



# **DENETİMDE HATA VE HİLE**

**RECEP GÖKLERGİL**

**Ocak 2019**

**DENİZLİ**

# **DENETİMDE HATA VE HİLE**

**Pamukkale Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Yüksek Lisans Dönem Projesi**

**İşletme Ana Bilim Dalı**

**Muhasebe Ve Finansman Programı**

**Recep GÖKLERGİL**

**Danışman**

**Dr. Öğretim Üyesi Osman Barlas BURSALI**

**Ocak 2019**

**DENİZLİ**

## ÖZET

### DENETİMDE HATA VE HİLE

Recep GÖKLERGİL

Yüksek Lisans Dönem Projesi

İşletme Ana Bilim Dalı

Muhasebe Ve Finansman Programı

Proje Dnaışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Osman Barlas BURSALI

Ocak, 2019, V+47 Sayfa

**Muhasebe hileleri günümüzde gittikçe önem kazanmaktadır. Uluslararası Sertifikalı Hile Denetçileri (ACFE) tarafından yayınlanan 2012 Global Hile Raporu'nda hilenin maliyetinin 3.5 Trilyon USD'den fazla olduğu tahmin edilmektedir. Tahmin edilen maliyetlerin en önemli bölümünü hileli finansal raporlamadan kaynaklanan hileler oluşturmaktadır. Her işletmenin pazarda başarılı olmasını ve rakiplerine üstünlük sağlamak sureti ile varlığını devam ettirebilmesi için çeşitli amaç ve hedefleri bulunmaktadır. Söz konusu amaç ve hedeflerin gerçekleştirilebilmesinde işletmenin her departmanında olduğu gibi muhasebecilerin de çeşitli görevleri bulunmaktadır. Her şeyden önce muhasebe meslek mensuplarından beklenen işletme ile ilgili verileri gereken dikkat ve özveri ile, kurallara uygun bir şekilde işlemesidir. Muhasebe meslek mensupları, görev ve sorumluluklarından dolayı müşteri ve devlet kurumları arasında köprü vazifesi üstlenmektedir. İşletme ile ilgili kayıtları devletin ilgili kurumlarına aktarmakla birlikte, işletme içi gelir gider dağılımlarının sağlanmasında da etkin rol oynarlar. Muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan işlerde hata ve hilelerin isteyerek ya da istemeyerek ortaya çıkması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Her ne kadar hata ve hilelerin önlenmesine yönelik çeşitli yönergeler ve olumsuzluklar karşısında cezalandırmalar yer alsa da, birçok meslek mensubu herhangi bir önleyici davranış ortaya koymamaktadır.**

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Hata, Hile

**ABSTRACT****THE CONTROL OF FRAUD AND ERROR**

Recep GÖKLERGİL

Master Term Project

Department of Business Administration

Accounting and Finance Program

Advise of Project: Dr. Öğretim Üyesi Osman Barlas BURSALI

January, 2019, V + 47 Pages

**Accounting tricks are becoming increasingly important today. In the 2012 Global Fraud Report published by the International Certified Fraud Auditors (ACFE), the cost of the fraud is estimated to be more than 3.5 trillion USD. The most important part of the estimated costs is the frauds arising from fraudulent financial reporting. Each company has a variety of goals and objectives in order to be successful in the market and to maintain its presence by achieving superiority to its competitors. Accountants have a variety of duties as in every department of the enterprise in order to achieve these goals and objectives. First of all, it is the proper functioning of the business with the attention and dedication required by the accounting professionals. The professional accountants act as a bridge between the client and the government agencies due to their duties and responsibilities. Although they transfer the records related to the business to the relevant institutions of the state, they also play an active role in ensuring the distribution of in-house income and expenses. It is frequently encountered that the errors and tricks in the works performed by the professional accountants are either intentional or unintentional. Although there have been various penalties and penalties for prevention of errors and tricks, many professionals do not have any preventive behavior.**

**Keywords:** Audit, Error, Trick

## İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET .....</b>	<b>i</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>iii</b>
<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>iv</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM .....</b>	<b>2</b>
<b>1 HİLE VE HATA KAVRAMI .....</b>	<b>2</b>
1.1 Hile Kavramının Özellikleri .....	2
1.2 Hile Türleri .....	3
1.3 Hile Yapılmasına Neden Olan Unsurlar .....	4
1.3.1 Baskı Unsuru.....	5
1.3.2 Fırsat Unsuru.....	5
1.3.3 Haklı Gösterme Unsuru .....	6
1.4 Hata Kavramı .....	7
1.5 Hata Yapılmasına Neden Olan Faktörler .....	7
1.6 Hata Türleri.....	8
1.6.1 Matematiksel Hatalar .....	8
1.6.2 Kayıt Hataları.....	9
1.6.3 Unutma ve Tekrarlamalar .....	9
1.6.4 Değerleme Hataları .....	10
<b>İKİNCİ BÖLÜM.....</b>	<b>11</b>
<b>2 MUHASEBE HİLELERİ ve HATALARI .....</b>	<b>11</b>
2.1 Muhasebe Kavramı ve Gelişimi .....	11
2.1.1 Muhasebe Kavramı .....	11
2.2 Muhasebenin Temel Kavramları .....	12
2.3 Muhasebe Hilesi Kavramı .....	17
2.4 Muhasebe Hilelerinin Nedenleri .....	18
2.4.1 İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Nedenleri .....	18
2.4.1.1 Yolsuzlukları Gidermek.....	18
2.4.1.2 İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek.....	19
2.4.1.3 Alış Hileleri.....	19
2.4.1.4 Satış Hileleri .....	19
2.4.1.5 İşletme Giderlerini Yükseltmek.....	20

2.4.1.6	Özel Giderleri İşletmeye Aktarma .....	20
2.4.1.7	Arızı Giderler .....	20
2.5	Muhasebe Hile Türleri .....	20
2.5.1	Kasdi Hatalar .....	20
2.5.1.1	Kayıt Dışı İşlemler .....	20
2.5.1.2	Zamanından Önce Veya Sonra Kayıt .....	21
2.5.1.3	Uydurma Hesaplar .....	22
2.5.1.4	Belge Sahtekarlığı .....	23
2.6	Muhasebede Hata Kavramı .....	24
2.6.1	Hata Kavramı ve Tanımı .....	24
2.6.2	Muhasebe Hatalarının Nedenleri .....	25
2.6.2.1	Dikkatsizlik .....	25
2.6.2.2	Bilgisizlik .....	26
2.6.2.3	Yorgunluk .....	26
2.6.2.4	Tecrübesizlik .....	26
2.6.3	Muhasebe Hata Türleri .....	27
2.6.3.1	Matematik Hataları .....	27
2.6.3.2	Kayıt Hataları .....	27
2.6.3.3	Nakil Hataları .....	28
2.6.3.4	Unutma ve Tekrar Hataları .....	28
2.7	Muhasebe Hata Ve Hile Örnekleri .....	29
<b>SONUÇ</b>	.....	<b>34</b>
<b>KAYNAKÇA</b>	.....	<b>35</b>

## GİRİŞ

Global etkiye neden olan şirket skandallarından sonra finansal bilgiye olan güven azalmış ve yaşanan skandalların tekrar etmemesi için pek çok ülkede önlemler alınmıştır. Yaşanan skandalların geri planlarında muhasebe hileleri yapılarak yatırımcıların kandırıldığı görülmektedir. Uluslararası Sertifikalı H ile Denetçileri (ACFE) tarafından yayınlanan 2012 Global H ile Raporu'nda hilenin maliyetinin 3.5 Trilyon USD'den fazla olduğu tahmin edilmektedir. Yapılan hileler içerisinde en büyük zararı finansal tablolarda yapılan hileler oluşturmaktadır. Bu nedenle muhasebe hileleri yapılarak yatırımcılar yanlış yönlendirilmekte ve var olan kaynaklar etkin olarak kullanılamamaktadır.

Finansal kararların alınmasında kullanılacak olan muhasebe bilgisinin doğruluğu, finansal işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflanmasında, özetlenmesinde ve finansal tablo haline getirilerek raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uyulmasıyla sağlanabilir. Muhasebe ilkelerini evrensel boyutta kabul gören ölçütler haline getirmenin asıl amacı, genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun bilgilerin sunulmasıdır. Bu bilgilerin işletmenin faaliyet amaçlarına uygun, güvenilir ve yasalara uygun olması işletmeyle ilgili bütün kesimler için çok önemlidir.

Yolsuzluk her şeyden önce toplumun yapısına zarar vermektedir. Bir defa toplumun birlikte yaşama çatisını oluşturan örgüt (Devlet) meydana gelen yolsuzluklardan zarar görmektedir. Zira yolsuzluk fiilleri ancak kamu görevlileri tarafından işlenebilen eylemlerdir. Muhasebe hileleri, bir personelin yanlış olduğunu bildiği veya doğruluğuna inanmadığı bir takım yanlışlıkların ve kanuna aykırı hareketlerin maksatlı olarak veya yanlış sunma niyetiyle yapmasını kapsar. Mali tablolarda hatalar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanmaktadır. H ile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan hareketin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1 HİLE VE HATA KAVRAMI

#### 1.1 Hile Kavramının Özellikleri

Hile kavramının özellikleri hilenin yapılış amacına, yapıldığı işletmenin yapısına, hileyi yapan kişiye ve hilenin yapılış şekline göre değişebilmektedir (Saban, 2006, 59-60). Ancak temelde tüm hileli işlemlerin özelliklerinin aynı olduğu görülmektedir. Genel olarak hile kavramının özellikleri ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2009, 70);

- Hile, doğası itibariyle bilinçli ve kasıtlı olarak yapılır.
- Hile eyleminin gerçekleşmesi için 3 faktörün bir araya gelmesi gerekir. Bunlar; fırsat, tehdit (baskı) ve haklı gösterme unsurlarıdır.
- Hilenin varlığına ilişkin olarak çeşitli risk faktörleri bulunmaktadır.
- Hile eyleminde fayda ve maliyet ilişkisi bulunmaktadır. Gerçekleştirilen hile eyleminden sağlanacak kazanç veya menfaat fayda unsurunu, söz konusu hile eylemini gerçekleştirmek için hile yapan kişi veya kişiler tarafından katlanılan kayıp veya zarar ise maliyet unsurunu ifade etmektedir.
- Hile eylemi, hem maddi hem de manevi unsur içeren bir eylemdir. Hile eylemindeki maddi unsur gerçekleştirilen hile fiili ve manevi unsur ise hile eyleminin özünü oluşturan kasıt unsurudur.
- Hile, gizlice sürdürülen bir eylemdir ve aynı zamanda çoğunlukla kolay bir şekilde gerçekleştirilmektedir.
- Hileler sıklıkla işletmelerin üst düzey yöneticileri veya çalışanları tarafından yapılmaktadır.
- Hilelerin ortaya çıkartılması zordur.
- Hilenin gerçekleşme şekli hilenin yapılış amacına göre değişiklik göstermektedir.



