



**AGRESİF MUHASEBE VE MUHASEBEDE MANİPÜLASYON
YÖNTEMLERİ: BİR İŞLETME ÖRNEĞİ**

Muhammet Salih KOÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Fatma AKYÜZ

UŞAK

Ağustos, 2019

**AGRESİF MUHASEBE VE MUHASEBEDE MANİPÜLASYON
YÖNTEMLERİ: BİR İŞLETME ÖRNEĞİ**

Muhammet Salih KOÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Fatma AKYÜZ

UŞAK

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ağustos, 2019

ÖZET

AGRESİF MUHASEBE VE MUHASEBEDE MANİPÜLASYON YÖNTEMLERİ: BİR İŞLETME ÖRNEĞİ

Muhammet Salih KOÇ

İşletme Anabilim Dalı

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos, 2019

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Fatma AKYÜZ

Gelişen teknoloji ile muhasebe politikalarında bir takım değişiklikler meydana gelmiştir. Muhasebe kayıtları bilgisayar ortamında tutulmaya başlamış, bilgisayar programlarının kullanılması ile yapılan hatalarda önemli miktarda azalma görülmeye başlamıştır. Küçük ölçekli işletmeler defter beyan sistemine geçmiş ve yapılan hileler en aza indirilmeye çalışılmıştır. Büyük ölçekli işletmelerde e – fatura ve e – arşiv fatura sistemine geçilerek hem kağıt israfı azaltılmış hem de agresif muhasebe uygulamaları en aza indirilmeye çalışılmıştır. Agresif muhasebe kanun, yönetmelik ve muhasebe ilke ve standartlarında meydana gelen belirsizlik ve esnekliklerden faydalanılarak işletme amaçlarına ulaşmayı sağlayan uygulamadır. Hile ve muhasebe manipülasyon uygulamalarına karşı önlemler alınsa da işletmeler farklı amaçlar için birçok yönetime başvurmaya devam etmektedir. Çalışmada bu yöntemlerden ayrıntılı olarak bahsedilmiş ve örnek bir uygulama ile pekiştirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde hata, hile ve agresif muhasebe kavramları tanıtılmıştır. Hata, hile ve agresif muhasebe uygulamalarının nedenleri, amaçları ve çeşitlerinden bahsedilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde manipülasyon kavramı üzerinde durulmuştur. Finansal bilgi manipülasyonunun çeşitlerinden, tekniklerinden ve önleme yöntemlerinden bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde ise bir işletmenin hile, finansal bilgi manipülasyonu ve agresif muhasebe uygulamalarını içeren bir uygulama yapılmıştır. Bu uygulamanın devletin vergi kaybı, işletmenin kar marjındaki değişim miktarı ve üçüncü kişilerin yatırım politikalarının nasıl etkilediği incelenmiştir. Bu konuda görüş ve öneriler sunulmuştur.

Anahtar kelimeler: *Manipülasyon, Agresif Muhasebe, Finansal Bilgi, Hata, Hile.*

ABSTRACT**AGGRESSIVE ACCOUNTING AND MANIPULATION METHODS IN
ACCOUNTING: AN EXAMPLE OF A BUSINESS**

Muhammet Salih KOÇ

Department of Business Administration

Usak University Institute of Social Sciences, July, 2019

Supervisor: Dr. Fatma AKYÜZ

With the developing technology, some changes have occurred in accounting policies. Accounting records have started to be kept in computer environment, and the degree of errors has gone down by using computer programs. Small-scale enterprises have switched to book declaration system and tricks have been tried to be minimized. In large scale enterprises, e - invoice and e - archive invoice system has been adopted and both paper waste has been reduced and aggressive accounting applications have been tried to be minimized. Aggressive accounting is an application that enables the achievement of business objectives by using the uncertainties and flexibility in laws, regulations and accounting principles and standards. Although measures are taken against fraud and accounting manipulation practices, enterprises continue to apply many methods for different purposes. In this study, these methods were mentioned in detail and tried to be reinforced with a sample application.

In the first part of the study, the concepts of error, cheating and aggressive accounting were introduced. The reasons, objectives and types of error, fraud and aggressive accounting practices were explained. In the second part of the study, the concept of manipulation was emphasized. Types of financial information manipulation, techniques and prevention methods were explained. In the third part, an application which includes cheating, manipulation of financial information and aggressive accounting applications of an enterprise was made. It was examined how this application affects the tax loss of the state, the amount of change in the profit margin of the enterprise and the investment policies of third persons. Opinions and suggestions on this subject have been presented.

Keywords: *Manipulation, Aggressive Accounting, Financial Information, Error, Cheat.*



UŞAK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı 164005028no'lu öğrencisi Muhammet Salih KOÇ' un “AGRESİF MUHASEBE VE MUHASEBEDE MANİPÜLASYON YÖNTEMLERİ: BİR İŞLETME ÖRNEĞİ” adlı tezi 26 /08 /2019 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans Tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Danışman	: Dr. Öğretim Üyesi Fatma AKYÜZ	
Üye	: Doç. Dr. Cengiz YILMAZ	
Üye	: Dr. Öğr. Sevtap UĞUR	

Enstitü Müdürü
Prof. Dr. Mehmet KARAYAMAN

ÖNSÖZ

Bu çalışmada Agresif Muhasebe ve Muhasebede Manipülasyon Yöntemleri hakkında bilgiler verilmiştir.

Tez yazım sürecinde bilgi ve tecrübelerini eksik etmeyen, tezimin başlangıcından bitişine kadar her safhasına emek harcayan, kıymetli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Fatma AKYÜZ' e teşekkürlerimi sunarım.

Doğduğum ilk günden itibaren desteğini esirgemeyen, maddi manevi her zaman yanımda olan değerli annem Hatice KOÇ ve muhterem babam Ahmet KOÇ' a şükranlarımı sunarım.

Yüksek lisans eğitimim sürecinde yapmış olduğu katkılardan dolayı kardeşlerim Gamze KOÇ ve Zeynep KOÇ' a ve 6 yıl önce hayatımı birleştirdiğim, eğitim süresi boyunca bana yardımcı olan hayat yoldaşım Feyza KOÇ' a teşekkür ederim.

Tezimi, güler yüzlü canım oğlum İbrahim Yiğit KOÇ' a armağan ederim.

Muhammet Salih KOÇ

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı – Soyadı : Muhammet Salih KOÇ

Uyruğu : T.C.

Doğum Tarihi ve Yeri : 28.07.1989, Elazığ

Lisans Öğrenimi : Marmara Üniversitesi,

İİBF, İşletme Bölümü (2006-2010)

Yabancı Dil : İngilizce

E-mail : mskoc1@hotmail.com

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	v
ÖNSÖZ	vi
ÖZGEÇMİŞ	vii
KISALTMALAR	xii
ŞEKİL VE TABLOLAR	xiii
BİRİNCİ BÖLÜM MUHASEBEDE HATA, HİLE VE AGRESİF MUHASEBE KAVRAMI	1
1.1. HATA KAVRAMI	1
1.1.1. Hatanın Tanımı	1
1.1.2. Muhasebe Hatalarının Nedenleri	2
1.1.2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	2
1.1.2.2. İhmal ve Dikkatsizlik	3
1.1.3. Hata Çeşitleri.....	3
1.1.3.1. Matematik Hataları	3
1.1.3.2. Kayıt Hataları.....	5
1.1.3.3. Devir Hataları.....	8
1.1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları.....	9
1.1.3.5. Sayım ve Muhasebe İlkelerini Uygulamada Hata.....	10
1.1.3.6. Bilanço Hataları	12
1.2. HİLE KAVRAMI	13
1.2.1. Hilenin Tanımı:	13
1.2.2. Hile Nedenleri.....	14
1.2.2.1. Teşvikler ve Baskı	15
1.2.2.2. Rasyonalizasyon ve Davranış	16
1.2.2.3. Fırsat	16
1.2.3. Hile Gurupları.....	16
1.2.4. Hile Çeşitleri.....	20
1.2.4.1. Hata Gibi Gösterilen Kasti Davranışlar:	20
1.2.4.2. Kayıt Dışı İşlemler:	21

1.2.4.3. Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar:.....	22
1.2.4.4. Uydurma Hesaplar	23
1.2.4.5. Belge Sahtekârlığı:	24
1.2.4.6. Bilançonun Maskelenmesi	26
1.3. AGRESİF MUHASEBE	28
1.3.1. Agresif Muhasebenin Tanımı	28
1.3.2. Agresif Muhasebenin Nedenleri	29
1.3.3. Agresif Muhasebe Çeşitleri	30
1.3.3.1. Varlıklar ve Gelirlerin Arttırılması.....	31
1.3.3.2. Borçlar ve Giderlerin Azaltılması	32
1.3.3.3. Yanlış, Yetersiz ya da Eksik Açıklamalar.....	34
1.3.4. Agresif Muhasebenin Amaçları.....	35
1.3.5. Agresif Muhasebenin Hata İle İlişkisi.....	38
1.3.6. Agresif Muhasebenin Hile İle İlişkisi	38
1.3.7. Agresif Muhasebe ve Diğer Manipülasyon Yöntemlerinin Muhasebe Bilgi Kalitesi İle İlişkisi.....	40
İKİNCİ BÖLÜM MANİPÜLASYON KAVRAMI VE FİNANSAL BİLGİDE MANİPÜLASYON TEKNİKLERİ	44
2.1. MANİPÜLASYON KAVRAMI	44
2.1.1. Manipülasyonun Tanımı	44
2.1.2. Manipülasyonun Nedenleri.....	45
2.1.2.1. Şirketlerin Zayıf Yönetim Yapıları	46
2.1.2.2. Yöneticilerin Menfaatleri ve Şirketlerin Ortaklık Yapıları.....	46
2.1.2.3. Yetersiz İç Denetim Sistemi, Bağımsız Denetim Komitesinin Yapısı ve Bağımsız Denetim	47
2.1.2.4. Tahakkuk Muhasebesi ve Muhasebe Standartlarının Sağladığı Esneklik.....	47
2.1.3. Manipülasyon Yöntemleri.....	48
2.1.3.1. Kar Yönetimi	48
2.1.3.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi.....	49
2.1.3.3. Büyük Temizlik Muhasebesi	50
2.1.3.4. Finansal Hile	51
2.2. FİNANSAL BİLGİDE MANİPÜLASYON TEKNİKLERİ:	52
2.2.1. Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Finansal Bilgi Manipülasyonu Teknikleri.....	54

2.2.1.1. Gelirin Tahakkuk Etmeden Muhasebeleştirilmesi	54
2.2.1.2. Konsinye Satışların Satış Geliri Olarak Kaydedilmesi	55
2.2.1.3. Yazılım Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi	56
2.2.1.4. Tamamlanma Oranının Değiştirilmesi	57
2.2.1.5. Fiktif Gelir Kaydı.....	58
2.2.2. Gider ve Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Finansal Bilgi Manipülasyon Teknikleri:.....	59
2.2.2.1. Giderlerin Aktifleştirilmesi	59
2.2.2.2. Amortisman Metodunun veya Periyodunun Değiştirilmesi.....	60
2.2.2.3. Şerefiyenin İtfa Süresi	62
2.2.2.4. Karı Gelecek Yıllara Aktarmak Üzere Karşılıkların Yüksek Gösterilmesi	63
2.2.2.5. Henüz Tamamlanmamış Araştırma ve Geliştirme Çalışmaları ile İlgili Harcamaların Muhasebeleştirilmesi:	64
2.2.2.6. Özel Harcamalar	65
2.2.3. Mali Tablolarda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırma ile İlgili Finansal Bilgi Manipülasyon Teknikleri	66
2.2.3.1. Gelir Tablosunda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi	67
2.2.3.2. Nakit Akım Tablosunda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi.....	70
2.2.3.3. Varlık ve Yükümlülüklerin Gerçeğe Aykırı Olarak Açıklanması	70
2.2.3.4. Olağanüstü Gelir Yaratan İşlemler Yapılması	71
2.2.3.5. Finansal Bilgi Manipülasyonuna Yönelik İşlem ve Uygulamaların Gizlenmesi Amacıyla Uygulanan Teknikler	72
2.3. MANİPÜLASYONU ÖNLEME YÖNTEMLERİ:	73
2.3.1. Healy Modeli:	74
2.3.2. DeAngelo Modeli:	75
2.3.3. Jones Modeli:.....	75
2.3.4. Geliştirilmiş Jones Modeli:	75
2.3.5. Kothari Modeli:.....	76
2.3.6. Endüstri Modeli:	76
2.3.7. Larcker ve Richardson Modeli:.....	77
2.3.8. Barton ve Simko Modeli:	77
2.3.9. Beneish Modeli:.....	77

2.3.10. Spathis Modeli:	78
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM İSTANBUL'DA FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETMENİN HİLE, MANİPÜLASYON VE AGRESİF MUHASEBE UYGULAMALARINA BİR ÖRNEK	80
3.1. ÇALIŞMANIN KONUSU, AMACI VE ÖNEMİ	80
3.2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....	80
3.3. ÖRNEK	81
KAYNAKÇA	133



KISALTMALAR

SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
ACFE	: Association Of Certified Fraud Examiners (Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği)
KV	: Kurumlar Vergisi
SEC	: Securities and Exchange Commission (Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)

ŞEKİL VE TABLOLAR

Şekil 1. Hile Üçgeni.....	15
Tablo 1. Hile Türleri.....	17
Tablo 2. Bilançoyu Maskeleyenin Amaçları.....	26
Tablo 3. Hileli Bilanço.....	27
Tablo 4. Olması Gereken Bilanço.....	28
Tablo 5. AVM Amortismanı.....	34
Tablo 6. Manipülasyon Yöntemlerinin Muhasebe Bilgi Kalitesi İle İlişkisi.....	40
Tablo 7. Kar Yönetiminin Tanımları.....	49
Tablo 8. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	61
Tablo 9. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu.....	61
Tablo 10. Öz Varlık Tablosu.....	62
Tablo 11. Manipülasyon Yapılmış Gelir Tablosu.....	67
Tablo 12. Normal Gelir Tablosu.....	68
Tablo 13. 2017 Yılı Açılış Bilançosu.....	81
Tablo 14. 2017 Yılı Manipüle Edilmiş Gelir Tablosu.....	95
Tablo 15. 2017 Yılı Olması Gereken Gelir Tablosu.....	96
Tablo 16. 2017 Yılı Manipüle Edilmiş Mizan	96
Tablo 17. 2017 Olması Gereken Mizan.....	97
Tablo 18. 2018 Yılı Manipüle Edilmiş Gelir Tablosu.....	125
Tablo 19. 2018 Yılı Olması Gereken Gelir Tablosu.....	126
Tablo 20. 2018 Yılı Manipüle Edilmiş Mizan	127
Tablo 21. 2018 Yılı Olması Gereken Mizan.....	128

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE HATA, HİLE VE AGRESİF MUHASEBE KAVRAMI

1.1. HATA KAVRAMI

Türk Dil Kurumu ‘Hata’ kavramını “istenmeden ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılğı” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi muhasebede hata, çalışanların istek dışı yapmış oldukları yanlışlıklar şeklinde tanımlanabilir (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=hata). Hata insanların istem dışı, herhangi bir kasıt unsuru olmadan, yapmış oldukları yanlışlardır. İnsanlar tabiatları gereği hata yapmaya müsaittir. Örneğin Edison ampülü bulmadan önce 2000’e yakın deneme yapmış her seferinde de yapmış olduğu bazı hatalar nedeni ile başarısız olmuştur. Edison bu hataları başarısızlık olarak değil, ampülü bulmasını sağlayan deneyimler olarak nitelendirmiştir. Nihayetinde Edison 1879 yılında ampülü icat etmiştir.

Yapılan hatalar neticesinde insanoğlu yanlışlarından ders çıkararak ve yapmış oldukları hataları en aza indirmeye çalışarak modern dünyayı şekillendirmiştir. Bu perspektifte yapılan her hata insanlığı doğruya götüren bir fırsat olarak nitelendirilebilir.

1.1.1. Hatanın Tanımı

Muhasebe bilimi hata kavramını, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda istem dışı yapılan sayısal yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve verilerin yanlış beyanları şeklinde tanımlamaktadır (Glasser, 1990, s.255).

Muhasebede yapılan hatalar kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere, mevzuatlara ve teamüllere aykırı olan fakat kasıt içermeyen davranışlar olarak tanımlanabilir (Kirik, 2007, s.39).

Hata, işletmelerden sorumlu olanların istem dışı veya bilmeden yaptıkları yanlışlıklardır. Muhasebede yapılan hatalara ilişkin bazı örnekler (Pamukçu, 2000, s.4-5).

- Faturaların yanlışlıkla muhasebeleştirilmemesi,
- Fatura tutarlarının yanlış kaydedilmesi,

- Sosyal Hizmetler Kanununun 5510, 6111, 17103, 27103 vb. maddesine uymayan personellerin bordrolarını indirimli hazırlanması,
- Mali değeri olmayan bazı demirbaşların yanlışlıkla hala satılabilecek bir mali değere sahip gösterilmesi veya mali değerinden eksik ya da fazla gösterilmesi,
- Yevmiye defterinin, defteri kebire veya bilanço defterine yanlış aktarılması,
- Aktif veya pasif hesabın karıştırılması, her iki hesabın tek hesap altında toplanması,
- Hesapların sınıflandırılmasında bazı yanlışlıklar yapılması olarak sıralanabilir.

1.1.2. Muhasebe Hatalarının Nedenleri

Teknolojinin gelişmesi ve bilgisayarın dünya genelinde yaygınlaşması ile birlikte çeşitli muhasebe programları ortaya çıkmıştır. Muhasebenin bilgisayar ortamında tutulmaya başlaması da yapılan hataları önemli ölçüde azaltmıştır. Muhasebe hataları her ne kadar azalsa da tamamen ortadan kalkması mümkün değildir.

Bu hataların en önemli sebepleri (Doğan ve Nazlı, 2015, s.195-212);

- Bilgisizlik ve tecrübesizlik,
- İhmal ve dikkatsizlik olarak ifade edilebilir.

1.1.2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Muhasebe hatalarının iki önemli nedeni vardır. Bunlardan birincisi bilgisizlik ve tecrübesizliktir. Bilgisizlik ve tecrübesizlik hataları muhasebeden sorumlu kişilerin yeterli eğitim almamasından veya gerekli bilgiye sahip olmamasından kaynaklanan hatalardır.

Dünyada yaşanan hızlı değişimler sonucu muhasebede uzmanlaşma zorunlu bir hale gelmiştir. Bundan dolayı işletmeler muhasebe ilkelerini bilen, yapmış oldukları işlerde uzmanlaşmış, etik kurallarına uyan dürüst personeller çalıştırmalıdır (Pamukçu, 2000, s.4-5). Bunlara ek olarak işletmeler personellerini eğiterek gelişmesini sağlamalı ve hataları minimum düzeye indirmeye çalışmalıdır.

Muhasebe meslek mensupları yeterli mesleki bilgiye sahip olmalıdır. İlgili kanunları, yönetmelikleri ve teamülleri bilmelidir. Aksi takdirde çalışanlar çeşitli hatalar yapabilirler ve bazen bu hatalar çok ağır sonuçlar doğurabilir (Gümüş ve Göğebakan, 2016, s.12-27).Çalışanların hatalarını minimum seviyeye indirmek ve tecrübelerini arttırmak için çeşitli seminer, sempozyum ve programlara katılım faydalı olabilir (Kirik, 2007, s.30).

1.1.2.2. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebede meydana gelen hataların sebeplerinden bir diğeri de ihmal ve dikkatsizliktir. Muhasebe hataların büyük çoğunluğu, işletmenin göstermesi gereken dikkat ve özeni göstermemesinden kaynaklanmaktadır (Pamukçu, 2000, s.4-5). Burada işletmede sorumlu kişiler gerekli bilgiye sahip olsa bile göstermesi gereken özeni göstermediği, bunun sonucunda hatanın ortaya çıkmasına neden olduğu düşünülmektedir. İhmal ve dikkatsizlik hataları dönem sonunda bilanço ve diğeri mali verilerde ortaya çıkan uyumsuzluk sonucu fark edilebilir (Cengiz, 2016, s.6).

İhmalden kaynaklanan hataları azaltmanın en iyi yolu düzenli denetim ve kontroldür. Denetlendiğini bilen işletmeler hiç şüphesiz daha dikkatli ve özenli çalışacaktır. Daha dikkatli ve özenli çalışan işletmelerin daha az hata yapma ihtimali artacaktır. Son zamanlarda dünya genelinde hızla artan iç kontrol faaliyetleri, işletmelerde yapılan hataların ortaya çıkarılmasında ve bu hataların minimum seviyeye indirilmesinde önemli bir rol oynayabilmektedir. İşletmeler yapılan bazı hatalar nedeni ile çok ciddi zararlara maruz kalmaktadırlar. Bu riski göze almak yerine, işletmeler iç kontrol sistemini geliştirerek cüzi maliyetlere katlanmayı tercih edebilirler.

1.1.3. Hata Çeşitleri

Muhasebede hata kavramı farklı şekillerde sınıflandırılmıştır. Literatüre bakıldığında araştırmacılar genellikle hata çeşitlerini şu şekilde sınıflandırmaktadırlar(Okay, 2011, s.42):

- Matematiksel Hatalar
- Kayıt Hataları
- Devir Hataları
- Unutma ve Tekrarlama Hataları
- Sayım ve Muhasebe İlkelerini Uygulamada Hata
- Bilanço Hataları

1.1.3.1. Matematik Hataları

Matematik hataları, işletmenin muhasebe kayıtlarını tutarken dört işlemde kaynaklı yapmış olduğu yanlışlıklardır. Her ne kadar günümüzde kullanılan muhasebe programları matematiksel hataları en aza indirse de tamamen yok etmek mümkün değildir. Bu hataların tespiti için belgeler üzerinde aritmetik incelemeler yapılabilir.

Sıklıkla yapılan matematiksel hatalara örnekler şöyledir (Irmak vd. 2002, s.39):

- Finansal Tablolarında Yapılan Hatalar,
- Amortisman Tutarlarında Yapılan Hatalar,
- Maaş Bordrolarında Yapılan Hatalar,
- KDV Tutarlarında Yapılan Hatalar,
- Yeniden Değerleme İşlemlerinde Yapılan Hatalar.

Örnek: 31.03.2019 tarihinde işletmede çalışan bir personelin maaş bordrosu hazırlanırken brüt 4.000 TL maaş yerine 3000 TL maaş hesaplanmıştır ve 02.04.2019 tarihinde personel maaşı vergi ve SGK primleri nakit olarak ödenmiştir. İşyeri tehlike sınıfı 2'dir.

Hatalı kayıt:

Ücret Tahakkuku:

Personelin Nisan Ayındaki Ücreti:	3.000 TL
SGK İşçi Payı:	Brüt Ücret X %14: $3.000 \times 0.14 = 420$
İşsizlik Sigortası İşçi Payı:	Brüt Ücret X %1: $3.000 \times 0.01 = 30$
Gelir Vergisi Matrahı:	Brüt Ücret - (SGK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşçi Payı):
	$3.000 - (420 + 30) = 2550$
Gelir Vergisi:	Gelir Vergisi Matrahı X %15:
	$2.550 \times 0.15 = 382,5$
Damga Vergisi:	Brüt Ücret X %07,59:
	$3000 \times 0,00759 = 22,77$
Asgari Geçim İndirimi:	191,88 (Asgari Ücret Tespit Komisyonu 2019 Yılı AGİ Tutarını 191,88 TL Olarak Açıklanmıştır)
Ödenecek Gelir Vergisi:	Gelir Vergisi - Asgari Geçim İndirimi
	$382,5 - 191,88 = 190,62$
SGK İşveren Payı:	Brüt Ücret X %[19 + (Tehlike Sınıfı / 2)]:
	$19 + (2/2) = 20$
	Brüt Ücret X %20
	$3.000 \times 0.20 = 600$
İşsizlik Sigortası İşveren Payı:	Brüt Ücret X %2
	$3.000 \times 0.02 = 60$
Net Ücret:	Brüt Ücret- (SGK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşçi Payı + Damga Vergisi + Ödenecek Gelir Vergisi)
	$3.000 - (420+30+22,77+190,62) = 2336,61$

Olması gereken kayıt:

Personelin Nisan Ayındaki Ücreti:	4.000 TL
SGK İşçi Payı:	Brüt Ücret X %14: $4.000 \times 0.14 = 560$
İşsizlik Sigortası İşçi Payı:	Brüt Ücret X %1: $4.000 \times 0.01 = 40$
Gelir Vergisi Matrahı:	Brüt Ücret - (SGK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası
İşçi Payı):	$4.000 - (560 + 40) = 3.400$
Gelir Vergisi:	Gelir Vergisi Matrahı X %15: $3.400 \times 0.15 = 510$
Damga Vergisi:	Brüt Ücret X %0,59: $4.000 \times 0,00759 = 30,36$
Asgari Geçim İndirimi:	191,88(Asgari Ücret Tespit Komisyonu 2019
Yılı AGİ Tutarını 191,88 TL Olarak Açıklanmıştır.)	
Ödenecek Gelir Vergisi:	Gelir Vergisi - Asgari Geçim İndirimi $510 - 191,88 = 318,12$
SGK İşveren Payı:	Brüt Ücret X % [19 + (Tehlike Sınıfı / 2)]: $19 + (2/2) = 20$ Brüt Ücret X %20: $4.000 \times 0.20 = 800$
İşsizlik Sigortası İşveren Payı:	Brüt Ücret X %2: $4.000 \times 0.02 = 80$
Net Ücret =	Brüt Ücret-(SGK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası
İşçi Payı + Damga Vergisi + Ödenecek Gelir Vergisi)	$4.000 - (560+40+30,36+318,12) = 3051,52$

1.1.3.2. Kayıt Hataları

Kayıt hataları, işletmede kayıt altına alınırken yapılmış olan yanlışlıklar şeklinde tanımlanmaktadır. Bunlar rakamların yanlış kaydedilmesi, hesaplarda yapılan hatalar ve borç, alacak tarafının karıştırılması olarak sınıflandırılabilir.

- **Rakam Hataları:** Belgelerde yazan tutarın defter kayıtlarına rakamsal olarak yanlış yazılmasıdır. Bu hata türünde hesap isimleri doğrudur ancak rakamlar yanlış yazılmıştır (Duman, 2008, s.148).

Örnek: 03.03.2018 tarihinde satıcı A işletmesinden KDV hariç 5.000 TL değerinde demirbaş kredili olarak alınmıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. 05.03.2019 tarihinde A işletmesine 5.900 TL tutarında senet verilmiştir. Verilen bu senet yevmiye defteri kayıtlarına yanlışlıkla 6.900 TL olarak geçirilmiştir.

Demirbaş alış kaydı

03.03.2018		
255 Demirbaşlar Hesabı	5.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	900	
320 Satıcılar Hesabı		5.900
320.01 A İşletmesi		

Hatalı kayıt:

05.03.2018		
320 Satıcılar Hesabı	6.900	
320.01 A İşletmesi		
321 Borç Senetleri Hesabı		6.900

Düzeltilme kaydı:

05.03.2018		
321 Borç Senetleri Hesabı	1.000	
320 Satıcılar Hesabı		1.000
320.01 A İşletmesi		

- **Hesap Hatası:** Hesap hatası işletmenin muhasebe kayıtlarını yaparken ilgili hesaba değil de yanlış bir hesaba kayıt yapma işlemidir.

Örnek: İşletme 10.07.2018 tarihinde KDV dahil 3.000 TL değerinde bir masa nakit olarak almıştır ancak bu masa demirbaş olmasına rağmen satılacak ticari mal zannedilmesi sonucu yanlışlıkla ticari mal olarak muhasebe kayıtlarına alınmıştır. KDV oranı %18 alınmıştır.

Hatalı kayıt:

10.07.2018		
153 Ticari Mallar Hesabı	2.543	
191 İndirilecek KDV Hesabı	457	
100 Kasa Hesabı		3.000

Yukarıdaki muhasebe kaydı yanlış anlama sonucunda hatalı yapılmıştır. Alınan masa satmak için değil kullanılmak için alınmıştır. Bundan dolayı 255 Demirbaşlar Hesabını kullanılmak doğru olacaktır. Hatalı muhasebe kaydı öncelikle ters kayıtlarla kapatılmalı, sonrada olması gereken muhasebe kaydı yapılmalıdır.

Düzeltilme kaydı:

10.07.2018		
100 Kasa Hesabı	3.000	
153 Ticari Mallar Hesabı		2.543
191 İndirilecek KDV Hesabı		457

Olması gereken kayıt:

10.07.2018		
255 Demirbaşlar Hesabı	2.543	
191 İndirilecek KDV Hesabı	457	
100 Kasa Hesabı		3.000

- **Borç - Alacak Tarafın Karıştırılması:** İşletmeye ait muhasebe kaydı yapılırken borçlu kaydedilmesi gereken hesabın alacaklı veya alacaklı kaydedilmesi gereken hesabın borçlu olarak kaydedilmesi işlemidir.

Örnek: İşletme 11.11.2019 tarihinde KDV hariç 300 TL tutarında peşin mal satışı yapmıştır. KDV oranı %18 alınacaktır. Satılan mal muhasebeleştirilirken kayıt taraflarında hata yapılmış ve borçlandırılması gereken hesap alacaklandırılmış ve alacaklandırılması gereken hesap borçlandırılmıştır.

Hatalı kayıt:

11.11.2019		
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı	300	
391 Hesaplanan KDV Hesabı	54	
100 Kasa Hesabı		354

Düzeltilme kaydı:

11.11.2019		
100 Kasa Hesabı	708	
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı		600
391 Hesaplanan KDV Hesabı		108

1.1.3.3. Devir Hataları

Muhasebede devir işlemi defterdeki kaydın bir başka deftere veya mizana aktarılmasıdır.

Devir hataları incelendiğinde (Anuk, 2015, s.59)

- Bir rakamın ilgili deftere yanlış kaydedilmesi veya yanlış hesaba geçirilmesi,
- Hesabın borcuna kaydedilmesi gereken tutarın yanlışlıkla alacağa kaydedilmesi veya tam tersi bir kaydın yapılması,
- Aynı kaydın iki veya daha fazla defa yapılması,
- Defterler arası devir işleminin yapılmasının unutulması örnek gösterilebilir.

Devir hataları genellikle manuel olarak tutulan muhasebe kayıtlarında görülür. Teknolojinin gelişmesi ve muhasebe programlarının kullanılması ile birlikte bu hatalar önemli oranda azalmıştır.

Örnek: İşletme 31.12.2018 tarihinde KDV hariç 100 TL değerinde ticari malı peşin olarak almıştır. KDV oranı %18 alınacaktır. Bu alışa ait kaydı yevmiye defterinden, defteri kebire aktarırken 118 TL olarak kayıtlara geçirmiştir.

31.12.2018		
153 Ticari Mallar Hesabı	100	
191 İndirilecek KDV Hesabı	18	
100 Kasa Hesabı		118

Hatalı kayıt:

BORÇ	153 Ticari Mallar Hesabı	ALACAK
118		

Düzeltilme kaydı:

BORÇ	153 Ticari Mallar Hesabı	ALACAK
118		18

1.1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebeye dönemsellik ilkesi gereği her muhasebe kaydı ilgili olduğu döneme ait olarak kaydedilmelidir (Sevilengül, 2005, s.11). İşletmeye ait fatura, çek, senet vb. gelir ve gider doğurucu belgelerin bulunduğu döneme kayıt edilmemesi muhasebeye unutma hatası olarak kabul edilir. Bu hata muhasebe kayıtları ile faturaların karşılıklı olarak kontrol edilmesi ile önemli ölçüde azaltılabilir. Unutma hatası aynı zamanda dönemsellik kavramına da ters düşmektedir. Aynı dönem içinde muhasebe kaydının birden fazla yapılmasına ise muhasebeye tekrarlama hatası olarak kabul edilir. Genellikle bir nüshası gelen bir faturanın sonradan aslı gelince bir daha işlenmesi sonucu ortaya çıkar. Bu hata muhasebe programlarının yaygınlaşması ile önemli oranda azalmıştır.

Örnek: İşletme, A İşletmesinden 28.07.2018 tarihinde 1.000 TL tutarındaki ticari malı veresiye olarak almıştır. KDV oranı %18 alınacaktır. İşletme mali müşavirine alış faturasını elektronik ortamda göndermiştir, mali müşavir de faturayı kayıt altına almıştır. Sonraki bir tarihte ise faturanın aslını göndermiştir. Mali müşavir yanlışlıkla faturayı ikinci defa daha kayıt altına almıştır.

28.07.2018		
153 Ticari Mallar Hesabı	1.180	
191 İndirilecek KDV Hesabı	180	
320 Satıcılar Hesabı		1.180
320.01 A İşletmesi		

Faturanın aslı gelince ikinci defa işlenme sonucu ortaya çıkan hatalı kayıt.

28.07.2018		
153 Ticari Mallar Hesabı	1.180	
191 İndirilecek KDV Hesabı	180	
320 Satıcılar Hesabı		1.180
320.01 A İşletmesi		

Düzeltilme kaydı:

28.07.2018		
320 Satıcılar Hesabı	1180	
320.01 A İşletmesi		
153 Ticari Mallar Hesabı		1.000
191 İndirilecek KDV Hesabı		180

1.1.3.5. Sayım ve Muhasebe İlkelerini Uygulamada Hata

Sayım hataları, kasa sayımında veya stok sayımında yapılan hatalardır. Bu hatalar genelde dikkatsizlik sonucu yanlış sayım yapılmasından kaynaklanır. Yapılan bu hatalar stok kartında veya defteri kebirde ortaya çıkabilir.

Muhasebe ilkelerini uygularken yapılan hatalar ise işletme muhasebe ilkelerini uygularken tutar, sınıflandırma, sunum veya tam açıklama kavramı konularında yanlışlık yapılması durumunu kapsar. Muhasebe ilkelerini uygularken yapılan hatalara bakıldığında, sınıflandırma hatasının çok fazla yapıldığı görülmektedir. Özellikle muhasebe bürolarında çalışan personeller bu hataları çok fazla yapmaktadır. Sebebine ise çalışan personellerin büyük bölümünün yeterli eğitime sahip olmaması gösterilebilir.

