ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Veysi SEVİĞ, *“Vergi Ceza Davaları”*, Dünya, 20.05.2002

²¹² Bu konuda 306 seri no.lu VUK Genel Tebliği'nin incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

²¹³ Anayasa md. 38

²¹⁴ TCK md. 2

²¹⁵ OKTAR, *agm.*

²¹⁶ OKTAR, *agm.*, Dipnot 4 ve 5 ve ayrıca *“Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak vergi suçlarının en genelidir... Bu suçu, tanımsız bir suç olmaktan ziyade, bir torba suç niteliğinde veya daha sonra gelen suç tiplerinin genel bir düzenlenişi olarak görebiliriz. Çünkü vergi hukuku tamamen muhasebe sisteminin işleyişi üzerine kurulmuş bir hukuk dalıdır. Tüm işlemler muhasebe kayıtlarında gerçekleştirilir, vergi matrahına*

Çalışmamıza konu suç(lar) ve cezaları VUK'nda düzenlenmiş olsa da,

- Ceza hukukunun, Anayasa ile birlikte temel normatif düzenlemesi olan TCK'nun amacının, "...kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemek..." olduğu ve Kanunda, "...bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiş..." olduğu²¹⁷;
- Yukarıda yer verildiği üzere Anayasa'nın "*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz*",
- Yine yukarıda yer verildiği üzere TCK.nun, "*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez*" ve "*Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz*"

hükümleri dikkate alındığında kanunda tanımlanmamış ve özellikle de açık olarak suç sayılmamış bir fiili "*şu veya bu ad altında*" **sırf VUK'nun 359. madde metninde muğlak da olsa bir ibare var diye suç saymanın mümkün olmadığı görüşündeyiz**. Bir başka deyişle, "*kanunun açıkça suç saymadığı*" ifadesindeki "*açıkça*" ibaresinin tersinden hareketle hâkim bir fiilin suç oluşturup oluşturmadığını araştırmak ve "*açıkça*" ve duraksamaya yer vermeyecek biçimde suç sayıldığı yolunda tereddüt varsa fiil suç sayılmayacaktır.²¹⁸

Diğer taraftan, "*Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanama.*" hükmünden hareketle ceza hukukunda geçerli "*kıyas*" yasağı dikkate alınacak ve mevcut düzenlemelerden yola çıkılarak hüküm tesis edilemeyecektir.²¹⁹

VUK'nun 359. maddesinde; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar ile ilgili olarak,

- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

muhasebe kayıtları üzerinden ulaşılır, ödenecek verginin eksik veya fazla olduğunu ancak muhasebe kayıtları üzerinden tespit edebiliriz." şeklindeki görüşleri için Bkz. NAZALI, *agm*.

²¹⁷ TCK md. 1

²¹⁸ DÖNMEZER-ERMAN, Cilt : I, s.32

²¹⁹ Kıyası kabul eden Ceza Kanunlarına örnek olarak 1926 Sovyetler Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu ve bu Kanunun 3. maddesinde yer alan, "*Sosyal bakımdan tehlikeli olan fiiller, Ceza Kanunlarında öngörülmedikleri takdirde, sorumluluğun esas ve sınırları ile sosyal müdafaa tedbirleri mahkeme tarafından nitelik ve önemleri itibarıyla kendilerine en çok benzeyip de Ceza Kanunda yer alan maddelere kıyasen tespit olunur*" hükmü örnek verilebilir. Aktaran: DÖNMEZER-ERMAN, s.24, Dipnot 56. Ancak yine aynı kaynağa göre Komünist Devletin, ferdin korunmasından ziyade, toplumun himayesi endişesi taşıyan ve kanunilik prensibini bir burjuva prensibi olarak gören anlayışının yansıması olan bu Kanun, 1960 yılında değiştirilerek tekrar kanunilik prensibine geri dönmüştür. Bkz. s.25 Dipnot 57-61. Kıyası kabul eden Ceza Kanunlarına bir diğer örnek olarak Alman Ceza Kanunu'nun Naziler döneminde 28.06.1935 tarihinde değiştirilmiş 2. maddesi gösterilebilir.

- Bunları ya da dayanağı olan belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak,

suçları, bu fiillerin suç olarak nitelendirilebilmesi için gerekli unsurları taşımaktadır ve aslında bu fiillerin tamamı “*hesap ve muhasebe hilesi*” olarak kabul edilen fiillerdir.

Bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için bazı unsurların varlığı gerekli olmaktadır. Suç, ceza hukukunun temelini oluşturan kavramdır. Suç işlendiği içindir ki faile ceza verilir ve suç işlenmemesini sağlamak, suçtan caydırmak amacı ile, Ceza Kanunu yapılır.²²⁰ **VUK, içerdiği 359. madde nedeniyle kısmen de olsa bir Ceza Kanunu’dur.**

Yukarıda da kısmen değinildiği üzere, “*suçun genel unsurları teorisi*”, bir fiili suç haline sokan, onu diğer hukuka aykırı fiillerden ayıran hususların nelerden ibaret bulunduğunu açıklamak amacı güder. Bu suretle, sosyolojik veya maddi bakımdan değil, hukuki bakımdan suçun ne olduğu açıklanır. Her hukuk disiplini gibi, ceza hukukunun da normlarla meşgul olması, suçu da **norm teşkil etmesi açısından** incelemeyi zorunlu kılar.²²¹ Bunun için mantıksal bir incelemeye tabi tutulması için suçun asli ve ikincil unsurlarına ayrılması gerekli olmaktadır.

Bir fiilin suç olarak nitelendirilmesi için bulunması zorunlu olan unsurlara suçun asli (veya kurucu) unsurları denilmekte ve ikincil unsurlar ancak asli unsurların varlığı halinde suçun derecesini etkilemektedir.²²² Örneğin TCK’da düzenlenmiş “*kasten yaralama*” suçunun kalıbı “*Kasten başkasının vücuduna acı veren veya sağlığının ya da algılama yeteneğinin bozulmasına neden olan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*” şeklinde açıklanmış ve ana ceza bir yıldan üç aya kadar hapis cezası olarak tespit edilmiştir.²²³ Madde metni bu haliyle tüm kurucu unsurları ve ana cezayı içermektedir. Aynı hükmün devamında ise örneğin “*Kasten yaralama fiilinin kişi üzerindeki etkisinin basit bir tıbbi müdahaleyle giderilebilecek ölçüde hafif olması halinde, mağdurun şikayeti üzerine, dört aydan bir yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunur*” hükmü getirilerek cezanın derecesi indirilmiş ve yine örneğin kasten yaralama suçunun “*Üstsoya, altsoya, eşe veya kardeşe karşı işlenmesi hâlinde, şikayet aranmaksızın, verilecek ceza yarı oranında artırılır*” hükmü ile de cezanın derecesi ağırlaştırılmıştır.

Bu çerçevede ayrıntıya girmeden suçun, kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur olmak üzere dört kurucu unsuru bulunduğu kabulünden hareketle, **hukuki açıdan suç;** “**sorumlu bir kimse tarafından, olumlu veya olumsuz bir hareketle**

²²⁰ DÖNMEZER-ERMAN, Cilt : I, s.305

²²¹ DÖNMEZER-ERMAN, Cilt : I, s.305 ayrıca suçun maddi ve kriminolojik açıklanması için ayrıca Bkz. Sulhi DÖNMEZER, **Kriminoloji**, Beta Basım, 8. Bası, İstanbul, Kasım 1994

²²² DÖNMEZER-ERMAN, Cilt : I, s.309

²²³ TCK md. 86

oluşturulan ve ceza tehdidini taşıyan bir kanunda yer alan tanıma uygun bulunan hukuka aykırı bir fiil” olarak tanımlamak mümkündür.²²⁴

Kanuni unsur; bir fiilin suç teşkil edebilmesi için öncelikle, dış alemde işlenen fiilin kanundaki tarife, yani model veya tipe uygun olması gerekliliğini ifade eder. Suç kalıbına uygunluk ya da tipiklik olarak da adlandırılmaktadır.²²⁵

Maddi unsur; çeşitli biçimlerde bir fiilin bulunması zorunluluğudur. Yani kural olarak fikir ve niyetten, düşünce ve hayallerden dolayı kimsenin sorumlu tutulması “*çağdaş hukuk düzeninde*” artık geçerli kabul edilmemektedir. Ceza hukukunun sert ve şiddetli müeyyidelerinin uygulanabilmesi için, bir fiil ile hukuk düzeninin ihlal olunması veya ihlal tehlikesinin yaratılması gereklidir.²²⁶ Bazı yazarlarca “*hareket*” veya “*fiil*” unsuru olarak da adlandırılmaktadır.²²⁷

Tüzel kişilerde, maddi unsuru oluşturan hareket konusunda teorik tartışmalara girilmeyecek olmakla birlikte, VUK’nda, “*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*”²²⁸

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.” şeklinde vergi cezalarını kapsar bir hükmün²²⁹ bulunduğunu, ancak hürriyeti bağlayıcı cezalar yönünden bir açıklık bulunmadığını, TCK’nda ise, “*Ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.*” hükmünün²³⁰ yer aldığını belirtmekle yetinelim.

VUK’nun 359. maddesi kapsamında bir suçun tüzel kişi ile ilgili olması durumunda idari karakterli yaptırımlar tüzel kişi adına uygulanacaksa da ceza yargılamasına taraf olacak kişiler, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri olacaktır. Ancak, idare ve temsil yetkisi farklı kavramlar olup, idare yetkisi (ya da hakkı) tüzel kişiliğin iç bünyesini ilgilendiren kararların alınıp icra edilmesi ile ilgili iken temsil yetkisi, tüzel kişiliğin dış işlemlerini, başka bir deyişle tüzel kişiliğin üçüncü kişilerle olan ilişkilerini ilgilendirir.²³¹

Dolayısıyla, vergi ceza hukukunda, “*cezaların şahsiliği*” ilkesi burada bir sapma gösterir ve ceza yargılaması, tüzel kişiliği dış dünyada temsil etme yetkisine sahip gerçek kişileri muhatap alır.²³²

²²⁴ DÖNMEZER-ERMAN, Cilt : I, s.311

²²⁵ Ayrıntılar için Bkz. Nur CENTEL-Hamide ZAFER-Özlem ÇAKMUT, **Türk Ceza Hukuka Giriş**, Beta Basım, 4. Bası, Ekim 2006, İstanbul, s.227-230

²²⁶ DÖNMEZER-ERMAN, Cilt : I, s.310

²²⁷ Türk öğretisinde kullanılan çeşitli kavramlar ve karşılaştırması için, CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s. 230-254

²²⁸ Konuya ilişkin tartışmalı durumlar için Bkz. Kazım YILMAZ, “*Vergi Yükümlüsü Olmayan Kurum Yöneticileri ve Vergi Usul Yasası’nın 359. Maddesi*”, Yaklaşım, 2001 Haziran.

²²⁹ VUK md. 333

²³⁰ TCK md. 20

²³¹ Çeşitli tüzel kişilerde cezai sorumlulukları olacak kişilerin tespiti açısından, OK- GÜNDEL, s.45-67

²³² Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin, 04.10.2000 tarih ve E:2000/3054 K:2000/4138 sayılı kararında, Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 17.12.1990 tarih ve E:1990/312 K:1990/340 sayılı kararına atıf yapılarak, “*...tüzel kişinin birden fazla kanuni temsilcisinin bulunması halinde cezai sorumluluğun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak şekil sorumlusu değil, ayrıntısını bilen ve oluşmasında rolü olan kanuni temsilciye ait olacağı, sanığın kendisinin imalattan, diğer sanığın ise alım satım ve muhasebe*

Diğer taraftan, çeşitli biçimlerde ortaya çıkan fiil ile ortaya çıkan, hareketin dış dünyada meydana getirdiği sonuç arasında bir nedensellik bağı da olmalıdır. Sonuç, bazı durumlarda hareketten ayrılmaz bazen de hareketten sonra ortaya çıkabilir. Nedensellik hukuki değil, mantıki bir kavramdır. Nedensellik suçun oluşması için tek başına yeterli bir unsur değilse de bu ilişkinin yokluğu tek başına suçun oluşmasını engeller.²³³

Hukuka aykırılık unsuru; kanuni tarife uygun olan fiilin suç sayılabilmesi için, fiilin yapılmasına hukuk düzenince cevaz verilmemesi, fiilin haklı sayılmaması gerekliliğidir.²³⁴ Bir başka ifade ile hukuka aykırılıktan söz edilebilmesi için, fiil ceza hukuku kuralları ile çelişki halinde olmalı, aynı zamanda bu fiilin yapılmasına tüm hukuk düzeninde olanak veren başka bir kural bulunmamalıdır.²³⁵ Örneğin TCK'nda düzenlenmiş “*Yabancı Devlet Aleyhine Asker Toplama*” suçu, “*Türkiye Devletini savaş tehlikesi ile karşı karşıya bırakacak şekilde, yetkisiz olarak, yabancı bir devlete karşı asker toplayan veya diğer hasmane hareketlerde bulunan kimseye beş yıldan oniki yıla kadar hapis cezası verilir*” şeklinde düzenlenmişken aynı hükmün devamında “*Bu madde hükümleri, fiilî savaş hâlinde ülke topraklarının tamamını veya bir kısmını işgal eden yabancı devlet kuvvetlerine karşı meşru müdafaa amaçlı direniş hareketleri hakkında uygulanmaz*” denilerek bu suçu oluşturan fiillerin bazı hallerde işlenmesine izin verilmiştir.²³⁶ Örnek verilen bu durumda, suç oluşmamış olacaktır.

Manevi unsur; Ceza hukukunu, diğer hukuk dallarından ayıran en önemli özelliklerden bir tanesi olan bu hukukun iradi özellik göstermesini ifade etmektedir. Bu unsur, fiilin, faile isnadı kabil olacak şekilde kusurlu olarak işlenmiş olmasını şart olarak arar.²³⁷ Bazı yazarlarca “*kusur veya kusurluluk*” ya da “*sübjektif unsur*” olarak da adlandırılan bu unsura göre fail eylemini (hareket ile sonucunu) kasten veya taksirle gerçekleştirmiş olmalıdır. Fail ve failin yaptığı hareket tek başına suçun oluşumu için yeterli ise “*şekilsel suç*”lardan ve ayrıca bu hareketten gelen sonucun arandığı durumlarda ise “*sonuçsal suç*”lardan söz edilir. Bu nedenle, şekilsel suçlarda fail ile hareket ve sonuçsal suçlarda ise fail ile hareket ve sonuç arasında manevi bir ilişkinin bulunması gerekir.²³⁸ VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen “*kaçakçılık suçları*”nın oluşması için vergi ziyayı gerektirmediği görüşü de esasen bu noktaya yani bu suçların “*şekilsel suçlar*” olduğu temeline dayalıdır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda her şeyden önce VUK'nun 359/a-1 hükmünde yer alan “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar...*” ifadesi, Kanun'da tanımı olmayan bir kavramı yani “*hesap ve muhasebe hilesi*” kavramını içermektedir ki bu ceza hukuku ilkeleri ile terstir. Her şeyden önce VUK'nun düzenlemesi, TCK'ndaki sistematik örnek alınarak değiştirilmelidir.

Örneğin TCK'da düzenlenmiş “*kasten yaralama*” suçu,²³⁹ “*Kasten başkasının vücuduna acı veren veya sağlığının ya da algılama yeteneğinin bozulmasına neden olan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*” şeklinde açıkça tanımlanmış ve suç kalıbı ortaya

işlerinden sorumlu temsilci olduğuna ilişkin savunmasının... doğrulanması karşısında, suçun oluşmasında rolü kesin bir biçimde belirlenmeyen sanığın beraatına karar verilmesi gerekirken, limited şirketin kanuni temsilcisi sıfatı nazara alınarak mahkumiyetine hükmolunması, yasaya aykırıdır...” denilmektedir.

