

**MUHASEBEDE HATA VE HİLELER,  
BUNLARIN ÖNLENMESİNDE KULLANILAN  
ARAÇ VE YÖNTEMLER:  
AFYONKARAHİSAR'DA BİR HİZMET  
İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

Veysel KAS

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Prof. Dr. M. Kemalettin ÇONKAR

Eylül, 2019

Afyonkarahisar

**T.C.**  
**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**MUHASEBEDE HATA VE HİLELER, BUNLARIN  
ÖNLENMESİNDE KULLANILAN ARAÇ VE YÖNTEMLER:  
AFYONKARAHİSAR'DA BİR HİZMET İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

**Hazırlayan**

**Veysel KAS**

**Danışman**

**Prof. Dr. M. Kemalettin ÇONKAR**

**AFYONKARAHİSAR 2019**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebede Hata ve Hileler, Bunların Önlenmesinde Kullanılan Araç ve Yöntemler: Afyonkarahisar’da Bir Hizmet İşletmesi Örneği” adlı çalışmanın tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

06/09/2019

Veysel KAS

## TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

### JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mehmet Kemalettin ÇONKAR

Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

: Dr. Öğr. Üyesi Fatma AKYÜZ

İmza



İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Veysel KAS' ın “**Muhasebede Hata ve Hileler, Bunların Önlenmesinde Kullanılan Araç ve Yöntemler: Afyonkarahisar’ da Bir Hizmet İşletmesi Örneği**” başlıklı tezi, 06/09/2019 tarihinde saat 10.00’ da Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği’ nin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek (X) oy birliği – ( ) oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

**Doç. Dr. Elbeyi PELİT**  
**MÜDÜR**

**ÖZET**  
**MUHASEBEDE HATA VE HİLELER, BUNLARIN ÖNLENMESİNDE**  
**KULLANILAN ARAÇ VE YÖNTEMLER: AFYONKARAHİSAR'DA BİR**  
**HİZMET İŞLETMESİ ÖRNEĞİ**

**Veysel KAS**

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**Eylül 2019**

**Danışman: Prof. Dr. Mehmet Kemalettin ÇONKAR**

Yapılan bu tez çalışmasında, muhasebe mesleğinde yapılan hataların ve hilelerin neler olabileceği ve bu hata ve hilelerin nasıl ve hangi yollarla önlenebileceği ele alınmıştır. Hata ve hile kavramı birbiri ile aynı anlama geliyor gibi görünmesine karşın yapıma niyeti bakımından çok farklı kavramlardır. İki kavramda önlenememesi durumunda işletmeye ve çevresine ciddi zararlar verebilmektedir.

Hata kavramı kasıt unsuru taşımaması bilgisizlik, tecrübesizlik, dalgınlık gibi sebeplerle oluşmasından dolayı muhasebede yapılan hatalar genellikle kontroller sonucu ortaya çıkarılması kolay olabilmektedir. Fakat hile kavramı bir kasıt unsuru taşınması nedeniyle hileyi yapan kişiler bu yanlışlıkları bilerek isteyerek yapmışlardır ve ayrıca bu yanlışlıklar yapan kişiler tarafından gizlenmektedir. Bu yüzden de muhasebede hilelerin ortaya çıkarılması daha zor olmaktadır. Bu sebeplerden dolayı işletmeler muhasebe alanında uygulanan hata ve hileleri önlemek için birtakım araç ve yöntemleri kullanmaları gerekmektedir.

Bu çalışmada, bu araç ve yöntemlerin neler olduğu, işletmeler için neden önemli olduğu ve ayrıca bu araç ve yöntemleri kullanmayan bir işletmenin yapmış oldukları hata ve hileler sonucunda ortaya çıkarılan yanlışlıkların o işletmeye açtığı zararlar araştırılıp ele alınmıştır. Araştırma sonucunda işletmenin yaptığı hata ve hilelerin işletmeye özellikle maddi zararlar verdiği ortaya çıkmıştır. Bu yüzden işletmelerin hata ve hileleri önlemede bağımsız denetim, iç denetim, iç kontrol, ihbar hatlarının oluşturulması, insan kaynakları yönetimi, veri madenciliğinin kullanılması, adli muhasebe, çalışanlara destek programlarının verilmesi, meslek etiği gibi yöntemlerden bazılarını uygulaması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, hata, hile, bağımsız denetim, iç kontrol.

**ABSTRACT**  
**ERRORS AND TRICKS IN ACCOUNTING, TOOLS AND METHODS USED**  
**TO PREVENT THEM: EXAMPLE OF A SERVICE BUSINESS IN**  
**AFYONKARAHISAR**

**Veysel KAS**

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY**  
**THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES**  
**DEPARTMENTS OF BUSINESS ADMINISTRATION**

**September 2019**

**Advisor: Prof. Dr. Mehmet Kemalettin ÇONKAR**

In this thesis, what errors and tricks can be done in accounting profession and how and in which ways these errors and tricks can be prevented are discussed. Although the concept of error and cheating seems to have the same meaning, they are very different concepts in terms of intentions. If the both concepts cannot be prevented, they can cause serious harm to the company and its environment.

Since the concept of error does not contain intentional elements due to ignorance, inexperience and abstractedness mistakes made in accounting generally easy to detect as a results of controls. But the intention element does not carry an element of intent, people who did the trick intentionally made these nistakes. In addition, these mistakes hidden by those who make mistakes. Therefore, accounting tricks are more difficult to uncover. For these reasons, businesses should use some methods to prevent errors and tricks in accounting.

In this thesis, what these tools and methods why they are important for businesses and also the mistakes and tricks made by a company that does not use these tools and methods are investigated and discussed. As a result of the research, it is revealed that the errors and tricks made by the company cause especially financial damages to the enterprise. Therefore, enterprises should apply some methods such as independent audit, internal audit, internal control, creation of reporting lines, human resources management, use of data mining, forensic accountic, giving support to employees, professional ethics in preventing mistakes and tricks.

**Keywords:** Accounting, error, fraud, independent audit, internal control



## ÖNSÖZ

Yapılan bu tez çalışmasında, muhasebe mesleğinde yapılan hata ve hilelerin neler olduğu araştırılmıştır. Tez çalışmasında ilk olarak muhasebe ile ilgili temel teorik bilgiler yer almaktadır. Muhasebede yapılan hata ve hilelerin neler olduğu bunların ne şekillerde yapıldığı üzerine durulmuştur. Daha sonra ise yapılan bu muhasebe hata ve hilelerin nasıl önlenebileceği hangi araç ve yöntemlerin kullanılması gerektiği anlatılmıştır. Uygulama çalışmasında ise Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebede yapmış oldukları hata ve hileler detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

Bu çalışmada engin bilgi ve tecrübeleriyle bana yol gösteren ve yönlendiren çok değerli danışman hocam Prof. Dr. M. Kemalettin ÇONKAR'a, yüksek lisansa başladığım günden beri desteğini hep üzerimde hissettiğim saygıdeğer hocam Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR'e ve tez yazım aşaması öncesinde ve sonrasında bana hep destek olan çok sevdiğim eşim Ayşe AYDIN KAS ve canım kızım Almıla Ada KAS'a sonsuz teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ .....	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER .....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR .....	xv
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### MUHASEBEYE GENEL BAKIŞ

1. MUHASEBE KAVRAMI.....	2
2. MUHASEBENİN SÜRECİ VE İŞLEVLERİ.....	2
2.1. BELGE VE BİLGİLERİN KAYDEDİLMESİ İŞLEVİ .....	3
2.2. BİLGİLERİN SINIFLANDIRILMASI İŞLEVİ .....	3
2.3. BİLGİLERİN ÖZETLENMESİ İŞLEVİ .....	4
2.4. RAPORLARIN ANALİZ EDİLMESİ VE YORUMLANMASI İŞLEVİ....	4
3. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI .....	4
3.1. SOSYAL SORUMLULUK KAVRAMI.....	5
3.2. KİŞİLİK KAVRAMI .....	5
3.3. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KAVRAMI .....	6
3.4. DÖNEMSELLİK KAVRAMI.....	6

3.5.	PARAYLA ÖLÇÜLME KAVRAMI.....	6
3.6.	MALİYET ESASI KAVRAMI.....	7
3.7.	TARAFSIZLIK VE BELGELENDİRME KAVRAMI .....	7
3.8.	TUTARLILIK KAVRAMI .....	7
3.9.	TAM AÇIKLAMA KAVRAMI .....	7
3.10.	İHTİYATLILIK KAVRAMI .....	8
3.11.	ÖNEMLİLİK KAVRAMI.....	8
3.12.	ÖZÜN ÖNCELİĞİ KAVRAMI.....	9

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBEDE HATA VE HİLELER

<b>1.</b>	<b>MUHASEBEDE HATANIN TANIMI.....</b>	<b>10</b>
<b>2.</b>	<b>MUHASEBEDE HATANIN NEDENLERİ .....</b>	<b>11</b>
2.1.	BİLGİSİZLİK VE TECRÜBESİZLİK .....	11
2.2.	İHMAL VE DİKKATSİZLİK.....	11
<b>3.</b>	<b>MUHASEBEDE HATA ÇEŞİTLERİ.....</b>	<b>12</b>
3.1.	MATEMATİK HATALARI .....	12
3.2.	KAYIT HATALARI .....	12
3.2.1.	<b>Rakam Hataları.....</b>	<b>13</b>
3.2.2.	<b>Hesap Hataları.....</b>	<b>13</b>
3.2.3.	<b>Bir Hesabın Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması Hatası.....</b>	<b>14</b>
3.3.	NAKİL HATALARI .....	14
3.4.	UNUTMA VE TEKRARLAMA HATALARI.....	15
3.5.	BİLANÇO HATALARI.....	15
<b>4.</b>	<b>MUHASEBEDE HİLENİN TANIMI .....</b>	<b>16</b>
<b>5.</b>	<b>MUHASEBEDE HİLENİN NEDENLERİ.....</b>	<b>17</b>
<b>6.</b>	<b>HİLE GRUPLARI.....</b>	<b>19</b>

6.1.	ÇALIŞAN HİLELERİ.....	20
6.2.	YÖNETİM HİLELERİ.....	20
6.3.	YATIRIM HİLELERİ.....	21
6.4.	SATICI HİLELERİ.....	21
6.5.	MÜŞTERİ HİLELERİ.....	21
<b>7.</b>	<b>HİLE YAPANLARIN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ.....</b>	<b>22</b>
<b>8.</b>	<b>MUHASEBEDE YAPILAN HİLE ÇEŞİTLERİ.....</b>	<b>25</b>
8.1.	KASTİ HİLELER.....	26
8.2.	KAYIT DIŞI İŞLEMLER.....	27
8.3.	ZAMANINDAN ÖNCE VEYA SONRA KAYIT.....	27
8.4.	UYDURMA HESAPLAR.....	28
8.5.	BELGE SAHTEKÂRLIĞI.....	28
8.6.	BİLANÇO MASKELEMESİ VE GÜZELLEŞTİRMESİ.....	30

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE KULLANILAN ARAÇLAR VE YÖNTEMLER

<b>1.</b>	<b>BAĞIMSIZ DENETİM.....</b>	<b>33</b>
<b>2.</b>	<b>İÇ DENETİM.....</b>	<b>37</b>
2.1.	İÇ DENETİMİN BAŞLICA GÖREVLERİ.....	38
2.1.1.	Çalışanlara Yönelik Güvenlik Soruşturmaları.....	38
2.1.2.	Analitik İncelemelerin Daha Kapsamlı Kullanılması.....	38
2.1.3.	Tedarikçi ve Yüklenici Sözleşmelerinin İncelenmesi.....	38
2.1.4.	İktisadi Casusluk Tehdidi Analizi.....	39
2.1.5.	İç Kontrol Değerlendirmesi.....	39
2.1.6.	Bilgi İşlem Sisteminin Güvenliği.....	39
2.1.7.	Hile ve Usulsüzlük Politikası.....	39
2.2.	İÇ DENETÇİNİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI.....	40

3. İÇ KONTROL.....	41
4. İHBAR HATLARININ OLUŞTURULMASI.....	43
5. İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ.....	44
6. VERİ MADENCİLİĞİNİN KULLANILMASI.....	46
7. ADLİ MUHASEBE.....	48
8. ÇALIŞANLARA DESTEK PROGRAMLARININ VERİLMESİ .....	50
9. MESLEK ETİĞİ.....	50

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### AFYONKARAHİSARDA FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETME ÖRNEĞİ

1. ARAŞTIRMANIN KONUSU .....	53
2. ARAŞTIRMANIN AMACI .....	53
3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	53
4. ÖRNEK ÇALIŞMA.....	54
4.1. İNCELEME SONUÇLARI.....	54
<b>4.1.1. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler Hakkında Yapılan Tespitler.....</b>	<b>54</b>
4.1.1.1. Amortisman Tutarlarının Yevmiye Defterine Kaydedilmesi Sırasında Yapılan Hatalar.....	55
4.1.1.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Amortisman Oranlarının Tespiti Sırasında Yapılan Hatalar.....	58
4.1.1.3. Kıst Amortisman Uygulamasında Gerçekleştirilen Hatalar.....	62
4.1.1.4. Doğrudan Gider Yazılan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler.....	64
<b>4.1.2. Bağış ve Yardımlar Hakkındaki Eleştiriler .....</b>	<b>69</b>
<b>4.1.3. Kaydedilmeyen Satış Faturaları .....</b>	<b>72</b>
<b>4.1.4. Burs Ödemelerine İlişkin Yapılan Tespitler ve Değerlendirme ....</b>	<b>72</b>
<b>4.1.5. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler .....</b>	<b>75</b>

<b>4.1.6. Binek Otomobillere Ait Motorlu Taşıtlar Vergisinin Gider Yazılması.....</b>	<b>77</b>
4.2. TESPİT EDİLEN MATRAH FARKININ BULUNMASI .....	78
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>82</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>85</b>

## TABLULAR LİSTESİ

### Sayfa

<b>Tablo 1:</b> Hile Grupları .....	19
<b>Tablo 2:</b> Dünya'da Kurumsal Firmalarda Yapılan Finansal Skandallar ve Sebep Oldukları Zararlar.....	25
<b>Tablo 3:</b> Çalışanların Davranışlarına Göre Kabul Edilebilirliği .....	26
<b>Tablo 4:</b> İç Denetçinin Yetki ve Sorumlulukları .....	40
<b>Tablo 5:</b> Amortisman Tutarının Yevmiye Defterine Hatalı Kaydı Sonucu Ortaya Çıkan Durum.....	55
<b>Tablo 6:</b> Amortisman Hatasının Tespit Edilmesi Sonucu Dönem İçinde Satılan Kıymetlerin Amortisman Listesi.....	56
<b>Tablo 7:</b> Dönemler İtibari ile Reddedilecek Amortisman Giderleri .....	57
<b>Tablo 8:</b> Amortisman Oranlarının Hatalı Uygulanması.....	59
<b>Tablo 9:</b> Amortisman Oranlarının Doğru Hesaplanması Sonucu Reddedilecek Amortisman Giderleri .....	61
<b>Tablo 10:</b> Kıst Amortisman Uygulanmasında Hatalı Kayıt.....	62
<b>Tablo 11:</b> Kıst Amortismanın Doğru Uygulanması ile ilgili Kayıt.....	63
<b>Tablo 12:</b> Doğrudan Gider Yazılan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler Tablosu	65
<b>Tablo 13:</b> İktisadi Kıymetlerin Faydalı Ömrü Dikkate Alınarak Hesaplanan Amortisman Tutarlarının Gösterilmesi .....	67
<b>Tablo 14:</b> Bağış ve Yardımların Hatalı Kaydı Sonucu Ortaya Çıkan Durum.....	70
<b>Tablo 15:</b> Kaydedilmeyen Satış Faturaları.....	72
<b>Tablo 16:</b> Burs Ödemelerinin Gider Yazılması Kaydı.....	74
<b>Tablo 17:</b> Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Kaydı.....	76
<b>Tablo 18:</b> MTV'nin Gider Yazılması Kaydı.....	77
<b>Tablo 19:</b> Tespit Edilen Matrah Farklarının Ayrıntılı Gösterilmesi .....	79

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<b>Sayfa</b>
<b>Şekil 1:</b> Muhasebenin Süreci ve İşlevleri .....	3
<b>Şekil 2:</b> Hile Üçgeni (Fraud Triangle) .....	18
<b>Şekil 3:</b> Hile Yapanların Cinsiyete Göre Dağılımı .....	22
<b>Şekil 4:</b> Hile Yapanların İşletme İçindeki Pozisyonları .....	23
<b>Şekil 5:</b> Hile Yapanların Yaşa Göre Yüzdesel Dağılımı .....	23
<b>Şekil 6:</b> Eğitim Düzeyine Göre Hile Yapma Oranları .....	24
<b>Şekil 7:</b> İki Boyutlu Veri Setinde Anormalliklere İlişkin Bir Örnek.....	47



## KISALTMALAR

- ACFE:** Association of Certified Fraud Examiners
- BDDK:** Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu
- COSO:** Committee of Sponsoring Organization
- Hs. :** Hesabı
- KAYİK:** Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
- KDV:** Katma Değer Vergisi
- KGK:** Kamu Gözetimi Kurumu
- Md :** Madde
- MSUGT:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- MTV:** Motorlu Taşıtlar Vergisi
- ÖTV:**  zel Tüketim Vergisi
- RG:** Resmi Gazete
- SAS:** Statements on Auditing Standards
- SOX:** Sarbanes Oxley
- SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu
- TDK:** Türk Dil Kurumu
- TFRS:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TL:** Türk Lirası
- TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları
- Vd :** Ve Diğerleri
- VUK:** Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Muhasebede hata ve hile kavramı günümüzde teknolojinin artması, insanların ekonomik beklentileri ve artan ihtiyaçlar neticesinde bir çıkar elde etmek amacıyla yapılan yanlışlardır. Aynı zamanda işletmelerin finansal tablolarının yatırımcılar tarafından analiz edilerek yatırım kararı vermeleri sebebiyle finansal tablolarda yapılan hata ve hileler yatırımcıları da ciddi bir şekilde etkilemektedir. Kısacası yapılan hata ve hileler işletmenin hem iç çevresini hem de dış çevresini ciddi boyutlarda etkileyen bir durumdur. Bu yüzden işletmelerin bu hata ve hileleri ortadan kaldırması veya en aza indirmesi gerekmektedir.

Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde kullanılan birçok araç ve yöntem bulunmaktadır. İşletmeler bu araç ve yöntemleri kullanarak hata ve hileleri önleyebilir veya en aza indirebilir. Bu araç ve yöntemler birlikte kullanılarak daha etkin sonuçlar alınabilmektedir.

Tezin çalışma konusu, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar ve yöntemler üzerine bir uygulama çalışmasıdır. Tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe ile ilgili genel bilgiler, muhasebenin işlevleri, temel kavramları açıklanmıştır. İkinci bölümde muhasebede hata kavramı, hata çeşitleri, hata yapma nedenleri, muhasebede hile kavramı, hile çeşitleri, hile grupları açıklanmıştır. Üçüncü bölümde muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde kullanılan araçlar ve yöntemlerin neler olduğu ve bu araç ve yöntemlerin açıklaması yapılmıştır. Dördüncü bölümde ise, Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren bir işletmenin yapılan denetim sonucunda ortaya çıkarılan hata ve hileleriyle ilgili bir uygulama çalışması yapılmıştır.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **MUHASEBEYE GENEL BAKIŞ**

### **1. MUHASEBE KAVRAMI**

Muhasebe kavramının sözlük anlamı hesaplaşma, karşılıklı hesap görme işidir. Muhasebe kavramının terim anlamı ise örgüt tarafından yürütülen eylemlerin kontrolünü sağlamak, geleceğe ait bu eylemleri planlamak, örgüt içi ve dışındaki çalışanlara örgüt ile ilgili etkin karar alabilmeleri için örgütte gerçekleşen mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve ilgili kişilere iletilmesidir (Bayraktar, 2007:1).

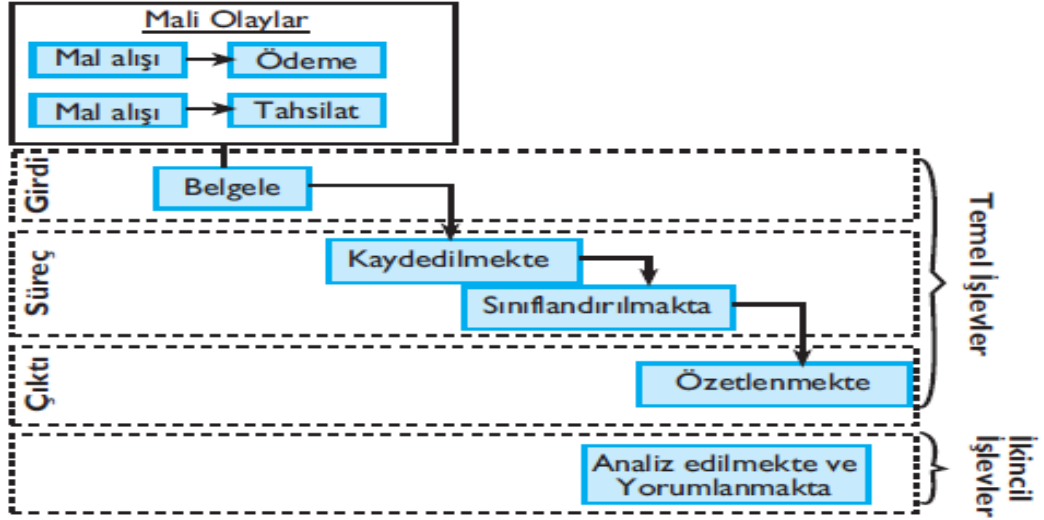
Muhasebe, işletme için gerekli olan kaynaklarının oluşumunu ve bu kaynakların ne olduğunu, işletme faaliyetleri sonucunda kaynaklarda ortaya çıkan artış ve azalışları, işletmenin finansal açıdan durumunu gösteren bilgilerin toplanmasını ve kaydedilmesini, elde edilen bilgilerin ilgili kişi ve kurumlara iletilmesini sağlayan bir disiplindir (Kirik, 2007:3).

Muhasebe kavramı günümüzde işletmelerin büyüklüklerine bakmaksızın bütün işletmeler için olmazsa olmaz bir kavramdır. İşletmelerin sermaye, borç, alacak, kar, zarar bilgilerinin veriler halinde sermayedarlara, yöneticilere iletilmesi buna bağlı olarak işletme planının yapılması gerekmektedir. Bu verilerde muhasebe kavramından geçmektedir.

### **2. MUHASEBENİN SÜRECİ VE İŞLEVLERİ**

Muhasebenin işlevlerini dört grupta incelemek mümkündür. Bunlar, kaydetme işlevi, sınıflandırma işlevi, özetleme işlevi ve son olarak analiz etme ve yorumlama işlevidir.

**Şekil 1: Muhasebenin Süreci ve İşlevleri**



**Kaynak:** Kaygusuz vd., 2012:6

Şekil-1’de görüldüğü üzere muhasebenin süreci mal alışından ödeme belgesi (fatura, fiş) veya mal satışından tahsilât belgesinden (makbuz) oluşmasıdır. Oluşan bu belgeler muhasebenin girdi sürecini oluşturur. Bu belgeler muhasebenin süreç kısmı olan kaydedilme ve sınıflandırma işlemiyle devam eder. Son olarak muhasebenin süreci çıktıdır. Çıktı da kaydedip sınıflandırdığımız bilgilerin özetlenmesi işlevidir.

Yine Şekil-1’de görüldüğü gibi muhasebenin işlevleri ise mevcut belge ve bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve son olarak analiz edilmesi ve yorumlanması olmak üzere dört işlevinden söz edilmektedir.

## 2.1. BELGE VE BİLGİLERİN KAYDEDİLMESİ İŞLEVİ

İşletmelerin mal alışını veya satışından doğan veya mali nitelikteki belgelerin işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında meydana getirdiği değişiklikleri yazma işlemidir. Bu yazma işlemi muhasebe de yevmiye defteri olarak adlandırılmaktadır. Yani bu bilgi ve belgeler yevmiye defterine yazılarak kaydedilmiş olur (Erdem, 2015:5).

## 2.2. BİLGİLERİN SINIFLANDIRILMASI İŞLEVİ

Bilgilerin kaydedilmesi işlevinden sonra kayıt ettiğimiz bu bilgileri sınıflandırma işlevi gerçekleştirilir. Sınıflandırma işlevi, kaydedilen bilgilerin

niteliklerine göre belirli zaman aralıklarında gruplandırılarak sınıflandırılmasıdır. Bu işlev farklı nitelikteki işlemlerin gruplandırılarak aynı nitelikteki işlemleri tek bir yerde toplamamızı ve incelememizi sağlar, böylece karışıklığı da engellemiş olur (<https://kanberkilinc.com.tr/muhasebenin-tanimi-ve-fonksiyonlari.htm>-11.10.2018).

### 2.3. BİLGİLERİN ÖZETLENMESİ İŞLEVİ

Kaydedip sınıflandırdığımız bilgiler dönem sonlarında toplanarak yapılan kayıt işlemlerinin kontrolünü daha hızlı ve kolay yapmak için özetleme işlevi gerçekleştirilir. İşletmeler dönem içerisinde yüzlerce, binlerce kayıt yaparlar. Bu kayıtların hepsini ayrı ayrı inceleyip yorumlamak çok zor ve zaman alıcı bir işlemdir. Bu yüzden bu işlemlerin hepsini niteliklerine göre özetleme işlevini yaparak kişilere daha kolay ve hızlı bir bilgi akışı sağlanmış olur. Muhasebe uygulamasında özetleme işlevi muhasebe tablolarından biri olan mizan aracılığıyla yapılır (İnce, 2018:1).