Örnek: İşletme 30.10.2018 tarihinde yapmış olduğu envanter sonucu kasasında 12.000 TL nakit olduğunu tespit edilmiştir ancak kasa hesabının büyük defterdeki borç

kalanının 12.300 TL olduğu görülmüştür. 31.12.2018 tarihinde yeniden kasa sayımı yapılmış, hatanın personelin 300 TL tutarındaki parayı yanlışlıkla eksik saymasından kaynaklandığı görülmüştür.

Fiili Sayım Sonucu: 12.000 TL

Kasa Hesabı: 12.300 TL

Kasa Noksanı: 300 TL

Kasa noksanı kaydı (Durum kaydı – Geçici Kayıt)

30.10.2018		
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı	300	
100 Kasa Hesabı		300

BORÇ	197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HESABI	ALACAK
300		

Düzeltilme kaydı: Kasa noksan kaydının kapatılması

31.10.2018		
100 Kasa Hesabı	300	
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı		300

BORÇ	197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HESABI	ALACAK
300		300

1.1.3.6. Bilanço Hataları

Bilanço kelimesinin kökeni Latince terazi manasına gelen ‘Bilanx’dır. Türkçe’ye ise İtalyanca bilancio kelimesinden geçmiştir. Bilanço işletmenin belirli bir tarihte varlıklarını ve kaynaklarını gösteren mali tabloya denir. Bilanço hazırlanırken muhasebe standartları esas alınmaktadır (Çaldağ, 2007, s.363). Muhasebe standartlarına ve bilanço ilkelerine hazırlanan bilançolarda çeşitli hatalar meydana gelebilmektedir.

Bilanço hataları iki grupta değerlendirilebilir. Bunlar Değerleme Hataları ve Hesapların birleştirilmesi hatasıdır. Değerleme hataları; bilançoda bulunan aktif ve pasiflerin yanlış değerlendirilmesinden kaynaklı ortaya çıkan hatalardır. Hesapların birleştirilmesi hatası ise bilançoda bulunan aktif ve pasif hesapların karıştırılarak sadece aktif ya da sadece pasif hesabın kullanılması sonucu ortaya çıkan hatalardır.

Örnek: A İşletmesinden 25.02.2018 tarihinde KDV hariç 10.000 TL tutarında freze ucu alınmıştır. KDV oranı %18 alınacaktır. 28.02.2018 tarihinde ise A işletmesine KDV hariç 4.000 TL freze makinesi satışı gerçekleştirilmiştir. KDV oranı %18 alınacaktır. Ancak alış ve satış hesaplarında 120 Alıcılar Hesabı ve 320 Satıcılar Hesabını kullanmak yerine iki hesabı birleştirerek sadece 320 Satıcılar Hesabını kullanılarak borç ve alacaklar karşılıklı yazılmıştır.

25.02.2018		
153 Ticari Mallar Hesabı	10.000	
191 İndirilecek KDV	1.800	
320 Satıcılar Hesabı		11.800
320.01 A İşletmesi		

Hatalı Kayıt:

28.02.2018		
320 Satıcılar Hesabı	4.040	
320.01 A İşletmesi		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		4.000
391 Hesaplanan KDV		40

BORÇ	320.01 A İşletmesi	ALACAK
	4.040	11.800

Olması gereken kayıt:

28.02.2018		
120 Alıcılar Hesabı	4.040	
120.01 A İşletmesi		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		4.000
391 Hesaplanan KDV		40

BORÇ	120.01 Alıcı A İşletmesi	ALACAK
	4.040	

BORÇ	320.01 Satıcı A İşletmesi	ALACAK
		11.800

1.2. HİLE KAVRAMI

1.2.1. Hilenin Tanımı:

Hile, bir kişiyi veya kurumu aldatmak için bilinçli bir şekilde yapılan işlemlerdir. Hile, işletmenin varlık ve kaynaklarının mali tablolara gerçekten farklı bir şekilde, yanlış ya da eksik olarak kasti yansıtılması durumudur (Kaval, 2005, s.64). Farrell ve Franco (1999, s.1-11) ise hileyi, kişilerin mal varlıklarında meydana gelen

kasıtlı aldatma işlemi şeklinde tanımlamıştır. Hile kavramını hatadan ayıran en önemli özellik kasıt unsurudur. Eğer kasıt unsuru var ise hile, kasıt unsuru yok ise hatadır.

İşletme çalışanları kimi zaman yöneticilere daha iyi gözükme, kimi zaman yöneticilerin baskıları, kimi zamanda kendi çıkarları için hileye başvurabilmektedirler. Dönem içinde yapılan bu hileler dönem sonunda hazırlanan mali tabloları etkilemekte ve bu mali tabloların güvenilirliğini azalmaktadır. Zaman zaman bu hileler mali tablolarda tespit edilebilse de tespit edilemediği zamanlar da olabilmektedir (Cengiz, 2016, s.11).

Hile eyleminde genellikle iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birincisi hileyi yapanlar (kandıranlar), ikincisi ise hileye maruz kalanlardır (kandırılanlar). Genelde hileye maruz kalan kişiler, hileyi yapan kişilere oldukça yüksek güven duymaktadırlar ve bunun sonucunda daha kolay kandırılabilirler (Öztürk, 2011, s.40).

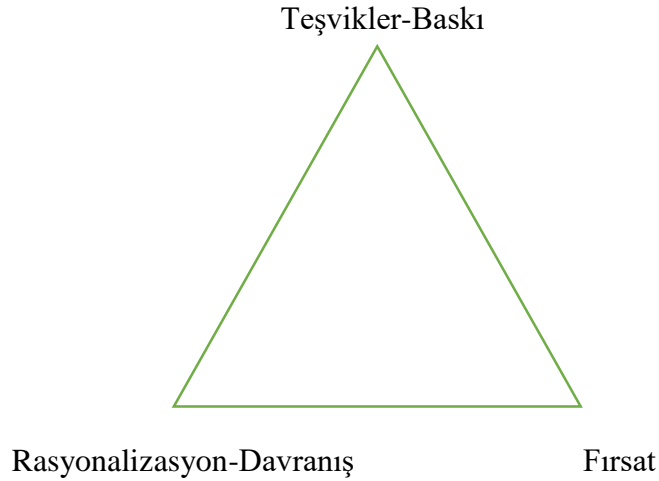
Kısacası hile kavramının özellikleri (Bozkurt, 2009, 64-65);

- Hile gizlice yapılan bir işlemdir.
- Hileyi yapan kişi kendi çıkarını korumak istemektedir.
- Kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Hileye uğrayan kişinin bundan zarar görmesi olarak sıralanabilir.

1.2.2. Hile Nedenleri

Muhasebede hile çeşitli amaçlar için yapılmaktadır. Daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek ise bu amaçların başında gelmektedir. İşletmeler gelirlerini olduğundan daha az ya da giderlerini olduğundan daha fazla göstermektedirler. Hilenin amacı sadece vergiden tasarruf değildir. Bazen işletmeler finansal yönden sıkıntılı olduklarında da kredi almak için işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi göstererek de hileye başvururlar (Mikail, 2008, s. 229-237). İşletmeleri hileye iten koşullar genel olarak Teşvikler, Rasyonalizasyon ve Fırsat üçgeninde toplanabilir. Bu durum Şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1: Hile Üçgeni



Kaynak: Mikail, 2008, s.229-237

Donald Cressey hile üçgeni üzerine çeşitli çalışmalar yapmıştır. Çalışmalarında kişileri hile yapmaya iten koşulları incelemiş ve hile yapma yoluna başvuranların büyük çoğunluğunun finansal koşullar nedeni ile hileye başvurabileceğini dile getirmiştir. Ayrıca hileye teşebbüs eden kişilerin uygun fırsatları beklediğini, fırsatların oluşması ile birlikte harekete geçtiklerini ve bu fırsatların minimum seviyelere indirilerek hile yapılma miktarlarında azalma kaydedilebileceğine değinmiştir. Hile yapan kişilerin kendilerini haklı göstermeye çalıştıklarından ve bu yönde kendilerine telkinlerde bulunabileceklerinden bahsetmiştir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015, s.34-67).

1.2.2.1. Teşvikler ve Baskı

İşletme yöneticileri işletmenin her daim iyi bir finansal verilere sahip olmasını arzu etmektedirler. Bu noktada finansal verilerle oynama yapılabilmekte ve çeşitli teşviklerden yararlanılmak istenebilmektedir. Bu durum hile yapılmasına veya çalışan personel üzerinde baskı kurulmasına neden olmaktadır (Açık, 2012, s.351-356).

Karşılaşın bazı teşvik ve baskı unsurlarına (Doğan vd., 2018, s.64-83)

- Fazla kazanma hırsı,
- Daha iyi yaşama isteği,
- Uyuşturucu, kumar gibi kötü alışkanlıklar,
- Yöneticiler tarafından yapılan baskılar,
- Yüksek maliyetli sağlık giderleri örnek olarak gösterilebilir.

1.2.2.2. Rasyonalizasyon ve Davranış

Zaman zaman yöneticiler ve işletme çalışanları yaptıkları hileleri vicdanlarını rahatlatmak için çeşitli bahaneler arkasına saklayabilirler. Hatta kendilerini söz konusu hileyi yapmakta haklı olduklarına dair telkinde de bulunabilirler. Genellikle alt kademe personeli, yaptıkları hilenin haklı olduğunu göstermek için savunma mekanizmasına daha çok başvurabilirler. Zimmetine para geçiren bir personelin kendini haklı göstermek için parayı ödünç aldığını düşünerek vicdanını rahatlatması örnek olarak gösterilebilir (Açık, 2012, s.351-356). Karşılaşılan bazı haklı gösterme unsurları olarak bu parayı ileride ödeyeceğim, davranışından kimse zarar görmedi, söz konusu para çalışmaların karşılığı olduğu vs. bahaneleri örnek gösterilebilir (Jafarova, 2009, s.12-21).

1.2.2.3. Fırsat

Muhasebede hilenin nedenlerinden biri de fırsatlardır. Fırsat, işletmede çalışan yönetici veya personelin hile yapmasına imkân veren boşluklardır. Bu fırsatlar iç kontrol sisteminde bulunan eksikliklerden olabileceği gibi işletmenin iyi bir yönetim yapısına sahip olmayışından da kaynaklanabilir.

Günümüzde iç kontrol ve denetim büyük önem kazanmıştır. İşletmeler iç kontrolü arttırarak hem personelin daha iyi çalışmasını, hem de hata ve hile riskini önemli oranda azaltılmasına yardımcı olabilmektedirler. İç kontrol sistemine sahip olmayan işletmelerde bu eksikliği fırsat olarak gören personeller hile yapmaya başvurabilirler (Hatunoğlu vd. 2012, s.169-189).

Karşılaşılan bazı fırsat unsurlarına (Doğan, vd.2018, s.64-83);

- İyi bir iç kontrol sisteminin bulunmaması,
- Hile yapan kişileri caydıracak cezalandırıcı bir yapının eksikliği,
- İşletmede çalışan personel ve yöneticilerin zayıf bir ahlaki yapıya sahip olması,
- Üçüncü kişilerle yapılan gayri resmi veya gizli anlaşmalar örnek olarak gösterilebilir.

1.2.3. Hile Gurupları

Hile menfaat sağlamak amacıyla yapılan kanunsuz eylemlerdir. Hile sadece işletme personeli tarafından değil birçok farklı grup tarafından yapılan bir eylemdir. Kişiler işletme menfaatlerini sağlamak için hile yapabileceği gibi kendi menfaatleri için de hileye başvurabilir (Anuk S, 2015, s.59). Hile, hileyi yapan guruplar açısından 5 farklı kategoride sınıflandırılabilir.

Tablo 1. Hile Türleri

Hile Türü	Kurban	Hileyi Yapan	Açıklama
Yönetim Hileleri	Mali Tablo İlgilileri	Tepe Yöneticileri	Mali tablolar olduğundan farklı gösterilir.
Çalışan Hileleri	İşveren	Çalışanlar	Çalışan hırsızlık yapar.
Müşteri Hileleri	Satış Yapan İşletmeler	Müşteriler	Satıcı aldatılır.
Satıcı Hileleri	Alım Yapan İşletmeler	Satıcılar	Fiyatlar şişirilir ve sevk olmadan para alınır.
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırıma para yatırılır.

Kaynak: Bozkurt, 2009, s.64-65

➤ **Yönetim Hileleri**

Yönetim personeli genelde kendi çıkarlarını sağlamak, yaşam şartlarını daha iyi bir hale getirmek, işletmedeki konumunu korumak vb. sebepler ile hile yapmaya başvurabilmektedirler (Bulca ve Yeşil, 2014, s.47-58). Yöneticiler genellikle işletme durumunu daha iyi göstererek daha iyi bir statüye erişmek veya prim, zam vb. maddi kazançlar elde etmek isterler. Amaçlarına ulaşmak için finansal raporlar üzerinde oynama yaparak işletmenin durumunu olduğundan farklı gösterme yoluna gidebilirler. Yöneticilerin yapmış oldukları hileleri tespit etmek oldukça zordur. Yöneticiler iç denetim sistemine müdahalede bulunabilir ve yapılan hilelerin tespit edilmesini engelleyebilirler.

Yönetim personelinin yapmış oldukları hileler;

- Maddi çıkarlar sağlamak amacıyla üçüncü kişiler ile gizli sözleşmeler yapmak,
- İşletmedeki konumunu korumak için işletmeyi olduğundan yüksek karlı göstermek,
- İşletmenin vergi yükünü azaltmak için kar marjını olduğundan düşük göstermek,
- İmza yetkisine dayalı diğer hileli işlemler,

- Amortisman oranlarında oynama yapmak veya amortisman ayırmamak,
- Giderleri aktifleştirmek veya aktifleri giderleştirmek örnek olarak gösterilebilir (Güvenç, 2009, s.24).

➤ Çalışan Hileleri

İşletme çalışanlarının yapmış oldukları hilelerdir. Genellikle çalışanlar zimmete para geçirme, işletme mallarına el koyma vb. hilelere başvurabilmektedirler (Bozkurt, 2009, s.64-65). Hile yapan personeller;

- Orta düzey statüye sahip personel,
- Depo veya ambarlarda çalışan personel,
- Pazarlama ve satış personeli şeklinde sınıflandırılabilir

Orta düzey statüye sahip personelin doğrudan maddi menfaat sağlaması yönetim kademesi personeli kadar kolay değildir. Orta kademe personeli genellikle yapmış oldukları hataları gizlemek için ya da terfi beklentileri sebebiyle hileye başvurabilmektedirler. Ekonomik geçim sıkıntılarının yanında yüksek gelir kazanma arzusu da personeli hile yapmaya sevk edebilmektedir.

Depo veya ambarlarda çalışan personeller şahsi menfaatleri için işletmelerin stoklarında tuttukları malları çeşitli hile yollarıyla gayri resmi satışını yapabilir. Bunu yapmak için birçok farklı hile yolu vardır. Bunlar;

- İrsaliesiz mal çıkışı yapmak,
- Ambar fişi kesmemek,
- Depoda yangın, su basması, patlama vb. olaylar meydana getirerek hilelerini örtbas etmek örnek gösterilebilir.

Pazarlama ve satış personelleri müşteriler ile gizli anlaşmalar yaparak menfaat sağlamaya çalışabilir. Satış personelinin işletmeden gizli olarak müşteriye mal satışı yapıp, karını kendi alması bu konuda verilebilecek örneklerdendir.

➤ Müşteri Hileleri

Müşterilerin yapmış oldukları hilelerdir. Müşteriler işletmeleri kandırarak kar elde etmek, alamayacakları mal veya hizmetlere ulaşmak vb. sebeplerle hileye başvurabilirler. Müşteriler hile yaparken çalışanlardan yardım alabilirler.

- Kredili olarak mal veya hizmet alıp ücretini ödememek,
- Yüksek miktarlarda mal alacağı vaadi ile uygun fiyatlara mal almak,
- Kendi hatalarından kaynaklı ürün arıza ve defolarını, ayıplı mal gibi iade etmek,

- Çalışanların yardımı ile ödemedikleri veya kısmi olarak yaptıkları ödemeleri, tam ve eksiksiz ödemiş gibi gösterme örnek olarak verilebilir,

➤ **Satıcı Hileleri**

Satıcılar tarafından müşterilere karşı yapılan hile türüdür. Satıcı hileleri direkt müşteriyi kandırmak üzerine olabileceği gibi müşteri için çalışan kişiler ile anlaşmalar yapılarak da müşteriyi kandırma yoluna gidilebilir.

- Mal veya hizmetin piyasa değerinin üstünde bir fiyata satılması,
- Ücreti peşin alınan mal veya hizmetin teslimatının gecikmeli yapılması veya yapılmaması,
- İşletmede çalışan ambar memurları ile anlaşarak eksik mal satışı yapılması,
- Müşteriye kaliteli mal gösterilip, ayıplı mal satılması, satıcı hilelerine örnek olarak gösterilebilir (Çelik, 2007, s.48).

➤ **Yatırım Hileleri**

Değersiz veya düşük değerli yatırımları, yeterli bilgisi olmayan kişilere satılması ile oluşan hile türüdür. Genellikle bu hile türünde ekonomi bilgisi yeterli olmayan ve şüpheli yaklaşmayan yatırımcılar kandırılmaya çalışılır.

- Hisse senetlerini olduğundan daha karlı göstererek, yatırımcıların kandırılması,
- Maddi değeri olmayan eşyaların yatırımcılara değerli gibi gösterilmesi,
- Yapılan yatırımların başka bir işletmeye veya yurt dışına aktarılması ile yatırımcıların kandırılması,
- Farklı yatırımcıların sisteme dahil edilmesi için, mevcut yatırımcılara kar payı verilerek piramit hilesine başvurulması yatırım hilelerine örnek olarak gösterilebilir (Çıtak, 2013, s.8).

Association of Certified Fraud Examiners 2018 yılındaki Küresel Hile Raporunda hile veya yolsuzluk yapan kişilerin %70'inin yönetici personel olduğunu tespit etmiştir. Bu yönetim personellerinin %32'sini yönetim kurulu üyeleri oluştururken, %38'ini işletme müdürlerinin oluşturdukları tespit edilmiştir. İşletmelerde yapılan hilelerin %27'sini işletme çalışanları, % 3'ünü ise geriye kalan kişilerin yapmış olduğunu açıklamıştır (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2018, s.5).

1.2.4. Hile Çeşitleri

Muhasebeye hile farklı şekillerde yapılmaktadır. İşletmelerin resmi kurumlar tarafından incelenmiş muhasebe kayıtlarına bakıldığında hile ile ilgili birçok farklı sınıflandırma yapıldığı görülmektedir. Muhasebe hileleri genel olarak 6 başlık altında sınıflandırılabilir (Bayraklı vd. 2012, s.77-78).

1.2.4.1. Hata Gibi Gösterilen Kasti Davranışlar

İşletmelerde bilerek, isteyerek yapılan kasti yanlışlardır. Muhasebe hataları bilgisizlik veya dikkatsizlik sonucu oluşabilir. Fakat bu hatalar belirli amaçlar için yapılırsa buna kasti hata denir ve bu işlem bir muhasebe hilesidir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, s.152).

Hata ise bilinçli bir şekilde yapılmaz, bundan dolayı kasti hatalar hile olarak kabul edilmektedir. Fakat yapılan bir yanlışın bilinçli bir şekilde yapılıp yapılmadığını ispatlamak oldukça zordur. Yanlışın bilinçli bir şekilde yapıldığı ispat edilemiyorsa bu yanlış hata olduğunu kabul etmek daha uygun olacaktır (Bayraktar, 2007, s.14-20).

Örnek: İşletme 23.04.2018 tarihinde KDV hariç 100 TL tutarında ofis malzemesini çek keşide ederek almıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. Ancak 100 TL gideri 150 TL (olduğundan yüksek) göstererek devletin vergi kaybı yaşamasına neden olunmuştur.

Hileli kayıt:

23.04.2018		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	150	
191 İndirilecek KDV Hesabı	27	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı		177

Ofis malzemeleri uzun süreli kullanıldığı için (4-5 ay gibi) 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına muhasebe kaydı yapılmıştır. Tek seferde kullanılıp bitecek bir malzeme olsaydı 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına kaydedilmesi doğru olacaktır.

Düzeltilme kaydı:

23.04.2018		
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı	59	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		50
191 İndirilecek KDV Hesabı		9

1.2.4.2. Kayıt Dışı İşlemler

İşletmeler yapmış oldukları mali işlemleri belgelendirmeli ve gerekli muhasebe kayıtlarını yapmalıdırlar. Aksi takdirde muhasebe ilkelerine uyulmamış sayılırlar (Bayraklı vd., 2012, s.77-78). Kayıt dışı işlemler; işletmede yapılan alış veya satışlara ait işlemlerin kaydedilmemesidir şeklinde tanımlanmaktadır. Burada 2 farklı amaç bulunmaktadır.

Bu amaçlar:

- İşletmenin karını olduğundan yüksek göstererek kredi kullanmak, işletme itibarını arttırmak, işletme borsa değerini arttırmak, yöneticilerin gözüne girmek, şeklinde açıklanmaktadır.
- Karı düşük göstererek vergi yükünden kurtulmaktır.

İşletmelerin birçoğu alış veya satışlarını kayıt altına almamaktadır. Özellikle küçük işletmeler genellikle vergi miktarını düşürmek için satışlarını kayıt altına alamamaktadırlar. Vergi denetimleri sırasında bu kayıt dışı işlemler ortaya çıkabilmekte ve ağır cezai işlemler doğurabilmektedir.

Örneğin, 2013 yılında Merter’de faaliyet gösteren bir tekstil atölyesinde vergi incelemesi yapılmıştır. Bu incelemede işletmenin gerçek satış tutarlarıyla kayıtlarında göstermiş olduğu satış tutarları arasında ciddi bir fark ortaya çıktığı görülmüştür. Müfettişler işletmenin almış oldukları kumaş miktarı ile satmış olduğu kıyafet arasındaki farkı hesaplamış aradaki farkın fiziksel depo stoğu ile örtüşmediği görülmüştür. Bu durum kayıt dışı satışların yapıldığını göstermektedir.

Geri kalmış ülkelerde genellikle kayıt dışı ekonominin gelişmiş ülkelere göre daha fazla olduğu gözlemlenmektedir. Bunun temel sebebi gelişmiş ülkelerin daha iyi bir denetim yapısına sahip olması ve vergi oranlarının daha düşük olmasıdır. Fakat kayıt dışı ekonominin tek sebebi vergilerin yüksek oluşu değildir. İşletmelerin gelirlerinin takip edilebilmesi için parasal faaliyetlerinin de takip edilebilir duruma getirilmesi gerekmektedir (Seviğ, 2006 (Akt. Cengiz, 2016, s.25)).

Örnek: İşletme 12.10.2018 tarihinde pazarlama departmanında kullanmak amacıyla KDV hariç 300TL değerinde nakit olarak benzin almıştır, ancak muhasebe kayıtlarında göstermeyerek maliyetlerini olduğundan düşük göstermiştir. KDV oranı ise %18 hesaplanmıştır.

Olması gereken kayıt:

12.10.2018		
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	300	
191 İndirilecek KDV Hesabı	54	
100 Kasa Hesabı		354

1.2.4.3. Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar

İşletmeler yapmış oldukları faaliyetleri düzenli bir şekilde kaydetmeleri gerekir. Zamanından önce veya sonra muhasebe kayıtlarının yapılması muhasebenin dönemsellik ilkesine ters düşmektedir. Yapılan işlemlerin dönemsellik ilkesine uyulmayarak kaydedilmesi gizli bir amaç olduğu şüphesi uyandırır. V.U.K. Madde 219'a göre, işlemler muhasebe defterlerine süresi geçirilmeden işlenmelidir. Bunun için süre 10 gün olarak açıklanmıştır.

Bilançoda mal stoklarının olduğundan az gözükmesi için bilanço tarihine yakın yapılan alımların sonraki bir tarihte kaydının yapılması veya likidite durumunu olduğundan iyi göstermek için, sonraki bir tarihte gelecek nakdin bilanço tarihinden önce kaydedilmesi bunlara örnek olarak gösterilebilir (Açık, 2012 s.356)

Örnek: İşletme 01.01.2018 tarihinde yararlı ömrü 10 yıl olan KDV hariç 5.000 TL değerinde bir fotokopi makinesini nakit olarak almıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. Ancak işletme bu demirbaşın faydalı ömrünü 7 yıl gibi göstererek amortisman ayırmıştır.

Demirbaş alış kaydı

01.01.2018		
255 Demirbaşlar Hesabı	5.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	900	
100 Kasa Hesabı		5.900

Amortisman tutarı= Demirbaş Fiyatı / Faydalı Ömür

Amortisman tutarı= 5.000/7= 714

Hileli kayıt (Direk Kayıt Yöntemine göre)

31.12.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	714	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		714

Gerçekte olması gereken amortisman tutarı = $5.000/10 = 500$

Düzeltilmesi gereken tutar = $714 - 500 = 214$

Düzeltilme kaydı:

31.12.2018		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	214	
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		214

Olması Gereken Kayıt:

31.12.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	500	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		500

1.2.4.4. Uydurma Hesaplar

Uydurma hesaplar; maliyetleri şişirmek veya gerçek hasılatı gizlemek için gerçekte var olmayan kişi, kurum ve hesapların sanki varmış gibi kayıt edilmesi işlemidir. Uydurma hesaplar genellikle kayıt dışı veya belgesiz işlemleri gizlemek için kullanılır. Bu amaçla açılan uydurma hesaplar daha sonraki bir zamanda farklı hesaplarla kapatılabilir. Bazen fatura, makbuz, vb. belgeler bulunmasına rağmen farklı yolsuzlukları gizlemek için de uydurma hesap açma yöntemine başvurulmaktadır. Gerçekte bir işletmeye satılan malın, uydurma bir işletmeye satılmış gibi gösterilmesi ya da imalata verilen ve mamul haline getirilecek olan malı, uydurma bir işletmeye hammaddeymiş gibi satış işleminin yapılması buna örnek gösterilebilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: s.153).

Uydurma hesap kullanılması işleminde genellikle;

- Alıcı veya satıcı yoktur.
- Mal veya hizmet alış-satışı yoktur.

- Genellikle mal satışı yapıldığında fatura bulunmaktadır, buna karşın mal alışı yapıldığında fatura bulunmamaktadır.

Kısacası tamamen gerçek dışı, hayali hesapların açılıp, bu hesaplara kayıtların yapılmasıdır.

Örnek: İşletme kredi çekmek için mali durumunu olduğundan daha iyi göstermek istemektedir. Bu maksat ile X işletmesi adında bir cari hesap açmıştır ve bu açmış olduğu hesaba 08.08.2018 tarihinde KDV hariç 500.000 TL tutarında kredili mal satmış gibi göstermiştir. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır.

Hileli kayıt:

08.08.2018		
120 Alıcılar Hesabı	590.000	
120.01 Alıcı X İşletmesi		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		500.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		90.000

Düzeltilme kaydı:

08.08.2018		
600 Yurtiçi satışlar Hesabı	500.000	
391 Hesaplanan KDV Hesabı	90.000	
120 Alıcılar Hesabı		590.000
120.01 Alıcı X		

1.2.4.5. Belge Sahtekârlığı

Belge sahtekârlığı; işletmelerin cirosunu olduğundan yüksek göstermek, ödeyeceği vergi miktarını azaltmak, kolay yoldan para kazanmak vb. nedenler ile sahte belge düzenlemesi veya düzenlenmiş olan bu sahte belgeleri kullanması işlemidir. Bazı işletmeler adına habersiz fatura bastırmak veya kullanmak, naylon fatura düzenlemek veya almak bu durumlara örnek olarak gösterilebilir (Güçlü, 2008, s.77).

Belge sahtekârlığı iki farklı şekilde yapılabilir. Bunlardan birincisi, belgenin tamamen sahte olmasıdır. Burada belgenin hem içeriği hem de belgenin kendisi sahtedir. İkincisi ise ortada gerçek bir belge vardır ancak belgenin içeriği sahtedir. Burada belgenin içeriğinde bulunan isim, miktar, fiyat vb. ibarelerin sahte olması durumudur. Sahte belgeleri tespit etmek oldukça zordur (Bayraktar, 2007, s.28-32). Belge sahtekârlığını tamamen yok etmek imkânsızdır, ancak denetimler arttırılarak

veya cezalar daha caydırıcı hale getirilerek belgede sahtekârlığının önüne geçilmeye çalışılabilir.

Belge sahtekârlığında kullanılan yöntemlere örnek olarak;

- Faturanın üst ve alt suretine farklı rakamların yazılması,
- Vergi iadesi ya da devlet teşvikleri için sahte belgelerin düzenlenmesi,
- Mal veya hizmet tutarının faturada olduğundan yüksek veya düşük gösterilmesi,
- Naylon fatura almak veya düzenlemek,
- Faturada alıcı veya satıcı adına başka birisinin isminin yazılması,
- Faaliyeti sona ermiş işletmeler adına fatura kesilmesi veya bu işletmelerden fatura alınması,
- İhraç edilen mal veya hizmete ait fatura tutarını olduğundan yüksek göstererek KDV iadesi almak,
- İthal edilen mal veya hizmete ait faturadaki döviz cinsini değiştirme,
- İhracatı yapılmamış mal veya hizmetin ihracatı yapılmış gibi gösterilerek KDV iadesi alınması,
- Gerçek dışı kişiler, ölü kişiler veya mal varlığı olmayan kişiler adına işletme açılması gösterilebilir.

Örnek: İşletme 03.06.2018 tarihinde A işletmesinden kredili olarak hammadde alımı için KDV hariç 200.000 TL değerinde naylon fatura almıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır.

Hileli kayıt:

03.06.2018		
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	200.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	36.000	
320 Satıcılar Hesabı		236.000
320.01. A İşletmesi		

Düzeltilme kaydı:

03.06.2018		
320 Satıcılar Hesabı	236.000	
320.01. A İşletmesi		
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		200.000
191 İndirilecek KDV Hesabı		36.000

1.2.4.6. Bilançonun Maskelenmesi

Bilançoğu olduğundan farklı gösteren çeşitli düzenlemelere bilanço maskelemesi denir (Şimşek, 2001, s.37). Daha çok halka açılan işletmelerin kullandığı bir yöntemdir. Burada öncelikli amaç finansal tabloları inceleyen kişileri (banka, yatırımcı, tedarikçi, denetçi, vb.) etkileyerek, işletme hakkında farklı bir kanaat oluşturmaktır (Özeroğlu, 2014, s.185). Genellikle işletmeler burada bilançoğu olduğundan iyi göstererek halka arz etmiş oldukları hisselerin satışını arttırmayı amaçlamaktadırlar. Bilançoğu maskelemenin amaçları Tablo 2'de gösterilmiştir (Bayraktar, 2007, s.14-20).

Tablo 2. Bilançoğu Maskelemenin Amaçları

Bilançoğu Pozitif Yönde Maskelemenin Amaçları	Bilançoğu Negatif Yönde Maskelemenin Amaçları
Hisse senedi fiyatlarını yükseltmek	Kar dağıtmamak
Ortaklara daha çok kar dağıtmak	Hisse senedi fiyatlarını düşürerek spekülasyon yapmak
Yeni ortaklar edinmek için işletmenin cazibesini arttırmak	Vergi kaçırmak
İşletmenin kredi alım gücünü arttırmak	

Kaynak: Bayraktar, 2007, s.14-20

Örnek: A İşletmesi 01.04.2018 tarihinde vadesi 01.09.2018 olan 55.000 TL tutarında banka kredisi çekmiştir. Ancak kısa vadeli olan banka kredisini uzun vadeliymiş gibi göstermiştir.

Hileli kayıt Tablo 3'te gösterilmiştir.

01.04.2018		
100 Kasa Hesabı	55.000	
400 Banka Kredileri Hesabı		55.000

Tablo 3. Hileli Bilanço

AKTİF	A İŞLETMESİ 01.05.2018 TARİHLİ BİLANÇOSU		PASİF
I. DÖNEN		III. KISA VADELİ YABANCI	
VARLIKLAR.....80.000		KAYNAKLAR..... -	
Kasa.....40.000		IV. UZUN VADELİ YABANCI	
Bankalar.....10.000		KAYNAKLAR.....55.000	
Ticari mallar.....30.000		Banka kredileri.....55.000	
II. DURAN		V. ÖZ	
VARLIKLAR.....20.000		KAYNAKLAR.....45.000	
Demirbaşlar.....20.000		Sermaye.....45.000	
AKTİF TOPLAMI	100.000	PASİF TOPLAMI	100.000

Düzeltilme kaydı:

01.04.2018		
400 Banka Kredileri Hesabı	55.000	
100 Kasa Hesabı		55.000

Olması gereken kayıt Tablo 4'te gösterilmiştir.

01.04.2018		
100 Kasa Hesabı	55.000	
300 Banka Kredileri Hesabı		55.000

Tablo 4. Olması Gereken Bilanço

AKTİF	A İŞLETMESİ 01.05.2018 TARİHLİ BİLANÇOSU		PASİF
I. DÖNEN			III. KISA VADELİ YABANCI
VARLIKLAR.....80.000			KAYNAKLAR.....55.000
Kasa Hesabı.....40.000			Banka kredileri Hesabı.....55.000
Bankalar Hesabı.....10.000			IV. UZUN VADELİ YABANCI
Ticari mallar Hesabı.....30.000			KAYNAKLAR.....
II. DURAN			V. ÖZ
VARLIKLAR.....20.000			KAYNAKLAR.....45.000
Demirbaşlar Hesabı.....20.000			Sermaye Hesabı.....45.000
AKTİF			
TOPLAMI	100.000		PASİF TOPLAMI
			100.000

1.3. AGRESİF MUHASEBE

1980'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde başlayan ve hızla dünyaya yayılan işletme skandalları finansal verilere olan güveni ciddi manada zedelemiştir. Bunun üzerine çeşitli düzenlemeler yapılmış ancak bu düzenlemeler işletme skandallarının önüne geçememiştir.