²³³ CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.254-280

²³⁴ DÖNMEZER-ERMAN, Cilt : I, s.310

²³⁵ Bkz. CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.281

²³⁶ TCK md. 306

²³⁷ DÖNMEZER-ERMAN, Cilt : I, s.311

²³⁸ Bkz. CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, s.342

²³⁹ TCK md. 86

konulmuştur. Ancak bu yaralama insan üzerinde bilimsel bir deney yapılması sonucu oluşmuşsa bu kez “kasten yaralama” suçu değil, “İnsan üzerinde bilimsel bir deney yapan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” tanımından harekele “insan üzerinde deney” suçu²⁴⁰ işlenmiş olacaktır. Yok, eğer yaralama, “Hukuken geçerli rızaya dayalı olmaksızın, kişiden organ alan kimse, beş yıldan dokuz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Suçun konusunun doku olması hâlinde, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” tanımına uygun bir kalıba uyuyorsa bu kez de “organ veya doku ticareti” suçu²⁴¹ oluşacaktır.

Dolayısıyla görüşümüze göre 359. maddede yer alan düzenleme, öncelikle “hesap ve muhasebe hilesi” suçunu bir kalıp olarak tanımlayarak bir ceza belirlemeli ve sonrasında bu suçun derecesini etkileyen durumları belirterek cezanın hafifleyeceği ya da ağırlaşaacağı durumları tespit etmelidir. Çünkü anılan maddenin yürürlükteki hali tek bir suçu düzenliyor gibi görünse de çok farklı fiilleri (ve aslında bu nedenle suçları) içermektedir. Zaten bu nedenle dahi madde başlığı “kaçakçılık suçları” şeklindedir.²⁴²

Nitekim VUK'nun 359/a-2 hükmünde yer alan ve “Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” şeklinde belirlenen suç kalıbı ile ilgili olarak “Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur” şeklinde ceza belirlenmiş ve akabinde de “gizleme”, “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” ve “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” ise “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir” şeklinde tanımlanmıştır.²⁴³

Aynı şekilde VUK'nun 359/b maddesinde yer alan, “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını 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” şeklindeki suçun cezası “üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası” olarak daha ağır bir ceza olarak belirlenmiş ve “sahte belge” ise “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir” şeklinde tanımlanmıştır.

²⁴⁰ TCK md. 90

²⁴¹ TCK md. 91

²⁴² “Söz konusu sakıncaların ortadan kaldırılabilmesi için, hesap ve muhasebe hilesi kavramından ne anlaşılması gerektiğinin kanuna açık ve net bir şekilde yazılması ve hangi fiillerin bu suçu oluşturacağıının belirlenmesi, büyük önem arz etmektedir” görüşü ve devamı için Bkz. ŞİMŞEK, agm.

²⁴³ “Vergi inceleme elemanı, defterlerinizi 15 gün içinde, incelemeye ibraz etmenizi istedi. Bu süre geçtiği halde edemediniz ya da etmediniz. Bu durumda ne oluyor biliyor musunuz? Defterlerinizin varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde ibraz etmemişseniz, bu fiil ‘gizleme’ sayılıyor. Yaptırımı, ‘18 aydan üç yıla kadar hapis’. Bir de takdir olunacak verginin 3 katı ‘vergi ziyai cezası’ kesiliyor (VUK Md. 30/3, 344/2 ve 359/a-2). Defterleriniz notere tasdik ettirilmemişse ve inceleme elemanına da ibraz edilmemişse, bir gün bile ‘hapis cezası’ yok. Takdir olunacak verginin de üç yerine bir katı ‘vergi ziyai cezası’ kesiliyor (VUK Md. 30/3, 344/1). Evet... Ayten Alpman söylüyor, <Bir başkadır benim memleketim...>”, devamı açıklamalar için Bkz. Şükrü KIZILOL, “Kaçak İşçiye Yok, Kaçak Olmayana Var - Tasdikliye Var, Tasdiksize Yok”, Hürriyet, 20.08.2009

Kanunun bu hükümlerinde yapılan düzenlemeler çok açık ve belirlidir. Bu haliyle suçun belirlenmesinde kanunilik ve açıklık prensiplerine uygundur. Ancak tekrar vurgulamak lazımdır ki bu durum 359/a-1 hükmünde yer alan “*Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar...*” şeklinde tanımlanmaya çalışılan suç için kesinlikle söz konusu değildir.²⁴⁴

Ancak, bazı yazarlar eski 765 sayılı TCK'nun 240. maddesine yer alan ve “*görevi kötüye kullanma*” suçunu, “*Yasada yazılı hallerden başka hangi nedenle olursa olsun görevini kötüye kullanan memur derecesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapsolunur. Cezayı hafifletici nedenlerin bulunması halinde altı aydan bir yıla kadar hapis ve her iki halde ikibin liradan onbin liraya kadar ağır para cezasıyla cezalandırılır. Ayrıca memuriyetten süreli veya temelli olarak yoksun kılınır*” şeklinde tanımlayan hükmün Anayasaya aykırılığı yolundaki başvurunun Anayasa Mahkemesi tarafından reddini²⁴⁵ örnek göstererek bu görüşün aksine tezler öne sürmektedirler.²⁴⁶

Söz konusu Anayasa Mahkemesine konu itiraz yoluna başvuran mahkeme, iptal sebebi olarak, “*<Yasada yazılı hallerden başka hangi nedenle olursa olsun görevini kötüye kullanan memur...> cezalandırılır şeklinde düzenleme yaparak, Yasa'nın metninden de anlaşılacağı üzere, Yasada suç olarak sayılmayan halleri cezalandırma amacına yönelmiş ve yargı erkinin eline ceza ihdas etme imkanı vermiştir. Oysaki cezalar ancak yasa ile düzenlenebilir ve yasanın kabul edilme yeri Türkiye Büyük Millet Meclisidir. Ayrıca bu durum suçların tipiklik unsurunun da ihlali anlamını taşır ve memur olan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları, yasada unsurları sayılmayan, yani tipikleştirilmeyen her hangi bir eylemlerinden dolayı her an cezalandırılma tehdidi ile karşı karşıya kalmış olmaktadır. Tekrarlamak gerekirse burada cezaların yürürlüğe sokulması, yasakoyucu T.B.M.M.'nin yetkisinden çıkarılmış ve bu maddenin uygulaması ile cezanın tipikleştirilmesi işlevi Yüksek Yargıtay'ın yetki ve görev sınırları içerisine sokulmuş bulunmaktadır. Bu nedenlerle olayımızda sanıkların eylemlerinin yasada açıkça tipikleştirilmemesi, unsurlarının sayılmaması nedeni ile T.C.K'nun 240. maddesi gereğince cezalandırılması ihtimali Anayasa'nın 38. maddesine aykırıdır.*” gerekçesini öne sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi;

“*İtiraz yoluna başvuran Mahkeme, Türk Ceza Kanunu'nun 240. maddesinde, “yasada yazılı hallerden başka hangi nedenle olursa olsun görevini kötüye kullanan memur...”un cezalandırılacağına öngörüldüğünü, bunun, yasada suç sayılmayan hallerin cezalandırılmasına yol açmak suretiyle yargı erkine ceza ihdas etme imkanı vereceğini belirterek Anayasa'nın 38. maddesindeki suçun yasallığı ile Anayasa'nın 2. maddesindeki Hukuk Devleti ilkelerine aykırı olduğunu ileri sürmüştür.*”

Anayasa'nın 38. maddesinin ilk fıkrasında, “*kimse, kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz*” denilerek “*suçun yasallığı*”, üçüncü fıkrasında da “*ceza ve ceza yerine*”

²⁴⁴ ŞİMŞEK, agm.de görüşümüze paralel olarak “*Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde suç olarak sayılan 'hesap ve muhasebe hilesinden' ne anlaşılacağı belli değildir. Hile kavramı tanımlanıp, hangi fiillerin hesap ve muhasebe hilesi kapsamına gireceği yorum yoluyla belirlense bile, bu suçun sınırlarını tespit mümkün değildir. Yani hesap ve muhasebe hilesi suçunun, hangi fiilleri kapsadığını tespit etmek hiç de kolay değildir. Kanunilik ilkesi dikkate alındığında, suç fiilinin kapsamının yapılacak yorumlarla tespiti de mümkün görülmemektedir. Bu nedenledir ki, hesap ve muhasebe hilesi suçundan dolayı yargıya intikal eden suç sayısı oldukça sınırlı kalmıştır*” açıklamalarını getirmektedir

²⁴⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 21.11.2002 tarih ve E: 2001/332 K: 2002/106 sayılı kararı. (RG: 22.04.2003-25087)

²⁴⁶ Bu yönde görüşlere örnek olarak NAZALI, agm

geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur” kuralına yer verilerek “cezanın yasallığı” ilkesi benimsenmiştir.

Anayasa hukukunun temel ilkelerinden olan suç ve cezada yasallık, ceza hukukunun da temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Bu ilke, aynı zamanda temel hak ve özgürlükleri en geniş biçimiyle gerçekleştirip güvence altına almakla yükümlü hukuk devletinin de esas aldığı değerlerden olup, uluslararası hukukta ve insan hakları belgelerinde de özel bir yere ve öneme sahip bulunmaktadır.

Türk Ceza Yasası'nın birçok maddesinde, memuriyet görevinin kötüye kullanılması suretiyle işlenen özel nitelikteki suçlara ilişkin ceza kuralları bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak aynı Yasa'nın 194., 202., 209., 213 ve 228. maddeleri gösterilebilir. İtiraz konusu 240. maddede ise özel olarak düzenlenen suçlar dışında kalan genel anlamda görevi kötüye kullanma suçuna yer verilmiştir. **Buna göre, Yasa'da yazılı hallerden başka hangi nedenle olursa olsun görevini kötüye kullanan memur, derecesine göre, bir yıldan üç yıla kadar hapsolünür, cezayı hafifletici nedenlerin bulunması halinde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve her iki halde ikibin liradan onbin liraya kadar ağır para cezasıyla cezalandırılır ve memuriyetten süreli veya temelli olarak yoksun kılınır. Yasakoyucu bu düzenleme ile Türk Ceza Kanunu'nda özel olarak yer verilen zimmet, ihtilâs, irtikâp, rüşvet, keyfi muamele gibi suçlar dışında kalan görevi kötüye kullanmaların da cezasız bırakılmasını önlemek istemiştir. Burada, suçun maddi unsuru görevin kötüye kullanılmış olmasıdır. Memurların görev ve yetkileri ile bunların nitelikleri, sınırları, gerekleri, yürütülen kamu hizmetini düzenleyen mevzuatta gösterildiğinden her davada memurun, bu mevzuatla çizilen sınırları aşp aşmadığı saptanarak, görevi kötüye kullanma suçunun maddi unsuru belirlenecektir. Bunun yanı sıra, kuşkusuz suçun oluşmuş sayılabilmesi için failin memur olması, eylemin memurun göreviyle ilgili bulunması ve manevi bakımdan kastın varlığı gibi suçun diğer unsurları da aranacaktır. Suçun cezası ise yasada gösterilmiştir.**

Bu durumda, başvuru kararında ileri sürüldüğü gibi iptali istenilen kuralın, yasa ile suç sayılmayan hallerin cezalandırılmasına yol açtığı, bu bağlamda suç ve cezanın yasallığı ilkesi ile çeliştiği savı yerinde görülmemiştir.”

gerekçesiyle itirazı reddetmiştir.

Yukarıda açıklanan görüşleri savunanların, Anayasa Mahkemesi'ne başvuru olan eski TCK hükmünde yer alan “Yasada yazılı hallerden başka hangi nedenle olursa olsun...” ifadesi ile tartıştığımız VUK'nun 359. maddesinde kullanılan “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar...” ifadesini, yine yukarıda yer alan Anayasa Mahkemesi karar gerekçesi dikkate alındığında mantıksal örtüşmeye tabi tutmaları tarafımıza zorlama bir yorum olarak görünmektedir.

Bir kere, öncelikle bu örnekte suçun maddi unsuru bellidir. İkinci olarak ise Kanunkoyucu bir kısım fiilleri belirttikten sonra Kanunda sayılmayan diğer fiil türleri ile de bu suçun maddi unsurunun oluşabileceğini belirtmiştir. **Oysa VUK'nun 359. maddesinde “hesap ve muhasebe hilesi” suçunun maddi unsur tanımlı değildir.²⁴⁷ Ayrıca “hesap ve muhasebe hilesi yapanlar” ifadesi daha hükmün en başında yer aldığından, madde**

²⁴⁷ “Bu açıklamalarımızdan anlaşıldığı gibi 359. maddenin düzenleniş itibarıyla, suçun tekemmülü yani meydana gelmesi için şart olan maddi ve manevi unsur açısından ciddi şüpheleri taşıdığı görülmektedir.”, ÖZER, Bkz. agm,

metninde sayılan haller dışında kalan halleri düzenlemek bir yana madde metninde sayılan halleri tanımlayan ana bir fiil olarak anlam ifade etmektedir.

Nitekim yukarıya alıntı yapılan Anayasa Mahkemesi kararından yaklaşık 40 yıl önce konu Anayasa Mahkemesi'nin önüne yine benzeri itirazlarla ilk geldiğinde de Anayasa Mahkemesi;

“Türk Ceza Kanununun birçok maddelerinde memuriyet görevini kötüye kullanmak suretiyle işlenen, özel nitelikteki suçlara ilişkin ceza hükümleri vardır. Bunlara T. C. Kanununun 194., 209., 213., 228 inci maddeleri örnek olarak gösterilebilir.

İptali istenen T. C. K. nun 240 ıncı maddesinde ise, genel olarak görevi kötüye kullanma suçları söz konusudur. Maddede "Kanunda yazılı hallerden başka her ne surette olursa olsun vazifesini suiistimal eden" denilmesinin sebebi, yukarıda Örneğini verdiğimiz maddelerdeki gibi görevi kötüye kullanmayı da kapsayan nitelikleri belli fiillerin dışında görevlerini kötüye kullananların cezasız bırakılmamalarını sağlamaktır. Bu itibarla metindeki "kanunda yazılı hallerden başka" deyiminden, mahkemenin anladığı manada bir sonuca varmak mümkün değildir.

Maddede, ne gibi hallerin görevi kötüye kullanma olacağına açıkça belirtmeyerek "her ne suretle olursa olsun" diye genel bir ifade kullanılmış olması sebebiyle hangi fiilin suç sayıldığına belli olmaması gibi bir durum yaratıldığı yolunda bir iddiaya yer vermek de doğru olamaz.

Burada suçun maddi unsuru, görevin kötüye kullanılmış olmasıdır. Devlet hayatında çeşitli kamu hizmetleri vardır. Bu hizmetlerin yürütülmesini sağlayan mevzuatla, her memurun görevinin niteliği, gerekleri, nasıl ve ne suretle yerine getirileceği belli edilmiş ve sınırları çizilmiştir.

Hâkim, önüne getirilen dâvada, bu esasları daima göz önünde tutarak olayda memurun görevini kötüye kullanıp kullanmadığını kolayca tâyin ve takdir edebilecek durumda bulunduğu göre; bu konuda suç unsuru belli demektir. Ortada kanunsuz ve keyfi takdirlere yol açacak bir hal mevcut değildir. Bu bakımdan Anayasa'nın 33 üncü maddesinin öngördüğü üzere kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı ceza verilmesi gibi bir durumla karşılaşılması da söz konusu olamaz. Suçun öteki unsurları da meydandadır. Bunlar da failin memur olması, işin memurun görevi ile ilgili bulunması ve nihayet manevi olarak, kastın var olmasıdır. Ceza da kanunda gösterilmiştir.”

gerekçeleri ile itirazı reddetmiştir.²⁴⁸

Anayasa Mahkemesi'nin bu şekildeki red gerekçesi de görüşümüz desteklemektedir. Örnek gösterilen düzenleme ile Yüksek Mahkeme, hâkimin önüne gelen davada, kendisi tarafından bizzat bilinen esasları daima göz önünde tutabilmekte, fiilin varlığını kolayca tayin ve takdir edebilmekte ise ancak o zaman suçun unsuru belli demektir.

