

Anglo-Sakson Yaklaşımının Türk Vergi Muhasebesine Etkileri: Adım Üniversiteleri Örneği

Murat AYDIN*

Uşak Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu, Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümü, Uşak, Türkiye

*Sorumlu Yazar:

E-posta: murat.aydin@usak.edu.tr

Geliş Tarihi: 11 Mart 2018

Kabul Tarihi: 11 Haziran 2018

Özet

Muhasebe kuralları ile vergi kanunları arasında bulunan tartışmalı ilişki son yıllarda daha belirgin hale gelmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan bir takım düzenlemelerin Kıta Avrupa'sı yaklaşımından çok Anglo-Sakson yaklaşıma daha uygun olduğu görülmektedir. Bu çalışmanın konusu; Anglo-Sakson yaklaşımın yasal zeminde yer edinmesinin, üniversitelerde verilen muhasebe eğitimini nasıl yönlendirdiğidir. Bu amaçla Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarında, Muhasebe ve benzer isimde programları bulunan ve Adım Üniversiteleri içinde yer alan 6 Üniversitenin ders müfredatları taranmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve vergi içerikli dersleri tespit edilmiştir. Bu programların ders müfredatlarını hangi yaklaşıma göre belirledikleri irdelenmiştir. Ayrıca bu programların bölüm başkanları ve Uşak ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına derinlemesine görüşme tekniği uygulanmış, bu tartışmalı ilişkinin boyutu ve çözüm önerileri ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi muhasebesi, Anglo-Sakson yaklaşımı, Muhasebe eğitimi

The Effect of Anglo - Saxon Approach to Turkish Tax Accounting: The Case of Adım Universities

Abstract

The controversial relationship between accounting rules and tax laws has become more prominent in recent years. The regulations of the Turkish Commercial Law are more suitable to Anglo-Saxon approach than Continental Europe approach in recent years. The subject of this study; Anglo-Saxon approach which gains a seat in law is how directs to accounting education in universities. For this purpose, the curriculum of the six accounting programmes have scanned in School of Applied Sciences of Adım Universities. And then courses have been identified interested in IFRS, TFRS and tax. Approach of this section were determined. And also in-depth interview technique was applied to Department heads and professionals of these programs that operate in the province of Uşak. This controversial relationship has been demonstrated in the size and solution proposals.

Keywords: Tax Accounting, Anglo-Saxon Approach, Accounting Education

GİRİŞ

Muhasebe kuralları ile vergi kanunlarının birbiri ile yakından ilişkili olması mevzuatta ve uygulamada bir takım sıkıntıları da beraberinde getirmiştir. Türkiye'de muhasebe kuralları Vergi Usul Kanununa göre şekillenmekte, "vergi muhasebesi" terimi bu ilişkinin boyutunu ortaya koymaktadır. 2001 yılında ABD'nin en büyük şirketlerinden olan Enron'un zararlarını bilançonun dışına çıkarması ve ardından iflasını isteyerek büyük bir skandala sebep olması tüm dünyada muhasebe vergi ilişkisini yeniden gözden geçirilmesinin gerekliliğini ortaya koymuştur. O tarihten bu yana ABD'de, bağımsız denetime verilen önem daha da artmıştır.

Muhasebe ve vergi kanunları çelişkili ve tartışmalı bir ilişki içerisinde bulunmaktadır [8]. Literatür incelendiğinde iki temel yaklaşımın varlığından söz edilmektedir. İlki ABD'nin öncülüğünü yaptığı "Anglo-Sakson" yaklaşımı ki, bu yaklaşımın hakim olduğu ülkelerde muhasebe kurallarının öncelendiği görülmektedir [9]. Diğeri ise, Almanya'nın başını çektiği ve muhasebe kurallarının oluşmasında vergi kanunlarının çok önemli etkiye sahip olduğu "Kıta Avrupa'sı" yaklaşımıdır. Türkiye ise vergi kanunlarını Kıta Avrupa ülkesi olan Almanya'dan almıştır.

10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete de yayınlanan ve bugüne kadar çeşitli değişikliklerle yürürlüğü devam eden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergi açısından olduğu gibi, muhasebe kuralları açısından da önemli bir yasal dayanak oluşturmaktadır. Devletin, vergileme

sürecinde olduğu gibi muhasebe işleyiş ve kurallarını da bu kanun ile belirlemek istemesi, vergi ile muhasebe arasındaki bu tartışmalı ilişkinin temel sorunsalını teşkil etmektedir. Bu sorunun yanında vergi kanunları ile muhasebe uygulamaları arasında da uyumsuzluk bulunmaktadır. Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle, muhasebe kuralları açısından yeni bir sayfa açılmıştır. Bu kanuna istinaden kurulan "Kamu Gözetimi Muhasebe Denetimi ve Standartları Kurumu" ile muhasebe uygulamalarında Anglo-Sakson yaklaşıma yönelmenin olduğu görülmektedir.

LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe meslek mensuplarının vergisel sorumluluklarının irdelendiği bir çalışmada, vergi bilinci ve vergi ahlakının toplumda yer edinmesinde meslek mensuplarının, mükelleflerin üzerindeki etkileri anket yöntemi ile analiz edilmiştir [16]. Adana ilinde yapılan bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının, vergileme sürecinde ve mükellef üzerinde pozitif etkileri olduğu tespit edilmiştir. 2011 yılında Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesinde yapılan oturumda [1] Vergi Hukuku eğitimi ile ilgili bazı durumlar tartışılmıştır. Bu oturumda Vergi Hukuku dersinin verilmiş biçimi ile ilgili önemli bir yaklaşımdan bahsedilmiştir. Bu yaklaşım; muhasebe ağırlıklı yaklaşım, yani vergi muhasebesi yaklaşımıdır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının entegrasyon sorunları ile ilgili yapılan bir makale çalışmasında [21]

entegrasyonun önündeki engellerden birisi de, bazı ülkelerin muhasebe sistemlerinin vergi esaslı olmasından kaynaklandığı ifade edilmiştir. Bu çalışmada Kıta Avrupa'sı ülkelerinin muhasebe anlayışlarının, devletin vergi kavramını empoze etmekle şekillendiği açıklanmıştır. Muhasebe ile vergi kuralları arasında tartışmalı bir ilişkinin varlığı, Gelir Vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi konulu bir çalışma ile anlatılmıştır [8]. Buradaki tartışmalı ilişkinin temel sebebi vergi idaresinin, muhasebe uygulamalarını kendi kontrolünde tutma isteğidir.

Türkiye'de verilen muhasebe eğitiminin işletmelerin taleplerini karşılama düzeyinin analiz edildiği bir makalede, muhasebe bilgi sisteminin vergi matrahını belirleyen bir süreç olmasının yeterli olup olmayacağı sorgulanmıştır [6]. Türkiye'de muhasebe eğitiminin, vergi kanunlarına sıkı sıkıya bağlı olarak veriliyor olması öğrencilerin eleştirel düşünce yeteneğini engellediği ifade edilmiştir. İşletmeler vergi mevzuatına hakim muhasebe meslek mensuplarının yetişmesini istemektedirler. Vergi ile muhasebe kurallarının çeliştiği bir başka nokta da enflasyon muhasebesi uygulamasıdır [17]. Bu uygulama işletmenin fiktif karını arttırması ile daha fazla vergi vermesine ve ortaklarının daha fazla temettül istemesine sebep olacağından, işletme sermayesinin giderek erimesi ve üretim gücünün zamanla zayıflamasını netice verecektir.

Uluslararası literatürde çalışmanın konusu bağlamında bir çok yayın bulunmaktadır. Literatürün kapsamlı bir şekilde incelendiği bir çalışmada [7] yirmi yıllık dilimde "muhasebe ve vergileme arasındaki ilişki" kavramı özelinde 3 veri tabanı taranmıştır. Bu veri tabanları; EMERALD, SCIENCE DIRECT ve EBSCO'dur. Bu literatür incelemesi çalışmasında muhasebe ve vergileme kavramlarının çatışmalı bir ilişkisinin yanında birbirlerinden ayrılmadıkları belirtilmiştir.

Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa'sı Ülkeleri arasında muhasebe uygulamaları açısından keskin bir fark bulunmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Avustralya' da yani Anglo-Sakson ülkelerinde vergi ve muhasebe kuralları arasındaki ilişkinin anlatıldığı bir çalışmada Kıta Avrupa'sı ülkeleri (Almanya, İtalya, Fransa, İspanya) ile Anglo-Sakson ülkeleri arasındaki farklar da belirtilmiştir [18]. 1957 yılında Pensilvanya'da yapılan bir çalışmada vergi ve muhasebe kuralları kıyaslanmıştır [4]. Ulusal ve uluslar arası literatürde dikkati çeken önemli nokta, muhasebe bilgi sisteminin vergi kanunlarının etkisi altında kalması ve bağımsız mali tablo ve raporlar üretememesidir. Türkiye'de vergi ve muhasebe birbiri ile yakından ilgilidir. Fakat muhasebe kurallarının vergi kanunlarından olumsuz etkilenmesi konusu da tartışılmaya devam etmektedir.

VERGİ ve MUHASEBENİN YASAL DAYANAKLARI

Anayasa'nın 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." ifadesi ile verginin, sağlam bir zemine oturtulduğu görülmektedir. Anayasa'daki bu hüküm, devletin egemenlik gücünü kullanarak halktan vergi toplamasının en önemli yasal dayanağıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ise vergileme sürecini düzenleyen en önemli kanundur. Adından da anlaşılacağı gibi bu yasa, vergileme usulünün çerçevesini çizmektedir. Türk Vergi Sisteminde vergiler; gelir, harcama ve servet unsurları üzerinden alınmaktadır [20]. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve ÖTV gibi vergiler ise bu vergilerin başında gelmektedir. Verginin

kanuniliği ilkesi gereği, her bir vergi çeşidinin mutlaka bir kanunla yapılmış olması gerekmektedir. Birincil kaynakların dışında, vergileme açısından; tebliğ, genelge, özelge ve müktezarlarından da ikincil kaynak olarak mevzuatta yerini almış oldukları görülmektedir.