Muhasebe işlemlerindeki esneklikler, finansal tabloların farklı şekillerde hazırlanabilmesi, denetimdeki eksiklikler ve yetersizlikler nedeniyle işletmeler agresif muhasebe uygulamalarına başvurmayı tercih etmişlerdir.

1.3.1. Agresif Muhasebenin Tanımı

İşletmeler kar yönetimini başarılı bir şekilde gerçekleştirebilmek için belli başlı yöntemler kullanırlar. Bu yöntemlerden biri olan agresif muhasebe yöntemi, muhasebe ilke ve standartlarında meydana gelen belirsizliklerden, ortaya çıkan esnekliklerden ve sübjektif yargılardan kaynaklanabilir. Diğer bir deyişle agresif muhasebe, işletmelerin sahip oldukları finansal tabloların, karın istenilen hale getirilmesini sağlamak amacıyla süslenmesi işlemidir.

Agresif muhasebe, kavram olarak yaratıcı muhasebeye oldukça yakındır. Üstelik Jones yazmış olduğu "Yaratıcı Muhasebe" isimli kitabında agresif muhasebeyi, yaratıcı muhasebeye eşanlamlı kullanmıştır (Jones, 2011, s.5). Agresif muhasebenin muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığına dair farklı görüşler mevcuttur.

Mulford ve Comiskey' e göre agresif muhasebe kanuni sınırlara uygun olabileceği gibi kanuni sınırların dışında da olabilir (Mulford ve Comiskey, 2002, s.15). Jones' a göre (2011, s.5) ise agresif muhasebe kanuni sınırlar içinde olmalıdır.

Agresif muhasebe uygulamaları yatırımcıların işletmelere ait gerçek finansal verileri görmesini engeller. Agresif muhasebe uygulamaları kısa vadede işletmelere önemli avantajlar sağladığı için gerek yöneticiler, gerekse ortaklar tarafından çok tercih edilmektedir. Ancak uzun vadede işletmeleri hem maddi hem de itibari olarak telafisi güç durumlar ile karşılaşmasına neden olabilmektedir.

Örnek: Bir gıda işletmesi, agresif satış politikası izlemiş ve bu satıştan elde edilen gelirini ve giderlerini agresif muhasebe yöntemi ile kaydetmiştir. İşletme öncelikle önemli değere sahip olan markaların mallarını satın almış ve bu mallar ile müşteri kitlesi oluşturup, kullanıcıların devamlılığını sağlamak istemiştir. Müşteri sadakatini ve devamlılığını sağlamak için sıkı bir reklam politikası oluşturulmuştur. Aynı zamanda işletme gelirlerini kayıt altına alırken, malları perakendecilere gönderdiği zaman satışı gerçekleşmiş olarak kabul etmiş ve muhasebeleştirmiştir. Satmış olduğu ürünün maliyeti içerisinde kaydedilmesi gerekli olan promosyon giderlerini ise sevk tarihinde değil de mallar perakendeci eliyle satıldığı zaman muhasebeleştirmiştir. İşletme böylece satılan ürünün maliyetinde gösterilmesi gereken giderleri ileriki dönemlere aktarmıştır. Bu politikanın neticesinde, işletme dönemlik karlarını oldukça yüksek göstermiştir.

Bir başka örnekte ise A işletmesinin 1999 yılı faaliyet karı 50 milyon dolardır. İşletme birtakım agresif muhasebe uygulamalarına başvurarak 1999 yılı faaliyet karını 92 milyon dolar olarak göstermiştir. SEC' in yapmış olduğu inceleme neticesinde, işletmenin 1999 yılı raporlarına bakıldığında satış iskontoların, iadelerinin ve promosyon giderlerinin olduğundan farklı muhasebeleştirildiği, bunun yanı sıra alacaklar, varlıklar, stoklar gibi aktiflerin de olduğundan yüksek şekilde finansal tablolara yansıtıldığı ortaya çıkmıştır. Bu inceleme neticesinde işletmenin hisse fiyatları önemli ölçüde düşmüştür (Mulford ve Comiskey, 2002, s.30).

1.3.2. Agresif Muhasebenin Nedenleri

İşletmelerin kuruluş amacı kar elde etmektir. Bundan dolayı yatırımcı ve ortaklar işletme yönetiminden kar elde etmesini beklerler. İşletmelerin üzerindeki hedeflemiş oldukları kar düzeylerine ulaşma baskısı işletme yöneticilerini agresif muhasebe uygulamaları yapmaya itmiştir (Rezaee, 2002, s.87). İşletme yöneticileri

bazen yönetim tarafından herhangi bir baskı olmasa da yükselmek, daha fazla prim elde etmek için, üst kademeye iyi gözükme için vb. nedenlerle de agresif muhasebe uygulamalarına başvurabilmektedir. Agresif muhasebe uygulamaları arasında en sık başvurulan yöntem bilanço makyajlamalarıdır.

Bilanço bir işletmenin ekonomik durumunu yansıtırken, gelir tablosu ise işletme faaliyetlerinin durumlarını göstermektedir. İşletmeler yılsonunda finansal durumlarını süsleyerek işletmelerini, oldukça iyi gösteren faaliyet raporları hazırlamaktadırlar ve bu hazırladıkları raporları yatırımcılara, kredi kuruluşlarına, borsaya göndermektedirler. Genellikle hazırlanan bu raporlar kredi alımını kuvvetlendirmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu sebeptir ki işletmeciler yılsonunda hazırlanan bu raporların güzel çıkmasını amaçlarlar ve bilançolarına makyaj yapmayı tercih ederler. Bu anlamda işletmenin sahip olduğu borç ve yükümlülüklerin bir kısmının bilançoya aktarılmaması, kayıt altına alınması gereken giderlerin kaydedilmemesi, değeri düşen aktifler için karşılık ayrılmaması bu makyaj oyunlarına örnek gösterilebilir.

Agresif muhasebe uygulamalarının kullanılmasındaki temel nedenlerden birisi işletmenin kredibilitesini arttırmak olarak da ifade edilebilir. Karlılık seviyesi yüksek olan, mali tabloları iyi olan işletmeler kredi kuruluşlarından daha yüksek kredi alabilirler veya yatırımcıları yatırım yapmaya ikna edebilirler (Alptürk E., 2018, s.5).

1.3.3. Agresif Muhasebe Çeşitleri

Agresif muhasebe uygulamaları ile muhasebe hilelerinde uygulanan yöntemler aynıdır. İzlenen yöntemler kanunlara uygun olursa agresif muhasebeden söz edilebilir. Aksi takdirde hile söz konusu olacaktır. Kanun, Yönetmelik, Muhasebe standartları vb. bulunan boşluk ve esneklikler agresif muhasebe uygulamalarına neden olmaktadır.

Agresif muhasebenin faydaları (Çıtak, 2009a, s.27);

- İşletmelerin borsa değeri artar,
- Ortaklara yüksek kar payı dağıtma imkânı sağlar,
- İşletme değeri artar,
- İşletmeye düşük faizle borçlanma imkânı sağlar,
- Düşük vergi ödeme imkânı sağlar.

Agresif muhasebe teknikleri üç ana başlıkta sıralanabilir.

- Varlıklar ve Gelirlerin Arttırılmasının Amaçlanması,
- Borçlar ve Giderlerin Azaltılmasının Amaçlanması,

- Yanlış, Yetersiz ya da Eksik Açıklamalar Yapılması.

Varlıklar ve gelirlerin arttırılmasındaki amaç karın yüksek gösterilmesidir. Borçlar ve giderlerin azaltılmasındaki amaç işletmelerin maliyetini azaltarak piyasa değerini yükseltmektir. Yanlış, yetersiz ya da eksik açıklamalardaki amaç yatırımcı, banka vb. kişileri yanıltarak işletmeyi daha iyi durumda göstermektir (Aygün, 2013, s.53).

1.3.3.1. Varlıklar ve Gelirlerin Arttırılması

Varlıklar ve gelirlerin arttırılmasındaki amaç işletmenin piyasa değerini arttırmaktır. Varlıklardaki artış sadece gelirleri arttırarak değil; giderler azaltılarak da varlıklar arttırılabilir. Örneğin işletme stoklarının farklı yöntemlerle değerlendirilerek arttırılması, işletme varlıklarına daha düşük oranlarda karşılık ayrılması, giderlerin azalmasını ve varlık değerinin artmasını sağlar. Bu sayede işletmenin hem piyasa değeri hem de karı artmaktadır. Gelirlerin arttırılması çok sık başvurulan bir agresif muhasebe tekniğidir. Gelir tablosunda karın arttırılması asıl amaçtır. Karın arttırılması, genellikle satışların gerçekleşme zamanı üzerinde yapılan oynamalar ile yapılır. Satışların gerçekleşme tarihlerinin belirlenmesinde bazı serbestlikler mevcuttur. Malların alıcıya geçmeden satış olarak gösterilmesi, iade edilen malların ertelenerek muhasebeleştirilmesi sık yapılan agresif muhasebe uygulamalarındandır.

Örnek: X inşaat işletmesi 29.12.2018 tarihinde, Y inşaat işletmesinden 100.000 TL tutarında çimento satın almak üzerine anlaşmıştır. Ancak X işletmesinin deposu olmadığı için malların teslim tarihini ve satışını 03.01.2019 olarak belirlemiştir. Y işletmesi 2018 yılı karının olduğundan yüksek göstermek istemiş ve satış tarihini 29.12.2018 olarak kaydetmiştir. Bu durum kanunlara ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine aykırı değildir. Bundan dolayı Y işletmesi her ne kadar mal teslimi olmasa da faturayı 29.12.2018 tarihide kayıt altına alabilir. Bu işlemde kasıt unsuru bulunmasına rağmen kanunlara aykırı bir durum olmadığı için hile olarak kabul edilmez ve bu durum agresif muhasebe olarak nitelendirilebilir.

Örneğe farklı bir perspektiften bakacak olursak; çimentonun 03.01.2019 tarihinde X işletmesine teslim edildiği varsayıldığında, X işletmesi çimentoların ayıplı olduğunu belirterek, Y işletmesine geri iade etmiştir. Eğer örnekteki bu işlem anlaşmalı olarak yapıldıysa burada hile söz konusudur. Ancak işletmeler arasında gizli bir anlaşma yoksa bu durumda agresif muhasebe olarak kabul edilebilir.

Örnek: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda hisse senedine sahip A işletmesi, Borsa değerinin düşmemesi için şüpheli hale gelen alacaklarına karşılık ayırmamıştır. Bu sayede Varlıklarını yüksek göstermiş ve borsa değerinin düşmesini önlemiştir. VUK' a göre 'şüpheli alacaklar için karşılık ayrılabilir' şeklinde ifade edilmektedir. Burada karşılık ayrılması zorunluluk arz etmemektedir. Bundan dolayı A işletmesi şüpheli alacakları için karşılık ayırmayarak varlıklarının değerini arttırarak agresif muhasebe uygulaması gerçekleştirmiştir.

Duran varlıkların değerlemesi uzman kişiler tarafından yapılmaktadır. Değer tespiti iki farklı şekilde yapılabilir. Birinci yöntem piyasadaki emsallere bakılarak değerlemenin yapılmasıdır. Az sayıda emsal kullanma, emsal diye gösterilen varlıkların aslını yansıtmaması, değerlendirme yapan kişilerin bağımsız olmayışı emsal bedeline göre değerlendirme yöntemine örnek olarak gösterilebilir. İkinci yöntem ise tahmine göre değerlemedir. Bu yöntem genellikle piyasada yeterli sayıda emsalin olmaması ya da o malın satışının çok az olması sebebiyle kullanılır. Piyasada malın değeri hakkında yeterli bilgi yoktur. Bu değerlemeyi uzmanlaşmış kurumsal işletmeler yapmalıdır. Değerleme yapılırken çeşitli formüller kullanılmaktadır. Bu formüldeki kalemler manipüle edilmeye oldukça müsaittir.

1.3.3.2. Borçlar ve Giderlerin Azaltılması

İşletmelerin sıklıkla başvurdukları agresif muhasebe uygulamalarından bir diğeri de borçlar ve giderlerin azaltılmasıdır. Borçlar ve giderlerin azaltılmasındaki amaç karlılık oranının artırılmasıdır. İşletmeler genelde vergi ödemek istememektedirler. Bundan dolayı işletmeler vergiden kaçınmaya çalışmaktadırlar. Vergiden kaçınmak ile vergi kaçırmak aynı şey değildir. Vergi kaçırmak kanunlara aykırıyken, vergiden kaçınmak kanunlara aykırı değildir. Vergiden kaçınma; kanunların boşluklarından faydalanarak işletmelerin ödemiş oldukları vergi miktarını azaltmak olarak tanımlanabilir (Artar, 2013, s.111). İşletmeler vergileri erteleyerek, vergi avantajlarından faydalanarak ya da vergilerin olmadığı alanlara doğru yönelerek vergiden kaçınmayı deneyebilirler.

İşletmeler bunlara ilaveten bilançoğu daha iyi göstermek için bilanço dışı borçların öz sermaye biçiminde sınıflandırılması yöntemiyle bilançodan borçlar kalemini azaltılabılırler veya demirbaşların amortisman oranını düşürüp, süresini arttırarak da giderlerini daha az gösterebilirler. Bazen varlıklar için hiç amortisman ayırmama yöntemine gidilebilir, finansal tabloları okumayı bilmeyen kişiler bu şekilde

yanıltılabilir. Bunların yanı sıra yeni kurulan işletmeler kullandıkları binalara, taşıtlara veya demirbaşlara daha geç amortisman ayırmaya başlayabilirler.

Örnek: Yeni açılan işletmeye ait fabrika binasının içi tam olarak doldurulmadığı için amortisman ayırmaya başlanmaması örnek olarak gösterilebilir. Aynı yöntem finansal kiralamalarda ya da özel maliyetlerde de kullanılabilir. Bunların yanı sıra değersiz varlıkları zarar kaydetmeyerek de işletme giderlerini azaltabilir. Oysa işletmeler ani değer kaybına uğrayan araç, demirbaş, stok vb. değerlerini zarar olarak göstermelidir (Schilit, 2002, s.129). Bunları hala kullanımdaymış gibi göstererek giderlerinin saklanması ve işletme değerinin olduğundan yüksek gösterilmesi gerçekleşmiş olur.

Örnek: 10.03.2019 tarihinde işletme binasında yangın çıkmış ve işletmeye ait demirbaşlar ciddi şekilde zarar görmüştür. İşletme bu yangından dolayı hasar gören demirbaşlarını zarar göstermemiştir. Bu sayede giderlerin olduğundan daha az gösterimi gerçekleşmiş olmaktadır.

Varlıkların faydalı ömürleri farklı olan parçalara, ayrı ayrı amortisman ayrılması gerekmektedir. İşletmeler almış oldukları maddi duran varlıklarının önemli parçalarını ayırıp, her önemli parça için ayrı ayrı amortisman ayırmalıdır. Genellikle parçalar için ayrı ayrı amortisman ayırma olayı gayrimenkuller, önemli makineler, yüksek maliyetli taşıtlar vb.ler için geçerlidir. Buna karşın yöneticiler amaçlarına ulaşmak için bu parçaları bir bütünmüş gibi göstererek amortisman ayırabilmektedirler. Bazen de işletmeler almış oldukları gayrimenkule ait arsayı da gayrimenkulden kabul edip arsa içinde amortisman ayırabilmektedirler. Genellikle hazır gayrimenkul alımlarında agresif muhasebe uygulaması görülür. (KGK, TMS,2019, s.1-12.)

Örnek: İşletme 01.01.2018 yılında KDV hariç 1.000.000 TL tutarında AVM yatırımı yapmıştır. Bu tutarın 500.000 TL'si bina yapımı için, 250.000 TL'si su, elektrik, havalandırma tesisatı için ve 250.000 TL'si Bina iç dekorasyonu için harcanmıştır. İşletme AVM' yi tek parçaymış gibi göstererek amortisman ayırmış ve yıllık giderini düşük göstermek istemiştir. Tablo 5 de AVM binasının tek parça ve ayrı ayrı parçalar halinde 10. yılsonunda amortisman gideri ve net defter değeri gösterilmiştir.

Bina faydalı ömrü : 50 yıl

Tesisat faydalı ömrü : 20 yıl

İç dekorasyon faydalı ömrü : 10 yıl olarak hesaplanmıştır.

Normal amortisman yöntemi uygulanmıştır.

Tablo 5. AVM Amortismanı

	Defter Değeri	Faydalı Ömür	Yıllık Amortisman	10.Yıl Sonundaki Değeri
AVM tek parça	1.000.000	50	20.000	800.000
AVM ayrı parçalar halinde	1.000.000			525.000
Bina yatırımı	500.000	50	10.000	400.000
Tesisat yatırımı	250.000	20	12.500	125.000
İç dekorasyon yatırımı	250.000	10	25.000	0

AVM tek bileşen halinde gösterilerek 10. yılın sonunda 800.000 TL defter değeri kalmıştır. AVM ayrı birleşenler halinde gösterilerek 10. yılın sonunda 525.000 TL (400.000 + 125.000) defter değeri kalmıştır. İşletme amortismanı ayrı ayrı hesaplamayıp tek bir parçaymış gibi hesaplayarak 10 yılsonunda 275.000 TL (800.000 – 525.000) kendini daha karlı göstermiştir. Uygulamış olduğu agresif muhasebe yöntemiyle karını arttırarak yatırımcı ve kredi kuruluşları daha güvenilir gözükmiştir.

Başka bir yöntem ise giderlerin aktifleştirilmesidir. İşletmeler uygun koşulların oluşması durumunda giderlerini aktifleştirerek karlarını yüksek gösterebilirler. İşletme giderlerini aktifleştirdiğinde cari döneme ait giderleri bir sonraki döneme aktarması gerçekleşmiş olur.

Örnek: A işletmesi 200.000 TL harcayarak yeni bir şube açmıştır. İşletme karını yüksek göstermek istediği için yapmış olduğu 200.000 TL tutarındaki harcamayı gider göstermek yerine aktifleştirmiştir. Bu sayede giderlerini azaltmış ve varlığını arttırmıştır. VUK Madde 326 kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğunu söylemektedir. Bu işlem dolayısıyla bir agresif muhasebe uygulamasıdır.

1.3.3.3. Yanlış, Yetersiz ya da Eksik Açıklamalar

İşletmeler gelirlerini olduğundan yüksek, giderlerini ise düşük göstererek finansal durumlarını olduğundan daha farklı gösterebilirler. İşletmeler hakkında, finansal tabloları inceleyen kişilere açıklanması gereken önemli durumların gizlenmesi de agresif muhasebe tekniklerinden biridir. Basit dipnotlar olarak görülen bu açıklamalar bazen çok önemli olayları bildirir ve dipnotlardaki yükümlülüklerin

saklanması işletmeye ait önemli yükümlülüklerin bilinmemesine neden olabilir. İşletmenin taraf olduğu davalar ve gelecekte ortaya çıkabilecek ödemeler bilançoya dipnot olarak aktarılabilir. Yöneticiler işletme hakkında yeterli bilgiyi gizleyebilir bundan dolayı yatırımcılar, bankalar, finansal analistler beklenmedik olumsuz durumlarla karşılaşmamak için bilanço ve gelir tablosu dipnotlarını oldukça iyi incelemelidirler (Schilit, 2002, s.141).

Önemli bir diğer konu ise ilişkili taraf işlemleridir. Genellikle bu uygulamalar amacı belli olmayan işlemleri ya da olağan dışı görünen işlemleri içermektedir (Rezaee, 2002, s.87). Bu işlemler genellikle yöneticiler tarafından yapıldığı için ortaya çıkarılması birçok agresif muhasebe uygulamasına göre daha zordur. Ülkemizde de sık sık başvurulmuş bu uygulama işletmeye ve ilişkili kişilere ciddi zararlar verebilir.

Örnek: A İşletmesi ile B İşletmesi 19.03.2017 tarihinde 1 yıl süreyle temizlik işlerini yapmak üzere anlaşma yapmıştır. Yapılan anlaşmada iki taraftan birinin haksız sebeple sözleşmeyi fesih etmesi durumunda 1.000.000 TL tazminat ödeyeceği yazılmıştır. 08.05.2017 tarihinde C İşletmesi, temizlik işlerini yapması için A İşletmesine daha yüksek bir ücret teklif etmiştir. A İşletmesi C İşletmesinin teklifi üzerine B İşletmesi ile arasındaki sözleşmeyi tek taraflı fesih etmiştir. Bu durum sonucunda B İşletmesi zor durumda kalmıştır. 12.05.2017 tarihinde B İşletmesi A İşletmesine tazminat davası açmıştır ve mahkeme devam etmektedir. 03.03.2019 tarihinde A İşletmesi hisselerinin %40'ını satışa çıkarmıştır. Ancak hisse senetlerini satacağı kişi ve kurumlara 2017 yılında fesih edilen sözleşme ve hali hazırda devam eden dava hakkında bilgilendirme yapmamıştır. Bu bilgiyi açıklamayarak A İşletmesi agresif muhasebe uygulamasına başvurmuştur. Yatırımcılar ne kadar finansal raporları incelese de bu bilgilere ulaşamayacaktır. İleri bir tarihte dava aleyhte sonuçlanır ise yatırımcılar zarara uğramış olacaktır. A İşletmesi ise bu bilgileri gizleyerek hisse senedi fiyatlarının düşmesini engellemiş ve hisse senedi satışını arttırmıştır.

1.3.4. Agresif Muhasebenin Amaçları

İşletmeler agresif muhasebeyi mali durumunu dışarıya karşı olduğundan iyi göstermek amacıyla bilinçli bir şekilde muhasebe ilkelerini zorlayarak bu yöntemi kullanırlar. Bu şekilde işletmeler kendilerini yatırımcılara karşı başarılı, hedeflerine ulaşan, gelişmiş bir işletme gibi gösterebilirler.

İşletmenin finansal tablolarının, işletmenin mevcut mali durumunu olduğundan iyi yansıtması, kar beklentilerini gerçekleştirmiş olması günümüzde olduğu kadar

gelecekteki kar beklentisinin de yüksek ve gerçekleştirilebilir olduğunu göstereceği için oldukça önemlidir. Agresif muhasebe yöntemleri kullanılarak, aynı mali duruma sahip iki işletmeden biri diğerinden daha başarılı görünerek diğerinin önüne geçebilir (Ayres, 1994, s 9).

İşletmeler bu durumun öneminin bilincinde olduklarından dolayı işletmeyi her zaman daha iyi gösterme çabasındadırlar. Kar yönetimini en iyi şekilde sağlamak için agresif muhasebeyi bir araç olarak kullanırlar. Bu maksatla işletmeler performanslarını daha iyi göstermek ve beklentileri karşılamak için kar dağıtımını arttırmaya çalışırlar (Kurşunel vd., 2005, s.176-180).

İşletmeler kendi faydalarını arttırmak için yöneticiye, kar yönetimi uygulamalarında taviz verebilir. Bu durumda yöneticiler hedeflere ulaşmak için agresif muhasebe uygulamalarını bir araç olarak kullanmış olurlar. Agresif muhasebe uygulamaları, işletmelerin mali durumunu mevcut durumundan daha iyi göstermek amacıyla yapılan işlemlerdir (Saltoğlu, 2003, s.108). Gelirin henüz tahakkuk etmeden kaydedilmesi veya fiktif gelir oluşturulması agresif muhasebe uygulamalarına verilebilecek örneklerdendir (Tekin ve Kabadayı, 2011, s.130-148).

Agresif muhasebe uygulamalarına bakıldığında; satış gelirleri artırılarak, satış giderleri azaltılarak ve kar marjı daha yüksek gösterilerek muhasebeleştirme yapılır. Mal satışlarında distribütörlere satılan malların ödemeleri henüz alınmadan gelir kaydedilmesi, karlılık durumunun geçmiş yıllara nazaran daha yüksek gösterilmesi gibi yöntemler kullanılmaktadır (Küçüksözen, 2004, s.25).

Örnek: Elektronik ürün üreten A işletmesi 1996 yılında bir faaliyet raporu hazırlamıştır. İleriye yönelik büyüme planları hazırlamış ve işletmeye bazı hedefler koymuştur. Plan program dahilinde işletme harcamalarını arttırmış. Üretim ve satış departmanlarında rasyonelleşmeye gitmiş, işletme stoklarını arttırarak, servis departmanında büyümeye gitmiştir. İşletme bu süreci tamamen standartlara uygun olarak yönetmiş olup, plan programın dahilinde katlanılması muhtemel olan tüm maliyetler gösterilmiş ve muhasebe kayıtları yapılmıştır. Bunun yanı sıra işletme hedeflediği yapılanma planı çerçevesinde yapmış olduğu maliyet tahminini ekstra yüksek tahmin edip, o yılın karı olduğundan daha az göstermiştir. 1996 yılının karı ilerleyen dönemlerde elde edilecek kardan daha düşük gösterilmiş ve dolaylı olarak 1996 yılının performansı da olduğundan daha düşük gözükmüş ve ileriki yılların performansının daha başarılı gözükmesi sağlanmıştır. Bu şekilde kayıtlar muhasebe ilke ve standartlarına uygun yapılmış, giderler gerçekleştiği yılda kaydedilmiş, fakat

çok yüksek maliyet tahminleri yapılarak standartlar agresif bir biçimde uygulanmıştır. Böylelikle dönem giderleri yüksek gösterilmiş ve sonraki yıllar yüksek karlı gösterilmiştir.

İşletme gelirlerin kayıt altına alınması noktasında da oldukça agresif davranmıştır. Daha müşteriye iletmediği ürünlerin faturasını kesmiş ve 1997 yılının satış gelirlerini yüksek göstermiştir.

İşletmesinin 1996 yılı gider ve 1997 yılı karlılık durumunu karşılaştırıldığında uygulanan agresif muhasebe standardının etkisi daha iyi hissedilmiştir. İşletme 1996 yılında faaliyet zararlarını 285,2 milyon dolar olarak açıklamıştır. 1997 yılında ise 199,4 milyon dolar kar edildiğini açıklamıştır. İşletme 1996 yılında oldukça yüksek zarar etmiş gözükse de bu zararların işletmenin yeniden yapılandırması amacıyla yapıldığı ve bu sayede 1997 yılında oldukça başarılı bir dönem geçirildiği, önemli satışlar yapıldığı ve böylelikle yüksek kar marjı elde edildiği işletme raporlarında gösterilmiştir. SEC yapmış olduğu inceleme neticesinde 97 yılı faaliyet karının agresif biçimde yükseltildiğini tespit etmiştir. 96 yılında gösterilen yüksek yapılanma maliyetlerinin tesirinin düzeltilmesiyle, 97 yılı kar marjının önemli ölçüde düştüğü tespit edilmiştir.

Bir diğer örnekte, göz sağlığı ürünü üreten bir işletme 1993 yılında ilerleyen dönemin kar oranlarını yükseltmek amacıyla, satış gelirlerini muhasebeleştirirken agresif politika tercih etmiştir. İşletme öncelikle ürünlerin sevkiyle beraber kayıt altına alıp satış gelirlerini muhasebeleştirmiştir ve bunun yanında distribütörlere talep edilenin oldukça üzerinde kontakt lens ile güneş gözlüğü sevk etmiş, bu ürünler talep edilenin çok fazla üstünde olduğu gerekçesiyle iade edilmesine rağmen, işletme muhasebe gelir kayıtlarını, sevk edildiğinde yaptığı için işletmenin izlemiş olduğu bu politikayı SEC agresif olarak kabul etmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002, s.27).

Örneklerden de anlaşıldığı üzere, işletmeler bazı dönemlerde işletme karlarını olduğundan fazla göstermek maksadıyla özellikle standartların zorlanması biçiminde, faturasını kestiği fakat daha müşterinin eline geçmeyen malları, satış geliri şeklinde kaydederek ya da bazı gider ve harcamaların ileriki dönemlere aktararak agresif muhasebe uygulaması yapmaktadır. Burada işletmelerin finansal durum değerlendirmeleri aslında olan şekliyle yansıtılmadığı için yanıltıcı bilgi verilmesi ya da yeterli bilgi verilmemesi finansal bilgi manipülasyonunun varlığından da söz edilebilir.

1.3.5. Agresif Muhasebenin Hata İle İlişkisi

Hata, herhangi bir kasıt olmadan uygulamalarda yapılan yanlışlıklardır. Hata istem dışı veya bilmeden yapılır. Finansal tablolardaki farklılıkların bir kısmı hatalardan kaynaklanabilir. Hataların sebepleri; bilgisizlik ve tecrübesizlik, ihmal veya dikkatsizlik olabilirken, agresif muhasebe uygulamaları kasıtlı olarak yapılmaktadır.

Muhasebede mevcut bulunan karışıklıkların hatadan mı kaynaklandığını veya agresif muhasebe uygulamaları neticesinde mi gerçekleştiğini anlayabilmek için bakılacak temel unsur kasıt unsurudur. Agresif muhasebe uygulamaları işletmelerin belirli hedeflere ulaşmak amacıyla yasal çerçeve içerisinde bilinçli olarak yapılır. Yani agresif muhasebe uygulamalarında kasıt söz konusudur. Fakat hata hiçbir kasıt içermeden yanlışlıkla yapılır.

1.3.6. Agresif Muhasebenin Hile İle İlişkisi

Agresif muhasebe uygulamaları hakkında farklı görüşler mevcuttur. Amerika Birleşik Devletleri'nde agresif muhasebe hile ile iç içe kabul edilmektedir. İngiltere literatüründe ise agresif muhasebe hileyi içinde barındırmayan, kanun ve yönetmeliklerdeki boşluk ve esnekliklerden yararlanılarak gerçekleştirilen finansal işlemler olarak kabul edilmiştir (Jones, 2011, s.5). Türkiye'de İngiltere'de kabul edilmiş görüş daha çok benimsense de farklı görüşler mevcuttur. Örneğin Çıtak (2009a, s.20) Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe adlı eserinde Amerikan literatürünü benimsemiştir. Çıtak; finansal tabloların hazırlanması sırasında olmayan belgeleri varmış gibi gösterilmesini agresif muhasebe uygulaması olarak kabul etmiştir. Saltoğlu (2003, s.108) ise Çıtak'tan farklı düşünmekte ve Agresif muhasebeyi kanunlardaki boşluklardan ve muhasebe standartlarındaki esnekliklerden yararlanılarak yapılan uygulamalar olarak kabul etmiştir.

Agresif muhasebe ve hile uygulamalarının her ikisinde de mevcut bulunan durum, bilinçli bir şekilde, olduğundan farklı gösterilmektedir. Finansal tablolar değiştirilerek ya da yapılan raporlamalarla işletme hazırda olan ekonomik durumundan farklı olarak iyi veya kötü gösterilebilmektedir. Fakat agresif muhasebe ve hile birbirinden farklı kavramlardır. Aralarındaki en önemli fark ise agresif muhasebenin kanuni sınırlar içerisinde kalmasıdır. Yani agresif muhasebe genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygundur. Buna karşın hile yasal sınırların dışında illegal işlemlerden oluşur. Ocak ve Güçlü de bu görüşü benimsemiştir. Ocak ve Güçlü agresif muhasebeden hile şeklinde bahsedilmesinin tamamen yanlış olduğunu

savunmaktadır. Agresif muhasebeyi diğer muhasebe uygulayıcılarından farklı düşünen ve muhasebenin kendisine sağladığı esneklikleri kullanarak yasal sınırlar içinde bir takım verilerin belli başlı amaçlar doğrultusunda yönlendirilmesi işlemi olarak tanımlamaktadırlar (Ocak ve Güçlü, 2014, s.129.)

Türkiye ve dünyadaki birçok ülkede kanunlardaki boşlukların yanı sıra bu kanunların birbiriyle çeliştiği de görülmektedir. Bu çelişkiler farklı kanunlar arasında olabileceği gibi aynı kanuna ait maddeler arasında da olabilir. Örneğin Türk Ticaret Kanunu'nda bulunan bir hüküm VUK'a aykırı olabilmektedir. Bu durumda iki seçenek mevcuttur. Bu iki seçenektan kendisine en uygun olan kanunun tercih edilmesi agresif muhasebeye örnek olarak gösterilebilir.

Örnek: X İşletmesi 2018 yılı karı 200.000 TL'dir. İşletme 60.000 TL tutarındaki kıdem tazminatı karşılığını ayırmamıştır. İşletme 40.000 TL kurumlar vergisini (KV) ödedikten sonra 160.000 TL tutarında kalan kısmı ortaklarına kar olarak dağıtmıştır. VUK'a göre işletmenin kıdem tazminatı karşılığı ayırma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak TMS 19. Maddeye göre her çalışan için kıdem tazminatı hazırlanması gerekmektedir. Buna göre önce kıdem tazminat karşılığı ayrılmalı sonra kar dağıtımı yapılmalıdır. Aksi takdirde olmayan bir kar dağıtılmış olur. Önce 60.000 TL tutarındaki kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerekir. Ardından 140.000 TL üzerinden %20 KV hesaplandıktan sonra ortaya çıkan 28.000 TL KV olarak düşülür ve kalan 112.000 TL kar payı olarak ortaklara dağıtılmalıdır.

İlk yapılan Kıdem Tazminatı karşılığı ayrılmadan kar payı dağıtımı bir agresif muhasebe örneğidir. Türkiye'de kar dağıtımları genellikle Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadan yapıldığı görülmektedir.

İşletmelerde yapılan hileler 3 başlık altında toplanabilir.

Bunlar (ACFE, 2006, s.8);

- İşletme varlıklarının şahsi amaçlı kullanılması,
- Ahlak dışı davranışlar ve yolsuzluk,
- Hileli finansal raporlama şeklindedir.

Hile türlerine örnek olarak kasti hatalar, belgelerde sahtecilikler, uydurma hesaplar, kayıt dışı işlemler sayılabilir (Bayraklı vd., 2012, s.77-78). Agresif muhasebe finansal tablolarındaki rakamlar üzerinde oynamalar yaparak, mevcut veriler kasıtlı olarak olduğundan farklı gösterilerek, işletmenin ekonomik durumunu bilerek yanlış gösterilmesidir.