Oysa vergi ile ilgili çalışmamıza konu “kaçakçılık suçları”, ceza hâkimi tarafından bizzat bilinen esaslara dayanmamakta, suçun temeli olacak fiilin varlığı hâkim tarafından kolayca tayin ve takdir edilememektedir. Kaldı ki suçun diğer unsurları ortada olmadığı gibi bir de

²⁴⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 12.10.1965 tarih ve E: 1965/27 K: 1965/55 sayılı kararı. (RG:07.01.1966-12196)

baskın görüşe göre bu suç tehlike-şekilsel suç olduğundan kasıt var kabul edilmekte üstelik sonuç olarak vergi ziyayı da aranmamaktadır.²⁴⁹

Diğer taraftan konu, ceza hukuku ilkeleri bir yana Anayasa'da yer alan ve vergilerin kanuniliği ilkesine dayanak teşkil eden "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmü yönünden ele alındığında dahi düzenlemenin hukuka uygun düşmediği açıkça görülmektedir.

Bu ilke, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilmesini ve kaldırılmasını; hukuka uygun olarak tarh ve tebliğ edilerek hukuka uygun şekilde tahsil edilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla bu ilke, bir yönüyle aynen suç ve cezada olduğu gibi belirsizlikleri, güvensizlikleri, keyfilikleri ve adaletsizlikleri önleme amacı taşımaktadır.²⁵⁰

Keyfiliğin önlenmesi amacıyla kabul edilmiş olan vergilerin kanuniliği ilkesi, zaman içinde yerini "*vergilerin kararılığı ilkesi*"ne bırakmıştır. Nitekim, vergi (hukuku) alanı, daha çok Bakanlar Kurulu Kararları, Genel Tebliğler, Sirküler ve Özelgeler ile şekillenir hale gelmiştir.²⁵¹

Belirsizlikler manzumesi olarak, asıl maddelerden çok ek, geçici ve mükerrer maddelerden oluşan, birbirleriyle uyumu bir yana kendi maddeleri içinde dahi uyumsuzluklar gösteren, yürürlüğe girmeden değişikliğe uğrayan, geçici/olağanüstü diye getirilip daha sonra kalıcı hale getirilen vergi kanunlarının tarzı zaten eleştiri konusu iken,²⁵² aynı belirsizlik durumunun (belki alışkanlık sonucu) "*hesap ve muhasebe hilesi*" gibi bir kavram kullanılarak VUK'nun 359. maddesi kanalıyla ceza hukuku alanına taşınmak istenmesi izah edilebilir bir durum değildir.

Vergi kanunlarında meydana gelen karmaşayı çözüme adına Genel Tebliğ yayımlayan idarenin aynı uygulamayı ceza hukuku alanında "*hesap ve muhasebe hilesi*" kavramı üzerinden yapmasının yolu (hukuken) kapalıdır.

Hal böyle olunca, adı ne olursa olsun idari birimleri tarafından hazırlanmış bir kısım alt düzey normatif düzenlemeler ile de kişilerin cezalandırılması mümkün (en azından hukuki) bulunmamaktadır.

²⁴⁹ DONAY, bir yandan hesap ve muhasebe hilesini, "*Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak vergi suçlarının en genelidir.*" diye nitelerken, diğer yandan VUK'nun 359. maddesindeki suçlara ilişkin 26 sayfalık açıklamasının ancak iki sayfasında bu yönde açıklamalar getirmektedir. Yine DONAY, bu suçu tanımsız bir suç olmaktan ziyade, bir torba suç niteliğinde olduğu ve daha sonra gelen suç tiplerinin genel bir düzenlenişi olduğu görüşündedir. BK. DONAY, s.128. Biz bu görüşe katılmamakta ve "*hesap ve muhasebe hilesi*" yapmak kavramının başlı başına ayrı bir suçu ifade ettiğini düşünmekteyiz.

²⁵⁰ Yusuf KARAKOÇ, "*Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkisi*", "*Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku*", Arıkan Yayın, İstanbul, Mart 2006, Editörler: Feridun YENİSEY-Gülşen GÜNEŞ, s.29 (Bundan sonra KARAKOÇ, *agm*)

²⁵¹ Geniş bilgi için Bkz. Yusuf KARAKOÇ, **Sosyal Maliye**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61, İzmir 1995, s.17-20

²⁵² KARAKOÇ, *agm*.

BÖLÜM - IV

YANILSAMALAR (ve İŞLETME SAHİP – ORTAK - YÖNETİCİLERİNE MAL EDİLMESİ MÜMKÜN OLMAYAN ÇALIŞAN HİLELERİ)

Bu bölümde uygulamada, “hesap ve muhasebe hilesi” olarak değerlendirilen ve aslında bir yanılısamanın²⁵³ ürünü olan bazı örneklere yer verilecektir.²⁵⁴

“Kapanış Fişi” olarak adlandırılan muhasebe fişlerine dayalı olarak yapılan yevmiye kayıtlarında, hesaplar normal çalıştıklarının aksine işlem görür.

Çalışmanın II. Bölümünde ayrıntılı olarak çalıştığı üzere, “kural olarak” Bilânço hesabı olan (1) ve (2) Hesap Sınıflarına dâhil hesapların **borç**, (3), (4) ve (5) Hesap Sınıfına dâhil hesapların ise **alacak** kalanı vermesi beklenir.

Hesapların kapatılıp yeni hesap dönemine devri işlemi yani hesap kapanışları sırasında hesap kalanlarının ortadan kaldırılması için, nasıl bir kalan varsa ters tarafa, yani borç kalanlar için alacak, alacak kalanlar için ise borç tarafına kayıt yapılır. Örneğin 100. Kasa Hesabının kapanış kaydı doğal olarak alacak kaydı ile olacaktır.

Genellikle işletmeler yardımcı hesaplar da kullandıklarından kapanış maddesi, birden çok maddeler halinde yapılır.

Dolayısıyla yılın son gününe ait herhangi bir yevmiye maddesinin incelenmesi sırasında bir takım ters işlemler görülmesi, bu yevmiye maddelerinin hileli muhasebe kayıtlarına konu olduğu anlamına gelmez.

İsimlerinin ardında (-) işareti bulunan hesaplar, dâhil oldukları Hesap Sınıfları ile ters karakterde çalışır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, Bilânço hesabı olan (1) ve (2) Hesap Sınıflarına dâhil hesapların **borç**, (3), (4) ve (5) Hesap Sınıfına dâhil hesapların ise **alacak** kalanı vermesi beklenir. Ancak bu isimlerinin ardında (-) işareti bulunan hesaplar için tam asi yönde dikkate alınır.

Örneğin (1) Dönen Varlıklar Hesap sınıfında yer alan 100. Kasa, 101. Alınan Çekler, 102. Bankalar gibi hesaplar borç tarafından çalıştığı halde aynı Hesap Sınıfında yer alan 103. Verilen Çek ve Ödeme Emirleri (-) Hesabı alacak çalışır. Benzeri örnekler, 257. Birikmiş Amortismanlar (-) ve 501. Ödenmemiş Sermaye (-) Hesaplarında da görülebilir.

Dolayısıyla bu hesapların ters çalıştığından hareketle muhasebe hilesi iddiası anlamlı olmayacaktır.

Envanter çalışmaları sırasında yapılan hesap düzeltmeleri, yapılması gereken normal kayıtlardır.

²⁵³ Yanılısama, “algı bozukluğu ya da duyu yanılıgılarına bağlı olarak nesne ve durumları olduğundan değişik kavrama” anlamındadır. Bkz. Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük

²⁵⁴ Konu bu yönüyle aslında muhasebe denetim ve teknikleri ile ilgili olup, her bir hesap kalemi bazında denetim yöntemleri ve standartlar için Bkz. Seval Kardeş SELİMOĞLU-Mehmet ÖZBİRECİKLİ-Ganite KURT-Şaban UZAY-Ali ALAGÖZ-Serap YANIK, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Şubat 2008.

Bilânço hesabı olan (1) ve (2) Hesap Sınıflarına dâhil hesapların **borç**, (3), (4) ve (5) Hesap Sınıfına dâhil hesapların ise **alacak** kalanı vermesi beklendiği halde, bazı makul nedenlerle hesaplar ters kalan verebilir.

Örneğin 120. Alıcılar Hesabı “*kural olarak*” borç bakiyesi vermesi gereken bir hesap olduğu halde, örneğin müşterilerin yaptıkları ve bedelini ödedikleri malları iade etmeleri ya da mal alımı için önceden ödeme yapmaları gibi nedenlerle alacak kalanı verebilir. Bu durumda, 120. Alıcılar Hesabı alacak kalanı ile Bilânçonun aktifinde yer alamayacağından ya da Bilânçoda eksi (-) değerle gösterilemeyeceğinden bu hesap kalanı dönem sonunda 340. Alınan Avanslar Hesabına aktarılır Bilânçoda gösterilmek durumunda kalır.

Benzeri bir durum 320. Satıcılar Hesabı için de söz konusu olabilir. Normal koşullarda alacak kalanı vermesi beklenen bu hesap, satıcılara peşin ödeme yapılmış olması nedeniyle borç kalan verdiğinde, dönem sonunda bu ters kalan 159. Verilen Sipariş Avansları (Bazen de 259 veya 269 hesaplar da kullanılabilir) Hesabına aktarılmalıdır.

Alınan çeklerin takibinde kullanılan 101. Alınan Çekler ve verilen çeklerin takibinde kullanılan 103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesaplarının da bazı durumlarda 121. Alacak Senetleri Hesabına veya 321. Borç Senetleri Hesabına aktarılması gerekebilir.

Çoğaltılabilecek örnekler, yapılması gereken, Mali Tablonun gerçekçi olması için yapılması zorunlu olan kayıtlardır ve bu şekilde hesap dönemi sonunda yapılan kayıtlar yeni hesap dönemi açılış kaydında da bu şekilde yer aldıktan sonra geldikleri hesaplara tekrar virmanlanır.²⁵⁵

İşletmenin fatura v.s. belge düzenlemeden yaptığı satışlar veya alışlar ile bunların bedellerin tahsil ve ödeme işlemlerinin kayıtlara alınması hesap ve muhasebe hilesi değildir.

Belgesiz alım veya satım yapmak başta özel usulsüzlük ve vergi ziyai nedeniyle vergi ziyai cezasını gerektirir. Ancak herhangi bir belge düzenlenmeden alım-satım yapılması kaçakçılık suçu olarak tanımlanması mümkün olmayan bir fiildir. Bu tür durumlarda kaçakçılık fiili, sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı ile ortaya çıkar.

Ancak, alım ve satım işlemlerinde belgesiz mal veya finans hareketlerinin ayrıca esas defterler dışında başkaca defter ve ortamlarda tutulması söz konusu ise, bu durumda bu fiil kaçakçılık suçunu oluşturur.

Açıktan alım veya satım olarak da adlandırılabilir bu mal hareketlerinde finans hareketlerinin, bir şekilde işletme ile irtibatın kesileceği tarzda başka kişiler adına düzenlenmiş makbuz, çek, banka dekontu v.s. gibi belgelerle belgelenmesi durumunda da kaçakçılık suçu oluşur. Ancak burada suç muhasebe hilesi değil, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (çek, dekont, makbuz v.s.) düzenleme ya da kullanma ile ilgilidir.

²⁵⁵ 21.02.1990 Tarih ve 20440 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan YMM Odaları Yönetmeliği'nin 4/c maddesini dayanak alan, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasınının 11.1.2000 tarih ve 2000/1 sayılı yönetim kurulu kararıyla kabul edilen Yeminli Mali Müşavirlik Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi Denetim ve Tasdik Normlarına uygun olarak düzenlenmesi gereken çalışma kâğıtlarında, bu hususlar her bir hesap bazında ayrıntılı olarak yer almaktadır. Anılan çalışma kâğıtları için Bkz. İstanbul YMM Odası Resmi Web Sitesi, Erişim: 30.07.2009 http://www.istanbulymm.org.tr/iymm/denetim_ve_tam_tastik_formlari.asp

İşletme sahip veya ortaklarının ya da bunların ilişkili bulunduğu diğer işletmelerin, kayıt dışı elde ettiği finansın başka bir işletmeye aktarılması, finans kayıtlarının yapıldığı işletme yönünden muhasebe hilesi olmayabilir.

Uygulamada, çoğu kez bir işletmenin sahip veya ortaklarının, yine sahip veya ortak oldukları başka işletmelerden elde ettikleri finansları, bir diğer işletmede, işletmeye borç veriyor tarzında işlemlere konu ettikleri görülmektedir.

Bu şekilde gelen finansları kayda alan işletme kaçakçılık suçunun tarafı olarak kabul edilemez. Sonuç olarak, eğer bir suç oluşacaksa bunun tarafı, bu tür hareket eden işletme sahip veya ortakları ile finansı sağlayan işletme olabilir.

Esas defterlerde yapılan muhasebe kayıtlarında, ana hesap (Defter-i Kebir hesabı) kullanılması, muhasebe hilesi değildir.

Çalışmanın II. Bölümünde açıklandığı üzere MSUGT ile getirilmiş tekdüzen hesap planı sadece Defter-i Kebir hesaplarının kullanılmasını zorunlu kılmaktadır. Maliyet hesapları dışında ne yardımcı defter ve ne de yardımcı hesap kullanımı zorunlu olmadığı gibi doğrudan ana hesaplar kullanılarak yevmiye defterine yapılan kayıtlar, sırf bu nedenle hileli muhasebe kaydı kabul edilemez.

Hesap Sınıf ve Grupları içinde meydana gelen hatalı hesap kullanımları, hesap veya muhasebe hilesi olarak kabul edilemez.

MSUGT ile getirilen Hesap Sınıfları, Bilânço ve Gelir Tablosu'nu oluşturan kodlamalardır. Bunlarda ve bunların altında yer alan Hesap Gruplarında hiçbir değişiklik yapılmaz. Ayrıca Hesap Grupları içinde yer alan ve üç haneli rakamlarla kodlanan hesapların da ad ve kodları üzerinde oynama yapılamaz.

Örneğin 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesap Sınıfı altında yer alan 33. Diğer Çeşitli Borçlar Hesap Grubu altında yer alan 331. Ortaklara Borçlar Hesabı yerine hatalı olarak 336. Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının sürekli bir biçimde kullanılıyor olması netice itibariyle Bilânçoda büyük sapmalara neden olmayacaktır. Bu nedenle görüşümüze göre özellikle bu örnekte olduğu gibi aynı Hesap Grubu içinde yer alan hesapların hatalı kullanımı muhasebe hilesi olarak kabul edilmemelidir.

Esas defterlere yazdırılmadan bilgisayar programında fişler halinde saklanan kayıtlar, hileli muhasebe kaydı değildir.

Bu tür kayıtlar, başka defter ve ortamlara kayıt fiili olarak kabul edilmekle kaçakçılık suçunun maddi unsuru olabilirse de, hesap ve muhasebe hilesi olarak dikkate alınmaz.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin esas defterlere kaydı, hesap veya muhasebe hilesi değildir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı kullanmak fiili, kendi başına bağımsız bir suç olarak düzenlendiğinden, hesap veya muhasebe hilesi olarak değerlendirilemez.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile kastedilen sadece fatura değildir.

VUK'nun 359. maddesinde gerek sahte ve gerekse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımlanmış olup, bu tanıma yukarıdaki bölümlerde de yer verilmiştir. Bu çerçevede anılan

tanıma, tevsiki zorunlu kayıtlar kapsamında muhafazası ve ibrazı gereken her türlü belge, örneğin banka dekontları, banka talimatları, ücret bordroları, makbuzlar v.s. girmektedir.²⁵⁶

Resmi olmayan işlemleri izlemek için ayrı bir defter, kayıt veya bilgisayar kullanımı hesap ve muhasebe hilesi değildir.