Muhasebe kuralları, vergileme sürecinin sahip olduğu kapsamlı yasal altyapıya sahip değildir. Anglo-Sakson ülkeleri ve Avrupa Kıtası ülkelerinin muhasebe anlayışındaki temel farklılık hukuki zemini de değiştirmektedir. Anglo-Sakson ülkelerinde muhasebe kural ve standartlarının benimsendiği, önemli ölçüde uygulama alanı bulduğu görülmektedir. Bu ülkelerde muhasebe bilgi sistemi vergi kanunlarına göre değil muhasebe standartlarına göre oluşmaktadır [5]. Ancak Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise, hukuki olarak karma düzen uygulanmakta, vergi kanunlarının muhasebe bilgi sistemi üzerinde önemli bir etkisi gözlemlenmektedir. Muhasebe; mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalıdır [19]. Bu açıdan muhasebe, sadece vergileme sürecini değil, tüm mali olayları konu edinen bir bilim dalıdır.

Vergi Usul Kanunu Hükümleri

VUK'un 1. maddesinde, "Bu kanun hükümlerigenel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır." ifadesi ile devletin bütçesine giren vergi ve vergi benzeri gelirlerin doğmasından tahsiline kadar olan süreci düzenlemektedir. Kanun, muhasebe kurallarını da vergi odaklı ele almakta, 171. maddede mükelleflerin niçin defter tutması gerektiği konusu düzenlenmektedir.

Buna göre mükellefin defter tutmasındaki amaçlar; 5 madde halinde belirtilmiştir.*

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek;

şeklinde ifade edilmiştir. Devlet açısından defter tutmanın asıl amacı, vergileme sürecinin eksiksiz yerine getirilmesi olduğu anlaşılmaktadır. 171. maddeden sonra; kimlerin defter tutması gerektiği, defterlerin neler olduğu, kazancın tespitinde kullanılacak usuller, dönem sonu hazırlanması gereken mali tablo ve raporlar, kayıt nizamı, fatura ve benzeri belgelerin tanımı, değerlendirme, amortisman ve vergi cezaları konuları düzenlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Hükümleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun muhasebe mesleğini ilgilendiren hükümleri, 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu hükümler; muhasebe kayıt düzeni, muhasebe ilkeleri, finansal raporlama ve bağımsız denetim konularını konu edinmektedir [11]. Bu yeni kanunda Vergi Usul Kanununa sadece bir yerde atıf yapılmıştır. Madde 64 "Ticari defterler" konusunu düzenlemekte, "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı

* 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

*Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.**** denmek suretiyle ticari defterlerin hazırlanmasında VUK'un bağlayıcılığı ifade edilmiştir.

Kanununda "Türkiye Muhasebe Standartları" ifadesi bir çok yerde geçmekte, muhasebe kuralları konusunda asıl referansın bu standartlar olduğu vurgulanmaktadır. Ticari defterlerin tutulmasından, envanter işlemleri, mali ve finansal tabloların hazırlanmasına kadar, yapılacak muhasebe sürecinde «muhasebe standartlarına uyararak» ve «muhasebe standartları saklı kalmak koşulu ile» gibi ifadelerle bu standartlara riayet edilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları Hükümleri

Muhasebe bilgi sisteminden beklenen; benzer olayları aynı şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin gerçeğe uygun, anlamlı, karşılaştırılabilir bir şekilde belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırmasıdır [10]. Bu hedefi gerçekleştirebilmek için kaliteli muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe standartları bazı ülkelerde özel sektör tarafından, vergi odaklı ülkelerde ise kamu tarafından belirlenmektedir. Dünya'da yaşanan sıkıntılar doğrultusunda bu işin özerk bir kurum tarafından yapılması gerektiği görülmektedir [3]. Türkiye'de ise çoklu muhasebe standartları dikkat çekmektedir [2]. Tek Düzen Hesap Planı, SPK Muhasebe Standartları, BDDK Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları bu çeşitliliğin göstergesidir. Esasen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa kadar, Türkiye Muhasebe Standartları VUK ve TTK 'nın gölgesinde kalmış, 2013 yılından itibaren ise, muhasebe mesleğini düzenleyen diğer kanunların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olması gerektiğinin altı çizilmiştir [11]. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından önce kavramsal çerçevede***, bu standartlar çerçevesinde hazırlanacak finansal tabloların, çoğu kullanıcının ortak amacını karşılayacağı belirtilmiştir. Vergi politikalarını belirleme açısından da fayda sağlayacağı şüphesizdir.

ÇALIŞMANIN AMACI VE HİPOTEZİ

Bu çalışmanın temel amacı; Türkiye'de etkisini arttıran Anglo-Sakson yaklaşımının akademik eğitim alanındaki yansımaları ortaya koyabilmektir. Adım Üniversitelerinde 4 yıllık eğitim veren Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarının Muhasebe bölümlerinde okutulan muhasebe derslerinin bu değişime ne derece paralellik gösterdiğinin tespiti bu çalışmanın önemli çıktılarından. Çalışmanın 2 temel hipotezi bulunmaktadır.

H1. Uygulama alanında muhasebe kuralları ile vergi kanunlarının tartışmalı bir ilişki içinde olduğudur.

** 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

*** [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TFRS/F_R_I_K_C\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TFRS/F_R_I_K_C(1).pdf)

Hipotez 1'e bağlı aşağıda belirtilen alt problemlerin çözümlenmesi hedeflenmiştir.

P1. Muhasebe kuralları ile vergi kanunlarının tartışmalı bir ilişki içerisinde olmasının sebepleri nelerdir.