### 2.4. RAPORLARIN ANALİZ EDİLMESİ VE YORUMLANMASI İŞLEVİ

Kaydetme, sınıflandırma ve özetleme işlevi muhasebenin klasik işlevleri olarak nitelendirilebilir. İşletme yöneticilerinin alacağı kararlarda ve ya geleceğe yönelik vereceği kararlarda bu üç işlev önemli rol oynamaktadır. Günümüzde teknolojinin gelişmiş olması bilgisayar ve muhasebe uygulamalarının gelişmesi; kaydetme, sınıflandırma ve özetleme işlevini kolay bir şekilde yerine getirmeyi sağlamaktadır.

Esas işlev ise yapılan üç işlev sonucunda çıkarılan raporların analiz edilmesi ve yorumlanması işlevidir. Analiz etme ve yorumlama işi uzmanlık gerektiren bir iştir. Yetenekli ve bilgili muhasebe ve finans uzmanları tarafından bu raporlar incelenerek yorumlanabilir. Yorumlama işlevini yapan muhasebe ve finans uzmanı kişiler raporlar doğrultusunda işletmenin değerlendirmesini yaparak kendi bilgi ve tecrübesini de kullanarak işletmeye yön verecek bilgiler sunarlar. Bu yorumlar ve değerlendirmeler işletme ile ilgili alınacak kararlarda ilgili kişilere yardımcı olacaktır (Çonkar, 2015:6).

## 3. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebe mali bilgileri toplarken ve kaydederken belirli ilkelere ve prensiplere uyar. Böylelikle, muhasebe işlemleri belli kurallara dayanmış olur ve

işlemlerde ortaya çıkabilecek bazı karışıklıklar ve hatalar önlenmiş olur. Muhasebenin temel kavramları muhasebe işlemlerinin bir kurala prensibe dayanmasını ve bilgileri kullananlara tutarlı, sağlıklı, karşılaştırılabilir bilgi sunulmasını sağlar.

Muhasebenin temel kavramları şu şekilde sıralanmıştır (Akkılıç, 2015:4).

- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- Kişilik Kavramı
- 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

### 3.1. SOSYAL SORUMLULUK KAVRAMI

Sorumluluk, işletme içindeki gerçek ve tüzel kişilerin üstlendikleri yetkiler ve bu yetki alanındaki herhangi bir olayın sonuçlarının üstlenilmesidir. Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebede görevlerin dağılımında sorumlulukların belirlenmesi, muhasebenin anlamı, amacı, kapsamı ve yerini göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı doğrultusunda muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, finansal tabloların oluşturulmasında ve bu verilerin ilgili kişilere aktarılmasında sadece kişilerin veya işletmenin çıkarları doğrultusunda değil bütün toplumun çıkarları dikkate alınarak bilgilerin doğru, dürüst, önyargısız ve tarafsız bir şekilde hazırlanarak sunulması gerekmektedir (Okay, 2011:25).

### 3.2. KİŞİLİK KAVRAMI

Kişilik kavramı, işletmenin sermayedarlarından, sahiplerinden, ortaklarından, yöneticilerinden, çalışanlarından ayrı bir kişilik yapısında olduğunu ifade eder.

İşletme sahiplerinin işletmeye koydukları sermaye ve varlıklar işletmenin kişiliğine ait olmakta ve işletme bu sermaye kadar işletme sahiplerine borçlanmış olmaktadır (Akkılıç, 2015:19,20).

### 3.3. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KAVRAMI

İşletmenin sürekliliği kavramı, her işletmenin varlığının sonsuz süreli olduğunu ifade eder. Yani işletmeler eğer sözleşmelerinde belirli bir tarih belirtilmemişse ve olağanüstü bir durumla karşılaşılmamışsa sonsuz süreli olduğu varsayılmaktadır. Bu da işletmenin sürekliliği kavramıdır. Bu varsayım doğrultusunda işletmeler geleceğe yönelik planlar kurmakta ve araştırma geliştirme faaliyetlerinde bulunmaktadır (<https://tr.scribd.com/doc/15224885/genel-muhasebe-notlari-20.10.2018>).

### 3.4. DÖNEMSELLİK KAVRAMI

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramında sonsuz süreli kabul edilen ömrünün belirli dönemlere ayrılması ve bu dönemlerin faaliyet sonuçlarının birbirinden bağımsız olarak hesaplanmasıdır. Eğer bu kavramın işletmeler açısından geçerliliği bulunmuyorsa veya ortadan kalkmışsa bu durum, mali tabloların dipnotlarında belirlenir. Muhasebede dönemsellik kavramı işletmeler için bir yıllık süreci kapsar. Bu bir yıllık süreç, içinde bulunulan yılın 01 Ocak ile 31 Aralık tarihleri aralığını kapsar. Her yıl için dönem 01 Ocakta başlar ve 31 Aralıkta sona erer (Kaygusuz vd., 2012:10).

### 3.5. PARAYLA ÖLÇÜLME KAVRAMI

Parayla ölçülme kavramı, ölçü birimi varsayımı olarak da adlandırılır. Ticari işlemlerin para cinsinden ifade edildiğini göstermektedir. Muhasebecilerin finansal bilgilerle ilgilenmesinden dolayı para; periyodik olarak ölçülecek, raporlanacak ve karşılaştırılacak çeşitli işlemlerin ve faaliyetlerin ifade edilmesinde kullanılabilecek tek pratik ölçü birimidir. Tüm kayıtlar para cinsinden dönüştürüldüğünde hesaplar hazırlanır (Nwanyanwu, 2014:198).

Parayla Ölçülme Kavramı, para ile ölçülebilen işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü birimi olarak ulusal para biriminin kullanılmasıdır. Ülkemizde yabancı para ile yapılan işlemler, işlemin yapıldığı günkü kur fiyatı üzerinden ulusal paraya (TL)

çevrilerek kayıt işlemi yapılır. Bu işlem muhasebenin parayla ölçülme kavramını ifade eder (Demirbuğa, 2017:2).

### 3.6. MALİYET ESASI KAVRAMI

Maliyet esası kavramı, para mevcudunun, alacakların ve maliyetlerin belirlenmesi mümkün olan veya mümkün olmayan diğer kalemler hariç, işletmece sağlanan varlıklar ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bu varlık ve hizmetlerin elde edilme maliyetlerinin esas alınmasını ifade eder (Kaya, 2012:3).

### 3.7. TARAFSIZLIK VE BELGELENDİRME KAVRAMI

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, sosyal sorumluluk kavramının düzgün bir şekilde yerine getirilmesinde muhasebe kayıtlarının doğru, gerçek ve tarafsız bir şekilde; aynı zamanda bu kayıtların objektif belgelere dayandırılması gerekir. Muhasebe kayıtlarında bu objektif belgeler; fatura, çek, senet, makbuz, bordro gibi nesnel veriler olmalıdır. Muhasebe kayıtlarını tutarken kullandığımız bu objektif belgelerde muhasebe ilkesinin bir gereği olarak tarafsızlık ilkesine uygun tarafsız, açık ve doğru belgeler olmalıdır (Soylu, 2014:18).

### 3.8. TUTARLILIK KAVRAMI

Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamalarının yani kayıtların tutulmasında her muhasebe dönemi için aynı ilke, politika ve kuralların kullanılmasını, yani her dönem için bu ilke, politika ve kuralların değiştirilmeden tutarlı bir şekilde sürdürülmesini sağlar. Bu kavramın gereği gibi uygulanması durumunda yani benzer kayıtlar için aynı politika ve kuralların kullanılması, muhasebe kayıtları sonucunda oluşan finansal tablolarda tek düzenlik sağlar. Bu da muhasebe kullanıcılarının dönemler arasında karşılaştırma yapmak istediklerinde kolaylık sağlar (Erdoğan vd, 2012:9).

### 3.9. TAM AÇIKLAMA KAVRAMI

Tam açıklama kavramı, mali tablolardan yararlanmak isteyen kişi ve kuruluşların işletmeler için doğru kararlar almalarına yardımcı olmak için yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder. Mali tabloların hazırlanmasında finansal bilgilerin yanında ayrıca mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan fakat



alınacak kararları etkileme gücü olan, gerçekleşme ihtimali olan olaylara da yer verilmesi bu kavramın bir gereğidir (Bektöre vd., 2007:24).

Muhasebenin temel kavramlarından biri de bilgi vermektir. Bu bilgiler doğru, açık, net ve anlaşılır olmalıdır. Mali tablolarında, bu tabloyu kullanan kişi ve kuruluşların doğru karar vermesine yardımcı olacak ölçüde açık, anlaşılır, doğru ve yeterli olmalıdır. Örneğin, muhasebe de bir borç tutarı yazılırken bu borcun biçimi, vadesi ayrı ayrı yazılmalıdır (<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebenin-temel-kavramlari.html-25.10.2018>).

### 3.10. İHTİYATLILIK KAVRAMI

İhtiyatlılık kavramı, işletmelerin karşılaşılabilecekleri riskleri göz önüne alması gerektiğini ve muhasebe olaylarında temkinli davranılması gerektiğini ifade etmektedir. İhtiyatlılık kavramının sonucu olarak şirketler olası gider ve zararları için karşılık ayırmaları gerekmektedir. Muhtemel gelirler ve karlar için ise bu gelirin ve ya karın gerçekleşeceği döneme kadar herhangi bir işlem yapılmaz. Gelir ve kar gerçekleşikten sonra işlem gerçekleşme döneminde kayıt altına alınır.

İhtiyatlılık kavramı gereğince, işletmeye kar sağlamak amacıyla gereğinden fazla karşılık ayrılması söz konusu olamaz. Yani bu kavram, gereğinden fazla karşılık ve gizli yedekler ayrılmasına gerekçe oluşturmaz (Sayım, 2011:31).

### 3.11. ÖNEMLİLİK KAVRAMI

Önemlilik kavramı, mali nitelikli bir olayın veya bir hesap kaleminin nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade etmektedir.

Önemlilik kavramı gereğince, finansal olayların, önemli hesap kalemlerinin ve diğer hususların mali tablolarda gösterilmesi zorunludur.

Özellikle günümüzde sermaye piyasasının gelişmesine bağlı olarak kamuyu aydınlatma platformunun önem kazanması, bu kavramın muhasebenin temel kavramları arasında gösterilmesi gereğini artırmıştır (İnce, 2018:16).

### 3.12. ÖZÜN ÖNCELİĞİ KAVRAMI

Özün önceliği kavramı, mali nitelikteki muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınmasında ve bu işlemlere ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerden çok özlerinin esas alınması gerektiğini ifade etmektedir.

Genel olarak muhasebe işlemlerinin özleri ve biçimleri paralel anlamda olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi durumlarda özün biçime göre önceliği esas alınmaktadır (Çonkar, 2015:17).

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBEDE HATA VE HİLELER

#### 1. MUHASEBEDE HATANIN TANIMI

Hata kavramının Türkçe kelime anlamı, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılığdır (<http://www.tdk.gov.tr-21.12.2018>). Muhasebede hata kavramı işletme çalışanlarının veya yöneticilerin bilmeden, istemeyerek yaptıkları yanlışlardır. Muhasebede hata; bilgisizlik, tecrübe eksikliği, ihmalkârlık, dikkatsizlik, unutmaya gibi nedenlerle muhasebe işlemlerinde veya kayıtlarında işletme çalışanları tarafından yapılan yanlışları ifade eder. Muhasebe hatalarında bir kasıt unsuru söz konusu değildir. Muhasebe hataları; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yönetmelikler, yönergeler, muhasebe standartları, işletmenin koymuş olduğu ilke ve politikalar, yasal mevzuatlar gibi düzenlemeler karşısında yapılan yanlışları kapsar. Bu yanlışlıklar da bu ilke ve politikaların bilinmemesinden, yanlış uygulanmasından kaynaklanan yanlışlardır (Kirik, 2007:39).

Muhasebe Standartlarında hatanın tanımı TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar bölümünde ele alınmıştır. TMS-8'e göre hatalar, "finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkabilir. Finansal tablolar önemli hatalar içeriyorsa veya işletmenin finansal durumunun finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için kasıtlı olarak yapılmamış önemsiz hatalar içeriyorsa, söz konusu finansal tablolar TFRS'lerle uyumlu olmaz." şeklinde açıklanmıştır

(<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%208.pdf-21.12.2018>).

SPK' ya göre ise; "Hatalar; cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması ve diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır (SPK SeriXI No:25 Tebliğ, 25290 resmi gazete, 2003, 454).

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı üzere, muhasebe sisteminde yapılan hatalar kasıtlı, bile isteye yapılan yanlışlıklar değildir. Burada bir bilgisizlik veya

ihmal söz konusudur. Muhasebede hata kavramının en önemli unsuru kasıt ihtimalinin olmamasıdır. Kasıt unsuru hata ve hile arasındaki önemli bir kıstastır.

## **2. MUHASEBEDE HATANIN NEDENLERİ**

Muhasebede hata kavramının tanımında da bahsedildiği üzere, muhasebede hataya neden olan sebepler genel olarak bilgisizlik ve tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlik olarak sıralanabilir.

### **2.1. BİLGİSİZLİK VE TECRÜBESİZLİK**

Muhasebede hataya neden olan ilk sebep bilgisizlik ve tecrübesizliktir. Küreselleşen dünyada sürekli olarak gelişen ekonomi ve ticarete bağlı olarak işletmelerin tuttuğu muhasebe kayıtları da bu gelişime bağlı olarak karmaşık ve zor hale gelmektedir. Özellikle işletmelerin uyguladıkları muhasebe kayıtları farklı sektörlerde farklı muhasebe uygulamasını gerektirmektedir. İşletmelerin büyüklüğü, küçüklüğü veya mal üretimi yapan, hizmet üretimi yapan işletme olmaları gibi sebeplerle farklı muhasebe uygulamaları kullanılmaktadır. Bu farklı muhasebe uygulamalarının kullanılması da belli alanlarda uzmanlaşmayı gerekli kılmaktadır. Yani muhasebe çalışanları çalıştığı sektöre göre kullanılan muhasebe uygulamaları üzerinde uzmanlaşmalı ve sürekli olarak kendini geliştirmelidir. Ancak bu şekilde uzmanlaşarak ve yeterli bilgi ve nitelikte muhasebe elemanı çalıştırılarak muhasebede hata oranları azaltılabilir (Kaya. 2013:14-15).

### **2.2. İHMAL VE DİKKATSİZLİK**

Muhasebede hataya neden olan diğer bir sebep ise ihmal ve dikkatsizliktir. Muhasebe çalışanları ne kadar bilgi ve birikime sahip olsalar da o an için yapılan bir dikkatsizlik veya ihmal muhasebede hataya neden olmaktadır. Bu hatalar muhasebe kayıtlarına eksik veya fazla kaydedilmesi veya hiç kaydedilmemesinden kaynaklanabilir. Örneğin 10.000 TL'ye alınan bir ürün dikkatsizlik sonucu bir sıfır eksik girilerek 1.000 TL olarak kaydedilebilir veya tam tersi bir sıfır fazla yazarak da kayıt yapılabilir. Bu hatalar fark edilip düzeltilmezse işletmeler için ciddi sakıncalara yol açabilmektedir.

İhmal ve dikkatsizliğin neden olduğu muhasebe hataları mizanda farklı sonuçlara neden olacağından, çift taraflı kayıt yönteminin otomatik olarak kontrol

etmesi sonucu bu hatalara neden olan faktörlerin ortaya çıkarılması mümkün olmaktadır. Dolayısıyla aylık mizanını düzenli olarak çıkaran işletmeler ve kayıtları sürekli olarak kontrol eden işletmeler ihmal ve dikkatsizlik sonucu oluşacak muhasebe hatalarını azaltmış olurlar (Bayraklı, 2012:21-22).

### **3. MUHASEBEDE HATA ÇEŞİTLERİ**

Günümüzde teknolojinin hızla gelişmesi muhasebe alanında da etkili olmuştur. Özellikle muhasebe uygulamalarının bilgisayar ortamında hazırlanması ve kaydının tutulması muhasebe hatalarının önemli ölçüde azalmasını sağlamıştır (Kirik, 2007:40).

Muhasebede hata çeşitleri; matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmama ve tekrarlama hataları, bilanço hataları olmak üzere beş başlık altında toplanmaktadır.

#### **3.1. MATEMATİK HATALARI**

Matematik hataları muhasebe uygulamalarında sıkça yapılan hata çeşitlerinden biridir. Muhasebeleştirilecek bir verinin dört işlem yani toplama, çıkarma, çarpma veya bölme gibi aritmetik işlemler sonucu muhasebe sistemine yanlış kaydedilmesi durumunda ortaya çıkar. Muhasebe sisteminde en sık yapılan matematik hataları ise; amortisman tutarlarının yanlış hesaplanması, K.D.V. hesaplamalarının yanlış hesaplanması, maaş bordrolarının hesaplanmasında yapılan hatalardır (Kaya, 2013:15)..

Matematik hatalarından maaş bordrolarının hesaplanmasında yapılan hatalara örnek olarak, bir işletmenin personele ödenecek maaşları toplamı 20.000 TL olarak hesaplanmıştır. Fakat işletme tarafından personele 22.000 TL ödeme yapılmıştır. Aradaki 2.000 TL'lik fark bordro hazırlanırken yapılan matematik hatasından kaynaklanmıştır. Doğru tutar 22.000 TL'dir. Bu yüzden söz konusu işlemin düzeltilmesi gerekmektedir.

#### **3.2. KAYIT HATALARI**

Kayıt hataları, işletme tarafından muhasebeleştirilecek bilgilerinin kayıt işlemi sırasında yapılan rakam ve hesap yanlışlıklarıdır. Bu kayıt hatalarındaki yanlışlıkları üç başlık altında inceleyebiliriz. Bunlar; rakam hataları, hesap hataları

ve bir hesabın borç ve alacak tarafının karıştırılması hatası şeklindedir (Çakır, 2004:16).

### **3.2.1. Rakam Hataları**

Rakam hataları, muhasebeleştirilecek belgelerdeki rakamların muhasebe sistemine kayıt işlemi sırasında yanlış yazılması şeklinde oluşmaktadır. Bu yanlışlar genellikle belgelerdeki rakamların sonuna eksik veya fazla sıfır koyulması, bilgisayar ortamından kayıt girilirken istemeden klavyeden fazla tuşa basılması, rakamların yerlerinin yanlış yazılması şeklinde olabilmektedir.

Bu hatalara örnek verecek olursak, kasa hesabına kaydedilmesi gereken 10.000 TL tutarının bir sıfır eksik yani 1.000 TL olarak veya bir sıfır fazla 100.000 TL şeklinde kaydedilmesi bir rakam hatasıdır. Bir başka örnek verecek olursak işletmenin banka borçları 69.000 TL iken bu rakamın 96.000 TL olarak yanlış yazılması yine bir rakam hatasına örnek olmaktadır.

Bu yanlışlıklar fark edildikten sonra eldeki belgeler ile yaptığımız muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması sonucunda yanlışlık bulunup düzeltilebilir.

### **3.2.2. Hesap Hataları**

Hesap hataları, belgelerin muhasebe kayıtları yapılırken bu belge ve bilgilerin muhasebe standartlarına, muhasebe usul ve esaslarına veya vergi kanunlarına uygun bir şekilde yorumlanamaması ya da bu bilgilerin yanlış algılanması sonucu kaydedilmesi gereken hesap yerine başka bir hesap adıyla kaydının gerçekleştirilmesi biçiminde ortaya çıkar.

Hesap hatalarına örnek olarak, işletmenin kendi ihtiyaçlarını karşılamak için yapmakta olduğu bir binayı 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına kaydetmesi gerekirken, yıllara yaygın inşaat gibi düşünerek 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına kaydetmesi yapılan bir hesap hatasını oluşturur. Başka bir örnekte ise, işletmenin 15 ay vadeli alacak senedini uzun vadeli olduğu için 221 Alacak Senetleri hesabına kaydetmesi gerekirken kısa vadeliymiş gibi algılayarak 121 Alacak Senetleri hesabına kaydetmesi bir hesap hatasıdır.

### 3.2.3. Bir Hesabın Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması Hatası

İlgili muhasebe kayıtlarının yapılması sırasında bilginin kaydedileceği hesabın borç ve alacak kısımlarının karıştırılması ile yapılan hatalardır. Bu hatalar, ilgili hesabın defter kayıtlarında borç kısmına yazılması gerekirken alacak kısmına yazılması veya tersi olarak alacak kısmına yazılması gerekirken borç kısmına yazılması biçimindeki hatadır.

Bu hatayı bir örnekle açıklayacak olursak; işletmenin vadesi gelmiş 50.000 TL tutarındaki alacak senedini peşin olarak tahsil etmesi sonucunda hesap kaydı;

_____	/	_____
121 Alacak Senetleri Hs.		50.000
	100 Kasa Hs.	50.000
_____	/	_____

şeklinde yanlış bir kayıt yapılmıştır. Normalde 100 Kasa Hesabı borç tarafına 121 Alacak Senetleri Hesabı alacak tarafına yazılarak kayıt işleminin yapılması gerekiyordu.

Yapılan bu yanlış kaydı yukarıda yapılan kaydın iki katı tutarında ve ters kayıt işlemi yaparak düzeltebiliriz.

_____	/	_____
100 Kasa Hs.		100.000
	121 Alacak Senetleri Hs.	100.000
_____	/	_____

Yapılan bu kayıt işlemi ile yanlışlık düzeltilmiş olur ve hesap bakiyeleri doğru biçime gelmiş olur (Çakır, 2004:16-17).

### 3.3. NAKİL HATALARI

Nakil hataları, muhasebe uygulamalarında işletmeyle alakalı muhasebe bilgi ve verilerinin sayfadan büyük deftere, mizana veya yevmiye defterine aktarılırken yapılan hata ve yanlışlıklardır. Günümüzde muhasebe uygulamaları paket programlar dahilinde kullanıldığı için bu tür nakil hataları azalmıştır (Gümüş, 2016:9).

Bu hatalara örnek olarak; yevmiye defterindeki 32.000 TL'lik banka hesaplarının büyük deftere geçirilirken 23.000 TL olarak işlenmesi veya A Bankasına ödenen bir borcun kaydı tutulurken B Bankasının hesabına yazılması nakil hatalarına birer örnektir.

#### 3.4. UNUTMA VE TEKRARLAMA HATALARI

Unutma hataları, muhasebe işlemlerinin (alış, satış, gider kayıtları gibi) muhasebenin dönemsellik kavramı gereği ilgili dönemde kaydının yapılmaması sonucu ortaya çıkan bir hata türüdür. Tekrarlama hatası ise, bu işlemlerin defter kayıtlarına aynı dönem içerisinde birden fazla kez kayıt edilmesi sonucu oluşan hatalardır. Bu hatalar genellikle bir satış işleminde ödeme işleminin daha sonra yapılması durumlarında hem belgenin aslı ile kayıt yapılması hem de ödeme sırasında kayıt işleminin yapılması sonucu işlemin iki kez muhasebeleştirilmesi sonucu olarak ortaya çıkmaktadır (Açık, 2012:4).

#### 3.5. BİLANÇO HATALARI

Bilanço, işletmelerden topluma bilgi akışı sağlayan önemli bir finansal tablodur. Bilanço, işletmenin varlıkları ile kaynaklarının gösterildiği bir finansal tablodur. Bilançoda meydana gelen bir hata düzeltilmez ise hata dönemden döneme aktarılmış olur. Bilanço ilke ve kurallarına ters düşecek şekilde aykırı olarak hazırlanan bilanço muhasebede hataya sebep olmaktadır.

Bilanço hataları kendi içerisinde değerlendirme hataları ve hesapların birleştirilmesi olarak iki gruba ayrılır (Akalin, 2017:16).

Değerleme hataları, işletmelerin aktif ve pasiflerinde bulunan varlıkların ve bu varlıkların karşılandığı kaynakların değerlendirilmesinde ve karşılık ayrılmasında muhasebe ilke ve kurallarının göz ardı edilmesi veya bu ilke ve kurallara aykırı işlem yapılması sonucu oluşan hatalardır (Anuk, 2015:54).

Örneğin; bir işletmenin deposundaki malların bozulması, makine ve taşıtların yıpranması, doğal afetler sonucu oluşabilecek kıymetlerin aşınması ve yıpranması gibi nedenlerden dolayı işletmenin kıymetlerinde değer kaybı ortaya çıkabilir. Bu tür nedenlerden dolayı oluşabilecek değer kayıplarının muhasebe kayıtlarına doğru bir



şekilde yansıtılması gerekir. Eğer bunlar bilanço'ya doğru aktarılmaz ise bilanço işletmenin gerçek durumunu göstermez.

Hesapların birleştirilmesi hataları ise, işletmelerin yaptığı muhasebe işlemleriyle ilgili kayıtların Tek Düzen Hesap Planı dikkate alınarak ayrı ayrı hesaplara kayıt edilmesi gerekirken tek bir hesap adı altında kaydedilmesi sonucu oluşan hatalardır. Hesapların birleştirilmesi sonucu oluşan hatalarda işletmelerin alacaklarının ve borçlarının tam ve ayrıntılı olarak görülmesi engellenmiş olacaktır.

Örneğin; bir işletmenin başka bir kişiye olan borcunu ve alacağını 120 Alıcılar ve 320 Satıcılar hesaplarında ayrı ayrı göstermesi gerekirken muhasebe personelinin bu işlemi sadece 120 Alıcılar hesabında borç alacak taraflarına ilgili borç ve alacak miktarı kadar kayıt etmesi sonucu, yani hesapların birleştirilmesi sonucu muhasebe hatasının oluşmasıdır (Akalin, 2017:16).