Ancak bu şekilde ikinci kayıt tutanlar, kayıt ortamı ne olursa olsun başka bir kaçakçılık suçunu işlemiş olurlar.

Anlaşılamayan her kayıt muhasebe hilesi yapıldığını göstermez.

Öyle bazı kayıtlar vardır ki, ilk görünüş itibariyle anlam ifade etmeyebilir.

Bu tür kayıtlar genelde daha önce yapılan bir hatanın düzeltilmesi amacıyla yapılmış olabileceği gibi aşağıdaki örneklerdeki gibi durumlar da olasılık dahilindedir.

16.03.2009

145				
	120. ALICILAR	144	20.000,00	
	320. SATICILAR	125		20.000,00
	Hesaplar arası virman.			
	/			

Oysa anlamsız görünen bu kaydın önceki aşamaları şöyle olabilir:

Müşteri firmaya yapılan satışlar nedeniyle C/H tutarı kadar çek alınmıştır.

16.01.2009

96				
	101. ALINAN ÇEKLER	41	20.000,00	
	120. ALICILAR	26		20.000,00
	Çekle tahsil edilen tutar.			
	/			

²⁵⁶ Ücret bordorsu düzenlemende çalıştırılan işçi ile, bordrolu çalıştırılıp ücreti eksik gösterilen işçiler nedeniyle uygulamadaki garip farklılıklar konusunda Bkz. KIZILOT, *agm*.

Alınan çek, bir satıcı firmaya olan borcun ödenmesinde kullanılmıştır.

17.01.2009

102	320. SATICILAR	38	20.000,00	
	101. ALINAN ÇEKLER	42		20.000,00
	Çekle C/H a mahsuben ciro edilen çekle ödeme.			

Aradan geçen zamanda çek karşılıksız çıktığından satıcı firma tarafından iade edildiğinde aşağıdaki kayıtlar yapılmalıdır:

16.03.2009

145	101. ALINAN ÇEKLER	44	20.000,00	
	320. SATICILAR	25		20.000,00
	Karşılıksız çıkan çekin satıcı firma C/H geri alınması.			

16.03.2009

146	120. ALICILAR	44	20.000,00	
	101. ALINAN ÇEKLER	25		20.000,00
	Karşılıksız çıkan çekin müşteri firma C/H geri alınması.			

İşte yukarıda verdiğimiz ilk kayıt görüldüğü gibi hileli değil, eksik olduğundan sadece usulüne uygun olmayan hatalı bir kayıttır.

Sonuç itibariyle ili kayıt birleştirilerek ele alındığında çekin karşılıksız çıkması durumunda 101. Alınan Çekler Hesabı önce alacak sonra da borç çalışacağından zaten sıfır (0) kalan verecektir.

Dayanağı olan belgelerle birlikte ele alınmayan muhasebe kayıtları üzerinden varılacak sonuç çoğu kez yanılğının ürünü olacaktır.

Yukarıda özellikle 101. Alınan Çekler Hesabı üzerinden verdiğimiz örnekte görüldüğü gibi, bir muhasebe kaydının tek başına ele alınması çoğu zaman kaydı inceleyen hatalı bir sonuca götürebilmektedir.

Bu nedenle, üzerinde tereddüt duyulan muhasebe kayıtlarında kullanılan hesapların varsa öncelikle muavin hesap ve defter kayıtları üzerinden dönem başından dönem sonuna kadar bir analiz yapılmak durumundadır. Ele alınan kayıt hatalı dahi görünüyorsa, öncesinde yapılan bir hatayı düzeltmek amacıyla yapılmış olabilir. Ya da ters açıdan bakıldığından gerçekten hatalı olan bir kayıt bile sonraki günlerde düzeltilmiş olabilir.

Bunun yanı sıra, incelenen muhasebe kayıtları mutlak surette dayanağı belgelerle yani kayda alınan (mali) işlemi tevsik eden belgelerle birlikte ele alınmak durumundadır.

...ve muhasebe hilesine mükemmel bir örnek üzerinden işletme çalışanlarınca yapılan hilelerin değerlendirilmesi:

İşletmenin Ocak/2009 tarihi itibariyle reel kayıtlarına göre 190. Devreden KDV Hesabı 25.000,00 TL borç; 191. İndirilecek KDV Hesabı 150.000,00 TL borç ve 391. Hesaplanan KDV Hesabı ise 300.000,00 TL alacak bakiyesi vermektedir. Bu durumda göre bu işletmenin beyan edeceği ödenecek KDV $(300.000,00 - (25.000,00 + 150.000,00) =) 125.000,00$ TL olacaktır. Ancak işletme yöneticileri bu KDV'ni ödeme konusunda isteksizdirler ve şöyle bir pratik ! çözüm üretmişlerdir.

16.01.2009

125				
	191. İNDİRİLECEK KDV	44	200.000,00	
	331.ORTAKLARA BORÇLAR	25		200.000,00
	Hesaplar arası virman.			

Böylece ödenecek KDV tutarı birden bire yok olmuş, hatta işletme $(25.000,00 + 150.000,00 + 200.000,00) - 300.000,00 =) 75.000,00$ TL devreden indirilecek KDV tutarına dahi sahip

olmuştur. Bu arada işletme ortaklarının durup dururken işletmeden 200.000,00 TL alacaklı hale gelmesi de bu kişiler açısından çok sevindirici olmuştur.

Burada vergi hukuku yönünden “hesap ve muhasebe hilesi” fiili işlenmek suretiyle “kaçakçılık suçu” işlendiği su götürmez bir şekilde ortadadır.

Örneği biraz daha geliştirip değiştirirsek:

İşletmenin Ocak/2009 tarihi itibarıyla reel kayıtlarına göre 190. Devreden KDV Hesabı 25.000,00 TL borç; 191. İndirilecek KDV Hesabı 150.000,00 TL borç ve 391. Hesaplanan KDV Hesabı ise 300.000,00 TL alacak bakiyesi vermektedir. Bu durumda göre bu işletmenin beyan edeceği ödenecek KDV $(300.000,00 - (25.000,00 + 150.000,00) =) 125.000,00$ TL olacaktır. İşletmenin muhasebe bölümü durumu yöneticilere bildirmiş ve bunun için gerekli finans vergi ödemesi yapmak üzere ayrılmıştır.

Ancak işletmenin finans sorumlusunun çok fazla kredi kartı borcu vardır ve bir türlü aşamadığı sıkıntılarını çözüme kavuşturmak için bu onun için bir fırsat olabilecektir ve muhasebe sorumlusu arkadaşı ile birlikte şu şekilde bir plan uygulamışlardır.

16.01.2009

125				
	191. İNDİRİLECEK KDV	44	200.000,00	
	335.PERSONELE BORÇLAR	25		200.000,00
	Hesaplar arası virman.			

Böylece ödenecek KDV tutarı birden bire yok olmuş, hatta işletme $(25.000,00 + 150.000,00 + 200.000,00) - 300.000,00 =) 75.000,00$ TL devreden indirilecek KDV tutarına dahi sahip olmuştur. Ancak işletmenin yöneticisi durumdan haberdar değildir.

İlgili personel vergi ödenmesi için yazılan ve işletme yöneticisi tarafından imzalanan banka talimatı üzerinde oynama yaparak ödemenin kendi şahsi hesaplarına geçmesini sağladıktan sonra bankadan çıkan parayı şu şekilde gizlemişlerdir.

16.01.2009

125				
	335.PERSONELE BORÇLAR	26	200.000,00	
	102. BANKALAR	155		200.000,00
	Hatalı virmanın düzeltilmesi.			

Burada vergi hukuku yönünden “hesap ve muhasebe hilesi” fiili işlenmiş midir sorusunun cevabı evettir. Bu durumda işletmenin temsil yetkilisi (aslında hiçbir şeyden haberdar olmayan yönetici) vergi ceza hukuku yönünden “kaçakçılık suçu” ile yargılanacak mıdır ve bu kayıt ve işlemleri gerçekleştiren gerek muhasebe ve gerekse finans elemanları da bu suça “iştirak” ettikleri gerekçesiyle kendileri mahkeme de bulacaklar mıdır? Bu sorular üzerinde ise ciddi bir şekilde düşünülmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

“Hesap ve muhasebe hilesi” kavramının özel bir tanıma neden ihtiyaç duyduğu ve neden vergi ziyanının bir şart olarak aranması gerektiği bu küçük örnek üzerinden düşünüldüğünde dahi çok açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.²⁵⁷

Diğer taraftan bu noktada, verdiğimiz örnek üzerinden değerlendirdiğimizde işletmelerde çalışanlar tarafından yapılan ve önemli zararlara neden olan hilelerin gerçekleşmesinde rol oynayan en önemli etkenin işletmenin kendisi olduğu da ortaya çıkmış olmaktadır.

Ayrıntılarının neler olduğu bu çalışmanın konusu olmamakla birlikte konunun bütünlüğünü bozmamak açısından çalışanların hile yapabileceği bir işletme ortamını kısaca şu şekilde değerlendirebiliriz. (Bir işletmede hile yapılmasına uygun ortam sağlayan etkenlerin sayısını artırmak mümkünse de bu unsurların varlığı durumunda hile eyleminin kaçınılmaz olacağı sonucu değişmeyecektir.)²⁵⁸

- İşletmede hilenin bir risk unsuru olarak görülmemesi veya bu riskin değerlendirmeye alınmaması,
- Yönetimin işletmede yaşanan düzensizlikleri dikkate almaması,
- İşletme çalışanlarının moral yapısının bozuk olması,
- İşletmede çok yüksek oranlı çalışan değişimi yaşanması,
- Çalışanların işletme sistemi içinde eğitiminin ihmal edilmesi ve faaliyetlerin günü birlik kararlarla yürütülmesi,
- Gelirlerde veya karlarda çok hızlı artışlar meydana gelmesi,
- Çok güçlü, sert ve bencil bir liderlik yönetimi,
- Ücret politikalarının bozuk olması,

²⁵⁷ Diğer bazı muhasebe hile örnekleri için Bkz. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN, “Adli Muhasebecilik Mesleği”, Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı: 2, 2005, s.1-19

²⁵⁸ Konu üzerinde ayrıntılar için Bkz. Nejat BOZKURT, “İşletmede Hile Yapan Çalışanların Karakteristik Özellikleri”, Yaklaşım, Eylül 2000, Sayı:93

- İşletmenin zayıf bir iç kontrol yapışma sahip olması,
- İşletmenin bir ahlak politikasının olmaması.

Hile, çoğu kez yapan kişinin dışında işletmeye de yarar sağlama amacı güdebilirse de çalışanları hile yapmaya iten nedenler kısaca aşağıdaki gibi tespit edilebilir.²⁵⁹

- Mali içerikli baskılar,
 - Para hırsı ve açgözlülük,
 - Güzel yaşama isteği,
 - Yüksek tutarlarda kişisel borçlar,
 - Yüksek tutarlı sağlık harcamaları,
 - Beklenmeyen mali gereksinimler.
- Kötü alışkanlıklardan doğan baskılar,
- İşle ilgili baskılar,

Çalışanlar tarafından yapılan hilenin tespit ve önlenmesi zor bir çaba ise de her şeye karşın bir işletmede hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi için yapılması gereken basit işlemleri şu şekilde sıralayabiliriz:²⁶⁰

İşletme sahip veya sahiplerinin, yöneticilerin olayın önemini bilmeleri ve bu konularda kendilerini yetiştirmeleri,

- İşletmede "İç Kontrol Yapısı" oluşturulması,
- İşletmede bir işin başından sonuna bir kişi üzerinde toplanmaması,
- Çalışanların bu konularda eğitimi ve bilinçlendirilmesi,
- Özellikle ortanın üzerinde büyüklükte işletmelerde bir ahlak politikası oluşturularak bunun çalışanlara kabul ettirilmesi,
- Yine büyüklükle doğru orantılı olarak işletmede hile politika ve prosedürleri oluşturulması,
- Yöneticilerin çalışanlardan kendilerine bilgi akışı sağlayacak bir ortamı oluşturması,
- Bir hile şüphesi durumunda hile konusunda uzman denetçilerin yardımına başvurulması,
- Belli aralıklarla banka ve alacak hesaplarının doğrulamasının yapılması ve sonuçların yönetim tarafından gözden geçirilmesi,
- Aylar itibariyle gider hesaplarının karşılaştırılması ve yönetim tarafından analiz edilmesi,
- Her ay itibariyle stok sayımlarının yapılması ve kayıtlarla karşılaştırılması,
- Her ay itibariyle gelir tabloları çıkartılması ve karşılaştırılma işlemleri yapılması,
- Kasa ve çek hareketlerinin günlük olarak izlenmesi,
- Boş çekler ve henüz kullanılmamış faturaların farklı bir kişi tarafından korunması,

²⁵⁹ Ayrıntılar için Bkz. Nejat BOZKURT, "İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler", Yaklaşım, Ağustos 2000, Sayı:92

²⁶⁰ Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Nejat BOZKURT, "KOBİ'lerde Yapılan Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi", Yaklaşım, Aralık 2000, Sayı:96 (BOZKURT, agm)

- Ücret ödemeleri ve kayıtlarının belirli aralıklarla yönetim tarafından kontrol edilmesi,
- Satıcılara yapılan ödemeler ve ilgili kayıtların belli aralıklarla kontrol edilmesi ve düzenli olarak doğrulama işlemleri yapılması.

Çalışanlar tarafından yapılması olası hile biçimlerine örnekler aşağıda yer almaktadır.²⁶¹

- Çeşitli nedenlerle tahsil edilen nakdin işletmenin kayıtlarına sokulmadan zimmete geçirilmesi veya kayıtlarında gözüken nakdin zimmete geçirilmesi,
- Yetkisiz ve uygun olmayan biçimde ıskonto uygulaması,
- Yapılmaması gereken veya önceden yapılmış ödemeleri yapma,
- Gerçek olmayan borçlar yaratarak ödemelerini alma,
- Gerçek olmayan harcamaların ödemelerini kendine yönlendirme,
- Gider kalemlerini şişirme,
- Gereğinden fazla sipariş vererek yarar sağlama.

Yukarıda örneklenen hile türlerinin yapıldığını veya yapılabilecek bir ortam olduğunu akla getirebilecek şüphe ve belirtilerin bazılarında örnekler ise aşağıdaki gibidir.²⁶²

- Kasada büyük tutarlı nakit tutulması ve buradan işlemlerin yapılması,
- Kasada eksik veya fazla tutarda paraların bulunması,
- Müşteri şikâyetlerinde artış,
- Vadesi geçmiş alacaklarda artış,
- Değerli varlıklara kolay erişim,
- Sağlıksız muhasebe kayıtları,
- Görevlerin ayrılığı ilkesine uymama,
- Zayıf belge düzeni,
- Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler,
- Yetkisiz ve dayanaksız işlemler ve bakiyeler,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Kayıp belgeler,
- Belgeler üzerinde bulunan oynamalar,
- Orijinal belgelerin yerine fotokopi biçimindeki belgelerin bulunması,
- İşletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasında görülen tutarsızlıklar.

²⁶¹ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. BOZKURT, agm

²⁶² Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. BOZKURT, agm

BÖLÜM - V

KONUNUN BİR BÜTÜN HALİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmamız bir bütün olarak ele alındığında ortaya konulmuştur ki VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen “kaçakçılık suçları”ndan, biri hariç diğerlerinde suçun maddi unsuru Kanun ile tespit edilmiş ve açıklanmıştır.