P2. Uygulamada, bu tartışmanın yaşandığı alanlar nereleridir?

H2. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sürecinde 2011 yılından itibaren yapılan kanuni düzenlemelerle birlikte, üniversitelerde verilen eğitimin yeterli olmadığıdır.

Hipotez 2'nin alt problemleri ise şunlardır;

P1. Üniversitelerde ders müfredatlarının, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sürecinde nitel ve nicel açıdan katkısı nedir?

P2. Muhasebe eğitimi veren öğretim elemanlarının bu standartlar karşısında kendilerini yenileme düzeyleri nedir ?

P3. Bağımsız denetim konusunun müfredatlardaki yeri nedir?

YÖNTEM

Bu çalışmada nitel veri tekniği kullanılmıştır. Çalışmada amaçlı örneklem kullanılmıştır. Amaçlı örnekleme temel hedef; birey, durum hakkında ayrıntılı bilgi toplamaktır [14]. Nitel veri ise; belirli hedeflere ulaşmak için doğal ortamda, gözleme ve yüz yüze görüşme gibi teknikler ile elde edilen ve katılımcıların olaylar hakkında algı ve düşüncelerini içeren her türlü bilgidir [13]. Çalışmanın bu aşamasında, "belge tarama" ve "mülakat" teknikleri kullanılmıştır.

Çalışmada, Adım Üniversiteleri Uygulamalı Bilimler Yüksek Okullarının Muhasebe bölümü "ders müfredatları" taranıp incelenmiştir. Bu bölümlerde okutulan; Bağımsız Denetim, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları konularına ilişkin muhasebe dersleri ile vergi içerikli dersleri tespit edilmiştir. Uşak ilinde fiilen görev yapan mali müşavir ve yeminli mali müşavirler ile yüz yüze görüşülmüştür. İkinci olarak; 6 üniversitenin Muhasebe bölüm başkanlarının bir kısmı ile yüz yüze, bir kısmı ile telekonferans yöntemi ile görüşülmüştür.

ÖRNEKLEM SEÇİMİ

Projede 3 farklı örneklem seçilmiştir.

1. örneklem: Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu bünyesinde bulunan Muhasebe bölümleridir. Her bir okulda farklı isimler bulunabilmektedir. Aşağıda belirtilen 6 üniversite ile sınırlandırılmıştır.

- * Uşak Üniversitesi
- * Afyon Kocatepe Üniversitesi
- * Dumlupınar Üniversitesi
- * Süleyman Demirel Üniversitesi
- * Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- * Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi

2. örneklem adı geçen üniversitenin muhasebe bölümlerinde; Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları konulu derslerin müf-

redatta girmesinde en büyük pay sahibi bölüm başkanlarıdır.

3. örneklem ise; Uşak ilinde hizmet veren muhasebe meslek mensuplarıdır (S.M.M.M ve YMM).

BULGULAR

Belge Tarama Veri Analizi

İsmi geçen 6 üniversitenin, Muhasebe bölümlerindeki ders müfredatları ve içerikleri incelenmiştir. İnceleme sonunda, bazı okulların farklı ders bileşimlerini kullandıkları, iki okulun müfredatında seçmeli ders olduğu belirlenmiştir. Tablo haline getirilen; Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları içerikli dersler ile vergi derslerinin; isimleri, yarıyılları, haftalık ders saatleri ve türlerinin belirlenmesi, çalışmanın hedefleri açısından önemli görülmektedir.

Tablo 1’de Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümünde ilgili derslere ait bilgiler bulunmaktadır. 3. sınıfın ilk döneminde Muhasebe Denetimi dersi okutulmaktadır. Muhasebe Standartları dersinin I ve II olmak üzere iki dönem okutulduğu ve haftada, 3 saat teori 1 saat uygulama olmak üzere 4 saat okutulduğu dikkat çekmektedir. Muhasebe Denetimi dersinin “Bağımsız Denetim” konusu ile ilgili olduğu düşünüldüğünde bu alanda 3 dersin zorunlu okutulduğu görülmektedir. Ayrıca Uşak Üniversitesinde vergi içerikli 4 dersin birisi dışında zorunlu olarak okutulduğu görülmektedir. Muhasebe standartları ile vergi derslerinin hemen hemen eşit sayıda olduğu belirlenmiştir.

Tablo 1. Uşak Üniversitesi UBYO Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümü [15]

Ders Adı	Yarıyılı	Saati	Türü
Muhasebe Denetimi	6	3	Zorunlu
Muhasebe Standartları I	7	3+1	Zorunlu
Muhasebe Standartları II	8	3+1	Zorunlu
Genel Vergi Hukuku	4	2	Zorunlu
Türk Vergi Sistemi	5	2	Zorunlu
Kamu Maliyesi	5	3	Seçmeli
Vergi Uygulamaları	6	2	Zorunlu

Tablo 2’de Afyon Kocatepe Üniversitesine ait dersler bulunmaktadır. Bolvadin Uygulamalı Bilimler Yüksekokulunda sadece 2 ders bulunmakta, o derslerin de haftada 3 saat okutulduğu görülmektedir. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları dersi ile Muhasebe ve Vergi Denetim dersinin birer dönem ara ile zorunlu olarak verildikleri tespit edilmiştir. Muhasebe ve Vergi Denetimi dersi; hem vergi hem de muhasebe boyutu olan bir derstir. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi derslerinin müfredatta bulunması sonucu oluşan tabloya göre Afyon Kocatepe Üniversitesi, muhasebe ve vergi eğitiminde UFRS dışında bir farklılık görülmemektedir.