Bu duruma örnek olarak (ACFE, 2003, s. 6);

- İşletmenin amaçladığı karlılık hedeflerine ulaşmak,
- Pazardaki olumsuz algıları yok etmek,
- Yatırımcıları etkileyebilmek,
- Kredi alımlarını kolaylaştırmak verilebilir.

Finansal tablo hileleriyle gelirler artırılıp, giderler azaltılarak, varlıkları artırıp, borçlar azaltılarak, nakit akışı artırılarak işletmenin mali durumu olduğundan farklı gösterilmektedir (Jones, 2011, s.5). Görüldüğü üzere agresif muhasebe uygulamalarında da finansal tablo hilelerinde de işletmelerin finansal durumları bilinçli olarak farklı gösterilmektedir. Fakat agresif muhasebe kanuni boşluklardan yararlandığı için yasal bir uygulamadır.

1.3.7. Agresif Muhasebe ve Diğer Manipülasyon Yöntemlerinin Muhasebe Bilgi Kalitesi İle İlişkisi

Muhasebe manipülasyon yöntemleri ile bilgi kalitesi ölçütleri arasındaki ilişki Tablo 6'da gösterilmiştir (Elitaş, 2013, s.41-53).

Tablo 6. Manipülasyon Yöntemlerinin Muhasebe Bilgi Kalitesi İle İlişkisi

Muhasebe Manipülasyonları	İlgililik	Zamanlılık	İhtiyaca Uygunluk	Güvenirlilik	Kanıtlanabilirlik	Karşılaştırılabilirlik	Anlamlılık	Erişilebilirlik	Yararlılık	Gerçeğe Uygunluk
Kar Yönetimi	X		X	X	X	X	X		X	X
Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi	X			X	X	X	X	X	X	X
Agresif Muhasebe	X	X	X	X	X	X	X		X	X
Büyük Temizlik Muhasebesi	X			X		X	X	X	X	

Kaynak: Elitaş, 2013, s.41-53

Tablo 6’da görüldüğü gibi

- 1)**İlgililik:** Bilginin konuyla alakası olmalıdır. Aksi takdirde vakit kaybına yol açabilir.
- 2)**Zamanlılık:** Bilgi ihtiyaç duyulduğu zamanda hazır bulunmalıdır. Vaktinde ulaşılamayan bilgi değerini kaybeder.
- 3)**İhtiyaca Uygunluk:** Bilginin yararlı olabilmesi için kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap vermesi gerekir.
- 4)**Güvenilirlik:** Kullanıcı bilginin güvenilirliği konusunda tereddüt etmemelidir.
- 5)**Kanıtlanabilirlik:** Mevcut durumun gerçeğe uygunluğunun ispatlanabilir olması gerekir.
- 6)**Karşılaştırılabilirlik:** Kullanıcıların, işletmelerin bir zaman dilimindeki ekonomik durumlarının değişimini görebilmek için işletmelerin finansal tablolarını karşılaştırma olanakları olmalıdır (Demir, 2010, s.142-153).
- 7)**Anlamlılık:** Bilgi açık ve anlaşılır olmalıdır.
- 8)**Erişilebilirlik:** Bilgiye ihtiyaç duyulan anda kolaylıkla erişilebilmelidir.
- 9)**Yararlılık:** Bilginin faydalı olup olmadığını gösterir.
- 10.)**Gerçeğe Uygunluk:** Mevcut durumun gerçeği yansıtması için bilgiler doğru olmalıdır.

Muhasebede yapılan manipülasyonlar;

- Kar yönetimi uygulaması yapıldığında, alınacak kararlarda ilgili etkilendiğinden ve zarar gördüğünden ilgililik ölçütü,
- Mevcut durum farklı gösterildiğinden ya da gizlendiğinden ihtiyaca uygunluk ölçütünü,
- Finansal tablolar bilinçli olarak yanlış yapıldığından, yanlış aktarıldığından güvenilirlik ölçütünü,
- Finansal tablolar bilinçli olarak değiştirildiğinden kanıtlanabilirlik ölçütünü,
- Finansal tabloların neticeleri direkt olarak etkileyeceğinden dolayı yararlılık ölçütünü,
- Bilgilerin farklı olarak gösterilmesi ya da gösterilmemesi neticesinde gerçeğe uygunluk ölçütünü zedelemiştir.
- Karın oranlı hale getirilmesinde, işletme istenilen kara ulaşmasa da veya zarar dahi etse hep kar ediyor gibi yansıtılacağından, alınacak kararlarda ilgililiği zedeleyerek ilgililik ölçütünü,

- Finansal tabloların neticeleri üzerinde oluşan değişiklik bilinçli olarak yanlış yapıldığından güvenilirlik ölçütünü,
- Finansal tablolarda bilinçli oynamalar yapıldığından dolayı kanıtlanabilirlik ölçütünü,
- Finansal tabloları geçmiş ve gelecek dönemlerdeki karşılaştırılmasını zedelediğinden dolayı karşılaştırılabilirlik ölçütünü,
- Finansal tabloların neticelerini direkt olarak etkileyeceğinden dolayı anlamlık ölçütünü,
- Yatırımcıların yatırım yaparken verecekleri kararları etkileyeceğinden erişilebilirlik ve yararlılık ölçütünü,
- Mevcut bilgilerin gerçekte bağdaşmamasından dolayı gerçeğe uygunluk ölçütünü zedelemiştir.
- Agresif muhasebe uygulamalarında ise, gelirler henüz elde edilmeden muhasebeleştirildiğinden, giderlerin kaydedilmesi gereken zamanda kaydedilmemesinden dolayı ilgililik ölçütü,
- Giderlerin muhasebeleştirilmesi olması gerekenden geç, gelirlerin olması gerekenden erken yapıldığından dolayı zamanlılık ölçütü,
- Mevcut durum değiştirildiği için ihtiyaca uygunluk ölçütü,
- Yapılan değişiklikler bilinçli olarak yanlış yapıldığından dolayı güvenilirlik ölçütünü ve kanıtlanabilirlik ölçütünü,
- Finansal tablo neticelerini direkt olarak etkilediği için anlamlılık ölçütünü,
- Aktarılan bilgi yanlış olduğu için yararlılık ölçütünü,
- Başka dönemin giderinin farklı bir dönemmiş gibi kaydedilmesi, başka bir döneme ait olan ya da henüz gerçekleşmemiş olan bir gelirin bu dönemin geliriymiş gibi kaydedilmesi durumu gerçeğe uygunluk ölçütünü,
- Finansal tabloların geçmiş ve gelecek dönemler arasındaki karşılaştırmasını zedelediğinden karşılaştırılabilirlik ölçütünü zedelemiştir.
- Büyük temizlik muhasebesinde ise, alınacak kararları etkilediğinden dolayı ilgililik ölçütünü,
- Finansal tablolar üzerinde bilinçli olarak değişiklik yaptığından güvenilirlik ölçütünü;
- Finansal tabloların geçmiş ve gelecek dönemler arası karşılaştırma olanağı vermediğinden karşılaştırılabilirlik ölçütünü,

- Finansal tablo neticelerini direkt olarak etkilediği için anlamlılık ölçütünü,
- Yatırımcıların finansal tablolara baktığında mevcut dönemde farklı sonuçlar ile karşılaşıldığından erişilebilirlik ölçütünü; olduğundan farklı gösterilen muhasebe kayıtlarının yatırımcıların verecekleri kararları etkilemesinden dolayı yararlılık ölçütünü zedelemektedir (Elitaş, 2013, s.41-53).



İKİNCİ BÖLÜM

MANİPÜLASYON KAVRAMI VE FİNANSAL BİLGİDE MANİPÜLASYON TEKNİKLERİ

2.1. MANİPÜLASYON KAVRAMI

Manipülasyon Fransızca kökenli bir sözcüktür. Manipülasyon kavramı farklı anlamlarda kullanılabilir. Bu anlamlardan bazılarını

- İnsanları belli bir amaç doğrultusunda yönlendirme veya etkileme,
- Olduğundan farklı gösterme veya gizleme yöntemleri ile bilgileri değiştirme,
- Sahte bilgiler yayarak amaçlara ulaşma şeklinde sıralayabiliriz.

Genellikle manipülasyon insanların doğru bilgiye ulaşması engellenerek veya yanlış bilgiler yayılarak bilgi kirliliği yaratılması şeklinde yapılmaktadır. Doğru bilgiye ulaşamayan kişiler manipülatörün amaçlarına göre yönlendirilir.

2.1.1. Manipülasyonun Tanımı

Manipülasyon, fayda elde etmek amacıyla yönlendirme işlemleri yapmak ya da mevcut bilgilerin değiştirilip olduğundan farklıymış gibi yansıtılması işlemidir. Burada gelirlerin ya da giderlerin farklı gösterilmesi, tabloların yanlış hazırlanması gibi işlemler manipülasyon olarak kabul edilmektedir.

Manipülasyonların yapılması piyasaya güven mekanizmasını ciddi ölçüde ortadan kaldırmaktadır, yatırımcılar tereddüde düşmektedirler. Bu durumda şeffaflık kavramı geçerliliğini yitirmekte ve kamunun bilgilendirilmesi yanlış olarak gerçekleşmektedir. Teknolojinin gelişmesiyle beraber mobil internetin de kullanım alanlarının oldukça yaygınlaşmasıyla birlikte her ne kadar finansal bilgilere erişim kolaylaşsa da, aldatıcı bilgiler de bir o kadar süratle yayılacaktır. Bu nedendir ki bu sahada bir kısım kuralların doğması gerekmektedir.

Kimi zamanlarda idareciler yıllık kar miktarlarını hedefledikleri kar düzeyine ulaştırmak amacıyla, farklı muhasebe politikaları yönelebilirler. Bu tarz politika farklılaştırmalarıyla yıllık kar oranlarını azaltma veya arttırma yolu ile değiştirebilme becerisi " muhasebe manipülasyonu" şeklinde kabul edilmektedir (Demir ve Bahadır, 2007, s.103-119). Başka bir ifadeye göre manipülasyon, muhasebe ilke ve standartlarındaki esnekliklerden yararlanarak çalışmalarının çıktılarını olduğundan

başka yansıtmak amacıyla yapılan değişikliklerdir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004, s.9).

Manipülasyon ile idareciler; yatırımcılar ve işletme arasındaki refah aktarımı sağlayacak uygulamalar gerçekleştirmektedir. Yatırımcılar ile işletme idaresi arasındaki aktarımdan işletmeler yarar sağlarken, idareciler ile işletme arasındaki aktarımdan idareciler yarar sağlayabilirler. İşletmeler idarecilerle birlikte hareket ederek, ekonomik durumunu olduğundan başka aktararak, işletmede dışarıdan refah aktarımı sağlanmaya çalışırlar (Demir ve Bahadır, 2007, s.103-119).

İşletmeler başarılı performans sergilediklerinde işletmenin ortakları da bu durumdan memnun olacaklardır. Her bir hisse ne kadar kazanç sağlarsa memnuniyet katsayısı da o kadar artacaktır. Bu sebeptendir ki manipülasyonların izlerini iyi tespit etmek gerekmektedir (Varıcı ve Er, 2013, s.43-52). Beneish' in yapmış olduğu bir çalışmada, manipülasyon tekniklerinden biri olan kazanç manipülasyonu aracılığıyla işletmelerin nasıl bir performans başardıklarını incelemiştir (Bezirci ve Karahan, 2015, s.219) 74 adet işletme üzerinde çalışmalar yapmış ve işletmelerin varsayılan muhasebe standartlarının dışına çıkarak manipülasyon yaptıklarını gözlemlemiştir (Beneish, 1997, s.171-309). Tüm bu manipülasyonların ortak gayesi yatırımcıların işletmeye bakış açılarını pozitif yönde etkileyip, onların daha çok yatırım yapmalarını sağlamak ve mevcut yatırımcılara ilave olarak başka yatırımcılar da kazanmaktır. Bu yüzden işletme performansının oldukça yüksek olması gereği doğmaktadır ve bunu sağlamak adına başka muhasebe teknikleri kullanılarak manipülasyon yapılmaktadır (Varıcı ve Er, 2013, s.43-52).

2.1.2. Manipülasyonun Nedenleri

Muhasebe manipülasyonları çok eski dönemlerden beri yapılmaktadır. Burada manipülasyonu yapan kişiler hisse senedi fiyatlarını arttırmayı, dönem karını yüksek göstermeyi, kredi alım gücünü arttırmayı vb. şeyleri amaçlamaktadırlar (Kirschenheiter ve Melumat, 2002, s.761-796).

Muhasebe manipülasyonu yapan kişileri bu amaçlara ulaşmaya iten belli başlı nedenler vardır. Bunlar işletmelerin zayıf yönetim yapıları, yöneticilerin menfaatleri, yetersiz iç denetim ve muhasebe standartlarının sağladığı esneklik başlıca manipülasyon nedenleri olarak sayılabilir.

2.1.2.1. Şirketlerin Zayıf Yönetim Yapıları

Bağımsız denetçiler ve bazı denetim kurumları tarafından yapılan birtakım incelemelerde finansal bilgi manipülasyonu yapan işletmelerin bazı ortak özellikleri saptanmıştır. Bu incelemelerden Dechow, Sloan ve Sweeney (1995, s.1-36) aracılığıyla yapılan inceleme neticesinde sözü edilen işletmelerin;

- Yönetim kuruluna üye olanların birçoğu üye olmalarının yanı sıra üst düzey idareciler ve genel müdürlerdir,
- Bu tarz işletmelerin pek çoğunda genel müdürler müdür olmanın yanı sıra yönetim kurulu başkanlığı da yapmaktadırlar,
- Çoğu işletmede genel müdür, müdürlüğün yanı sıra işletmenin kurucu üyesidir.
- Birçok işletmede denetim yapabilecek bağımsız bir komite yoktur,
- Bu işletmelerin çoğunda önemli miktarda hisseye sahip olan hissedarlar yönetim kurulunu oluşturur,
- Bu işletmelerin çoğunun denetimi bilinen büyük işletmeler eliyle yapılmamaktadır.

Öte yandan, Koch'a (1981, s.574) göre sayılan birçok sebebin yanı sıra işletmelerin organizasyonel bünyesinden de kaynaklanabilmektedir. İşletmelerin yapmış oldukları manipülasyona birçok neden gösterilmekle beraber, Carlson ve Bathala'ya (1997, s.179-196) göre manipülasyon nedenlerinden birisi de işletmelerin sahip-yönetici kontrolü yapısıdır. Bir başka ifade ile işletmelerin zayıf idari yapıları önemli sebeplerden bir tanesidir.

2.1.2.2. Yöneticilerin Menfaatleri ve Şirketlerin Ortaklık Yapıları

İnsanlar yaratılışları gereği kendi çıkarlarını her zaman önde tutarlar. Bu menfaatlerini gerçekleştirmek için bazen yasaları oldukça zorlarken bazen de yasadışı işler yaparlar. İşletmelerde bulunan yöneticiler de kendi menfaatleri için manipülasyon yöntemlerine başvurabilmektedirler.

Beattie vd. göre (1994, s.791-811);

- İdareciler kişisel çıkarlarını maksimum seviyede gerçekleştirmek için çalışırlar,
- Kar durumunun gerçeğe yakın kestirilememesi ve kar durumunda gerçekleşen dalgalanma durumları piyasadaki risk hesaplanmasındaki önemli ölçütlerdendir,
- İdarecilerin mevcut çıkarları hisse değerlerine direkt olarak bağlıdır.

Koch'a göre (1981, s.574) manipölasyonun sebebi işletmelerin organizasyonel bünyesinin yanı sıra işletme idarecilerinin istek ve tercihleriyle ilişkilidir.

Carlson ve Bathala' ya (1997, s.179-196.) göre manipölasyona sebep olan pek çok faktörden biri olan idareci-sahip kontrolünün yanı sıra;

- Borç alarak kaynak sağlama,
- Yatırımcıların aynı zamanda işletmelerin sahibi olması,
- İşletmenin verimliliği ve büyüklüğü oldukça önemli faktörlerdendir.

2.1.2.3. Yetersiz İç Denetim Sistemi, Bağımsız Denetim Komitesinin Yapısı ve Bağımsız Denetim

İşletmelerin denetimi yeterince yapılamıyorsa, denetim konusunda ciddi eksilikleri varsa; finansal veriler doğru aktarılmamış ise, raporlar gerçeği yansıtmıyorsa işletmenin finansal durumu tespit edilemez. Bağımsız bir denetim komitesinin varlığı halinde finansal verilerin gerçekliği, raporların doğruluğu araştırılacaktır. İşletmeler gerektiği kadar, gerekli özelliklere sahip personeli var mı, bu personeller çalıştıkları alanlarda yeterli uzmanlık ve bilgi birikimine sahip mi, yeterli donanım sağlanıyor mu, gerçeğe en yakın bilgi akışını gerçekleştirebilecekler mi gibi niteliklerin varlığının araştırılması bağımsızlığa sahip bir denetim komitesi tarafından yapılmaktadır. Öte yandan komite üyeleri de alanlarında uzman kişilerden oluşmalıdır. Eğer bu denetim komitesinin üyeleri taşıması gereken nitelikleri taşımıyorsa ve üyelerin bağımsızlığı sağlanamıyorsa, denetim sistemi oldukça zayıf kalır ve bu durum önemli derecede manipölasyona sebep olabilir.

2.1.2.4. Tahakkuk Muhasebesi ve Muhasebe Standartlarının Sağladığı Esneklik

Muhasebe ilke ve standartlarına göre işletmelerin yaşam süreleri belli dönemlere ayrılmış olup, bu dönemlerdeki işlemlerinin her biri öbür dönemlerden bağımsız bir şekilde değerlendirilmelidir. Gelir ile giderlerin kayıt altına alınırken tahakkuk esasının kullanılması, o dönem içinde birbirleriyle karşılaştırılarak muhasebeleştirilmesini ifade etmektedir. Tahakkuk esasın sonucunda idareciler gider ile gelirlerini tahakkuk miktar ve zamanı açısından değerlendirip, bu açıdan kararlarını vermelidirler. Yöneticilere verilen bu değerlendirme imkânı finansal bilgi manipölasyonlarının sebeplerinden birisidir. İktisadi performansları ölçmede tahakkuk esası, nakit akım esasından daha başarılı bir ölçüttür. Diğer bir manipölasyon sebebi ise tahakkuk muhasebesi ile bu durumun idarecilere sağlamış olduğu

esnekliktir. Sağlanan esnekliği yok etmek ise pek de mümkün görünmemektedir. Ayrıca esneklik kaldırılırsa, işletmelerin iktisadi durumunu iyi bir şekilde ölçebilen bir ölçünün eksikliği yaşanacaktır (Dechow ve Skinner, 2000, s.235-250).

2.1.3. Manipülasyon Yöntemleri

Muhasebe manipülasyonları; kanun, yönetmelik, mevzuat ve muhasebe ilkelerinin sağladığı esnekliklerden faydalanılarak işletme ile ilişkili kişilerin kandırılmasıdır. Muhasebe manipülasyonu yapılmasında birçok yöntem bulunmaktadır. Bu bölümde Kar Yönetimi, Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi, Büyük Temizlik Muhasebesi ve Finansal Hile yöntemleri ele alınmaktadır.

2.1.3.1. Kar Yönetimi

Kar yönetimi finansal bilgi kullanıcılarının veya yatırım yapanların fikirlerine ve kararlarına tesir etmek veya fikir ve kararlarında değişiklik yapmak için, muhasebe bilgisinin bilerek ve isteyerek farklı aktarılması veya hiç aktarılmamasıdır.

Hazırlanan raporlardaki karın kredi ve yatırım kararları üzerinde etkili olduğuna inanıldığından, idareciler tarafından hazırlanan raporlardaki karlılık durumu kasten değiştirilebilir. Pek çok idareci planlanan kar tahminlerine varabilmek için sıkı bir baskıyla karşılaşılır ve bu baskı neticesinde idareciler hedefledikleri karlılık boyutlarına varabilmek için hileli ve agresif finansal raporlama yollarına başvururlar. Bunun gibi hedeflerin yanı sıra, kar yönetimi çalışmaları idarecilerin prim ve ücretlerini çoğaltmaya, hisse senedi piyasasına tesir etmeye, borçlanmanın maliyetini eksiltmeye ve piyasayı düzenleyenlerin etkilerinden kaçınmaya yönelik de olabilir. Pek çok araştırma kar yönetimi tekniklerinin hedeflenen karları çoğaltmak ya da işletmenin sermaye maliyetini eksiltmek için hazırlandığını göstermektedir (Sevin ve Shroeder, 2005, s.48).

Kar yönetimi iki farklı şekilde ele alınabilir. Bunlardan birincisi yatırımcıları aldatmak, işletmeleri olduğundan farklı göstererek belli başlı amaçlara ulaşmak maksadıyla yapılan kar yönetimidir. İkincisi ise yöneticilerin gelecek ile ilgili beklentilerin yatırımcılara anlatıldığı, yatırımcıları bilgilendirmek amacıyla yapılan kar yönetimidir (Beneish, 2001, s.3-17).

Ronen ve Yaari Kar Yönetimini üç farklı kısımda ele almışlardır

Tablo 7. Kar Yönetiminin Tanımları

FAYDACI	FIRSATCI	FAYDACI VE FIRSATCI
Kar Yönetimi, işletme yöneticilerinin gelecek dönemlerdeki nakit akışını etkileyebilmek amacıyla muhasebe işlemlerini seçme esnekliğinden faydalanmasıdır.	Kar yönetimi, işletmenin finansal raporlarını etkileyerek şeffaflığını azaltmak ve finansal tablolara göre karar verecek kişileri aldatma işlemidir.	Kar yönetimi, ya yönetimin yararını sağlayacak en fırsatçı muhasebe işlemi tercih etmek ya da işletme açısından en ekonomik ve karlı muhasebe işleminin seçilmesidir.

Kaynak: Ronen and Yaari, 2008 (Akt. Tekin, 2017, s.10)

2.1.3.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi

İdarenin muhasebe manipülasyonu ile hedeflediği başka bir yol da raporlanan karın istikrarlı hale getirilmesidir. Böylelikle karda dönemler arasında dalgalanmalar oluşmamakta, başarılı yıllar başarısız yıllara kar aktarımı yapılarak dengesizlik önlenmektedir. Bu sayede raporlanan kar idareciler tarafından dengesizlikleri gidermek için kullanılan bir araç rolünde olmaktadır (Brayshaw and Eldin, 1989, s.621). İdareciler dönemlik karlarını dengeli bir hale getirmek isterler çünkü yatırımcılar daha istikrarlı daha dengeli karlılık oranlarına sahip işletmeleri tercih etmektedirler. Yatırımcıların risk algısını azalttığı için istikrarlı hale gelmiş karlar sermayenin maliyetini ciddi ölçüde düşürmektedir (Albornoz ve Alcarria, 2003, s.3). Copeland'a (1968, s.101-116) göre başarılı istikrar araçlarında bulunması gereken özellikler aşağıda sıralanmıştır;

- İstikrar araçlarının kullanılması uzman görüşüne dayanmalı ve kabul gören muhasebe standartlarının sınırlarının dışına çıkılmamalıdır,
- İstikrar araçları kullanıldığında işletmeyi daha sonra sıkıntıya sokmamalı, başka bir işlem daha yapmak zorunda bırakmamalıdır,
- İstikrar araçları kardaki değişiklikleri gidermelidir.

İstikrar araçları için tutarlılık kavramı oldukça önemli bir yere sahiptir çünkü bazen işletmenin bir dönem için yaptığı uygulamalar bir sonraki dönemde işletmeyi zora sokabilir ve işletmenin karını tutarlı hale getirmek için uyguladığı programın dışına çıkartabilir. İstikrar aracının ne kadar etkin olduğu bu aracın karda oluşturduğu net farkın, yıllık karların farkına bölünmesi ile bulunan oran ile ölçülür. İstikrar aracı, oran 1'e yaklaştıkça etkili olmaktadır (Copeland, 1968, s.101-116).

Etkin olan istikrar aracı hazırlanan dönem karlarını istenilen seviyede 3 durumda tutabilir (Ronen ve Sadan, 1975, s.133-134) :

- Tahakkuk yolu ile istikrarlı duruma getirme: Saptanan karlardaki değişkenliği küçültmek gayesiyle idareciler tahakkuk zamanlarını kişisel düşüncelerine göre değiştirebilirler,
- Sınıflandırma yolu ile istikrarlı duruma getirme: İdareciler istikrar sağlamak amacıyla bir kısım gelir tablosu hesaplarını tekrar sınıflandırabilmektedirler,
- Zamana yayım yolu ile istikrarlı duruma getirme: İdareciler saptanan karı istikrarlı duruma getirmek amacıyla bazı gelir ve giderleri farklı zamanlara yayabilmektedirler.

Örnek: A işletmesi yöneticilerinde gelecekte işletme karının azalacağı beklentisi mevcuttur. Bundan dolayı dönemde ki karını olduğundan az gösterilerek gelecek döneme yansıtılması kararlaştırılmıştır. İşletme kredili satış yaptığı müşteriler ile iletişime geçmiş ve bu dönemki borçlarını gelecek dönem tahsil edileceği noktada anlaşmışlardır. İşletme bu dönemdeki karının bir kısmını gelecek döneme aktarmış ve yatırımcıların gözünde daha istikrarlı karlılık seviyesine ulaşmıştır.

2.1.3.3. Büyük Temizlik Muhasebesi

İşletmelerde bazı dönemlerde yönetim değişir ve bu değişim süreçlerinde işletmeler eski yönetimin almış olduğu bazı gereksiz aktifleri gider göstererek bilançolarından çıkarıp eski yönetimi daha başarısız göstererek kendi yönetimlerini daha başarılı gösterme yolunu tercih edebilirler (Walshvd., 1991, s.173-189). Bu amaçla yapmış oldukları işlemlere "Büyük temizlik muhasebesi" denir.

Büyük Temizlik Muhasebesinde genellikle

- Gelirler ertelenir ve içinde bulunulan dönemin gelirleri düşük gösterilir,
- Bazı kalemler gider gösterilerek cari dönem giderleri yüksek gösterilir,
- Bunun sonucu olarak cari dönem karı düşük gösterilir veya zarar gösterilir,
- Bu sayede gelecek yıl karları daha istikrarlı ve yüksek gösterilmiş olur.

Örnek: A İşletmesi 25.12.2017 tarihinde eski yöneticinin işten ayrılması nedeniyle 27.12.2017 tarihinde yeni bir işletme yöneticisi ile çalışmaya başlamıştır. Yeni gelen yönetici, eski yöneticiye ait dönemi daha kötü göstermek ve işletmenin gelecek dönemdeki kar oranını yüksek göstermek için işletme aktiflerinin bir kısmını giderleştirmeye karar vermiştir. Bu çerçevede işletmede bulunan bir kısım demirbaşların faydalı ömrü bitmiş gibi gösterilip amortismanına tabi tutularak yok edilmiştir.

Demirbaşlar	Kalan Faydalı Ömrü	Demirbaşın 2017 Yılı Değeri
Bilgisayar	2	1.994

Amortisman tutarı demirbaşların faydalı ömrünün tükenmesi nedeni ile kalan demirbaş değerinin tamamıdır.

Manipüle edilmiş kayıt (direk kayıt yöntemine göre):

31.12.2017		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	1.994	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		1.994

Olması gereken kayıt:

Gerçekte olması gereken amortisman tutarı = $1.994/2 = 997$

31.12.2017		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	997	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		997

2.1.3.4. Finansal Hile

Pek çok ülkede kabul edilen muhasebe ilkeleri belirli bir seviyede yoruma açıktır. Yapılan yorumlar bu ilke ve standartların çizgisinde dolaşmakta ve kanuni sınırlar etrafında kalarak muhasebe standartlarının bir derinliğe ulaşmasını sağlamaktadır. Yapılan yorumlarda yanlışlıklar olabilir fakat hiçbir şekilde hileye dönük olmazlar. Finansal Hile çok eski tarihlerden beri birçok ekonomist tarafından önemsenen bir kavramdır. 2000’li yılların başlarından itibaren dünya genelinde dikkat

çeken büyük muhasebe skandalları ile birlikte finansal hile üzerine yapılan çalışmalarda çok ciddi bir artış görülmektedir.

Hile bir kimsenin kanuni olmayan bir davranışı yapması şeklinde tanımlanabilir. Hata ile hile arasındaki ayrılık herkes tarafından anlaşılabilir. Bu amaçla kurulmuş olan Amerikan Komisyonu, finansal tabloların ciddi derecede yanlış gösterilmesini hile olarak tanımlamıştır. Asıl olan hile, dokümanların, belgelerin değiştirilmesi, bazı kayıtlı işlemlerin belgelerin silinmesi, olmayan işlemlerin var gösterilmesi, olan önemli işlemlerin yok gösterilmesidir (Stolowy ve Breton, 2004, s.1). Muhasebe hataları ile muhasebe hileleri arasındaki en büyük fark kasıt unsurunun bulunup bulunmamasıdır. Kasıt unsuru yoksa muhasebe hatası, kasıt unsuru var ise muhasebe hilesidir şeklinde ayrılabilir.

Örnek: A. İşletmesi 12.12.2018 tarihinde satışlarını olduğundan fazla göstermek amacıyla gerçekte var olmayan B. İşletmesine KDV hariç 50.000 TL tutarında kredili satış faturası kesmiştir. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır.

Hileli kayıt:

12.12.2018		
120 Alıcılar Hesabı	59.000	
120.01. B. İşletmesi		
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı		50.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		9.000

2.2. FİNANSAL BİLGİDE MANİPÜLASYON TEKNİKLERİ:

Finansal bilgi manipülasyonlarının yapılmasının asıl sebebi muhasebe ilke ve standartlarının fazlaca esnek olmasıdır. Levitt' e göre manipülasyonun sebebi ise muhasebe ilkelerinin nasıl olması gerektiğinden ziyade işletmelerin kendi çıkarlarına göre yorumlanması olarak değerlendirilmektedir (Küçüksözen, 2004, s.204).

Manipülasyonda sıklıkla karşı karşıya kalınan durum, sıradan kayıtların olduğundan farklı tutulmasıdır. Bu tarz manipülasyon işlemlerinden gerçek dışı finansal raporlama biçiminde olanlar SEC denetimi tarafından tespit edilmiştir ve bu olayların %70' i gelirin olduğundan erken kaydedilmesi veya fiktif gelir olarak kaydedilmesi biçiminde yapılan karı arttıran manipülasyonlardır (Cox ve Weirich, 2002, s.374-382).

Finansal Bilgi Manipülasyonunda iki temel tekniğin varlığından söz edilebilir. Bu tekniklerden birincisinde finansal tablolarda bulunan kalem sınıflarının farklılaştırılması, ikincisinde ise farklı dönemlere farklı gelir ve giderler yazılıp bunların birbirine kaydırılmasıdır (Stolowy ve Breton, 2000, s.12).

Bu süreçte gelir ve giderlerin kayıt altına alınması zamanlarında oluşan farklılıklar, karlılık düzeyinin fazla olduğu yıllarda olduğundan yüksek karşılık ayrılması ya da karlılığın tahmin edilenden az olacağı yıllarda amortisman ve karşılıkların daha az ayrılması gibi işlemler söz konusudur.

İdarecilerin işletme faaliyetleri ile alakalı iktisadi olay ve işlemleri kontrol altında tutmak için yapılan eylemleri, aktiflerin alış ya da satışı, hangi projelerin tercih edileceği, operasyonel kararların nasıl ve ne zaman alınacağı, yılın sonunda o yıl bazında performansının nasıl seyrettiğine dayanarak işletmenin yatırım ya da üretim kararlarında manipülasyon sebebiyle değişiklik yapılabilmektedir (Stolowy ve Breton, 2000, s.12). Bu açıdan, işletme dönem içindeki harcamalarını yılın bitimine doğru hızlandırabilir veya dönem içindeki gelirlerinin bir kısmını sonraki döneme iletebilir veya kıymetlerinin bir kısmını satmak düşüncesine girebilir.

Finansal bilgi manipülasyonu konusunda; Akademisyenler, SEC veya SPK gibi düzenleyici denetleyici kurumlar farklı bakış açılarına sahiptirler. Düzenleyici ve denetleyici kurumların bakış açısından; yapılan işlem veya olayların aldatmaya yönelik olup olmamasıyla ilişkilidir. Bir başka ifadeyle işletmeler mevcut bulunan ekonomik durumlarını, faaliyetlerinin sonuçlarını olduğundan aykırı, gerçek dışı bir şekilde yansıtılmışlar ise bu davranış biçimleri finansal bilgi manipülasyonu olarak kabul edilerek, bu işlemlerle ilgili gerekli yaptırımlar uygulanmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002, s.29).

Akademisyenler bu tarz olaylara farklı bakış açısıyla bakmaktadırlar. Akademisyenlere göre rapor ve tablolarda kendini gösteren işlemler için, finansal bilgi manipülasyonu yapmaktaki amaç ile örtüşüp örtüşmediği bakılmalıdır. Yani burada tamamen amaçlarına ulaşmak adına yapılan bir takım işlemler vardır, yoksa muhasebe ilke ve standartlarının dışına çıkmış mı o standartlara göre davranılmış mı ya da limitlerini zorlamış mı gibi sınıflandırmaya gidilmemektedir.

Healy ile Wahlen (1999, s.365-383) açısından finansal bilgi manipülasyonu;

- Muhasebe datalarının meydana getirilmesi ile ilke ve standartlarının yorumlanması süreçlerinde,

- İşletmenin yaptığı sözleşmelerin, faaliyetlerinin manipülasyon amacına yönelik olarak tasarlanması,
- Yapılan faaliyet ya da uygulamaların zaman planlamasını saptamak şeklinde gerçekleştirilebilir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında finansal bilgi manipülasyonu amacıyla yapılan işlemler genel itibariyle alakalı otoritelerin yapmış olduğu denetimler tarafından fark edilmiş, ortaya çıkarılmıştır. Bu konuda yapılan akademik araştırmalarda ise daha çok istenilen amaca uygun yapıp yapılmadığı ile ilgili olmuştur.