Ancak maddenin daha en başında ayrı bir suçmuş gibi ifade edilmiş, “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan... defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar*” şeklindeki suçun maddi unsuru, daha doğrusu “*hesap ve muhasebe hilesi yapmak*” şeklindeki maddi unsurun içeriği belli değildir. Esasen bu suçun ayrı bir suç mu yoksa diğer suçları kavrayan tek bir suç mu olduğu dahi açık, belirli ve net olarak anlaşılmamaktadır. Oysa Kanunkoyucu aynı madde içinde (belki de yargı kararlarını da dikkate alarak) “*gizleme*”, “*sahte belge*” ve “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge*” kavramlarını ayrıntılı bir biçimde tanımlamıştır. Hatta “*çift defter tutma*” suçu olarak nitelendirebileceğimiz başka ortamlara kayıt fiilinde, kayıt ortamlarını dahi tek tek sayma gereği hissetmiştir.²⁶³

Hal böyle olunca, öğretide özellikle vergi idaresinde görev yapanların suçun maddi unsurunu en geniş şekilde anlama eğilimi varken akademisyenlerin konuya bira daha temkinli ve dar anlamda yaklaştığı görülmektedir. Ancak her iki grubunda üzerinde anlaştığı konu, “*hesap ve muhasebe hilesi yapmak*” kavramının, muğlâk ve yorumla açık olduğudur.

Bu nedenle Anayasal ilkeler çerçevesinde, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinden hareketle ve yine suç ve ceza hükümlerinin geniş anlamda uygulanmasına yol açacak kıyas ve yorumun yasaklandığı dikkate alındığında, VUK'nun 359. maddesinin münhasıran “*hesap ve muhasebe hilesi yapmak*” şeklinde belirttiği suçun gerekli hukuki şartlar taşımadığı ve açık olarak düzenlenmemi olması nedeniyle temel ilkelerle çeliştiği kanaatindeyiz.

Kanunlarımız arasında bir astlık-üstlük ilişkisi bulunmadığından belirli kavramların tanımlanması için eğer özel bir düzenleme yoksa daha genel kanunlara gidilmesi önünde bir engel olmamakla beraber, dikkate alınabileceği yolunda herkesçe tereddüt bulunan BK'ndaki “*hile*” kavramını düzenleyen hüküm dışında esasen referans alınabilecek bir Kanun hükmü de bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, hesap ve muhasebe hilesi ile ilgili suç ve ceza tartışmaları; “*biraz minare gölgesi, biraz davul tozu, iki kurbağa bacağı, bir miktar ökse otu*” gibi bir tarifile hazırlanan karışımda olduğu gibi, “*biraz VUK, bir miktar TTK, biraz TCK, üzerine de biraz MSUGT, tercihe göre BK'da ilave edilebilir*” gibi bir kıvama gelmek üzeredir.

Bir kavram üzerinde çok fazla tartışıldığı ve genelde anlaşılmadığı sıkça görülmesi mümkün olaylardansa da, bu kez konunun ucunda kişinin özgürlüğünün kısıtlanması ve ayrıca uygulanacak üç kat ceza ile çalışma hayatının sona erebileceği olasılığı bulunduğu da

²⁶³ VUK'nun 359. maddesinde, 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile, <<Daha önce parantez içinde yapılan “*gizleme*”, “*muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge*” ve “*sahte belge*” tanımları münferit cümlelerde yapılmıştır. Bu değişiklik Kanun yazım tekniğine daha uygun olması açısından olumlu olmuştur... Daha önce 359/b-2. maddesinde yer alan “*belgeleri*” ibaresi açıklığa kavuşturulmuştur. Bu nedenle “*belgeleri*” yerine “**Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri**” ifadesine yer verilmiştir...>>, Hasan AYKIN, “*Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Neler Getiriyor?*”, “*Yaklaşım*, Nisan 2008, Sayı: 184

dikkate alınmalıdır. Üstelik VUK'nun 359. maddesinin gündeme geldiği her olayda başta teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi amme alacağının korunması yöntemlerine başvuruluyor olması, mükellef veya ceza sorumlularını (pek çok halde YMM ve SMMM gibi müteselsil sorumluları ve/veya kanuni temsilci ya da limited şirket ortaklarını) daha olayların en başında iş hayatını sürdüremez hale getirebilmektedir.²⁶⁴

Bu çerçevede nihai olarak görüşümüz, VUK'nda gerekli hukuki ilkelere uygun yeni bir düzenleme yapıncaya kadar, *"hesap ve muhasebe hilesi yapmak"* şeklindeki fiilin en dar anlamda uygulanması ve bir yandan da vergi ziyayı sonucuna bağlı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Aksi halde, tanımı olmayan ve içi bugüne kadar içtihat ve öğreti ile dahi doldurulamamış ve görüşümüze göre Kanun metninde *"tanımlanamamış"* (tanımlanamamış değil, tanımlanamamış kelimesini bilerek kullanmaktayız) *"hesap ve muhasebe hilesi"* kavramından yola çıkıldığında, zaman ve anlayış değiştiğiçe buna bağlı olarak da amaç değişeceğiinden suç ve cezanın hukuk dışına çıkma tehlikesi bulunmaktadır.²⁶⁵

Diğer taraftan öğretide özellikle son dönemler yaşanan tartışmalarda gözden kaçan bir diğer nokta ise uzlaşmadır. VUK'nun *"vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da... yanılmadan kaynaklandığının veya... vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir"* şeklindeki hükmü²⁶⁶, sadece *"kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilemediğinin ileri sürülmesi"* dahi uzlaşma neden saymasına karşın, *"muhasebeye yeterince nüfuz edilememesi"* halini neden ceza mahkemesinde yargılanması gereken bir suç olarak gördüğünün üzerinde belki ilerideki günlerde daha çok durmak gerekecektir.

Konuyla ilgili olarak, tartışılması gereken bir diğer nokta da (görüşümüze göre bu tartışma vergi hukukundan daha çok ceza hukuku alanında yapılmalıdır), ceza hukuku alanında usulsüzlük ve vergi ziyayı cezalarına konu fiillerin suç sayılmıyor olmasına karşın, ceza hukuku alanında bir suç olduğu tartışmasız olan kaçakçılık suçuna konu fiillerin, özelde hesap ve muhasebe hilesi, genelde birçok durumda idari düzenlemelerle oluşturuluyor olmasıdır.

Konuyu biraz daha açarsak, VUK'nun 344. madde hükmü vergi ziyayı cezası için kural olarak bir kat (parasal) ceza öngörmüşken, VUK'nun 359. maddesinin söz konusu olduğu durumlarda (parasal) cezanın üç kat uygulanacağını belirtmektedir. Oysa VUK'nun 359.

²⁶⁴ Amme alacaklarının korunması ve bu yöntemlerden teminat isteme-ihtiyati tahakkuk-ihtiyati haciz üçlemesi hakkında ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK, *"Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden 'Teminat İsteme' Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk-İhtiyati Haciz Müesseseleri İle Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi"*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2009, Sayı: 67 ve Ağustos 2009, Sayı: 68

²⁶⁵ Durum DOĞRUSÖZ tarafından; *"...Bu hareketler, sahte veya yanıltıcı belge düzenleme yahut kullanma, çift defter tutma, ibraz etmeme, gerçekte olmayan kişiler aleyhine hesaplar açma gibi kanunda açık şekilde tanımlanmış hareketlerdir. Ancak bu hareketlerin içerisinde "muhasebe hilesi" gibi, tanımı olmayan ve kapsamı ne içtihatlarda ne de doktrinde belirlenen fiillere de yer verilmiştir. Uygulamacılar ve kişiler için en önemli tehlike, bu şekilde tanımsız suçlardır. Çünkü suçun içeriği bakış açınıza ve amacınıza göre değişkenlik gösterebilir..."* şeklinde ifade edilmektedir. Bkz. A. Bumin DOĞRUSÖZ, *"Vergi Ceza Sistemi Üzerine"*, Yaklaşım, Nisan/2009 Sayı: 196

²⁶⁶ VUK ek md. 1

maddesinin uygulanabilmesi bu fiillerin işlendiğinin ceza mahkemesi tarafından sabit görülmesini gerektirmektedir. İdare vergi ziyai cezası alanında hem savcı hem mahkeme olarak bu yargılama ile ilişki kurmadan, bunun sonucunu beklemeden daha iddia aşamasındaki fiiller için üç kat (parasal) ceza uygulamaktadır.²⁶⁷

Devamında, *-bizim de her fırsatta eleştirdiğimiz-* Anayasa Mahkemesi'nin vergi idaresince verilen para cezalarını, teknik anlamda ceza niteliğinde görmeyerek, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu düşüncesinden hareketle bunlara neden fiilleri bir suç olmaktan çok disiplin suçu ve hatta mali kolluk önlemi olarak niteleyen kararından²⁶⁸ sonra Kanunkoyucu daha çok sayıda kanun hükmünde (VUK mük. md. 227, mük md. 257 gibi) Maliye Bakanlığı'na yetki veren değişiklikler yapmaya başlamıştır. Anayasa Mahkemesi'nin, vergi cezalarını bir kez disiplin suçuna bağlı cezalar ya da mali kolluk önlemleri olarak nitelemesinin, olayı bu noktalara getirmesi çok doğal görünmektedir.

Ancak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)ve Danıştay, Anayasa Mahkemesi ile aynı görüşte değildir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Anayasa Mahkemesi'nin kararından 10 yıl önce verdiği bir kararda; *"Vergi cezaları, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle, söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür"* görüşünü açıklamıştır.²⁶⁹ Danıştay'ın bu kararı, sonraki yıllarda verilmiş AİHM'nin *"Bendenoun-Fransa"* davası ile de benzer gerekçeler taşımaktadır.²⁷⁰ Ayrıca, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, taraf Devletlerin, suç oluşturan fiilleri *"suç olmaktan çıkarma"* yönünde gösterdikleri eğilime karşı değildir. Ne var ki, *"suç olmaktan çıkarıldıktan"* sonra *"idari cezayı gerektiren suçlar"* olarak sınıflandırılan eylemler de, ceza hukuku anlamında özerk suç kavramının kapsamında değerlendirilebilir. Bu türden suçları kapsamdan çıkarma yetkisini devletlere bırakmak, Sözleşmenin amaç ve hedefleriyle bağdaşmayan sonuçlara yol açabilir.²⁷¹

Bu bağlamda, bir yandan suç olmaktan çıkarıldığı gerekçesiyle Devletin kayba uğradığı vergi için, idari yaptırım, mali kolluk önlemi ve disiplin suçu gibi kavramların ardından üç kat (parasal) ceza uygulayıp, bir yandan gerçek anlamda Devletin kaybını tazmin için kayba uğrayan gelirin faiziyle birlikte tahsili yoluna gitmek ve diğer yandan da, *-Bu çalışmanın konusu olan hesap ve muhasebe hilelerinde olduğu gibi: Çünkü sistem tamamen Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı MSUGT ile yürütülmektedir.-* Anayasa ve Kanun hükümlerinin etrafından dolanarak aslında temelinde idari düzenlemeler bulunan fiillerle kişileri hürriyetlerinden mahrum bırakmak tarafımızdan hukuki ve her şeyden önce adil görünmemektedir.²⁷²

²⁶⁷ Konuya ilişkin tartışmalar için Bkz. Bekir BAYKARA, *"Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi"*, Vergi Dünyası, Temmuz 2008, Sayı:323

²⁶⁸ Anayasa Mahkemesi'nin, 15.10.1991 tarih ve E:1990/29 K:1991/37 sayılı kararı. (Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, C.27, 609)

²⁶⁹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun, 12.06.1980 tarih ve E:1977/1 K:1980/2 (Danıştay Dergisi, Sayı.40-41, s. 69). Ayrıca Bkz. A. Bumin DOĞRUSÖZ, *"Geçmiş Ceza Düzenlemesi ve Anayasa"*, Dünya Gazetesi, 06.03.2006

²⁷⁰ Konu hakkında ayrıntılı değerlendirmeler için Bkz. Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Beta Basım, 5. Baskı, İstanbul, Nisan 2009, s.217-221

²⁷¹ Bkz. AİHM'nin *"Öztürk/Almanya kararı"*, 21 Şubat 1984, Seri A no. 73, s. 21, § 49

²⁷² Bu kapsamda konuya özel ilgi duyacak okurlara, Mahkeme'nin resmi web sitesi (www.echr.coe.int) üzerinden Türkçe olarak da erişebilecekleri, *"Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, İçtihadın Temel Noktaları, Mahkemenin*

MSUGT ile, 1993 yılından bu yana ülkemizde tekdüzen hesap planı uygulaması yapıldığı, bilgi işlemin yoğun kullanıldığı, 1985 yılında bu yana ticari işlemlerde kullanılan, başta fatura olmak üzere birçok belgenin ya Noter tasdiki ile ya da anlaşmalı matbaa basımı olarak kullanılabilirdiği günümüz şartlarında, bu değişimleri yansıtmayan, “hesap ve muhasebe hilesi” kavramı, her ne kadar “nostaljik” çağrışımlar yapsa²⁷³ da ucu açık bir kavram olarak hukuka aykırılıklar yaratmaya devam etmektedir. Nitekim konu ile ilgili kaleme alınan hemen tüm eserlerde, muhasebe hilesi olarak, manüel muhasebe tutulan, tekdüzen hesap planı öncesi döneme ait örneklerin tekrar ediliyor olması, konunun sistematik gerek olarak muhasebe hilesi ile başlatılıp, hemen akabinde diğer suçlara geçiş yapılması ya da diğer suçlarla birlikte değerlendirilmesi dahi bu durumu göstermektedir.²⁷⁴

Yine görüşümüze göre, vergi denetimi ile muhasebe denetiminin farklı kurumlar tarafından farklı nedenlerle ayrı ayrı yürütülüyor olması, muhasebe ve denetim standartlarının belirginleşmesi, istikrar kazanması ve bilinirliği anlamında engelleyici unsurlar olarak dikkat çekmektedir.

Bu anlamda, 16 yıllık bir mücadele sonunda, eksiğiyle, fazlasıyla yeni oturmaya başlamış bir Tekdüzen Muhasebe Sistemi varken, çeşitli kurum, lobi ve meslek gruplarının da etkisiyle²⁷⁵ uygulanma çabasına girilen ve aslında muhasebe defter ve kayıtlarıyla mali tablolar arasında bağlantıyı –*harici hesaplama ve tablolar gerektirmesi nedeniyle*– koparan, enflasyon muhasebesi, UFRS (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları), TMS (Türkiye

Konu Bakımından (Ratione Materiae) Yetkisi, Madde 6, ('Cezaî Alanda Kişiyeye Yöneltilen Suçlama' Kavramı) başlıklı belgeyi incelemelerini şiddetle tavsiye ederiz.

²⁷³ Münhasıran bu konuyu ele alan ve ancak TBMM Kütüphanesi'nde ulaşabildiğimiz yegane eserin 1958 yılı baskısı olmasının yaptığı çağrışımla nostaljik kelimesini kullanmaktayız. Hesap Uzmanı olan Şahabettin ACAR tarafından kaleme alınmış 125 sayfalık bu eser **Muhasebe Yolu İle Yapılan Vergi Kaçakçılığı Vergi Hilesi ve Meydana Çıkarılması Usulleri** başlığını taşımaktadır. Eser, İnkilap Kitabevi tarafından 1958 yılında İstanbul'da yayımlanmıştır. Kitabın başlığında yer alan “*Muhasebe Yolu İle Vergi Kaçakçılığı*”, bugün Kanun'da yer alan “*Kaçakçılık Suçları*” kavramından daha anlamlı görünmektedir.

²⁷⁴ (Hesap ve muhasebe hilesi anlamında), “*Uygulamada sıkça karşılaşılan örnek ise; kayıt dışı işlemler, bilinçli yanlışlıklar, gerçeği yansıtmayan tarihte –önce veya sonra- kayıt düşme, uydurma hesaplar, vesika sahtekarlığı, bilançoda maskelemeler yapmak, sonuç hesaplarına aktarılması gereken işlemlerin kişisel hesaplara aktarılması, kasa hesabına alacak ya da borç yazılan tutarlarla, kasa mevcudunu kasanın gerçek durumuna uydurma v.s. eylemlerdir*”, şeklindeki açıklamalar için Bkz. Uğur YİĞİT, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar – Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Basım, İstanbul, Mart 2004, s.123. Oysa yazarın hesap ve muhasebe hilesi olarak örneklediği, “*vesika sahtekarlığı*”, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunu oluştururken, kayıt dışı işlemlerde muhasebeye intikal (tutulması, muhafazası, ibrazı zorunlu defterlere !) eden bir kayıt olmadığından bu suç oluşmayacaktır.