Tablo 2. Afyon Kocatepe Üniversitesi - Bolvadin UBYO Muhasebe Bölümü [15]

Ders Adı	Yarıyılı	Saati	Türü
Uluslararası Muh.ve Fin. Raporlama Std.	6	3	Zorunlu
Muhasebe ve Vergi Denetimi	7	3	Zorunlu
Vergi Hukuku	3	3	Zorunlu
Türk Vergi Sistemi	4	3	Zorunlu

Tablo 3’te Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümlerinde okutulan dersler yer almaktadır. Muhasebe Standartları ile Muhasebe Denetimi dersleri 7. yarıyılıda okutulmakta olduğu, haftada 3 saat ve zorunlu olduğu belirlenmiştir. Ayrıca vergi içerikli 3 dersin tamamının seçmeli olması düşündürüçüdür. Derslerin nicel anlamda yetersiz olduğu görülmüştür.

Tablo 3. Dumlupınar Üniversitesi UBYO Muhasebe Bölümü [15]

Ders Adı	Yarıyılı	Saati	Türü
Muhasebe Standartları	7	3	Zorunlu
Muhasebe Denetimi	7	3	Zorunlu
Kamu Maliyesi	5	3	Seçmeli
Vergi Hukuku	5	3	Seçmeli
Türk Vergi Sistemi	6	3	Seçmeli

Tablo 4 Süleyman Demirel Üniversitesi Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümüne ait veriler içermektedir. Bu üniversitede de konu ile ilgili olan 2 ders okutulmaktadır. Muhasebe Standartları dersi ve Muhasebe Denetimi derslerinin zorunlu olduğu belirlenmiştir. Vergi dersleri açısından incelendiğinde müfredatın yetersiz olduğu görülmektedir. 4 ders görünmesine karşın, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi derslerinin seçmeli ve haftada 2 saat olduğu dikkat çekmektedir.

Tablo 4. Yalvaç Büyükkutlu UBYO Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü [15]

Ders Adı	Yarıyılı	Saati	Türü
Muhasebe Standartları	4	3	Zorunlu
Muhasebe Denetimi	7	3	Zorunlu
Kamu Maliyesi	3	3	Zorunlu
Vergi Hukuku	6	2	Seçmeli
Türk Vergi Sistemi	7	2	Seçmeli
Türk Vergi Sistemi ve Uygulamaları	8	2	Zorunlu

Tablo 5'te Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümüne ait dersler bulunmaktadır. Diğer iki üniversitede olduğu gibi Muhasebe Standartları dersi ile Muhasebe Denetimi dersi okutulmaktadır. Bu derslerin 8. yarıyılıda verilmesi dikkat çeken bir durumdur. Muhasebe standartları dersinin seçmeli oluşu, vergi derslerinin çok sayıda ve zorunlu olması ile birlikte düşünüldüğünde, Kıta Avrupası yaklaşımının etkisi görülmektedir.

Tablo 5. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi - Z. Tolunay Uygulamalı Tekno. ve İşletmecilik Yüksekokulu - Muhasebe ve Finansal Yönetim [15]

Ders Adı	Yarıyılı	Saati	Türü
Muhasebe Standartları	8	3	Seçmeli
Muhasebe Denetimi	8	3	Zorunlu
Kamu Maliyesi	3	2	Zorunlu
Vergi Hukuku	4	3	Zorunlu
Türk Vergi Sistemi	5	3	Zorunlu
Vergi Muhasebesi	6	2	Zorunlu

Adım Üniversiteleri içerisinde en dikkat çeken üniversite, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesidir. Tablo 6'da belirtildiği gibi; Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu bünyesinde bulunan Muhasebe ve Denetim Bölümü ders müfredatı oldukça zengindir. Denetim içerikli 5'i zorunlu olmak üzere 6 dersi bulunmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları dersi 2 dönemde de okutulmaktadır. Diğer taraftan Vergi Hukuku ve Vergi Muhasebesi dışında vergi içerikli derslere rastlanılmamıştır. Bu üniversitenin bu bölümünde Anglo-Sakson yaklaşımının etkisi oldukça iyi hissedilmektedir.

Tablo 6. Bilecik Şeyh Edebali Ü. UBYO Muhasebe ve Denetim Bölümü [15]

Ders Adı	Yarıyılı	Saati	Türü
Uluslararası Muhasebe Standartları I	5	3	Zorunlu
Denetim	5	3	Zorunlu
Uluslararası Denetim Standartları	6	3	Zorunlu
Uluslararası Muhasebe Standartları II	6	3	Zorunlu
Muhasebe ve Denetim Atölyesi I	6	2+1	Zorunlu
Muhasebe ve Denetim Atölyesi II	7	3	Zorunlu
Denetim Semineri	7	3	Seçmeli
Muhasebe ve Denetim Bitirme Projesi	8	10	Zorunlu
Vergi Hukuku	4	3	Zorunlu
Vergi Muhasebesi	5	3	Zorunlu

Yüz Yüze Görüşme Bulguları

Çalışma kapsamında 10 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Uşak'ta çalışan meslek mensuplarının 2 tanesi yeminli mali müşavir olarak faaliyet göstermektedir. Diğerleri ise serbest muhasebeci mali müşavirdir. Katılımcılara önceden hazırlanmış sorular sorulmuş, verdikleri cevaplar aşağıda belirtilmiştir.