#### **4. MUHASEBEDE HİLENİN TANIMI**

Literatürde hile tanımı farklı şekillerde yapılmaktadır. TDK'nın tanımına göre hile; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere, dalavere, desise, entrika ve çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma şeklinde tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr-08.01.2019).

Borçlar hukukunda hile, Borçlar Kanununun 28/1. Maddesinde aldatma kelimesi ile eşdeğer olarak tanımlanmıştır. Vergi hukuku açısından ise, kaçakçılık (VUK 344-345), ağır kusur (VUK 347), kusur (VUK 348-349), usulsüzlük ve özel usulsüzlük (VUK 351-352-353) halleri hile olarak tanımlanmıştır (Sipahi, 2007:5).

1997 tarihinde yürürlüğe giren SAS 82 (Statements on Auditing Standards)'de düzensizlik kavramının yerini hile kavramı almış ve hilenin, varlıkların kötüye kullanımından ve hileli mali tablolardan kaynaklandığı ifade edilmiştir. Söz konusu standartta hileli mali tablolar, kasıtlı olarak yani bilerek doğru olmayan gerçek dışı, yalan ve yanlış bilgilere yer verilen mali tablolar olarak tanımlanmıştır. SAS 82'de hileli işlemler şu şekilde sayılmıştır;

- a) "Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan destekleyici dokümanlarda ve muhasebe kayıtlarında değişiklik yapılması ve bu belgelerin tahrif edilmesi,
- b) Mali tablolarda kasıtlı olarak hatalı gösterimlere yer verilmesi veya açıklanması gereken bilgilerin kasıtlı olarak açıklanmaması,

- c) Muhasebe ilkelerine kasıtlı olarak uyulmaması veya söz konusu ilkelerin yanlış uygulanması”dır (Özşahin, 2000:24).

Muhasebede hile, hileyi yapan kişi veya kurumun gerçek ve doğru bilgiyi yansıtmayan, adil olmayan, yasa dışı avantajlar ve çıkarlar elde etmek için işletmenin varlıklarının veya kaynaklarının veya gelir gider bilgilerinin kasıtlı olarak yanlış gösterilmesidir. Muhasebede hile yapmanın genel amacı kişi veya kurumun haksız kazanç veya fayda sağlamasıdır. Hilenin ortaya çıkması durumunda hileyi yapan kişi ve kurum bundan ciddi cezalar almakta ve zararlarla karşılaşmaktadır (Özçelik, 2017:4).

SPK tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları tebliğinde “İşletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder.” şeklinde hile tanımı yapılmıştır (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm-10.01.2019>).

Yukarıdaki tanımlarda da sözü edilen hile kavramı, kasıt unsuru içermektedir ve karşı tarafı aldatma, yanıltma söz konusudur. Hata kavramında kasıt unsuru söz konusu değildir. Yapılan yanlışlıklar bilmeden, tecrübesizlikten veya dikkatsizlik gibi sebeplerden meydana gelebiliyordu. Fakat muhasebede hile kavramında ise bir kasıt söz konusudur. Yapılan yanlışlıklar bilerek ve isteyerek yapılmıştır. Yani hile kavramını hata kavramından ayıran en önemli özellik kasıt unsurudur (Kaya, 2013:2).

## 5. MUHASEBEDE HİLENİN NEDENLERİ

Muhasebe hilelerinin nedenleri iki gruba ayrılmaktadır. Birincisi işletme sahipleri tarafından yapılan hilelerdir. İkincisi ise işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerdir. İşletme sahiplerinin hile yapma nedenleri; (Keskin, 2014:23)

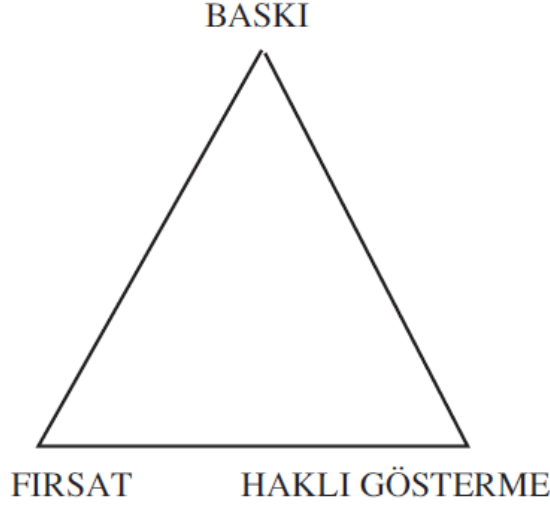
- Vergi kaçırmak,
- Kurumu gerçek durumundan farklı göstermek,
- Yolsuzlukları gizlemek,
- Kurumun vergisel ve mali durumunu etkilemektir.

İşletme çalışanlarının hile yapma nedenleri ise:

- Baskı unsuru,
- Fırsat unsuru,

➤ Haklı gösterme çabasıdır.

**Şekil 2: Hile Üçgeni (Fraud Triangle)**



**Kaynak:** Abdullahi, 2015:39

Şekil 2’de hile üçgeninde görüldüğü gibi işletme çalışanlarının hile yapma nedenleri baskı, fırsat ve haklı gösterme olarak ele alınmıştır.

Baskı unsuru, etik dışı davranışlara yol açan bir faktördür. Hile faaliyetinde bulunan hemen herkes etik olmayan davranışlarda bulunma konusunda bazı baskılarla karşı karşıyadır. Bu baskılar finansal açıdan da olabilir finansal olmayan baskılar da olabilir. Eğer hile yapacak olan kişiler baskı altında olduklarına inanıyorlarsa, bu inanç dolandırıcılığa yani hile yapmaya yol açabilir. Algılanan baskı çeşitli şekillerde var olabilir, özellikle de finansal ihtiyaçtan kaynaklanan nedenlerle olmaktadır. Finansal baskı en yaygın faktör olarak kabul edilmektedir.

Hilenin gerçekleşmesindeki ikinci unsur algılanan fırsattır. Fırsat, bir kişinin dolandırıcılık ve hile yapmasına olanak sağlayan etkisiz kontrol ve yönetim sistemi ortamının oluşmasıdır. Muhasebe alanında buna iç kontrol zayıflıkları denmektedir. Algılanan fırsat kavramı, insanların kendileri için oluşan mevcut koşullardan yararlanacaklarını göstermektedir. Çoğu durumlarda yakalanma riski azaldıkça dolandırıcılığın gerçekleşme olasılığı artmaktadır. Fırsatın iki yönü vardır. Birincisi örgütün manipülasyona karşı doğal duyarlılığı, ikincisi ise bir sahtekârlığa neden olabilecek örgütsel koşullardır. Örneğin, bir işletmede yetersiz bir iş bölümü, zayıf iç

kontrol sistemi, düzensiz denetim ve benzerleri varsa, o zaman çalışanın hile yapması için koşullar uygun olacaktır.

Üçüncü hile nedeni haklı gösterme unsurudur. Bu kavram, hile yapan kişinin etik olmayan davranışlarda bulunmadan önce ahlaki açıdan kabul edilebilir bir fikir oluşturması gerektiğini göstermektedir. Haklı gösterme unsuru, hileli davranışı gerekçelendirmeyi ifade eder ve ahlaksız davranışın cezai faaliyetten farklı olması nedeniyle mazereti ifade eder. Dolandırıcılık davranışının haklı gösterme unsuruna ilişkin bazı örnekler arasında, ‘sadece borç para alıyordum geri verecektim’, ‘para almaya hak kazandım çünkü işverenim benim hakkımı yiyor’ şeklinde örnekler verilebilir (Abdullahi, 2015;3-4).

## 6. HİLE GRUPLARI

Hileler genel olarak, çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri ve diğer hileler olarak gruplandırılabilir.

**Tablo 1: Hile Grupları**

Hile Türü	Etkilenen	Hileyi Yapan	Açıklama
Çalışan hileleri	İşverenler	Çalışanlar	İşletme çalışanlarının işverene karşı yaptığı hilelerdir.
Satıcı hileleri	Mal veya hizmet alan işletmeler	Mal veya hizmet satıcıları	Satıcı işletmelerin mal veya hizmetleri teslim etmemesi veya fazla para istemesi.
Müşteri hileleri	Mal veya hizmet satan işletmeler	Müşteriler	Müşterilerin kendilerine ait olmayan bir şeyi istemesi veya düşük fiyatlandırma istemesi.
Yönetim hileleri	Mali tablo kullanıcıları	Üst yönetim	Üst yönetimin mali tablolarda yanıltıcı sunum yapması.
Yatırım hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Bireylerin yatırımcıları hileli yatırımlara para yatırmaları amacıyla aldatması.
Diğer hileler	Değişken	Değişken	Güven yaratılarak karşı tarafın aldatılması.

**Kaynak:** Doğan vd., 2017:7

Tablo 1’de görüldüğü gibi hile türleri, bu hileyi yapanlar, hileden etkilenenler ve açıklama kısmından oluşmaktadır. Tablo 1’e göre, çalışan hilelerinde hileyi yapan işletme çalışanıdır, hileden etkilenen ise işletme sahipleri, işverenlerdir. Satıcı hilelerinde ise hileyi yapan mal veya hizmeti satan kişi veya kuruluş iken, hileden etkilenen mal veya hizmeti alan kişi veya kuruluşlardır. Müşteri hilelerinde hileyi

yapan müşteriler, hileden etkilenen mal veya hizmet satan kuruluşlardır. Yönetim hilelerinde, hileyi yapan işletme sahipleri, üst yönetim iken, hileden etkilenen mali tablo kullanıcılarıdır. Yatırım hilelerinde, hileyi yapan bireyler olurken etkilenen ise yatırımcılar olmaktadır. Diğer hile grubunda ise hileyi yapan ve hileden etkilenen kişi ve kurumlar değişkendir.

#### 6.1. ÇALIŞAN HİLELERİ

İşletme çalışanlarının kendi çıkarları doğrultusunda yaptıkları hilelerdir. Çalışan hilelerine örnek olarak: işletme çalışanlarının para tahsilatlarını muhasebe kayıtlarında göstermeden kendi zimmetlerine geçirmeleri, kurumun ilgili banka kayıtlarında işlem yaparak kendi adına parasal yarar sağlaması, kurum için sahte satıcılar ortaya çıkararak fazladan ödeme yapılmasını sağlamak, ofis ve temizlik malzemesi, hurda, stok, sabit varlık gibi kalemler üzerinden yapılan hileler, kurum için kullanılan kredi kartlarını çalışanın kişisel amaçlı kullanması, farklı nedenlerden dolayı müşteri ve tedarikçilerden rüşvet alınması, kişisel sağlık ve seyahat harcamalarının kurum işi olarak gösterilip haksız yarar sağlanması, haksız yere fazla mesai yapmış gibi göstererek çıkar sağlamak gibi hileler çalışanlar tarafından yapılan hilelere örnek verilebilir (Yıldız vd., 2014:3).

#### 6.2. YÖNETİM HİLELERİ

Yönetim hileleri, kurumun tepe yöneticileri tarafından yapılan hilelerdir. İşletme adına çıkar sağlamak için yapılmaktadır. Temel amaç mali tabloları olduğundan farklı gösterip çıkar sağlamaktır. Bu tür hileler çeşitli şekillerde olabilmektedir. Bunlar; zimmete para geçirme, işletme içerisinde öğrenilen bilgilerin kurum dışına çıkarılması, gerçeklerle ilgili yalan söyleme, gerçekleri saklamak şeklinde sıralanabilir. Bu hile çeşitleri sektöre özgü de olabilir. Son zamanlarda yönetim hilelerinde yapılan önemli bir örnek olarak finansal tablolarda yer alan tutarların veya açıklamaların kasıtlı olarak yanlış gösterilmesidir. Bir başka hile ise üst düzey yöneticilerin işletmenin varlıklarını, işlemlerini veya firmanın finansal durumunu kasıtlı olarak gerçek değerinden farklı göstermektir (Zahra vd., 2005:804-805).

### 6.3. YATIRIM HİLELERİ

Yatırım hileleri yönetim hileleri ile oldukça yakın ilişki içerisinde. Yönetim hilelerinde işletmenin tepe yöneticileri finansal tabloları olduğundan farklı göstererek işletme karlarının veya zararlarının gerçek değerlerinin dışında gösterilmesi için uğraşırlar. İşletmenin karlarının yüksek veya düşük gösterilmesi kurumun hisse senetlerini doğrudan etkileyebilmektedir. Bu sebepten dolayı hileyi yapan kişiler yanlış ve hileli beyanlarda bulunarak halkı bu hisse senedi üzerinde yatırım yapmaya yönlendirirler. Kişilerin gerçek dışı bilgilerle kandırılıp yatırım yapmaya yönlendirilmesi bir tür yatırım hilesi örneğidir. Yapılan araştırmalar neticesinde yatırım hileleri daha çok yaşlı kesim insanlar üzerinde uygulanmaktadır. Bunun nedeni ise yaşlıların birikimlerinin daha çok olması, ikna edilmelerinin ve kandırılmalarının daha kolay olması, yaşlıların daha çabuk güvenmesi ve ikna olması, evde tek başlarına olmaları ve o an çabuk karar vermeleri yaşlıların yatırım hilesine daha fazla maruz kalmalarının nedenlerindedir (Mengi vd., 2013:33).

### 6.4. SATICI HİLELERİ

Satıcı hileleri, mal veya hizmet satan kişilerin yapmış oldukları hilelerdir. Bu tür hilelerde satıcı kişi işletmeye mal veya hizmeti olduğundan daha fazla fiyata satabilir, satması gereken kalitenin altında bir mal veya hizmet satabilir, sattığı malları eksik teslim edebilir veya hiç teslim etmeyebilir, sattığı bir malın bozuk, çürük vs. çıkması durumunda üstlenmesi gereken durumu üstlenmeyebilir. Bunlar birer satıcı hilesidir (Karakaya, 2016:165).

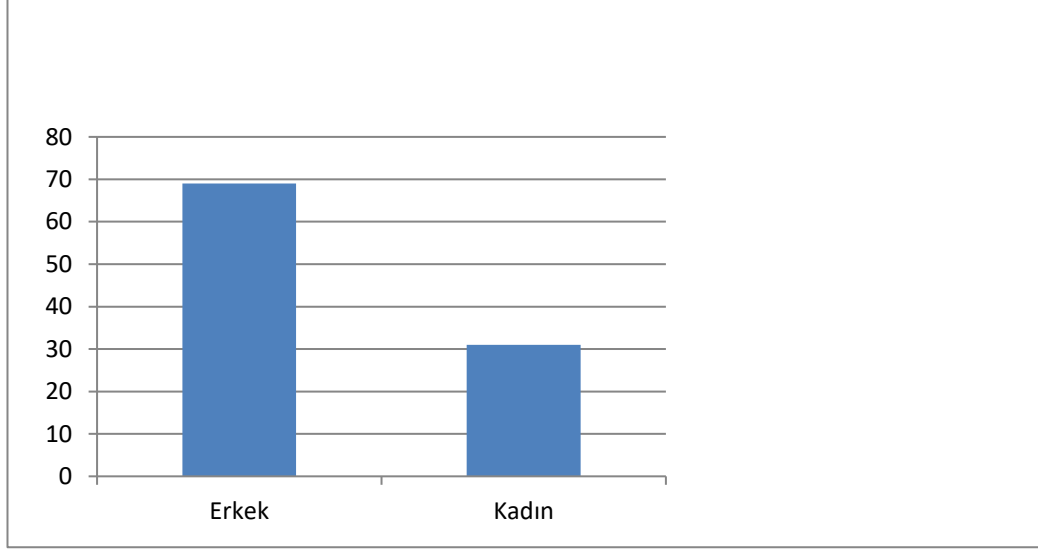
### 6.5. MÜŞTERİ HİLELERİ

Müşteri hileleri, satıcı işletmelerin müşterileri tarafından yapılan hileleri kapsar. Müşterilerin mal veya hizmet aldıkları kuruma karşı yaptıkları ve satıcı firmanın zarar gördüğü hilelerdir. Müşteri hileleri, müşteriler aldıkları mal veya hizmetin bedelini daha az ödemek için satıcı firmaya karşı yaptıkları aldatmacalardır. Burada amaç müşterinin aldığı mal veya hizmet karşısında o mal veya hizmetin bedelini az ödemek veya hiç ödememektir (Karaca vd., 2015:119).

## 7. HİLE YAPANLARIN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİ

Hile yapan kişilerin demografik özellikleri; cinsiyete göre, yaşa göre, işletme içindeki pozisyonuna göre, eğitim düzeyine göre sınıflandırılmıştır.

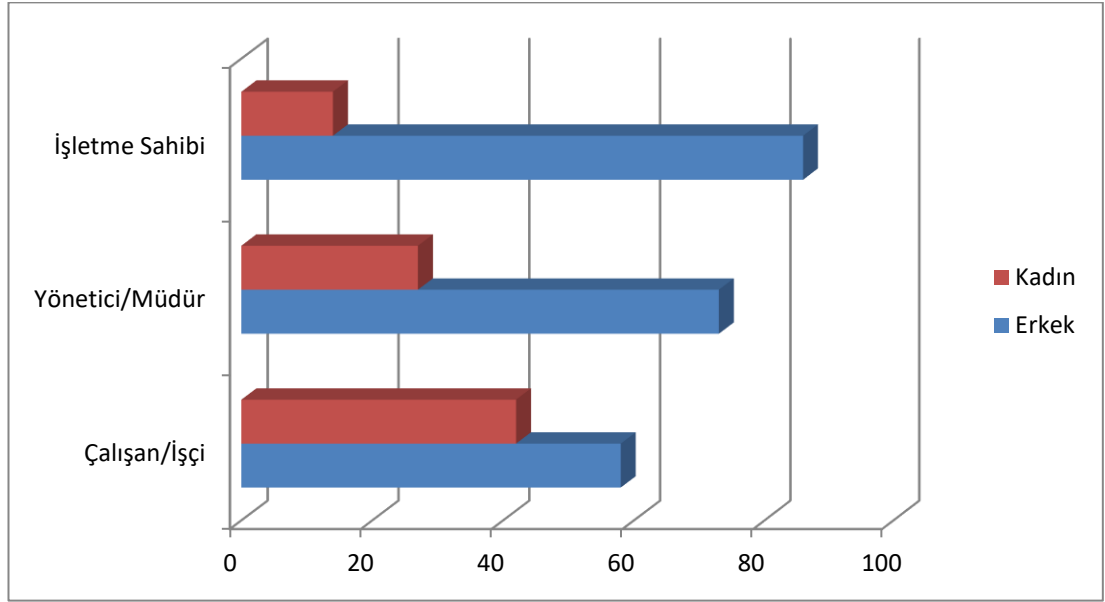
*Şekil 3: Hile Yapanların Cinsiyete Göre Dağılımı*



**Kaynak:** ACFE, 2018:30

Grafik 1’de görüldüğü gibi, ACFE’de yayınlanan raporlar doğrultusunda 2018 yılında çalışanların cinsiyetlerine göre hile yapma yüzdeleri verilmiştir. Bu veriler incelendiğinde erkeklerin kadınlara göre daha çok hile yaptıkları görülmektedir. Bu oran erkekler için %69’ken kadınlar için %31’dir.

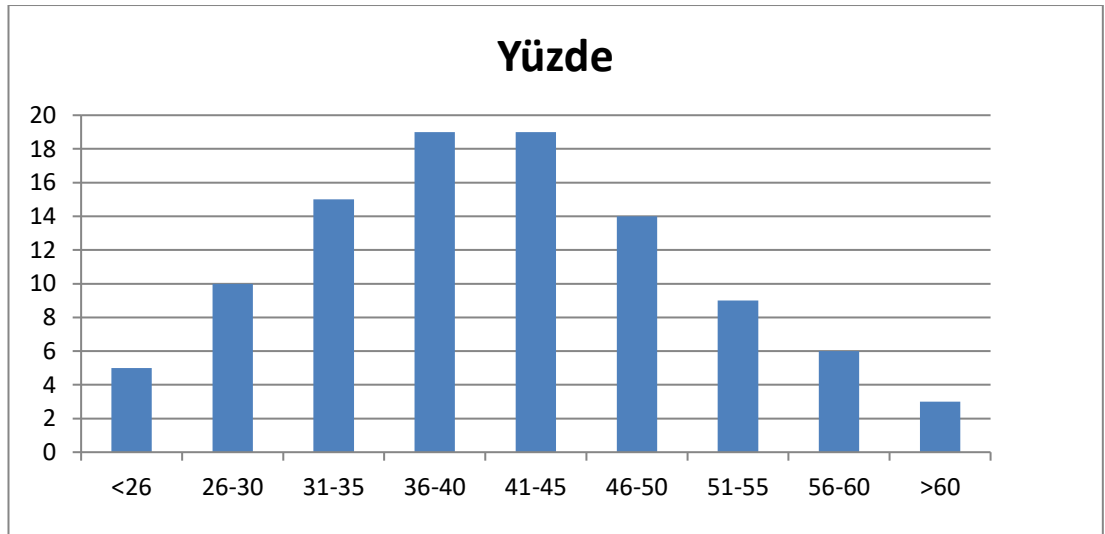
**Şekil 4: Hile Yapanların İşletme İçindeki Pozisyonları**



**Kaynak:** ACFE, 2018:32

Grafik 2’de görüldüğü üzere, ACFE’de yayınlanan rapora göre 2018 yılında hile yapanların cinsiyete göre işletme içindeki pozisyonları incelendiğinde işletme çalışanlarının oranı erkeklerde %58 iken, kadınlarda %42, Yönetici konumunda çalışan kişilerin cinsiyete göre hile yapma oranları erkeklerde %73’ken kadınlarda %27, işletme sahibi olarak incelendiğinde ise erkeklerde %86 iken kadınlarda %14 olduğu görülmektedir.

**Şekil 5: Hile Yapanların Yaşa Göre Yüzdese Dağılımı**

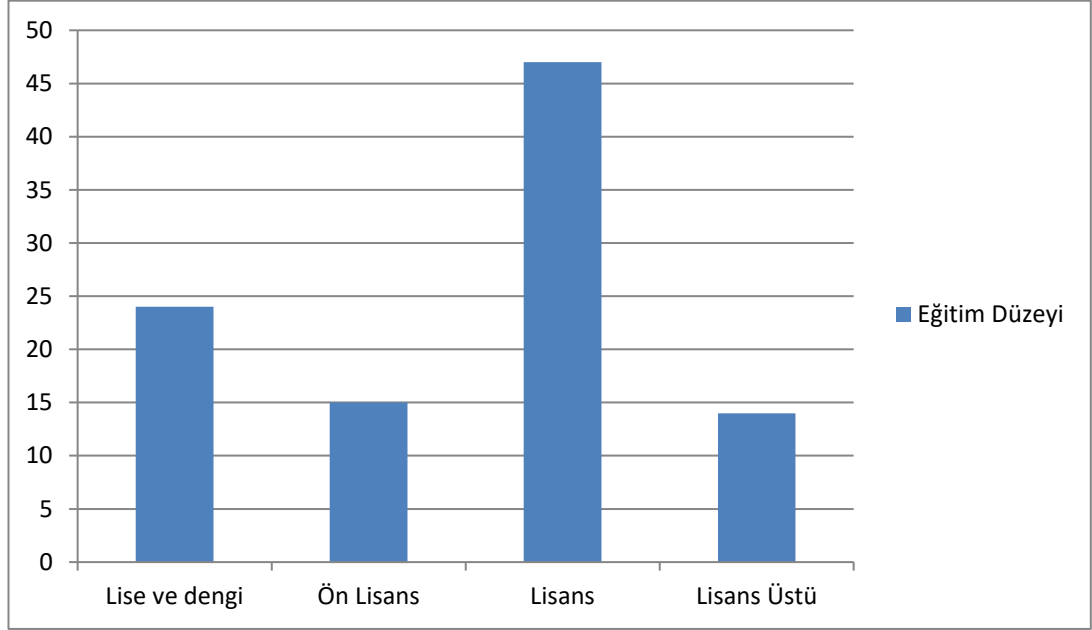


**Kaynak:** ACFE, 2018:33



Grafik 3’de görüldüğü gibi, (ACFE 2018) yaşa göre hile yapanların yüzdesel dağılımı verilmiştir. Bu verilere göre 26 yaşından küçük kişilerin hile yapma oranı %5, 26-30 yaş arası kişilerin %10, 31-35 yaş arası kişilerin %15, 36-40 yaş arası kişilerin %19, 41-45 yaş arası kişilerin %19, 46-50 yaş arası kişilerin %14, 51-55 yaş arası kişilerin %9, 56-60 yaş arası kişilerin %6 ve 60 yaş üzeri kişilerin ise %3 olduğu görülmektedir.

**Şekil 6: Eğitim Düzeyine Göre Hile Yapma Oranları**



**Kaynak:** ACFE, 2018:34

Grafik 4’de verilen bilgiye göre ACFE’de yayınlanan 2018 yılı eğitim düzeyine göre hile yapanların oranları verilmiştir. Bu verilere göre lise ve dengi eğitim seviyesindeki kişiler %24, ön lisans seviyesinde olup hile yapanların oranı %15, lisans düzeyinde eğitim görüp hile yapanların oranı %47 ve lisans üstü eğitim alıp hile yapanların oranı %14 olarak görülmektedir. Bu veriler doğrultusunda eğitim düzeyine göre en fazla lisans seviyesinde eğitim görenlerin hile yaptığı görülmektedir.

Grafik 4’de verilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere muhasebede yapılan hileler çeşitli gruplar tarafından yapılmaktadır. Bu hileler bilerek yapıldığı için ortaya çıkarılması hatalara göre çok daha zordur. Bu sebeple de yapılan hileler

işletmeye, çalışanlara, yöneticilere, işletmenin çevresine ciddi zararlar verebilmektedir.