2.2.1. Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Finansal Bilgi Manipülasyonu Teknikleri

İşletmeler dönem karını etkilemek amacıyla birtakım manipülasyon tekniklerine başvurabilmektedirler. Gelirlerin manipüle edilmesi dönem karını dolaylı olarak etkilemektedir (Yörük ve Doğan, 2009, s.90). İşletme devlete daha az vergi ödemek istiyorsa, işletme gelirini az göstermek üzerine bir manipülasyon yöntemine başvurmayı tercih etmektedir. İşletmeler halka açılmak, yeni ortaklıklar kurmak veya çeşitli kredi kuruluşlarından kredi almak istiyorlarsa gelirlerini olduğundan yüksek gösterecek bir manipülasyon yöntemi tercih etmektedirler.

2.2.1.1. Gelirin Tahakkuk Etmeden Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin gelirlerini olduğundan daha yüksek göstermesi yollarından biri de fiili sevkiyatı yapılmamış malların sevkiyatı yapılmış gibi, tamamlanmayan hizmetlerin tamamlanmış gibi gösterilerek muhasebeleştirilmesidir. Mal sevkiyatının gecikmesi veya alınacak hizmetin daha gerçekleşmemiş olması, müşterinin o mal veya hizmeti alma konusundaki kararını etkileyebilmektedir. Müşterinin bu noktadaki fikir değişiklikleri, erken yapılan muhasebe kayıtlarında yanlışlıklara neden olabilmektedir.

İşletmeler gelirleri henüz tahakkuk etmeden, satış işlemi tam olarak bitirilmeden, ürün daha müşteriye ulaştırılmadan ya da yapılmış olan satışın iptali gerçekleştiğinde, gelir kaydederek gelirlerini manipüle edebilirler.

Bu tarz manipülasyon uygulamalarında gelirler muhasebenin dönemsellik ilkesinden sapılarak, gelir tahakkuk etmeden etmiş gibi gösterilmektedir. Gelecek dönemlerde yapılacak mal sevkiyatının, içinde bulunan dönem satışı yapılmış gibi gösterilmesi veya sevkiyatı yapılmayan malların sevkiyatı yapılmış gibi gösterilmesi

ya da gerçekleşmemiş mal ya da hizmet satışının gerçekleşmiş gibi gösterilmesi bu manipülasyon tekniğine örnek olarak gösterilebilir (Canbulut, 2008, s.52).

Örnek: A İşletmesi 10.11.2018 tarihinde B İşletmesine kredili olarak KDV hariç 100 TL değerinde kitap satışı yapmıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. Ancak satılan mallar B İşletmesine anlaşılan tarihten geç ulaştırılmış ve alıcı malları almaktan vazgeçmiştir. Ancak A İşletmesi gelirini yüksek göstermek amacıyla malların satışı iptal olmamış gibi muhasebe kaydı yapmıştır.

Manipüle edilmiş kayıt:

03.06.2018		
120 Alıcılar Hesabı	118	
120.01. B İşletmesi		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		100
391 Hesaplanan KDV Hesabı		18

2.2.1.2. Konsinye Satışların Satış Geliri Olarak Kaydedilmesi

Mal alış satışlarında bazı durumlarda alan ve satan birebir karşılıklı alışveriş yapamamakta araya bir aracı yardımcı olarak girebilmektedir. Bu tarz satışlara emaneten satış ya da konsinye satış denilebilmektedir. Burada satılan mal satıcı eliyle önce aracıya gönderilmekte, daha sonra aracı vasıtasıyla alıcıya iletilmektedir. Fakat bu tip durumlarda malın mülkiyeti aracıya geçmez sadece zilyetlik aracıya geçer, yani mal alıcıya ulaşana kadar malın mülkiyeti satıcıya aittir. Dolayısıyla bu tarz satış işlemlerinde diğer satış işlemlerine nazaran bazı farklılıklar bulunmaktadır. Burada satış gerçekleştiğinde ve işletmeye bildirildiği anda işletme tarafından muhasebe kaydı yapılmalı gelir gösterilmelidir.

Uygulamaya bakıldığında; işletmeler satışlarını şubelerine ya da perakendecilerine gönderdikleri zaman mal nihai alıcıya ulaşmamasına rağmen satış geliri olarak kaydetmekte ve gelecek dönem gösterilmesi gereken satış gelirini cari dönemde göstererek cari dönem karını arttırmaya çalıştığı görülmektedir (Kurşunel vd., 2005, s.181).

Örnek: A. İşletmesi, 03.03.2018 tarihinde KDV hariç 1.000 TL değerinde malı kredili olarak B. İşletmesi vasıtasıyla C. İşletmesine satmıştır. Mallar aracı B İşletmesine

gitmiş ancak nihai alıcı olan C. İşletmesine ulaşmamıştır. Nihai alıcıya ulaşmamasına rağmen aşağıdaki satış kaydı yapılmıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır.

Manipüle edilmiş kayıt:

03.03.2018		
120 Alıcılar Hesabı	1180	
120.01. C İşletmesi		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		1000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		180

28.06.2018 tarihinde aracı B. İşletmesi aracılık yapmamıştır ve malları A. İşletmesine geri iade etmiştir. Ancak A. İşletmesi aracıdaki malları sanki C. İşletmesine ulaşmış ve satış gerçekleştirilmiş gibi kayıt yapmıştır. Bu durumda yapılacak düzeltme kaydı.

28.03.2018		
610 Satıştan İadeler Hesabı	1000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	180	
120 Alıcılar Hesabı		1180
120.01. C İşletmesi		

2.2.1.3. Yazılım Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dünya genelinde teknoloji çok hızlı bir şekilde gelişmektedir. Daha önceki dönemlerde teknoloji donanım ağırlıklı gelişse de son zamanlarda insanların yazılıma daha çok önem vermeye başladığı görülmektedir. Yazılım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler gözle görülür bir şekilde artmış ve ekonomiye yön vermeye başlamıştır. Bu durum yazılım gelirlerinin muhasebeleştirilmesini önemli bir hale getirmiştir.

Gelirler tahakkuk ettiği, yani tahsil edilebilir hale geldiği zaman muhasebeleştirilmelidir. Fakat bazı sektörlerde gelirlerin tahakkuk tarihini kestirmek oldukça zordur. Bu sektörlerin başında da yazılım sektörü gelmektedir. İşletmeler gelirlerini arttırmak amacıyla mal veya hizmet siparişi verildiği an satışı yapılmış kabul ederek gerekli kayıtları yapabilmektedirler. Böyle bir durumda alınan siparişin iptal edilme ihtimali bulunmaktadır ancak işletmeler bu riski göz ardı etmektedirler (Saltoğlu, 2003, s.108).

Örnek: A İşletmesi bilgisayarlar arası iletişim sağlayan yazılımlar yapmaktadır. 22.02.2015 tarihinde B İşletmesi KDV hariç 10.000 TL tutarında yazılım siparişi vermiştir. Ödemeyi kredili olarak yapacağını belirtmiştir. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. A İşletmesi daha yazılım hazırlanmamasına rağmen sipariş alınır alınmaz satış işlemi yapılmış gibi muhasebe kaydı yapmıştır. Ancak B İşletmesi 23.02.2015 tarihinde A İşletmesinin hazırlayacağı yazılımın Windows ile uyumlu olmaması nedeniyle siparişi iptal etmiştir.

Manipüle edilmiş kayıt:

22.02.2015		
120 Alıcılar Hesabı	11.800	
120.01. B İşletmesi		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		10.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		1.800

2.2.1.4. Tamamlanma Oranının Değiştirilmesi

Farklı sektörlerde ürün veya hizmetlerin üretim sürelerinin kayıt altına alınması, tahakkukları açısından iki farklı şekilde gösterilebilmektedir. Bunlardan birincisi ürün veya hizmetin tamamlanma oranına göre tahakkukun yapılması, ikincisi ise ürün veya hizmetin bir bütün olarak tamamen bitirilmesine göre tahakkukunun yapılmasıdır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004, s.9). İşletmeler dönem karını nasıl şekillendirmek istiyorlarsa ona göre tamamlanma oranını artırma veya azaltma yoluna başvurabilmektedirler.

Demir veya karayolu inşasında, inşaat sektöründe, teçhizat ve makine yapımında, gemi inşasında, yazılım hazırlanmasında üretilen mal veya yapılan hizmet ile ilgili gelirin kayıt altına alınması gibi hizmet veya ürünlere ilişkin tahakkuk kayıtları bu hizmet veya ürünlerin tamamen gerçekleştirilmesi ile yapılır. Bu açıdan tamamlama oranı metodu, bu sayılan hizmet veya ürün gelirlerinin kaydedilmesinde kullanılan en yaygın metottur. Bu yöntem manipülasyon yaratılmasında oldukça çok kullanılan, sıkça rastlanılan bir tekniktir.

Bu yöntemle bir işletme eğer karı olduğundan fazla göstermek istiyorsa bu oranı olduğundan büyük gösterecek, karı olduğundan az göstermek istiyorsa oranı da daha eksik göstererek manipülasyonu sağlayacaktır. Türkiye de bu manipülasyon

tekniki, % 65 oranında cari dönem karını olduğundan yüksek göstermek amacıyla kullanılmaktadır (Kızıl vd., 2016, s.7).

2.2.1.5. Fiktif Gelir Kaydı

İşletmelerin daha satışı gerçekleşmemiş olan işlemlere ait gelirlerini gerçekleştirmiş gibi muhasebeleştirme işlemine fiktif gelir kaydı denir. Malların sonradan sipariş verilmesi bu işlemin fiktif gelir kaydı olduğu gerçeğini değiştirmez. İşletmeler bazen malları denemek amacıyla sevk alabilirler. Böyle bir durumda işletme bunu satış geliri olarak gösterirse yine fiktif gelir meydana gelmiş olur (Yörük ve Doğan, 2009, s.92).

Fiktif gelir kaydı yönteminde henüz ürün siparişi veya satışı yapılmadan, müşteriye ürün gönderimi yapılmakta daha sonra iade söz konusu olsa da gönderimin yapıldığı sırada gelirin kaydı oluşturulmaktadır.

Örneğin Midisoft İşletmesi, 1994 yılında yapmış olduğu satışların yaklaşık %16'sını bu tarz gelir kayıtları oluşturmuştur. Türkiye'de ise 1998 yılında Söksa A.Ş. Fiktif Gelir Kaydı manipülasyonunu yapmıştır. Gerçekte olmayan sahte belgeler düzenlemiş ve bu sahte belgelerle satış gelir kaydı yapmıştır. Gelir tablosunu ve finansal durumu gösteren diğer tabloları fiktif gelir kaydı ile etkilemiş ve 1.000.000.000. TL den fazla zarar açıklaması gerekirken 80.000.000. TL kar açıklamıştır (Küçüksözen, 2004, s.115).

Bu yöntemde hizmet veya ürün satışı olmamasına rağmen fiktif gelir kaydı yapılmasının yanında belge tarihleri farklılaştırılabilir ya da bazı işlemler kaydedilmeyebilir.

Örnek: A işletmesi 10.10.2018 tarihinde Alıcı B işletmesinin herhangi bir talebi olamamasına rağmen KDV hariç 2.000 TL değerinde ürünü kredili olarak göndermiş ve bu gönderdiği ürün iade olmasına rağmen, ürün satışı yapılmış gibi göstermiştir. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır.

10.10.2018		
120 Alıcılar Hesabı	2.360	
120 A İşletmesi		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		2.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		360

2.2.2. Gider ve Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Finansal Bilgi Manipülasyon Teknikleri:

Yöneticiler işletmelerin gelecek dönemlerde hedefledikleri karlılık seviyesine ulaşamayacaklarını düşünmeleri durumunda, gelecek döneme ait işletme giderlerini cari dönemde yapılmış gibi göstererek, gelecek dönem karını arttırmayı deneyebilirler (Bezirci ve Karahan, 2015, s.228).

Bazı harcamaların dönem giderlerine kaydedilmesi gerekirken aktifleştirilmesi, gider ya da harcamaları olduğundan çok veya az yansıtılması, amortisman süresinin kısa ya da uzun gösterilmesi veya metodunun değiştirilmesi, işletmelerin birleştirilmesi gibi uygulamalar söz konusu olabilmektedir (Küçüksözen, 2004, s.116).

2.2.2.1. Giderlerin Aktifleştirilmesi

İşletmeler finansal bilgi manipülasyonu yapabilmek amacıyla giderlerin aktifleştirilmesini bir yöntem olarak kullanabilirler. Farklı aktifleştirme yöntemleri kullanılarak dönem karını daha yüksek veya daha düşük göstermek mümkündür. Dönem karı istenilen düzeyin altında seyrettiği dönemlerde, içinde bulunulan dönemin giderleri olduğundan az yansıtılarak istenen hedefe ulaşılmakta ve mali raporlar halka servis edilmektedir (Küçüksözen, 2004, s.116). İşletmeler maliyetlerini gider olarak göstermek yerine aktifleştirmeyi tercih etmeleri durumunda cari dönem giderleri gelecek dönemlere aktarılmış olacaktır. Cari dönem karı olduğundan yüksek çıkarken gelecek dönem kar marjında azalma olacaktır (Çıtak, 2009b, s.95).

İşletmeler genellikle ar-ge harcamalarını, genel yönetim giderlerini, faiz giderlerini, kuruluş ve örgütlenme giderlerini, reklam giderlerini vb. giderleri aktifleştirmeyi tercih etmektedirler. Bu giderler arasından ise en çok faiz giderlerini aktifin maliyetine ilave etmek yoluyla aktifleştirmektedir. Olağan üstü yüksek kar marjına sahip işletmelere bakıldığında, birçoğunun giderlerin aktifleştirilmesi yoluyla manipülasyonuna başvurdukları görülmektedir (Aygün, 2013, s.59).

Örnek: A İşletmesi B İşletmesinden 01.01.2018 tarihinde 15 gün vadeli olarak KDV hariç 100.000 TL tutarında bir makine almıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. 15 gün vade nedeni ile 1.500 TL faiz ödemeyi kabul etmiştir. A İşletmesi, B İşletmesine 16.01.2018 tarihinde bankadan anapara ve faiz ödemesini yapmıştır.

Manipüle edilmiş kayıt:

16.01.2018		
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	101.500	
191 İndirilecek KDV Hesabı	18.000	
102 Bankalar Hesabı		119.500

Olması gereken kayıt:

16.01.2018		
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	100.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	18.000	
780 Finansman Giderleri Hesabı	1.500	
102 Bankalar Hesabı		119.500

2.2.2.2. Amortisman Metodunun veya Periyodunun Değiştirilmesi

Amortisman; bina, makine vb. duran varlıkların faydalı ömrü dikkate alınarak ilgili döneme düşen tutarın gider kaydedilmesidir (Büyükmirza, 2006, s.182). Amortisman duran varlıkların ekonomik ömrünün belirlenmesi ve ekonomik ömrü bittiğinde varlığın yenilenmesi noktasında oldukça önemli bir uygulamadır. Duran varlıkların faydalı ömrünü birçok faktör etkileyebilmektedir. Fiziki koşullar ve teknolojik gelişmeler faydalı ömrü etkileyen en temel faktörlerdir.

Amortismanlarla ilişkin yöntemde, işletmeler karlarını yüksek göstermek amacıyla amortisman yöntemlerini değiştirebilirler, azalan bakiyeler metodundan normal amortisman yöntemine çevirmekte ya da normal amortisman yönteminin süresini arttırmaktadırlar. Karlarını olduğundan daha az gösterme amacını taşıyan işletmeler de, amortisman usulünü azalan bakiyeler usulüne çevirmekte veya süresini olduğundan kısa göstermektedirler.

Örnek: 01.01.2018 tarihinde işletme faydalı ömrü 5 yıl olan KDV hariç 100.000 TL değerinde demirbaş almış ve ücretini bankadan ödemiştir. KDV oranı %18 olarak hesaplamıştır İşletme daha önceki dönemlerde normal amortisman yöntemi kullanırken cari dönem kar marjını düşük göstermek amacıyla azalan bakiyeler amortisman yöntemine geçmiştir.

Demirbaş alış kaydı:

01.01.2018.		
255 Demirbaşlar Hesabı	100.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	18.000	
102 Bankalar Hesabı		118.000

Normal amortisman ayrılmış olsaydı:

Amortisman tutarı: $100.000 / 5 = 20.000$ TL yıllık amortisman tutarı Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8. Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Kalan Tutar
2018	20.000	20.000	80.000
2019	20.000	40.000	60.000
2020	20.000	60.000	40.000
2021	20.000	80.000	20.000
2022	20.000	100.000	0

Dönem sonundaki indirekt muhasebe kaydı:

31.12.2018.		
770 Genel Yönetim Hesabı	20.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		20.000

Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmıştır:

Amortisman tutarı: $100.000 \times \% 40 = 40.000$ TL yıllık amortisman tutarı Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tablosu

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Kalan Tutar
2018	40.000	40.000	60.000
2019	24.000	64.000	36.000
2020	14.400	78.400	21.600
2021	8.640	87.040	12.960
2022	12.960	100.000	0

Dönem sonundaki endirekt muhasebe kaydı:

31.12.2018.		
770 Genel Yönetim Hesabı	40.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		40.000

İşletme azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmış ve 2018 yılında 20.000 TL amortisman ayırmak yerine 40.000 TL amortisman ayırmıştır. Bu yöntem değişikliği ile 20.000 TL cari dönem karını olduğundan düşük göstermiştir.

2.2.2.3. Şerefiyenin İtfa Süresi

Şerefiye, işletmelerin birleşmesi veya başka bir işletmenin satın alınması, elde edilmesi esnasında oluşup, bu edinilen kaynaklardan gelmesi beklenen yararın kayıtlarda görülenden yüksek olacağı yargısına dayamaktadır. Şerefiyenin ödenmesinde gaye, elde edilen işletmenin markası, tecrübesi, teknolojisi, müşterisi gibi iktisadi sebepler bulunmaktadır. İşletmeler karlarını olduğundan farklı göstermek için şerefiye itfa süresi ile oynayabilmektedir. Şerefiye itfa sürelerini uzatarak ya da kısaltarak manipülasyon yapan işletmeler direkt dönem karına etki edebilmektedirler (Kurşunel, vd., 2005, s. 183). Şerefiye amortismanı ekonomik ömre göre ayarlanmaktadır ancak ülkemizde bu süre 5 yıl olarak uygulanmaktadır.

Örnek: A işletmesi B işletmesini 08.08.2018 tarihinde 100.000 TL ye aşağıdaki borç ve alacaklar ile devralıyor. İşletme şerefiye tutarını 5 yılda amortismanına tabi tutması gerekirken 10 yılda amortismanına tabi tutuyor.

Ticari Mallar : 75.000 TL

Taşıtlar : 60.000 TL

Satıcılar : 50.000 TL

B işletmesinin öz varlık değeri Tablo 10'de gösterilmiştir;

Tablo 10. Öz Varlık Tablosu

VARLIK TOPLAMI	BORÇLAR TOPLAMI	FARK TUTARI
Ticari Mallar: 75.000	Satıcılar: 50.000	
Taşıtlar: 60.000		
TOPLAM: 135.000	TOPLAM: 50.000	TOPLAM: 85.000

Şerefiye değeri= 100.000 – 85.000 = 15.000

İşletme devralındığında

08.08.2018		
153 Ticari Mallar Hesabı	75.000	
254 Taşıtlar Hesabı	60.000	
261 Şerefiye Hesabı	15.000	
320 Satıcılar Hesabı		50.000
500 Sermaye Hesabı		100.000

Yanlış kayıt:

31.12.2018 tarihinde şerefiye amortisman tutarı: 15.000 / 10 = 1.500 TL

31.12.2018.		
770 Genel Yönetim Hesabı	1.500	
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		1.500

Olması gereken kayıt:

31.12.2018 tarihinde şerefiye amortisman tutarı: 15.000 / 5 = 3.000 TL

31.12.2018.		
770 Genel Yönetim Hesabı	3.000	
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		3.000

2.2.2.4. Karı Gelecek Yıllara Aktarmak Üzere Karşılıkların Yüksek Gösterilmesi

İşletmelerin bazı dönemlerde karlılık oranları oldukça yüksektir. Böyle zamanlarda işletmeler karı daha sonraki dönemlerde göstererek, yüksek seviyede şüpheli alacak karşılığı gösterebilir. Genellikle işletmeler her dönem belli bir kar

hedefi koymaktadırlar. Bundan dolayı karın fazla olduğu dönemlerde, işletmeler alacaklarını tahsil ederken tutucu yöntemlere başvurarak gelecek dönemlerdeki karını arttırmak isterler. Bu uygulamalar tatlı rezerv olarak kabul edilmektedir ve risksizdir (Tekin, 2017, s.52).

İşletme bu uygulamayı uyguladıktan sonraki yıllarda

- Duran varlıkların faydalı ömrünün daha uzun tahmin edilmesi,
- Malların faydalı ömrünün bitmesi sonucu hurda değerinin daha yüksek tahmin edilmesi gibi uygulamalar ile dönem maliyetlerinin düşük gösterilmesi,
- Gelirin yüksek olduğu yıllarda ayrılan yüksek karşılıkların gider gerçekleşmediğinden dolayı konusu kalmamış karşılık olarak kaydedilmesi, uygulamaları ile işletmeler hedefledikleri karlılık seviyesine ulaşmaya çalışırlar (Küçüksözen, 2004, s.119).

2.2.2.5. Henüz Tamamlanmamış Araştırma ve Geliştirme Çalışmaları ile İlgili Harcamaların Muhasebeleştirilmesi:

Araştırma ve Geliştirme Giderleri belli bir amaca ulaşmak için yeni, teknik ve bilimsel ilerleme kaydetme veya mevcut bir ürünün, hizmet veya teknolojinin daha da geliştirilmesi için yapılan giderlerdir (Gökçe ve Tellioglu, 2013, s.121-132). Araştırma ve Geliştirme Giderleri muhasebeleştirilirken hangi dönem gideri yazılacağı en sık karşılaşılan problemdir.

İşletmelerin devir alınmasında ya da birleşmelerinde daha önceki işletmenin yapmış olduğu fakat tamamlanmamış çalışmalarını diğer işletmenin devir alması sırasında nasıl ve ne kadarını muhasebeleştireceği sorun teşkil etmektedir. Bu tarz işletmelere ilaç, teknoloji, elektronik işletmeleri ile yazılım ve bilişim alanlarında faal olan işletmeler örnek olarak gösterilebilir.

Bir işletme devir alındığında ödediği meblağın bir kısmını da bu devraldığı proje için ödemektedirler. Fakat bu projenin o işletme açısından bir kullanım yeri yoksa yapılan bu harcamalar da doğrudan giderleştirilebilir.

Örnek: A işletmesi. Ar-Ge çalışmaları yapmak amacıyla 10.05.2018 tarihinde KDV hariç 95.000 TL tutarında malzeme satın almıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. Ödeme banka yolu ile yapılmıştır.

10.05.2018		
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	95.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	17.100	
102 Bankalar Hesabı		112.100

A işletmesi Ar-Ge departmanındaki personele 30.05.2018 tarihinde 10.000 TL ücret tahakkuk ettirmiştir.

30.05.2018		
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	10.000	
335 Personele Borçlar Hesabı		10.000

Yılsonu kaydı

31.12.2018		
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	10.000	
751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı		10.000

31.12.2018		
751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı	10.000	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı		10.000

2.2.2.6. Özel Harcamalar

İşletmelerin birleşmelerinde veya yeni oluşum süreçlerine girmesi durumunda özel harcamalar için olması gerekenden daha fazla karşılık ayrılabilir. İşletmelerin birleşmesi gibi durumlarda işletmelerden beklentiler de oldukça artacağından, işletmeler ilk etapta bazı harcamaları pek önemsemeyebilirler. Kıdem veya işten çıkarma gibi durumlardaki tazminatlar, yapılandırmaya yönelik harcamalar, mevcut malların değiştirilmesinden kaynaklanan harcamalar vb. durumlar örnek olarak gösterilebilir. Burada girişimciler ilerideki dönemlerde oluşması beklenen karlılık durumuna yoğunlaşmaktadırlar (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004, s.13). Böyle durumlarda bu giderler ve bunlara ayrılan karşılıklar fazla gösterilmek suretiyle muhasebeleştirilirler.

Örnek: A İşletmesi, B İşletmesi ile birleşme kararı almıştır. Birleşme sırasında personel transferleri, bazı taşınırların değiştirilmesi vb. işlere odaklanılmıştır. 31.12.2018 tarihinde 5.000 TL Kıdem Tazminatı Karşılığı ayrılması gerekirken 6.000 TL Kıdem Tazminatı Karşılığı ayrılmıştır.

Yanlış kayıt:

31.12.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	6.000	
770.01 Kıdem Tazminatı Giderleri Hesabı		
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		6.000

Düzeltilme kaydı:

31.12.2018		
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	1.000	
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		1.000
770.01 Kıdem Tazminatı Giderleri Hesabı		

Olması gereken kayıt:

31.12.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	5.000	
770.01 Kıdem Tazminatı Giderleri Hesabı		
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		5.000

2.2.3. Mali Tablolarda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırma ile İlgili Finansal Bilgi Manipülasyon Teknikleri

Finansal bilgi manipülasyonu yapmak amacıyla finansal tablolarda gerçek dışı kayıtlar yapıp ve bu tablolarda bulunan kalemleri olduğundan farklı yerlere yazılması işlemidir. Faaliyette olmayan veya olağandışı gider veya gelir kalemlerinin aksi gösterilerek kaydedilip, farklı bilgi verilmesidir. Böylece işletme idarecileri istekleri, gayeleri doğrultusunda işletme durumunu daha kötü ya da daha iyi gösterebilmektedirler.

2.2.3.1. Gelir Tablosunda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi

Bütün ticari işletmeler gelir elde etmek için kurulmaktadır. Yatırımcılar bir işletmeye yöneleceği zaman o işletmenin karlılık düzeyini, gelir ve giderlerini incelerler. Bunun sonucu olarak işletmeler bazı manipülasyon yöntemlerine başvurumaktadırlar. Bu manipülasyonlar arasında en yaygın ve risksiz olan yöntemlerden biride gelir tablosunda yapılan oynamalardır.

Yatırımcılar bir işletmenin ne kadar sağlıklı olduğunu anlamak için gelir tablosuna bakarlar. Bundan dolayı gelir tablosunda yapılan manipülasyonlar yatırımcıların fikirlerine doğrudan etki eder. Yöneticiler genellikle gelir tablosunda bazı oynamalar yaparak olağan gelirlerini yüksek, olağan giderlerini ise düşük gösterirler (Doğan ve Yörük, 2009, s.98).

Buna olağan dışı gelirleri, olağan gelir olarak; olağan giderleri ise olağan dışı olarak göstermek örnek olarak gösterilebilir. Bu sayede yöneticiler, işletmenin gelir ve gider tutarlarını değiştirmeden, faaliyet karını arttırmış olurlar.

Örnek: A İşletmesi, B İşletmesine 500.000 TL değerinde arsa satışı yapmıştır. Bu satışı sanki faaliyet konusuymuş gibi gelir tablosunda göstermiştir.

Tablo 11. Manipülasyon Yapılmış Gelir Tablosu

AYRINTILI GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	50.000
1-Yurt İçi Satışlar Hesabı	40.000
2-Yurt Dışı Satışlar Hesabı	10.000
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	5.000
1-Satıştan İadeler Hesabı (-)	5.000
C-NET SATIŞLAR	45.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	20.000
1-Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı (-)	20.000
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	25.000
E-FAALİYET GİDERLERİ	3.000
3-Genel Yönetim Giderleri Hesabı (-)	3.000
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	22.000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	507.000
3-Faiz Gelirleri Hesabı	5.000
4-Komisyon Gelirleri Hesabı	2.000
10-Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	500.000
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	0
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	2.500
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı (-)	1.000
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı (-)	1.500
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	<u>526.500</u>
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	0
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	526.500
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	0
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	526.500

Bu gelir tablosunda manipülasyon yapılarak olağandışı gelirler olağan gelir gibi gösterilmiştir. Bu kalemler italik olarak gösterilmiştir.

Tablo 12. Olması Gereken Gelir Tablosu

AYRINTILI GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	50.000
1-Yurt İçi Satışlar Hesabı	40.000
2-Yurt Dışı Satışlar Hesabı	10.000
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	5.000
1-Satıştan İadeler Hesabı (-)	5.000
C-NET SATIŞLAR	45.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	20.000
1-Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı (-)	20.000
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	25.000
E-FAALİYET GİDERLERİ	3.000
3-Genel Yönetim Giderleri Hesabı (-)	3.000
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	22.000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	7.000
3-Faiz Gelirleri Hesabı	5.000
4-Komisyon Gelirleri Hesabı	2.000
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	0
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	2.500
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı (-)	1.000
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı (-)	1.500
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	<u>26.500</u>
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	<u>500.000</u>
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı	500.000
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	526.500
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	526.500

A İşletmesi 500.000 TL tutarındaki arsa satışını gelir tablosunda olağan kar veya zarar bölümünde göstermiştir. Bu manipülasyon yöntemine başvurarak işletme

olağan karını 526.500 TL olarak göstermiştir. Bu sayede işletme olağan karını 500.000 TL fazla gösterilmiştir(Manipüle edilmiş olağan kar veya zarar – olması gereken olağan kar veya zarar = 526.000 – 26.500 = 500.000)

2.2.3.2. Nakit Akım Tablosunda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi

Yatırımcılar işletmeleri değerlendirirken sadece dönem karını değerlendirmeye almamaktadırlar. Dönem karının yanı sıra nakit akışının yüksek olması işletmelerin yatırımcılar tarafından daha çok tercih edilmesini sağlar.

Bu teknik nakit akımını olduğundan fazla ve kesintisiz göstermeyi amaçlar.

İşletmeler;

- Ana faaliyetlerinden dolayı kazanmış oldukları nakitleri fazla gösterirler,
- Faaliyetlerinden kaynaklı giderlerini yatırım gideri veya finansal işlem kaynaklı nakit çıkışı olarak gösterirler,
- Yatırım kaynaklı nakit girişini ana faaliyetlerinden kaynaklı gibi gösterirler.

Böylelikle işletmenin ana faaliyet sahasındaki nakit üretme becerisinin fazla olduğu kanısı oluşturulur.

2.2.3.3. Varlık ve Yükümlülüklerin Gerçeğe Aykırı Olarak Açıklanması

İşletmeler gelirlerini olduğundan farklı gösterebilir ya da yükümlülüklerini daha çok ya da az göstererek manipülasyon yapabilirler. Bu tarz yükümlülüklerin ve varlıkların gerçeğin dışında farklı olarak gösterilmesi sonucunda (Küçüksözen, 2004, s.125-126);

- Fiktif gelir kaydı veya satışlardan elde edilen gelirlerin öne alınması ya da şüpheli alacaklara ayrılan karşılıkların düşük olması gibi nedenlerle ticari alacaklar olduğundan yüksek,
- Stokların daha yüksek yansıtılması veya değer düşüklüğü için karşılıklarının küçük ayrılması sebepleriyle stoklar gerekenden çok yüksek,
- İştirakler ve menkul kıymetler gibi yatırımlar için ayrılması gereken karşılığın hiç ayrılmaması ya da olması gerekenden daha az ayrılması sebebiyle, bilançoda bu yatırımların daha yüksek,
- Satıcılar için gösterilen borçların daha az gösterilmesi sebebiyle alınan ürünlerin maliyetinin olduğundan düşük yansıtılması söz konusu olabilmektedir.

Örnek: A İşletmesi, B İşletmesinden 08.08.2018 tarihinde tahsil edilmesi gereken 100.000 TL tutarındaki alacağını tahsil edememiştir. İşletmenin genel durumunu iyi göstermek amacı ile 100.000 TL karşılık ayırması gerekirken 20.000 TL karşılık ayırmıştır.

Manipüle edilmiş kayıt:

08.08.2018		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı	20.000	
120 Alıcılar Hesabı		20.000
120.01 Alıcı B İşletmesi		

08.08.2018		
654 Karşılık Giderleri Hesabı	20.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı		20.000

Olması gereken kayıt:

08.08.2018		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı	100.000	
120 Alıcılar Hesabı		100.000
120.01 Alıcı B İşletmesi		

08.08.2018		
654 Karşılık Giderleri Hesabı	100.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı		100.000

2.2.3.4. Olağanüstü Gelir Yaratıcı İşlemler Yapılması

İşletmeler bazı dönemlerde ulaşmayı amaçladıkları kar seviyelerine ulaşmak adına dönen varlıkların bir kısmının veya iştirak gibi duran varlıkların bir kısmının satışı vasıtasıyla gelirlerini artırıp amaçladıkları karlılık seviyesine ulaşmaya çabalamaktadırlar. Fakat bu şekilde satış sebebiyle elde edilen gelirin, nakit akım

tablosunda esas faaliyetlerden kaynaklanan nakitmiş gibi gösterildiğinde, yanıltıcı bilgiler aktarılmış olup, bu şekilde yapılmış olan işlemlerin değerlendirilmesi finansal bilgi manipülasyonu dahilinde olacaktır (Küçüksözen: 2004, s.127).

Örnek: A İşletmesi 2010 yılında 50.000 TL değere sahip olan hisse senedini 17.07.2017 tarihinde 70.000 TL ye B İşletmesine satmıştır. Ödeme banka yoluyla yapılmıştır. A İşletmesi bu satışını faaliyet konusu satış gibi göstererek muhasebe kaydını yapmıştır.