Yukarıda belirtilen özelliklerden hareketle işletmelerde hilelerin ortaya çıkartılmasının oldukça güç olduğu ve dolayısıyla bu konuda güvenilir denetime, güçlü iç kontrol ve muhasebe sistemlerine ihtiyaç duyulduğu söylenebilir (Başpınar, 2006, 96).

## 1.2 Hile Türleri

İşletmelerde yapılan hileler üç ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar; varlıkların kötüye kullanılması, hileli finansal raporlama ile yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlardır. Uluslararası Sertifikalı Hile Denetçileri (ACFE) tarafından yayınlanan 2012 Global Hile Raporu'nda hilenin maliyetinin 3.5 Trilyon USD'den fazla olduğu tahmin edilmektedir. ACFE tarafından yayınlanan raporlardan alınan istatistiksel bilgiler bize en çok yapılan hile türünün varlıkların kötüye kullanımının olduğunu göstermektedir. Ancak hilelerin yapılış sıklığıyla maliyetleri arasında ters orantı bulunmaktadır (Kandemir, 2012, 22).

İşletme varlıklarının kötüye kullanılması, bir işletme çalışanının işletmenin nakdi veya nakdi olmayan varlıklarını kendi kişisel amacı için çalması halinde ortaya çıkan bir hile türüdür. Hileli finansal raporlamaya göre yarattığı zarar açısından daha az maliyetli olmasına rağmen, işletmelerde görülen varlıklarının kötüye kullanılması vakalarının çokluğu işletmelere önemli derecede zarar vermektedir (Kandemir, 2012, 23). Varlıkların kötüye kullanılmasının en çok rastlanılan hile türü olmasının sebebi çalışanların işletme varlıklarına erişiminin kolay olması ve dolayısıyla çalışanlarının fırsatını bulduğu anda hırsızlıkta bulunabilmesidir. Bununla birlikte bu hile türü çalışanlar dışındaki diğer taraflar; müşteriler veya işletmeyle ilişkisi bulunmayan üçüncü şahıslar tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Bu hile türünde özellikle küçük işletmelerde varlıklarının çalınması yoluyla finansal tablolarda önemli tahrifatlar oluşturulmaktadır (Varıcı, 2012, 126).

Hileli finansal raporlama; “mali tablolarda yer alan tutarların veya açıklamaların kasıtlı olarak yanlış beyan edilmesi yoluyla mali tablo kullanıcılarının aldatılması” şeklinde tanımlanabilir. Hileli finansal raporlama özellikle son yıllarda işletmelerde sıkça görülen ve daha çok işletme yöneticileri tarafından yapılan bir hile türüdür. Bu yüzden hileli finansal raporlama teoride “yönetici hileleri” olarak da adlandırılmaktadır.

Hileli finansal raporlama hileleri, varlıkların kötüye kullanılması kapsamındaki

hilelerden daha önemlidir. Hileli finansal raporlama nedeniyle işletmelerin uğradığı zararlar varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin yarattığı zararlardan daha büyük olmaktadır. 21. yüzyılda Enron, Parmalat, Tyco ile telekom sektöründeki Worldcom, Qwest ve Global Crossing gibi büyük şirketleri ve banka sektöründe görülen hile vakaları hileli finansal raporlama üzerine kuruludur. Özellikle son yıllarda işletmelerde yaşanan oldukça yüksek tutarlı kayıplara neden olan hilelerin finansal raporlamada yapılan hilelerden kaynaklanmakta olup hileli finansal raporlama yolu ile işletmelere verilebilecek zararların büyüklüğü konusunda ne kadar önemli olduğunu kanıtlamaktadır. (Küçüksavaş, 2006,45)

Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar, “ bir çalışanın işletme faaliyetlerinde işverenin veya bir başkasının hakkını göz ardı ederek gücünü yanlış bir biçimde kendisine ve/veya bir başkasına yarar sağlayacak bir şekilde kullanması” şeklinde ifade edilebilir (Bozkurt, 2009, 73).

Yolsuzluğun pek çok türü bulunmaktadır. Genel olarak yolsuzluk, küçük yolsuzluk ve büyük yolsuzluk olarak iki grupta ele alınabilir. Bu ayrıma göre küçük yolsuzluklar, daha küçük çaptaki ve tutardaki yolsuzlukları, büyük yolsuzluklar ise daha az sayıda fakat daha büyük tutarlarda yapılan yolsuzlukları ifade etmektedir (Gökten, 2009, 21). Daha geniş kapsamlı bir sınıflamaya göre ise yolsuzluk çeşitleri; rüşvet, zimmet, irtikap, kara paranın aklanması, dolandırıcılık, emniyeti suiistimal, içerden öğrenenlerin ticareti, rant kollama, lobicilik, oy ticareti, kayırmacılık ve diğer yolsuzluklar şeklinde sınıflanabilir. Bu yolsuzluk türlerinden rüşvet, zimmet, irtikap, kara paranın aklanması, dolandırıcılık, emniyeti suiistimal, içerden öğrenenlerin ticareti doğrudan cezai yaptırıma bağlı yolsuzlukları; rant kollama, lobicilik, oy ticareti, kayırmacılık ve diğer yolsuzluklar ise dolaylı olarak cezai yaptırıma bağlanan veya yasal açıdan suç sayılmayan yolsuzlukları belirtmektedir (TEPAV, 2006, 25-32).

### **1.3 Hile Yapılmasına Neden Olan Unsurlar**

Hile kavramının temelde üç unsuru vardır. Bunlar; baskı, fırsat ve haklı göstermedir. Baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları teoride hile üçgeni olarak adlandırılmaktadır. Hile üçgenini oluşturan bu üç temel unsur hile yapan kişinin psikolojik boyutundan etkilenir. Bu yüzden hile unsurlarından oluşan hile üçgeni hile olgusunun temel sebeplerini ve hile olgusunun altında yatan davranışsal destekleyicileri

anlamak için yararlı bir kavramsal çerçevedir. Baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları hile olgusunun temel bileşenleridir ve her hile olayının arka planında yer almaktadır.

### **1.3.1 Baskı Unsuru**

Hilede baskı unsuru, motivasyon ve ihtiyaç unsuru ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Baskı çalışanlar üzerindeki finansal baskılar (sağlık ödemeleri, okul harç ödemeleri, kumar borcu, yaşam tarzı değişimleri vb. gibi) olarak tanımlanabilir. Aynı zamanda baskı, tatmin edilmemiş ve hile eylemi ile tatmin edilecek olan ihtiyaç veya durumsal risk olarak da nitelendirilebilir. Buradaki ihtiyaç hile yapan kişinin kendi yaşantısıyla ilgili ihtiyaçları veya kendi yaşam şartlarının doğurduğu ihtiyaçları ifade etmektedir. Bu ihtiyaçtan doğan baskı unsuru hakkındaki en önemli nokta işverenlerin çalışanlarının yaşam tarzlarını ve koşullarını değiştirmemesi nedeniyle hilenin yapılmasını engellemede güçsüz konumda olmasıdır. (Emir, 2008,27)

Baskı unsuru yukarıda açıklandığı şekilde kişinin kendi finansal ihtiyaçlarından kaynaklanabileceği gibi iş ile ilgili finansal baskılardan dolayı da ortaya çıkabilir. Özellikle tepe yönetimi tarafından belirlenen ve gerçekçi olmayan finansal hedeflere ulaşma beklentisi çalışanlar üzerinde baskı yaratarak hile eyleminde bulunmalarına neden olmaktadır. Kişileri hile yapmaya yöneltten baskı unsuru çok farklı şekillerde ortaya çıkabilir. Örneğin; kendi geçimini sağlamak için yeterli para kazanan ve tüm ihtiyaçlarını karşılayabilen bir çalışan tarafından daha yüksek standartlardaki bir yaşam tarzına sahip olma isteği nedeniyle hile eyleminde bulunabilir. Toplumun beklentisi ve eğilimine paralel olarak bir kamu kuruluşu tarafından toplumdaki suç oranlarının daha düşük gösterilmesi yoluyla toplumu yanıltacak şekilde hile yapılabilir. (Bulca, 2014, 56)

### **1.3.2 Fırsat Unsuru**

Fırsat unsuru, çalışanlara hile yapma veya dürüst olmayan davranışlarda bulunma olanağı veren durumsal risk faktörlerini ifade etmektedir. Özellikle işletmelerde kontrollerin zayıf ve işletme çalışanlarının işletmedeki kontrol zayıflığının farkında olduğu durumlar ile işletme çalışanlarının işletme varlıklarına kolayca erişebildiği ve yakalanma riskinin olmadığını düşündüğü durumlarda fırsat unsuru ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle işletmelerdeki zayıf iç kontroller, gevşek bir yönetim sistemi ve işletme çalışanlarının işletme süreçleri üzerinde önemli kontrol yetkilerinin bulunduğu işletme yapıları, işletmeleri fırsat unsuru açısından hileye açık hale

getirmektedir. Fırsat unsuru, işletmelerde hile yapan kişilere hile yapmak için imkân veren zayıf ve eksik iç kontrollerin bir sonucudur.