Tüm zamanların en kötü 10 kurumsal muhasebe skandalı olarak kayıtlara geçen skandallar Tablo 2’de listelenmiştir:

**Tablo 2: Dünya’da Kurumsal Firmalarda Yapılan Finansal Skandallar ve Sebep Oldukları Zararlar**

Skandallar	Yıl	Tutar
Waste Management Scandal	1998	1.7 Milyar \$
Enron Scandal	2001	74 Milyar \$
Worldcom Scandal	2002	11 Milyar \$
Tyco Scandal	2002	150 Milyon \$
Healthsouth Scandal	2003	1.4 Milyar \$
Freddie Mac Scandal	2003	5 Milyar \$
American Insurance Group Scandal	2005	3.9 Milyar \$
Lehman Brothers Scandal	2008	50 Milyar \$
Bernie Madoff Scandal	2008	64.8 Milyar \$
Saytam Scandal	2009	1.5 Milyar \$

**Kaynak:** <https://www.accounting-degree.org/scandals-21.03.2019>

## 8. MUHASEBEDE YAPILAN HİLE ÇEŞİTLERİ

Muhasebede yapılan hileler çalışanların davranışlarına göre kabul edilebilirlik durumları Tablo-3’de gösterilmiştir. Bu davranışlar kabul edilebilir davranışlar, kabul edilemez davranışlar ve suç teşkil eden davranışlar olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3: Çalışanların Davranışlarına Göre Kabul Edilebilirliği**

<b>Kabul Edilebilir Davranışlar</b>	<b>Kabul Edilemez Davranışlar</b>	<b>Suç Teşkil Eden Davranışlar</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Yasalar</li><li>➤ Kurallar</li><li>➤ Kontroller</li><li>➤ Prosedürler</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Çıkar Çatışmaları</li><li>➤ Hediyeler</li><li>➤ İyilikler</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Hile</li><li>➤ Dolandırıcılık</li><li>➤ Rüşvet</li><li>➤ Yolsuzluk</li></ul>

**Kaynak:** Keskin, 2014:22

Tablo 3’de görüldüğü üzere meslek mensuplarının kabul edilebilir, kabul edilemez ve suç teşkil eden davranışları gösterilmiştir. Çalışanların, yöneticilerin ve işletme sahiplerinin uyması gereken kabul edilebilir davranışları; yasalar, kurallar, kontroller ve prosedürlerdir. Kabul edilemez davranışlar ise, çıkar çatışmaları, hediyeler ve iyiliklerdir. Kabul edilemeyen davranışlar suç teşkil etmez fakat bu davranışlar etik davranış değildir. Suç teşkil eden davranışlar ise; hile, dolandırıcılık, rüşvet ve yolsuzluktur. Bu davranışlar suç teşkil ettiği için cezası olan davranış biçimleridir.

Muhasebe çalışanları da bu davranışlara uygun hareket etmelidirler. Suç teşkil eden hileli davranış muhasebe mensupları tarafından çeşitli şekillerde yapılabilmektedir. Muhasebe mensuplarının yaptıkları hile türleri; kasti hileler, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra kayıt, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı, bilanço maskeleymesi ve güzelleştirmesi şeklinde sınıflandırılmaktadır (Keskin, 2014:22-29).

### 8.1. KASTİ HİLELER

Muhasebede yapılan yanlışlıklar; muhasebede hata ve muhasebede hile olarak ikiye ayrılır. Muhasebede hata kavramı bilgisizlik, dikkatsizlik, dalgınlık, tecrübesizlik gibi sebeplere dayandırılır. Yani muhasebede yapılan hatalar bilerek, kasti olarak yapılan yanlışlıklar değildir. Muhasebede hile ise bilerek ve isteyerek, kasti olarak yapılan yanlışlıklardır. Yani muhasebede hile unsurunda bir kasıt söz konusudur.

Muhasebede yapılan hileler bir amaç doğrultusunda sistematik bir şekilde yapılırsa kasti hileye girer. Burada, muhasebe hesaplamalarında ve işlemlerinde kasten ve isteyerek bir amaç doğrultusunda bir takım yanlışlıkların yapılması söz konusudur. Bu sebeple burada yapılan yanlışlıklar hata değil kasti hilelerdir.

Muhasebe işlemlerinde ve hesaplamalarında yapılan yanlışlıklar kasten mi yapılmış yoksa kasıt unsuru olmadan hatadan kaynaklı mı yapılmış bilinmiyorsa ve bu yanlışlıklarda kasıt unsuru ispat edilemiyorsa o yanlışlıkları muhasebe hatası olarak kabul etmek gerekir (Akkılıç, 2015:35-36)

## 8.2. KAYIT DIŞI İŞLEMLER

Kayıt dışı işlemler, kurumun muhasebe işlemlerini genellikle kamu kesiminden saklamak, gizlemek veya gerçeği yansıtmayan bilgiler vermek amacıyla bu işlemlerin kayıtlarının yapılmaması şeklinde oluşmaktadır. Kayıt dışı işlemler genellikle kurumun fazla vergi vermemek için yani vergi kaçırmak amacıyla bazı belgelerin saklanması, kaydının yapılmaması veya gizlenmesi şeklinde yapılan hile türüdür. Örnek olarak, bir işletmenin sattığı bir ürünün satış faturasının kaydını girmemesi veya gizlemesi kayıt dışı işlemlere bir örnektir. Burada amaç işletmenin dönem sonunda karını olduğundan az göstermek ve vergi matrahının yanlış gösterilerek vergiyi olduğundan daha az ödemek için yapılmaktadır (Aydın, 2017:55).

## 8.3. ZAMANINDAN ÖNCE VEYA SONRA KAYIT

Muhasebede işlemlerin zamanında kayıt altına alınması gerekmektedir. Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar bir tür muhasebe hilesine girer.

V.U.K.'nun 219. md. göre muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:

“a) 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.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota 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 cevap vermez.

c) Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hâsılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.” (V.U.K. md.219).

Muhasebe işlemlerinin zamanından önce veya sonraki bir tarihte kayıt altına alınması, bir çıkar veya hile amacıyla yapılmış olduğunu gösterir. Zamanından önce veya sonra kayıt türünde yapılan hilelere örnek verecek olursak; işletmenin mal stoklarını olduğundan az göstermek için yıl sonlarında alınan malların kayıtlarını bilanço gününden sonraki bir tarihte yapması, kurumun dönen varlıkları içindeki nakit durumunun olduğundan daha iyi göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi şeklindedir (Koca, 2010:50-51).

#### 8.4. UYDURMA HESAPLAR

Muhasebe hile türlerinin bir diğeri ise uydurma hesap yöntemidir. Bu yöntemle işletmeler gelirlerini ve kazançlarını saklamak veya giderlerini, maliyetlerini olduğundan fazla göstermek amacıyla gerçek olmayan kişiler adına uydurma hesaplar açarak gerçekleştirirler. Bu uydurma hesaplar kullanılarak işletme adına gerçekleşmiş olan işlemler olduğundan farklı bir şekilde kayıtlarda gösterilmiş olur. Açılan bu uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesap ile karşılaştırılarak kapatma işlemi yapılır. Muhasebeciler uydurma hesapları kayıt dışı işlemlerde veya belgesiz işlemlerde kullanırlar. Daha sonra bu uydurma hesapları denkleştirme yaparak uygun hesaplara kapatırlar. Burada amaç bir başka hileyi gizlemektir. Bu yöntemle örnek verecek olursak, bir işletme sattığı mal veya hizmet için fatura düzenlememesine rağmen daha sonra uydurma bir hesap açarak gerçek olmayan bir kişi adına daha yüksek bir bedel ile fatura oluşturması sonucu gelir farkını saklamış olur. Yine bir işletme faturasız olarak satın almış olduğu bir ürün veya hizmeti uydurma hesap açarak gerçek olmayan başka bir kişiden daha yüksek bir bedelle almış gibi fatura kestirerek kayıt işlemi gerçekleştirebilir. Burada uydurma hesap açılan kişiler daha çok vergiye tabi olmayan veya götürü usulde vergilendirilen kişiler olmaktadır. Burada da amaç işletmenin maliyetlerini olduğundan fazla göstermektir. Bu işletmenin karını düşük göstermesine, karın düşük olması da vergi borcunun az çıkmasına sebep olmaktadır. Böylece işletme daha düşük vergi ödemiş olur (Bayraktar, 2007:27).

#### 8.5. BELGE SAHTEKÂRLIĞI

Belge sahtekârlığı belgeler, evraklar aracılığı ile yapılan bir muhasebe hile türüdür. Belge sahtekârlığı aynı zamanda muhasebe hile türleri içerisinde en sık

başvurulan yöntemdir. Belge sahtekârlığı; hem belgenin hem de içeriğinin sahte olması, belgenin kendisinin gerçek olup içeriğinin sahte olması şeklinde olmak üzere iki biçimde yapılmaktadır. Birinci biçimde gerçekleştirilen hile tam anlamı ile sahte belgedir. İkinci biçimde yapılan ise muhteviyatı açısından sahte belgedir.

Tam anlamıyla sahte belge ya da muhteviyatı açısından sahte belge kullanımının sebepleri şu şekilde sıralanabilir (Aydın, 2017:56-57);

- Belgesi olmayan bir gideri belgeli hale getirmek,
- Tahsil edilen KDV tutarını devlete ödememek,
- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahını düşürmek,
- KDV iadesi almak için giderleri yüksek göstermek,
- İşletmede bir yolsuzluğu gizlemek,
- Devlet teşviklerinden yararlanmak,
- Kayıt dışı olan malları denkleştirmek,
- Alınan ürünü ülke sınırları içine yasadışı yollarla sokmak,
- Komisyon gibi harcamaları belgelendirememek,
- Kazancı kişisel zenginliğe dönüştürmek.

Belge sahtekarlığında kullanılan yöntemler ise şu şekilde sıralanabilmektedir (Bayraktar,2007:30-31):

- Mal veya hizmetin bedelini faturada yüksek ya da düşük göstermek,
- Mal veya hizmet tanımının faturada farklı gösterilmesi,
- Gerçekte mal veya hizmet satın alınmadığı halde alınmış gibi fatura gösterilmesi,
- Fatura keserken faturanın alt nüshasına farklı üst nüshasına farklı bilgiler yazmak,
- Belgelerde, evraklarda tahrifat yapmak,
- Gerçek satıcı veya alıcı yerine başka birinden fatura alınması veya başkası adına belge düzenlemek,
- Sahte belgelerle vergi iadesi veya çeşitli teşviklerin alınması,
- Faal durumda olmayan işletmelerin faturalarının kullanılması,
- Gerçekte ihraç edilmemiş ürünlerin ihraç edilmiş gibi gösterilmesi,

- İhracatı gerçekleştirilen ürünün bedelini olduğundan fazla gösterilmesi,
- Gerçek olmayan veya ölü kişiler üzerinden vergi kaydı açılarak şirket veya ortaklıklar kurulması ve faaliyetlerin bunlar üzerinden yürütülmesi,
- Ürünün miktarının, fiyatının, türünün doğru beyan edilmemesi suretiyle ithalat yapılması,
- İthal edilen ürünün belgesindeki döviz cinsinin değiştirilmesi,
- Vergi iadesi almak için naylon fatura veya fiş kullanılması olarak ifade edilebilir.

#### 8.6. BİLANÇO MASKELEMESİ VE GÜZELLEŞTİRMESİ

Bilanço, işletmenin varlıkları ile kaynaklarının gösterildiği mali bir tablodur. Yani bilançonun solunda varlıklar yer alır buna aktif denirken, bilançonun sağ tarafında ise kaynaklar yer alır ve buna da pasif denir.

İşletmeler artık günümüzde halka açılan ve dolayısıyla da hisse senetleri borsalarda işlem görmeye başlayan birer şirket olmaya başlamışlardır. Bu sebepten dolayı muhasebede yapılan hilelerin çoğu bilanço üzerinden yapılmaktadır. Bu hileler bilançonun maskelenmesi yani varlıklar ve kaynaklar üzerinde yapılan hileler sonucu işletmelerin karlılığını olduğundan az göstermek şeklinde olabilmektedir. İşletmenin karlılığını olduğundan az göstererek vergi borcunu azaltmak amaçlanabilir. Verilen bu örneğin tersi oluşması durumunda, yani bilanço maskelemesini olumlu yönde değiştirerek yapılan hilelere ise bilanço güzelleştirme denmektedir. Yani bilanço üzerinde yapılan hileler; bilanço maskelemesi ve bilanço güzelleştirme şeklinde olabilmektedir. Bilanço güzelleştirmesine örnek olarak, yine bir işletmenin karlılığını olduğundan fazla göstererek işletme sahiplerinin belli bir oranda vergiyi fazla vermesine karşın işletme ortaklarının ve sahiplerinin kar payını daha fazla alması veya üçüncü kişilere işletmenin karının fazla olduğu gösterilerek yatırımcılar veya kredi verenler üzerinde olumlu bir imaj oluşturulması gösterilebilir.

Bilançoda maskelenecek işlemler ilgisiz başka bir hesaba devredilerek, kaydedilerek gerçekleştirilir. Bilanço hazırlanması, envanter çalışmalarının son aşamasını oluşturmaktadır. Bu yüzden bilançonun maskelenmesine veya güzelleştirilmesine yönelik olarak yapılacak işlemler, hileler işletmenin faaliyet dönemi sonunda değerlendirme aşamasında gerçekleştirilir. Değerleme aşamasında

kurumun mevcut varlıkları, stokları ve kıymetleri olduğundan fazla gösterilirse burada bilançonun iyileştirilmesi yani bilanço güzelleştirilmesi yapılmış olur. Tam tersi kurumun mevcut varlıkları, kıymetleri değerlendirme aşamasında olduğundan az gösterilirse burada bilanço maskeleymesi yapılmış olur (Okay, 2011:68-69).

Bilançonun maskelenmesi işlemlerinin yapılma amaçları ise şunlardır:

- Vergi kaçırmak veya devlete olduğundan daha az vergi ödemek,
- İşletme sahiplerine ve ortaklarına kar payı dağıtımlarının az yapılması veya hiç yapılmaması,
- Borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatlarını düşürmek, spekülasyon yapmak,
- İşletme ortaklığından çıkan kişiler veya bu kişilerin varisleriyle avantajlı anlaşmalar yapmak,
- Kurumun alacaklı olduğu kişi veya kuruluşlarla daha avantajlı anlaşmalar yapmak (Akkılıç, 2015:43).

Bilançonun olumlu maskelenmesi yani bilançonun güzelleştirilmesi ile amaçlananlar şunlardır:

- Bankalardan veya kredi veren kuruluşlardan daha fazla kredi almak,
- İşletme sahip ve ortaklarına daha fazla kar dağıtmak,
- Kurumun kamuoyundaki imajını iyileştirmek,
- Devlete olan vergi borcunu ödeyebilmek,
- Kurumun borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatlarını artırmak,
- Kuruma yeni ortakların katılımını teşvik etmek.

İşletmelerin bilanço güzelleştirmesi yapmak için kullandıkları yöntemlerden bazıları şunlardır:

- Kurumun aktif kıymetlerinin olduğundan yüksek değerlendirilmesi,
- Başkasına ait malları işletmenin malıymış gibi göstermek,
- Şirket giderlerinin aktifleştirilmesi,
- Bir kısım dönem giderlerinin gelecek dönem gideriymiş gibi gösterilmesi,
- Gelecek döneme ait gelirlerin bu dönem geliriymiş gibi gösterilmesi,
- İşletmenin şüpheli alacaklarına karşılık ayırmaması,



- İşletmenin bir takım giderlerinin yasal defterlere hiç kaydedilmemesi,
- İşletmeye ait satılmamış malların satılmış olarak gösterilmesi (Bayraklı vd., 2012:85-86).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MUHASEBE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE KULLANILAN ARAÇLAR VE YÖNTEMLER

Muhasebe kavramı şirketler için mali ve finansal durumun saptanması, devlete olan yükümlülüklerin tespiti açısından önemli bir bilim dalı haline gelmiştir. Günümüzde işletmelerin hemen hepsi ya içlerinde muhasebe departmanı oluşturarak ya da dışarıdan bağımsız bir muhasebe şirketiyle anlaşarak şirketin mali ve finansal yapısının kaydını tutmak amacıyla muhasebe biriminden yardım alırlar.

İnsanın olduğu her yerde ve her alanda hata unsuru kaçınılmazdır. Bu sebepten dolayı muhasebede de hata ve hile unsurlarına sıkça rastlanılmaktadır.

İşletmelerde yapılan bu hata ve hileler şirketler için ve o hata veya hileyi yapan kişi için ciddi zararlara yol açabilir. Hata unsurunda kasıt olmadığı için bilmeden, yanlışlıkla, dalgınlıkla yapılan hataların ortaya çıkarılıp düzeltilmesi daha kolay olabilmekteyken, hileler kasıt unsuru taşıdığından dolayı saklanan ve gizlenen yanlışlıklardır. Dolayısıyla da bu yanlışlıkların ortaya çıkarılması daha zordur.

İşletmeler bu hataları ve hileleri önleyebilmek veya en aza indirebilmek için çeşitli araçlar ve yöntemlerden yararlanırlar. Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesi için işletmelerin kullandıkları araçlar ve yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

#### 1. BAĞIMSIZ DENETİM

İktisat terimleri sözlüğüne göre denetim; “kamu yada özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.” şeklinde tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr, İktisat Terimleri Sözlüğü, 2004- 26.04.2019).

Denetim kavramı, işletmelerin mali ve finansal süreçlerinin sonucunda ortaya çıkan verilerin ve bilgilerin önceden belirlenmiş kriterler, ilkeler, amaçlar ve standartlar doğrultusunda tarafsız bir şekilde ölçmek ve analizini yapmak, kanıtlara dayandırarak değerlendirmesini yapmak, kişi, kurum ve kuruluşların gelişmesine, finansal yönetim sisteminin güvenilir, geçerli ve tutarlı olmasına, gelecekte oluşabilecek hataların önlenmesine yardımcı olmak ve ortaya çıkan sonucu ilgili kişi

ve kurumlara bildirmek için uygulanan sistematik bir süreçtir (www.iktisatsozlugu.com-26.04.2019).

Bağımsız denetim ise, işletmelerin finansal tablo ve diğer mali ve finansal bilgilerinin, bu finansal tablolar ve bilgiler için belirlenen standartlar veya kriterler (örneğin finansal raporlama standartları) doğrultusunda, doğruluğunu ve uygunluğunu denetimi yapılacak işletmeden bağımsız olarak çalışan bir denetim şirketi tarafından gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder (www.iktisatsozlugu.com-26.04.2019).

Ülkemizde bağımsız denetim uygulaması genel olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yapılmaktadır. Buna göre bu kurumların Bağımsız Denetim kavramı için yaptıkları tanımlar aşağıdaki gibidir.

Sermaye Piyasası Kurulunun çıkardığı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında 2499 sayılı Bağımsız Denetim hakkında tebliğin 2'nci maddesine göre bağımsız denetim, "ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade etmektedir." şeklinde tanımlanmıştır.

Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu'nun yaptığı tanıma göre bağımsız denetim ise, "bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir." şeklinde tanımlanmıştır (Baskan, 2013:81).

Bağımsız denetim unsurlarını tanımlar doğrultusunda şu şekilde sıralayabiliriz (Baskan, 2013:81);

- Bağımsız denetçi, denetimi yapılacak işletme ile ilgisi olmayan, işletme dışından kişiler ve bu denetimi ilkelerine göre yapma işi verilen kişilerdir.
- Finansal tablolar ve finansal bilgiler incelenmektedir.
- Belirli bir sistematik süreci vardır ve bu sürece göre hareket edilir.
- Denetçi kanıt toplarken tarafsız ve objektif olmalıdır.

- Kanıtlar toplandıktan sonra değerlendirmesi yapılarak sonuç raporlandırılmalıdır.
- Sonuçlandırılan raporlar ilgili kişi ve kuruluşlara verilmelidir.

Bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin belirlenmesine dair 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmış (23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı RG) ve bu kararda bağımsız denetime tabi olma ölçütleri belirlenmiştir. 2013 yılı için bu ölçütler;

- İşletmenin Aktif Toplamı: 150 Milyon TL ve üzeri,
- Yıllık Net Satış Hasılatı: 250 Milyon TL ve üzeri,
- Çalışan Sayısı: 500 çalışan ve üzeri

şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca söz konusu Bakanlar Kurulu Kararında işletmelerin Bağımsız Denetime tabi olması için bu üç ölçütten ikisinin üst üste iki hesap döneminde sağlaması gerekir hükmüne yer vermiştir.

Bağımsız denetime tabi olma ölçütleri sonraki yıllarda azalma eğilimi göstererek belirlenmiştir. Bunun sebebi daha fazla işletmenin bağımsız denetime tabi olmasını sağlamaktır. 2016 yılı için belirlenen ölçütler ise;

- İşletmenin Aktif Toplamı: 40 Milyon TL ve üzeri,
- Yıllık Net Satış Hasılatı: 80 Milyon TL ve üzeri,
- Çalışan Sayısı: 200 çalışan ve üzeri

şeklinde değiştirilmiştir.

Bu ölçütler 2017 yılı için ise;

- İşletmenin Aktif Toplamı: 35 Milyon TL ve üzeri,
- Yıllık Net Satış Hasılatı: 70 Milyon TL ve üzeri,
- Çalışan Sayısı: 150 çalışan ve üzeri

şeklinde tekrar değiştirilmiştir (www.kgk.gov.tr-28.04.2019).

Son olarak 2019 yılı için belirlenen ölçütler ise,

- İşletmenin Aktif Toplamı: 30 Milyon TL ve üzeri,
- Yıllık Net Satış Hasılatı: 40 Milyon TL ve üzeri,
- Çalışan Sayısı: 125 çalışan ve üzeri

şeklinde belirlenmiştir (www.verginet.net-28.04.2019).

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uygun olarak raporlama yapacaklarını, TMS ve TFRS uygulama kapsamının KAYİK'lerle sınırlandırıldığını belirtmiştir.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ise; “halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar” şeklinde tanımlanmıştır.

KAYİK dışında kalan işletmeler ise; Bağımsız Denetime Tabi Olanlar İçin Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetime Tabi Olmayanlar İçin Finansal Raporlama olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) yer alan düzenlemeleri uygulamaya devam edecekleri belirtilmiştir (www.kgk.gov.tr-28.04.2019).

Bağımsız denetim sonucu hazırlanan raporlardan, işletme çalışanları, yöneticiler, ortaklar, işletme sahipleri, alacaklılar, rakip firmalar, kredi kuruluşları, sosyal güvenlik kuruluşları gibi pek çok kişi ve kurumlar yararlanmaktadır.

İşletmelerin denetlenmesinin avantajları şu şekilde sıralanabilir;

- Şirketlerin denetimi için bağımsız bir kuruluş tarafından işletmenin finansal tablo ve bilgilerinin denetlenmesi şeffaflığı ve güvenilirliği artırır.
- Bağımsız denetim iç denetimi de destekleyerek etkinliği artırır.
- İşletme sahiplerinin, ortaklarının, yöneticilerinin veya çalışanlarının hata ve hile yapma ihtimalleri denetim sayesinde azalmaktadır.
- İşletmelerin kanunlara, yasalara, ilkelere, kısaca hukuki düzenlemelere uygun olup olmadıkları araştırılır.
- İşletmelerin bağımsız denetim ile finansal tablolarının analizi ve denetlenmesi, karar vericilerin güvenini artıracığından işletme için gelecekte alınacak yatırım kararlarının doğru ve sağlam olmasını sağlar.
- Yapılan hata veya hilelerin denetim sonucu ortaya çıkarılması ile gelir ve gider dağılımlarının düzeltilmesine olanak sağlar.

- Bağımsız denetim hem işletme içi çevreye hem de işletme dışı çevreye güvence ve bir güven duygusu vermektedir.
- Bağımsız denetim ile finansal tablolarının incelenmesi sonucunda devletin tekrardan o işletme için vergi denetimi yapmasına gerek kalmayacaktır.
- Güven duygusu sağlaması nedeniyle işletmelerin uzun vadeli planlarına katkı sağlamaktadır.
- Günümüz şartlarında gerçekleşen rekabet koşulları işletmelerin daha kaliteli, etkin ve verimli çalışmasını gerektirmektedir. Ancak bu sayede rakip işletmelerle rekabet edebilmektedirler. Bu yüzden işletmelerin verimli, etkin bir çalışma ihtiyacı içinde olması bağımsız denetimin önemini artıran bir faktördür. (Baskan, 2013:96-97).

Verilen bu bilgiler neticesinde işletmeler için bağımsız denetimin ne kadar önemli olduğu görülmektedir. İşletmeler muhasebede yapılabilecek hata ve hileler karşısında önlem almak için bağımsız denetimden yararlanabilir. Bağımsız denetim yoluyla işletme çalışan ve yöneticilerinin hata ve hile yapma eğilimleri de azalacaktır. Bağımsız denetim aynı zamanda işletmenin finansal tablo ve finansal bilgilerinin incelenmesi ve bu inceleme sonucunda bulunan herhangi bir hata veya hilenin düzeltilmesine olanak sağlar. Bu yüzden bağımsız denetim işletme sahiplerine, ortaklarına, hissedarlara, kredi kuruluşlarına, çalışanlara güven veren sistematik bir süreçtir. Bu güven ve doğru raporlama neticesinde işletmenin uzun vadeli planlarında, yatırım kararlarında doğru adımlar atmasına olanak sağlamış olmaktadır.