Manipüle edilmiş kayıt:

17.07.2017		
102 Bankalar Hesabı	70.000	
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		70.000

Olması gereken kayıt:

17.07.2017		
102 Bankalar Hesabı	70.000	
110 Hisse Senetleri Hesabı		50.000
645 Menkul Kıymet Satış Karları Hesabı		20.000

2.2.3.5. Finansal Bilgi Manipülasyonuna Yönelik İşlem ve Uygulamaların Gizlenmesi Amacıyla Uygulanan Teknikler

Manipülatörler yapmış oldukları manipülasyonların ortaya çıkmasını istemezler. Yapılan manipülasyonların ortaya çıkması işletmeye çok ciddi bir itibar kaybı yaşatabildiği gibi cezai yaptırımlarla da sonuçlanabilir. Manipülasyon işlemlerinin gün yüzüne çıkarılmasını ve bu uygulamaların ilgili otoriteler veya denetçiler eliyle belli edilmesini engellemeye çalışarak başka bir suçun daha oluşmasını sağlayan eylemler vardır. Bu eylemler aşağıda sıralanmıştır;

- Önce olmayan siparişi var gibi gösterip kayıt yapıp, sonrasında bunlar için gerçek dışı sevk irsaliyesi, fatura gibi belgeler düzenlenmekte,
- Gerçek ile ilgisi olmayan fatura ve irsaliyelerin alıcı için olan suretleri yok edilmekte,
- Gerçek dışı ürün listeleri gösterilmekte,

- Geçici vergi dönemi dışına çıkmadan sahte fatura kesmek için bilgisayarlarda düzenleme yapılmakta,
- Müşterilerin ödeme günlerinde farklılıklar yaratılmakta,
- Asıl olan belgeler üzerinde oynamalar yapılmakta,
- Fiktif gelir kaydının sahte olduğu anlaşılmaması için eski tarihli anlaşmalar üzerinde oynama yapılmakta,
- Mal alımı yapılmış gibi göstermek amacı ile sahte stok listesi tutulmakta,
- Denetlemeye gelen kişilere gerçek dışı beyanlarda bulunup kamuoyunu yanıltıcı işlemler yapılmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002, s. 29).

2.3. MANİPÜLASYONU ÖNLEME YÖNTEMLERİ:

Muhasebe manipülasyonu dünya genelinde çok yaygın olarak kullanılmaktadır. İşletmeler çıkarlarını maksimum seviyede tutmak için çeşitli manipülasyonlar yaparken, bu manipülasyonlardan zarar gören kesimler oluşmaktadır. Zarar gören bu kişiler ve kurumlar haklı olarak manipülasyonu önlemek için bir takım çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmaları yapan araştırmacılar manipülasyonu tespit etmekte ve kanıt toplamakta oldukça zorlanmaktadırlar (Avşarlıgil, 2010,s.75).

Manipülasyonun tespiti üzerine çalışma yapan kişiler genellikle iki sorunun cevabını bulmakta sorun yaşamaktadır (Bayırlı, 2006, s.239). Bunlar;

- Yöneticileri manipülasyon yapmaya iten gerçek sebepler nelerdir?
- Tahakkuk muhasebesi kullanılarak yapılan manipülasyonların muhasebe politikalarına etkisi ne kadar olmalıdır?

Manipülasyon yapımını azaltmanın en iyi yolu kaliteli, güvenilir ve sık sık yapılan denetimlerdir. Her ne kadar denetimler manipülasyonu azaltsa da asla tamamen ortadan kaldıramamaktadır. Bunun sebebi ise manipülasyonun tespitinin oldukça zor olmasıdır. Bunlara ilaveten bağımsız dış denetçiler işletmeleri denetlediklerinde bu denetimlerden sorumlu değildirler. Ayrıca denetçiler bu denetimlerde yakalanamayan hata hile ve manipülasyonlardan da sorumlu tutulmamaktadır ve hazırladıkları raporların yaptırım zorunluluğu da bulunmamaktadır (Doğan ve Yörük, 2009, s.101).

Manipülasyon tespiti için bir takım modeller geliştirilmiştir. Bu modeller ağırlıklı olarak toplam tahakkuklar üzerinde durmuştur. Ancak bazı çalışmalar toplam tahakkuklarla ilgilenmemiş, ihtiyari tahakkuklar ve ihtiyari olmayan tahakkuklar

üzerinde durmuşlardır. (Karavd., 2015, s.21-39). Finansal bilgi manipülasyonunun ortaya çıkarılmasında çeşitli modeller vardır. Bunlar;

- Healy Modeli
- DeAngelo Modeli
- Jones Modeli
- Geliştirilmiş Jones Modeli
- Endüstri Modeli
- Kothari Modeli
- Larcker ve Richardson Modeli
- Barton ve Simko Modeli
- Beneish Modeli
- Spathis Modeli

2.3.1. Healy Modeli

Healy yapmış olduğu çalışmada ihtiyari olmayan tahakkukları toplam tahakkuklara eşit olduğunu kabul etmiş ve ihtiyari olmayan tahakkukları bir önceki yıl aktif toplamına göre ölçeklendirmiştir (Zhang, 2002, s.1-37).

Healy bu çalışmada her dönem sistematik bir manipülasyon yapıldığını varsaymıştır. Aynı zamanda her dönem ayrılan ihtiyari olmayan tahakkukları aktif toplama göre sabit bir oran olarak kabul etmiştir. Bu modelin en büyük eksikliği olarak kabul edilebilir. Zira her dönem değişen ihtiyari olmayan tahakkukların değişimi göz ardı edilmektedir (Dechow vd., 1995, s. 1-36).

$$NDA_t = 1/n \cdot \sum (TA_t / A_{t-1})$$

Formülde kullanılan terimlerin açıklamaları aşağıdaki gibidir;

NDA_t = Tahmini İhtiyari Olmayan Tahakkuklar

TA_t = Toplam Tahakkuklar

A_{t-1} = Bir Önceki Yıl Toplam Aktifi

n = Gözlem Yılı Sayısı

Healy modeline göre işletme karı belli bir aralıkta olduğu sürece tahakkuklar %46 oranında gelir arttırıcı etkiye sahiptir. Ancak işletme karı bu aralık içinde değilse tahakkukların gelir arttırıcı etkisi %10 civarı kalacaktır (Healy and Wahlen, 1999, s.365-383).

2.3.2. DeAngelo Modeli

DeAngelo yapmış olduğu çalışmada halka açık olan işletmelerin hisselerini geri toplayıp halka kapalı hale gelmesi sırasında manipülasyon yapıp yapmadığını incelemiştir (Küçüksözen, 2004,s.3). DeAngelo modelinde de Healy modelinde olduğu gibi tahakkukların ilgili dönemde sabit olduğu kabul edilmiştir. Aralarındaki fark ise DeAngelo modelinde ihtiyari olmayan tahakkukların tahmini önceki dönemlerle sınırlandırılmış olmasıdır (Dechow vd.,1995, s.1-36).

İhtiyari olmayan tahakkuklar şöyle hesaplanmaktadır:

$$NDA_t = TA_t / A_{t-1}$$

Terimlerin açıklamaları;

NDA_t = Tahmini İhtiyari Olmayan Tahakkuklar

TA_t = Toplam Tahakkuklar

A_{t-1} = Bir Önceki Yıl Toplam Aktifi

2.3.3. Jones Modeli

Jones yapmış olduğu çalışmasında; gümrük korumalarından yararlanmak isteyen işletmelerin manipülasyon yöntemi ile karlarında oynama yapıp yapmadıklarını tespit etmeye çalışmıştır. Jones'e göre karın manipülasyona uğramasında ihtiyari tahakkuklar çok önemli bir yere sahiptir. Bundan dolayı manipülasyon tespitinde ihtiyari tahakkukları temel kabul etmiştir (Küçüksözen, 2004, s.260).

$$TA_{it} / A_{it-1} = \alpha_i [1/A_{it-1}] + \beta_{1i} [\Delta REV_{it} / A_{it-1}] + \beta_{2i} [PPE_{it} / A_{it-1}]$$

Terimlerin açıklamaları;

TA_{it} = Toplam Tahakkuklar,

A_{it-1} = Bir Önceki Yıl Aktif büyüklüğü,

ΔREV_{it} = Gelirlerdeki Değişim,

PPE_{it} = Brüt Makine Tesis ve Cihazlar

2.3.4. Geliştirilmiş Jones Modeli

Jones 1991 yılındaki yapmış olduğu modeli geliştirmek istemiş ve farklı hipotezler üzerine çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar sonucunda kredili satış işlemleri kullanılarak kar üzerinde daha kolay manipülasyon yapılabileceğini ifade etmiştir (Dechow vd., 1995, s.1-36). Geliştirilmiş Jones Modeli eski modele ilave olarak ticari alacaklardaki değişimi de dikkate almıştır.

$$TA_{it} / A_{it-1} = \alpha_i [1/A_{it-1}] + \beta_{1i} [(\Delta REV - \Delta REC)_{it} / A_{it-1}] + \beta_{2i} [PPE_{it} / A_{it-1}]$$

Terimlerin açıklamaları;

TA_{it} = Toplam Tahakkuklar,

A_{it-1} = Bir Önceki Yıl Aktif büyüklüğü,

ΔREV_{it} = Gelirlerdeki değişim,

PPE_{it} = Brüt Makine Tesis ve Cihazlar,

ΔREC_{it} = Ticari Alacaklardaki Değişim

2.3.5. Kothari Modeli

Düzeltilmiş Jones modelinde performans değişkeni bulunmamaktadır. Modelde uç performans gösteren işletmeler incelemek istemiş ve modelin yetersiz olduğu görülmüştür. Bunun üzerine düzeltilmiş jones modeli geliştirilerek performans değişkeni de eklenmiş ve Kothari Modeli ortaya çıkarılmıştır. Performans değişkeni olarak aktif karlılık oranı tercih edilmiştir (Önder ve Ağca, 2013, s.35-47).

$$TA_{it}/A_{it-1} = \alpha_i/A_{it-1} + \beta_{1i}(\Delta REV - \Delta REC_{it})/A_{it-1} + \beta_{2i} \cdot (PPE_{it}/A_{it-1}) + \beta_{3i}ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

Terimlerin açıklamaları;

TA_{it} = Toplam Tahakkuklar

A_{it-1} = Bir önceki yıla göre aktif büyük

ΔREV_{it} = Gelirdeki değişim

PPE_{it} = Brüt makine tesis ve cihazlar

ΔREC_{it} = Ticari alacaktaki değişim

ROA = Aktif kârlılık oranı

2.3.6. Endüstri Modeli

Endüstri modeli, ihtiyari tahakkukların aynı sektörde faaliyet gösteren bütün işletmelerde aynı olduğu varsayımına dayanmaktadır. Jones modelinde olduğu gibi ihtiyari olmayan tahakkukların sabit olmadığını kabul etmiştir. Endüstri modeli incelemeye alınan işletme ile aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin aktif büyüklüklerine göre ölçeklendirilmesiyle hesaplanan tahakkuk oranının medyan değerinin kullanılması esasına dayanmaktadır (Doğan ve Yörük, 2009, s.101).

$$TA_{it}/A_{it-1} = \hat{I}_{1t} + \hat{I}_{2t} \text{ (Endüstri Medyanı)} TA_{it}/A_{it-1} + e_{it}$$

Terimlerin açıklamaları;

TA_{it} = Toplam Tahakkuklar,

A_{it-1} = Bir önceki yıl toplam aktifleri,

e_{it} = Hata terimi

2.3.7. Larcker ve Richardson Modeli

Larcker ve Richardson Modeli, Düzeltilmiş Jones Modelinde Nakit Akışı değişkeni ve Piyasa Değeri/Defter Değeri değişkeninin eksik olması üzerine bu değişkenlerin eklenmesi sonucu ortaya çıkmıştır.

Modelde tahakkuklar, satıştaki büyüme ve sermaye yoğunluğunun fonksiyonu olarak kabul edilmiştir. Bundan dolayı B/M Piyasa değeri/Defter değeri değişkeni ile CFO Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışı değişkeni eklenmiştir (Önder ve Ağca, 2013, s.35-47).

$$TA_{it} / A_{it-1} = \alpha_i / A_{it-1} + \beta_{1i} .(\Delta REV - \Delta REC_{it}) / A_{it-1} + \beta_{2i} .(PPE_{it} / A_{it-1}) + \beta_{3i} CFO_{it} / TA_{it-1} + \beta_4 (B / M_{it}) + \varepsilon_{it}$$

Terimlerin açıklamaları;

TA_{it} = Toplam Tahakkuklar

A_{it-1} = Bir Önceki Yıla Göre Aktif Büyük

ΔREV_{it} = Gelirdeki Değişim

PPE_{it} = Brüt Makine Tesis ve Cihazlar

ΔREC_{it} = Ticari Alacaktaki Değişim

CFO = Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışı

B/M = Piyasa Değeri / Defter Değeri

2.3.8. Barton ve Simko Modeli

Barton ve Simko modeli geçmişte yapılan bir manipülasyonun, gelecek yıllarda yapılmak istenen manipülasyonu zorlaştırıp zorlaştırmadığını incelemiştir. Modelin temelini Net Faaliyetler Varlıkları(NFV) kalemi oluşturur.

NFV= Öz sermaye - Hazır Değerler - Menkul Kıymetler + Toplam Borçlar - Kredi Borçları (Bayırlı, 2006, s.253).

Barton ve Simko modeli bilançoju nasıl sınırlandırdığı konusunda herhangi bir bilgi verememektedir. Bunun yanı sıra. Barton ve Simko Modelini(Net Faaliyet Varlıkları/Satışlar) oranının, aktifleri gerçek değerinden daha çok gösterdiği gerekçesi ile eleştirenler olmuştur (Avşarlıgil, 2010, s.75).

2.3.9. Beneish Modeli

Beneish olağan üstü başarı sağlayan işletmelerin herhangi bir manipülasyon yöntemine başvurup başvurmadığına dair bir çalışma yapmıştır. Modelde manipülasyon yaptığı SEC tarafından tespit edilmiş işletmeler ile herhangi bir manipülasyon işlemine bulaşmamış işletmeler probit analizi ile incelenmiştir.

Manipülasyon yapan işletmelere 1 değeri, herhangi bir manipülasyon işlemine başvurmamış işletmelere 0 değeri verilmiştir (Küçüksözen, 2004, s.267).

1999 yılında modelinde bazı değişiklikler yapmıştır. Bu değişiklikler sonucunda sekiz farklı bağımsız değişken kullanarak aşağıdaki formüle ulaşmıştır.

$$Mi = -4,840 + (0.920*DSRI) + (0.528*GMI) + (0,404*AQI) + (0,892*SGI) + (0,115 * DEPI) + (-0,172 * SGAI) + (4,679 * TATA) + (-0,327 * LVGI)$$

Terimlerin açıklamaları;

DSRI – Ticari Alacaklar Endeksi

GMI – Brüt Kar Marjı Endeksi

AQI – Aktif Kalitesi Endeksi

SGI – Satışlardaki Büyüme Endeksi

DEPI – Amortisman Giderleri Endeksi

SGAI – Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi

LVGI – Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi

TATA – Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı

Bu formülde Mİ' nin aldığı değere göre manipülasyon olasılığı aşağıdaki gibidir (Wiedman, 1999, s.156);

Mİ %2,94'den düşük ise manipülasyon yoktur.

Mİ %2,94'den büyük, %5,99'dan küçükse işletme manipülasyon yapıyor olabilir.

Mi %5,99'dan büyük, % 11,32' den küçük ise büyük bir ihtimale işletme manipülasyon yapıyordur.

Mi %11,32' den büyük ise çok yüksek bir ihtimale işletme manipülasyon yapıyordur.

Beneish kurmuş olduğu modeli test etmiş ve SEC tarafından manipülasyon yaptığı tespit edilen işletmelerde %38 ile %56 arasında doğru sonuca ulaştığını tespit etmiştir (Beneish, 1999, s.33).

2.3.10. Spathis Modeli

2000 yılında Spathis 76 işletmeye ait finansal verileri logistic regresyon analizine tabi tutmuş ve finansal tablolarda yapılan manipülasyonları tespit etmeye çalışmıştır. Bu modeli oluştururken bazı rasyoların kullanılması gerektiğini öne sürmüştür (Kıllı ve Evcı, 2017, s.75). Beneish modelinde finansal oranların kullanılmadığını görmüş ve yeni bir model oluşturarak modeline finansal oranları da eklemiştir. Beneish den farklı olarak manipülasyonu bulmak için probit analizi kullanmak yerine lojistik regresyon analizini kullanmıştır (Tekin, 2017, s.86).

$$E(y) = \frac{\exp(b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_kx_k)}{1 + \exp(b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_kx_k)}$$

Modelde E(y) bağımlı değişken kabul edilmiş ve manipülasyon yapan işletmelere Y:1, manipülasyon yapmayan işletmelere Y:0 değeri verilmiştir.

b_0 : Kesişim değerini

$b_1 + b_2 + \dots + b_k$: Bağımsız değişkenlerin katsayılarını

$x_1 + x_2 + \dots + x_k$: Bağımsız değişkenleri

Modelde bulunan diğer bağımsız değişkenler;

DEBT/EQ= Borç/Öz kaynak

SAL/TA= Satışlar/Toplam Aktifler

NP/SAL= Net Kar/ Satışlar

REC/SAL= Alacaklar/ Satışlar

NP/TA= Net Kar/ Toplam Aktifler

WC/TA= Çalışma Sermayesi/ Toplam Aktifler

GP/TA= Brüt Kar/ Toplam Aktifler

INV/SAL= Stoklar/ Satışlar

TD/TA= Toplam Borç / Toplam Aktifler

Z= Altman Z- Skor

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İSTANBUL'DA FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETMENİN HİLE, MANİPÜLASYON VE AGRESİF MUHASEBE UYGULAMALARINA BİR ÖRNEK

Bu bölümde çalışmanın amacı, önemi, kapsamı ve yönteminden bahsedilmiştir.

3.1. ÇALIŞMANIN KONUSU, AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışmanın konusu, İstanbul'da freze üretimi sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin yapmış olduğu hile, manipülasyon ve agresif muhasebe uygulamalarının gösterilmesidir.

Çalışmanın amacı işletmelerde yapılan hata, hile, manipülasyon ve agresif muhasebe uygulamalarını açıklamak; bu uygulamaların nasıl yapıldığını, kimleri etkilediğini ve ne gibi sonuçlar doğurduğunu göstermektir.

Devletin vergi kaybı yaşamaması için; kredi kuruluşları, yatırımcılar, ortaklar ve diğer üçüncü şahısların yanıltılmaması için ve işletmenin üçüncü kişiler tarafından mağdur edilmemesi için hile, manipülasyon ve agresif muhasebe uygulamalarının en aza indirilmesi gerekmektedir.

3.2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Bu çalışmada 2017 ve 2018 yıllarında İstanbul'da faaliyet gösteren bir işletmenin baş vurmuş olduğu agresif muhasebe uygulamalarına değinilmiştir. Yapılan bu agresif muhasebe uygulamalarının dönem karını nasıl etkilediği, ortakların veya diğer şahısların şirketten aldıkları paraların nasıl gizlendiği, vergilerin daha az ödendiği ve kayıt dışı satışlar sonucu oluşan stokların nasıl yok edildiği anlatılmıştır. Araştırmanın yöntemi olarak örnek olay çalışması yapılmıştır.

3.3. ÖRNEK

A İşletmesi 01.01.2017 tarihinde listelenen varlık ve kaynaklara sahip bir işletmedir. İşletmenin faaliyet konusu freze alış – satış ve üretimidir. (Veriler İstanbul’da faaliyet gösteren bir şirketten izin alınarak alınmıştır.)

100 Kasa Hesabı	: 20.000
102 Bankalar Hesabı	: 35.000
120 Alıcılar Hesabı	: 70.000
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	: 30.000
153 Ticari Mallar Hesabı	: 100.000
252 Binalar Hesabı	: 450.000
254 Taşıtlar Hesabı	: 90.000
255 Demirbaşlar Hesabı	: 120.000
300 Banka Kredileri Hesabı	: 85.000
320 Satıcılar Hesabı	: 110.000
321 Borç Senetleri Hesabı	: 170.000
400 Banka Kredileri	: 450.000

Tablo 13. 2017 Yılı Açılış Bilançosu

AKTİF	A İŞLETMESİ 01.01.2017 TARİHLİ AÇILIŞ BİLANÇOSU		PASİF
I. DÖNEN VARLIKLAR	255.000	III. KISA VADELİ YABANCI KY.	365.000
10 Hazır Değerler	55.000	30 Mali Borçlar	85.000
Kasa 20.000		Banka Kredileri 85.000	
Bankalar 35.000		32 Ticari Borçlar	280.000
12 Ticari Alacaklar	70.000	Satıcılar 110.000	
Alıcılar 70.000		Borç Senetleri 170.000	
15 Stoklar	130.000	IV.UZUN VADELİ YABANCI K.	450.000
İlk Madde ve Malzeme 30.000		40 Mali Borçlar	450.000
Ticari Mallar 100.000		Banka Kredileri 450.00	
II. DURAN VARLIKLAR	660.000	V. ÖZ KAYNAKLAR	100.000
25 Maddi Duran Varlıklar	660.000	50 Ödenmemiş Sermaye	100.000
Binalar 450.000		Sermaye 100.000	
Taşıtlar 90.000			
Demirbaşlar 120.000			
A.TOPLAM	915.000	P.TOPLAM	915.000

Sermaye = Dönen varlıklar + Duran varlıklar - (Kısa vadeli yabancı kaynaklar + Uzun vadeli yabancı kaynaklar) = 915.000 - (365.000 + 450.000) = 100.000 TL

1. Açılış Kaydı

01/01/2017		
100 Kasa Hesabı	20.000	
102 Bankalar Hesabı	35.000	
120 Alıcılar Hesabı	70.000	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	30.000	
153 Ticari Mallar Hesabı	100.000	
252 Binalar Hesabı	450.000	
254 Taşıtlar Hesabı	90.000	
255 Demirbaşlar Hesabı	120.000	
300 Banka Kredileri Hesabı		85.000
320 Satıcılar Hesabı		110.000
321 Borç Senetleri Hesabı		170.000
400 Banka Kredileri Hesabı		450.000
500 Sermaye Hesabı		100.000

2. Giderleri Aktifleştirmek

İşletme 02.03.2017 tarihinde pazarlama faaliyetlerinde kullandığı aracının tamiratını KDV hariç 5.000 TL'ye yaptırmıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. Ödemeyi nakit yapmıştır. İşletme giderlerini olduğundan düşük göstermek için gideri aktifleştirmeyi tercih etmiştir.

Manipüle edilmiş kayıt:

02.03.2017		
254. Taşıtlar Hesabı	5.000	
191. İndirilecek KDV	900	
100. Kasa Hesabı		5.900

Olması gereken kayıt:

02.03.2017		
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	5.000	
191. İndirilecek KDV	900	
100. Kasa Hesabı		5.900

İşletme 5.900 TL tutarındaki giderini aktifleştirerek giderlerini olduğundan az göstermiştir. Giderlerini az göstererek yatırımcıların, finans kuruluşlarının ve satıcıların yanılmasına sebep olmuştur.

Tek Düzen Hesap Planına uymamanın cezası, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde özel usulsüzlük cezası olarak belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/6. maddesinde; bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 5.000,00 TL. (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2017'den itibaren) Özel Usulsüzlük Cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

3. Alış veya Satış Tutarlarında Yapılan Oynamalar

İşletme 17.04.2017 tarihinde KDV hariç 60.000 TL tutarında freze makinasını kredili olarak satın almıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. Ancak işletme giderlerini eksik göstermek için bir rakam eksik göstermiştir.

Hileli kayıt:

17.04.2017		
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	6.000	
191. İndirilecek KDV	1.080	
320. Satıcılar Hesabı		7.080

Olması gereken kayıt:

17.04.2017		
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	60.000	
191. İndirilecek KDV	10.800	
320. Satıcılar Hesabı		70.800

İşletme KDV dahil 70.800 TL tutarındaki giderini, KDV dahil 7.080 TL göstererek giderlerini 63.720 TL daha az göstermiştir. Giderlerini az göstererek yatırımcıların, finans kuruluşlarının ve satıcıların yanılmasına sebep olmuştur.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun zaman aşımı hükümlerine göre geçmiş beş yıla ait vergiye ilişkin işlemler incelenebilir. İşletme ticari alışlarını olduğundan daha

az tutarla hatalı kaydederek 191 İndirilecek KDV tutarını da hatalı girmiştir. 191 İndirilecek KDV, işletmenin indirim konusu yaparken kullandığı KDV kalemidir. Burada vergi kayıp ve kaçağı olmadığından, hazine zararı doğmadığından vergi matrahında eksik beyan olmayacaktır dolayısı ile herhangi bir vergi ve cezası doğmayacaktır. Ancak usulsüzlük yönünden VUK'un 30/4'üncü maddesinde re'sen takdir sebebi de sayılan bu fiilin kapsamının VUK'un 352/I-3'üncü maddesinde düzenlenen "*Defter Kayıtlarının ve Bunlarla İlgili Vesikaların Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkan Vermeyecek Derecede Noksan, Karışık veya Usulsüz Olması*" hükmü gereğince usulsüzlük cezası hükmolunacaktır. İşletmenin yaptığı hatalı kayıta olduğu gibi, kayıtların karıştığı, hesapların yanlış veya eksik olduğu, giderlere ilişkin belge bulunmadığı, kayda konu belgenin gerçeği yansıtmadığı vb. gibi durumlarda bu hüküm uygulanmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352/3. maddesinde; Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması sonucu 1.Derece Usulsüzlük Cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Bu bentte sayılan usulsüzlük fiili re'sen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir.

4. Ayrılması Gereken Karşılıkların Sonraki Dönemlerde Ayrılması

İşletme 23.04.2017 tarihinde C İşletmesine KDV hariç 90.000 TL tutarında freze ucu satmıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. Ödeme vadesi 05.05.2017 olarak kararlaştırılmıştır. 05.05.2017 tarihinde ödeme vadesi gelmesine rağmen C işletmesi ödeme yapmamıştır. Farklı tarihlerde borç istenmesine rağmen C İşletmesi borcunu ödemiş bunun üzerine işletme 07.07.2017 tarihinde C İşletmesine dava açmıştır. İşletme 90.000 TL tutarında satmış olduğu mallar için karşılık ayırması gerekirken dönem karını yüksek göstermek amacı ile 04.04.2018 tarihinde karşılık ayırmıştır.

Manipüle edilmiş kayıt:

04.04.2018		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı	106.200	
120 Alıcılar Hesabı		106.200

04.04.2018		
654. Karşılık Giderleri Hesabı	106.200	
129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı		106.200

Olması gereken kayıt:

07.07.2017		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı	106.200	
120 Alıcılar Hesabı		106.200

07.07.2017		
654 Karşılık Giderleri Hesabı	106.200	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı		106.200

İşletme 2017 yılında ayırması gereken karşılığı 2018 yılında ayırmıştır. 2017 yılı karını 106.200 TL fazla göstermiştir. İşletme gelirlerini olduğundan yüksek göstererek yatırımcıların, finans kuruluşlarının ve satıcıların yanıltılmasına sebep olmuştur.

Şüpheli alacak uygulamasına ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde yer verilmiştir. İlgili maddede ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava ve icra safhasında bulunan alacaklar, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve bu çeşit alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte bir karşılık ayrılabilceği, şüpheli alacaklardan sonradan edilenlerin miktarlarının ise tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesaplarına intikal ettirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verdiği özelgelerde ise, şüpheli alacak için dava açıldıktan sonraki yıllarda karşılık ayrılamayacağı, VUK'nun 322. maddesine bağlanmıştır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun zaman aşımı hükümlerine göre geçmiş beş yıla ait vergiye ilişkin işlemler incelenebilir. İşletme karşılık giderlerini dönemsel kavramı dışına çıkarak 2017 değil 2018 yılında ayırmıştır. İşletmenin 2017 yılında vergi matrahı eksilmediği için burada vergi kayıp ve kaçağı olmadığından ve hazine zararı doğmadığından 2017 yılı

için eleştirilecek bir husus yoktur. Dolayısı ile 2017 yılına ilişkin herhangi bir vergi ve cezası doğmayacaktır. Ancak 2018 yılında karşılık giderleri yasal gider sayılmadığı için giderler arasından çıkarılacak ve karşılık olarak ayrılan gider(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider) tutarı olan 106.200 TL 2018 yılı vergi matrahına eklenecektir. 2018 yılında 106.200 TL'nin vergi matrahına eklenmesi suretiyle işletme adına kesilecek vergi için VUK 341. ve 344/1 maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyası cezası da kesilmesi gerekmektedir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352/3. maddesinde; Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması sonucu işletme adına 2018 yılında 1.Derece Usulsüzlük Cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Bu bentte sayılan usulsüzlük fiili re'sen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir.

5. Vergi Usul Kanununa Aykırı Reeskont Hesaplamak

İşletme 01.09.2017 tarihinde nakit satış tutarı KDV hariç 70.000 TL tutarındaki frezeyi KDV hariç 80.000 TL'ye 5 ay vadeli senet ile satmıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. KDV nakit olarak tahsil edilmiştir. Senet vadesi 5 aylıktır. 4 aylık kısmı 2017 yılına denk gelirken 1 aylık kısmı 2018 yılına tekabül etmektedir. İşletme 2018 yılı reeskontunu ayırmamıştır.

Agresif muhasebe uygulanmış kayıt:

01.09.2017		
121 Alacak Senetleri Hesabı	80.000	
100 Kasa Hesabı	14.400	
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı		80.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		14.400

Olması gereken kayıt:

$$\text{Aylık faiz} = (80.000 - 70.000) / 5 = 2.000$$

01.09.2017		
657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabı	2.000	
122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı		2.000

01.01.2018		
122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı	2.000	
647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı		2.000

İşletme 2018 yılı reeskontunu ayırmayarak 2018 yılı gelirini 2017 yılında elde etmiş gibi göstermiştir. İşletme dönemsellik ilkesine aykırı davranmış ve 2017 yılı gelirini 2.000 TL fazla göstererek yatırımcıların, finans kuruluşlarının ve satıcıların yanılmasına sebep olmuştur.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun zaman aşımı hükümlerine göre geçmiş beş yıla ait vergiye ilişkin işlemler incelenebilir. İşletme dönemsellik kavramı dışına çıkarak reeskont işlemini yapmadığı için 2018 yılında kayıt edeceği 2.000 TL reeskont faiz gelirini eksik hesaplamıştır. 391 Hesaplanan KDV 2017 yılında peşin tahsil edildiği için KDV açısından eleştirilecek bir husus yoktur. İşletmenin geriye dönük 2017 ve 2018 yılına ilişkin reeskont kayıtları yapıldıktan sonra 2018 yılı için 2000 TL 2018 yılı vergi matrahına eklenecektir. 2017 yılı için fazla beyan edilen vergide hazine zararı olmadığı için herhangi bir vergi kayıp kaçağı yoktur, ancak 2018 yılında beyan edilecek vergi matrahı 2000 TL eksik hesaplanmıştır. 2018 yılında 2000 TL'nin vergi matrahına eklenmesi suretiyle işletme adına kesilecek vergi için VUK 341. ve 344/1 maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası da kesilmesi gerekmektedir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352/3. maddesinde; Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması sonucu işletme adına 2018 yılında 1.Derece Usulsüzlük Cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Bu bentte sayılan usulsüzlük fiili re'sen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir.

Tek Düzen Hesap Planına uymamanın cezası, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde özel usulsüzlük cezası olarak belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/6. maddesinde; bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara

uymayanlara 5.000,00 TL. (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2017'den itibaren) Özel Usulsüzlük Cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

6. Cari Dönem Mal Alışlarını Gelecek Döneme Aktarılması

İşletme 04.11.2017 tarihinde KDV hariç 120.000 TL tutarında frezeyi B İşletmesinden kredili olarak satın almıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. İşletme 2017 yılı karını yüksek göstermek için bu alış faturasını 04.11.2018 tarihinde değil 30.03.2018 tarihinde kayıt altına almıştır.

Hileli kayıt:

30.03.2018		
153 Ticari Mallar Hesabı	120.000	
191. İndirilecek KDV Hesabı	21.600	
320. Satıcılar Hesabı		141.600

Olması gereken kayıt:

04.11.2017		
153 Ticari Mallar Hesabı	120.000	
191. İndirilecek KDV Hesabı	21.600	
320. Satıcılar Hesabı		141.600

İşletme 2017 yılındaki alışını 2018 yılında göstermiştir. İşletme 2017 yılı giderlerini 141.600 TL daha az göstererek yatırımcıların, finans kuruluşlarının ve satıcıların yanılgısına sebep olmuştur.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun zaman aşımı hükümlerine göre geçmiş beş yıla ait vergiye ilişkin işlemler incelenebilir. İşletme dönemsellik kavramı dışına çıkarak işlemini döneminde yapmadığı için 2017 yılında kayıt edeceği gider ve KDV'yi 2018 yılında kayıt etmiştir. İşletmenin geriye dönük 2017 ve 2018 yılına ilişkin ticari mal alış ve 191 İndirilecek KDV tutarları yeniden hesaplanacak ve kayıtları yapıldıktan sonra 2017 ve 2018 yılı için vergi matrahları bu tutarlara göre hesaplanacaktır. İşlem sonucunda eksik beyan edilen KDV ve kurumlar vergisi açısından vergi kayıp kaçağı çıktığı takdirde vergiler tarh ve tahsil edilecektir. Buna istinaden vergi matrahının değişmesi ve vergi çıktığı takdirde işletme adına kesilecek vergiler için VUK 341. ve 344/1 maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası da kesilmesi gerekmektedir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352/3. maddesinde; Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması sonucu işletme adına 2018 yılında 1.Derece Usulsüzlük Cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Bu bentte sayılan usulsüzlük fiili re'sen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir.



