

**MUHASEBE HİLELERİNİN UYGULANMA BİÇİMLERİ  
VE VERGİLENDİRME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ**



**OĞUZ YURT**

**IŞIK ÜNİVERSİTESİ**

MUHASEBE HİLELERİNİN UYGULANMA BİÇİMLERİ  
VE VERGİLENDİRME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ



OĞUZ YURT

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı, 2019

Bu tez, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans (MA) derecesi için sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ  
2019

İŞIK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUGHASEBE HİLELERİNİN UYGULANMA BİÇİMLERİ VE VERGİLENDİRME  
ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

OĞUZ YURT

ONAYLAYANLAR:

Prof.Dr. Suat TEKER  
(Tez Danışmanı)

Işık Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi A. Hakan YÜKSEL

Işık Üniversitesi

Dr. Arif Engin ERGÜDEN

Serbest

ONAY TARİHİ : 23/05/2019

# MUHASEBE HİLELERİNİN UYGULANMA BİÇİMLERİ VE VERGİLENDİRME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

## ÖZET

Ekonomik hayatta işletmeler ve karar alıcılar, yatırım, yönetim ve harcama kararlarını muhasebe uygulamaları vasıtasıyla oluşturulan ve işletmelerin faaliyet sonuçlarını ve mali yapılarını özetleyen tablolarını inceleyerek alırlar/verirler. Dolayısıyla işletmelerin ve karar alıcıların en doğru kararları vermeleri/almaları bu mali tabloların gerçeğe uygun, objektif, anlaşılabilir ve güvenilir olmasına bağlıdır. Ayrıca Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin doğru beyanı ve doğru toplanabilmesi ve sonucunda da vergi gelirlerinin hedeflenen seviyelere ulaşabilmesi için işletmelerin mali tablolarının hileli işlemlerden arındırılarak olması gereken matrahlarının beyan edilmesine bağlıdır.

Muhasebe hilelerinin uygulanma biçimleri ve vergilendirme üzerindeki etkileri başlıklı bu çalışma, Tekdüzen Hesap Planında uygulanmış veya uygulanabilecek muhasebe hata ve hileleri yöntemlerini ortaya koyarak bu hata ve hilelerin devlete, işletme ortaklarına/üçüncü kişilere ve ekonomimize olabilecek olumsuz etkilerini göstermek, kamusal hizmetlerin temel finansmanı olan vergilerin işletmeler tarafından doğru beyan edilmesini sağlamak amacıyla muhasebe hilelerinin ne şekilde gerçekleşebileceği ve bunlara vergi mevzuatına göre ne şekilde önlem alınabileceğini göstermek maksadıyla hazırlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Hata, Hile, Bilanço, Gelir Tablosu, Vergi

# **APPLICATIONS OF ACCOUNTING SCULPTURES AND THEIR EFFECTS ON TAXATION**

## **ABSTRACT**

In economic life, businesses and decision makers take / decide on investment, management and spending decisions through the accounting practices, and reviewing the results of their operations and financial structures. Therefore, the most accurate decisions of the enterprises and the decision-makers are based on the fact that these financial statements are accurate, objective, understandable and reliable. In addition, the most important source of income of the State and the correct collection of taxes as a result of the tax revenues to reach the targeted levels of the financial statements of businesses to be free of fraudulent transactions are subject to the declaration of the tax bases.

This study, which describes the ways in which accounting tricks are applied and their effects on taxation, is to show the negative effects of these errors and tricks on the state, business partners / third parties and economy by introducing the accounting errors and tricks methods that can be applied or applied in the Uniform Chart of Accounts. In order to ensure that accounting frauds can be realized in order to ensure that they are correctly declared by businesses, these measures are prepared in order to show how to take measures in accordance with the tax legislation.

**Keywords:** Error, Cheat, Balance Sheet, Income Statement, Tax

## İÇİNDEKİLER LİSTESİ

ÖZET.....	i
ABSTRACT .....	ii
İÇİNDEKİLER LİSTESİ.....	iii
TABLolar LİSTESİ.....	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### GENEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR

<b>1.1. MUHASEBEDE HATA KAVRAMI .....</b>	<b>3</b>
1.1.1. Muhasebe Hatalarının Tanımı .....	3
1.1.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri.....	4
1.1.2.1. Matematik Hataları.....	5
1.1.2.2. Kayıt Hataları .....	5
1.1.2.3. Nakil (Virman) Hataları .....	6
1.1.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları.....	6
1.1.2.5. Bilanço Hataları .....	7
<b>1.2. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI.....</b>	<b>8</b>
1.2.1. Muhasebe Hilesi Tanımı.....	8
1.2.2. Muhasebe Hilelerinin Özellikleri.....	9
1.2.3. Muhasebede Hata ve Hile Arasındaki Farklar .....	11
1.2.4. Hile Üçgeni .....	13
1.2.4.1. Baskı.....	13
1.2.4.2. Fırsat.....	14
1.2.4.3. Haklı Gösterme .....	14
1.2.5. İşletmelerin Muhasebe Hilelerine Başvurma Nedenleri.....	15
1.2.6. Mesleki Hile ve Türleri.....	17
1.2.6.1. Çalışan Hileleri.....	18
1.2.6.2. Yatırım Hileleri .....	18