## **2. İÇ DENETİM**

İç denetim, işletme personeli tarafından gerçekleştirilen bir denetim türüdür. İç denetimin kapsamı ise işletmenin finansal tabloları ile sınırlı kalmamaktadır. İç denetçilerin sorumlulukları faaliyet ve uygunluk denetimi yapmak ve yapılan bu denetim sonuçlarını rapor olarak hazırlayarak işletme yönetim kurulu veya işletmenin üst yönetimine sunmaktır. İç denetimin etkin olması şirketler ve şirket yöneticileri için önem arz etmektedir. Bunun nedeni ise, iç denetçi tarafından sunulan raporların işletmenin uzun vadeli kararlar almasında veya yatırım kararları almasında doğrudan etkili olmasıdır (Ercinler, 2014: 45-46).

İç denetçiler, şirket içi çalışan kişilerden oluşmaktadır. Bu yüzden iç denetçiler işletmeye mali açıdan bağlı kişilerdir. Bu da iç denetimin olumsuz bir özelliğidir. Çünkü işletmeye mali yönden bağlı bir denetçi işletme yönetiminin söylediğinin dışına çıkamama gibi bir durumla karşılaşabilir. Bu yüzden iç denetçilerin görevlerini doğru ve düzgün bir şekilde yerine getirebilmeleri için üst yönetim birimleri ile eşit statüde olmaları ve iç denetimin yapılmasında yetki sahibi olmaları gerekmektedir.

Hata ve hileler ile mücadelede, sektöre göre değişmekle birlikte iç denetimden aşağıdaki 7 görevi uygulaması beklenir. Bunlar (Kandemir vd., 2012:52-54);

## 2.1. İÇ DENETİMİN BAŞLICA GÖREVLERİ

### 2.1.1. Çalışanlara Yönelik Güvenlik Soruşturmaları

İşletmelerde yeni işe başlayacak kişiler için özgeçmiş incelemesi yapılmalı, verilen bilgilerin doğruluğu araştırılmalı ve eğer daha önce çalıştıysa çalıştığı yerden neden ayrıldığı araştırılmalıdır. Ayrıca işe alınacak kişilerden sabıka kaydı istenilmelidir. Günümüzde güvenlik soruşturması giderek önem kazanmakta ve özellikle kamu kuruluşları güvenlik soruşturmasına önem vermektedirler.

### 2.1.2. Analitik İncelemelerin Daha Kapsamlı Kullanılması

Muhasebede yapılan hatalar ve hileler işletmenin finansal tablo bilgilerini ve oranlarını etkilemektedir. Hata veya hile yapılan hesaplar, diğer hesap kalemleri ile karşılaştırıldığında olağandışı oranlar denetçinin karşısına çıkabilmektedir. Bu yüzden iç denetçiler, mali analiz tekniklerini kullanarak olağandışı hesap ilişkilerini, hata veya hilenin nereden kaynaklandığını bulabilir.

### 2.1.3. Tedarikçi ve Yüklenici Sözleşmelerinin İncelenmesi

İşletme çalışanları veya yöneticileri işletmenin tedarikçileri veya yüklenicileriyle sözleşme yaparken rüşvet, pay alma, çalışanlar arası çıkar çatışması gibi sebeplerden dolayı hile yapabilirler. İç denetçiler, işletmenin yaptıkları bu sözleşmeleri iyi incelemelidir. Sözleşmelerin incelenmesi olası bir hata veya hilenin ortaya çıkarılmasında iç denetçiye yardımcı olacaktır.

#### **2.1.4. İktisadi Casusluk Tehdidi Analizi**

Bazı işletmelerin hassas bilgileri olabilmektedir. Bu bilgilerin işletme içerisinde çalışanlar arasında bir sır olarak kalması gerekmektedir. Bu bilgilerin işletme dışına sızdırılmaması gerekir. İktisadi casusluk, bu ticari sırların, işletme bilgilerinin işletme dışına sızdırılması, yani casusluk yapılması durumudur. İç denetçiler böyle bir durum olup olmadığını iktisadi casusluk tehdidi analizi yaparak ortaya çıkarabilirler.

#### **2.1.5. İç Kontrol Değerlendirmesi**

İç denetçiler işletme çalışanları oldukları için herhangi bir hata ve hile ile ilişkili risk söz konusu olduğu durumlarda bunun saptanması ve bu hata ve hilelere karşı düzeltici tedbirler alma konusunda uygun konumda bulunmaktadır.

#### **2.1.6. Bilgi İşlem Sisteminin Güvenliği**

Bilgi işlem sistemleri işletmeler için önemli bir sistemdir. İşletmelerin bilgilerinin yer aldığı sistemde üç aşamada hata ve hile yapılabilmektedir. Bunlar; girdi kurcalama, çıktı kurcalama ve süreç kurcalama olarak sınıflandırılır. Girdi kurcalama, işletmenin bilgi işlem sistemine bilgi girişi yapılırken yapılan hileli işlemlerden oluşur. Çıktı kurcalama, bu bilgi işlem sisteminden işletmeye ait sırların, müşteri bilgilerinin, satın alma planlarının çalınması şeklinde olmaktadır. Süreç kurcalama ise, bilgi işlem sisteminde çalışma sürecinde değişiklik yapmak, şifre değiştirmek şeklinde olabilmektedir. İç denetçinin bu üç hileli durum karşısında gerekli önlemleri alması gerekmektedir. Programa erişim için sadece yetkili kişilere olanak tanınması, şifreleme, yedekleme işlemi yapılması ve ağ üzerinden kontrol edilebilir bir sistemin kurulması hilelerin engellenmesi veya ortaya çıkarılması için alınabilecek önlemler olarak belirtilebilir.

#### **2.1.7. Hile ve Usulsüzlük Politikası**

İşletmeler hile ve usulsüzlükler karşısında tutumunu gösteren politikalar belirlemelidir. Bu politikalar maddeler halinde yazılı bir şekilde bütün çalışanların bilgisi olacak şekilde hazırlanıp herkese iletilmelidir. İşletmede hile ve usulsüzlüklerin neler olabileceği ve bu durumların oluşması durumunda hile ve usulsüzlüğü yapan kişilere uygulanacak yaptırımların ve cezaların neler olacağı net

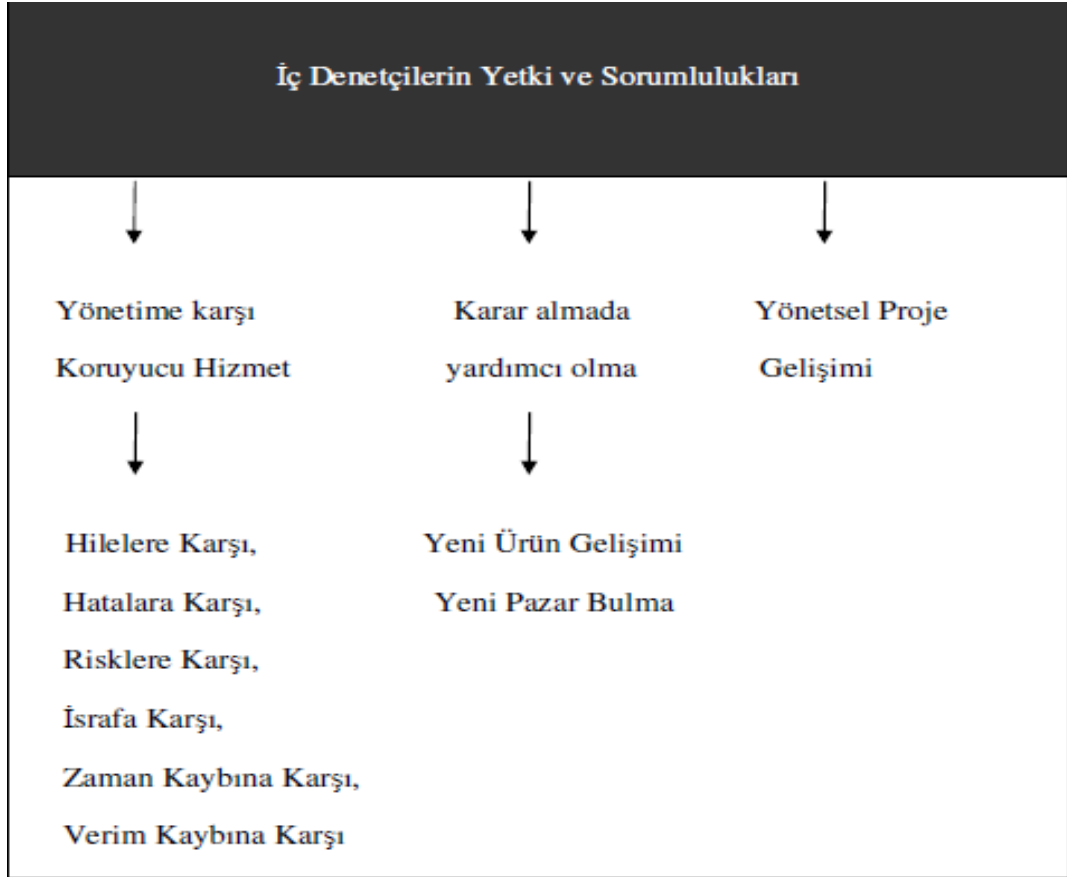


bir şekilde ifade edilerek bu politikaların işletmeler tarafından tutarlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu politikaların hazırlanması görevi de iç denetçinin görevlerindedir.

## 2.2. İÇ DENETÇİNİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI

İç denetçinin yetki ve sorumlulukları Tablo-4'de gösterilmiştir.

**Tablo 4: İç Denetçinin Yetki ve Sorumlulukları**



**Kaynak:** Baskan, 2013:104

Tablo 4'de görüldüğü üzere iç denetçinin yetki ve sorumlulukları üçe ayrılmaktadır. Bunlar; yönetime karşı koruyucu hizmetler, karar almada yardımcı olma ve yönetsel proje gelişimidir. İç denetçinin yönetime karşı koruyucu hizmetleri ise hilelere karşı, hatalara karşı, risklere karşı, israfa karşı, zaman kaybına karşı, verim kaybına karşı olmaktadır. İç denetçi karar almada ise yeni ürün gelişimi ve yeni pazar bulma konularında yardımcı olmaktadır. İç denetçinin üçüncü yetki ve sorumluluğu ise, işletmeye yönetsel proje gelişiminde yardımcı olmaktadır.

### 3. İÇ KONTROL

Kontrol kavramı, denetim kavramından farklı olup, kişilere, olaylara ve işletmenin faaliyetlerine etki edebilme gücü olarak ifade edilmektedir. Kontrol ile denetim arasındaki fark ise, denetimin daha kapsamlı ve işletmenin faaliyetleri sonucu ilgili alanların araştırılıp incelenmesi sonucu bu araştırma bilgilerinin yönetime sunulması şeklinde iken, kontrol ise işletmenin faaliyetleri sonuçlanmadan yapılan işlemlerin işletme içerisindeki yetkilendirilmiş kişi tarafından kontrolünün yapılması şeklindedir. Yani kısaca kontrol denetime gitmeden önce bir ön inceleme niteliği taşımaktadır. Kontrol kavramı muhasebe ve muhasebe dışı bütün alanlarla ilgili olabilmektedir.

Amerikan Muhasebeciler Enstitüsünün tanımına göre iç kontroller, işletmenin mevcut planı doğrultusunda şirketin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin, finansal tabloların, finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, işletme faaliyetlerinin verimli bir şekilde işlenmesini sağlamak, işletmenin ilke ve politikalarını benimsetmek amacıyla alınan önlem ve yöntemler bütünüdür. İşletmenin ilkeleri, standartları, politikaları ve prosedürlerine kısaca kontrol ya da iç kontrol denilmektedir.

İç kontrol, işletmelerin mevcut planları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürürken karşılaşılabilecekleri engellere, hata ve hilelere karşı alınan önlemler ve yöntemler sonucu işletmeye önemli katkılar sunmaktadır (Hatunoğlu vd., 2012:173).

Hileli Finansal Raporlama Komisyonu diğer bir adıyla Treadway Komisyonunun verilerine göre finansal skandalları önlemede en etkin ve verimli yöntemin işletmelerin kendilerine ait bir iç kontrol yapılarını kurmasından geçmektedir.

İç kontrol, işletme yönetimi, yönetim kurulu ve diğer çalışanları tarafından etkilenen, kurumun planları ve hedefleri doğrultusunda bu plan ve hedeflerin yerine getirilmesinde doğruluk ve güvencenin oluşmasını sağlayan bir yapıdır.

İç kontrol, doğru bilgiye zamanında ulaşılmasını, finansal raporlardaki hataların ortadan kalkmasını veya bu hataların en aza indirilmesini, işlerin optimal sürede güvenli bir şekilde yapılmasını sağlayan bir sistemdir.

İç kontrol kavramı bir süreçtir. İşletmelerin genel amaçlarından biri de faaliyetlerini sürekli devam ettirmektir. Bu yüzden özel bir durum belirtilmedikçe iç kontrol süreci işletmeler faaliyetlerini devam ettirdiği müddetçe devam etmelidir.

Kurumsal firmalarda meydana gelen skandallar sonrasında SOX (Sarbanes Oxley) yasası oluşturulmuştur. Bu yasa, işletmelerin üst düzey yöneticilerinin sorumluluğunda bir iç kontrol yapısının kurulmasını ve bu yapının etkin bir şekilde işletilmesini amaçlamaktadır (Karakaya, 2016:161).

Günümüzde iç kontrol sistemi işletmeler için olmazsa olmaz bir gereklilik olarak kabul edilmektedir. Bu gerekliliğin nedenlerinden biri de işletmelerin faaliyetlerini artırmaları sonucunda karmaşıklaşan süreçte hata ve hilelerin artmasının önüne geçmektir. İç kontrol sisteminin önem kazanmasında ve gelişmesinde COSO (Committee of Sponsoring Organization) komitesinin önemli bir payı bulunmaktadır. COSO'ya göre iç kontrol sisteminin amaçları; faaliyetlerin etkin ve verimli olması, finansal ve mali raporlamanın doğru ve güvenilir olması, işletmelerin ilke ve politikalarına uygun hareket edilmesidir.

İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde oluşturulması, muhasebe hata ve hilelerinin en az seviyeye indirilmesi açısından önemli bir husustur. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için ise, nitelikli, tecrübeli ve eğitilmiş kişilerin çalıştırılması, verimli bir muhasebe bilgi sisteminin oluşturulması, iyi bir örgütsel yapının kurulması ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçecek bir iç denetimin oluşturulması gerekmektedir (Tüm, 2015:112-114).

İç kontrol sisteminin temel amaçları (Hatunoğlu vd., 2012:174-175);

- İşletmelerin sahip oldukları varlıkların korunması,
- İşletmelerin kaynaklarının verimli ve ekonomik kullanılması,
- Finansal tabloların ve bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin, işletmenin ilke ve politikalarına uyumluluğunun sağlanması,
- İşletmenin planları doğrultusunda hedeflerine ulaşmasına yardımcı olunması,
- Muhasebe ve yönetim kontrolünün sağlanmasından oluşmaktadır.

Etkili bir iç kontrol yapısı oluşturulmasının işletmelere sağladığı faydalar ise (Hatunoğlu vd., 2012:175);

- İşletme üst yönetiminin belirlediği politika ve kurallara çalışanların uyup uymadığının belirlenmesi,
- İşletmenin faaliyetlerini sürdürmesinde ihtiyaç duydukları güvenli bilgileri üst yöneticilere vermek,
- İşletmelerin amaçladıkları faaliyetlerdeki fire oranını en aza indirmek ve kaynakların kullanılmasında israfı önlemek.

Sonuç olarak iç kontrol sistemi muhasebede hata ve hileleri ortadan kaldırmak ya da en aza indirmek için kullanılan bir yöntemdir. Özellikle muhasebede yapılan hileleri ortaya çıkarmak çok güç olduğu için iç kontrol sistemi de tek başına yeterli bir sistem değildir fakat diğer yöntemlerle birlikte işlediğinde örneğin iç denetim ile birlikte yapıldığında daha verimli olmaktadır. İşletmeler için iç kontrol önemli bir yapıdır ve işletme içerisindeki sorunların daha başlamadan yok edilmesi açısından önemlidir.

#### **4. İHBAR HATLARININ OLUŞTURULMASI**

İhbar hatları, muhasebe hata ve hilelerinde tanık kişiler tarafından hata veya hile yapıldığı düşünüldüğünde haber ve bilgi vermek amacıyla genellikle telefon hatları üzerinden veya eposta, mektup, faks gibi iletişim araçlarından oluşturulabilen bir sistemdir. Bu iletişim araçlarının sayısı arttıkça işleme açısından faydaları artmaktadır. Çünkü işletme ne kadar çok iletişim araçlarını çeşitlendirirse bilgi ve haber alması o kadar fazla olacaktır. Yapılan bir araştırmada ihbar hatlarına sahip bir işletmenin hata ve hilelerden dolayı uğradığı zarar 56.500 Dolar iken ihbar hatlarını kullanmayan işletmelerde ise zarar 135.000 Dolar yani yaklaşık 3 katı çıkmıştır. Buna rağmen ihbar hatları hata ve hilelere karşı en az kullanılan yöntemlerden biridir.

İhbar süreci 3 aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada, ihbar edecek kişi işletmede bir muhasebe hatası veya hilesi, finansal tablo hatası veya hilesi yapıldığını ortaya çıkarmaktadır. İkinci aşamada, ihbar edecek kişinin yapılan muhasebe hata ve hilelerini yetkili kişi veya kurumlara haber vermesi gerektiğine inanmaktadır. Üçüncü aşamada ise, muhasebede hata ve hileyi ortaya çıkaran kişi sessiz kalmak

yerine ihbar hatlarını kullanarak yetkili kişi veya kurumları haberdar etmek ve bu hareketin en doğru tercih olduğunu düşünerek ihbar hatlarına başvurmuştur.

Yapılan muhasebe hata ve hileleri genellikle işletme içerisindeki bilgilere sahip olan çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler ve diğer kişiler tarafından belirlenmekte ve ortaya çıkarılmaktadır. İhbar hatlarında ihbarı yapan, hata ve hileye tanık olan veya ortaya çıkaran kişilerin kimlikleri ortaya çıkarılmamalıdır. Çünkü kimlikleri ortaya çıkarsa o kişi için ciddi zararlara yol açabilir. Aynı zamanda kimlik açıklaması yapıldığı durumlarda ihbar hatlarına bilgi aktarma sayısı da buna bağlı olarak azalır. Bu yüzden ihbarı yapan kişinin bilgilerinin, kimliğinin saklanması gerekmektedir.

İhbar hatları 7 gün 24 saat faaliyet göstermeli ve ihbar hatlarında çalışan kişiler eğitilmiş olmalı, ihbar hatlarına ulaşım kolay ve ücretsiz olmalıdır (Kandemir vd., 2012:48-52).

İhbar sürecinin etkin çalışarak amacına ulaşabilmesi için, tanıkların ahlaki duyarlılığa, oluşan hata veya hilenin farkına varıp bu hata veya hileleri çözmek için yeterli bilgi birikimine sahip olması ve bu hata ve hilelerin ortaya çıkmasını önlemek için kararlı olması gerekmektedir (Yıldız vd., 2014:7).

Sonuç olarak ihbar hatlarının oluşturulması işletmelerin muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasında önemli bir araçtır. Fakat işletmeler tarafından kullanımı çok azdır, sebebi ise maliyetinin yüksek olması olabilmektedir.

## **5. İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ**

İnsan kaynakları yöneticileri hata ve hile ile mücadelede proaktif yaklaşımı benimsemelidir. Proaktif yaklaşım, bir durum ortaya çıkmadan, yaşanmadan önce sezgiler ve güçlü tahmin yeteneği sayesinde hareket ederek gerekli önlemleri almaktır. İnsan kaynakları yöneticileri de bu özelliklere sahip kişilerdir. Burada hata ve hile meydana gelmeden önce insan kaynakları yöneticilerinin bunu önceden tahmin ederek önlemler alması hata ve hilenin yaratacağı büyük tahribatları en aza indirecektir.

İnsan kaynakları departmanı; özgeçmiş araştırmaları, hileyle mücadele eğitimleri, performans ve ücretlendirme programının değerlendirilmesi, işten ayrılma

görüşmelerinin yürütülmesi gibi prosedürleri yerine getirdiğinden dolayı hata ve hileleri önlemede önemli rol oynamaktadır.

Özgeçmiş araştırmaları, insan kaynaklarının işe alım süreçlerinde başvurdukları bir süreçtir. İnsan kaynakları personeli potansiyel hilekârlar ile ilgili bir sınıflandırma yaptıklarında, bazı kişilerin her zaman dürüst, bazı kişilerin çoğu zaman dürüst, bazı kişilerin bazen dürüst oldukları ve bazı kişilerin de hiç dürüst olmadığı şeklinde sonuca varmaktadırlar. İnsan kaynakları departmanı bu yüzden işe alım sürecinde kişilere tutum ve kişilik testleri uygulayarak her zaman dürüst çalışan kişileri işe almayı tercih ederler. İşletmeler için işe başvuran adayların gelecek performansı geçmişteki çalışma ve performansı ile doğru orantılı olduğu için özgeçmiş bilgilerinde eski çalıştığı şirketten referanslardan edindiği bilgiler doğrultusunda bir durum değerlendirmesi yapmış olurlar. Referans bilgilerinin yanı sıra insan kaynakları personelinin özgeçmiş araştırması yaparken; başvuran kişinin öğrenim durumunu, sağlık bilgilerini, adli sicil kaydını ve özellikle muhasebe ve finans alanlarında çalıştırılacaksa kredi geçmişini de araştırması güvenilirliği artırmaktadır.

Hileyle mücadele eğitimleri, işletmelerin hata ve hileyi azaltmak için başvurdukları yöntemlerden biridir. İnsan kaynakları yöneticilerinin hileyi önlemeye karşı eğitimler düzenlemeleri çalışanlardaki hile bilincini yükseltir, işletmenin hileye karşı bakış açısını yansıtır ve hile durumunda işletmenin uygulayacağı prosedürleri tanıtmış olur.

Performans ve ücretlendirme programının değerlendirilmesi, işletmede yapılan hata ve hilelerin nedenlerinden birinin de adaletsizlik olmasına dayanır. Yani işletme tarafından yapılan, adil olmayan performans değerlendirme ve ücretlendirme çalışması yapılmasıdır. Bu yüzden insan kaynakları yöneticileri eşitlik ve adalet ilkesini benimseyerek, performans ölçülerine göre herkese eşit ve adaletli davranarak bir ücret politikası izlemelidir. Aksi takdirde, çalışan kişide eşitsizlik ve adaletsizlik duygusuna, diğerlerinden düşük ücret aldığı algısının oluşmasına, o kişinin hile yapma veya işletmeyi zarara uğratma eğilimini artıracaktır.

İşten ayrılma görüşmelerinin yürütülmesine, işten çıkış mülakatı da denilmektedir. İşten çıkış mülakatı, kendi isteğiyle işten ayrılmak isteyen çalışan ile

insan kaynakları personeli arasında yapılan bir görüşmedir. Bu görüşmede kişinin işten ayrılma nedenleri üzerine bir görüşme gerçekleştirilir. Bu görüşme sayesinde işletme herhangi bir hile yapılmışsa bunu önceden öğrenmiş ve çok büyük zararlara yol açmadan önlemiş olur (Ulucan Özkul vd., 2013:77-79).

Sonuç olarak hata ve hilelerin önlenmesinde kullanılan bir diğer yöntem insan kaynakları departmanının etkin ve verimli çalışmasıdır. İnsan kaynakları yöneticilerinin işe alım aşamasında hem sezgilerinin kuvvetli olması, hem de iyi bir özgeçmiş araştırması yaparak henüz hile ortaya çıkmadan engellenmiş olabilir. Bu yüzden işletmeler, insan kaynakları personeli alacağı zaman bu özellikleri taşıyan kişiler olmasına özen göstermeli ve insan kaynakları yönetimine gereken önemi vermelidir.

## **6. VERİ MADENCİLİĞİNİN KULLANILMASI**

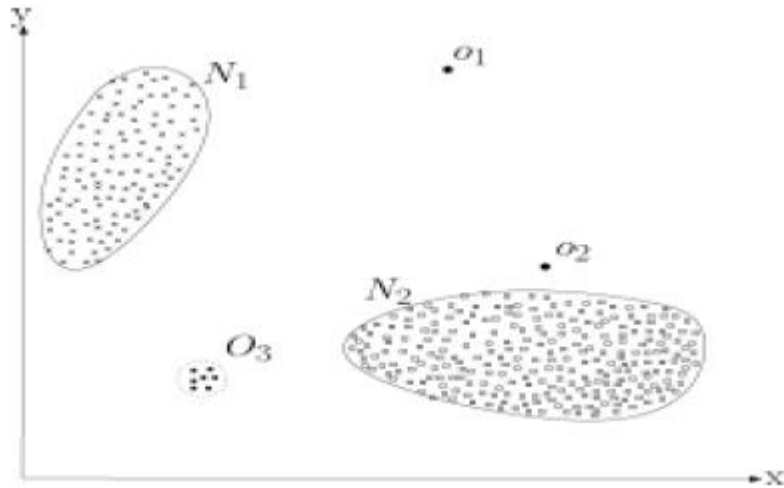
Veri, bir araştırmada, bir akıl yürütmede, bir tartışmada sonuca ulaşabilmek için gereken ilk bilgidir. Veri madenciliği, veri belleğinde tutulan çeşitli bilgilere dayanarak daha önce keşfedilmemiş bilgileri ortaya çıkarmak ve bu bilgileri ihtiyaçlar doğrultusunda sistematik olarak kullanma sürecidir. Veri madenciliği, çözüme ulaşmak için verilecek kararları desteklemesi yani bir kanıt niteliği taşıması ve problemi çözmek için gereken bilgileri üretmesi olarak da tanımlanabilmektedir. Muhasebe hata ve hilelerin önlenmesinde, muhasebe defter kontrollerinin tamamı taranmış ve denetlenmiş olduğu için ve diğer yöntemlere göre daha az hata payı içerdiği için veri madenciliği yöntemi işletme üst yöneticileri tarafından yoğun bir şekilde kullanılan bir araçtır (Doğan vd., 2015:198).