2017 YILI MANİPÜLE EDİLMİŞ BÜYÜK DEFTER HESAPLARI

100 KASA HESABI	
20.000	5.900
14.400	28.500
-----	-----
34.400	34.400

102 BANKALAR HESABI	
35.000	35.000
-----	-----
35.000	35.000

120 ALICILAR HESABI	
70.000	176.200
106.200	
-----	-----
176.200	176.200

121 ALACAK SENETLERİ HESABI	
80.000	80.000
-----	-----
80.000	80.000

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	
30.000	30.000
-----	-----
30.000	30.000

153 TİCARİ MALLAR HESABI	
100.000	85.000
	15.000
-----	-----
100.000	100.000

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	
900	1.980
1.080	
-----	-----
1.980	1.980

252 BİNALAR HESABI	
450.000	450.000
-----	-----
450.000	450.000

253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HESABI	
6.000	6.000
-----	-----
6.000	6.000

254 TAŞITLAR HESABI	
90.000	95.000
5.000	
-----	-----
95.000	95.000

255 DEMİRBAŞLAR HESABI	
120.000	120.000
-----	-----
120.000	120.000

300 BANKA KREDİLERİ HESABI	
85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

320 SATICILAR HESABI	
117.080	110.000
	7.080
-----	-----
117.080	117.080

321 BORÇ SENETLERİ HESABI	
170.000	170.000
-----	-----
170.000	170.000

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
HESABI

28.620	28.620
-----	-----
28.620	28.620

391 HESAPLANAN KDV HESABI

30.600	16.200
	14.400
-----	-----
30.600	30.600

400 BANKA KREDİLERİ HESABI

450.000	450.000
-----	-----
450.000	450.000

500 SERMAYE HESABI

100.000	100.000
-----	-----
100.000	100.000

590 DÖNEM NET KARI HESABI

85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI

170.000	90.000
	80.000
-----	-----
170.000	170.000

621 SATILAN TİCARİ MALLAR
MALİYETİ HESABI

85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI
HESABI

85.000	170.000
85.000	
-----	-----
170.000	170.000

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI
HESABI

85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

2017 YILI OLMASI GEREKEN BÜYÜK DEFTER HESAPLARI

100 KASA HESABI	
20.000	5.900
14.400	28.500
-----	-----
34.400	34.400

102 BANKALAR HESABI	
35.000	35.000
-----	-----
35.000	35.000

120 ALICILAR HESABI	
70.000	106.200
106.200	70.000
-----	-----
176.200	176.200

121 ALACAK SENETLERİ HESABI	
80.000	80.000
-----	-----
80.000	80.000

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI	
2.000	2.000
-----	-----
2.000	2.000

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI	
106.200	106.200
-----	-----
106.200	106.200

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI	
106.200	106.200
-----	-----
106.200	106.200

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	
30.000	30.000
-----	-----
30.000	30.000

153 TİCARİ MALLAR HESABI	
100.000	85.000
120.000	135.000
-----	-----
220.000	220.000

190 DEVREDEN KDV HESABI	
2.700	2.700
-----	-----
2.700	2.700

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	
900	33.300
10.800	
21.600	
-----	-----
33.300	33.300

252 BİNALAR HESABI	
450.000	450.000
-----	-----
450.000	450.000

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	
60.000	60.000
-----	-----
60.000	60.000

254 TAŞITLAR HESABI	
90.000	90.000
-----	-----
90.000	90.000

255 DEMİRBAŞLAR HESABI

120.000	120.000
-----	-----
120.000	120.000

320 SATICILAR HESABI

322.400	110.000
	70.800
	141.600
-----	-----
322.400	322.400

391 HESAPLANAN KDV HESABI

30.600	16.200
	14.400
-----	-----
30.600	30.600

500 SERMAYE HESABI

100.000	100.000
-----	-----
100.000	100.000

600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI

170.000	90.000
	80.000
-----	-----
170.000	170.000

631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM
GİDERLERİ HESABI

5.000	5.000
-----	-----
5.000	5.000

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ
HESABI

2.000	2.000
-----	-----
2.000	2.000

300 BANKA KREDİLERİ HESABI

85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

321 BORÇ SENETLERİ HESABI

170.000	170.000
-----	-----
170.000	170.000

400 BANKA KREDİLERİ HESABI

450.000	450.000
-----	-----
450.000	450.000

591 DÖNEM NET ZARARI HESABI

28.200	28.200
-----	-----
28.200	28.200

621 SATILAN TİCARİ MALLAR
MALİYETİ HESABI

85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI

106.200	106.200
-----	-----
106.200	106.200

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI
HESABI

198.200	170.000
	28.200
-----	-----
198.200	198.200

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI
HESABI

28.200	28.200
-----	-----
28.200	28.200

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM
GİDERLERİ HESABI

5.000	5.000
-----	-----
5.000	5.000

761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM
GİDERLERİ YANSITMA HESABI

5.000	5.000
-----	-----
5.000	5.000



Tablo 14. 2017 Yılı Manipüle Edilmiş Gelir Tablosu

GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	170.000
1-Yurt İçi Satışlar Hesabı	170.000
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
C-NET SATIŞLAR	170.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	85.000
1-Satılan Ticari Mal Maliyeti Hesabı (-)	85.000
BRÜT SATIŞ KARI	85.000
E-FAALİYET GİDERLERİ	-
FAALİYET KARI	85.000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	-
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	-
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-
OLAĞAN KAR	85.000
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	-
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-
DÖNEM KARI	85.000
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	
DÖNEM NET KARI	85.000

Tablo 15. 2017 Yılı Olması Gereken Gelir Tablosu

GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	170.000
1-Yurt İçi Satışlar Hesabı	170.000
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
C-NET SATIŞLAR	170.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	85.000
1-Satılan Ticari Mal Maliyeti Hesabı (-)	85.000
BRÜT SATIŞ KARI	85.000
E-FAALİYET GİDERLERİ	5.000
3-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı (-)	5.000
FAALİYET KARI	80.000
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	-
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	108.200
1-Karşılık Giderleri Hesabı (-)	106.200
2-Reeskont Faiz Giderleri Hesabı (-)	2.000
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-
OLAĞAN ZARAR	- 28.200
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	-
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-
DÖNEM ZARARI	- 28.200
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	-
DÖNEM NET ZARARI	- 28.200

Tablo 16. 2017 Yılı Manipüle Edilmiş Mizan

Hesap Adı	Borç Toplamı	Alacak Toplamı	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
100 KASA HESABI	34.400,	5.900	28.500	
102 BANKALAR HESABI	35.000		35.000	
120 ALICILAR HESABI	176.200		176.200	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	80.000		80.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	30.000		30.000	
153 TİCARİ MALLAR HESABI	100.000	85.000	15.000	
252 BİNALAR HESABI	450.000		450.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	6.000		6.000	
254 TAŞITLAR HESABI	95.000		95.000	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	120.000		120.000	
300 BANKA KREDİLERİ HESABI		85.000		85.000
320 SATICILAR HESABI		117.080		117.080
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		170.000		170.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		28.620		28.620
400 BANKA KREDİLERİ HESABI		450.000		450.000
500 SERMAYE HESABI		100.000		100.000
590 DÖNEM NET KARI HESABI		85.000		85.000

Tablo 17. 2017 Yılı Olması Gereken Mizan

Hesap Adı	Borç Toplamı	Alacak Toplamı	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
100 KASA HESABI	34.400	5.900	28.500	
102 BANKALAR HESABI	35.000		35.000	
120 ALICILAR HESABI	176.200	106.200	70.000	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	80.000		80.000	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI (-)		2.000		2.000
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI	106.200		106.200	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KAR. HESABI (-)		106.200		106.200
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	30.000		30.000	
153 TİCARİ MALLAR HESABI	220.000	85.000	135.000	
190 DEVREDEN KDV HESABI	2.700		2.700	
252 BİNALAR HESABI	450.000		450.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	60.000		60.000	
254 TAŞITLAR HESABI	90.000		90.000	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	120.000		120.000	
300 BANKA KREDİLERİ HESABI		85.000		85.000
320 SATICILAR HESABI		322.400		322.400
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		170.000		170.000
400 BANKA KREDİLERİ HESABI		450.000		450.000
500 SERMAYE HESABI		100.000		100.000
591 DÖNEM NET ZARARI HESABI (-)	28.200		28.200	

2017 Yılı Manipüle Edilmiş Kapanış Kayıtları

300	Banka Kredileri Hesabı	85.000	
320	Satıcılar Hesabı	117.080	
321	Borç Senetleri Hesabı	170.000	
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	28.620	
400	Banka Kredileri Hesabı	450.000	
500	Sermaye Hesabı	100.000	
590	Dönem Net Karı Hesabı	85.000	
	100 Kasa Hesabı		28.500
	102 Bankalar Hesabı		35.000
	120 Alıcılar Hesabı		176.200
	121 Alacak Senetleri Hesabı		80.000
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		30.000
	153 Ticari Mallar Hesabı		15.000
	252 Binalar Hesabı		450.000
	253 Tesis, Makine Ve Cihazlar Hesabı		6.000
	254 Taşıtlar Hesabı		95.000
	255 Demirbaşlar Hesabı		120.000

2017 Yılı Olması Gereken Kapanış Kayıtları

122	Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı (-)	2.000	
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)	106.200	
300	Banka Kredileri Hesabı	85.000	
320	Satıcılar Hesabı	322.400	
321	Borç Senetleri Hesabı	170.000	
400	Banka Kredileri Hesabı	450.000	
500	Sermaye Hesabı	100.000	
	100 Kasa Hesabı		28.500
	102 Bankalar Hesabı		35.000
	120 Alıcılar Hesabı		70.000
	121 Alacak Senetleri Hesabı		80.000
	128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı		106.200
	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		30.000
	153 Ticari Mallar Hesabı		135.000
	190 Devreden KDV Hesabı		2.700
	252 Binalar Hesabı		450.000
	253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı		60.000
	254 Taşıtlar Hesabı		90.000
	255 Demirbaşlar Hesabı		120.000
	591 Dönem Net Zararı Hesabı (-)		28.200

İşletme yeni ortaklıklar kurmak ve kredi limitini arttırmak için birtakım hile ve manipülasyon yöntemlerine başvurmuştur. 2017 yılında eğer hiçbir manipülasyon yöntemine başvurmasaydı 28.000 TL zarar etmiş olacaktı. Normal şartlarda zarar eden bir işletmeye kimse ortak olmak istememektedir. Ancak 2017 yılında yapmış olduğu manipülasyon yöntemleri ile karını 85.000 TL göstermiş ve yeni bir ortaklık kurmuştur. Bu manipülasyonların 2017 yılı dezavantajı ise $85.000 \times 0,22 = 18.700$ fazladan KV ödemek zorunda kalması olarak ifade edilebilir.

İşletme 2018 yılı başında yeni bir ortaklık kurduğu için bir takım politika değişikliğine gitmiştir. Yeni ortak vergi ödemek istememektedir ve bundan dolayı 2018 yılı manipülasyonları vergi ödememek üzerine yapılmıştır.

2018 Yılı Manipüle Edilmiş Açılış Kayırları

100 Kasa Hesabı	28.500	
102 Bankalar Hesabı	35.000	
120 Alıcılar Hesabı	176.200	
121 Alacak Senetleri Hesabı	80.000	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	30.000	
153 Ticari Mallar Hesabı	15.000	
252 Binalar Hesabı	450.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	6.000	
254 Taşıtlar Hesabı	95.000	
255 Demirbaşlar Hesabı	120.000	
300 Banka Kredileri Hesabı		85.000
320 Satıcılar Hesabı		117.080
321 Borç Senetleri Hesabı		170.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		28.620
450 Banka Kredileri Hesabı		450.000
500 Sermaye Hesabı		100.000
590 Dönem Net Karı Hesabı		85.000

2018 Yılı Olması Gereken Açılış Kayıtları

100 Kasa Hesabı	28.500	
102 Bankalar Hesabı	35.000	
120 Alıcılar Hesabı	70.000	
121 Alacak Senetleri Hesabı	80.000	
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı	106.200	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	30.000	
153 Ticari Mallar Hesabı	135.000	
190 Devreden KDV Hesabı	2.700	
252 Binalar Hesabı	450.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	60.000	
254 Taşıtlar Hesabı	90.000	
255 Demirbaşlar Hesabı	120.000	
591 Dönem Net Zararı Hesabı (-)	28.200	
122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı (-)		2.000
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı(-)		106.200
300 Banka Kredileri Hesabı		85.000
320 Satıcılar Hesabı		322.400
321 Borç Senetleri Hesabı		170.000
400 Banka Kredileri Hesabı		450.000
500 Sermaye Hesabı		100.000

7. Yararlanılmaması Gereken Teşviklerden Yararlanma

İşletme 05.04.2018 tarihinde personelin maaşını hesaplarken daha az SGK primi ve vergi ödemek için gerekli şartları sağlamamasına rağmen 17103 sayılı teşvikten faydalanıyormuş gibi bordro hazırlamıştır. İşletme aynı gün nakit olarak ücret ödemesini ve vergi ödemesini yapmıştır. İşyeri tehlike sınıfı 2dir. (17103 sayılı teşvik işletmelerin ilave istihdam sağlaması durumunda çalıştırdığı personele ait SGK işçi payı, İşsizlik sigortası işçi payı ve Gelir Vergisinin devlet tarafından karşılandığı teşviktir.)

Hileli kayıt:

Ücret Tahakkuku

Personelin Nisan Ayındaki Ücreti	= 3.000 TL
SGK İşçi Payı	= Brüt Ücret X %14: 3.000 X 0.14 = 420
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	= Brüt Ücret X %1: 3.000 X 0.01 = 30
Gelir Vergisi Matrahı (İşçi Payı)	= Brüt Ücret - (SGK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşçi Payı) = 3.000 - (420 + 30) = 2550
Gelir Vergisi 0.15=	= Gelir Vergisi Matrahı X %15: 2.550 X 0.15= 382,5
Damga Vergisi = 22,77	= Brüt Ücret X %07,59: 3000 X 0,00759 = 22,77
Asgari Geçim İndirimi Tutarını 191,88 TL Olarak Açıklanmıştır.)	= 191,88 (Asgari Ücret Tespit Komisyonu AGİ Tutarını 191,88 TL Olarak Açıklanmıştır.)
Ödenecek Gelir Vergisi	= Gelir Vergisi - Asgari Geçim İndirimi = 382,5 – 191,88 = 190,62
SGK İşveren Payı	= Brüt Ücret X %[19 + (Tehlike Sınıfı / 2)] = 19 + (2 / 2) = 20 Brüt Ücret X %20: 3.000 X 0.20 = 600
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	= Brüt Ücret X %2: 3.000 X 0.02 = 60
Net Ücret (İşçi Payı + Damga Vergisi + Ödenecek Gelir Vergisi)	= Brüt Ücret-(SGK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşçi Payı + Damga Vergisi + Ödenecek Gelir Vergisi) 3.000 – (420+30+22,77+190,62) = 2336,61

05.04.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	3.660	
770.01. Brüt Ücretler: 3.000		
770.02. SGK İşveren Payı: 600		
770.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 60		
335 Personele Borçlar Hesabı		2336,61
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hesabı		213,39
360.01 Gelir Vergisi: 190,62		
360.02 Damga Vergisi: 22,77		
361 Öd. S. Güvenlik Kesintileri Hesabı		1.110
361.01 SGK İşçi Payı: 420		
361.02 SGK İşveren Payı: 600		
361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı: 30		
361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 60		

Ücret ödemesi

05.04.2018		
335 Personele Borçlar Hesabı	2336,61	
100 Kasa Hesabı		2336,61

Damga vergisi ödenmesi

05.04.2018		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	22,77	
360.02 Damga Vergisi: 22,77		
100 Kasa Hesabı		22,77

İşletme 17103 sayılı teşvikten yararlanmış gibi manipülasyon yaptığı için; SGK işçi payı, İşsizlik sigortası işçi payı, Gelir vergisi, SGK işveren payı ve İşsizlik sigortası işveren payı ödemeyecektir. Yani sadece işçi ücretini ve damga vergisini ödeyecektir. Bu ödenmeyen tutarlar 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hesabına virmanlanarak kapatılmıştır.

05.04.2018		
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hesabı	190,62	
360.01 Gelir Vergisi: 190,62		
361 Öd. S. Güvenlik Kesintileri Hesabı	1.110	
361.01 SGK İşçi Payı: 420		
361.02 SGK İşveren Payı: 600		
361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı: 30		
361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 60		
679 Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Karlar Hesabı		1300,62

Olması gereken kayıt:

Ücret Tahakkuku

Personelin Nisan Ayındaki Ücreti = 3.000 TL

SGK İşçi Payı = Brüt Ücret X %14: 3.000 X 0.14 = 420

İşsizlik Sigortası İşçi Payı = Brüt Ücret X %1: 3.000 X 0.01 = 30

Gelir Vergisi Matrahı = Brüt Ücret - (SGK İşçi Payı + İşsizlik

Sigortası İşçi Payı) = 3.000 - (420 + 30) = 2550

Gelir Vergisi = Gelir Vergisi Matrahı X %15: 2.550 X 0.15

= 382,5

Damga Vergisi = Brüt Ücret X %07,59: 3000 X 0,00759

= 22,77

Asgari Geçim İndirimi = 191,88 (Asgari Ücret Tespit Komisyonu

AGİ Tutarını 191,88 TL Olarak Açıklanmıştır.)

Ödenecek Gelir Vergisi = Gelir Vergisi - Asgari Geçim İndirimi

= 382,5 - 191,88 = 190,62

SGK İşveren Payı = Brüt Ücret X %[19 + (Tehlike Sınıfı / 2)]

= 19 + 2 / 2 = 20

= Brüt Ücret X %20: 3.000 X 0.20 = 600

İşsizlik Sigortası İşveren Payı = Brüt Ücret X %2: 3.000 X 0.02 = 60

Net Ücret = Brüt Ücret - (SGK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşçi Payı + Damga

Vergisi + Ödenecek Gelir Vergisi)

= 3.000 - (420 + 30 + 22,77 + 190,62) = 2336,61

05.04.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	3.660	
770.01 Brüt Ücretler: 3.000		
770.02. SGK İşveren Payı: 600		
770.03. İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 60		
335 Personele Borçlar Hesabı		2336,61
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hesabı		213,39
360.01 Gelir Vergisi: 190,62		
360.02 Damga Vergisi: 22,77		
361 Öd. S. Güvenlik Kesintileri Hesabı		1.110
361.01 SGK İşçi Payı: 420		
361.02 SGK İşveren Payı: 600		
361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı: 30		
361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 60		

Ücret ödemesi

05.04.2018		
335 Personele Borçlar Hesabı	2336,61	
100 Kasa Hesabı		2336,61

Gelir ve damga vergisi ödenmesi

05.04.2018		
360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hesabı	213,39	
360.01 Gelir Vergisi: 190,62		
360.02 Damga Vergisi: 22,77		
100 Kasa Hesabı		213,39

Sigorta prim ödenmesi

05.04.2018		
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	1.110	
361.01 SGK İşçi Payı: 420		
361.02 SGK İşveren Payı: 600		
361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı: 30		
361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 60		
100 Kasa Hesabı		1.110

İşletme 17103 sayılı teşvikten yararlanmaması gerekirken yararlanmış ve devleti 1.300,62 TL gelir kaybına uğratmıştır.

İşlem sonucunda eksik beyan edilen matraha 1.300,62 TL tutar eklenerek yeni matrah üstünden vergi hesaplanır vergi matrahının değişmesi, hazine zararının doğması prensibi gereği ortaya çıkan vergi farkı ve vergi farkına istinaden VUK 341. ve 344/1 maddeleri uyarınca 1 kat vergi ziyayı cezası işletmeye tarh ve tahsil edilir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352/3. maddesinde; Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması sonucu işletme adına 2018 yılında 1.Derece Usulsüzlük Cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Bu bentte sayılan usulsüzlük fiili re'sen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir.

8. Fazla Fire Ayırarak Kayıt Dışı Satışları Saklamak

İşletme 30.04.2018 tarihinde 30.000 TL tutarında elmas hammadde kullanarak freze üretimi yapmıştır. İşletme faturasız satışlarını gizlemek için fire oranını % 30 göstermiş ayrıca vergi az ödemek için fire tutarını genel üretim giderlerinde göstermiştir. Meslek odası fire oranını %10 olarak açıklamıştır.

$$\text{Fire Tutarı} = 30.000 \times \%30 = 9.000$$

Hileli kayıt:

30.04.2018		
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	9.000	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		9.000

Olması gereken kayıt:

Fire Tutarı = 30.000 x %10 = 3.000

30.04.2018		
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	3.000	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		3.000

Fazladan ayrılan firenin kaydı

30.04.2018		
689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı	6.000	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		6.000

İşletme gerçek fire miktarından 6.000 TL tutarında fazla fire ayırmıştır. 6.000 TL kayıt dışı satış yaparak gelirlerini olduğundan az göstermiş bunun yanı sıra fire oranını yüksek göstererek de giderlerini yüksek göstermiştir. İşletme hem gelirlerini az gösterdiği için hem de giderlerini yüksek gösterdiği için devletin vergi kaybına uğramasına neden olmuştur.

İşlem sonucunda eksik beyan edilen matraha 6.000 TL gider yazılan fire farkı ve 6000 TL kayıt dışı hasılat farkı toplam 12.000 TL eklenerek yeni matrah üstünden vergi hesaplanır. Vergi matrahının değişmesi, hazine zararının doğması prensibi gereği ortaya çıkan vergi farkı ve vergi farkına istinaden VUK 341. ve 344/1 maddeleri uyarınca 1 kat vergi ziyayı cezası işletmeye tarh ve tahsil edilir.

Usulsüzlük açısından; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları" başlıklı 352/3. maddesinde; Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması sonucu işletme adına 2018 yılında 1.Derece Usulsüzlük Cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Bu bentte sayılan usulsüzlük fiili re'sen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir.

Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/1. maddesinde; "Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (2018 takvim yılı için) 240 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

İşletme kurumun kayıt dışı yapmış olduğu satış olan 6.000 TL KDV tutarı ile birlikte dikkate alındığında toplamda (6.000 + 1.080 =) 7.080 TL tutar kesilecek özel usulsüzlük cezasında dikkate alınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; işletme kurum adına (7080 TL x %10=) 708 TL tutarında özel usulsüzlük kesilir.

9. Belgesiz Gider Yazma, Sahte Belgeler İle İşlem Yapma

İşletme ödeyeceği vergi miktarını azaltmak için sahte alış faturası düzenlemeye karar vermiştir. 28.05.2018 tarihli KDV hariç 100.000 TL tutarında kredili sahte freze alış faturası düzenlemiştir. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır.

Hileli kayıt:

28.05.2018		
153 Ticari Mallar Hesabı	100.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	18.000	
320 Satıcılar Hesabı		118.000

İşletme 118.000 TL tutarında sahte fatura ile giderlerini olduğundan yüksek göstermiş ve devletin gelir kaybına uğramasına neden olmuştur.

İşletmenin kullandığı sahte faturalara isabet eden İndirilecek KDV 2018/01-12.Dönem KDV beyanları re'sen düzeltilip, yapılan KDV düzeltmesi sonucunda işletme 2018/1-12 dönemi KDV beyanlarında ödenecek KDV çıktığı takdirde ortaya çıkacak ödenecek KDV farkı tutarlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/4-6. maddesi uyarınca re'sen tarh edilmesi ve tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir.

Sahte faturalarla maliyet/gider fazlalığına sebep olan 100.000 TL 2018 yılı kurumlar vergisi beyanına re'sen eklenir ve re'sen tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi

gerekir. (Şayet Sahte faturalar bilerek kullanılmışsa Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesindeki kaçakçılık hükümleri uygulanır.)

Özel usulsüzlük yönünden; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/1. maddesinde; "Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (2018 takvim yılı için) 240 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

İşletme kurumun kullandığı sahte faturaların toplamı olan 100.000 TL KDV tutarı ile birlikte dikkate alındığında toplamda (100.000 + 18.000 =) 118.000 TL tutar kesilecek özel usulsüzlük cezasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu hüküm ve açıklamalara göre; işletme kurum adına (118.000 TL x %10=) 11.800 TL tutarında özel usulsüzlük kesilir.

Usulsüzlük yönünden, işletme kurumun 2018 hesap döneminde bir kısım emtia alımlarını sahte faturalar ile belgelendirdiği anlaşılmıştır. Bu durum; işletme kurumun defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan usulsüz ve karışık olduğunu göstermekte olup, bu fiil 213 sayılı VUK' un 352/I-3 maddesi uyarınca birinci derecede usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir. Söz konusu fiil aynı zamanda VUK' un 30/4. maddesi uyarınca re' sen takdir sebebi sayıldığından işletme kurum adına iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza uygulamasında aynı kanunun 336. madde hükmünün dikkate alınması gerekmektedir.

10. Mükerrer Muhasebe Kayıtları

İşletme yönetim departmanında kullanılması için 03.06.2018 tarihinde KDV hariç 10.000 TL tutarında evrak dolabı alınmıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. Ödeme 2.800 TL'si nakit, 9.000 TL'si çek keşide edilerek yapılmıştır. İşletme giderlerini yüksek göstermek amacıyla aynı faturayı mükerrer olarak 01.07.2018 tarihinde yeniden muhasebe kayıtlarına almıştır. Yapmış olduğu hilenin fark edilmemesi için mükerrer kaydı 381 Gider Tahakkukları Hesabında gizlemiştir.

03.06.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	10.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	1.800	
100 Kasa Hesabı		2.800
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı		9.000

Hileli kayıt:

01.07.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	10.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	1.800	
381 Gider Tahakkukları Hesabı		11.800

İşletme aynı faturayı iki defa işleyerek giderlerini olduğundan yüksek göstermiş ve devletin vergi kaybına uğramasına neden olmuştur.

İşletmenin kullandığı sahte faturalara isabet eden İndirilecek KDV 2018/01-12.Dönem KDV beyanları re'sen düzeltilip, yapılan KDV düzeltmesi sonucunda işletme 2018/1-12 dönemi KDV beyanlarında ödenecek KDV çıktığı takdirde ortaya çıkacak ödenecek KDV farkı tutarlarınının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/4-6. maddesi uyarınca re'sen tarh edilmesi ve tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir.

Çift işlenen faturayla maliyet/gider fazlalığına sebep olan 10.000 TL 2018 yılı kurumlar vergisi beyanına re'sen eklenir ve re'sen tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir.

Özel usulsüzlük yönünden; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/6. madde hükmüne göre 2018 yılı için 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

11. Aktifleştirilmesi Gereken Harcamanın Giderleştirilmesi

İşletme 18.07.2018 tarihinde pazarlama departmanında KDV hariç 30.000 TL tutarında tadilat yapmıştır. (Bina 5 yıllığına kiralanmıştır.) Ödeme çek keşide edilerek

yapılmıştır. Yapılan tadilat giderleri arttırarak daha az vergi ödemek için özel maliyetler hesabı yerine direk giderleştirilmiştir.

Manipüle edilmiş kayıt:

18.07.2018		
760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	30.000	
191. İndirilecek KDV	5.400	
103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı		35.400

Olması gereken kayıt:

18.07.2018		
264 Özel Maliyetler Hesabı	30.000	
191. İndirilecek KDV	5.400	
103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı		35.400

Bina 5 yıllığına kiralandığı için

Amortisman tutarı = $30.000/5 = 6.000$

31.12.2018		
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	6.000	
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		6.000

İşletme aktifleştirmesi gereken harcamaları giderleştirilmiş ve devletin vergi kaybına uğramasına neden olmuştur.

Amortisman ayırma yöntemiyle itfa edilecek giderler bir kalemde yazılmış ve 6.000 TL tutarındaki gider 30.000 TL olarak kaydedilmiştir. İşletmenin maliyet/gider fazlalığına sebep olan 24.000 TL 2018 yılı kurumlar vergisi beyanına re'sen eklenir ve re'sen tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir.

Özel usulsüzlük yönünden; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/6. madde hükmüne göre 2018 yılı için 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

12. Kasa Noksanının Başka Hesaplara Virmanı İle Gizlenmesi

İşletme ortaklarından A 28.07.2018 tarihinde kasadan 5.000 TL tutarında para almıştır. İşletme bu paraya faiz geliri işletmemek için 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabına virmanlamıştır.

Hileli kayıt:

28.07.2018		
159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	5.000	
100 Kasa Hesabı		5.000

Olması gereken kayıt:

28.07.2018		
131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	5.000	
100 Kasa Hesabı		5.000

İşletme ortağın aldığı parayı gizleyerek hem diğer ortakların kandırılmasına hem de bu paraya faiz geliri işletilmeyerek devletin vergi kaybına uğramasına neden olmuştur.

İşletmenin ortağa kullandığı 5000 TL'ye faiz işletilip 5.000 TL için tekabül eden faiz geliri 2018 yılı kurumlar vergisi beyanına re'sen eklenir ve re'sen tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir.

Özel usulsüzlük yönünden; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/6. madde hükmüne göre 2018 yılı için 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

13. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderleri, Genel Gider Gibi Kaydetme

İşletme yöneticisi, yönetim departmanında kullanılan araç ile aşırı hız yaptığı için 1.240 TL trafik cezası gelmiştir. İşletme bu trafik cezasını 15.08.2018 tarihinde nakit olarak ödemiş ve işletme faaliyetlerinden kaynaklanan bir gider gibi kaydetmiştir.

Manipüle edilmiş kayıt:

15.08.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	1.240	
100 Kasa Hesabı		1.240

Olması gereken kayıt:

15.08.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	1.240	
100 Kasa Hesabı		1.240

15.08.2018		
950 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	1.240	
951 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		1.240

İşletme trafik cezasını genel gider gibi muhasebe kayıtlarına aktarmış, nazım hesaplarda göstermeyerek mali kardan düşmüştür. Her ne kadar bu gider ticari karı etkilese de mali karı etkilememesi gerekmektedir. İşletmenin yılsonunda nazım hesaplardaki giderleri ticari kara ekleyerek kurumlar vergisini ödemesi gerekmektedir. İşletme yapmış olduğu muhasebe manipülasyonu ile devleti vergi kaybına uğratmıştır.

14. İşletme 31.08.2018 tarihinde B İşletmesine kredili olarak KDV hariç 150.000 TL satış yapmıştır. KDV oranı %18 olarak hesaplanmıştır. Herhangi bir hile veya agresif muhasebe uygulamasına başvurulmamıştır.

31.08.2018		
120 Alıcılar Hesabı	177.000	
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı		150.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı		27.000

15. Sahte Stokların Depo, Ambar Vb. Yerlerde Çıkarılan Yangınlar Vasıtasıyla Yok Edilmesi

İşletme sahte alış faturası alması ve faturasız satış yapması nedeni ile stoklarında fazlalık oluşmuştur. 15.12.2018 tarihinde depoda yangın çıkarılmış ve

130.000 TL tutarında ticari malı kullanılmaz hale gelmiş gibi göstermiştir. İşletme yapmış olduğu bu hile ile hem ticari mal stok'unu eritmiş hem de giderlerini arttırarak ödeyeceği vergi miktarını düşürmüştür.

Hileli kayıt:

15.12.2018		
157 Diğer Stoklar Hesabı	130.000	
153 Ticari Mallar Hesabı		130.000

15.12.2018		
654 Karşılık Giderleri Hesabı	130.000	
158 Stok Değer Düş. Kar. Hesabı		130.000

İşletme çıkartmış olduğu yangın sayesinde 130.000 TL tutarındaki gayri resmi satışını gizlemiş bunun yanı sıra 130.000 TL tutarındaki ticari malının zayı olmuş gibi göstererek giderlerini olduğundan yüksek göstermiştir. İşletme yapmış olduğu bu hile ile devletin vergi kaybı yaşamasına neden olmuştur.

İşletmenin kullandığı sahte faturalara isabet eden İndirilecek KDV 2018/01-12.Dönem KDV beyanları re'sen düzeltilip, yapılan KDV düzeltmesi sonucunda işletme 2018/1-12 dönemi KDV beyanlarında ödenecek KDV çıktığı takdirde ortaya çıkacak ödenecek KDV farkı tutarlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/4-6. maddesi uyarınca re'sen tarh edilmesi ve tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir.

Sahte faturalarla maliyet/gider fazlalığına sebep olan 130.000 TL 2018 yılı kurumlar vergisi beyanına re'sen eklenir ve re'sen tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir. (Şayet Sahte faturalar bilerek kullanılmışsa Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesindeki kaçakçılık hükümleri uygulanır.) Ayrıca belgesiz satışlara isabet eden tutar kurumlar vergisi beyanına re'sen eklenir ve re'sen tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekir.

Özel usulsüzlük yönünden; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/1. maddesinde; "Verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının

verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (2018 takvim yılı için) 240 TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

İşletme kurumun kullandığı sahte faturaların toplamı olan 130.000 TL KDV tutarı ile birlikte dikkate alındığında toplamda (130.000 + 23.400 =) 154.400 TL tutar kesilecek özel usulsüzlük cezasında dikkate alınması gerekmektedir. Bu hüküm ve açıklamalara göre; işletme kurum adına (154.400 TL x %10=) 15.400 TL tutarında özel usulsüzlük kesilir.

Özel usulsüzlük yönünden yine; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/6. madde hükmüne göre 2018 yılı için 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

Usulsüzlük yönünden, işletme kurumun 2018 hesap döneminde bir kısım emtia alımlarını sahte faturalar ile belgelendirdiği anlaşılmıştır. Bu durum; işletme kurumun defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan usulsüz ve karışık olduğunu göstermekte olup, bu fiil 213 sayılı VUK' un 352/I-3 maddesi uyarınca birinci derecede usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir. Söz konusu fiil aynı zamanda VUK' un 30/4. maddesi uyarınca re' sen takdir sebebi sayıldığından işletme kurum adına iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza uygulamasında aynı kanunun 336. madde hükmünün dikkate alınması gerekmektedir.

16. Amortisman Usul Ve Esaslarına Aykırı Amortisman Ayırmak

İşletme önceki dönemlerde normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaktadır. 31.12.2018 tarihinde giderlerini yüksek göstermek amacı ile azalan bakiyeler yöntemine geçerek 450.000 TL değerindeki binası için amortisman ayırmıştır. İşletme binasının faydalı ömrü 50 yıl olarak alınmıştır.