²⁷⁵ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde'de yer alan, “*Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.*” hükmü, kullandığımız ifade ile kimi kastettiğimizi çok açık ortaya koymaktadır. Kaldı ki bu Kurul'un, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin gelirlerinin yüzde ikisinden, oluşturulacak muhasebe standartlarının telif haklarından oluşması da ilginçtir.

Muhasebe Standartları) gibi uygulamaların geleceği üzerinde bir kez daha düşünülmesi yararlı olacaktır.²⁷⁶

Türkiye Muhasebe Standartlı Kurulu (TMSK) şu ana kadar 41 adet standart ve 27 adet yorum yayınlamış olup,²⁷⁷ bu Kurulun kurulma nedeni olarak algıladığımız TURMOB tarafından 1994 yılında kurulmuş ve 1999 yılına kadar faal kalmış Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)²⁷⁸ tarafından ayrıca yayımlanmış 19 adet standart²⁷⁹ daha bulunmaktadır.

İfade etmeye çalıştığımız çerçevede, “*standart*” denilen şeyin aslında VUK’da yer alan “*değerleme*” hükümlerinden başka bir şey olmadığı açık olduğuna göre, sonuçta adı Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı), Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, SPK, TMUDESK, TMSK, BDDK ne olursa olsun, bu kurum ve kuruluşların yapacağı düzenlemeler idari düzenlemeler olacaktır. Bu noktadan hareketle, bu kurullar / kuruluşlar / kurumlar tarafından yayınlanacak ve “*genel kabul görmüş*” gibi bir kılıfla sunulacak genel düzenleyici idari işlem niteliğindeki bir kısım normatif düzenlemelerden hareketle, kişilere parasal veya hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmesi, bu düzenlemeler için kanunen bir yetki verilmiş olsa dahi hukuka uygun hale gelmeyecektir.

Bu konuda sonuç olarak gerekli bir düzenleme söz konusu ise, bunun muhasebe açısından en önemli konunun kamu gelirleri anlamında vergi olması nedeniyle VUK’da yapılması gereğinin ortada olduğudur. Birkaç yüz şirketi ilgilendiriyor diye konuya şu ya da bu kurum ya da organizasyonun dâhil edilmesi doğru bulunmamaktadır. Bu organizasyonlar tarafından sunulan ve kabul ettirilmeye çalışılan UFRS adlı standartların bir anlam ifade etmediği, yakın geçmişte ABD’de yaşanan skandallarla ve dünya çapında bir denetim firmasının faaliyetine son vermesiyle de gözler önüne serilmektedir. Nitekim günümüzde yaşadığımız küresel finansal krizin temelinde de bir takım affili adlarla sunulan muhasebe ve denetim teknikleri ve standartlarının yattığı da bir gerçektir.²⁸⁰

²⁷⁶ Konu ERDİM tarafından kendisine özgü üslubu ile, “*Galiba 6 yılı doldurduk, enflasyon muhasebesi diye bir şey çıkardılar. Ulema takımı bu işten bir miktar para kaldırdıysa da, kanun zoruyla bu işle uğraştırılanlar, ne yaptığını, neden yaptığını anlamadan ve de anlamaya lüzum da görmeden, bir takım rakamları çarpıp, bölüp birbirinden çıkarıp bir yerlere yazdılar. Bu rakamlar ne olacak diye etrafa bakınırken, bir de bakıldı ki, sermaye rakamının altına yazılan rakam, sermaye tezyidi denilip bir üst satıra çıkarılmazsa durduk yerde vergi verilecekmış...*” şeklinde belirtilmektedir. Bkz. ERDİM, agm.

²⁷⁷ Bu standartlar ve yorumlar için Bkz. TMSK Resmi Web Sitesi. Erişim: 27.07.2009 http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=126&Itemid=69

²⁷⁸ Bu Kurul hakkında bilgiler için Bkz. TURMOB Resmi Web Sitesi. Erişim: 27.07.2009 <http://turmob.org.tr/tmudesk/tmudesk.html>

²⁷⁹ TMUDESK standartları için Bkz. TURMOB Resmi Web Sitesi. Erişim: 27.07.2009 <http://turmob.org.tr/tmudesk/tdy.html>

²⁸⁰ Nitekim UFRS ile ilgili olarak, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği’nin Resmi Web sitesinde yer alan metne göre; “*AB’de yayınlanan 1606/2002 sayılı Tüzükteki seçeneklerin, ülkeler tarafından nasıl kullanıldığına dair, Avrupa Komisyonu tarafından yapılan ve sonuçları Tablo 1’de yer alan araştırmanın incelenmesinden, UFRS’nin borsaya kote şirketlerin yıllık finansal tabloları için uygulanmasının Avusturya, Fransa, İspanya ve İsveç’te yasaklandığı, Yunanistan’da ve yeni üye ülkelerin çoğunda zorunlu tutulduğu, diğerlerinde ise isteğe bağlı bırakıldığı anlaşılmaktadır. Diğer seçeneklerle ilgili olarak da, ortak bir uygulama bulunmamaktadır.*” Bu metin için Bkz. <http://www.tsrsb.org.tr/> ya da orijinal metin için Bkz. Suna OKSAY, Onur ACAR, “*Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özelleri*”, TSRŞB - Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, Aralık 2005, s.46-50. Ayrıca Bkz. 1606/2002 Sayılı Tüzüğün AB Ülkelerinde Uygulanmasına İlişkin 17.1.2005 tarihli AB anketi, http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf

Bu gerçekler ışığında, muhasebenin ve muhasebeden yararlananların sıkıntısını çekenler “*muhasebeciler*” olduğuna göre, bu grubun ilgisi ve bilgisi dışında kotarılan her düzenlemenin başarısızlığa mahkûm olduğu ortadadır. Sonuç itibarıyla kotarılan bu düzenlemeler yüzünden mükellefin başına bir iş geldiğinde, hem mükellef hem de kamu anlamında suçlanacak olan daima “*muhasebeci*” olacaktır. Diğer açıdan bakıldığında birilerinin denetimi için, bir diğerlerinin muhasebe yapması gerektiği gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Bu açıdan generali çok, ama eri olmayan bir ordu, bir savaşta ne kadar başarılı olacaksa, açıkladığımız işlerin de başarılı olma ihtimali ancak bu kadardır.

Bu nedenle her şeyden önce gerçek anlamda bağımsız denetim²⁸¹ faaliyetlerinin özendirilmesi ve teşvik edilmesinde yarar görülmektedir.²⁸² Nitekim yapılan bir araştırmada, “*Muhasebenin Temel Kavramları ve Muhasebe Standartlarının uygulamada yerleşmesi ve güvenilir finansal tabloların düzenlenmesinin sağlanması için bağımsız denetim sınırları genişletilmelidir*” şeklindeki yargıya, araştırmaya katılan meslek mensuplarının %85’inin katıldığı²⁸³ görülmektedir.

Aynı noktadan devamla, meslek unvanında “*Serbest*” veya “*Yeminli*” unvanı bulursa da meslek mensuplarının, vergi mükellefi ile ücret ilişkisi bulunması, bir başka deyişle ücretim müşteri tarafından ödeniyor olması da meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmesi endişesini, en azından dışarıdan bakanlar için bu şekilde bir olasılığı akla getirmektedir.²⁸⁴ Bu durumda, meslek mensubunca yapılan hizmetin bedeli olarak ücretin bir beyanname (örneğin KDV) içeriği ile beyan ve tahsil ile daha sonra meslek mensubuna topluca idare tarafından ödenmesi de düşülmesi gereken bir seçenektir.

Bu çalışmamızda ele alınmaya çalışılan sorunlar mutlaka bir gün çözüme kavuşacaktır. Ancak nasıl ki bir zamanların çaresiz hastalığı vereme çare (aşı) bulunması, veremden ölenleri geri getirmiyorsa, bu sorunların çaresinin bir gün hukuka uygun bir şekilde kanun ile düzenlenerek bulunması, o gün gelinceye dek canı yananlara bir yarar sağlamayacaktır. Dolayısıyla “*hesap ve muhasebe hilesi*” nedeniyle canı yananlar, bunun bir çaresi buluncaya kadar ayakta kalmaya bakacaklardır. Çünkü daha sonra bulunacak çarenin, o arada yıkılanlara bir yararı olmayacaktır.

²⁸¹ Burada kastımız, halen Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca yapılan denetim değildir. Zaten bu satırların yazarları, anılan denetimi işlevsel de görmemektedir. Bu bağlamda, bizim anladığımız anlamda, “*Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından, işletmelerin mali tablolarının... muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.*”, ayrıntılar için Bkz. Celal KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 1998, s.7. Diğer taraftan yeni TTK tasarısında yer alan düzenlemeler her ne kadar bu çalışma ile ilişkilendirilmemişse de, bunları da yeterli görmekteyiz. TTK taslağının hemen her maddesinde, Türkiye Muhasebe Standartları ve Kurulu’ndan bahsediliyor olması, bu Kanunun kabulünden sonra temel sorunun bunlar olacağını göstermektedir.

²⁸² “*Günümüzde, muhasebe ve denetleme düzeni kurmadan, muhasebe ve denetleme mesleğini yasal düzene kavuşturmadan iktisaden kalkınmış hiçbir ülke yoktur. Sadece ulusal değil uluslararası mali sonuçların da tek bir olguyu, yani gerçeği göstermesi gerekir. Mali gerçeğe uygunluk ise, ancak bağımsız denetim ile sağlanabilir*” görüşü ve ayrıntılar için Bkz. Murat ERDOĞAN, “*Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği*”, Doğu Üniversitesi Dergisi 2002 (5), s.51-63

²⁸³ Münevver KATKAT, “*Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Muhasebe Kayıtları Yönünden Tespitine Yönelik Bir Araştırma*”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi, Temmuz 2009, Sayı:255, s.279-280. (Söz konusu araştırma, Erzurum SMMM Odası’na kayıtlı meslek mensuplarının katılımı ile gerçekleştirilmiştir.)

²⁸⁴ KATKAT tarafından yapılan araştırmada, “*Muhasebe ücretinin müşteri tarafından ödenmesinin muhasebecinin tarafsızlığını kaybetmesi yönünde etkili olacağına inanıyor musunuz?*” sorusuna, katılımcıların %58,3’ü hayır, %41,7’si ise evet cevabı vermiştir.

Bu noktada geçmişte, birçok mükellefin sıkıntılar yaşamasına neden olan, Kambiyo Senetleri Defteri, Günlük Perakende Satış ve Hâsılat Defteri ve Kasa Defteri gibi defterlerin bugün kaç kişi tarafından hatırlandığını düşünmekte yarar bulunmaktadır.

BÖLÜM - VI

SONUÇ

Çalışmamızın “*Vergi Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi*” başlıklı III. Bölümünün hemen başında, daha önceki bölümlerde yapılan açıklamalar doğrultusunda, muhasebenin fonksiyonları da dikkate alınarak, muhasebenin ilgili tarafları aşağıdaki gibi tespit edilmişti.

Muhasebe verilerini yaratanlar ve raporlayanlar	Muhasebenin yarattığı verileri ve raporları kullananlar	
1-Muhasebeye esas belgeleri ve verileri yaratanlar	İşletme İçi Kullanıcılar	İşletme Dışı Kullanıcılar
2-Muhasebe kayıtlarını yapanlar	1-İşletme yöneticileri	1-Devlet
3-Muhasebe verilerini raporlayanlar	2-İşletme sahip ve ortakları	2-Kredi verenler)
4-Veri ve raporları denetleyen ve tasdik edenler	3-İşletme çalışanları	3-Kamu (Halk
		4-İş ve işçi kuruluşları
		5-Yatırımcılar

Bu bilgiler ışığında VUK'nun 359. maddesi dikkate alındığında:

- Madde metninde, “*muhasebeye esas belgeleri ve verileri yaratma*” aşaması yönünden; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, belgeleri tahrif etmek; ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak;
- Yine madde metninde, “*muhasebe kayıtlarının yapılması*” aşaması yönünden; defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek; defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;

suçlarının özel olarak tanımlandığı, “*kayıt suçları*”²⁸⁵ olarak tanımlanabilecek “*muhasebe kayıtlarının yapılması*” aşamasına ilişkin olarak ise ayrıca madde hükmünün daha başında “*defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak*” gibi ne anlama geldiği belirsiz bir fiilin de suç sayılmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu çalışma özel olarak bu konuyu ele almış

²⁸⁵ Tarafımızdan kullanılan “*Kayıt Suçları*” kavramının esin kaynağı olarak Bkz., Mehmet Ali ÖZYER, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 4. Baskı, Mart 2008, s.911

ve gerek hukukun temel ilkeleri ve gerekse Anayasa, Vergi ve Ceza Hukuku anlamında, madde metnindeki bu belirsizliğin, yapılan işlemlerin hukuka aykırı kıldığı sonucuna varılmıştır.

Diğer taraftan, madde metninde, “muhasebe verilerinin raporlanması” ve “veri ve raporların denetlenmesi ve tasdiki” aşamalarına dair bir düzenlemenin bulunmayışı da tarafımızdan eleştiri konusu yapılmaktadır.

Sonuç itibarıyla bakıldığında Türk vergi sistemi, beyana dayalı vergilendirme üzerine kurulu olup, sistemin temelinde mükellef veya vergi sorumluları tarafından verilen beyannamelerle beyan edilen veriler bulunduğu ve çalışmamızın “*Temel Muhasebe İlkeleri ve Mali Tablolar*” başlıklı II. Bölümünde de açıklandığı üzere MSUGT ile yapılan düzenlemelerde öngörülen usul ve esaslara uyulması zorunlu olup, ilgili mevzuat hükümleriyle aykırılığın mali rapor ve beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında giderilmesi işletmelerin sorumluluğunda olduğuna göre; **aslında vergilendirme yönünden önemli olan ne muhasebe defterlerinde yer alan kayıtlar ne de mali tablolar değil vergi beyannamesi ve içeriği olmaktadır.**²⁸⁶

Nitekim MSUGT, bu düzenlemeler kapsamında bulunan işletmelerin, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki'nde öngörülen kurallara uygun olarak yürütecekleri, ancak **vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulunduracakları**, diğer bir anlatımla, bu düzenlemelerde yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların her ne kadar tekliği değiştirilemez olsa da; **işletmelerin söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacakları** belirtilmektedir.

Bu şekilde bakıldığında vergilendirme anlamında doğru beyan ve doğru vergi tarh ve tahakkukunun, kayıtlarda yer alan tüm hataları arka plana attığı sonucuna da varılmaktadır.

Bu noktadan harekete edildiğinde, VUK'nun 359. maddesinde yer alan hükmün “*şekilsel-tehlike suçu*” veya “*sonuçsal-zarar suçu*” olduğu ya da bu hükmün uygulanmasının vergi ziyayı şartına bağlı olup olmadığı yönündeki tartışmalarında bir anlamı kalmamaktadır.