Veri madenciliği, istatistiksel ve matematiksel tekniklerin kullanılması yoluyla veri ambarındaki gizli bilgileri ortaya çıkaran, bu verilerle ileriye dönük tahminler yapılmasına olanak sağlayan ve bu alanda kurallar üreten veri tabanı tekniklerinin ve teknolojilerinin uygulanmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle veri madenciliği, verilerin içerisindeki her bir bilginin, ilişkinin, düzensizliklerin, değişimlerin, kuralların ve istatistiksel ve matematiksel olarak önemli olan yapıların ortaya çıkarılmasını ifade etmektedir (Doğan vd., 2017:182).

Veri madenciliği 1990'lı yıllarda ortaya çıkmış ve günümüzde yeni yaygınlaşmaya başlayan bir yöntemdir. Veri madenciliği yöntemleri farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar aşağıda açıklanmıştır.

- **Kümeleme/Bölümleme:** Bu yöntemde, veri ambarındaki bütün veriler kümeleme veya bölümleme yapılarak nitelikleri itibariyle benzer olanlar kendi içerisinde gruplandırılırlar. Böylelikle benzer nitelikte olmayan veriler grup dışında kalır. Grup dışında kalan veriler ise şüpheli duruma düşer ve bu verilerin incelenmesi yoluna gidilir. Yani kümeleme/bölümleme yöntemi ile hata ve hilelerin önlenmesinde tüm bilgilerin ayrıştırılarak ilgisiz olan verilerin incelenmesi ve hata veya hile olması durumunda bunun ortaya çıkarılıp çözülmesi sağlanmaktadır.
- **Verilerin Grafikselsel Gösterimi:** Verilerin grafikselsel gösterimi yöntemi kullanılarak bütün verilerin grafikler yardımıyla gösterimi yapılmakta ve bu grafiklerin ikiden fazla boyutlu olarak kullanılması veri seti içerisinde gizlenmiş olan anormal verilerin ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.

**Şekil 7: İki Boyutlu Veri Setinde Anormalliklere İlişkin Bir Örnek**



**Kaynak:** Terzi, 2012:57

Bu iki boyutlu grafikselsel gösterimde N ile gösterilen gruplar normal dağılımı ifade ederken, O ile gösterilen gruplar olağan dışı anormal verileri göstermektedir. Dolayısıyla analizi yapılan veri setinde O grubundaki anormal veriler hatalı veya



hileli bir durum olduğunu gösteriyor olabilir. Bu yüzden verilerin incelenip analiz edilmesi gerekmektedir.

- **Öngörü Modelleme:** Öngörü modelleme yöntemi ile, veriler içerisindeki anormalliklerin tespiti öngörü yoluyla bulunmaktadır. Öngörü modelleme yöntemi veri seti ile ilgili bazı temel niteliklerin analiz edilmesinde kullanılmaktadır.
- **Bağlantı Analizi:** Bağlantı analizi yönteminde ise, veri ambarındaki bilgiler, kayıtlar ve işlemler arasında bir bağlantı olup olmadığının analiz edilmesi söz konusu olmaktadır. Başka bir ifade ile veriler arasındaki önemli bağlantıların ortaya çıkarılıp analiz edilmesidir.
- **Sapma Tespiti:** Sapma tespiti yönteminde veriler değerlendirilirken öncelikle beklentiler belirlenmelidir. Daha sonra beklentiler dikkate alınarak veriler içerisinde sapma analizi yapılır. Yapılan analiz sonucunda beklentiler dışında kalan sapmalar olağandışı olarak değerlendirilir ve sapmaya uğrayan veriler üzerinde analizler yapılır.
- **Bağımlılık Analizi:** Bağımlılık analizi yönteminde ise veriler içerisindeki değişkenlerin bağımlılık analizi yapılmaktadır.
- **Özetleme:** Veri madenciliği, günümüzde farklı sektörlerde çok sayıda işletme tarafından kullanılan bir yöntem olmuştur (Terzi, 2012:54-57).

Sonuç olarak muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde tek başına denetim, kontrol yöntemleri yeterli olamamaktadır. Bu denetimlerin kontrollerin etkili bir şekilde yapılabilmesi için Veri Madenciliği yönteminden yararlanılması gerekmektedir. Veri Madenciliği; bilgilerin tek bir yerde toplanarak bu bilgiler arasında incelemeler, analizler, gruplandırmalar, grafiksel yaklaşımlar, öngörüler yardımı ile olağan dışı verilerin, beklentiler dışında kalan bilgilerin ortaya çıkarılarak bunların analiz edilmesi ve hata veya hile varsa bu yöntem ile bulunup düzeltilmesini sağlamaktadır.

## 7. ADLİ MUHASEBE

Emekli olmuş bir adli muhasebeci olan Robert R. Roche adli muhasebecinin tanımını şöyle yapmıştır; “ Kayıtların sadece görünen tarafına değil arka yüzüne de bakan, her bilginin doğru olduğunu kabul etmeyip şüphe duyan, araştıran, rapor hazırlayan, birinin

yalan söylediği durumlarda ortaya çıkıp o kişiyle detaylı görüşmeler, mülakatlar yaparak gerçeği ayrıntı bir şekilde ortaya çıkararak kişidir.” şeklinde yapmıştır. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi, adli muhasebecilerin, normal muhasebecilerden ve denetçilerden farklı bir takım özellikler barındırmaları ve daha kapsamlı bilgi birikimine sahip olmaları gerekmektedir (Pazarçeviren, 2005:10).

Adli muhasebe kavramı ilk olarak işletme yönetici veya ortaklarının bir hile, sahtekârlık ihtimali söz konusu olduğunda başvurdukları yöntemdi. Şuan ise artan şirket skandalları dolayısıyla muhasebe denetiminin önemi artmış ve işletme yöneticileri sadece hile ihtimali olduğunda değil kontrol amacıyla da bu yöntemden yararlanmaktadır. Muhasebede yapılan hileler sadece işletme yönetimini ve ortaklarını kapsamaz. Aynı zamanda çalışanları, devleti, kredi kuruluşlarını, aracı firma varsa aracı kuruluşları, yatırımcıları da etkilemektedir. Bu yüzden adli muhasebecilik kavramı günümüzde önemini giderek artırmaya başlamıştır (Pazarçeviren, 2005:2).

Adli muhasebe sadece muhasebe bilgisini içeren bir kavram değildir. Adli muhasebe, muhasebenin yanında hukuk, denetim, psikoloji, kriminoloji bilimlerini de içine alan geniş kapsamlı bir kavramdır. Dolayısıyla bu mesleği yapan adli muhasebecilerin de muhasebe, hukuk, psikoloji, denetim, işletme alanlarında yeterli donanıma sahip olmaları gerekmektedir (www.adli-muhasebe.com-24.05.2019).

Adli muhasebeciliğin temel amacı, muhasebeciler ile avukatlar arasında bilgi alışverişini sağlamada köprü görevi üstlenmesi olarak ifade edilmektedir. Yani adli muhasebecilik, muhasebe bilimi ile hukuk arasında bir ilişki, bağlantı kurarak, yeni bir muhasebe bakış açısı oluşturmaktır. Adli muhasebecilik yönteminin giderek gelişmesinin temelinde ise, iç kontrol ve denetleme yöntemlerinin hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmada tek başlarına yetersiz olmaları yatmaktadır (Bekçioğlu vd., 2013:4).

Bir adli muhasebecide olması gereken genel özellikler ise şöyle sıralanabilir; meraklı olmalı, ısrarcı olmalı, yaratıcı olmalı, iyi bir sezgiye sahip olmalı, psikoloji bilgisi iyi olmalı, iyi bir iletişim becerisine sahip olmalı, mesleki karar verebilme yeteneğine sahip olmalıdır (Bekçioğlu vd., 2013:5).

Adli muhasebeciler, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında işletme yöneticilerine ve sahiplerine yardımcı olabilmektedirler. Örneğin bir işletme yöneticisi çalışan bir personelin hile veya yolsuzluk yaptığını düşündüğünde, ondan şüphelendiğinde adli muhasebeciden profesyonel destek alabilmektedir. Adli muhasebeciler aynı zamanda, yapılan incelemeler sonucu; işlemlerde, belgelerde, kayıtlarda ortaya çıkabilecek bir hata veya hile durumunda oluşacak sorunlarda da işletme yönetimine yardımcı olmaktadır (Karacan, 2012:112).

Sonuç olarak, Adli muhasebecilik mesleği günümüzde giderek gelişen ve önem kazanan bir meslek haline gelmiş ve işletme yönetimi tarafından muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde başvurulan önemli bir yöntem haline gelmiştir.

## **8. ÇALIŞANLARA DESTEK PROGRAMLARININ VERİLMESİ**

Muhasebede hile yapma sebeplerinden birisi de baskıdır. Bu baskı işletme içinden veya işletme dışından olabilir. Özellikle işletmenin hedefleri doğrultusunda işleri yürüten bir yönetici bu hedefi tutturamayacağını düşünmeye başlar ve kendisine bu konuda destek olan herhangi birini bulamaz ve kendini yalnız hissederse hile yoluna başvurma ihtimali yüksek olacaktır. Bu sebepten dolayı kişilere destek programlarının gerekliliği ortaya çıkar. Çalışanlara destek programları sayesinde kişilerin hileye başvurma durumları önlenmiş ve işletmelerin hileden kaynaklanacak büyük maliyetlerinin de önüne geçilmiş olacaktır. Bu destek programları hem çalışanı motive edecek hem de çalışanın kendisini yalnız hissetmeyerek aynı zamanda psikolojik bir desteğe kavuşmasını sağlayacaktır (Anuk, 2015:81-82).

## **9. MESLEK ETİĞİ**

Etik, iyiyi kötüden, doğruyu yanlıştan ayıran ve uyulması gereken ilke ve kurallar bütünüdür. Muhasebe mesleğinde etik ise, meslek mensuplarının kanunlara uygun işlem yapmalarının yanında toplumun değer yargılarını da dikkate alarak güvenilir bilgilerin sunulması için uyulması gereken kurallar bütünüdür. Etik kurallar meslek mensuplarının, çalışanların, yöneticilerin uymaları gereken kurallardır fakat bu kuralların yasaya bağlanması oldukça zordur (Bilen vd., 2014:58).

Meslek etiği, işletmede çalışan tüm bireylerin mesleki görevlerini nasıl yerine getirmeleri gerektiğini gösteren, hangi etik kültür çerçevesinde davranılması gerektiğini anlatan kurallar ve ilkeler bütünüdür (Anuk, 2015:23).

Bir işletmede meslek etiği olmaması, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Çünkü meslek etiği olmayan veya zayıf olan bir işletmede iç kontrol sistemi de düzgün işlemeyecek ve hilelerin oluşması kaçınılmaz olacaktır. Yani meslek etiğinin varlığı ve düzgün bir şekilde uygulanması iç kontrol sistemini de olumlu etkileyecek ve muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde yardımcı olacaktır. Aynı zamanda hile ile ahlak kavramı birbirleriyle ilişki içindedir. şöyle ki ahlaki yönden düzgün, işletmenin etik ilke ve kurallarına uyan bir çalışanın hileli bir davranışta bulunma ihtimali oldukça düşüktür. Etik kurallar sadece işletme çalışanları için geçerli değildir. Aynı zamanda işletme sahipleri, yöneticilerin de uymaları gereken kurallardır ve işletme yöneticileri ne kadar bu etik kurallara zen gösterirse çalışanlara da o kadar örnek teşkil edecektir. Eğer yöneticiler ve işletme sahipleri etik kurallara saygı göstermez ve işletmenin çıkarları için bu ilke ve kuralları görmezden gelirlerse, çalışanlarda işletmenin lehine yada aleyhine olmasına bakmaksızın hileli ve ahlaki olmayan davranışlarda bulunabilmektedirler (Kandemir, 2012:66).

İşletmelerde etik değerlerin oluşturulması ilk olarak işe alım süreciyle başlamaktadır. İşletmelerin insan kaynakları yönetimi işe alım sürecinde işe alınacak personelin özgeçmişini iyi araştırıp incelemeli ve ahlaki açıdan dürüst ve güvenilir kişileri işe almalıdır. İşletmelerin toplum ve kurum menfaatlerini de dikkate alarak etik ilke ve kurallar belirlemesi gerekmektedir. İşletmelerde neyin doğru bir davranış neyin yanlış bir davranış olduğunu, neyin iyi neyin kötü olduğunu gösteren yazılı kurallar olması gerekmektedir. Bu yazılı etik kurallar öncelikle işletme yöneticileri tarafından benimsenmeli ve daha sonra bu kurallar çalışanlara aktarılmalıdır. Gerekiirse etik kurallar bir eğitim programıyla çalışanlara açıkça belirtilmelidir (Keskin, 2014:48-49).

Yapılan bazı araştırmalarda etik kurallar belirleyen ve bu etik değerleri benimseyen büyük işletmelerde diğer işletmelere göre karlılık oranlarında olumlu bir artış gözlendiği belirlenmiştir. Bunun yanı sıra birçok araştırma ise bir etik

politikasına sahip olan işletmenin, etik politikası olmayan etik değerleri önemsemeyen işletmelere göre daha fazla hile ve yolsuzluk ile karşılaştıkları saptanmıştır. Bu da bize etik politikasının tek başına yeterli olmadığını göstermektedir. Etik kural ve ilkelerin hile ve yolsuzlukları önlemede verimli bir yöntem olabilmesi diğer yöntem ve araçların özellikle iç kontrol sisteminin de uygulanmasından geçmektedir. Son olarak işletmelerde hile ve yolsuzlukları en aza indirmek için verimli bir etik kültür oluştururken, dürüst, güvenilir personel işe alma ile başlayan süreçte, çalışanlara ücret ve diğer konularda adil davranmalı, işletme hedefleri doğrultusunda çalışandan aşırı yüksek performans beklentisi içerisinde olmamalıdır. Ücret konusunda haksızlığa uğradığını düşünen bir çalışan hileli davranışa başvurabilmektedir. Aynı zamanda işletme yönetiminin çalışandan çok yüksek performans beklentisi çalışanın bu beklentiyi yerine getirebilmek amacıyla hileli davranışa yönelmesine neden olacaktır (Kandemir, 2012:68-69).

Sonuç olarak meslek etiği, diğer araç ve yöntemlerle birlikte kullanıldığı takdirde işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesinde önemli bir yöntem olmaktadır.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **AFYONKARAHİSAR'DA FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETME ÖRNEĞİ**

#### **1. ARAŞTIRMANIN KONUSU**

Bu tez uygulamasında Afyonkarahisar'da hizmet sektörü alanında faaliyet gösteren bir işletmenin Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılan denetim sonucunda muhasebede yapılan hata ve hileler tespit edilmiş ve bu hata ve hilelerin nelerden kaynaklandığının araştırılıp analiz edilmiştir. Buna dayanarak da hata ve hileleri önleyici araç ve yöntemler önerilmiştir. İşletme Afyon merkezli olup Burdur ve Manisa'da da şubeleri bulunmaktadır. İşletmede toplam 75 çalışan vardır. Bunların 15'i Afyon'da çalışmaktadır. Manisa'da 55 kişi ve Burdur'da 5 kişi çalışmaktadır. İşletmenin yıllık ortalama brüt satışları ise yaklaşık 20 Milyon TL'dir. Brüt satışların yaklaşık 4 Milyon'u ise Afyon merkez şubesinden elde edilmektedir. Manisa şubesinden yıllık ortalama 13 Milyon TL brüt satış sağlanmaktadır. Burdur şubenin ise yıllık ortalama brüt satışları 3 Milyon TL'dir.

#### **2. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Bu araştırmada bir işletmede ele alınan muhasebede yapılan hata ve hileler gösterilmiştir. Burada amaç yapılabilecek hata ve hilelerin neler olabileceğinin görülmesi ve bunlara zamanında önlem alınması için neler yapılması gerektiğidir. Yani bu hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesi için gerekli araç ve yöntemlerden yararlanmaktır.

#### **3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Bu tez çalışmasının yöntemi örnek olay uygulamasıdır. Örnek olarak alınan işletme Afyonkarahisar'da bir hizmet sektöründe faaliyet gösteren başka şehirlerde de şubeleri bulunan bir işletmedir. Bu örnek uygulamayı yapmadan önce işletmenin genel müdürü ve finans müdürü ile görüşerek işletmede denetim sonucunda ortaya çıkmış olan hata ve hilelerin tespitine yönelik sonuçlar tez çalışmasında kullanılmak üzere alınmıştır. Ayrıca işletme yetkilileriyle bu tez konusuyla ilgili hata ve hileler ortaya çıkmadan önce ne gibi araç ve yöntemler kullandıkları, denetim sonucunda ortaya çıkan hata ve hileler sonucunda ne gibi değişiklikler olduğuyula ilgili yüz yüze bir görüşme gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışmada işletme sırlarının gizli kalması amacıyla, işletmeden alınan verilerde ve hesap dönemi ile ilgili değişiklikler yapılmıştır.

#### **4. ÖRNEK ÇALIŞMA**

Burada işletmenin Kurumlar Vergisi yönünden incelenmesi sonucunda yapılan usulsüzlükler gösterilmiş, bunların hata mı, hile mi olduğu belirtilmiş, giderilmelerine yönelik araç ve yöntem önerilerinde bulunulmuştur.

##### **4.1. İNCELEME SONUÇLARI**

İşletmenin 2015 yılı faaliyet dönemi incelemesinde yevmiye defterinde kayıtlı amortisman giderlerinin gerçek amortisman tutarından az gösterilmesi, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman oranlarının gerçek amortisman oranlarından farklı, hatalı hesaplanıp kaydedilmesi, binek otomobiller için kıst amortisman uygulamasının dikkate alınmayıp hatalı kaydedilmesi, işletmenin verdiği bağış ve yardımların direkt gider olarak kaydedilmesi, kanunen kabul edilmeyen harcamaların gider olarak kaydedilmesi, ÖTV I sayılı listeye dahil araçlar için ödenen MTV tutarlarının gider olarak yazılması gibi sebeplerle vergi hesaplamaları olduğundan düşük gösterilmiştir.

Yapılan bu usulsüzlükler işletmenin defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek durumda olduğunu göstermektedir.

Bu durumdan hareketle yapılan yanlışlıklar sınıflandırılmıştır. Bunlar; amortisman tabi iktisadi kıymetler hakkında yapılan tespitler, bağış ve yardımlar hakkında yapılan yanlışlıklar, kaydedilmeyen satış faturaları, burs ödemelerine ilişkin yapılan tespitler ve değerlendirmeler, kanunen kabul edilmeyen giderler, binek otomobillere ait motorlu taşıtlar vergisinin gider yazılması şeklinde sınıflandırılmıştır.

##### **4.1.1. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler Hakkında Yapılan Tespitler**

İşletmenin amortisman tabi iktisadi kıymetlerle ilgili yapmış olduğu hata kayıtları; amortisman tutarlarının yevmiye defterine kaydedilmesi sırasında yapılan hatalar, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman oranlarının tespiti sırasında yapılan hatalar, kıst amortisman uygulamasında gerçekleştirilen hatalar,

doğrudan gider yazılan amortisman tabi iktisadi kıymetler şeklinde sınıflandırılmıştır.

#### 4.1.1.1.Amortisman Tutarlarının Yevmiye Defterine Kaydedilmesi Sırasında Yapılan Hatalar

İşletme inceleme döneminde ayırdığı amortisman tutarını Tablo-5’de olduğu gibi göstermiştir. İşletme bu amortisman tutarlarını 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına gider olarak kaydetmiştir.

**Tablo 5: Amortisman Tutarının Yevmiye Defterine Hatalı Kaydı Sonucu Ortaya Çıkan Durum**

<b>Dönem</b>	<b>Yevmiye Tarihi</b>	<b>Yevmiye No</b>	<b>Yevmiye Defter Tutarı</b>	<b>Amortisman Listesi Tutarı</b>
I.Dönem	31.03.2015	126	150.588,52	93.360,97
II.Dönem	30.06.2015	225	205.800,41	142.386,47
III.Dönem	30.09.2015	320	185.375,68	147.973,93
IV.Dönem	31.12.2015	405	208.615,09	143.775,31
<b>Toplam</b>			<b>750.379,70</b>	<b>527.496,68</b>

İşletmenin yevmiye defterinde 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında giderleştirdiği amortisman tutarları ile amortisman listesinde gösterilen tutarlar arasında farklılık olduğu tespit edilmiştir. İşletme yetkilisine bu durumun nedeni sorulduğunda cevap olarak muhasebe hatası nedeniyle muhasebe çalışanlarının fazladan amortisman gideri yazmış olabileceklerini ifade etmiştir.

İşletme aynı yıl içerisinde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bir kısmının satışını gerçekleştirmiştir. Satılan bu kıymetler satış tarihine kadar geçici vergi dönemlerinde amortisman gideri olarak kaydedilmiştir. Ancak yıl içerisinde satılan ve geçici vergi dönemlerinde amortisman uygulanan bu kıymetler amortisman listesinde gösterilmesi gerekirken işletme göstermemiştir ve bu durum denetim sonucunda tespit edilip Tablo-6’da gösterilmiştir;



**Tablo 6: Amortisman Hatasının Tespit Edilmesi Sonucu Dönem İçinde Satılan Kıymetlerin Amortisman Listesi**

<b>Yevmiye Maddesi</b>	<b>Kayıtlı Değer A</b>	<b>Yıllık Amortisman Tutarı B=A/5</b>	<b>I.Dönem Amortisman List. Eklen. Tutar C=B/4</b>	<b>II.Dönem Amortisman List. Eklen. Tutar D=B/4*2</b>	<b>III.Dönem Amortisman List. Eklen. Tutar E=B/4*3</b>
17.04.2015 (142)	38.983,05	7.796,61	1.949,15	0,00	0,00
30.07.2015 (249)	51.657,15	10.331,43	2.582,86	5.165,72	0,00
24.08.2015 (274)	50.847,46	10.169,49	2.542,37	5.084,75	0,00
24.08.2015 (274)	55.084,75	11.016,95	2.754,24	5.508,48	0,00
29.11.2015 (374)	94.400,00	18.880,00	4.720,00	9.440,00	14.160,00
<b>Toplam</b>			<b>14.548,62</b>	<b>25.198,94</b>	<b>14.160,00</b>

Tablo-6'da 142 numaralı yevmiye maddesinde iktisadi kıymet 17.04.2015 tarihinde satıldığı için sadece birinci dönem amortisman tutarı hesaplanmıştır. Her bir dönem 3 aylık süreyi kapsamaktadır. 249 ve 274 numaralı yevmiye maddelerinde ise yedinci ve sekizinci ayda satış olduğundan birinci ve ikinci dönemde amortisman tutarları hesaplanmıştır.374 numaralı yevmiye maddesindeki kayıtlı iktisadi kıymet ise 29.11.2015 tarihinde satıldığı için amortisman tutarı 3 dönem için hesaplanmıştır.

İşletmenin 2015 yılında dönemler itibariyle amortisman listesinde gösterilen tutara Tablo-6'da gösterilen tutarların eklenip kalan tutarın 740-hizmet üretim

maliyeti hesabından çıkarılması gerekmektedir. Dönemler itibari ile reddedilecek amortisman giderleri Tablo-7’de gösterilmiştir:

**Tablo 7:Dönemler İtibari ile Reddedilecek Amortisman Giderleri**

<b>Dönem</b>	<b>Yevmiye Defter Tutarı</b>	<b>Amortisman Listesi Tutarı</b>	<b>Dönem İçinde Satılan Kıymetlerin Amortismanı</b>	<b>Reddedilecek Amortisman Tutarı</b>
<b>I.Dönem</b>	150.588,52	93.360,97	14.548,62	42.678,93
<b>II.Dönem</b>	205.800,41	142.386,47	25.198,94	38.215,00
<b>III.Dönem</b>	185.375,68	147.973,93	14.160,00	23.241,75
<b>IV.Dönem</b>	208.615,09	143.775,31	0,00	64.839,78
				<b>168.975,46</b>

Tablo-7’de verilen bilgiler Tablo-5 ve Tablo-6’da yer alan bilgilerden oluşmaktadır. Tabloda amortisman listesi tutarına dönem içinde satılan kıymetlerin amortismanı eklenmiş ve yevmiye defter tutarından çıkarılarak reddedilecek amortisman tutarları bulunmuştur.

İşletme 2015 yılı amortisman tutarını 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına gider olarak kaydettiğinden 168.975,46 TL amortisman giderinin 740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabından çıkarılması suretiyle düzeltme işlemi gerçekleşmiş olacaktır.

Burada işletme yöneticisi yapılan yanlışın hatadan kaynaklandığını ifade etmiştir. Fakat amortisman tutarlarının tamamının yevmiye defterine yanlış kaydedilmesi ve yıl içinde satılan iktisadi kıymetlerin amortisman tutarına eklenmemesi muhasebede yapılan bir hile olabilmektedir. Özellikle satılan iktisadi kıymetlerin amortisman tutarına eklenmemesi bir hile niteliği taşımaktadır.

Bu bir hile niteliğinde olduğu için bunun önlenmesinde; bağımsız denetim, ihbar hatlarının oluşturulması ve meslek etiği gibi araç ve yöntemler kullanılabilir. Bağımsız denetim işletme dışındaki kişiler tarafından bağımsız bir şekilde yapıldığı

için hilelerin ortaya çıkarılması daha kolay olabilmektedir. Aynı şekilde ihbar hatlarının oluşturulması da işletme içerisinde hileyi gören kişinin bu hatlar aracılığıyla kendisini açığa çıkarmadan hile yapıldığını ilgili kişilere ifade edebilmesini sağlayabilmektedir.