Soru 1. Muhasebe kuralları ile vergi kanunlarının birbiri ile ilişkilerini Türkiye'de nasıl görmekteyiz?

Katılımcılar bu ilişkinin çok yakın bir ilişki olduğunu ifade etmişlerdir. Vergi muhasebesi gibi bir kavramın ortaya çıkmış olması bu ilişkinin en somut delili olduğu bir katılımcı tarafından ifade edilmiştir. 3 katılımcının, muhasebenin yalnızca vergi ile anılmasından yakındıkları gözlemlenmiştir. Vergi idaresinin yetkiyi elinde bulundurmasının Vergi Usul Kanununa bir üstünlük yüklediğini, bu durum muhasebe ile vergiyi ayrılmaz dereceye getirdiğini belirtmişlerdir.

Bir meslek mensubu şah damarı ifadesini kullanmıştır. Zira muhasebe mesleğinin bel kemiğinin vergi kanunları olduğunu belirtmiştir. Ayrıca muhasebe meslek sınavlarında sorulan soruların önemli bir kısmının vergi mevzuatından olduğu da belirtilmiştir.

Katılımcıların tamamının, serbest muhasebeci mali müşavirlerin, gerek devlet gerekse mükellef tarafından vergi matrahını hesaplayan bir vazifeli olarak görüldüğünden yakındıkları gözlemlenmiştir. Alınan cevaplar; muhasebe kuralları ile vergi kanunlarının çok yakın ilişki içerisinde olduğunu göstermektedir.

Soru 2. Türkiye'de muhasebe kuralları ile vergi kanunları arasında tartışmalı bir ilişkiden söz edilmektedir. Bu konu hakkındaki düşünceniz nedir?

Tüm meslek mensupları muhasebe kuralları ile vergi kanunlarının tartışmalı bir ilişki içerisinde olduğunu kabul etmektedirler. Bu tartışmalı ilişkinin temel sebebinin vergi idaresinin tutumundan kaynaklandığı ifade edilmiştir. Bir katılımcı; VUK'un vergi idaresinin elini güçlü tutmakta olduğunu, vergi idaresinin de muhasebe bilgi sistemini matrahın belirlendiği bir süreç olarak gördüğünü belirtmiştir. Çoğu katılımcı vergi muhasebesi anlayışından yakınmakta, muhasebe kurallarının vergi kanunlarından bağımsız belirlenmesi gerektiğini savunmuştur.

Soru 3. Bu tartışmalı ilişki hangi alanlarda görülmektedir?

Meslek mensupları mesleklerini tamamen vergi kanunlarına göre yaptıklarını, sistemin kendilerini mecbur ettiğini ifade etmişlerdir. Mükellefler, meslek mensuplarını denetçi gibi değil, matrahı düşüren vazifeli gibi görmelerinden ve vergi idaresinin de vergi merkezli bakışından rahatsızlık duymaktadırlar. Bağımsız denetim yetkileri olduğu halde bu mesleği icra edememeleri de ayrı bir rahatsızlık noktalarıdır. Meslek mensupları en tartışmalı ilişkinin mali karı belirleme sürecinde yaşadığını ifade etmişlerdir. İşletmenin gider kabul olarak kabul ettiği maliyetleri vergi kanunları gider kabul etmemektedir. İşletmeler önce ticari karı, sonra da mali karı hesaplamaktadırlar. Meslek mensupları ile yapılan görüşmeden; muhasebe standartları ile vergi kanunlarının çatıştığı durumu ortaya çıkmıştır. Çatışmanın temel sebebi, vergi idaresinin vergi matrahını belirlemedeki tavrıdır.

Muhasebe Bölüm Başkanları Mülakat Analizi

Çalışma; Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu bulunan Adım Üniversitesi üyesi 6 üniversiteyi kapsamaktadır.

Bu yüksekokullarda Muhasebe Bölüm başkanları ile derinlemesine görüşme tekniği uygulanmıştır. 6 bölüm başkanına önceden hazırlanmış sorular sorulmuş, alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir.

Soru 1. *Bazı kaynaklarda Türkiye’de muhasebe kuralları ile vergi kanunlarının tartışmalı bir ilişki içerisinde olduğu belirtilmiştir. Sizce böyle bir tartışma var mıdır? Varsa bunun sebepleri nelerdir?*

Tüm bölüm başkanları vergi kanunları ile muhasebe kuralları arasında tartışmalı bir ilişkinin varlığı olduğu konusunda fikir beyan etmişlerdir. Bu tartışmalı ilişkinin temel sebebi; işletmelerin karlarının tespitinde gider kayıtlarını hangi kanuna göre yapacakları konusundaki karmaşıklığıdır. Bu soruya verilen cevapların birleştiği nokta VUK’tur. Devlet kanunen kabul edilmeyen gider uygulaması ile vergi matrahının erimesinin önüne geçmek istemektedir. İşletmeler için ticari kar - mali kar olarak iki ayrı yükümlülük doğmaktadır. Bu sebeplerden dolayı vergi ile muhasebenin tartışmalı bir ilişki içerisinde olduğu katılımcılar tarafından ifade edilmiştir. Ancak bir katılımcı tartışmalı bir ilişki olduğunu düşünmemektedir. Sebep olarak, yetkinin vergi idaresinde olduğunu ve VUK’un halen en etkili kanun olduğunu ifade etmiştir. Vergi idaresinin güçlü konumunun tartışmalı ilişkiyi ortadan kaldırdığını ifade etmiştir.