### 1.3.3 Haklı Gösterme Unsuru

Haklı gösterme hile üçgeninin son bacağına oluşturmaktadır ve anlaşılması en zor olan hile unsurudur. Bu yüzden hile olgusunun tam olarak anlaşılabilmesi için hile üçgeninin mevcut diğer iki unsuru olan baskı ve fırsat unsurları ile birlikte haklı gösterme unsurunun da iyice anlaşılması gerekmektedir. Hilede haklı gösterme unsuru teoride bahane bulma olarak adlandırılmaktadır. Haklı gösterme kısaca kişileri rasyonel bir şekilde hile yapmaya yönlendiren yaklaşım olarak tanımlanabilir. Haklı gösterme unsuru, hile olgusunun psikolojik boyutunu oluşturmaktadır ve hile yapan kişinin vicdanında hile yapmanın kabul edilebilir olduğu kanaatine varılması durumunda olumsuz etkilerden kaçınmak için kullanılan psikolojik bir mekanizmadır. Bu anlamda haklı gösterme hile yapan kişi tarafından hilenin yapılmasına nihai olarak karar verilme aşamasındaki tek mekanizmadır. (Bayraktar, 2007, 39)

Haklı gösterme hile olgusundaki en kritik unsurdur, çünkü bu unsur hile yapan kişilerde doğuştan var olmamakta aksine hile yapan kişinin içerisinde bulunduğu koşullar kişinin yaptığı hileyi haklı çıkaracak şekilde kendisini ikna etmesine neden olarak hile olaylarına yol açmaktadır. Haklı gösterme farklı hile olaylarında çok farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Buna göre; “aldığım parayı geri ödeyeceğim zaten”, “bu zaten şirketin bana olan borcuydu”, “ bu yaptığımdan şirket zarar görmeyecek” vb. şekillerde haklı gösterme unsuru ile karşı karşıya kalınabilmektedir. (Açık, 2012, 74)

Hile üçgenindeki en önemli unsur haklı gösterme unsurudur. Hile üçgenini oluşturan baskı, fırsat ve haklı gösterme üçlüsü içerisinde haklı gösterme en kritik tarafı oluşturmaktadır. Haklı gösterme hile yapan kişinin zihinsel düşünce sistemine dayalıdır ve hile yapan kişilere suçluluk ve kendi kendini yargılama duygusundan kaçınarak kendi etik kurallarını sürdürmelerine olanak sağlamaktadır. Ayrıca haklı gösterme unsuru, kişinin düşünce yapısıyla ve psikolojik boyutuyla ilişkili olduğu için somut olarak gözlemlenebilir bir unsur değildir ve açığa çıkartılması da oldukça zordur. (Bozkurt, 2009, 44)

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı üzere haklı gösterme temelde hile yapan kişilerin iç dünyasıyla bağlantılı olduğu için ortaya çıkartılması ve ölçülmesi zor bir

unsurdur. Bu yüzden hile üçgenindeki diğer iki unsur olan baskı ve fırsat unsurundan daha önemlidir.

#### **1.4 Hata Kavramı**

Hatanın sözlük anlamı istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış olarak tanımlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu (V.U.K) 116. maddeye göre vergi hatası ‘‘vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması’’ olarak belirtilmektedir. Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe işlemi ve kayıtlarında ya da hesaplarında yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hataları genel olarak kanunlara, yönetmeliklere, mevzuatlara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine riayet edilmemesi nedeniyle meydana gelmektedir. (Duman, 2008, 61)

Hatayı hileden ayıran en önemli unsur kasıttır. Bilerek ve istenerek yapılan kayıtlar; istenilen davranışın kasten yapıldığı ve sonuçları hakkında bilgi sahibi olduğunun kanıtıdır. Bilmeden ve istenmeden yapılan kayıtlar ise hata olarak nitelendirilir. Muhasebe hatalarına neden olan faktörlerin başında bilgisizlik, ihmal ve dikkatsizlik gelmektedir. Muhasebenin çift yanlı kayıt unsuru kontrol sisteminin kendi içinde oluşmasına neden olmuş ve hata yapılmasını önlemiştir. Çift yanlı kayıt sistemi kontrolü içinde barındırmasına rağmen çeşitli hatalar meydana gelebilmektedir. Literatürde pek çok hata çeşidi bulunmakla birlikte günümüzde bilgisayarlar yardımıyla muhasebe kayıtlarının tutulması bir kısım hataların ortadan kalkmasına neden olmuş; bir kısım hataları azaltmış ancak hataların tamamen ortadan kaldıramamıştır Muhasebe hataları genel olarak matematiksel hatalar, kayıt hataları, nakil hataları, değerlendirme hataları, unutmama ve tekrarlama hatalarından oluşmaktadır. Muhasebe hatalarına ilişkin detaylı bilgiler aşağıda yer almaktadır. (Güçlü, 2008, 30)

#### **1.5 Hata Yapılmasına Neden Olan Faktörler**

Muhasebe hatalarının oluşumuna etki eden en önemli faktörler bilgisizlik, ihmal ve dikkatsizliktir. Muhasebe kayıtlarını yapmakla görevli personelinin muhasebe belgelerini kayıt etme aşamasında gerekli dikkat ve özeni göstermemesi ihmal ve dikkatsizlik olarak nitelendirilebilir. Görev sırasında gözden kaçırılan bir husus muhasebe kayıtlarına yanlış ya da bilgilerin eksik kaydedilmesine neden olabilmektedir (Saban, 2006, 78).

Hata yapılmasına neden olan bir diğerk etken bilgisizliktir. Günümüzde ekonomik yaşamın gelişimine paralel olarak yapılan ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi oldukça güç ve karmaşık hale gelmiştir. Özellikle farklı sektörlerde farklı muhasebe kayıtlarının uygulanması farklı alanlarda uzmanlaşmış muhasebecilerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu nedenle muhasebede görev alan personelinin gerekli bilgi birikimine sahip olması ve kendini sürekli geliştirmesi gerekmektedir. Yeterli bilgi birikimine sahip personellerin işe alınması muhasebe hatalarının azalmasına neden olacaktır (Varıcı, 2012, 144).

## **1.6 Hata Türleri**

Muhasebe hataları çok çeşitli olabilmektedir. Genel olarak muhasebe hataları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır. (Yılmaz, 2013, 19)

- Matematiksel Hatalar,
- Kayıt Hataları,
- Unutma ve Tekrarlama Hataları,
- Değerleme Hataları.

### **1.6.1 Matematiksel Hatalar**

Matematiksel hatalar en çok yapılan hata türüdür. Muhasebeleştirilecek sayısal bir bilginin toplama, çıkarma, çarpma ya da bölme gibi aritmetik işlemler sonucu muhasebe sistemine yanlış aktarılması durumunda ortaya çıkar. En çok yapılan matematiksel hatalar aşağıda yer almaktadır (Kaymak, 1996, 17).

- Envanter cetvellerini hesaplanması sırasında yapılan hatalar,
- Amortisman tutarlarının yanlış hesaplanması,
- Maaş bordrolarının hazırlanması sırasında yapılan hatalar,
- K.D.V. tutarının yanlış hesaplanması,
- Yeniden değerlendirme işlemleri sırasında yapılan hatalar.

Örneğin bir işletmede personele ödenecek maaşların toplamı 10.000 TL olarak hesaplanmış ancak işçilere 12.000 TL ödenmiştir. Muhasebe kayıtlarında personel maaşlarının 10.000 TL olarak kayıt edilmesi bir matematiksel bir hatadır. Doğru tutar 12.000 TL'dir. Söz konusu durumun düzeltilmesi gerekmektedir.

### **1.6.2 Kayıt Hataları**

Muhasebe kayıtları pek çok işletmede bilgisayar programları kullanılarak tutulmaktadır. Bilgisayar destekli muhasebe programlarının kullanılması nedeniyle kayıt hatalarına çok sık rastlanılmamaktadır. Kayıt hataları muhasebe belgelerini kayıt altına alırken rakam ya da hesap yanlışlıkları yapılması nedeniyle meydana gelmektedir (Varıcı, 2012, 145).

Rakam hatası genellikle muhasebe belgelerini muhasebe kayıt altına alırken belge üzerindeki rakamların muhasebeleştirilmesi sırasında yanlış kayıt edilmesi nedeniyle oluşur. Geliştirilen muhasebe programları sayesinde rakam hatalarının oluşması engellenmiş ya da en aza indirilmiştir.

Hesap hataları bir muhasebe kaydının yanlış algılanması nedeniyle ilgili olmayan başka hesaplara kaydedilmesi nedeniyle de oluşabilir.

Örneğin vadeli olarak satılan bir malın peşin gibi kayıt altına alınması sırasında hesap hatası ortaya çıkmaktadır.

### **1.6.3 Unutma ve Tekrarlamalar**

İşletmeye ait alış, satış, gider gibi işlemlere ait belgelerin muhasebeleştirilmemesi ya da ilgili döneme kaydedilmemesi unutma hatasıdır. Unutma hataları dönem sonlarında hesapların kontrol edilmesi sırasında ortaya çıkartılabilmektedir. Çok fazla işlem hacmine sahip işletmelerde muhasebe personellerin iş yoğunluğu nedeniyle unutma hatalarına rastlanabilmektedir (Kaymak, 1996, 18).

Bazı işlemlerin unutulması ve kayıtlara alınmaması işletme için tehlikeli boyutlarda cezalarla karşılaşmasına sebep olabilir. Çünkü denetim sırasında unutilan bir işlem ortaya çıkartılamayabilir. Vergi incelemesi sırasında vergi matrahını azaltacak bir işlemin tespiti durumunda geriye dönük düzeltme yapılarak tespit edilen vergi matrahına

ikmalen tarh işlemleri uygulanabilir. Bir işlemin unutulması ya da kayıt altına alınmadığının farkına varıldığı tarih itibarıyla kayıtlara alınması gereklidir. Örneğin işletme iki gün vadeli mal satmış ancak mal bedelini tahsil etmediği için kayıt altına alınmamıştır. Bu en tipik unutma hatasıdır.

Tekrarlamalar ise aynı işlemin birden çok kayıt edilmesidir. Mükerrer işlem olarak adlandırılan bu durum genellikle aynı belgenin birden çok kayıt altına alınması şeklinde gerçekleşir. Örneğin işletmenin kullandığı su faturası ibraz edildiği tarihte kayıt edilmiştir. Aynı gün fatura ödenmiş ve tekrardan kayıt edilmiştir. Böylece aynı kayıt tekrar edilmiş ve iki defa su faturası gider olarak kayıt altına alınmıştır (Gökten, 2009, 31).