#### 4.1.1.2.Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Amortisman Oranlarının Tespiti Sırasında Yapılan Hatalar

İşletmenin 2015 yılı Amortisman listeleri incelendiğinde bazı amortisman tabi iktisadi kıymetler için yanlış amortisman oranlarının uygulandığı denetim sonucunda ortaya çıkmıştır. Amortisman oranları yanlış uygulanan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ayrıntısı ve Vergi Usul Kanununun belirlemiş olduğu amortisman oranları Tablo-8'de gösterilmiştir. İşletme Tablo-8'de gösterilen iktisadi kıymetler için amortisman oranını %20 olarak hesaplamıştır.

**Tablo 8: Amortisman Oranlarının Hatalı Uygulanması**

<b>Fatura Tarihi</b>	<b>Aktife Kayıtlı Değer</b>	<b>Tespit Edilen Amort. Oranı</b>	<b>2014 Amort. Tutarı</b>	<b>2015 Amort. Tutarı</b>
07.05.2011	3.389,83	12,5	677,97	677,97
09.02.2012	2.923,73	12,5	584,75	584,75
10.02.2012	1.991,53	12,5	398,31	398,31
15.02.2012	4.661,02	12,5	932,2	932,2
17.03.2013	915,25	10	183,05	183,05
18.01.2014	1.694,92	14,28	338,98	338,98
22.06.2015	28.000,00	10	0,00	5.600,00
26.05.2012	37.000,00	6,66	7.400,00	7.400,00
03.08.2012	441.000,00	10	88.200,00	88.200,00
17.07.2014	12.500,00	10	2.500,00	2.500,00
15.09.2014	411.269,40	10	82.253,88	82.253,88
27.09.2014	12.500,00	6,66	2.500,00	2.500,00
16.09.2015	12.850,00	10	0,00	2.570,00
22.07.2015	1.523,73	6,66	0,00	304,75
16.08.2015	3.771,19	10	0,00	754,24

Bu durumun tespit edilmesinden sonra işletme yetkilisine amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortisman tutarları hesaplanırken neden Vergi Usul Kanununun belirlemiş olduğu amortisman oranlarını dikkate almadığı sorulmuş, cevap olarak ise, muhasebe hatası ve Vergi Usul Kanununun belirlemiş olduğu oranların muhasebe

elemanı tarafından bilinmemesinden kaynaklandığını bu yüzden oranların %20 olarak uygulandığı şeklinde ifade vermiştir.

İşletme tarafından %20 amortisman oranı uygulanan iktisadi kıymetlerin, VUK 333 sayılı genel tebliğine göre olması gereken amortisman oranları kullanılarak hesaplanan amortisman tutarları ve bu tutarlar doğrultusunda reddedilecek amortisman giderleri Tablo-9'da gösterilmiştir;

**Tablo 9: Amortisman Oranlarının Doğru Hesaplanması Sonucu Reddedilecek Amortisman Giderleri**

<b>Fatura Tarihi</b>	<b>Aktife Kayıtlı Değer</b>	<b>Tespit Edilen Amort. Oranı</b>	<b>2015 Uyg. Amort. Tutarı</b>	<b>Tespit Edilen Amort. Tutarı</b>	<b>Reddedilecek Amort. Tutarı</b>
07.05.2011	3.389,83	12,5	677,97	423,73	254,24
09.02.2012	2.923,73	12,5	584,75	365,47	219,28
10.02.2012	1.991,53	12,5	398,31	248,94	149,37
15.02.2012	4.661,02	12,5	932,2	582,63	349,57
17.03.2013	915,25	10	183,05	91,53	91,53
18.01.2014	1.694,92	14,28	338,98	242,03	96,95
22.06.2015	28.000,00	10	5.600,00	2.800,00	2.800,00
26.05.2012	37.000,00	6,66	7.400,00	2.464,20	4.935,80
03.08.2012	441.000,00	10	88.200,00	44.100,00	44.100,00
17.07.2014	12.500,00	10	2.500,00	1.250,00	1.250,00
15.09.2014	411.269,40	10	82.253,88	41.126,94	41.126,94
27.09.2014	12.500,00	6,66	2.500,00	832,50	1.667,50
16.09.2015	12.850,00	10	2.570,00	1.285,00	1.285,00
22.07.2015	1.523,73	6,66	304,75	101,48	203,27
16.08.2015	3.771,19	10	754,24	377,12	377,12
<b>Toplam</b>					<b>98.906,57</b>

İşletmenin hatalı olarak hesaplamış olduğu amortisman tutarlarını 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına gider olarak kaydetmiş olmasından dolayı, hatalı hesaplanan 98.906,57 TL tutarındaki fark 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabından çıkarılarak hatalı işlem düzeltilmiş olacaktır.

Burada amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman oranlarının yanlış hesaplanması sonucu bir muhasebe hatası meydana gelmiştir. İşletme yöneticisinin de ifadesi doğrultusunda VUK'da yer alan oranlar yerine bütün iktisadi kıymetler için yüzde 20 amortisman oranı uygulanmıştır. Bununda muhasebe personelinin bilgisizliğinden kaynaklandığı ifade edilmiştir. Yani burada bir muhasebe hatası söz konusudur.

Bu hatanın önlenmesinde işletme; iç kontrol sistemi, iç denetim, insan kaynakları yönetimi yöntemlerini kullanabilirdi. İnsan kaynakları yönetimi işletme içerisinde etkili bir şekilde uygulanmış olsaydı muhasebe elemanı daha bilgili ve tecrübeli olup bu hataları yapmamış olurdu. Bu yüzden insan kaynaklarının yönetimini etkili kullanmak bu tür hataların önüne geçebilirdi. İç kontrol veya iç denetim ile yapılan bu oran hatası tespit edilip düzeltilebilirdi. Eğer bu oran yanlışlıkları bir hile niteliğinde yapılmış ise bağımsız denetim sistemi uygulanarak hile önlenebilirdi.

#### 4.1.1.3.Kıst Amortisman Uygulamasında Gerçekleştirilen Hatalar

İşletme 2015 yılında aldığı binek otomobiller için kıst amortisman uygulaması gerekirken normal amortisman uygulamıştır. Binek otomobilin bilgileri Tablo-10'da gösterilmiştir.

**Tablo 10: Kıst Amortisman Uygulanmasında Hatalı Kayıt**

<b>Fatura Tarihi</b>	<b>Açıklama</b>	<b>Kayıtlı Değer</b>	<b>Amortisman Oranı</b>	<b>Amortisman Tutarı</b>
22.11.2015	03 XX plakalı araç	48.128,25	20	9.625,65

Kıst amortisman uygulamasında gerçekleşen hatanın tespiti sonucunda işletme yetkilisine ilgili yılda alınan binek otomobil için neden kıst amortisman uygulanmadığı sorulduğunda cevap olarak kıst amortisman uygulamasını

bilmedikleri için bilgisizlikten kaynaklanan muhasebe hatası nedeniyle normal amortisman uygulanmıştır şeklinde açıklama yapmıştır.

Kıst amortisman Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesi dahilinde şu şekilde tanımlanmıştır; "faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla bulundukları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir." (www.muhasabetr.com-28.05.2019).

İşletmenin aldığı binek otomobil için VUK' un 320. maddesi gereği amortisman tutarı Tablo-11'de hesaplanmıştır.

**Tablo 11: Kıst Amortismanın Doğru Uygulanması ile ilgili Kayıt**

<b>Kayıtlı Değer</b>	<b>Amortisman Oranı</b>	<b>Kalan Ay Sayısı</b>	<b>Uygulanan Amortisman Tutarı</b>	<b>Olması Gereken Amor. Tutarı</b>	<b>Reddedilecek Amortisman Tutarı</b>
<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b><math>E=(A*B)/12*2</math></b>	<b><math>F=(D-E)</math></b>
48.128,25	0,20	2	9.625,65	1.604,28	8.021,37

İşletmenin Kasım ayında satın aldığı binek otomobili için iki aylık amortisman ayırması gerekmektedir. İşletme ise amortisman tutarını bir yıl üzerinden hesaplayıp 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına gider olarak kaydettiğinden, 8.021,37 TL'lik amortisman gideri farkının 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabından çıkarılması ile hatalı kayıt işlemi düzeltilmiş olur.

Burada işletme binek otomobil için kıst amortisman uygulaması gerekirken normal amortisman yöntemi uygulamıştır. İşletme yöneticisi bunun muhasebe personelinin bilgisizliğinden kaynakladığını ifade etmiştir. Burada binek otomobiller için hangi amortisman yönteminin uygulanması gerektiğinin ve ilgili kanun maddesinin bilinmesi gerekmektedir. Bu yüzden muhasebe personeli bu kanun maddesini bilmediği için böyle bir hata yapmıştır.

İnsan kaynakları yönetimi, iç denetim, iç kontrol, veri madenciliğinin kullanılması yöntemlerinin birinin veya bir kaçının birlikte uygulanması burada yapılan hatayı önleyebilirdi.



#### 4.1.1.4.Doğrudan Gider Yazılan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler

Yapılan denetim sonucunda, işletmenin aldığı mal ve hizmetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilmesi gerekirken, işletme Tablo-12’de ayrıntısına yer verilen alışları doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı, 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı, 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabında muhasebeleştirmiştir. Bu tutarın aynı zamanda dönem giderleri ile maliyetlerine dâhil edildiği ve dönem kurum kazancının belirlenmesinde dikkate alındığı tespit edilmiştir.

**Tablo 12: Doğrudan Gider Yazılan Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler Tablosu**

<b>Fatura Tarihi</b>	<b>Tutar</b>	<b>KDV Tutarı</b>	<b>Cins</b>	<b>Hesap Kodu</b>
09.03.2015	8.400,00	1.512,00	Elektrik Panosu	740
22.05.2015	4.237,28	762,71	Dolap	740
15.07.2015	12.161,02	2.188,98	Kompresör	740
17.07.2015	5.635,59	1.014,41	Baskı Yıkama Makinesi	740
29.07.2015	1.144,06	205,14	Klima	740
09.07.2015	3.581,51	635,50	TV-Ek Garanti-Gözlük	760
09.07.2015	2.598,02	396,31	2 Adet TV	760
31.07.2015	200.000,00	36.000,00	Prefabrik Taşıyıcı Sistem	740
31.07.2015	57.500,00	10.350,00	İnşaat İşleri	740
31.07.2015	55.000,00	9.900,00	İnşaat İşleri	740
06.08.2015	2.204,00	396,72	Soyunma Dolabı	740
13.08.2015	2.849,63	250,37	Perde	770
15.09.2015	7.942,40	1.429,63	Nükleer Cihaz	740
23.09.2015	1.400,00	252,00	Havalandırma Yapımı	740
25.09.2015	1.157,41	92,59	Takograf	740
09.11.2015	2.750,00	495,00	Araç Soğuk Muhafaza Cihazı	740
17.12.2015	3.389,83	610,17	Telefon	740

21.12.2015	8.475,00	1.525,50	Asma Tavan Yapımı	740
<b>Toplam</b>	380.425,75	68.017,03		

İşletme yetkilisi konuyla ilgili olarak; “Bahse konu alışların faydalı ömürleri dikkate alınarak amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilmesi gerekirken sehven doğrudan doğruya Genel Yönetim Giderleri Hesabı, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı ile Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabına kaydedilmiştir. Herhangi bir art niyet veya vergi kaçırma düşüncesi kesinlikle söz konusu değildir. Ancak inşaat işleri olarak görülen faturalarla ilgili açıklama yapmak istiyorum. İnşaat işi olarak görülen fatura ile boya, badana, tadilat işlerinden oluşmaktadır. Yaptığımız işler nedeniyle hukuki prosedür gereği sürekli tadilat yaptırmamız gerekiyor. Geçirdiğimiz denetimler gereği bunları belirli prosedür gereği yenilememiz gerekli ve bu işlemler süreklilik gerektirmektedir. Bu nedenle doğrudan gider yazıldı.” şeklinde ifade ve beyanda bulunmuştur.

İfade sonucu yapılan değerlendirmede, inşaat işleri için yapılan açıklamalar kabul görmemiştir. Çünkü faturaların toplam tutarı 112.500,00 TL gibi çok yüksek bir meblağ oluşturmaktadır. Bu tutarın tamir bakım gideri olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Ayrıca faturada yazan içerik ile işletme yetkilisinin açıklamaları uyumsuzdur. Bu kadar yüksek tutarlı harcama tamir bakım gideri dahi olsa iktisadi kıymetin faydalı ömrünü ya da değerini artıracığından maliyete atılıp amortisman ayırmak suretiyle giderleştirilmelidir. Bu gider 2015 yılında envantere alınan ve işletmenin bulunduğu binaya ait kabul edilip %2 oranında amortismanına tabi tutulacaktır.

İktisadi kıymet alışlarının amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilmesi gerekirken, faydalı ömürleri dikkate alınmadan doğrudan doğruya Genel Yönetim Giderleri Hesabına, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı ile Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabına kaydedilmek suretiyle giderleştirilmesi mümkün değildir. Çünkü işletme amortismanına tabi tutulmak suretiyle amorti edilmesi gereken söz konusu iktisadi kıymetleri doğrudan gider ve maliyet olarak kaydetmek suretiyle 2015 hesap dönemi kurum kazancını erozyona uğratmış, aşındırmış ve bu uygulaması ile vergi zıyanına sebebiyet vermiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun, alınan iktisadi kıymetler üzerinden faydalı ömürleri dikkate alınarak hesaplanacak ve müfettişler tarafından re'sen gider olarak dikkate alınacak amortisman tutarları ile reddedilecek amortisman tutarlarına ilişkin hesaplamalar Tablo-13'de gösterilmiştir. Aynı tabloda reddedilecek tutarların ilgili olduğu hesaplar da ayrıca gösterilmiştir.

**Tablo 13:İktisadi Kıymetlerin Faydalı Ömrü Dikkate Alınarak Hesaplanan Amortisman Tutarlarının Gösterilmesi**

<b>Fatura Tarihi</b>	<b>Tutar</b>	<b>Cins</b>	<b>Amort Oranı</b>	<b>Amort. Tutarı</b>	<b>Giderler-den Çıkarılacak Tutar</b>	<b>He-sap Kodu</b>
	<b>A</b>		<b>B</b>	<b>C=A*B</b>	<b>D=A-C</b>	
09.03.2015	8.400,00	Elektrik Panosu	0,10	840,00	7.560,00	740
22.05.2015	4.237,28	Dolap	0,20	847,46	3.389,82	740
15.07.2015	12.161,02	Kompre-sör	0,0666	809,92	11.351,10	740
17.07.2015	5.635,59	Baskı Yıkama Makinesi	0,14	788,98	4.846,61	740
29.07.2015	1.144,06	Klima	0,0666	76,19	1.067,87	740
09.07.2015	3.581,51	TV-Ek Garanti-Gözlük	0,20	716,30	2.865,21	760
09.07.2015	2.598,02	2 Adet TV	0,20	519,60	2.078,42	760

31.07.2015	200.000,00	Prefabrik Taşıyıcı Sistem	0,10	20.000,00	180.000,00	740
31.07.2015	57.500,00	İnşaat İşleri	0,02	1.150,00	56.350,00	740
31.07.2015	55.000,00	İnşaat İşleri	0,02	1.100,00	53.900,00	740
06.08.2015	2.204,00	Soyunma Dolabı	0,20	440,80	1.763,20	740
13.08.2015	2.849,63	Perde	0,20	569,93	2.279,70	770
15.09.2015	7.942,40	Nükleer Cihaz	0,20	1.588,48	6.353,92	740
23.09.2015	1.400,00	Havalandırma Yapımı	0,10	140,00	1.260,00	740
25.09.2015	1.157,41	Takograf	0,20	231,48	925,93	740
09.11.2015	2.750,00	Araç Soğuk Muhafaza Cihazı	0,20	550,00	2.200,00	740
17.12.2015	3.389,83	Telefon	0,33	1.118,64	2.271,19	740
21.12.2015	8.475,00	Asma Tavan Yapımı	0,02	169,50	8.305,50	740
				<b>Toplam</b>	<b>348.768,47</b>	

İşletmenin, faydalı ömürlerini dikkate almadan doğrudan gider yazdığı alışların düzeltilmiş hali Tablo-13'de gösterilmiştir. Yukarıda düzeltmesi yapılan tabloda gösterildiği üzere 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabından 341.545,13 TL, 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabından 4.943,62 TL, 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabından 2.279,70 TL giderin çıkarılması ile yapılan hatalı işlem düzeltilmiş olacaktır.

Burada iktisadi kıymet alışları, amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilmesi gerekirken, faydalı ömürleri dikkate alınmadan doğrudan doğruya Genel Yönetim Giderleri Hesabına, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabı ile Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabına kaydedilmiştir. İşletme yöneticisi yaptığı açıklamada bunun bir hata olduğunu söylemesine karşın hem tutarın çok yüksek olması, hem de faturadaki içerik ile işletme yöneticisinin ifadesinin aynı olmaması nedeniyle burada bir hile olabilmesi mümkündür.

İşletme; bağımsız denetim, adli muhasebe, meslek etiği, çalışanlara destek programlarının verilmesi gibi araç ve yöntemlerden yararlanarak hileyi önleyebilirdi. Eğer muhasebe çalışanın hile yaptığına dair bir şüphe oluştuysa adli muhasebe yöntemi kullanılarak adli muhasebecilerle işbirliği yapıp hile ortaya çıkarılabılırdi. Çalışanların motive edilmesi ve hileye teşebbüslerinin ortadan kaldırılması için çalışanlara destek programları verilmesi yöntemi de kullanılabilirdi.

#### **4.1.2. Bağış ve Yardımlar Hakkındaki Eleştiriler**

İşletme 2015 yılında Afyonkarahisar Belediyesine park yapımında çocuk oyun grubu, büst, beton alımı, halı saha, voleybol sahası, basketbol sahası yaparak aynı bağışta bulunmuştur. Ayrıca bir hastaneye televizyon, sıramatik sistemi ve tekerlekli sandalye bağışlamıştır. Yapılan bağışlar ilk olarak işletme tarafından satın alınmış ve defterlere kaydedilmiştir. Daha sonra aynı bağış gerçekleştirilmiştir. Yapılan bağış ve yardımlar Tablo-14'de gösterildiği gibi kayıt altına alınmıştır.

**Tablo 14: Bağış ve Yardımların Hatalı Kaydı Sonucu Ortaya Çıkan Durum**

<b>Fatura Tarihi</b>	<b>Tutar</b>	<b>KDV Tutarı</b>	<b>Cins</b>	<b>Hesap Kodu</b>
28.01.2015	10.932,20	1.967,80	25 Adet TV	760
09.02.2015	3.200,00	576,00	Çocuk Oyun Grubu	740
15.02.2015	2.966,00	533,88	Sıramatik Sistemi 4 Banko	740
19.04.2015	2.500,00	450,00	Türk Büyükleri Heykeli	740
05.06.2015	4.750,00	0,00	Tekerlekli Sandalye	760
07.06.2015	13.015,71	2.342,83	Büst ve Mermer	760
10.06.2015	16.816,00	3.026,88	Beton Atılması	760
13.06.2015	33.750,00	6.075,00	Halı Saha Yapımı	760
23.06.2015	23.081,20	4.154,62	Voleybol Saha Yapımı	760
27.06.2015	42.518,00	7.653,24	Basketbol Sahası Yapımı	760
04.07.2015	17.007,20	3.061,30	Basketbol Sahası	760
10.07.2015	3.897,03	594,46	2 Adet TV	760
18.07.2015	6.771,27	1.218,83	8 Adet TV	760
14.08.2015	5.000,00	0,00	Bağış (..... Derneği)	740
<b>Toplam</b>	<b>186.204,61</b>	31.654,84		

19.04.2015 tarihli fatura 2.500,00 TL tutar ve 450,00 TL KDV olarak kaydedilmiştir. Fakat fatura bedeli 25.000,00 TL tutar ve 4.500,00 TL KDV'dir.

Tablo-14 doğrultusunda, işletme yetkilisinden yapılan bağışlarla ilgili bilgi istenmiş ve bağış amacıyla alınan ve Tablo-14'de gösterilen emtialar için ödenen KDV tutarlarının neden 191-İndirilecek KDV Hesabına kaydedildiği sorulmuştur. İşletme yetkilisi ise cevap olarak, Afyonda yaşadığını, evinin karşısında belediyeye ait boş bir arsa olduğunu ve gençlerin boş vakitlerini geçirebilecekleri güzel bir park yapmak için belediye ile görüştüğünü ifade etmiştir. Parkın yapımında Türk devletlerinin kurucularının büstleri, halı saha, voleybol sahası, basketbol sahası yapım işleri işletme tarafından yaptırıldı. Ayrıca bir hastanenin bağış talebinde bulunması sonucu televizyon, sıramatik ve tekerlekli sandalye bağışı yapılmıştır. Bu giderlerin tamamı işletme tarafından gerçekleştirildi. KDV tutarının 191- İndirilecek KDV Hesabına yazılmasının kanuna tam olarak hâkim olunmadığından kaynaklandığını söylemiştir. Vergi kaçırmak gibi bir niyetleri olmadığını ifade etmiştir.

Yönetmeliğe göre, “KDV dâhil tutar kurumlar vergisi beyannamesinde matrahın %5'lik kısmını aşmaması koşuluyla indirim yapılabilecektir.” şeklindedir. Buna göre 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabından 13.666,00 TL, 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabından 172.538,61 TL çıkartılmalı ve KDV dâhil  $(186.204,61+31.654,84)= 217.589,45$  TL kurumlar vergisi beyannamesinde indirim yapılmalıdır.

Tablo-14'de yer alan 19.04.2015 tarihindeki fatura 2.500 TL tutar ve 450,00 TL KDV olarak kaydedilmiştir. Ancak incelemeler sonucunda fatura bedelinin 25.000,00 TL tutar ve 4.500,00 TL KDV olduğu ortaya çıkarılmıştır. Buna göre  $(22.500,00+4.050,00)= 26.550,00$  TL de ilave olarak bağış mahiyetinde kurumlar vergisi matrahından indirilmelidir. Bu işlemler sonucunda hatalı kayıtlar düzeltilmiş olacaktır.

Burada işletme yaptığı bağış ve yardımları doğrudan gider olarak kaydetmiştir. Bunun sebebi olarakta işletme yöneticisi muhasebe personelinin ilgili kanun maddesini bilmediği için böyle bir hata oluştuğunu ifade etmiştir. Bağış ve yardımların doğrudan gider yazılmayıp ilgili yönetmeliğe göre kaydedilmesi



muhasabe personelinin bir hatasıdır. Burada bir bilgisizlik söz konusudur. İşletme insan kaynakları yönetimi yöntemini uygulamış olsaydı muhasabe personeli yönetmeliği bilmiş olacak ve bu hata oluşmamış olacaktı. Aynı şekilde işletme iç denetim ve iç kontrol sistemlerini uygulayarak oluşabilecek bu hatayı önlemiş olacaktı.

#### 4.1.3. Kaydedilmeyen Satış Faturaları

Denetim sonucunda işletmenin 2015 yılında Tablo-15’de ayrıntısı verilen satış faturalarını, defter kayıtlarına ve beyanlara kaydetmediği tespit edilmiştir.

**Tablo 15: Kaydedilmeyen Satış Faturaları**

<b>Fatura Tarihi</b>	<b>Fatura No</b>	<b>Tutar</b>	<b>KDV Tutarı</b>
01.02.2015	232...	7.532,55	1.355,86
01.03.2015	233...	2.315,40	416,77
	<b>Toplam</b>	<b>9.847,95</b>	

Denetim neticesinde işletme yetkilisine neden iki adet faturanın kaydedilmediği sorulduğunda cevap olarak çok fazla fatura olduğunu ve dolayısıyla belirtilen faturaların kaydının gözden kaçırıldığını ifade etmiştir.

Kaydedilmeyen iki adet satış faturası nedeniyle işletmenin brüt satışlar tutarına 9.847,95 TL eklenmesi sonucunda hatalı durum düzeltilmiş olacaktır.

Burada işletmenin satış faturalarından iki tanesinin kaydedilmemiş olması sonucu bir hata oluşmuştur. İşletmenin satış faturaları 200’ün üzerindedir. Bu yüzden arasından iki üç tanesinin kaydedilmemiş olması dikkatsizlik, dalgınlık sonucu oluşabilecek bir hatadır. Bu hatanın önlenmesi için de işletme iç kontrol sistemini kullanarak gözden kaçan faturalar fark edilip hata giderilmiş olacaktı.

#### 4.1.4. Burs Ödemelerine İlişkin Yapılan Tespitler ve Değerlendirme

İşletme 2015 yılında banka hesaplarından öğrenci bursu ödemesinde bulunmuştur. Kişi başı 200 TL veya 300 TL tutarlarında gönderdiği paraları Yevmiye Defterinde 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabına kaydettiği, bu

tutarların dönem sonunda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere ilave edilmediği tespit edilmiştir. İşletmenin bu tutarı dönem sonunda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere kaydetmesi gerekiyordu. Bu şekilde Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabına kaydedilen burs tutarlarının ayrıntısına ilişkin bilgiler dönemler itibariyle Tablo-16'da gösterilmiştir.