1.2.6.3. Yönetim Hileleri.....	18
1.2.6.4. Satıcı Hileleri .....	18
1.2.6.5. Müşteri Hileleri .....	19
1.2.6.6. Diğer Hileler.....	19
1.2.7. Hile Ağacı .....	20
1.2.7.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması.....	20
1.2.7.2. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar .....	21
<b>1.3. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA .....</b>	<b>21</b>
1.3.1. Hileli Finansal Raporlama Türleri .....	22
1.3.1.1. Bilinçli Hatalar .....	23
1.3.1.2. Vergi Kaçırma Amacı Güden Hileler .....	23
1.3.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt.....	24
1.3.1.4. Hayali Adlara Hesap Açma.....	25
1.3.1.5. Sahte ve Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge Kullanılması.....	26
1.3.1.6. Bilanço Maskeleyesi (Makyajlama).....	27

## İKİNCİ BÖLÜM

### BİLANÇO VE GELİR TABLOSU HESAPLARININ İŞLEYİŞİ VE BU HESAPLARIN VERGİ MEVZUATINA GÖRE DENETİMİ

<b>2.1. MUHASEBE SİSTEMİ .....</b>	<b>30</b>
2.1.1. Tek Düzen Hesap Planı.....	31
<b>2.2. BİLANÇO HESAPLARINDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR .....</b>	<b>32</b>
2.2.1. Dönen Varlıklar .....	33
2.2.1.1. Hazır Değerler Hesap Grubu.....	33
2.2.1.2. Menkul Kıymetler Hesap Grubu .....	38
2.2.1.3. Ticari Alacaklar (12./22.) Hesap Grubu.....	41
2.2.1.4. Diğer Alacaklar (13./23.) Hesap Grubu .....	47
2.2.1.5. Stoklar Hesap Grubu .....	51
2.2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri Hesap Grubu .....	56
2.2.1.7. Dönem Ayırıcı Hesap Grupları .....	58
2.2.1.8. Diğer Dönen Varlıklar (19.) / Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (39.) Hesap Grubu .....	61

2.2.2. Duran Varlıklar .....	67
2.2.2.1. Mali Duran Varlıklar Hesap Grubu.....	68
2.2.2.2. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu.....	72
2.2.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubu .....	79
2.2.3. Kısa / Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar.....	82
2.2.3.1. Mali Borçlar (30. / 40.) Hesap Grubu .....	82
2.2.3.2. Ticari Borçlar (32. / 42. ) Hesap Grubu .....	86
2.2.3.3. Diğer Borçlar (33. / 43. ) Hesap Grubu.....	89
2.2.3.4. Alınan Avanslar (34. / 44. ) Hesap Grubu .....	91
2.2.3.5. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler Hesap Grubu .....	91
2.2.3.6. Borç Ve Gider Karşılıkları (37. / 47.) Hesap Grubu.....	93
2.2.4. Özkaynaklar .....	94
2.2.4.1. Ödenmiş Sermaye Hesap Grubu .....	95
2.2.4.2. Sermaye Yedekleri Hesap Grubu.....	96
2.2.4.3. Kâr Yedekleri Hesap Grubu.....	97
<b>2.3. GELİR TABLOSU HESAPLARINDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR .....</b>	<b>108</b>
2.3.1. Brüt Satışlar Hesap Grubu .....	108
2.3.2. Satış İndirimleri (-) Hesap Grubu .....	110
2.3.3. Satışların Maliyeti (-) Hesap Grubu.....	111
2.3.4. Faaliyet Giderleri Hesap Grubu .....	113
2.3.5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar Hesap Grubu.....	115
2.3.6. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar (-) Hesap Grubu .....	117

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN VERGİLENDİRME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

<b>3.1. İNCELEME KAPSAMI .....</b>	<b>121</b>
<b>3.2. ŞİRKET İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>122</b>
<b>3.3. ŞİRKETİN YAPTIĞI İŞLEMLERE İLİŞKİN TESPİT EDİLEN HUSUSLAR .....</b>	<b>123</b>
<b>3.4. TESPİT EDİLEN HUSUSLARIN YASAL MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE YAPILMASI GEREKEN İŞLEMLER.....</b>	<b>127</b>



3.4.1. Stok Noksanlığı.....	128
3.4.2. Kasa Noksanlığı.....	129
3.4.3. Hisse Senedi Değerlemesi .....	129
3.4.4. SGK Sigorta Prim Giderleri.....	130
3.4.5. Şirket Deposuna Ait Kira Ödemesi .....	131
3.4.6. Yenileme Fonu.....	131
3.4.7. Şüpheli Ticari Alacak .....	132
3.4.8. Özel İletişim Vergisinin Gider Yazılması .....	133
3.4.9. Aciz Belgesine İstinaden Karşılık Ayırma .....	133
3.4.10. Özel Maliyet Bedeli .....	135
3.4.11. Kıst Amortisman.....	136
3.4.12. Sahte Fatura Kullanma.....	138
3.4.13. Reeskont Faiz Giderleri .....	141
3.4.14. Sponsorluk Harcaması .....	143
3.4.15. Yıl İçerisinde Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	143
<b>3.5. BEYANLARIN VE MALİ TABLOLARIN YENİDEN DÜZENLENMESİ.....</b>	<b>145</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>152</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>155</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>161</b>

## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Muhasebe Hilesi Yapılma Nedenleri Özet Tablosu .....	16
<b>Tablo 2:</b> Hata Ve Hile Karşılaştırma Tablosu .....	29
<b>Tablo 3:</b> Menkul Kıymetler Özet Tablo .....	39
<b>Tablo 4:</b> KDV İşleyişine İlişkin Özet Tablo .....	63
<b>Tablo 5:</b> Bilanço Hesaplarında Hata ve Hilelere Karşı Dikkat Edilmesi Gerekenlere İlişkin Özet Tablo.....	100
<b>Tablo 6:</b> Reeskont Hesaplarında Dikkat Edilmesi Gerekenlere İlişkin Özet Tablo	117
<b>Tablo 7:</b> Gelir Tablosu Hesaplarında Hata ve Hilelere Karşı Dikkat Edilmesi Gerekenlere İlişkin Özet Tablo .....	119
<b>Tablo 8:</b> (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti .....	122
<b>Tablo 9:</b> (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu.....	122
<b>Tablo 10:</b> (N) Limited Şirketi 2018/01-12 Vergilendirme Dönemi KDV Beyanname Özeti .....	123
<b>Tablo 11:</b> Kıst Amortisman Hesaplamalarına İlişkin Özet Tablo.....	138
<b>Tablo 12:</b> Şirket Tarafından Hatalı/Hileli Yapılmış İşlemler ile Bunların Mevzuata Göre Olması Gereken Hali ve Bu işlemlerin Dönem Kazancına Etkisini Gösteren Özet Tablo.....	144
<b>Tablo 13:</b> (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Olması Gereken Ayrıntılı Gelir Tablosu.....	146
<b>Tablo 14:</b> (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Düzeltilmiş Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti .....	147
<b>Tablo 15:</b> (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Düzeltilmiş Kurumlar Vergisi Beyanname Sağlama Tablosu .....	148
<b>Tablo 16:</b> (N) Limited Şirketi 2018 Vergilendirme Dönemi Düzeltilmiş KDV Özet Tablosu.....	149
<b>Tablo 17:</b> (N) Limited Şirketi 2018 Vergilendirme Dönemi Tarh Edilmesi Gereken KDV Tablosu .....	149

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>ACFE</b>	: Association of Certified Fraud Examiners
<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountants
<b>AR-GE</b>	: Araştırma Geliştirme
<b>CIF</b>	: Cost, insurance & freight
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanununun
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KKEG</b>	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
<b>KVK</b>	: Kurumlar vergisi kanununun
<b>LİBOR</b>	: Londra Bankalar Arası Faiz Oranı
<b>MDV</b>	: Maddi Duran Varlık
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde
<b>MTVK</b>	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
<b>ÖTV</b>	: Özel tüketim vergisi
<b>PTT</b>	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
<b>SAS</b>	: Statement of Auditing Standarts
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TCMB</b>	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>TDHP</b>	: Tekdüzen Hesap Planı
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standardı
<b>US GAAP</b>	: United States Generally Accepted Accounting Principles
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>vb</b>	: Ve benzeri
<b>vd</b>	: Ve diğerleri
<b>Ltd.Şti.</b>	: Limited Şirketi

## GİRİŞ

Anayasamızın 73. maddesinde, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür,” hükmü yer almaktadır. Ülkemizde bütçe gelirlerinin büyük çoğunluğu, devletin egemenlik gücüne dayanarak ve karşılıksız olarak topladığı vergilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla bu vergilerin tam ve doğru toplanabilmesi ülkemizin ekonomik refah, gelişme ve kalkınması açısından son derece önemlidir.

Tüm kuruluşların varlık ve kaynakları üzerinde değişime sebep olan ve para ile ifade edilen bilgileri; kayıt eden, sınıflandırmasını yapan, özetleme yaparak raporlayan ve sonuçlarına yorum ve analizler yapan bir bilim dalı olan muhasebe, mali tabloları kullanarak yatırımcılara, işletme ortak ve çalışanlarına, kredi verenlere, devlete ve işletmeyle ticari ilişkide olanlar gibi birçok kesime bilgiler verir. Dolayısıyla bu kişi ve kurumlar karar almada dikkate alacakları mali tabloların, işletme faaliyetlerini açık, anlaşılır, güvenilir, objektif ve gerçeğe uygun olmasını isterler.

Muhasebe de hata veya hile kavramları, işletmelerin yasal defter, kayıt ve belgelerinin gerçeği yansıtmamasına, böylelikle de mali tabloların gerçeğe uygun olmamasına, işletme gelir ve giderlerinin eksik veya fazla hesaplanmasına ve vergi matrahının doğru tespit edilememesine sebebiyet vermektedir.

İşletmeler, muhasebe hilelerini kullanarak devletin başlıca gelir kaynağı olan verginin, tam ve doğru toplanmasını engelleyebilmektedirler. Aynı zamanda başta yatırımcı gruplar, işletme ortak ve çalışanları, finansman sağlayacak olanlar ve işletmeyle ticari alışverişte bulunanlar gibi birçok kesim harcama/yatırım gibi önemli kararları finansal tablolar yardımıyla alacağı için muhasebe hilelerinin, finansal tablolara yansımaları durumunda bu kesimin yanlış kararlar almalarına ve zarar görmelerine sebep olmaktadır. Dolayısıyla hileli işlemler yalnızca bu işlemi gerçekleştirenlere değil toplumun tamamı üzerinde olumsuz etkilere sebep olmaktadır.

Muhasebe hilelerinin uygulanma biçimleri ve vergilendirme üzerindeki etkileri başlıklı bu çalışma, Tek düzen hesap planında uygulanmış veya uygulanabilecek muhasebe hata ve hileleri yöntemlerini ortaya koyarak bu hata ve hilelerin devlete,

işletme ortaklarına/üçüncü kişilere ve ülke ekonomisine olan olumsuz etkilerini belirtmek, kamusal hizmetlerin temel finansmanı olan vergilerin işletmeler tarafından doğru beyan edilmesini sağlamak amacıyla muhasebe hilelerinin ne şekilde gerçekleşebileceği ve bunlara vergi mevzuatına göre ne şekilde önlem alınabileceğini göstermek maksadıyla hazırlanmıştır. İşbu tez çalışması giriş ve sonuç hariç üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, hata ve hile kavramlarının literatürde yer alan çeşitli tanımlamaları yapılarak türlerine ve unsurlarına yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde işletmelerin hileye başvurma nedenleri ile hileli finansal raporlama kavramına değinilmiş ve türleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde, muhasebe sistemi ve tek düzen hesap planı hakkında genel bilgiler verilerek bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin işleyişleri ve hileli işlemlere karşı dikkat edilmesi gereken hususlar vergi mevzuatı çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde bilanço ve gelir tablosu hesaplarında dikkat edilmesi gereken hususlar için ayrıca tablolar hazırlanmıştır.