#### **1.6.4 Değerleme Hataları**

Bir işletmenin aktif ve pasifinde bulunan kalemlerin değerlendirilerek bu günkü kıymetinin tespit edilmesi son derece önemlidir. Bu nedenle her bir geçici vergi döneminde ve dönem sonlarında değerlemeye tabi varlıklar tek tek incelenerek değerlemeye tabi tutulur ve o günkü değer üzerinden kayıt altına alınırlar. Ancak değerlendirme yapılırken muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasa yükümlülüklerine uymadan yapılan kasıtlı hatalar değerlendirme hatası olarak kabul edilebilir. Örneğin kasada bulunan efektiflerin yanlış kurdan değerlendirilmesi bir değerlendirme hatası olarak karşımıza çıkmaktadır. (Küçükşavaş, 2006,56)



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2 MUHASEBE HİLELERİ ve HATALARI

Bu bölümümde, hile kavramı ve tanımı, hile nedenleri, hile türleri, hileyi ortaya çıkaran belirteçler, dünyada ve ülkemizde ortaya çıkan muhasebe hileleri konuları hakkında bilgiler verilmiştir.

#### 2.1 Muhasebe Kavramı ve Gelişimi

##### 2.1.1 Muhasebe Kavramı

Terminolojik açıdan muhasebe kelimesi, hesap etmeden türemektedir. Türkçe sözlüklerde muhasebe, “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesapların yürütüldüğü yer, saymanlık gibi anlamları ifade etmektedir (Pekdemir, 1999: 19). Muhasebe, mali nitelikli işlem ve olayların para ile ifade edilecek şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçlarını yorumlama bilim ve sanatıdır (Sevilengül, 2005: 11). İkinci bir tanım olarak muhasebe; işletmede alınan kararlar sonucu işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesiyle işletme varlıklarında ve bu varlıkların kaynaklarında ortaya çıkan değer değişimlerinin (parasal değişimlerin) belirlenmesi ve bunların yeni kararlar almada kullanılabilir veriler haline getirilmesidir.

Muhasebe mesleği açısından muhasebe, işletmede meydana gelen ve para ile ifade edilen işlemleri (olayları) toplayan, kaydeden, sınıflandıran, raporlar halinde özetleyen ve bu raporları analiz edip, yorumlayarak ilgilenen kişilere bilgi sağlayan sanat, bilim ve uygulamadan oluşan bir sistemdir (Ergin, 2005: 16).

Muhasebe temelinde değişim işlemleriyle, benzeri nitelikte parayla ölçülebilen ekonomik olaylardan oluşmaktadır. Kuşkusuz, işletme içerisinde gerçekleşen bazı olaylar değişim işlemi olmadıkları halde işletme üzerindeki etkileri nedeniyle muhasebeye konu edilirler. Örneğin, faiz tahakkuku, bazı varlıkların hasara uğraması, giderlerin geciktirilmesi gibi olaylar işletmeyi etkileyen ekonomik olaylardır ve muhasebenin uğraştığı konulardan sayılır. Bu nedenle muhasebenin amacının, işletmede geçen tüm olayları değer olarak (parayla) ölçmek ve çeşitli ekonomik kararlar ile ilgili bilgi sağlamak olduğunu söyleyebiliriz.

Muhasebe aşağıdaki üç hizmeti vermektedir:

- Defter Tutma
- Asıl Muhasebe
- Kayıtların Denetimi ve Onayı

Defter Tutma (Book-keeping) işi; olayların belirlenmesi, fonksiyonların sınıflandırılması ve kaydedilmesi işlemlerini kapsar.

Asıl Muhasebe (accounting) ; yorum, özetleme, rapor etme ve bilgi verme işlemlerini yerine getirir. (Marşap, 1996: 119).

## **2.2 Muhasebenin Temel Kavramları**

Muhasebenin işlem ve olayları kaydederken belirli prensiplere uyması gereklidir. Böylece, muhasebe uygulamaları belirli kurallara dayatılmış ve uygulamada ortaya çıkabilecek bazı karışıklıklara karşı önlem alınmış olur. Muhasebenin temel kavramları muhasebe bilgisinin bir esasa dayanmasını, bu bilgiyi kullananlara sağlıklı, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasına olanak sağlamalıdır. Muhasebe ile ilgili olarak 12 temel kavram belirlenmiştir. Teorik bir bilgi olarak görülmesine karşın uygulamada işletmeler açısından muhasebeye katkı sağlayacak olması nedeniyle önem arz etmektedir. 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı'nde de belirtildiğı gibi finansal raporların hazırlanmasında esas alınacak 12 temel kavram aşağıda sıralanmaktadır (Özer, 1998: 11).

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliğı 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,
- Sosyal Sorumluluk Kavramı.

Sorumluluk, gerçek ve tüzel kişilerin kendi davranışlarını ve yetki alanlarındaki herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir. Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını göstermektedir. Ayrıca bu kavram, muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında; belirli kişi veya grupların çıkarları için değil bütün toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi sunumunda tamamen gerçek, dürüst ve tarafsız olarak davranılması gereğini ifade eder (Akdoğan ve Tenker, 2001: 39). Ancak böyle bir sorumluluk duygusu ile hareket edilmesiyle muhasebece sağlanan bilgilerin gerçeğe uygun, tarafsız, önyargısız, ve adil olması sağlanabilir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 43).

İşletme ile ilgili taraflara bilgi sağlama amacını sağlayacak olan finansal tabloların düzenlenmesi sosyal sorumluluk gerektirir. Muhasebe sadece işletmenin üst yöneticilerine gerekli bilgileri vermekle kalmaz. Çeşitli sebeplerle işletmenin işleyişi ile ilgi ve alakası bulunan veya ileride ilgilenecek olan taraflara da işletmenin finansal durumu ve işleyişi ile ilgili gelişmeler hakkında bilgi vermek muhasebenin amaçlarından ve görevlerinden birisidir.

Muhasebe ilgili kişi veya kişilerin tümüne doğru karar verebilmeleri için doğru bilgiler verme sorumluluğundadır. Muhasebe bu görevini yerine getirirken hukuki sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu ifade eden sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmelidir. Sosyal sorumluluk kavramı işletmelerin topluma karşı yerine getirmesi gereken sorumlulukların örgütsel amaçların önünde tutulmasını gerektirir.

Sosyal sorumluluk kavramı genelde işletmenin kendisiyle ilişkilendirilmekteyse de gerçekte karar alma yetkisi işletme içinde çeşitli seviyelerde yer alan kişilerde toplanmaktadır. (Cemalcılar ve Önce, 1999: 19).

- Kişilik Kavramı

Kişilik kavramı işletmenin, işletme sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer sorumlulardan ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu, buna bağlı olarak da işletmeye konan varlıkların işletmenin kişiliğine ait olduğunu ve işletmenin sadece bu kişilik ismiyle yürütülmesi gerektiğini belirtmektedir. Muhasebe temel kavramlarının uygulanabilmesi için ekonomik olaylara ait belirli birimlerin oluşturulup düzenlenmesi gerekir. Bu birimler ayrı bir kişi olarak değerlendirilip tanımlanarak muhasebe kişisini ifade etmelidir. Bu muhasebe kişileri, kaynakları kontrol eden, taahhütte bulunarak bu taahhütleri üstlenerek sorumluluk alan ve ekonomik olayları yürüten ekonomik bir birimi ifade ederek çalışırsa ve muhasebe kişisi sahiplerinden, çalışanlarından, alacaklılarından, yöneticilerinden ve diğer sorumlulardan ayrı bir varlık olarak düşünülür ve açıkça belirtilmiş görevlerini yerine getirirse kişilik temel kavramı sağlanmış olur (Cemalcılar ve Önce, 1999: 44).

- Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere ayrılması ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesini ifade etmektedir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1). Dönemsellik kavramının işletmeler açısından geçerliliğinin kabul edilmediği durumlarda veya ortadan kalktığı durumlarda bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır. Bu kavramın özelliğine göre mali tabloların en çok birer yıllık süreler bazında düzenlenmesi gerekir. Ancak işletmeler ilgili yasal mercilere başvurarak hesap dönemlerini bir yıldan fazla dönemlere yayabilmektedirler. Ayrıca isteyen işletmeler daha kısa dönemler içinde mali tablolar düzenleyebilmektedirler. (Duman, 2008, 68)

- Parayla Ölçülme Kavramı

İşletmedeki faaliyetlerin çeşitli ölçüler ile tanımlanarak bu faaliyet ve olayların kaydedilmesi ve izlenebilmesi için bunların ortak bir ölçü ile ölçülmesi gerekir. Bu kavram, işletmedeki olayların ölçülüp, ifade edilebilmelerinde, ortak ölçünün para olmasını ifade eder. Böylece muhasebe kayıtlarının objektif belgelerle kanıtlanması da sağlanmış olur (Sevilengül, 2005: 25). Paranın zaman içinde değişmediği, sabit kaldığı kabul edilir. Bunun sonucu olarak işlemler yapıldıkları zamana ait para birimi ile muhasebeleştirilir. Paranın zaman içinde uğradığı değişim işletmelerin sahip olduğu varlıkların farklı değerlerdeki para birimi ile değerlemesine neden olmakta ve işletmelerin düzenlemiş olduğu finansal tabloları olumsuz yönde etkilemektedir. (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000:442).

- Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ile maliyetinin belirlenmesi mümkün olan veya olmayan kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunları elde edilme maliyetinin esas alınmasını ifade eder (Sevilengül, 2005: 26). Para ve alacaklar dışındaki bütün aktifler ile gider hesabı kalemleri, elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilir. İşletme içinde varlıkların şekil değiştirmesi ve giderlerin kullanılmasında da elde edilme maliyeti esas alınır. Bu esas ile uygulamada işletme faaliyetlerinin kaydedilmesi sırasında oluşabilecek karışıklıklar önlenmiş olur.

- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan belgelerin, usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gerektiğini ifade eder ( Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1). Bir işletmenin varlıkları ile kaynaklarındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin gelir, gider ve özkaynaklar üzerindeki etkilerinin ölçümü tarafsız belgelere dayandırılmalıdır. Muhasebe işlemlerinin dayanağını faturalar, makbuzlar, fişler ve ödeme emirleri gibi tarafsız belgelerden oluşur.

- Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade etmektedir. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörmektedir. Geçerli nedenlerin bulunduğu hallerde işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur. Muhasebe bilgisinin dönemler arasında karşılaştırılabilmesini sağlamak amacıyla değişmezlik kavramı kabul edilmiştir. Burada amaç muhasebenin amaçlarına ulaşabilmesi için her dönem uyguladığı ilke ve usullerin aynı olması ve bu şekilde tutarlılığın sağlanabilmesidir.

- Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı, mali tabloların işletme faaliyetlerine ait bütün olayları tam ve detaylı olarak bu tablolardan yararlanacak olan kişi ve kuruluşların doğru kararlar verebileceği şekilde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini vurgulamaktadır. Açıklanması gereken bilgiler; işletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgiler ve gelecekte gerçekleşmesi olasılık dâhilinde olan olaylarla ilgili bilgiler olarak gruplandırılabilir ve bu bilgilerin açıklanması bu kavramın gereğidir.

İşletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgilere, finansal raporlardaki bilgiler, ipotekli değerler, rehinli değerler, kullanılması şartlara bağlı varlıklar, vadesi geçmiş borç ve alacaklar örnek olarak gösterilebilir. Gelecekte gerçekleşmesi mümkün olan olaylarla ilgili bilgiler ise, karara bağlanmamış davalar, stokların ve iştiraklerin piyasa değerindeki düşüşler, örnek olarak gösterilebilir. İşletmeler, finansal raporlarında yer almayan ancak işletme ile ilgili karar alıcıların kararlarını etkileyebilecek bilgileri, finansal raporların dip notlarında gerekli açıklamaları ile birlikte vermelidir (Sevilengül, 2005: 27).

- İhtiyatlılık Kavramı

İhtiyatlılık kavramı, muhasebe faaliyetlerinde temkinli davranılması, tarafsız bir

muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin ve belirsizliklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, olası giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, olası gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

- **Önemlilik Kavramı**

Önemlilik kavramı bir hesap kaleminin veya finansal olayın nispi ağırlığının veya değerinin finansal analizlerde veya alınacak kararlarda etkili olacak düzeyde olması durumunda, bu hesap kaleminin veya finansal olayların finansal raporlarda yer alması gerektiğini ifade eder ( Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1).

Yatırım ve diğer kararlar için ilgili olan finansal bilgiler genellikle çok fazla detaylı olarak hazırlanabilir. Fazla bilgide az bilgide olduğu gibi yanılmaya sebep verebilir. Muhasebecinin finansal raporlamadaki sorumluluklarından biri de bu bilgi karmaşasını kullanacaklar için anlamlı hale getirecek şekilde özetlemektir.

- **Özün Önceliği Kavramı**

Özün önceliği kavramı, işletme faaliyetlerinin muhasebeye yansıtılmasında işlemlerin biçimleri ve özleri arasında farklılık çıkması durumunda biçimlerinden önce finansal özelliklerine ve işletme için ifade ettiği gerçeği göz önünde bulundurmaya ifade etmektedir (Marşap, 1996: 1). Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılık ortaya çıkabilir. Bu durumda, özün biçime önceliği esastır.

### **2.3 Muhasebe Hilesi Kavramı**

Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla mali tablolarında yapılan olağan olmayan düzenlemeler, maskelemeler, yolsuzluk, hileler küçük bir kesime fayda sağlarken önemli bir kesim üzerinde zararlara neden olmaktadır. Yapılanlardan mikro düzeyde yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, satıcılar zarar görürken, makro düzeyde devlet ve kamuoyu etkilenmektedir. Kaynaklar yanlış yerlere akmaktadır (Bozkurt, 2000, 15).

Bu kapsamda hile, bir personelin yanlış olduğunu bildiği veya doğruluğuna

inanmadığı bir takım yanlışlıkların ve kanuna aykırı hareketlerin maksatlı olarak veya yanlış sunma niyetiyle yapmasını kapsar. Mali tablolarda hatalar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanmaktadır. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan hareketin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır (Emir, 2008, 88).

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez.

## **2.4 Muhasebe Hilelerinin Nedenleri**

Muhasebe hileleri, işletme sahiplerinin ve işletme çalışanlarının yaptığı hileler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İşletme sahiplerinin hile yapma nedenleri; vergi kaçırmak, işletmeleri gerçek durumdan farkı göstermek, yolsuzlukları gidermek, işletmenin vergisel ve mali durumunu ilgilendirmektedir. İşletme çalışanlarının hile yapma nedenleri ise; baskı unsuru, fırsat unsuru ve haklı gösterme çabasıdır.

### **2.4.1 İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Nedenleri**

İşletme sahiplerinin hile yapma nedenleri, vergi kaçırmak, yolsuzlukları gizlemek, işletmeyi gerçek durumundan farklı göstermek, alış satış hileleri, işletme giderlerini yükseltmek, özel gideri işletmelere aktarmak ve arızı giderleri gizlemektir (Çelik, 2010, 17).

#### **2.4.1.1 Yolsuzlukları Gidermek**

İşletme sahipleri, diğer ortaklardan ayrı olarak kendilerine çıkar sağlamak için, hırsızlık, dolandırıcılık şeklinde yapmış oldukları yolsuzlukları gidermek için kayıt, hesap ve belgeler üzerinde bazı düzensizlikler yapabilmektedir. Bu tür muhasebe hilelerini çok büyük ölçekli olmayan işletmelerde ve iç kontrol sistemini tam olarak kuramayan işletmelerde görülmektedir (Gürbüz, 1990, 71).

İşletme sahipleri, belirli bir personelle anlaşarak, satış ve hâsılatları işletme hesaplarına geçirmeyerek, alınan paraların kendi hesaplarına geçirilmesini isterler. İşletme çalışanı, satış sonrası eksilen stok sayılarını düzeltmek için hile yöntemine



başvurarak, eksilen stokları fire olarak hesaplara alarak işletme defterlerine kaydederler.

#### **2.4.1.2 İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek**

Yönetimin taraflı davranmasından dolayı, işlemlerin kaydedilmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında üçüncü kişilerin menfaatleri için yapılan yolsuzluklardır. Bu tür muhasebe hilelerinde alıcılılar, ortaklar, hisse sahipleri ve işletmelerin kendisi zarar görmektedir (Çelik, 2010, 19).

İşletmeler; yeni ortak almak, fazla kredi sağlamak, şirketlerin hisse senetlerinin fiyatlarını artırmak için işletme bilançoları süslenerek işletmelerin durumu olduğundan daha iyi gösterilmekte veya işletmeler, ortaklara daha az kâr dağıtmak, işletme hisse senetlerinin fiyatlarını düşürmek için bilançonun olduğundan daha düşük gösterilmesini sağlamaktadır.

#### **2.4.1.3 Alış Hileleri**

Alış hileleri; kayıt dışı alış, gizli alış, yüksek bedelle alış, alış ıskontolarını kayıt dışı bırakma şeklinde ortaya çıkan, dönem kazancını azaltıp, vergi kaçırmayı hedefleyen işlemlere denmektedir. Alış yolsuzluklarında, alış faturalarının bedellerinin yüksek gösterilmesi gibi yolsuzluklarla da karşılaşılır. Alınan malın fiyatı fatura fiyatından oldukça düşük olmasına rağmen, satıcılar yüksek fiyatla fatura keserek alıcıların muhasebe hilesi yapmasına neden olmaktadır (Küçüksavaş, 2006, 373).

#### **2.4.1.4 Satış Hileleri**

Satış hileleri, satılan mal veya hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarının altında defterlere kaydedilmesi, satış fiyatının yüksek olmasına rağmen, düşük fiyatlarla faturalanması şeklinde yapılır. Satış hileleri; gizli satış, fatura sahtekârlığı, uydurma firmalara satış, zarara satış şeklinde gerçekleşmektedir. Satıcı firma birim fiyatı yüksek olan ürünü düşük fiyattan satış yapmış gibi göstererek fatura düzenler fakat alıcı firma fatura fiyatı kadar olan kısmını bankaya yatırırken, kalan kısmını elden satıcı firmaya ulaştırmaktadır. (Yılmaz, 2013, 48)

#### **2.4.1.5 İşletme Giderlerini Yükseltmek**

İşletme sahiplerinin, daha az vergi ödemek için işletmelerin giderlerini olduğundan daha yüksek göstermesidir. İşletmeler giderlerini artırarak vergi matrahlarını azaltmaya amaçlamaktadırlar. İşletmeler yıl içerisinde ödeyecekleri yıllık vergi, kurumlar vergisi beyannamelerden doğan vergi tutarlarını azaltarak yapmış oldukları hile türüdür. İşletmelerin giderlerinin artması, satış cirosu, satışların maliyeti, gayri safi kârın azalmasına neden olarak ödenecek verginin olduğundan daha düşük ödenmesini sağlamaktadır (Taşkırın, 1995, 29).

#### **2.4.1.6 Özel Giderleri İşletmeye Aktarma**

Özel giderleri işletme giderlerine aktarma; işletmeyle ilgili olmayan giderlerin işletme giderlerinin içinde gösterilmesidir. Özel giderler, şahsi giderler, yolculuk, misafir ağırlama, yardım, bağış, hediyeler, mali giderler, ev giderleri, kapıcı giderleri, şahsi sigorta giderleri özel giderlere örnektir.

#### **2.4.1.7 Arızı Giderler**

Arızı giderler, bir işletmenin normal faaliyetleriyle ilgili olmayan gider türüdür. Bu tür giderler gizlenerek vergi konusunda hileler yapılmaktadır. Bir sabit varlığın satışından doğan zarar, fatura dışı sağlanan özel indirimler, iskontolar ile hurda ve atıkların satış hâsılatı gibi giderler arızı giderlere örnektir.