Konu bir bütün halinde değerlendirildiğinde, VUK'nun 359. maddesinde açık olarak düzenlenmiş fiiller ve suçlar dışında kalan, bakanın bakış açısına ve anlayışına göre değişiklik gösteren, Kanun'da tanımı dahi yapılamamış, öğretide ve içtihadta üzerinde bir fikir birliği olmayan “*hesap ve muhasebe hilesi*” yapmak fiilinin en dar anlamıyla anlaşılabilir uygulanması gerektiği **görüşündeyiz**. Diğer taraftan çalışma içeriğinde vurgulandığı üzere, her ne kadar Anayasa Mahkemesi aksi görüşte olsa da, konu muhasebe olduğunda,

²⁸⁶ Danıştay 9. Daire'nin, yasal defterler yerine bilgisayara kayıt halinde de KDV indiriminde yararlanılabileceği yolundaki 19.10.2006 tarih ve E:2006/3976 K:2006/4048 sayılı kararı da bu görüşümüzü destekler niteliktedir. Anılan karar gerekçelerinden birisi de, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 23.07.2001 tarih ve 40199 sayılı yazısında, tutulması zorunlu olan defterlerde tasdik işleminin hiç yapılmamış ya da bir önceki yıla ait tasdikli defterlere ara tasdik yaptırılmadan kayıt yapılmış olmasının re'sen takdir sebebi olduğu, ancak bu defterlere kaydedilen gider belgelerinden dolayı yüklenen KDV'nin mükelleflerce indirim konusu yapılabileceği ve bunun reddi için ancak inceleme elemanınca belgelerin gerçekliğine kanaat getirilmesi ve satıcının da KDV'ni beyan etmesi gerektiği şeklindeki açıklamalardır. Danıştay bu noktadan hareketle; “*Açıklanan mevzuat hükümlerinden gelişen teknoloji gereği artık yasal defterler dışında elektronik ortamlarda yer alan kayıtların da dikkate alınması gerektiği yönünde yeni düzenlemelere gidildiği anlaşılmaktadır.*” sonucuna varmıştır.

muhasebeye ilişkin düzenlemeler çeşitli adlar taşıyan idareler tarafından yapıldığından sonuçta VUK'nun 359. maddesi gerekçe bile gösteriliyor olsa verilecek hürriyeti kısıtlayıcı cezalar Kanundan değil idari düzenlemelerden kaynaklanmış olacaktır.

Aksi halde, böyle devam ederse, neredeyse tüm Vergi İnceleme Raporlarının III/A başlığında standart olarak yer alan *“Usul İncelemeleri”* bölümünde, yine standart format olarak yer alan ve şimdiye kadar sadece Usulsüzlük Cezası kesilmesi ve re'sen tarhiyat önerilerine dayanak alınan, *“defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih değildir”* ifadesi²⁸⁷ bir gün *“birilerinin”* aklına, “aslında bu ifade tam olarak *“hesap ve muhasebe hilesini”* tanımlıyormuş çağrışımını getirirse, geriye dönük tüm cezalı tarhiyatların düzeltilerek birer kat kesilen ceza varsa üç kata tamamlanması gibi bir kapı da açılmış olacaktır.

Öyle ya, beyana dayalı matrah, bir kenara atılıp dönem matrahı Vergi İnceleme Elemanı tarafından re'sen takdir edilmek durumunda kalınmışsa, bu durumda defter, kitap, hesap, fatura, belge bir anlam ifade etmiyor anlamına gelecektir.²⁸⁸

Nitekim bazı görüşler hesap ve muhasebe hilesi yapma fiilini (bize göre suçunu), *“Defter kayıtlarının muhasebe kurallarına aykırı yapılarak vergi matrahının doğru şekilde tespitini zorlaştırmaya yönelik, aldatmaya yönelik hareketler...”*²⁸⁹ olarak tanımladığına göre, bu tanım ile yukarıya aldığımız *“ihticaca salih olmama”* tanımının ne kadar benzeştiğine özel olarak dikkat de çekmek gerekli olmaktadır.

Ancak unutmamak gerekir ki, “Nihayet vergi inceleme elemanı da nevi beşerdir. Vergiyi doğuran olayları ve hukuki halleri değerlendirmede takdir hatası yapabilir; somut kanıt elde edememiş olduğu halde mükellefin vergi kaçırdığını anlamış veya sezmiş olması nedeniyle önyargıyla hareket etmiş olabilir; hatta iyi niyetle de olsa görevin niteliğinden gelen dürtülerin etkisiyle gayretkeşlik dahi yapabilir. Bu saydıklarımız, görülmemiş haller değildir.”²⁹⁰

²⁸⁷ Bkz. VUK md. 30/4

²⁸⁸ Nitekim, anılan bent hükmü her usulsüzlük, karışıklık ya da noksanlığı değil, defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağı olan belgeler üzerinden doğru bir vergi incelemesini engelleyecek şekilde **ağır** fiillerin varlığını gerektirmektedir. Bu yönde görüşler için Bkz. CANDAN, s. 163

²⁸⁹ Bu tanım ve VUK md. 359'da yer alan diğer fiiller ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Şükrü KIZILOL-Doğan ŞENYÜZ-Metin TAŞ-Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s.204 vd.

²⁹⁰ Bkz. Rüştü KALYONCU (Fahri Hesap Uzmanı), *“Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi Verilmiş Olmasının Düşündürdükleri”*, Vergi Dünyası, 1983 Aralık, Sayı:28

ÖZEL BÖLÜM

İŞTİRAK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

(Kırk katır mı, kırk satır mı ?)

Önceki bölümlerde sıkça vurguladığımız üzere, çalışmamızı kaçakçılık suçlarından hesap ve muhasebe hilesi üzerinde yoğunlaştırmış bulunmaktayız.

Ancak kitabın birinci baskısının dağıtımı tamamlandığında özellikle SMMM olarak faaliyet gösteren bir kesimden gelen çok sayıda soru nedeniyle, aslında başlı başına başkaca bir çalışmaya konu olması gereken “*İştirak*” ve “*Müteselsil sorumluluk*” sorumluluk konularında kısaca da olsa bazı bilgilerin verilmesinde yarar gördük. Şöyle ki:

I. İştirak

İştirak ile ilgili olarak VUK’nda yer alan tek düzenleme, Kanunun 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer almaktadır.²⁹¹ Madde hükmünde vergi ziyai cezası, Kanunun 341. maddesinde yazılı hallerde vergi ziyaina sebebiyet verilmesi halinde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarı olarak düzenlenmiş ve sözünü ettiğimiz ikinci fıkrada ise “*Vergi ziyaina 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*” hükmüne yer verilmiştir.²⁹²

Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere vergi ziyai cezası ile ilgili VUK’nun 344. maddesi, para cezasını düzenleyen bir idari yaptırım olduğuna göre madde hükmünde “*İştirak*” kavramının tanımlanmamış olması bir eksiklik olarak görülmektedir.

Her ne kadar madde metninde VUK’nun 359. maddesine yapılan bir atıf ve dolayısıyla Ceza Mahkemesinde yargılanacak bir suç ve bu bakımdan TCK’nun 37-41. maddelerinin uygulanabileceği düşünülebilirse de sonuçta ortada yine yaptırımı idari ve adli olan iki konunun birbirine karıştırıldığını düşünmekteyiz.

Ayrıntılara burada girilmeyecek olmakla birlikte; TCK uygulaması anlamında suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığının yeterli olduğunu, suçun işlenişine iştirak eden her kişinin, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılacağını, özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişinin fail olabileceğini, bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulacağını, suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerektiğini vurgulamakla yetinelim.²⁹³

Bu durumda iştirak ile ilgili olarak özetle; iştirakten söz edilebilmesi için asıl fail hakkında idari para cezasının (vergi ziyai cezasının) üç kat uygulanmış olması gerektiğini ve dolayısıyla olaya VUK’nun 359. maddesinin uygulanabilir olması gerektiğini ve **suça iştirak eden konumunda olmak için illaki SM, SMMM ve YMM gibi mesleki unvanlar taşınması**

²⁹¹ 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra yapılacak uygulama için VUK’nun geçici 27. maddesi incelenmelidir.

²⁹² Mustafa ALPASLAN-Akın Gencer ŞENTÜRK, “Mükelleflerin Kullandıkları Faturalardan Dolayı Meslek Mensubunun Sorumluluğu ve Vergi Suçu ve Bu Suça Bağlı İştirak Cezaları”, Yaklaşım, Ağustos 2008, Sayı: 61

²⁹³ TCK md. 40

gerekmediğini belirtebiliriz.²⁹⁴ Ancak bu çalışmanın konusu olan **hesap ve muhasebe hilesinin gündeme geldiği her noktada, başta SM, SMMM ve YMM olmak üzere mükellef veya vergi sorumlusunun muhasebe veya finans işlemlerini takip edenler için özellikle potansiyel bir tehlike olduğunu** ayrıca hatırlatmakta yarar da görmekteyiz.

Diğer taraftan Ceza Mahkemesinde yapılacak yargılamanın şartlarından olan vergi inceleme elemanı mütalaasında iştirak durumunun belirtilmemiş olması, Savcılık tarafından hazırlanacak iddianamede ya da Mahkemede yapılan yargılamada yeni şeriklerin davada sanık olarak yer almasına engel değildir.

Bu durumda daha en başta vergi inceleme elemanlarınca şerik olarak değerlendirilenlerin, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası ile cezalandırıldığı halde, Ceza Mahkemesinde yapılan yargılamada sonradan şerik olarak mahkûm olanların idare tarafından takip edilip haklarında parasal (vergi ziyayı) cezası uygulanmadığını gözlemlerimize göre rahatlıkla söyleyebiliriz.

Şeriklere bir kat tutarında uygulanan vergi ziyayı cezası, bu kişilere kendi adlarına düzenlenmiş İhbarnameler ile tebliğ edildiğinden bu cezaya münhasır açılacak dava Vergi Mahkemesi nezdinde 30 gün içinde açılmak durumundadır. Cezayı, asıl fail konumundaki mükellef veya vergi sorumlusunun bağlı bulunduğu vergi dairesi kesmeyip, şerikin bağlı bulunduğu vergi dairesi keserse, yetki yönünden usule aykırı olan bu ihbarnameler Vergi Mahkemesi tarafından iptal edilecektir.

Şerik olarak vergi ziyayı cezasına muhatap tutulan (tutulacak !) kimse hakkında, hakkında uygulanacak ceza tutarı ile münhasır olmak üzere amme alacağının korunması tedbirleri (ve özellikle teminat-ihtiyati tahakkuk-ihtiyati haciz) uygulanabilecektir. Bu durumda teminat isteme işlemine karşı otuz gün içinde ayrı bir dilekçe ile, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı ise tek dilekçe ile yedi gün içinde yine Vergi Mahkemesinde dava açılabilir.

II. Mütessesil Sorumluluk

Yukarıda iştirak ile ilgili açıklamalarımızda, kaçakçılık suçları yönünden iştiraktan söz edilebilmesi için 3568 sayılı Kanuna göre bir mesleki unvan taşınmasının gerekli olmadığını belirtmiştik. “*Mütessesil sorumluluk*” uygulaması açısından ise aksi durum geçerlidir. Nitekim iştirak sadece VUK'nun 359. maddesine temas eden yani üç kat vergi ziyayı cezası uygulanan hallerde söz konusu iken mütessesil sorumlulukta böyle bir şart bulunmamaktadır.²⁹⁵

VUK'nun mük. 227. maddesine göre, mükellef veya vergi sorumlusunun beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporu 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 ziyasına

²⁹⁴ Bu bağlamda, açıktan (faturasız) satan bir işletmenin satışlarını ajandasında izleyen yönetici sekreteri, ikinci bir veri tabanı kuran bir bilgi işlemci dahi vergi suçuna iştirak eden olarak değerlendirilebilir.

²⁹⁵ Meslek mensuplarının mütessesil sorumluluğu ile ilgili olarak Bkz. Cemal BOYALI, “*Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu*”, Yaklaşım, Haziran 1999; Mustafa SAKAL-Mustafa ALPASLAN, “*Sahte Fatura Kullanımından Dolayı; 3568 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Meslek Mensuplarının Mükelleflere Kesilen Vergi ve Cezalardan Sorumluluğu İle Kesilen Vergi ve Cezalarda Uzlaşan Mükellefin Durumu Nedir?*”, Yaklaşım, Ocak 2008, Sayı: 181 ve ayrıca Yahya ARIKAN, “*Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları*”, Yaklaşım, Aralık 1997.

bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.²⁹⁶

Bakanlıkça yayınlanan Genel Tebliğ'de konu:²⁹⁷

“Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacaktır.

Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır.

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyasının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi ziyasına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar,

Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 346 ncı maddesinde bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirme fiilleri için mükellefe veya sorumluya uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı, aynı Kanunun 347 nci maddesinde ise kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde bu fiiller için Kanunda belirlenen cezaların dörtte birinin

²⁹⁶ Altar Ömer ARPACI, “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Mecburiyeti Ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, Yaklaşım, Ekim 2004, Sayı: 142

²⁹⁷ Beyanname imzalanması ile ilgili 4 seri no.lu GT bölüm IV (RG:29.06.1997-23034)

kesileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen sorumluluklar, mükellefin beyannameyi imzalayan meslek mensubu için de geçerli bulunmaktadır.²⁹⁸

Beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, söz konusu meslek mensupları da yaptıkları işlerden bu Tebliğle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumludurlar. Bu sorumluluk, ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.”

şeklinde açıklanmaktadır.

Müteselsil sorumluluk ödeme ile ilgili bir konu olması nedeniyle ihbarname ile değil ödeme emri tebliği ile başlatılır. Dolayısıyla öncelikle mükellef veya vergi sorumlusu adına yapılan tarhiyatın kesinleşmiş olması gerekir.

Nitekim Bakanlıkça yayımlanan Genel Tebliğ’de de:²⁹⁹

“Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır. Meslek mensubunun bu Tebliğle belirlenen sorumluluk çerçevesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilecektir. Bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış veya tahsilâtın yapılmış olması, raporların birer örneğinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir. Bu raporların ayrıca Bakanlığımıza gönderilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca, vergi inceleme elemanlarınca, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının Vergi Usul Kanununun 346 ve 347 nci maddelerinde belirtilen sorumluluklarının olup olmadığı da tespit edilecektir.³⁰⁰

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir.”

²⁹⁸ GT, Kanun hükmünde yapılan değişiklikler öncesi döneme ait olduğundan bu gün itibariyle madde no.ları uyumsuzdur. Bu açıklamaları yürürlükte bulunan 344. madde hükmü ve iştirak çerçevesinde dikkate almak gerekir.

²⁹⁹ Beyanname imzalanması ile ilgili 4 seri no.lu GT bölüm V (RG:29.06.1997-23034)

³⁰⁰ GT, Kanun hükmünde yapılan değişiklikler öncesi döneme ait olduğundan bu gün itibariyle madde no.ları uyumsuzdur. Bu açıklamaları yürürlükte bulunan 344. madde hükmü ve iştirak çerçevesinde dikkate almak gerekir.

açıklaması yer almaktadır. Genel Tebliğ'deki açıklamaların VUK'nun mük. 277. maddesi ile ne kadar uyumlu olduğu bu çalışmada tartışılmayacaktır.

Kendisine müteselsil sorumlu olarak ödeme emri tebliğ edilen kişi, 6183 sayılı Kanununun 58. maddesi çerçevesinde yedi gün içinde Vergi Mahkemesi nezdinde dava açabilir.

III. Muhasebecinin Sonu: İştirak ve Müteselsil Sorumluluk Hallerinin Bir Arada Uygulanması

Her ne kadar kaçakçılık suçuna iştirak eden konumunda olmak için mesleki bir unvan taşımak gerekmeseydi, örneğin bir SMMM'nin imzaladığı beyanname nedeni ile mükellefin vergi borcundan dolayı hem müteselsil sorumlu tutulması ve hem de bu tarihyata dayanak olan bir vergi incelemesi nedeniyle ayrıca şerik olarak hem bir kat vergi ziyası cezası ve hem de Ceza Mahkemesi yargılamasına muhatap tutulması mümkündür.

IV. Meslek Mensupları Açısından Sonuç

Muhasebenin kamuya karşı olan sorumluluğu mesleki bir sorumluluktur. Muhasebe meslek mensubunun sunduğu bilgiler başta devlet olmak üzere birçok kişi ve grup için bu anlamda toplum için önemlidir.

Meslek mensuplarının yaptıkları işlemlerde son derece dikkatli ve taşıdıkları sorumluluğun farkında olmaları gerekmektedir. Günümüzde muhasebe mesleğinin aslına zarar veren üç sorun bulunmaktadır.³⁰¹

Bunlardan birincisi, artan ticarileşmedir. Bu problem meslek mensuplarının kendi çıkarları ve müşterilerine sundukları hizmet arasında kalmalarına sebep olmaktadır.