Üçüncü bölümde, örnek bir şirket üzerinde gösterilen hileli işlemler ile bunların vergi mevzuatına göre tespiti ve yapılması gereken işlemler anlatılmıştır. Ayrıca hileli işlemler dolayısıyla mali tablolar üzerindeki etkisine ve vergi matrahları üzerindeki aşındırıcı etkisine değinilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR

İnsanoğlunun içinde bulunduğu bütün uygulama ve işlemler için hata ve hile kavramlarından söz etmek mümkündür. Her ne kadar hata ve hile kavramları birbirinden farklı terimler olsa da her ikisi de insanoğlu var olduğu için ortaya çıkmıştır. İnsanoğlu, verdiği yaşam mücadelesinde gerek bilmeyerek hatalı işlemlere sebep olabilmekte gerekse de bilerek hileli işlemlere sebep olabilmektedir.

Bu bölümde, hata ve hile kavramlarının literatürde yer alan çeşitli tanımlamaları yapılmış, hata ve hile kavramlarının farklılıkları belirtilerek bunların çeşitlerine ve unsurlarına yer verilmiştir. Ayrıca yine bu bölümde işletmelerin hileye başvurma nedenleri ile hileli finansal raporlama kavramına değinilmiş ve türleri açıklanmıştır.

#### 1.1. MUHASEBEDE HATA KAVRAMI

##### 1.1.1. Muhasebe Hatalarının Tanımı

Hata Türk Dil Kurumunun Büyük Türkçe Sözlüğünde; “*İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma yanılğı*” şeklinde tanımlanmıştır (Web-1).

Birleşik Devletler Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (United States Generally Accepted Accounting Principles- US GAAP)’na göre hatalar, “*muhasabe ilkelerinin yanlış kullanılmasından, matematiksel yanlışlardan ve finansal tabloların hazırlanma aşamasında bilgilerin yanlış kullanılmasından ileri gelmektedir*” (Demir 2006: 44).

TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı) ise hatayı şu şekilde tanımlamaktadır: “*Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ’na uygun olmaz*” (Açık 2012: 353).

Muhasebe hatalarında, kanunlara, mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmamakla birlikte, ortaya çıkmalarında kasıt unsurunun yer almamasıdır. Hataları prensip hataları ve teknik hatalar diye ikiye bölümlendirebiliriz (Aktuğlu 1996:281).

*1-Prensip Hataları*, muhasebe kurallarını ve muhasebe prensiplerini bilmemekten kaynaklanmaktadır. Bu hataların etkileri genellikle bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tablolar üzerinde görülür.

*2-Teknik Hatalar*, bu hatalar ise genelde unutma, ihmal, kayıtların devri, yanlış hesaplara kayıt, mükerrer kayıt ve aktarma/virman hataları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe hataları, genellikle dikkatsiz ve özensiz işlem yapmak, ihmalkarlık, bilgisizlik ve deneyimsizlik, mevzuatın yeteri kadar anlaşılması gibi kasıt unsuru taşımayan nedenlerle ortaya çıkar. (Irmak, Ramazan ve Diğerleri 2002:32-38)

Hata kavramı ile yapılan tanım ve açıklamalardan görüleceği üzere, muhasebe sisteminde hataların veya yanlışların ortaya çıkmasında yapılan kayıtlarda veya işlemlerde kasıt unsurunun söz konusu olmamasıdır. Buna göre, muhasebe hataları; kişilerin tecrübesizlik, bilgisizlik, dikkatsizlik, unutkanlık, yanılma gibi kasıt unsuru taşımayan sebeplerinden ortaya çıkmaktadır.

### **1.1.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri**

Genel olarak muhasebe de yapılan hata türleri aşğıdaki gibi sınıflandırılmaktadır. (Irmak; Arslan; Çağlayan ve diğerleri; 2002:33)

1-Matematik Hataları

2-Kayıt Hataları

3-Nakil/Virman hataları

4-Unutma ve Tekrarlama Hataları

5-Bilanço Hataları

Yukarıda belirtilen hata türleri hakkında aşğıda kısaca bilgiler verilmiştir.

### 1.1.2.1. Matematik Hataları

Matematik hataları, muhasebe uygulamalarındaki matematiksel işlemlerde yapılan hatalardan kaynaklanmaktadır. Amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi aritmetiksel hesaplamaların yapılması gereken işlemlerde, matematiksel hatalar daha sık görülmektedir.

Çift taraflı kayıt yönteminin kullanılması nedeniyle, matematik hatalarının muhasebe kayıtları üzerinden tespit edilmesinin oldukça güçtür. Bu tür hatalar, muhasebe kayıtlarının objektifliğini sağlayan belgelerin üzerinde doğrudan yapılacak aritmetiksel incelemelerle anlaşılabilir.