### **2.5 Muhasebe Hile Türleri**

#### **2.5.1 Kasdi Hatalar**

Muhasebe hataları bilgisizliğe, dikkatsizliğe dayanır. Muhasebe hataları, matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmama, tekrarlama ile bilanço hataları olduğu bilinmektedir. Bu hatalar adil olmayan bir çıkar sağlamak için bilinçli olarak yapıldığında ise kasdi hata meydana gelir. Bilinçli olarak yapılan kasdi hata hileye sebebiyet verir. Bu kasit unsurunu tespit etmek güçtür.

##### **2.5.1.1 Kayıt Dışı İşlemler**

Kayıt dışı işlem, genel olarak, kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı işlemlerin kapsamı içine hem

yasalarla yasaklanmış ekonomik faaliyetler, hem de yasalarla yasaklanmadığı halde bilinçli olarak kayıtlara geçirilmeyen, belgelendirilmeyen ekonomik faaliyetler girmektedir. Belirli faaliyetler, hem ekonomik alanda üretken, hem de tamamen yasal olduğu halde çeşitli nedenlerle kamu otoritelerinden saklanmaktadır. Buradaki amaç; gelir, katma değer ve diğer vergilerden, sosyal güvenlik katkılarını ödemekten, kanunla belirlenmiş yasal düzenlemelerden (asgari ücret, güvenlik standartları vb.) kaçınma şeklinde özetlenebilir.

Kayıt dışı işlemler fatura almamak, fatura düzenlememek veya mevcut olan faturayı gizlemek suretiyle yapılır. Kayıt dışı işlem satış hâsılatını gizleyerek, vergi kaçırma amacı ile yapılır. Satışı belgesiz yapılan malın işletmeye girişi de belgesiz ise matrah farkı, satış bedeli ile o malın maliyeti arasındaki farktır. Ancak satışı kayıtlara yansımayan malın işletmeye girişi yapılmışsa satış bedelinin tamamı matrah farkı olur. Mali denetimlerde hata ve suistimal tespit etme işi genel olarak muhasebe belgeleri üzerinde yapılmaktadır. Fakat bu hilelerin çoğu belgelere yansımamaktadır (Aytar, 1998:23).

### **2.5.1.2 Zamanından Önce Veya Sonra Kayıt**

İşletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemin gerçekleştiği tarih ile bu işlemin muhasebe kayıtlarına aktarıldığı tarih arasında farklılık olması, muhasebenin özellikle raporlama aşamasında büyük öneme sahiptir. İşlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibarıyla kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yıl sonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraya bırakılması veya işletmenin likit durumunu iyi göstermek için bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi.

İşlemden önce veya sonra kayıt nedeniyle doğacak sonuçlardan, düzenlenen mali tablolara göre yatırım yapacak yatırımcı, kar payı alacak hissedar, şirketin durumunu değerlendiren kredi verenler ve alacağı vergi nedeniyle devlet, öncelikli olarak etkilenen gruptur ve hepsi yanıltılmış olmaktadır. Muhasebede mali nitelikli işlem ve olaylar defterlere kaydedilirken, söz konusu işlem ve olayın gerçekleştiği tarih önemli bir ayrıntıdır. Bu ayrıntı göz ardı eden bazı muhasebeciler çıkar amacıyla işlemi olduğundan önce veya sonra defterlere kaydedebilmektedirler. İşte bu şekilde yapılan hileler

zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar ismiyle anılmaktadır. VUK' unun bu konuyla ilgili olarak 219. Maddesindeki hükme göre Türkiye'de kayıtların VUK hükümlerine göre 10 gün içinde ( VUK Md.219) yapılması gerekir. Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar vergi zıyana yol açacağı ya da yanıltıcı sonuçlar doğuracağından sorumluluk doğurur (Küçüksavaş, 2010: 370).

### 2.5.1.3 Uydurma Hesaplar

Muhasebe hilelerinden birisi de hâsılatı gizlemek veya maliyetleri yükseltmek amacıyla sahte isimli kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılmasıdır. Bu hesaplar aracılığı ile işlemler olduklarından farklı şekilde yansıtılmış olur. Bu amaçla açılmış olan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

Sahte isimler ile hesap açarak yapılan işlemler şu amaçlar için yapılmaktadırlar:

- İşletme yöneticilerinin, ortaklarının ve personelinin yaptıkları yolsuzlukları gizleme istekleri
- Belgesiz veya kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek
- Vergi kaçırmak
- İşletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermek İşletmelerde en çok görülen sahte işlemler şunlardır:
- Gerçekte olmayan kişiler adına alacak hesapları açılıp daha sonra bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması
- Vergiden muaf esnafa iş yaptırılmış gibi gider pusulası düzenleyerek giderlerin şişirilmesi
- Alım ve satımlarda komisyoncu olmadığı halde komisyoncu varmış gibi komisyon gideri tahakkuk ettirilmesi
- Gerçekte olmayan kimselerden mal veya hizmet alınmış gibi belge düzenlemek
- Yüksek bedelle satılan bir malın faturasının düşük bedel üzerinden başka biri adına düzenlenmesi

- İşletmenin ortaklara borçlu gibi gösterilerek ortaklara para aktarılması.

VUK' unun 359.maddesinde “ Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açanlar” hükmü ile bu tür işlemleri kaçakçılık cezası ile cezalandırılacağı belirlenmiştir (Kirik,2007,56-57).

#### **2.5.1.4 Belge Sahtekarlığı**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 341. maddesinde de vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmış ve sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyayı hükmünde olduğu belirlenmiştir. Vergi ziyasına sebebiyet verenlere uygulanacak idari ceza da aynı Kanun' un 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilen 344' üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede vergi ziyayı suçu tanımlanmış, ‘vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyana uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir’ ifadesine yer verilerek cezanın, 359. maddede sayılan kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde ise üç kat uygulanacağı da ayrıca hüküm altına alınmıştır (Doğrusöz ve Bumin, 2006:52).

Bir belgenin gerek düzenleyen gerekse kullanan yönünden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge olup olmadığı Vergi Usul Kanunu' nun 135. maddesinde sayılan incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından ortaya çıkarılabilmekte, yine incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıkları tespit edilenler hakkında, bu fiillerin vergi ziyasına sebebiyet verip vermediğinin bir önemi olmaksızın suç raporları düzenlenerek haklarında yetkili Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunmaktadır. Buna ilişkin olarak gerekli açıklamalar 18.6.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 306 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu' nun 359 maddesinde hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak yer verilen hapis cezasını gerektiren nitelikli fiiller aşağıdaki gibidir: Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma veya ibraz zorunluluğu bulunan; (Bulca, 2014, 110)

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, sahte isimlere hesap açılması veya işlemlerin matrahı azaltacak şekilde başka kayıt ortamlarına aktarılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya değiştirilmesi, sahte belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapılmaksızın belge basılması, sahte belge basılması veya bunların kullanılması.

## **2.6 Muhasebede Hata Kavramı**

### **2.6.1 Hata Kavramı ve Tanımı**

Muhasebe denetçisinin, denetim esnasında karşılaşacağı sorunların başında, muhasebede sık sık karşımıza çıkan muhasebe hata ve hileleri gelir (Güçlü, 2008, 73). Muhasebe hata ve hileleri, genelde, muhasebe kavram ilke ve kurallarına uygun olmayan düzensizlikleri ifade etmektedir. Her iki düzensizliği birbirinden ayıran unsur ise, yapılan işlemlerde kasıt unsurunun olup olmadığıdır.

Yapılan muhasebe düzensizliklerinin hata mı hile mi olduğunun tespit edilmesi kayıt unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı olduğundan bu ayırımın yapılması her zaman kolay değildir. Hata ve hile, her zaman birbirinden ayrılamaz, bu iki kavram çok nadir durumlarda birbirinden ayırt edilebilir. Hileli işlemlerin çoğu hatalı işlemler yardımıyla yapılır. Ya da hatalı işlemlerle gizlenir. Hataların hileli bir nitelik kazanması, işlenmiş olan yollardan değil, bunların kasıtlı oluşlarından kaynaklanır. Hata şirket çalışanının bilmeyerek veya istemeyerek yapmış olduğu yanlışlıklardır. Bu hatalar (Pamukçu, 2000, 5);

- Şirket personelinin finansal tabloların hazırlanmasına temel teşkil eden muhasebe belgelerini yanlış veya eksik olarak işlemiş olmasıdır. Bu tip olaylara örnek verecek olursak, sene sonuna doğru bazı satıcılardan gelen faturaların gözden kaçarak hiç kayıtlara girmemesi veya satış fiyatlarının yanlış girilerek satış veya alacaklar rakamlarının eksik veya fazla olması durumunun ortaya

çıkmasıdır.

- Şirket çalışanın olayları veya bazı durumları yanlış yorumlayarak, bir takım tahminlerin yanlış yapılmasına neden olabilir. Örneğin, teknolojik olarak eskiyen ve satılamayacak durumda olan bazı envanterin hala satılabilecek durumda olduğunu düşünerek gerekli karşılıkların ayrılmaması olabilir.
- Şirket çalışanı hesapların tasnif edilmesinde yanlışlıklar yapabilir. Örnek verecek olursak, bazı masraf kalemi sayılabilecek harcamalar duran varlık hesabına kaydedilebilir. Veya kısa ve uzun vadeli borçlar birbirinin yerine yazılabilir.

Yukarıda örnek olarak belirtilenlere göre muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, ihmal, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe işlemi ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklardır.

Muhasebe hataları genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranış olarak tanımlanabilir (Kirik, 2007, 39). Tanımdan da anlaşıldığı üzere, muhasebe hataları daha önce belirlenmiş olan kurallarla ve yasal mevzuata aykırı olsa da, isteyerek veya bilerek yapılan yanlış işlemler değildir. Kasıt unsur olmadan yapılan hatalı işlemlerdir.

## **2.6.2 Muhasebe Hatalarının Nedenleri**

Muhasebe hataları genelde bilgisizlik veya ihmal gibi nedenlerden ortaya çıksa da bunların yanında başka sebeplerden de ortaya çıkabilir. Bu bölümde bu hatalardan ayrıntılı olarak bahsedilecektir.