İkinci sorun, iş hayatında artan bir karmaşanın var olmasıdır.

Son olarak, ahlaki değerler ve standartlarda meydana gelen değişimlerde meslek açısından sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Bu sorunlardan sakınmanın “şimdilik” en kolay yolu TURMOB tarafından yayınlanan etik kurallarına uygun davranmak olarak görünmektedir. Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri aşağıdaki gibidir.³⁰²

Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.

Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.

Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

³⁰¹ Ayrıntılı açıklamalar ve Balıkesir ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları nezdinde yapılan bir anket ve araştırma için Bkz. Adem ÇABUK-Burcu İŞGÜDEN, “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Aralık 2006, Cilt 9, Sayı: 16

³⁰² Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği tarafından çıkarılan, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (RG: 19.10.2007-26675)

Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

Açıklamalarımızın hayati önem taşıdığını gösterme anlamında bir örnek vererek konuyu kapatalım:

Mükellef (A) 2005 yılı defterlerini SMMM (M) ye tutturmuş ve beyannamelerini imzalatmış, yılsonunda da faaliyetine son vermiştir. Mükellef (A) nın defterleri 2009 yılında vergi incelemesine tabi tutulmuş ve 2005 yılı defterlerinde hileli bir kısım kayıtlar yapıldığı tespit edilerek mükellef adına 1.000.-TL vergi ve 3.000.-TL ceza kesilmiştir. Ayrıca inceleme elemanı SMMM (M) nin hem müteselsilen sorumlu olduğuna ve hem de bu hileli kayıtları bilerek işlediği ve bu nedenle suça iştirak ettiğine karar vermiştir.

Vergi dairesi mükellef (A) yı bilinen adreslerinde bulamamış ve ihbarnameleri ilan eden tebliğ etmiştir ve devamında da ödeme emri tebliği için aynı yol kullanılmıştır. Dolayısıyla asıl mükellef (A) dan tahsilat yapılmamaktadır.

Bu durumda, SMMM (M) her şeyden önce iştirak nedeniyle kendi adına kesilen 1.000.- TL vergi ziyai cezasından sorumlu olduğu gibi aynı zamanda ortada olmayan mükellef (A) dan tahsil edilemeyen 1.000.-TL vergi ve 3.000.-TL cezadan (ve hatta örneğin 1.000.-TL vergininin 5.000.-TL gecikme faizinden) da takibe uğrayacak ve sonuçta toplam 10.000.-TL bir borç ile karşı karşıya kalacaktır. Ayrıca SMMM (M), Ceza Mahkemesinde de yargılanacaktır.

Üstelik bu durumlarda, SMMM (M) nin sorumlu tutulmasına veya suçlanmasına ilişkin temel iddialar, SMMM (M) hakkında düzenlenecek ve içeriği muhtemelen mükellef (A) hakkında düzenlenmiş Vergi Tekniği Raporu'na atıflardan ibaret olan birkaç sayfalık bir Basit Rapor'a dayandırılacak ve Vergi Tekniği Raporu, vergi mahremiyeti gerekçesiyle SMMM (M) ye tebliğ de edilmediğinden (M) kendini savunmakta oldukça zorlanacaktır.³⁰³

Bu örnek üzerinden bakıldığında, aslında bölüm başlığında yer alan “*kırk katır mı, kırk satır mı ?*” sorusunun cevabının da “*hem kırk katır, hem kırk satır*” olduğu kendiliğinden ortaya çıkmış olmaktadır.³⁰⁴

³⁰³ Konuya ilişkin olarak Bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK, **Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları**, Etki Yayınları, 3. Baskı, İzmir 2009, s.40-61

³⁰⁴ Eski Mısır'da şimdiki muhasebecilerin ataları, firavunların hububat, altın ve diğer varlıklarının muhasebe kayıtlarını tutarlarken bazıları bu varlıkların cazibesine kapılarak hırsızlık yapmaya başlayınca, benzer kayıtlar birbirlerinden bağımsız iki ayrı muhasebeciye, tutturulmaya başlanmış. Belli dönemlerde bu kayıtlardaki tutarlar karşılaştırılarak bir tür iç kontrol yapılır ve iki ayrı muhasebeci tarafından yapılan kayıtlar birbirinden farklı çıkarsa bu takdirde her iki muhasebeci de öldürülmek suretiyle cezalandırılmış. (Alıntı: Nejat BOZKURT, **İşletmelerin Kara Deliği Hile - Çalışanların Hileleri**, Alfa, Yayınları, 2009) Muhasebeciler için dün söz konusu olan ölüm tehlikesi, bugün servetlerinin ve özgürlüklerinin kaybı tehlikesi olarak devam etmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Nalan **AKDOĞAN**, “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009

Nalan **AKDOĞAN**-Orhan **SEVİLENGÜL**, “Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007

Bekir **BAYKARA**, “Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, Aralık 2008

Nejat **BOZKURT**, “İşletmelerin Kara Deliği Hile - Çalışanların Hileleri”, Alfa, Yayınları, 2009

Turgut **CANDAN**, “Vergi Suçları ve Cezaları”, Süryay Sürekli Yayınlar, 2. Baskı, İstanbul 2004

Nur **CENTEL**-Hamide **ZAFER**-Özlem **ÇAKMUT**, “Türk Ceza Hukukuna Giriş”, Beta Basım, 4. Bası, Ekim 2006, İstanbul, s.227-230

Yurdakul **ÇALDAĞ**-Yıldız **AYANOĞLU**, “Genel Muhasebe”, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, Ekim 2008

Ertuğrul **ÇETİNER**, “Genel Muhasebe – Teori ve Uygulama”, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, Şubat 2009

Ali İhsan **DOĞAN**, “Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticari Muhasebe Uygulamaları”, Kendi Yayını, İzmir 1997

Süheyl **DONAY**, “Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları”, Beta Basım, Haziran 2008, İstanbul

Sulhi **DÖNMEZER**, “Kriminoloji”, Beta Basım, 8. Bası, İstanbul, Kasım 1994

Sulhi **DÖNMEZER**-Sahir **ERMAN**, “Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt: I”, Beta Basım, 11. Bası, İstanbul, Ocak 1994

Sulhi **DÖNMEZER**-Sahir **ERMAN**, “Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt: II”, Beta Basım, 10. Bası, İstanbul, Mayıs 1994

Fatih Coşkun **ERTAŞ**, “Muhasebe Organizasyonu”, Seçkin, 2. Baskı, Ankara 2007

Ahmet **GÜNDEL**, “Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları”, Adil Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 1995

Cudi Tuncer **GÜRSOY**, “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, Ekim 1997

Mustafa **İPÇİ**, “Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi”, TURMOB Yayınları No:12, Ankara 1994

Yusuf **KARAKOÇ**, “*Sosyal Maliye*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61, İzmir 1995

Şeref **KAVAK**, “*Genel Muhasebe*”, Nobel Yayın, 4. Baskı, Ankara, Ekim 2006

Celal **KEPEKÇİ**, “*Bağımsız Denetim*”, Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 1998

Şükrü **KIZILOT**-Doğan **ŞENYÜZ**-Metin **TAŞ**-Recai **DÖNMEZ**, “*Vergi Hukuku*”, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007

Nihat **KÜÇÜKSAVAŞ**, “*Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*”, Kare Yayınları, 10. Baskı, İstanbul, Haziran 2005

Nuri **OK**-Ahmet **GÜNDEL**, “*Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, Nisan 2002

Mehmet Ali **ÖZYER**, “*Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 4. Baskı, Mart 2008

Nihal **SABAN**, “*Vergi Hukuku*”, Beta Basım, 5. Baskı, İstanbul, Nisan 2009

Seval Kardeş **SELİMOĞLU**-Mehmet **ÖZBİRECİKLİ**-Ganite **KURT**-Şaban **UZAY**-Ali **ALAGÖZ**-Serap **YANIK**, “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitabevi, Ankara, Şubat 2008

Orhan **SEVİLENGÜL**, “*Genel Muhasebe*”, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, Eylül 2008

Akın Gencer **ŞENTÜRK**, “*Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları*”, Etki Yayınları, 3. Baskı, İzmir 2009

Doğan **ŞENYÜZ**, “*Vergi Hukuku-Genel Hükümler*”, Ekin Kitabevi, Bursa 2006

Fatma **TAŞ**, “*Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

Tarık Zafer **TUNAYA**, “*Türkiye'nin Siyasal Hayatında Batılılaşma Hareketleri*”, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları

E. Sedat **ÜNALAN**-Gürhan **ÖZDORA**-Yurdakul **ÇALDAĞ**-Mehmet **SAYARI**, “*Genel Muhasebe Prensipleri ve Uygulamaları*”, A.İ.T.İ.A. Yayını, Kalite Matbaası, 1976

Yüksel Koç **YALKIN**, “*Genel Muhasebe – İlkeler ve Uygulamalar*”, Nobel Yayın, 16. Baskı, Ankara, Ekim 2008

Uğur **YİĞİT**, “*Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar – Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*”, Beta Basım, İstanbul, Mart 2004
Süleyman **YÜKÇÜ**, “*Vergi Kanunları ve Tekdüzene Göre Finansal Muhasebe ve Dönem Sonu İşlemleri*”, Kendi yayını, İzmir 2002

Makaleler

Mustafa **ALPASLAN**-Akın Gencer **ŞENTÜRK**, “*Vergi Usul Kanunu’na Göre Defterlerin Tasdiki ve Aralık Ayının Önemi*”, Bursa SMMM Odası Bursa Bilanço Dergisi, Ocak 2009, Sayı:111

Mustafa **ALPASLAN**-Akın Gencer **ŞENTÜRK**, “*Mükelleflerin Kullandıkları Faturalardan Dolayı Meslek Mensubunun Sorumluluğu ve Vergi Suçu ve Bu Suça Bağlı İştirak Cezaları*”, Yaklaşım, Ağustos 2008, Sayı: 61

Yahya **ARIKAN**, “*Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları*”, Yaklaşım, Aralık 1997

Altar Ömer **ARPACI**, “*Vergi Beyannamelerinin İmzalanması Mecburiyeti Ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları*”, Yaklaşım, Ekim 2004, Sayı: 142

Hasan **AYKIN**, “*Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinde 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Neler Getiriyor?*”, “Yaklaşım, Nisan 2008, Sayı: 184

Bekir **BAYKARA**, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Muhasebe Hilesi*”, Güncel Hukuk, Haziran 2009/6-66

Bekir **BAYKARA**, “*Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri*”, Vergi Dünyası, Eylül 2004, Sayı:277

Bekir **BAYKARA**, “*Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi*”, Vergi Dünyası, Temmuz 2008, Sayı:323

Cemal **BOYALI**, “*Meslek Mensuplarının Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu*”, Yaklaşım, Haziran 1999

Nejat **BOZKURT**, “*İşletmede Hile Yapan Çalışanların Karakteristik Özellikleri*”, Yaklaşım, Eylül 2000, Sayı:93

Nejat **BOZKURT**, “*İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler*”, Yaklaşım, Ağustos 2000, Sayı:92

Nejat **BOZKURT**, “*KOBİ’lerde Yapılan Hileler, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi*”, Yaklaşım, Aralık 2000, Sayı:96

Adem **ÇABUK**-Burcu **İŞGÜDEN**, “*Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri*”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Aralık 2006, Cilt 9, Sayı: 16

Yalçın **DEMİRSOY**, “*Hapis Cezasını Gerektiren Kaçakçılık Suçları*”, Vergi Dünyası, Haziran 1991, sayı: 118

A. Bumin **DOĞRUSÖZ**, “*Vergi Ceza Sistemi Üzerine*”, Yaklaşım, Nisan/2009 Sayı: 196

A. Bumin **DOĞRUSÖZ**, “*Geçmiş Ceza Düzenlemesi ve Anayasa*”, Dünya Gazetesi, 06.03.2006

Aydın **ERDİM**, “*Muhasebeye Dair*”, Maliye Postası, 01.06.2009

Murat **ERDOĞAN**, “*Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği*”, Doğuş Üniversitesi Dergisi 2002 (5), s.51-63

Mikail **EROL**, “*İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Dergisi, 2008, Cilt: 13, Sayı:1, s.219-237

Rüştü **KALYONCU** (Fahri Hesap Uzmanı), “*Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi Verilmiş Olmasının Düşündürdükleri*”, Vergi Dünyası, 1983 Aralık, Sayı:28

Yusuf **KARAKOÇ**, “*Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkisi*”, “*Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku*”, Arıkan Yayım, İstanbul, Mart 2006, Editörler: Feridun YENİSEY-Gülşen GÜNEŞ, s.29

Münevver **KATKAT**, “*Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Muhasebe Kayıtları Yönünden Tespitine Yönelik Bir Araştırma*”, Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi, Temmuz 2009, Sayı:255

Şükrü **KIZILLOT**, “*Kaçak İşçiye Yok, Kaçak Olmayana Var - Tasdikliye Var, Tasdiksize Yok*”, Hürriyet, 20.08.2009

Ersin **NAZALI**, “*<Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak> Suçunun İşlenmesi Mümkün Değil midir?*”, Vergi Dünyası, Mayıs 2009, Sayı: 333

Suna **OKSAY**-Onur **ACAR**, “*Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri*”, TSRŞB - Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, Aralık 2005, s.46-50

S. Ateş **OKTAR**, “*Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi*”, Vergi Sorunları, Haziran 2009, Sayı: 249

Salih **ÖZEL**, “*İşlemlerin Kayıt Dışı Bırakılması Ya da Gerçeğe Aykırı Muhasebeleştirme*”, Mali Pusula, Temmuz 2009, Sayı:55

Salih **ÖZEL**, “*Ticari defterlerin Kanıtlama Gücü*”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2009, Sayı: 67

Atilla **ÖZER**, “*Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin Anayasa Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*”, Yaklaşım, 2002 Şubat.

Gülşen **ÖZKAN**-Tevfik **NAS**, “*Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensubunun Sorumluluğu*”, Vergi Dünyası, Temmuz 2009, sayı: 335

Selim Yüksel **PAZARÇEVİREN**, “*Adli Muhasebecilik Mesleği*”, Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı: 2, 2005, s.1-19

Mustafa **SAKAL**-Mustafa **ALPASLAN**, “*Sahte Fatura Kullanımından Dolayı; 3568 Sayılı Yasa Hükümlerine Göre Meslek Mensuplarının Mükelleflere Kesilen Vergi Ve Cezalardan*

Sorumluluğu İle Kesilen Vergi ve Cezalarda Uzlaşan Mükellefin Durumu Nedir?", Yaklaşım, Ocak 2008, Sayı: 181

Veysi **SEVİĞ**, "*Vergi Ceza Davaları*", Dünya, 20.05.2002

Sakıp **ŞEKER**, "*Muhasebe Hilesi Üzerine*", Yaklaşım, Nisan 2009, Sayı: 196

Akın Gencer **ŞENTÜRK**, "*Amme Alacaklarının Korunması Yöntemlerinden 'Teminat İsteme' Uygulamasının İhtiyati Tahakkuk-İhtiyati Haciz Müesseseleri İle Bağlantısının Ortaya Konulması ve Bir İdari İşlem Olarak Vergi Hukuku Yönünden İrdelenmesi*", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2009, Sayı: 67 ve Ağustos 2009, Sayı: 68

Akın Gencer **ŞENTÜRK**, "*Kamu Görevinden Yarılanların 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslek Mensubu Olarak Faaliyet Göstermelerinde Hukuken Bir Sınırlama Bulunmamaktadır*", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2009, Sayı: 65

Cenk Tolga **ŞİMŞEK**, "*Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi*", Vergi Dünyası, Eylül 2004, Sayı:277

Kazım **YILMAZ**, "*Vergi Yükümlüsü Olmayan Kurum Yöneticileri ve Vergi Usul Yasası'nın 359. Maddesi*", Yaklaşım, 2001 Haziran.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.