Soru 2. *Ders müfredatınızı Anglo-Sakson yaklaşımı açısından yeterli görüyor musunuz?*

Bu soruya her bir katılımcı farklı cevap vermiştir. Ders müfredatlarının oluşturulmasında bölüm isimlerinin etkisi de gözlenmiştir. “Muhasebe ve Denetim” bölümünde, denetim içerikli bir çok ders görülmüştür. Bunun sebebi bu bölümün, sektörün ihtiyacı olan denetçi ihtiyacını karşılamak istemesidir. Katılımcı, müfredatın bu amaca hizmet edebilecek şekilde hazırlandığını ifade etmiştir. Muhasebe ve Finansal Yönetim bölümlerinde ise müfredatta vergi ağırlıklı derslerin sayıca daha fazla olduğu görülmüştür. Kıta Avrupası yaklaşımının izleri daha net görülmüş, buna karşın TFRS / UFRS içerikli derslerin yetersiz olduğu tespit edilmiştir. İlgili katılımcı, bunun sebebinin sektörde halen vergi muhasebesinin uygulanması olarak ifade etmiştir. TFRS ağırlıklı ders alan öğrencinin mezun olduğunda, piyasada vergi muhasebesi uygulamasına uyumsuzluk yaşamaması için ders müfredatının sektöre uygun olarak hazırlandığını belirtmiştir. Katılımcılardan bir kaçı müfredatların kadrolu öğretim elemanlarının uzmanlık alanlarına göre belirlendiğini belirtmiştir. Bunun önemli bir eksiklik olduğunu ve en kısa zamanda düzeltilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Genel anlamda ders müfredatlarının, zaman içerisinde eksikliklerinin giderilerek sektörün ihtiyacı olan meslek mensuplarının yetişmesine uygun hale getirileceği ifade edilmiştir.

SONUÇ

Muhasebe kurallarını önceleyen ve vergi kanunlarının belirleyici etkisini azaltmak isteyen Anglo-Sakson yaklaşımının etkisinin Türkiye’de arttığı gözlemlenmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesi “vergi muhasebesi” anlayışının sorgulanmasını gündeme getirmiş, Vergi Usul Kanununun muhasebe kuralları üzerindeki belirgin etkisinin azaltılması gereğini ortaya koymuştur. Ayrıca yeni Ticaret Kanunu ile «Kamu Gözetimi Muhasebe Denetimi ve Standartları Kurumu» oluşturulmuş, uluslararası muhasebe standartlarına uyumun önü açılmıştır.

Bunun yanında, bağımsız denetim kapsamının genişletilmesi ile muhasebenin sadece vergi matrahını belirleyen dar bir sistem olmadığı, aksine tüm ekonomik olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, raporlayan ve yorumlayan bir bilim dalı olması hedeflenmiştir.

Bu çalışmada, Adım Üniversitelerinde bulunan Uygulamalı Bilimler Yüksekokulları mercek altına alınmıştır. Adım Üniversitelerindeki Muhasebe, Muhasebe ve Finansal Yönetim, Muhasebe Denetimi ve Muhasebe Bilgi Sistemleri bölümleri bulunan 6 üniversitenin ders müfredatları TFRS, TMS ve vergi içerikli dersler özelinde taranmıştır. Belge tarama yöntemi ile ilgili dersler tablo haline getirilmiştir. Ayrıca 6 Adım Üniversitesinin Muhasebe bölüm başkanları ile Uşak ilinde bağımsız faaliyet gösteren 10 meslek mensubuna derinlemesine görüşme tekniği uygulanmıştır.

Bu okul ve bölümler konusunda en çok dikkat çeken, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Muhasebe ve Denetim bölümü olmuştur. Ders müfredatlarında 8 ayrı denetim dersi ve 2 adet vergi içerikli derse rastlanılmıştır. Bölüm başkanı ile yapılan görüşmede bunun sebebinin sektöre yönelik kaliteli denetim elemanı yetiştirmek olduğu anlaşılmıştır. Anglo-Sakson yaklaşımın etkisi en çok bu bölümde görülmektedir. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi ile Süleyman Demirel Üniversitesi Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümlerinde ise Kıta Avrupası yaklaşımı net olarak görülmektedir. Bu okullarda vergi içerikli derslerin sayısının fazla olduğu TFRS ve TMS içerikli derslerin nispeten daha az olduğu görülmüştür. Bölüm başkanları ile yapılan görüşmede; muhasebe sektörünün vergi muhasebesi üzerine işlediğini, Vergi Usul Kanununun halen ağırlığını koruduğunu belirtmişlerdir. Bu sebeple ders müfredatlarında vergi içerikli derslerin önemli bir yeri olduğunu ifade etmişlerdir. Uşak Üniversitesi, Dumlupınar Üniversitesi ve Afyon Kocatepe Üniversitesi Muhasebe ve Muhasebe Bilgi Sistemi bölümlerinde ise karma bir yaklaşımın olduğu ders müfredatlarından ve bölüm başkanları ile yapılan görüşmeden anlaşılmıştır.