### **2.6.2.1 Dikkatsizlik**

Muhasebeye ait olaylar ve işlemler gerçekleştirilirken mesleki yeterlilik ve mesleki bilgi çok önemlidir. Fakat mesleki bilgi ve yeterlilik, hataların olmaması için tek başına yeterli değildir. Meslek mensupları dikkatsizlikten kaynaklan birçok yanlışlıklar yapmaktadır. Yapılan bu yanlışlıklar ay veya yıl sonlarında kesin mizan alımı esnasında ortaya çıkmaktadır. İç kontrol sisteminin gelişmiş olduğu işletmelerde, istenmeden yapılan bu hatalar kısa sürede ortaya çıkartılarak, daha büyük hatalara neden olmadan

düzeltilmektedir (Kirik, 2007, 40).

### **2.6.2.2 Bilgisizlik**

Muhasebe departmanında çalışan muhasebe personelinin, muhasebe kavram ilke ve esasları ve bu konuda düzenlenen yasal mevzuatı ve işletmenin muhasebe sistemi hakkında yeterli bilgi sahibi olmaması bir takım düzensizliklere yol açar. Teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak işlemlerin muhasebeleştirilmesi, güç ve karışık hale gelmiştir. Bu gibi nedenlerden dolayı işletmelerin ilgili bölümlerinde, iyi yetişmiş, kaliteli, dürüst ve bilgili personelin çalıştırılması işletmeler için büyük önem kazanmıştır. Uygulanmakta olan muhasebe kavram ilke ve esaslarını ve bu konudaki yasal düzenlemeleri bilip takip eden personelin seçimi ve istihdamı işletmelerin muhasebe işlemlerinde yapılabilecek hataların önlenmesinde ilk adımı olacaktır. Bunun yanında işletme içi eğitime tabi tutularak yetiştirilmeleri, gerektiğinde seminer panel gibi bilgi düzeyini artırıcı faaliyetlere gönderilmeleri de alınabilecek çeşitli önlemlerdir (Turançiftçi, 1998, 45).

### **2.6.2.3 Yorgunluk**

Muhasebe mesleği, yüksek tempo da ve belli bir zaman çerçevesinde yapılan meslektir. Her beyanın, son düzenlenme tarihi vardır. Bu yüzden meslek mensupları veya muhasebe mesleğiyle uğraşan kişiler, bu yoğun tempoda çalışırken yorgunluktan dolayı yanlışlıklar yapabilmektedir. Bu sebeplerden doğan hataları önlemek için, işletme içerisinde iş bölümü ve iş planı hazırlanarak, yapılan hatalar en az seviye indirilebilmektedir (Koca, 2010, 37).

### **2.6.2.4 Tecrübesizlik**

İşletmelerde karşılaşılan sorun ve hatalar meslek mensuplarına tecrübe kazandırmaktadır. İşletmelerde, mesleğe yeni başlayan personellerden kaynaklan bir çok hata ortaya çıkmaktadır. Bu hataların en aza indirilmesi için, meslek mensubu olacak kişilerin stajlarını çalışarak tamamlamalıdır. İşletmelerde yeni başlayan kişilerin işe uyum süreçlerinde partnerler görevlendirilmelidir. Bu sayede tecrübesizlikten ve bilgisizlikten kaynaklanan hatalar en az düzeye inecektir (Kirik, 2007, 45).



### 2.6.3 Muhasebe Hata Türleri

Muhasebe sistemi içerisinde sık sık karşılaştığımız olduğumuz hatalar aşağıda belirtilmiştir.

#### 2.6.3.1 Matematik Hataları

Matematiksel hatalar, fiş girişi sırasında ek belgelerin toplamlarında, ikinci kırdırma, faiz, karşılık gibi hesaplar nedeniyle muhasebe dışında yapılan matematiksel işlemlerde yapılan yanlışlıklardır (Erol, 2008, 229). Ancak günümüzde birçok işlem bilgisayar destekli yapıldığından dolayı aritmetik işlemleri bilgisayarda kullanılan paket programlar kendiliğinde hesapladığı için matematik hatalarını çok fazla rastlanılmamaktadır.

#### 2.6.3.2 Kayıt Hataları

Kayıt hatalarını genel olarak, rakam hataları, hesap hataları ve hesapların borç ve alacak tarafların karşılaştırılması olmak üzere üç başlık altında sıralayabiliriz.

##### 2.6.3.2.1 Rakam Hataları

Bu tür hatalarda, aritmetik işlemlerin ve kullanılan hesap isimlerinin doğru olmasına karşılık, belgedeki rakamların deftere kayıt edilirken yanlış yazılmasıdır. Bu tür hatalar çoğunlukla rakamda yer alan sıfırların eksik veya fazla yazılması, takdim-tehir olarak adlandırılan rakamların yer değiştirmesi olarak kendini göstermektedir (Duman, 2008, 148).

##### 2.6.3.2.2 Hesap Hataları

Muhasebe, mali işlemler ve olaylar kaydedilirken belirli prensiplere uyulur. Böylece, muhasebe uygulamaları belirli kurallara dayanmış ve uygulamada ortaya çıkabilecek karışıklıklar önlenmiş olur. Kayıtları yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken işlemin ait olduğu hesaba kaydedilmesi esastır. Bu işlemler kayıt altına alınırken, yanlış algılanması sonucu ait olduğu değil de, başka bir hesaba yazılması hesap hatasını ortaya çıkarmaktadır.

### 2.6.3.2.3 Hesapların Borç ve Alacak Tarafların Karşılaştırılması

Muhasebe kayıtları çift taraflı kayıt esasına göre yapılmaktadır. Muhasebeye konu olan işlemler doğru olarak algılanmasına rağmen ve hesapların isimleri doğru olarak kullanılmasına rağmen alacaklı kayıt edilmesi gereken yerde borçlu, borçlu olması gereken yerde ise alacaklı olarak yazılması sonucu ortaya çıkan hatalardır.

### 2.6.3.3 Nakil Hataları

Yevmiye defterindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfeye ve defteri kebire geçirirken yapılan yanlışlıklara, nakil hataları denir (Duman, 2008, 149). Nakil hataları manüel (elde yapılan) muhasebe kayıtlarında karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde ise; muhasebe işlemleri bilgisayar destekli paket programları ile kayıt altına alındığı için pek karşımıza çıkmamaktadır.

### 2.6.3.4 Unutma ve Tekrar Hataları

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve karların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik ilkesi gereğidir (Sevilengül, 1997, 24).

İşletmeye ait olup; alış, satış, gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıt altına hiç alınmaması unutma hatasıdır. Satış faturalarının bir veya bir kaçının kaydedilmesinin unutulması, bir den fazla dönemi ilgilendiren giderlerin tek bir döneme yansıtılması gibi hatalarda unutma hatası olarak tanımlanabilir.

Tekrarlama ise; unutmanın tersine bir işlemin kayıtlara iki defa geçirilmesidir. Mükerrer kayıt denilen bu hata çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı hem de ödeme sırasında olmak üzere iki defa muhasebeleştirilmesi şeklinde ortaya çıkar. Proforma fatura kullanan işletmelerde sık sık rastlanılır.

Örneğin, işletme sipariş aldığı ticari malı işletmeye gelmeden deftere kayıt yapar; daha sonra işletmeye malın tesliminden sonra yine muhasebeleştirirse aynı ticari mala ait mükerrer kayıt yapılmış olur. Bu da tekrarlama hatasını ortaya çıkarır. Düzeltilmesi ise tespit edilmesinden sonra ters kayıtla yapılır.

## 2.7 Muhasebe Hata Ve Hile Örnekleri

### Örnek 1

ABC LİMİTED ŞİRKETİ 4.000 TL + % 18 KDV' li mal satmış olup bedelini çek ile tahsil etmiştir. Şirket kârını düşük göstermek ve K.D.V. tutarını gizlemek için aşağıdaki hileli muhasebe kaydını yapmıştır.

#### Hileli Muhasebe Kaydı

_____ / _____	
101 ALINAN ÇEKLER	4.000,00
331 ORTAKLARA BORÇLAR	4.000,00
_____ / _____	

#### Olması Gereken Muhasebe kaydı

_____ / _____	
101 ALINAN ÇEKLER	4.720,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	4.000,00
391 HESAPLANAN KDV	720,00
_____ / _____	

## Örnek 2

XYZ İnşaat A.Ş. faaliyetleri sonucunda dönem sonunda yüksek kâr elde etmiştir. Kârını düşük gösterip vergiyi de az ödemek istemektedir. Kamu ihalelerine giren ve yüksek miktarlarda işlem hacmi olan şirketin gelirlerini eksik beyan etme durumu yoktur. Vergi incelemelerinde öncelikle sahte veya içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerin incelendiğini ve sahte belge kullanıldığının tespiti durumunda ciddi ceza olacağını düşündüğü için elindeki gerçek gider belgelerini fazla tutarda kaydetmeye karara vermiştir ve bu niyetle aşağıdaki hileli kaydı yapmıştır. ( İlk madde tutarı 500 TL, KDV tutarı 90)

### Hileli Muhasebe Kaydı

_____ / _____		
150 İLK MADDE VE MALZEME	5.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	900,00	
320 SATICILAR		5.900,00
_____ / _____		
710 DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD	5.000,00	
150 İLK MADDE VE MALEZE		5.000,00
_____ / _____		

### Olması Gereken Muhasebe Kaydı

_____ / _____		
150 İLK MADDE VE MALZEME	500,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	90,00	
320 SATICILAR		590,00
_____ / _____		
710 DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD	500.00	
150 İLK MADDE VE MALEZE		500.00
_____ / _____		

### Örnek 3

Paksan Çelik 15.07.2018 tarihinde 800.000 TL bedelle bir adet daire satışı yapmış, satış bedelini tahsil etmiş ve satın alan kişi tarafından dairede ikamet edilmeye başlanılmıştır. Kurum dönem kârını ertelemek için fatura kesmemiştir. İşletme ayrıca 01.04.2018 tarihinde bir yıllık süre ile kiralamış olduğu iş makinasının kira bedeli olarak 600.000 TL'yi peşin ödemiştir. İşletme dönemsellik ilkesine aykırı hareket ederek aşağıdaki hileli kaydı yapmıştır.