### 1.1.2.2. Kayıt Hataları

İşletmelerin karşılaştıkları mali nitelikli olaylara ait belgelerin muhasebe kayıtlarına geçirilirken, belgelerdeki tutarların kayıtlara yanlış geçirilmesi, mali nitelikli işlemin yanlış yorumlanması neticesinde başka hesaba kaydedilmesi veya muhasebe kayıtlarında borç ve alacak hesaplarının karıştırılması şeklinde ortaya çıkabilecek durumlar kayıt hatalarını oluşturmaktadır.

Bu bilgiler ışığında, kayıt hatalarını, rakam hatası, hesap hatası ve hesabın borç- alacak tarafının karıştırılması olarak üçe ayırabiliriz:

*1-Rakam Hatası*, belgelerdeki tutarların muhasebe kayıtlarına eksik ya da fazla yazılması, rakamların yer değiştirmesi suretiyle yanlış kaydedilmesi sonucunda meydana gelen işlemlerdir. Kayıtlarda bir sıfırın eksik yazılması veya 690.000 TL'nin 960.000 TL şeklinde kaydedilmesi rakam hatası olarak kabul edilmektedir. Bu tip hatalar yanlış kaydedilen belge ile ilgili muhasebe kaydının karşılaştırılması suretiyle anlaşılabilir.

*2-Hesap Hatası*, mali nitelikli işlemlerin vergi kanunları ile muhasebe usul ve esaslarına uygun yorumlanmaması neticesinde, yanlış hesaplara kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkan hatalar hesap hatalarını oluşturmaktadır. Şirketin kendi kullanımını için inşaatına başladığı yönetim binasını "258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı"nda takip edilmesi yerine, bu işi yıllara sari inşaat gibi değerlendirerek "170-Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyetleri" Hesabında takip etmesi hesap hatalarına örnek gösterilebilir.



*3-Hesabın Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması*, mali nitelikli işlemlerin, muhasebe kayıtlarına aktarılması sırasında ilgili hesapların borç ve alacak taraflarının karşılıklı olarak karıştırılması suretiyle ters kayıt yapılması şeklinde ortaya çıkan hata türüdür.

#### **1.1.2.3. Nakil (Virman) Hataları**

Muhasebe işlemlerine ilişkin tutarların bir sayfadan diğer sayfaya, bir defterden diğer deftere aktarılırken hatalı aktarılması ya da yevmiye defterine kaydedilen bir işlemin büyük deftere aktarılması sırasında başka bir hesaba kaydedilmesi suretiyle ortaya çıkan hatalardır. Örnek olarak verecek olursak, yevmiye defterindeki 1.121.000 TL'nin büyük deftere 1.212.000 TL olarak aktarılması veya yevmiye defterinde “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı”na kaydedilen bir tutarın büyük defterde “730 Genel Yönetim Giderleri Hesabı”na kaydedilmesi bu tür hatalardandır.

#### **1.1.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları**

Unutma ve Tekrarlama Hataları, muhasebe işlemlerinin ilgili olduğu döneme kayıt edilmemesi, unutulmak suretiyle tamamen kayıtlara alınmaması veya yapılmış işlemlerin tekrar kayıt edilmeleri şeklinde ortaya çıkabilmektedir.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesi gereği, mali nitelikli işlemlerin ilgili olduğu dönem içerisinde defterlere kayıt edilmesi gerekir. Unutma hataları, bu işlemlerin ilgili bulunduğu hesap döneminde defterlere kaydedilmeyerek sonraki dönemlerde kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Tekrarlama hataları, bir muhasebe işleminin mükerrer olarak defterlere kaydedilmesi sonucu ortaya çıkabilecek hatalardır. Mükerrer kayıt olarak da adlandırılan tekrarlama hataları genelde tediyesi(ödeme) sonra gerçekleştirilen işlemlerin hem fatura işletmeye ulaştığı dönemde hem de bu faturaların tediyesi(ödemesi) sırasında mükerrer kayıt edilmesi şeklinde görülebilmektedir. İşletmenin satın aldığı bir mal veya hizmete ilişkin olarak karşı firmanın faturayı fakslaması üzerine ilgili işlemin muhasebe kaydı yapılmakta, faturanın aslı geldikten sonra aynı işlemin muhasebe kaydının tekrar yapılması tekrarlama hatasına örnek olarak verilebilir.

### 1.1.2.5. Bilanço Hataları

Bilanço; işletmelerin belirli bir tarihteki sahip olduğu varlıkları ile bu varlıkları finanse etmek için kullandığı öz kaynakları ve borçlarını gösteren temel mali tablodur. Bilançonun aktifinde varlıklar ve alacaklar, pasifinde ise borçlar ve öz sermaye yer alır. Tekdüzen hesap planında aktifler likidite derecelerine göre, pasifler ise vadelerine göre bilançoda gösterilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT), bilanço ilkelerinin amacı; *"Sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yolu ile belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır"* şeklinde açıklanmıştır. Tebliğde açıklandığı üzere; *"bilançonun, işletme sahipleri, işletme ortakları, devlet, işletmenin ilişkide bulunduğu kişi ve kuruluşlar, kredi verenler, yatırım yapanlar ve diğer ilgililer tarafından ihtiyaç duyulan bilgileri gerçeği yansıtacak şekilde göstermesi gerekmektedir."*

Ayrıca anılan tebliğde bilanço düzenleme ilkeleri belirtilmiştir. Buna göre; bilanço ilkelerine aykırı olarak yapılan her türlü işlem muhasebe hata veya hilesine yol açar. Bu bağlamda bilanço hatalarını değerlendirme hataları ve hesapların birleştirilmesi şeklinde iki sınıfa ayrılabilir.