Agresif muhasebe uygulanmış kayıt:

Amortisman Tutarı = (Bina değeri / Faydalı ömür) x 2 (Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrıldığı için 2 ile çarpılır) = (450.000 / 50) x 2 = 18.000

31.12.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	18.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		18.000

Olması gereken kayıt:

Amortisman Tutarı = Bina değeri / Faydalı ömür = 450.000 / 50 = 9.000

31.12.2018		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	9.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		9.000

İşletme normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine geçerek 9.000 TL fazla amortisman ayırmıştır. Bu durum her ne kadar kanunlara uygun olsa da dönem karını etkilemektedir. İşletme 2018 yılında giderlerini 9.000 TL fazla göstererek devletin 2018 yılında vergi kaybı yaşamasına neden olmuştur. İlerleyen yıllarda amortisman daha az ayrılacağı için bu vergi kaybı telafi edilmiş olacaktır.

Amortisman ayırma yöntemiyle itfa edilecek giderler amortisman yönteminin yanlış uygulanması sonucu 2018 yılında 9.000 TL fazladan gider yazılmıştır. İşletmenin gider fazlalığına sebep olan 9.000 TL 2018 yılı kurumlar vergisi beyanına re'sen eklenir ve re'sen tarh edilen vergiler üzerinden aynı kanunun 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekir.

Özel usulsüzlük yönünden; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Özel Usulsüzlükler ve Cezaları" başlıklı 353/6. madde hükmüne göre 2018 yılı için 5.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

2018 YILI MANİPÜLE EDİLMİŞ BÜYÜK DEFTER HESAPLARI

100 KASA HESABI		102 BANKALAR HESABI	
28.500	2.337	35.000	35.000
	23	-----	-----
	2.800	35.000	35.000
	5.000		
	1.240		
	17.101		
-----	-----		
28.500	28.500		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI		120 ALICILAR HESABI	
44.400	9.000	176.200	106.200
	35.400	177.000	247.000
-----	-----	-----	-----
44.400	44.400	353.200	353.200
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI	
80.000	80.000	106.200	106.200
-----	-----	-----	-----
80.000	80.000	106.200	106.200
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI		150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	
106.200	106.200	30.000	21.000
-----	-----		9.000
106.200	106.200	-----	-----
		30.000	30.000
151 YARI MAMULLER HESABI		152 MAMULLER HESABI	
9.000	9.000	21.000	9.000
-----	-----	9.000	21.000
9.000	9.000	-----	-----
		30.000	30.000
153 TİCARİ MALLAR HESABI		157 DİĞER STOKLAR HESABI	
15.000	130.000	130.000	130.000
120.000	75.000	-----	-----
100.000	30.000	130.000	130.000
-----	-----		
235.000	235.000		

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI HESABI

130.000	130.000
-----	-----
130.000	130.000

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
HESABI

5.000	5.000
-----	-----
5.000	5.000

190 DEVREDEN KDV HESABI

21.600	21.600
-----	-----
21.600	21.600

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI

21.600	48.600
18.000	
1.800	
1.800	
5.400	
-----	-----
48.600	48.600

252 BİNALAR HESABI

450.000	450.000
-----	-----
450.000	450.000

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
HESABI

6.000	6.000
-----	-----
6.000	6.000

254 TAŞITLAR HESABI

95.000	95.000
-----	-----
95.000	95.000

255 DEMİRBAŞLAR HESABI

120.000	120.000
-----	-----
120.000	120.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
HESABI

18.000	18.000
-----	-----
18.000	18.000

300 BANKA KREDİLERİ HESABI

85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

320 SATICILAR HESABI

376.680	117.080
	141.600
	118.000
-----	-----
376.680	376.680

321 BORÇ SENETLERİ HESABI

170.000	170.000
-----	-----
170.000	170.000

335 PERSONELE BORÇLAR HESABI

2.337	2.337
-----	-----
2.337	2.337

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI

1.110	1.110
-----	-----
1.110	1.110

391 HESAPLANAN KDV HESABI

27.000	27.000
-----	-----
27.000	27.000

500 SERMAYE HESABI

100.000	100.000
-----	-----
100.000	100.000

590 DÖNEM NET KARI HESABI

85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI

150.000	150.000
-----	-----
150.000	150.000

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI

75.000	75.000
-----	-----
75.000	75.000

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI

23	28.620
191	213
28.620	
-----	-----
28.833	28.833

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

11.800	11.800
-----	-----
11.800	11.800

400 BANKA KREDİLERİ HESABI

450.000	450.000
-----	-----
450.000	450.000

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI

85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

591 DÖNEM NET ZARARI HESABI

241.799	241.799
-----	-----
241.799	241.799

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HESABI

9.000	9.000
-----	-----
9.000	9.000

631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI

30.000	30.000
-----	-----
30.000	30.000

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
HESABI

42.900	42.900
-----	-----
42.900	42.900

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE
KARLAR HESABI

1.301	1.301
-----	-----
1.301	1.301

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI
HESABI

241.799	241.799
-----	-----
241.799	241.799

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
YANSITMA HESABI

9.000	9.000
-----	-----
9.000	9.000

761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM
GİDERLERİ YANSITMA HESABI

30.000	30.000
-----	-----
30.000	30.000

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
YANSITMA HESABI

42.900	42.900
-----	-----
42.900	42.900

654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI

106.200	236.200
130.000	
-----	-----
236.200	236.200

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI
HESABI

393.100	151.301
	241.799
-----	-----
393.100	393.100

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

9.000	9.000
-----	-----
9.000	9.000

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM
GİDERLERİ HESABI

30.000	30.000
-----	-----
30.000	30.000

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
HESABI

3.660	42.900
10.000	
10.000	
1.240	
18.000	
-----	-----
42.900	42.900

2018 YILI OLMASI GEREKEN BÜYÜK DEFTER HESAPLARI

100 KASA HESABI	
28.500	2.337
	213
	1.110
	2.800
	5.000
	1.240
	15.800
-----	-----
28.500	28.500

102 BANKALAR HESABI	
35.000	35.000
-----	-----
35.000	35.000

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI	
44.400	9.000
	35.400
-----	-----
44.400	44.400

120 ALICILAR HESABI	
70.000	247.000
177.000	
-----	-----
247.000	247.000

121 ALACAK SENETLERİ HESABI	
80.000	80.000
-----	-----
80.000	80.000

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI (-)	
2.000	2.000
-----	-----
2.000	2.000

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI	
106.200	106.200
-----	-----
106.200	106.200

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)	
106.200	106.200
-----	-----
106.200	106.200

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI	
5.000	5.000
-----	-----
5.000	5.000

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	
30.000	27.000
	3.000
-----	-----
30.000	30.000

151 YARI MAMULLER HESABI	
3.000	3.000
-----	-----
3.000	3.000

152 MAMULLER HESABI	
27.000	3.000
3.000	27.000
-----	-----
30.000	30.000

153 TİCARİ MALLAR HESABI

135.000	75.000
	60.000
-----	-----
135.000	135.000

190 DEVREDEN KDV HESABI

2.700	2.700
-----	-----
2.700	2.700

191 İNDİRİLECEK KDV HESABI

1.800	7.200
5.400	
-----	-----
7.200	7.200

252 BİNALAR HESABI

450.000	450.000
-----	-----
450.000	450.000

253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR
HESABI

60.000	60.000
-----	-----
60.000	60.000

254 TAŞITLAR HESABI

90.000	90.000
-----	-----
90.000	90.000

255 DEMİRBAŞLAR HESABI

120.000	120.000
-----	-----
120.000	120.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
HESABI

9.000	9.000
-----	-----
9.000	9.000

264 ÖZEL MALİYETLER HESABI

30.000	30.000
-----	-----
30.000	30.000

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
HESABI

6.000	6.000
-----	-----
6.000	6.000

300 BANKA KREDİLERİ HESABI

85.000	85.000
-----	-----
85.000	85.000

320 SATICILAR HESABI

322.400	322.400
-----	-----
322.400	322.400

321 BORÇ SENETLERİ HESABI

170.000	170.000
-----	-----
170.000	170.000

335 PERSONELE BORÇLAR HESABI

2.337	2.337
-----	-----
2.337	2.337

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
HESABI

213	213
17.100	17.100
-----	-----
17.313	17.313

391 HESAPLANAN KDV HESABI

27.000	27.000
-----	-----
27.000	27.000

500 SERMAYE HESABI

100.000	100.000
-----	-----
100.000	100.000

590 DÖNEM NET KARI HESABI

44.100	44.100
-----	-----
44.100	44.100

600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI

150.000	150.000
-----	-----
150.000	150.000

621 SATILAN TİCARİ MALLAR
MALİYETİ HESABI

75.000	75.000
-----	-----
75.000	75.000

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
HESABI

22.660	22.660
-----	-----
22.660	22.660

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK
KESİNTİLERİ HESABI

1.110	1.110
-----	-----
1.110	1.110

400 BANKA KREDİLERİ HESABI

450.000	450.000
-----	-----
450.000	450.000

580 GEÇMİŞ YILLAR SARARLARI
HESABI

28.200	28.200
-----	-----
28.200	28.200

591 DÖNEM NET ZARARI HESABI

28.200	28.200
-----	-----
28.200	28.200

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ
HESABI

3.000	3.000
-----	-----
3.000	3.000

631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM
GİDERLERİ HESABI

6.000	6.000
-----	-----
6.000	6.000

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ
HESABI

2.000	2.000
-----	-----
2.000	2.000

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI
HESABI

107.900	152.000
44.100	
-----	-----
152.000	152.000

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI

44.100	44.100
-----	-----
44.100	44.100

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

3.000	3.000
-----	-----
3.000	3.000

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA
HESABI

3.000	3.000
-----	-----
3.000	3.000

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM
GİDERLERİ HESABI

6.000	6.000
-----	-----
6.000	6.000

761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM
GİDERLERİ YANSITMA HESABI

6.000	6.000
-----	-----
6.000	6.000

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
HESABI

3.660	23.900
10.000	
1.240	
9.000	
-----	-----
23.900	23.900

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA
HESABI

23.900	23.900
-----	-----
23.900	23.900

950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN
GİDERLER HESABI

1.240	1.240
-----	-----
1.240	1.240

951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
ALACAKLI HESABI

1.240	1.240
-----	-----
1.240	1.240

Tablo 18. 2018 Yılı Manipüle Edilmiş Gelir Tablosu

GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	150.000
1-Yurt İçi Satışlar Hesabı	150.000
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
C-NET SATIŞLAR	150.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	84.000
1-Satılan Mamüller Maliyeti Hesabı (-)	9.000
2 -Satılan Ticari Mal Maliyeti Hesabı (-)	75.000
BRÜT SATIŞ KARI	66.000
E-FAALİYET GİDERLERİ	72.900
1-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	30.000
2-Genel Yönetim Giderleri Hesabı (-)	42.900
	-
FAALİYET ZARARI	6.900
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	-
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	236.200
1-Karşılık Giderleri Hesabı (-)	236.200
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-
	-
OLAĞAN ZARAR	243.100
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	1.301
1-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hesabı	1.301
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-
	-
DÖNEM ZARARI	241.799
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	-
DÖNEM NET ZARARI	241.799

Tablo 19. 2018 Yılı Olması Gereken Gelir Tablosu

GELİR TABLOSU	
A-BRÜT SATIŞLAR	150.000
1-Yurt İçi Satışlar Hesabı	150.000
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
C-NET SATIŞLAR	150.000
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	78.000
1-Satılan Mamüller Maliyeti Hesabı (-)	3.000
2- Satılan Ticari Mal Maliyeti Hesabı (-)	75.000
BRÜT SATIŞ KARI	72.000
E-FAALİYET GİDERLERİ	29.900
1-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	6.000
2-Genel Yönetim Giderleri Hesabı (-)	23.900
FAALİYET KARI	42.100
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	2.000
1-Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı	2.000
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	-
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-
OLAĞAN KAR	44.100
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	-
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-
DÖNEM KARI	44.100
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	-
DÖNEM NET KARI	44.100

Tablo 20. 2018 Yılı Manipüle Edilmiş Mizan

Hesap Adı	Borç Toplamı	Alacak Toplamı	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
100 KASA HESABI	28.500	11.399,38	17.100,62	
102 BANKALAR HESABI	35.000		35.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. HESABI (-)		44.400		44.400
120 ALICILAR HESABI	353.200	106.200	247.000	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	80.000		80.000	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI	106.200		106.200	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ. HESABI (-)		106.200		106.200
152 MAMULLER HESABI	30.000	9.000	21.000	
153 TİCARİ MALLAR HESABI	235.000	205.000	30.000	
157 DİĞER STOKLAR HESABI	130.000		130.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. HESABI (-)		130.000		130.000
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	5.000		5.000	
190 DEVREDEN KDV HESABI	21.600		21.600	
252 BİNALAR HESABI	450.000		450.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	6.000		6.000	
254 TAŞITLAR HESABI	95.000		95.000	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	120.000		120.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		18.000		18.000
300 BANKA KREDİLERİ HESABI		85.000		85.000
320 SATICILAR HESABI		376.680		376.680
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		170.000		170.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	213,39	28.833,39		28.620
381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI		11.800		11.800
400 BANKA KREDİLERİ HESABI		450.000		450.000
500 SERMAYE HESABI		100.000		100.000
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		85.000		85.000
591 DÖNEM NET ZARARI HESABI (-)	241.799,38		241.799,38	

Tablo 21. 2018 Yılı Olması Gereken Mizan

Hesap Adı	Borç Toplamı	Alacak Toplamı	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
100 KASA HESABI	28.500	12.700	15.800	
102 BANKALAR HESABI	35.000		35.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. HESABI (-)		44.400		44.400
120 ALICILAR HESABI	247.000		247.000	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	80.000		80.000	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI	106.200		106.200	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KAR. HESABI (-)		106.200		106.200
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI	5.000		5.000	
152 MAMULLER HESABI	30.000	3.000	27.000	
153 TİCARİ MALLAR HESABI	135.000	75.000	60.000	
252 BİNALAR HESABI	450.000		450.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	60.000		60.000	
254 TAŞITLAR HESABI	90.000		90.000	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	120.000		120.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		9.000		9.000
264 ÖZEL MALİYETLER HESABI	30.000		30.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		6.000		6.000
300 BANKA KREDİLERİ HESABI		85.000		85.000
320 SATICILAR HESABI		322.400		322.400
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		170.000		170.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	213,39	17.313		17.100
400 BANKA KREDİLERİ HESABI		450.000		450.000
500 SERMAYE HESABI		100.000		100.000
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (-)	28.200		28.200	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		44.100		44.100

İşletme 2018 yılında politika değişikliğine gitmiş ve vergi ödememek için birtakım manipülasyon yöntemlerine başvurmuştur. İşletme manipülasyon yapmamış olsaydı (Dönem Net Karı + Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler – Geçmiş Dönem Zararı) x 0,22 = (44.100 + 1.240 -28.200) x 0,22 = 3.770 TL KV ödeyecekti. İşletme yapmış olduğu manipülasyon yöntemleri ile Tablo 20’de görüldüğü gibi 241.799,38 TL zarar göstermiş ve hiç vergi ödememiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebede hata, hile ve manipülasyon çok eski zamanlardan beri uzmanların üzerinde tartıştığı konulardandır. Dünyada ve ülkemizde bu uygulamalar ve denetimleri hakkında birçok çalışma yapılmıştır. Ancak agresif muhasebe son zamanlarda kullanılmaya başlayan yeni bir terimdir. Literatüre bakıldığında agresif muhasebe ile ilgili çok fazla çalışma olmadığı görülmektedir.

Muhasebe hatalarının nedenlerine bakıldığında en başta bilgi eksikliği göze çarpmaktadır. Gerek işletmelerde gerekse muhasebe bürolarında çalışan personellerin yeterince eğitim almamaları durumunda hata yapma ihtimalleri artmaktadır. Bu çerçevede bu personellerin seminerler, konferanslar vb. faaliyetler ile bilgi seviyelerinin artırılması oldukça önemlidir.

Yapılan hataların diğer önemli bir sebebi ise ihmaldir. Yapılan işin önemsiz olduğunu düşünme, mesleğini sevmeden yapma, yaptığı işin denetlenmeyeceğini düşünme vb. sebepler bazen çalışanların yaptıkları işe gösterdiği özeni azaltabilir ve hataların meydana gelmesine neden olabilir. Bundan dolayı yapılan işi daha cazip hale getirmek ve düzenli periyotlarla denetlemek hata oranını azaltabilmektedir.

Uygulamada en çok karşılaşılan hata çeşitleri matematik hataları ve kayıt hatalarıdır. Matematik hataları genellikle dikkatsizlik sonucu ortaya çıkmaktadır. Kayıt hataları ise ağırlıklı olarak bilgisizlik kaynaklıdır. Bilgisayarlı muhasebeye geçilmesi ile birlikte devir hatalarıyla neredeyse karşılaşılmamaktadır.

Muhasebede hile çeşitli amaçlar için yapılmaktadır. Daha az vergi ödemek ya da hiç ödememek ise bu amaçların başında gelmektedir. İşletmeler sadece vergi kaçırmak maksadı ile hileye başvurmaz. Kredi limitini arttırmak, hisse senedi fiyatlarını arttırmak, yeni ortaklıklar kurmak, bazı teşviklerden faydalanmak veya piyasada güçlü bir imaj oluşturmak maksadıyla da hileye başvurabilir.

Muhasebe hilelerinin nedenlerine bakıldığında üç ana başlık dikkat çekmektedir.

Bunlardan birincisi çalışanların üstündeki baskıdır. Bu baskı işletme sahibi veya yöneticilerin baskısı olabileceği gibi fazla kazanma hırsı, daha iyi yaşama isteği veya uyuşturucu, kumar gibi kötü alışkanlıklardan kaynaklı baskılar da olabilir. Baskı unsurunu azaltmak için kişilerin yaşam standartlarının artırılması, kötü alışkanlıklar ile topyekün mücadele ve mobbing cezasının artırılması gibi önlemler alınması faydalı olabilir.

İkinci sebep haklı gösterme eylemidir. Genelde hileye başvuran kişiler yapmış oldukları hilenin ne kadar masum olduğunu düşünürler. Haklı gösterme eylemi çoğunlukla alt kademe personelde görülmektedir. Çalışanlara psikologlar tarafından seminerler verilmesi haklı gösterme eyleminde azalma sağlayabilir.

Üçüncü sebep ise fırsattır. Fırsat olmadan hiç kimse hileye başvuramaz. Muhasebe hilelerini azaltmanın en iyi yolu bu fırsatları azaltmak ve denetimleri sıklaştırmaktır. Bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerde hile yok denilecek kadar azdır. Ancak denetlenmeyen ve yönetimin tek bir kişide veya bir grupta olduğu işletmelerde hile yapma oranı gözle görünür oranda artmaktadır.

Hile yapan kişiler bakıldığında hile yapanların büyük bölümünün yöneticiler olduğu göze çarpmaktadır. 2018 yılındaki Küresel Hile Raporunda hile veya yolsuzluk yapan kişilerin %70'inin yönetici personel olduğunu tespit etmiştir. Bu yönetim personellerinin %32'sini yönetim kurulu üyeleri oluştururken, %38'ini işletme müdürlerinin oluşturdukları görülmüştür. İşletmelerde yapılan hilelerin %27'sini işletme çalışanları, % 3'ünü ise geriye kalan kişilerin yapmış olduğunu açıklamıştır (ACFE), 2018, s.5). Bu sebeple yönetim personelinin sorumluluklarının artırılması yapılan hileleri azaltabilir.

Agresif muhasebe uygulamaları hakkında iki farklı görüş mevcuttur. Bu görüşlerden birincisine göre agresif muhasebe uygulamaları kanuni sınırlara uygun olabileceği gibi kanuni sınırların dışında da olabilir. İkinci görüşe göre ise agresif muhasebe uygulamaları kanuni sınırlara uygun olmak zorundadır. Türkiye'de ikinci görüş benimsenmiştir. Agresif muhasebe uygulamaları kısa vadede işletmelere önemli avantajlar sağladığı için gerek yöneticiler, gerekse ortaklar tarafından çok tercih edilmektedir. Ancak uzun vadede işletmeleri hem maddi hem de itibari olarak telafisi güç durumlar ile karşılaşmasına neden olabilmektedir.

İşletmelerin kuruluş amacı kar elde etmektir. Bundan dolayı yatırımcı ve ortaklar işletme yönetiminden kar elde etmesini beklerler. Agresif muhasebe uygulamalarının en önemli sebebi de işletmeyi karlı gösterme isteğidir.

Agresif muhasebe uygulamaları arasında en sık başvuru alan yöntem bilanço makyajlamalarıdır. Bilanço kalemleri ile oynamanın yanı sıra dipnotlarda açıklanması gereken önemli bilgilerin açıklanmaması da önemli bir agresif muhasebe uygulamasıdır. Bunlara ilaveten gelir tablosunda yapılan oynamalar da sık karşılaşılan agresif muhasebe uygulamalardandır. Bu sebeplerden dolayı uzman kişiler tarafından

mali tabloların incelenmesi ve mali tablolar incelenirken kuşkucu yaklaşılması agresif muhasebe uygulamalarının yakalanması noktasında fayda sağlayabilir.

Muhasebe manipülasyonları çok eski dönemlerden beri yapılmaktadır. Muhasebe manipülasyonlarının sebeplerine bakıldığında ilk sırada yönetim yapılarındaki problemler göze çarpmaktadır. İşletmede %51 hisseye sahip kişi veya topluluğun söz hakkına sahip olması ve kendi çıkarlarını işletme çıkarlarının önüne geçirmesi manipülasyonları ciddi miktarda arttırmaktadır. İkinci sırada denetim eksikliği bulunmaktadır. Etkili bir iç kontrol sistemi kurulması ve düzenli olarak bağımsız denetim kurulları tarafından denetim işleminin yapılması manipülasyon oranını önemli ölçüde azaltabilir. Üçüncü sebep olarak ise kanun, yönetmelik veya tüzüklerde bulunan esneklikler sayılabilir. Bu yasal boşlukların doldurulması ve kanunlar arasındaki çelişkiler giderilmesi manipülasyonun önemli ölçüde azalmasını sağlayabilir.

Hata, hile, manipülasyon ve agresif muhasebe uygulamalarını tamamen yok etmek imkansızdır. Bu uygulamaları en aza indirmek için yapılabilecek işlemlerin bir kısmına değinilmiştir.

Çalışmanın 3. Bölümünde ise İstanbul'da faaliyet gösteren bir işletmenin yapmış olduğu hile, manipülasyon ve agresif muhasebe uygulamaları bir örnek ile anlatılmıştır. Örnekte de görüldüğü üzere yapılan bu uygulamalarla 2017 yılında 28.000 TL zarar eden bir işletme 85.000 TL kar ediyor gibi gösterilmiştir. Yatırımcılar ve finans kuruluşları bu şekilde yanıltılmıştır.

2018 yılında ise devletten vergi kaçırmaya yönelik uygulamalara gidilerek 44.100 TL kar eden işletme 241.799,38 TL zarar ediyor gibi gösterilmiştir. Yapılan bu uygulamalar vasıtasıyla devletten 3.770 TL kurumlar vergisi kaçırılmıştır. Örnekten de anlaşılacağı üzere işletmeler yapmış olduğu hile ve manipülasyonlarla mali tabloları çok ciddi bir şekilde etkileyebilmektedirler. Bu nedenle bu uygulamalara karşı oldukça dikkatli davranılmalı ve profesyonel kişilerden yardım alınmalıdır.

Çalışmanın sonunda öneri olarak e-arşiv fatura, e-fatura ve defter beyan sistemi gibi sistemlere geçilmesi, denetimlerin sıklaştırılması ve hile, manipülasyon ve agresif muhasebe uygulamalarına başvuran işletmelerin kamuoyu ile zaman zaman paylaşılması söz konusu işletmelerin bu tür uygulamalara başvurmasını engelleyebilir.

KAYNAKÇA

Açık, S. (2012). Muhasebe Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (3), 351–356.

Albornoz, B.G. and Alcarria, J.J. (2003). Analysis and Diagnosis of Income Smoothing In Spain. *Europeean Accounting Review*, 12, 3.

Alptürk, E. *Bilanço Oyunları Ve Muhasebe Hileleri*. https://www.xing.com/net/cem_malimuesavirler/vergi-icin-degil-bilgi-icinmuhasebe-205642/bilanco-oyunlari-ve-muhasebe-hileleri21411045/21411045/#21411045 adresinden 12 Eylül 2018 tarihinde alınmıştır.

Anuk, S.A., (2015). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. İstanbul.

Artar, Y. (2013). Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 103, 111.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), *Fraud Examiners Manuel*, 2003.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), *2006 ACFE Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse*, 2006

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), *Report to The Nations 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse*, 2018

Avşarlıgil, N., (2010). *Finansal Tabloların Manipülasyonunda Yaratıcı Muhasebe Uygulama Teknikleri Ve Beneish Modeli İle Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Isparta.

Aygün, D. (2013). Yaratıcı Muhasebe Stratejileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ekim 2013 (2), 53-59

Ayres, Frances L. (1994). Perceptions of Earnings Quality: What Manager Need to Now, Strategic Finance. *Management Accounting*, 75: 9 Proquest Veritabanı, adresinden 5 Mayıs 2018 tarihinde alınmıştır.

Bayraklı, H. H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Bayırlı, R., (2006) . Yaratıcı Muhasebe-Etik-Firma Değeri ve Bir Örnek Uygulama. Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara,

Beattie, V., Brown, S., Ewers, D., John, B., Manson, S., Thomas, D., Turner, M., (1994), Extraordinary Items and Income Smoothing: A Positive Accounting Approach, *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol:21, No:6, 791-811.

Beneish, M.D. (1997). Detecting GAAP Violation: Implication for Assessing Earning Management Among Firm with Extreme Financial Performance. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16 (3), 271-309.

Beneish, M.D, (1999). The Detection of Earnings Manipulation. *Financial Analysts Journal*, 55 (5), 24-36.

Beneish, M.D. (2001). Earnings Management: a Perspective. *Managerial Finance*, 27 (12), 3-17.

Bezirci, M. ve Karahan, N.S. (2015). Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden ve sonuç İlişkisinin Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi (The Journal of Social Economic Research)*. 15 (29), 216-228.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile*, İstanbul, Alfa Basın Yayım ve Dağıtım.

Brayshaw, R.E. and Eldin, A.E.K. (1989). The Smoothing Hypothesis and The Role of Exchange Differences. *Journal of Business Finance & Accounting*, 16 (5), 621.

Bulca, H. ve Yeşil, T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 47-58.

Büyükmirza, K. (2006) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Canbulut, G. (2008) *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Örnek Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İzmir.

Carlson S.J and Bathala C.T. (1997). Ownership Differences and Firms' Income Smoothing Behavior. *Journal of Business Finance & Accounting*, 24 (2), 179-196.

Cengiz, S., (2016). *Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerde Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kars.

Cox, R. and Weirich, T., (2002). The Stock Market Reaction to Fraudulent Financial Reporting. *Managerial Auditing Journal*, 17 (7), 374-382.

Copeland RM. (1968). Income Smoothing. *Journal of Accounting Research*, 6, 101-116.

Çaldağ, Y., (2007). *Denetim ve Raporlama. Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Çelik, A. (2007). *Stok Hileleri Ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul.

Çıtak, F. (2013). Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

Çıtak, N. (2009a) *Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe*. İstanbul, Türkmen Kitabevi.

Çıtak, N. (2009b). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır? *Mali Çözüm Dergisi*, 91, 81-112.

Dechow P.M. and Skinner D.J. (2000). Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators. *Accounting Horizons*, 14 (2), 235-250.

Dechow P., Sloan R ve Sweeney A. (1995). Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by The SEC. *Contemporary Accounting Research*. 13 (1), 1-36.

Demir B. (2010). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 48, 142-153.

Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). Muhasebe Manipülasyonu -Yöntemler ve Teknikler-. *Mali Çözüm Dergisi*, 84, 103-119.

Doğan, E. ve Yörük, N. (2009). *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonun Belirlenmesine Yönelik İ.M.K.B'de Bir Uygulama*, Ankara: Detay Yayıncılık.

Doğan Z, Gülçin K, Nazlı E. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Yapmaya Eğilim Düzeylerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 64-83.

Doğan, Z. ve Nazlı, E., (2015). Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 195-212.

Dönmez, A., ve Çavuşoğlu, K. 2015. Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Denetim ile Adli Muhasebenin Karşılaştırılması. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3): 34-67.

Duman, Ö., 2008, *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Ankara: Tesmer Yayınları.

Elitaş, Bl. (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Nisan, 41-53.

Farrell B. R. And Franco J. R. (1999). Role of the Auditor in the Prevention and Detection of Business Fraud. *Western Criminology Review*, 2 (1) 1-11.

Glasser, K. M. (1990). *Auditing Made Simple*, 1. Baskı, Bungay: Richard Clay Ltd.

Gökçe, N., Telliöğlu, T. (2013). Araştırma Ve Geliştirme (Ar-Ge) Giderlerinin Kayıtlanması ve Raporlanması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 15 (1), 121-132.

Güçlü, F. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Gümüş, U.T. ve Göğebakan, H. (2016). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. *International Journal of Business, Economics and Management Perspectives (Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi)*, 1 (3), 12-27.

Güvenç, Z. (2009). *Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9, 169-189.

Healy, P.M. and Wahlen, J.M., (1999). A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13 (4), 365-383.

Hesap Uzmanları Derneği (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul, 3. Baskı. 152-153

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&kelime=hataadresinden 16 Ağustos 2018 tarihinde alınmıştır.

Irmak R., Kurnaz, G., Çağlayan, B., ve Bal, B. (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, Ankara, Vergi Denetmenler Derneği Yayınları.

Jafarova, S. (2009). *İşletmelerde Hile Yapmanın Nedenleri ve Sosyal Psikoloji Açısından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Jones, M., (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. West Sussex, John Wiley and Sons Ltd.

Kara, E., Korpi, M., ve Ugurlu, M. (2015). Using Beneish Model İn Identifying Accounting Manipulation: An Empirical study İn BIST Manufacturing Industry Sector. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(1), 21-39.

Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

KGK, *Türkiye Muhasebe Standardı 16 Maddi Duran Varlıklar*, (2019) (Çevrimiçi) <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf> adresinden 12 Nisan 2018 tarihinde alınmıştır.

Kıllı, M. ve Evcı, S. (2017). Muhasebe Manipülasyonlarının Tespitinde Kullanılan Modeller. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1 (1), 68-79.

Kızıl, C., Çelik, İ., Akman, V., Şener, S. (2016) Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama, *BUSBD*, 9 (1), 1-18.

Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar' da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Kirschenheiter, M.,and Melumad, N.D. (2002). Can Big Bath and Earnings Smoothing Co-Exist as Equilibrium Financial Reporting Strategies? *Journal of Accounting Research*, 40(3), 761-796.

Koch, B.S., (1981).Income Smoothing: An Experiment. *The Accounting Review*,56 (3), 574.

Kurşunel, F, Büyüksalvarcı, A, Alkan, TA. (2005). İşletmelerde Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Arka Planı. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksekokulu Dergisi*, 8 (1-2): 171-189.

Küçüksözen, C. (2004). *Finansal Bilgi Manipülasyonu, Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*. Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.

Küçüksözen, C ve Küçükkocaoğlu, G (2004, Kasım). Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, *1st International Accounting Conference on the Way to Convergence, Bildiri kitabı*, MÖDAV, İstanbul.

Mikail, E. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13, (1), 229-237.

Mulford, C. W. And Comiskey, E.E., (2002). *The Financial Numbers Game, Detecting Creative Accounting Practices*. New York, John Wiley and Sons.

Ocak, M. ve Güçlü F.C. (2014) Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi. (International Journal of Alanya Faculty of Business)*,6,(3), 123-135.

Okay, S., (2011). *Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Karaman.

Önder, Ş., Ağca, A. (2013). Toplam Tahakkuk Modelleri ile Türkiye'de Kar Yönetiminin Ölçülmesi: İMKB'de Yer Alan İşletmeler Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, EYİ 2013 Özel Sayısı*, 35-47.

Özeroğlu, A.İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2 (2)*, 185.

Öztürk, S. (2011). *Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri ve Kars İlinde Adli Vakalar Analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Pamukçu, A.,(2000). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Raporlama İlkeleri Yönünden Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Dalı, İstanbul.

Rezaee, Z. (2002). *Financial Statement Fraud Prevention and Detection*. New York. John Wiley and Sons Inc.

Ronen, J. and Sadan, S. (1975). Classictory Smoothing: Alternative Income Models. *Journal of Accounting Research*, Spring.

Ronen, J. and Yaari, V. (2008). *Earnings Management Emerging Insights in Theory*, Practise and Research, New York: Springer.

Saltoğlu, M. (2003). Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü Ve Enron Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 10*: 107-116.

Schilit H.M. (2002). *Financial Shenanigans*. 2.bs. [y.y.]:Mc Graw Hill Companies,129-141.

Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Yayınevi.

Sevin, S. And Schroder, R. (2005); Earnings Management: Evidence from SFAS No. 142 Reporting, *Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No.1*, 48.

Stolowy, H.and Breton, G., (2000). A Review of Research on Accounts Manipulation, *Paper for the Annual Congress of European Accounting Association*, 29-31 March.

Stolowy, H and Breton, G (2004). Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework. *Review of Accounting and Finance*, 3, 1.

Şimşek, E. E. (2001). *Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Tekin A. ve Kabadayı N (2011) Kazanç yönetimi. *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*14 (1-2), 130-148.

Tekin, E., (2017). *2010-2014 Yılları Arasında Türkiye'de Halka Açık şirketlerde Manipülasyon Üzerine Beneish Modeli İle Ampirik Çalışma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Dalı, Ankara.

Varıcı, İ. ve Er, B. (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 13, (1), 43-52.

Wiedman C.I., (1999). Instructional Case: Detecting Earnings Manipulation. *Issues in Accounting Education*, 14(1), 156

Walsh, P.,Craig, R. Clarke, F. (1991). Big Bath Accounting Using Extraordinary Items Adjustments: Australian Empirical Evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 18 (2), 173-189.

Yörük, N. ve Doğan, E. (2009). *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonunun Belirlenmesine Yönelik İMKB'de Bir Uygulama*, Ankara, Detay Yayıncılık.

Zhang H., 2002, Detecting Earnings Management Evidence from Roundingup in Reported EPS, *Working Paper*,November.