#### Hileli Muhasebe Kaydı

<hr/>		/	<hr/>	
102 BANKALAR			800.000,00	
480 GELECEK YILLARA AİT GEL.			800.000,00	
<hr/>		/	<hr/>	
730 GENEL ÜRETİM GİD.			600.000,00	
102 BANKALAR			600.000,00	
<hr/>		/	<hr/>	

#### Olması Gereken Muhasebe Kaydı

<hr/>		/	<hr/>	
102 BANKALAR			800.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			800.000,00	
<hr/>		/	<hr/>	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			50.000,00	
180 GELECEK AYLARA AİT GİD.			400.000,00	
280 GELECEK YILLARA AİT GİD.			150.000,00	
102 BANKALAR			600.000,00	
<hr/>		/	<hr/>	

#### Örnek 4

Bu Örnek'te fiilen yaşanmış, teoride sıralanan unsurların tamamının açıkça görülebileceği yaşanmış bir örnek olaydır. D...B. San. Ve Tic. AŞ'nin mali işler bölümünde, Y.C isminde, yüksekokul mezunu, ekonomik yönden orta halli bir aileden gelen, yeni evli bir muhasebe ve finansman sorumlusu (asgari ücretin dört katı ücret almaktadır) ile M.E isimli dar gelirli bir aileden gelen, yeni evli ve altı aylık bir çocuğu olan, ticaret lisesi mezunu, bir muhasebe-finance elamanı (asgari ücretin %50 fazlası ücret almaktadır) çalıştırılmaktadır. Her iki personel de işletmede on yıllık bir geçmişe sahip olup, yöneticiler ve birbirleri üzerinde güven oluşturmuştur. Sorumlu Y.C cari hesaplar ile ilgili kayıtların tutulması görevi yanında, tahsilat ve ödemeler konusunun sorumluluğunu M.E ye bırakmıştır. Ancak Y.C gelen müşteri çeklerini bir liste halinde takip etmekte ve bu liste ile birlikte kasada muhafaza etmektedir. M.E aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmiştir; .tarhinde alıcı A'ya kesilen 400.000 TL mal bedeli + 72.000 KDV= 472.000 TL'lik satış faturasını cari hesaplara, dolayısıyla muhasebe kayıtlarına aşağıdaki gibi aktarmıştır.

120 ALICILAR	472.000,00
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	400.000,00
391 HESAPLANAN KDV	72.000,00

Daha sonra bu işletmeye satıcı B'den gelen bir alış faturasını 500.000 TL mal bedeli + 90.000 TL KDV= 590.000 TL olarak aşağıdaki gibi kaydetmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME	500.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV	90.000,00
320 SATICILAR	590.000,00

Daha sonra alıcı A 472.000 TL'lik borcuna karşılık, 236.000 TL tutarlarında vadeleri arasında bir ay süre olan iki adet çek ile ödeme yapmıştır. Bunun üzerine muhasebeci M.E ilk yaptığı 1 nolu muhasebe kaydının fişine girerek rakamları aşağıdaki şekilde değiştirmiştir.

120 ALICILAR	236.000,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	200.000,00
391 HESAPLANAN KDV	36.000,00

Daha sonra 2 nolu muhasebe fişine girerek aşağıdaki değişikliği yapmıştır.

150 İLK MADDE VE MALZEME	700.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV	126.000,00
320 SATICILAR	826.000,00

Birinci kayıta yapılan değişiklikle boşa çıkan çeklerden birinin giriş gerekçesini iptal eden M.E daha sonra da çekleri ayrı bir dosyada liste halinde tutan amirinin kayıtlarında bu çeki satıcı B'ye çıkmış olarak görünmesini sağlayarak B'ye 590.000 TL nakit ve 236.000 TL çek ödemişi şeklinde kayıtlarda yer almıştır. Nakit ödemeyi müşteriye yapmış ve bu yazışma dosyada yerini almıştır. Bir müddet sonra bağımsız denetim firması denetim elamanları, KDV hesaplarının muavin kayıtları ile belgelerini karşılaştırırken olayın farkına varmıştır.

Olayın soruşturulması aşamasında M.E olayı itiraf etmiş, maaşının çok az olduğu için kendisine haksızlık yapıldığını, geçim sıkıntısı çektiğini, üstelik bankadan aldığı bireysel krediyi ödeyemediği için evine haciz geldiğini belirtmiştir. Yakalanmasının tesadüf olduğunu, yakalanacağını hissetse asla yapmayacağını ve pişman olduğunu ifade etmiştir.

## SONUÇ

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanım biçimini, işletmenin faaliyetleri sonucunda bu kaynaklardan meydana gelen değişimleri kaydetme, sınıflandırma ve ilgili bilgi kullanıcılarına sunma işlemini yerine getiren bir süreç olarak tanımlanabilir.

Muhasebe hileleri genellikle işletme üst yönetimi tarafından yapılmakta ve işletmenin gerçek durumunun olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterilmesi amacıyla yapılmaktadır. İşletmenin olduğundan daha iyi gösterilmesi genellikle kredibilitenin artırılması amacıyla yapılmaktadır. İşletmenin olduğundan daha kötü gösterilmesi ise genellikle daha az vergi ödemek amacıyla yapılmaktadır.

Muhasebe hilelerin önlenmesi amacıyla vergi uygulamaları açısından ülkemizde vergi bilincinin artırılması, meslek mensuplarına verilen eğitimlerin artırılması, işletmelerde kurumsallaşmanın teşvik edilmesi ve en önemlisi vergi affının çıkartılmayarak muhasebe hilesi yaparak vergi kaçıranlara verilecek cezalar artırılmalıdır. Sosyal açıdan ahlaki yapının bozulmasında en büyük etkiye sahip olarak yolsuzluk karşımıza çıkmaktadır. Yolsuzlukla başa çıkabilmek için öncelikle gelir dağılımındaki adaletsizliğin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Yolsuzlukların yapılmasında zemin olan muhasebe sistemindeki yasal boşluklar hukuki düzenlemelerle ortadan kaldırılması gerekmektedir. Hileli muhasebe teknikleri ile uygulayıcılar, yolsuzluk yapmanın kolay yollarını bulmuşlardır. Yapılan bu hilelerin işletmelere ve topluma verdiği zarar göz önünde bulundurularak, bu işletmelere dürüst kişilerin alınması ve işletmelerde etik kurallarının oluşturulması ayrıca etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gibi tedbirlerin alınması gerekmektedir.



## KAYNAKÇA

- AÇIK, S. (2012). "Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 16 (3)
- ALPTÜRK, E. (2008). „Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- BAŞPINAR, A. (2006), 'Mali Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu'', Mali Pusula, Sayı: 16.
- BAYRAK S., (2001), İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- BAYRAKLI, H.H., Erkan, M. Ve Elitaş, C., Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Seçkin, Bursa
- BAYRAKTAR, A. (2007). "Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi", Yüksek Lisan Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne
- BOZKURT, N. (2000). "Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri", Muhasebe Finans Dergisi, 12
- BOZKURT, N. (2009), 'İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri'' , 1. Basım, İstanbul, Alfa Yayınları.
- BULCA, H., Yeşil, T. (2014). "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebe Hile Kavramına Yaklaşımı", Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:1, sayı: 2
- ÇELİK, T., (2010), "Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma", Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Niğde.
- DUMAN, Ö. (2008)., Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Siyasal Kitabevi, Ankara,
- EMİR, M. (2008). "Hile Denetim", Mali Çözüm, 86
- ERKAN, M. vd., (2012), Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara.
- EROL, M., (2008), "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, 2008,

Cilt: 13, Sayı:1.

GÖKTAN, A. (2009),’’Yolsuzluğun Büyüme Üzerindeki Etkileri ve Yolsuzluğu Önleme Stratejileri’’, Çimento İşveren Dergisi, 23. Cilt, 4. Sayı.

GÜÇLÜ, F. (2008), Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 209s Özeroğlu,

GÜRBÜZ, H., (1990), Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.

KANDEMİR, C., KANDEMİR, Ş. (2012),’’ Muhasebe Hilelerini Önlemede Çözüm Yolu Olarak Kullanılacak Stratejilerin Birleştirilmesi’’, Mali Çözüm, Mayıs- Haziran.

KAYMAK, C., (1993). “Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

KİRİK Z., (2007), "Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma", Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir.

KOCA, N. (2010), "Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması" Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Kahramanmaraş.

KÜÇÜKSAVAŞ, N., (2006), Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları, , Beta Yayınları, İstanbul.

OKAY, S. (2011), "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmet bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman

PAMUKÇU, A., (2000). “Muhasebedeki Hata ve Hilelerin Raporlama İlkeleri Yönünden Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisan Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul TDK (Türk Dil Kurumu), 1988. Türkçe Sözlük, Ankara.

SABAN, N. (2006),’’Bir Analiz : Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları’’, Muhasebe ve Finansman Dergisi , Sayı : 31.

SEVİLENGÜL, O., (1997). Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.

- SÜER, A.Z., (2010), Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri, İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- TAŞKIRAN, N., (1995), "Kaçakçılık Suçunun Tarifi", Vergi Sorunları Dergisi, Ankara.
- TURANÇİFTÇİ, B., (1998). "Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul .
- UYSAL, Ö., (2004), "Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: Eylül.
- VARICI, İ. (2012),'' Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu : IMKB'de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi'', Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Sayı: 5.
- YILMAZ, K. (2013). "İşletmelerde Hile Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Uygulamalar ve Örnek Olaylar", Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

## ÖZ GEÇMİŞ

### KİMLİK BİLGİLERİ

**Adı Soyadı** : Recep GÖKLERGİL

**Doğum Yeri** : Denizli

**Doğum Tarihi** : 14/07/1984

**E-posta** : recepgoklergil@gmail.com

### EĞİTİM BİLGİLERİ

**Lise** : Denizli Ticaret Meslek Lisesi

**Lisans** : Anadolu Üniversitesi

**Yüksek Lisans** : Pamukkale Üniversitesi

**Doktora** : -

**Yabancı Dil ve Düzeyi:** -

**İŞ DENEYİMİ** : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak hizmet vermekteyim.