*1-Değerleme Hataları*, İşletmelerin bilançosunda yer alan varlıkların, alacakların ve borçların muhasebe kayıtlarındaki değerlerinde çeşitli nedenlerle (tabii, ekonomik, teknik) değişimler (azalış/artış) ortaya çıkabilir. Örneğin; işletmelerin sahip olduğu stoklarda bozulma, çürüme, yangın, sel gibi sebeplerle değer kaybedebilir ya da bazı alacaklarının tahsili imkansız hale gelerek değerini yitirebilir, ayrıca aşınma, yıpranma gibi nedenlerle sabit kıymetlerinin değerinde azalma ortaya çıkabilir. İlgili değişikliklerin işletme yasal kayıtlarına yansıtılmaması halinde, mali tablolar işletmelerin gerçek halini yansıtmayacaktır. VUK'un 258-330. arası maddeler hükmü uyarınca, fiili durum ile gerçek durum arasındaki uyumsuzluğu gidermek amacıyla değerlendirme yapılır. VUK'un ilgili maddelerinde belirtilen hükümlere aykırı olarak yapılan değerlendirme işlemleri, değerlendirme hatalarını ortaya çıkarmaktadır. "İktisadi işletmelere dahil olan gayri menkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi

gerekmekte” iken bunun dışında bir değerlendirme yönteminin kullanılması ve bu haliyle mali tablolara yansıtılması değerlendirme hatalarına örnek olarak verilebilir.

*2-Hesapların Birleştirilmesi*, firmaların faaliyetlerine yönelik kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planı uyarınca farklı hesaplarda izlemesi yerine, bu kayıtları tek bir hesapta toplaması veya hesapların birbirine mahsup edilmesi ile oluşabilen hatalardır.

Denetçiler işletmelerdeki olası hata ve hileleri tespit edip, önlemeye yönelik kontrol politikalarını ortaya koymalı ve bunların denetlediği işletmede yer alıp almadığı tespit edilmelidir. Genellikle bir işletmede tepe yönetim tarafından istisnai olarak yapılan, ancak çok geniş etkileri olan yolsuzluklar dışındaki hata ve yolsuzluklar etkin bir iç kontrol sistemi tarafından ortaya çıkarılabilir. Tepe yönetimlerden kaynaklanan yolsuzlukları engellemek için ek önlemlere ihtiyaç duyulur (Uzay 1999:78).

## **1.2. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI**

### **1.2.1. Muhasebe Hilesi Tanımı**

Hile'nin Türk Dil Kurumu(TDK)'na göre tanımı; *“Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun”* şeklindedir (Web-2 ).

Emir'e göre hile kavramı *“bir şahsın yanlış olduğunu bildiği veya doğruluğuna inanmadığı bir kısım uygunsuzlukların ve gayri kanuni hareketlerin maksatlı kandırma veya yanlış sunma niyetiyle yapılması”* şeklinde belirtilmiştir (Emir 2008: 112).

Demir'e göre muhasebe hileleri, *“muhasebe kayıt sisteminin vergi hukuku ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı bir şekilde değiştirilmesine yönelik olarak yapılan hareketler bütünüdür. Muhasebe hileleri, kaydedilen defterlerin ve bunlara dair bilgi ve belgelerin, işletmenin finansal yapısını, finansal performansını olması gerekenden farklı göstererek işletme ve çevresindeki unsurlar arasındaki kaynak aktarımının, yasal düzenlemeler dikkate alınmaksızın bir tarafın lehine diğer tarafın aleyhine olacak şekilde uygulanmasına aracılık etme anlamı ortaya çıkmaktadır”* (Demir 2014: 171).

Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA)'nin yayımladığı ve yürürlük tarihi 1997 yılı olan Denetim Standartları Beyannamesi (Statement of Auditing Standards- SAS) No:82'ye göre muhasebe hileleri; *“olacakların farkında olarak finansal tabloların raporlanmasında*

*veya finansal tablolarda yer alan varlıkların üzerine de bilgi ve belge saklanması veya ilave edilmesi” şeklinde tanımlanmıştır (Rezaee 2005: 280).*

Muhasebe hilesi açısından farklı bir tanım yapacak olursak; işletme yöneticileri, çalışanları veya işletme ile direkt bağı olmayan şahıslar tarafından kasıtlı olarak ve hakkı olmayan bir menfaat edinmek amacıyla muhasebe sistemine ait kayıt ve belgelerin tahrif edilmesine, bunlar üzerinde değişiklik yapılmasına, teslim ve hizmetlerin tam olmamasına ve doğru olmayan muhasebe politikalarının uygulanmasına sebep olabilecek hareketlerdir (Bunget ve Dumitrescu 2009: 118).

Muhasebe hilesi ile ilgili olarak Çalıyurt tarafından yapılan tanım şu şekildedir; *“muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelendirilmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle, ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında ve onları maddi zarara uğratacak şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak veya aykırı davranmaya teşvik etmek veya böyle bir ortamda suça iştirak etmektir” (Çalıyurt 2007: 202).*

### **1.2.2. Muhasebe Hilelerinin Özellikleri**

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) tarafından yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere hilenin dört unsuru bulunmaktadır. Bunlar şu şekildedir;

*“1- Hile, gizli olarak gerçekleştirilir,*

*2- Hile yapan kişi, işletmeye karşı olan görevlerini ihlal etmektedir,*

*3- Hile, direkt veya endirekt finansal fayda sağlamak amacı ile gerçekleştirilir,*

*4- Hile, işletmenin varlıklarını veya gelirini azaltıcı eylemler içerir.”*

Bozkurt’a göre muhasebe hilesi teriminin unsurları aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Bozkurt 2011: 60);

*“1- Hile, hileyi yapan kişi tarafından gizli bir şekilde yürütülen faaliyetler bütünüdür,*

*2- Hile yapan kişi ile hile arasında bir çıkar söz konusu olmalıdır. Başka bir deyişle hilekâr, hileli eylemden yarar sağlamalıdır,*

*3- Hile kesinlikle kasıt unsuru taşımalıdır,*

4- Hile yapan kişi, hileli eylem sonucu mağduru kesinlikle aldatır,

5- Hileli eylem sonucu her zaman mağdur kişi/kişiler veya işletme zarar görür.”