**Tablo 16: Burs Ödemelerinin Gider Yazılması Kaydı**

<b>Yevmiye Tarihi</b>	<b>Yevmiye No.</b>	<b>Kayıtlı Tutar</b>
31.01.2015	38	900,00
31.01.2015	46	2.700,00
28.02.2015	75	3.000,00
28.02.2015	84	3.300,00
30.03.2015	102	2.800,00
31.03.2015	125	3.200,00
30.04.2015	146	2.800,00
30.04.2015	160	3.200,00
30.05.2015	175	2.800,00
31.05.2015	178	300,00
31.05.2015	196	2.800,00
30.06.2015	222	2.200,00
31.10.2015	306	5.000,00
30.11.2015	358	4.400,00
31.12.2015	396	5.800,00
31.12.2015	417	900,00
<b>Toplam</b>		<b>46.100,00</b>

Denetim sonucu oluşan Tablo-16 doğrultusunda işletme yetkilisine neden bu tutarın Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere kaydedilmediği sorulmuştur. İşletme

yetkilisi ise bu durumla ilgili olarak bahse konu paraları şirket adına öğrencilere burs olarak verdiklerini ve muhasebecinin de bu tutarları 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına kaydettiğini belirtmiştir. Aynı zamanda bu tutarları fiili olarak ödedikleri için kazancın elde edilmesi ile ilgili olmasa da işletme giderleri arasına kaydettiklerini ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere ilave etmeyi de sehven unuttuklarını vergi kaçırma niyetlerinin olmadığını beyan etmiştir.

Maliye Bakanlığı'na göre bursların gider olarak dikkate alınabilmesi için aşağıdaki şartların topluca aranması gerekmektedir:

- a) Verilen burs işle ilgili olmalıdır
- b) Taraflar arasında bir hizmet yükümlülüğü sözleşmesi düzenlenmelidir
- c) Burs verilecek öğrenciler Türkiye çapında yapılan bir yarışma sınavıyla tespit edilmelidir
- d) Verilecek burs miktarı, işin önemi ve genişliği ile orantılı olmalıdır.

Belirtilen madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere bağış ve yardımların üçüncü kişilere doğrudan verilmesi kanun maddesinde sayılmamıştır. Bu nedenle işletmenin 2015 hesap döneminde gider olarak kabul edilmesi ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün olmayan 46.100,00 TL giderin 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabından çıkarılması gerekmektedir. Bu şekilde verilen burs giderleri ile ilgili yapılan hatalar düzelmiş olacaktır.

İşletme burs ödemelerini kanunen kabul edilmeyen giderlere kaydetmesi gerekirken 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabına kaydetmiştir. Burada da yine bir hata söz konusudur. Muhasebe personelinin bilgisizliğinden kaynaklanmaktadır. İşletme yöneticisinin ifadesinde de belirttiği gibi kanunen kabul edilmeyen giderlere kaydedilmesinin unutulması nedeniyle bir hata oluşmuştur. Bu hata işletmenin uygulayacağı iç kontrol, iç denetim yöntemleriyle kolaylıkla önlenebilirdi.

#### **4.1.5. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**

İşletmenin 2015 hesap dönemi giderleri incelendiğinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler sınıfına girmeyen ve işletme yetkililerinin özel harcamaları olduğu tespit edilen giderler ve yevmiye kayıtları Tablo-17'de gösterilmiştir.

**Tablo 17: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Kaydı**

<b>Fatura Tarihi</b>	<b>Tutar</b>	<b>KDV Tutarı</b>	<b>Cins</b>	<b>Kaydedilen Hesap</b>
08.03.2015	2.094,43	5,57	22 Ayar Altın	770
10.03.2015	6.812,43	39,57	22 Ayar Altın	770
15.03.2015	4.870,69	99,93	14 Ayar Altın	770
20.05.2015	1.138,01	21,99	14 Ayar Altın	740
15.11.2015	1.424,54	113,96	Kıyafet	740
10.12.2015	1.203,24	96,26	Kıyafet	740
<b>Toplam</b>	<b>17.543,34</b>	<b>377,28</b>		

İşletme yetkililerinin özel harcamaları ticari bir kazanç oluşturmaya yönelik olmadığı için Genel Yönetim Giderleri veya Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına gider olarak kaydedilemez. Fakat yapılan inceleme neticesinde işletmenin özel harcamaları gider olarak kaydettikleri tespit edilmiştir. İşletme yetkilisine Tablo-17’de gösterilen bu harcamaların neden şirket giderleri arasına kaydedildiği sorulduğunda cevap olarak, şirketten bir çalışanın evlenmesi nedeniyle düğün hediyesi olarak altın taktıklarını, kıyafetleri ise hatırlamadığını söylemiştir.

Tablo-17’de belirtilen faturaların içerikleri incelendiğinde ticari faaliyetin elde edilmesi ile ilgili olmadığından dolayı gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir.

Niteliği açısından ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen işlemlerden doğan 3.765,79 TL’nin 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabından, 13.777,55 TL’nin 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Hesabından çıkarılması gerekmektedir. Yapılan bu kayıt işlemi ile hatalı kayıt düzelmiş olacaktır.

İşletmenin yaptığı özel harcamaları gider olarak yazılamamaktadır. Fakat burada işletme altın, kıyafet gibi özel harcamalarını gider olarak göstermiştir. Burada

özel harcamaların gider yazılıp yazılmayacağı bilinmesi gereken bir durumdur. Bu yüzden özel harcamaların gider olarak yazılması bir hile niteliği taşıyabilmektedir. Bu hileyi önleyebilmek için işletme bağımsız denetim, meslek etiği gibi yöntemleri kullanabilirdi. Meslek etiği ile işletme içerisinde etik kurallar belirlenmiş oluyor ve böylelikle hile teşebbüsü olan kişilerin etik kurallar nedeniyle hile yapma eğilimleri ortadan kalkabilmektedir.

#### 4.1.6. Binek Otomobillere Ait Motorlu Taşıtlar Vergisinin Gider Yazılması

İşletme bünyesinde bulunan binek otomobiller için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi gider olarak Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabına kaydedilmiştir. Gider kaydının ayrıntıları Tablo-18’de gösterilmiştir.

**Tablo 18: MTV'nin Gider Yazılması Kaydı**

<b>Plaka No.</b>	<b>Tutar</b>	<b>Yevmiye Tarihi</b>	<b>Yevmiye No.</b>	<b>Kaydedilen Hesap</b>
03AV...	1.264,50	31.07.2015	339	740
03VA...	1.804,00	31.07.2015	339	740
03VZ...	1.804,00	31.07.2015	339	740
<b>Toplam</b>	<b>4.872,50</b>			

İşletme yetkilisine ÖTV 1 sayılı listede yer alan binek otomobiller için ödenen MTV tutarlarının neden gider yazıldığı Kanunen Kabul Edilmeyen Gidere atılmadığı sorulduğunda cevaben, muhasebe hatası nedeniyle Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabına kaydedilmemiştir şeklinde beyan ve ifade vermiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinde “ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç diğer taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergisinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez.” şeklinde ifade edilmiştir.

İlgili kanun gereği ÖTV 1 sayılı listede yer alan binek otomobiller için ödenen MTV tutarlarının gider yazılması mümkün değildir. Bu nedenle 4.872,50

TL'nin 740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabından çıkarılması sonucu hatalı işlem giderilmiş olacaktır.

İşletme taşıtlar için ödediği MTV tutarlarını gider olarak kaydetmiştir. Fakat MTV kanununun ilgili maddesi gereğince bu tutarların gider yazılmaması gerekiyordu. Burada da muhasebe personelinin bir bilgisizliği söz konusudur. Bu yüzden MTV tutarlarının giderleştirilmesi bir muhasebe hatasıdır. Bu hatanın önlenmesinde işletme; veri madenciliğinin kullanılması, iç kontrol, iç denetim yöntemlerini uygulayabilirdi. Veri madenciliğinin kullanılması yöntemiyle, muhasebe personeli MTV tutarlarıyla ilgili kanun maddesine ulaşmış bilgilenmiş olacak ve dolayısıyla bu hata olmamış olacaktı.

#### 4.2. TESPİT EDİLEN MATRAH FARKININ BULUNMASI

İşletmenin 2015 yılı hesap dönemi işlemlerinin incelenmesi sonucunda tespit edilen matrah farkları Tablo-19'da ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

**Tablo 19: Tespit Edilen Matrah Farklarının Ayrıntılı Gösterilmesi**

<b>Raporun Bölümü</b>	<b>Tutar</b>	<b>Hesap Kodu</b>	<b>Açıklama</b>
4.1.1.1.	168.975,46	740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	Amortisman listesi ile uyumlu olmayan amortisman tutarı
4.1.1.2.	98.906,57	740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	Amortisman oranlarının hatalı tespit edilmesi
4.1.1.3.	8.021,37	740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	Binek otomobilde kıst amortisman uygulanmaması
4.1.1.4.	341.545,13	740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	Amortisman ayrılması gerekirken doğrudan gider yazılması
4.1.1.4.	4.943,63	760-Pazarlama Satış Dağıtım Gid. Hs.	Amortisman ayrılması gerekirken doğrudan gider yazılması
4.1.1.4.	2.279,70	770- Genel Yönetim Giderleri Hesabı	Amortisman ayrılması gerekirken doğrudan gider yazılması
4.1.2.	13.666,00	740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	Bağış ve yardımların doğrudan gider yazılması
4.1.2.	172.538,61	760-Pazarlama Satış Dağıtım Gid.	Bağış ve yardımların doğrudan gider yazılması



		Hs.	
4.1.3.	9.847,95	600-Yurt İçi Satışlar Hesabı	Kaydedilmeyen satış faturaları
4.1.4.	46.100,00	760-Pazarlama Satış Dağıtım Hid. Hs.	Burs ödemelerinin gider yazılması
4.1.5.	3.765,79	740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	Kanunen kabul edilmeyen giderlerin gider yazılması
4.1.5.	13.777,55	760-Pazarlama Satış Dağıtım Hid. Hs.	Kanunen kabul edilmeyen giderlerin gider yazılması
4.1.6.	4.872,50	740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	Binek otomobillere ait MTV'nin gider yazılması
<b>Toplam</b>	<b>889.240,26</b>		

Tespit edilen bu matrah farkı sonucunda, işletmenin kurumlar vergisi beyannamesinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak burada işletmenin bilerek veya bilmeyerek yapmış oldukları muhasebe hata ve hileleri gösterilmiştir. İşletme yetkilileriyle yapılan görüşmede denetim yapılmadan önce muhasebede hata ve hileleri önleyici herhangi bir yöntem kullanılmadığı belirtilmişti. İşletmeler hata ve hileleri önlemek için bağımsız denetim, iç denetim, iç kontrol, insan kaynakları yönetimi, çalışanı destekleyici programlar gibi yöntemleri kullanmadıkları zaman muhasebede hata ve hile kaçınılmaz olmaktadır. Bu denetim sonucunda işletme oldukça ciddi zarara uğramıştır. Hem manevi olarak yatırımcısının olumsuz etkilenmesi, bir imaj sarsılması nedeniyle hem de maddi olarak cezai bir işlem uygulanmasından dolayı işletme çalışanıyla, yöneticisiyle, dış çevresiyle olumsuz etkilenmiştir.

İşletme, bu denetim sonucu oluşan zarar neticesinde ciddi önlemler almıştır. Öncelikle muhasebecisini değiştirmiştir. Burada hata ve hileleri önlemede bahsedilen insan kaynakları sürecinde olduğu gibi daha deneyimli işini iyi yapan özgeçmiş iyi muhasebeci ile anlaşmıştır. Ayrıca yine muhasebede hata ve hileleri önleme yöntemlerinden iç kontrol sistemini işletme içerisinde uygulamaya koymuşlardır. Şuan işletme yetkilileri bu yöntemlerle sistemin daha etkin ve verimli işlediğini belirtmişlerdir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde muhasebe önemli bir bilim dalı, muhasebecilik ve mali müşavirlik de önemli bir meslek haline gelmiştir. Çünkü muhasebe kavramı bir işletmenin varlığının, hedeflerinin, planlarının, kaynaklarının, gelirinin, giderinin kayıt altına alınarak tablolar halinde raporlanması işidir. Küçük ölçekli veya büyük işletme fark etmeksizin her işletmenin muhasebe birimi olmak zorundadır. Bu muhasebe birimi ya kendi içerisinde oluşturulur ya da dışarıdan özel bir muhasebeci desteği ile muhasebe hizmeti alınır. Muhasebe, işletmenin bütün finansal bilgilerini finansal tablolar ile gösteren bilim dalıdır.

Muhasebe işletmeler için bu kadar önemli iken muhasebede hata ve hileler oluşabilmektedir. Oluşan bu hata ve hileler işletmeler için ciddi zararlara neden olabilmektedir. Bu zararlar maddi açıdan para cezaları olabileceği gibi hilenin boyutuna göre hapis cezası da olabilmektedir.

Muhasebede hata, bilgisizlikten, yorgunluktan, dalgınlıktan kaynaklanabilen kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır. Bu yüzden bu muhasebe hatalarının ortaya çıkarılıp düzeltilmesi daha kolay bir iştir. Fakat muhasebe hileleri bu kadar kolay ortaya çıkarılabilen bir durum değildir. Muhasebede yapılan hilelerde kasıt unsuru söz konusu olduğu için yani yapan kişi bilerek yaptığı için yaptığı bu hileyi gizleme gereği duyar. Gizlenen bu yanlış işlemlerin de ortaya çıkarılması oldukça zordur.

Muhasebe, para ile iç içe olan bir meslektir. Paranın olduğu her alanda da hile ve yolsuzluk olabilmektedir. Bu muhasebe hileleri sadece muhasebe çalışanlarından kaynaklanan hileler değildir. İşletme yöneticisi veya işletme sahibi de muhasebede hileye başvurabilmektedir. Yapılan bu hileler kişiye veya kuruma bir çıkar sağlanması için yapılmaktadır.

Dünyada önemli işletmelerin muhasebede yaptıkları hata ve hileler sonucunda iflasa sürüklendiği birçok skandal örnekler (Waste Management, Enron, Worldcom, Tyco... gibi) mevcuttur. Bu durum Türkiye için de geçerlidir. Türkiye’de de birçok finansal skandal örnekleri (Alfa Menkul Kıymetler, İmar Bankası, Pamukbank, Esbank, Sümer Bank... gibi) vardır. Dünya’da yaşanan bu skandallar sonucunda muhasebede hata ve hilelerin önlenmesi için çalışmalar yapılmıştır.

Muhasebede hata ve hileleri önlemeye yönelik araç ve yöntemler ise, bağımsız denetim, iç denetim, iç kontrol, ihbar hatlarının oluşturulması, insan kaynakları yönetimi, veri madenciliğinin kullanılması, adli muhasebe, çalışanlara destek programlarının verilmesi, meslek etiği gibi yöntemlerdir.

İşletmeler genellikle bu araç ve yöntemlerin ekstra maliyet ve külfet gerektirdiğini düşündükleri için önem vermemektedirler. Çalışmada örnek olay araştırmasında yer alan işletme de aynı şekilde muhasebede hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına kadar olan süreçte herhangi bir yöntem uygulamamıştır. Ne zaman ki bu hata ve hileler sonucunda ciddi zararlar karşılaşılmış, ancak o zaman muhasebede hata ve hileleri önlemede kullanılan araç ve yöntemlerden bir ölçüde yararlanmaya başlamışlardır.

Örnek çalışmada geçen işletmede yapılan hata ve hileler genellikle gider yazılamayacak işlemlerin giderleştirilmesiyle meydana gelmiştir. Bunlar arasında, amortisman listesi ile işletmenin yevmiye kaydında yer alan amortisman tutarlarının farklı olması, amortisman oranlarını yevmiye defterine kaydederken yönetmelikte geçen oranlar yerine farklı oranlarla hesaplamasından kaynaklanan yanlışlar, kıst amortisman uygulanması gerekirken normal amortisman uygulanması, doğrudan gider yazılamayacak amortisman tutarlarının doğrudan gider yazılması, bağış ve yardımların gider olarak yazılmaması gereken durumlarda gider olarak yazılması, bazı satış faturalarının kaydının yapılmaması, kanunen kabul edilmeyen giderlerin gider olarak yazılması gibi hata ve hileler denetim sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu yanlışlıkların çıkması kurumlar vergisi beyannamesini de direkt olarak etkilediği için ödenecek olan vergi tutarı da olması gerekenden farklı çıkacaktır. Denetim sonucunda işletmeye yaklaşık 350.000 TL civarında para cezası uygulanmıştır. Bu da işletmenin muhasebede hata ve hileleri önlemeye yönelik çalışmalarını artırmıştır.

Tez çalışmasında geçen bu işletme muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde ilk başta herhangi bir araç ve yöntem kullanmamaktayken ortaya çıkan bu hata ve hileler sonucunda ciddi değişiklikler gerçekleştirmiştir.

Bunlardan ilki, insan kaynakları yönetim sürecinin oluşturulmasıdır. Öncelikle işletme muhasebecisini değiştirmiştir. İnsan kaynakları sürecinin

uygulanması ile işe alımlarda daha titizlikle çalışılmış ve özgeçmiş iyi, dürüst ve güvenilir kişiler işe alınmıştır.

Diğer uygulamaya konulan yöntem ise, iç kontrol sistemi olmuştur. İşletme artık muhasebe kayıtlarının yapılması aşamasından sonra bu kayıtların başka bir yetkili çalışan tarafından kontrol edilmesinden oluşacak bir sistem oluşturmuştur. Artık her kayıttan sonra onaylanmadan önce yetkili kişi tarafından kontrolü yapıp daha sonra işlemler onaydan geçmeye başlanmıştır.

İşletmenin kullandığı araç ve yöntemlerden diğeri ise iç denetim olmuştur. İç denetim yöntemi ile işletme dönemler itibariyle her dönem sonunda yapılan muhasebe kayıtlarını denetimden geçirmeye başlamıştır. Böylelikle yıl sonuna kadar oluşabilecek hata ve hilenin önüne geçileceği düşünülmüştür.

İşletmeler özellikle hata ve hilelerin önlenmesinde bağımsız denetim yöntemini kullanarak daha başarılı sonuçlara ulaşabilirler. Çünkü bağımsız denetim işletme dışından profesyonel kişiler tarafından yapılan detaylı bir çalışmadır ve daha kesin ve doğru sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Fakat bu işletmeler için maddi bir külfet ortaya çıkardığı için çok fazla başvurdukları bir yöntem değildir. Öyle ki tezde ele aldığım işletme bile ciddi para cezası almasına rağmen bu yöntemi yine kullanmamaktadır.

Hata ve hileyi önlemede diğer bir yöntem olan çalışanlara destek programları verilmesi de yine çalışanları hem eğitecek hem de motive edip işini özenle ve titizlikle yapmasını sağlayacak bir yöntemdir. İşletmeler çalışanlarını ne kadar motive ederlerse çalışanlar o derece işini sahiplenir ve muhasebede hata ve hilenin önüne geçilebilir. Aynı zamanda çalışanların meslek ile ilgili eğitimlere, seminerlere gönderilerek mesleki bilgilerinin geliştirilmesiyle bilgisizlikten kaynaklanacak hataların önüne geçilmiş olacaktır.

Sonuç olarak işletmeler, muhasebede hata ve hileleri önlemede kullanılan araç ve yöntemleri ne ölçüde uygularlarsa hile ve yolsuzlukları o ölçüde önleyebilir veya en aza indirebilirler. Bunun neticesinde işletme yatırımcılarına, dış çevresine dürüst ve doğru bilgiler sunarak onların güvenini kazanır ve olumlu bir imaj oluşturmuş olurlar.

## KAYNAKÇA

- Abdullahi, R. & Mansor, N. (2015). Fraud Triangle and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol.5, No.4.
- ACFE, <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2018-RTTN-figures.pdf> (Erişim Tarihi: 22.01.2019).
- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(3): s.351-366.
- Akalın, S.E. (2017). TMS 8 Kapsamında Muhasebede Hata ve Hilenin Tespiti ve Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara.
- Akkılıç, C. (2015). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından Değerlendirilmesi ile Örnek Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep.
- Anuk, S.A. (2015). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik. Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul.
- Aydın, S. (2017). Muhasebe Hilelerinin Tespit Edilmesinde Benford Yasasının Kullanılması. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Baskan, T.D. (2013). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama. Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale.
- Bayraklı, H.H., Erkan, M., Elitaş, C. (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri. Ekin Yayınevi.
- Bayraktar, A. (2007). Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi. Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi, Edirne.

- Bekçioğlu, S., Coşkun, A., Gümüş, U.T. (2013). İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz.
- Betöre, S., Sözbilir, H., Banar, K. (2007). Genel Muhasebe. Nisan Kitabevi.
- Bilen, A., Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C:2, S:6, s.57-72.
- Çakır, S. (2004). Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İstatistiksel Yöntemler (Benford Yönteminin İrdelenmesi) . Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Çonkar, K. (2015). Genel Muhasebe. Kocatepe Akademi Yayınları.
- Demirbuğa, Ő. (2017). Muhasebe Ders Notu 2017.
- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. Maliye Finans Yazıları (108).
- Doğan, Z., Nazlı, E. (2015). Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Niğe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt-Sayı:8(4), s.195-212.
- Ercinler, S. (2014). Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, İstanbul.
- Erdem, S. (2015). Reditus Muhasebe. Pegem Akademi Yayınları, Ankara.
- Erdoğan, N., Lazol, İ., Ergun, Ü., Köse, T. (2012). Genel Muhasebe. Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Gümüş, U.T., Göğebakan, H. (2016). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. IJBEMP (Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi), Adnan Menderes Üniversitesi, Yıl:1, Sayı:3, Haziran 2016, s.12-27.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:9, Sayı:20, s. 169-189).

<https://kanberkilinc.com.tr/muhasebenin-tanimi-ve-fonksiyonlari.htm>-(Erişim Tarihi: 11.10.2018).

<https://tr.scribd.com/doc/15224885/genel-muhasebe-notlari>- (Erişim Tarihi: 20.10.2018).

<https://www.accounting-degree.org/scandals>):/- (Erişim Tarihi: 21.03.2019).

[http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=8:adli-muhasebe-nedr&catid=1:adlimuhasebeicerik&Itemid=4](http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=8:adli-muhasebe-nedr&catid=1:adlimuhasebeicerik&Itemid=4)- (Erişim Tarihi: 24.05.2019).

<http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-4049-BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C4%B0M#.XNtjshQzbIU>- (Erişim Tarihi: 26.04.2019).

<http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-4841-DENET%C4%B0M#.XNtjsBQzbIU>- (Erişim Tarihi: 26.04.2019).

[http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A71%C4%B1yor-\(14.06.2017\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A71%C4%B1yor-(14.06.2017))- (Erişim Tarihi: 28.04.2019).

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%208.pdf> - (Erişim Tarihi: 21.12.2018).

<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebenin-temel-kavramlari.html>- (Erişim Tarihi: 25.10.2018).

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/kadirbenli/001/>- (Erişim Tarihi: 28.05.2019).

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm>- (Erişim Tarihi: 10.01.2019).

<http://www.tdk.gov.tr>- (Erişim Tarihi: 21.12.2018).

<http://www.tdk.gov.tr>, İktisat Terimleri Sözlüğü, 2004- (Erişim Tarihi: 26.04.2019).



[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=88169](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=88169)- (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c484dc9185f44.28710810](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c484dc9185f44.28710810)- (Erişim Tarihi: 08.01.2019).

<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2018-67.aspx>- (Erişim Tarihi: 28.04.2019).

İnce, A.(2018). Sayıştay Denetçi Yardımcıları Genel Muhasebe Eğitim Notları.

Kandemir, C., Kandemir, ř. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Çağdaş Araç ve Yöntemler. Çağ Üniversitesi, Mali Çözüm, Kasım-Aralık.

Kandemir, C., Kandemir, ř. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler. Çağ Üniversitesi, Mali Çözüm, Eylül-Ekim.

Karaca, N., Hacıhasanoğlu, T. (2015). Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ocak.

Karacan, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl:4, Sayı:8.

Karakaya, G. (2016). Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi. İstanbul Ticaret Üniversitesi. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 330.

Kaya, A. (2012). Genel Muhasebe Ders Notları. NSBMYO.

Kaya, G. (2013). Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Mali Analize Etkileri. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Kaygusuz, S., Aslan, Ü., Kepçe, N. (2012). Genel Muhasebe-I. Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Keskin, S. (2014). Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

- Koca, N. (2010). Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Nwanyanwu, L.A. (2014). Some Basic Concept of Accounting: A Critical Appraisal. Rivers State University, Nkpolu, Federal Republic of Nigeria, Vol.5, No.7.
- Okay, S. (2011). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. Yüksek Lisans Tezi. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Karaman.
- Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö.N., Keskin, S. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:29, s.197-214.
- Özşahin, G. (2000). Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu. Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi. Yeterlik Etüdü, Ankara.
- Pazarçeviren, S.Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, s.1-19.
- Sayım, F. (2011). Genel Muhasebe Giriş. Yalova Üniversitesi.
- Sipahi, B. (2007). SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler, Marmara Üniversitesi.
- Soylu, K. (2014). Açıklamalı ve Örnekli Genel Muhasebe. Seçkin Yayıncılık, Kocaeli.
- SPK, SeriXI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, 15.11.2003 tarih ve 25290 no'lu mükerrer sayılı Resmi Gazete.
- Tarhan Mengi, B., Yılmaz Türkmen, S. (2013). Yatırım Hileleri. Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi. Öneri.C10.S.39. Ocak.31-39.
- Terzi, S. (2012). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı. Çankırı Karatekin Üniversitesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi.

- Tüm, K. (2015). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma. Mustafa Kemal Üniversitesi, Hatay.
- Ulucan Özkul, F., Özdemir, Z. (2013). Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma. Bahçeşehir Üniversitesi, Öneri.C.10.S.40.
- V.U.K. (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>)- (Erişim Tarihi: 25.03.2019).
- Yıldız, E., Baskan, D.T. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan.
- Zahra, S., Priem, R. & Rasheed, A. (2005). The Antecedents and Consequences of Top Management Fraud. Journal of Management, Vol.31, No.6.