Gerek meslek mensupları gerekse muhasebe bölüm başkanları ile yapılan görüşmelerde, muhasebe kuralları ile vergi kanunları arasında tartışmalı bir ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır. Bunun temel sebebi de Türkiye’de muhasebenin en temel yasal kaynağının Vergi Usul Kanunu olmasıdır. Her ne kadar 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, muhasebe ile ilgili bazı hükümleri düzenlese de, son mercinin Vergi Usul Kanunu olması bu tartışmayı devam ettirmektedir. Bu durumun akademik camiada da yansımalarının devam ettiği görülmüştür. Adım Üniversiteleri içerisinde yer alan üniversitelerin bir kısmında Anglo-Sakson yaklaşım hakim iken, bazılarında Kıta Avrupası yaklaşımının hakim olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışma kapsamında görüşlerine müracaat edilen katılımcıların beklentisi, Vergi Usul Kanununda yapılacak bir düzenleme ile bu tartışmanın son bulabileceğidir.

KAYNAKLAR

- [1] Akkaya, M. (2011). Vergi Hukuku Eğitimi Ve Vergi Hukuk Algısı Üzerine. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi - Had. C 17, S.3-4
- [2] Başpınar, Ahmet. "Türkiye’de Ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış." Maliye Dergisi 46 S 44 (2004).
- [3] Bayazıtlı, Ercan, Çelik, Orhan Ve Üstündağ Saim (2006). Türkiye Muhasebe Standartları 1, Türmob Yayınları.

- [4] Cohan, D. S.,& Dean, S. T. (1957). Legal, Tax And Accounting Aspects Of Fiduciary Apportionment Of Stock Proceeds: The Non-Statutory Pennsylvania Rules. University Of Pennsylvania Law Review, 157-213.
- [5] Cankaya, Fikret, And Oğuzhan Hatipoğlu. "Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma." Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi 7 (2011).
- [6] Çürük, Turgut, And Zeki Doğan. "Muhasebe Eğitiminin İşletmelerin Taleplerini Karşılama Düzeyi: Türkiye Örneği." Odtü Gelişim Dergisi 28.3-4 (2001): 281-310.
- [7] Dacian, Cuzdriorean Dan. "The Relationship Between Accounting And Taxation: A Brief International Literature Review." Annals Of Faculty Of Economics 1.1 (2010): 496-502.
- [8] Dinç Engin. (2007) "Muhasebe Ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (Tms 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 21-48
- [9] Elitaş, Cemal, Feyyaz Yıldız, And Mustafa Üç. "Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson Ve Kıta Avrupa Karşılaştırması." (2011).Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 11, Sayı:2, 1-18
- [10] Elitaş, Cemal, Mehtap Karakoç, And Serkan Özdemir. "Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları." World Of Ifrs(2011).
- [11] Haftacı, Vasfi, And A. Cemkut Badem. "Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Genel Düzenlemeler." Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Nisan (2011): 1-16.
- [12] Gallego, Isabel. "The Accounting And Taxation Relationship In Spanish Listed Firms." Managerial Auditing Journal 19.6 (2004): 796-819.
- [13] Leech, N. L.,Onwuegbuzie, A. J. (2007). An Array Of Qualitative Data Analysis Tools: A Call For Data Analysis Triangulation. School Psychology Quarterly, 22, 557-584.
- [14] Maxwell, Joseph A. Qualitative Research Design: An Interactive Approach: An Interactive Approach. Sage, 2012.
- [15] Odabaş, H., Aydın, M. (2016). Vergi Hukuku Ve Muhasebe: Uygulamalı Bilimler Yüksek Okullarının Muhasebe Bölümlerinde Okutulan Vergi Dersleri Üzerine Bir Araştırma. Aydın İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5(7), 2000-2016.
- [16] Organ, İbrahim, And Baki Yegen. "Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği." Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi 27.4 (2013). 241-271
- [17] Özulucan, A. (2002). Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkileri, Türkiye Muhasebe Standardı-2 Ve Sermaye Piyasası Kurulu Seri: X1-No: 20 Çerçevesinde Önerilen Enflasyon Muhasebesi Yöntemi Ve Enflasyon Muhasebesine Geçişte Alınabilecek Önlemler. Yönetim Ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(3), 25-42.
- [18] Porcano, T. M.,&Tran, A. V. (1998). Relationship Of Tax And Financial Accounting Rules In Anglo-Sakson Countries. The International Journal Of Accounting, 33(4), 433-454.
- [19] Sevilengül, O. (2011). Genel Muhasebe. Gazi Kitabevi.
- [20] Şenyüz, D., Mehmet, Y., & Adnan, G. (2014). Türk Vergi Sistemi, 11. Baskı, Bursa, Ekin Yay.
- [21] Usul, Hayrettin, And Hakkı Kıymık. "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları." Journal Of Süleyman Demirel University Institute Of Social Sciences Year 2.12 (2010).