Coenen ise çalışmalarında muhasebe hilesinin özelliklerini şu şekilde belirtmiştir (Coenen 2008: 96);

“1- Muhasebe hileleri, gerçekleşme sayısı az olan fakat yüksek kayıplara neden olan hilelerdir,

2- Genellikle işletmenin iç kontrol yapısını bilen, çeşitli bilgilere, verilere ve sisteme erişimde herhangi bir sorun yaşamayan üst düzey yöneticiler aracılığıyla yapılır,

3- Muhasebe hileleri, içerisinde barındırdığı işlemler nedeniyle, tek bir kişi tarafından değil, birkaç hilekârın sistemsel çabasını barındıran uzun bir süreci kapsar,

4- Diğer hileler ile karşılaştırıldığında muhasebe hilelerinin etki alanı daha geniştir.”

Muhasebe hileleri, bunun dışındaki idari suçlar ile kıyaslandığında, bu işlemlerde daha fazla getiri elde edildiği ve nispeten muhasebe hilelerinin tespitinin daha zor olduğu anlaşılmaktadır. Muhasebe hilelerinde, cezaların yetersiz olması işletme yöneticileri de bu yöntemlerle yasadışı yollara başvurmasına sebebiyet vermektedir. Yöneticiler finansman sağlamak ya da hisse senetlerini daha yüksek fiyattan satabilmek maksadıyla mali tablolarında hileler yapabilmektedir. Böyle olunca da asıl cezalandırılanlar yatırımcılar ve işletme ile ticari ilişkide bulunanlar taraflar olmaktadır (Rezaee 2002: 4).

Dumanoğlu'na göre hilenin temel özelliği; “Hile yapan kişinin kendisi tarafından bilinen önemli gerçekleri ve olayları, ilgililere bildirmemek veya kayıtlar üzerinde oynayarak, ekonomik sonuç veya zararların meydana gelmesine neden olmaktır” (Dumanoğlu 2005: 349).

Hile olayının meydana gelmesi çok kısa süreli bir işlem olmayıp belli bazı aşamaları bulunan bir süreç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Şöyle ki hile yapmaya başlamış şahısların çoğunluğu bu işlemleri devam ettirmektedirler. Zamanla

yapılan hileli işlemlerin boyutu giderek artmakta ve bunun sonucunda ceza almamanın verdiği cesaretle hileli işlemlerin daha açık olarak yapılmasına ve özenin daha az gösterilmesine sebep olmaktadır (Kandemir 2010: 19).

### **1.2.3. Muhasebede Hata ve Hile Arasındaki Farklar**

Oktar' a göre; “*Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik ya da mevzuat hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olamama gibi nedenlerden dolayı muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklar olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe ve finansal raporlamada hatalar genel olarak toplama, çıkarma gibi basit matematik hatalarından veya rakam hatası, hesap hatası, borç ve alacak tarafın karşılaştırılması gibi kayıt hatalarından ileri gelmektedir. Buna ek olarak kasıt unsuru taşınamaması şartıyla yevmiyeden kebire aktarılırken yapılan nakil hataları ile unutmama sonucunda alış ve satışların, gider ve gelirlerin kaydedilmemesi veya mükerrer kayıtlardan kaynaklanan yanlışlıklar da yine hata olarak değerlendirilmektedir. Değerleme yanlışlıkları ise daha ziyade mevzuata yeterince nüfuz edememekten kaynaklanmaları durumunda muhasebe hatası olarak kabul edilmekte ancak kasıt unsurunun bulunması durumunda aynı eylem muhasebe hilesi olarak kabul edilecektir*” (Oktar 2009: 2).

Muhasebe de hileli işlem gerçekleştiren şahıslar, bu işlemleri kendilerine veya üçüncü kişilere menfaat sağlamaya çalışırlar. Hata işlemini gerçekleştirenler, bu işlemleri sonucunda ortaya bir zarar unsuru çıkarmakta fakat bu durumdan bir menfaat elde etme çabaları bulunmamaktadır. Hile işlemini gerçekleştirenlerde ise ortada bir zarar unsuru olmakla birlikte bu işlemde menfaat elde ederler (Dumanoğlu 2005: 349). Kaval'a göre muhasebe hileleri, vergiden kaçınma ve finansman sağlamak amacıyla kredi kuruluşlarına işletmelerin mali yapılarını daha iyi göstermek amacıyla yapılabilmektedir (Kaval 2005: 65).

Erol 'a göre hata unsuru genelde firma personelleri vasıtasıyla ve dikkat ve tecrübe eksikliği ve bilgisizlik gibi sebepler sonucu ortaya çıkarken, hile unsuru firma yönetimleri vasıtasıyla kasten menfaat elde etmek amacıyla yapılmış işlemlerden ileri gelmektedir (Erol 2008: 231). Muhasebe hataları genelde muhasebe kayıtlarında toplama/çıkarma işlemleri üzerinden kolayca yapılabilecek hatalar sebebiyle ortaya çıkarken, muhasebe hileleri defter ve belgede kasıtlı olarak yapılır. Kasıtlı bir şekilde

yapılan bu işlemleri açığa çıkarmak kısa sürede olacak bir işlem değildir (Altındağ 2001: 685).

Bayraklı, Erkan ve Elitaş'ın muhasebe de hata ve hile kavramlarına karşı değerlendirmeleri şu şekildedir; *“Muhasebe hilesi ile muhasebe hatası kavramsal olarak zaman zaman karıştırılabilmektedir. Her iki kavram da hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı tutulması anlamına gelmektedir. Maddi unsur aynı olsa da manevi unsurdaki farklılık bu iki kavramı birbirinden ayırmaktadır. Maddi unsur; hile fiili, manevi unsur ise fiilde kasıt unsurunun olup olmadığıdır. Vergi Usul Kanunu açısından bakıldığında da muhasebe hataları değil, muhasebe hileleri cezaya tabi olmaktadır”* (Bayraklı, vd. 2012: 96).

Zeytin' e göre hatalı olarak yapılmış işlemlerin süreklilik arz edecek şekilde belli sürelerle tekrar edilmesi yapılan işlemde kasıt unsurunun ortaya çıkmasına ve yapılan işlemin hile olarak dikkate alınmasına sebep olacaktır. Muhasebe hataları, kasten ve bile isteye yapılan muhasebe hilelerine göre farklılık gösterse de kanunlarda muhasebe hatalarının da cezai sorumluluğunun olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple muhasebe hataları vergiyi ziyana sebep olduklarında cezai sorumluluğa sebep olan işlem olarak dikkate alınabilecektir (Zeytin 2007: 86).

Muhasebe işlemlerinin kasıtlı olarak kayıt dışı bırakılması durumunda düzensizliğin meydana çıkarılması güç olmakla birlikte imkansız değildir. Unutma yolu ile yapılan muhasebe hataları belge ve kayıtların karşılaştırılması ile ortaya çıkarılabilir. Muhasebe işlemlerinin unutma sonucu defterlere kaydedilmesinin süreklilik arz etmesi, işletmenin büyüklüğüne göre önemli tutarlara ulaşması veya bu işlemlerin işletme sahipleri, yöneticileri ile çalışanlarına yarar sağlaması durumunda muhasebe hilesinin varlığından söz edilebilir. Yıllık cirosu 200 milyar TL olan bir işletmenin 20 milyon TL'lik bir satış faturasını kayıtlarına yansıtması hata olarak değerlendirilebilecek iken, 20 milyar TL'lik bir satış faturasını kayıtlarına yansıtması hile olarak değerlendirilebilir.

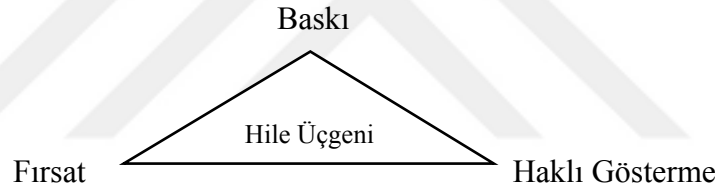
Yukarıda belirtilen açıklamalardan anlaşılacağı üzere hata ve hile kavramları arasındaki temel farkın sebebi kasıt unsurunun varlığıdır. Çünkü hata, kişilerin bilgisizlik, tecrübesizlik, yanılma, unutma vb. işlemlerinden ortaya çıkarken hile kişilerin çıkar sağlamak amacıyla kasıtlı olarak karşısındakilere zarar vermesi şeklinde gerçekleşmektedir.

#### 1.2.4. Hile Üçgeni

Yapılmış hileli işlemler dikkatlice araştırıldığında anlaşılacaktır ki; hile eyleminin, ortaya çıkmasında çokça sebep bulunmaktadır. Donald R. Cressey, doktora tezi çalışmaları dolayısıyla hile yaptığı gerekçesiyle suçlanmış 200 civarında mahkûm ile görüşmüş ve bunun sonucunda, “hile üçgeni” teorisini ortaya çıkarmıştır. Hile üçgeni teorisi ile, hileli olayların benzer tarafları ortaya koyulmuş ve hile ile ilgili çalışmalarda da ana unsur olarak kullanılmıştır. (Singleton vd., 2006: 9).

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)’nın yayınladığı 99 numaralı denetim standardı (SAS 99), “işletmede gerçekleştirilen muhasebe hilelerine üç faktörün önemli etkisi olduğunu belirtmektedir. Bu unsurlar; özenti/baskılar, fırsatlar ve davranış/bahanelerdir. Bu üç faktöre Hile Üçgeni adı verilmektedir ve bir işletmede bu unsurların mevcut olması, hilelerin gerçekleştirilmesi için uygun ortam yaratmaktadır.”

**Şekil 1:** Hile üçgeni (Pehlivanlı 2011: 3).



##### 1.2.4.1. Baskı

Baskı, hile işlemi gerçekleştirilen kişilerce hissedilebilen ve bu kişileri hileli işlem gerçekleştirmeye iten sebeplerdendir. Gerçekte baskıların altında parasal-maddi sıkıntılar bulunmasına karşın hile üçgeninde belirtilen baskı unsurunun gerçek bir baskı olması şart değildir. Şöyle ki kötü alışkanlıklar bazı kişiler için baskı unsurunu meydana çıkarırken, bazı kişiler için baskı unsurunu ortaya çıkarmayabilir. Bunun yanında, işletmelerin satış yapamaması, işletme rakiplerinin mali sonuçlarının çok daha başarılı olması, zarar ediliyor olması vb. sebepler işletmelerin hile yapmasına ortam hazırlayan sebeplerden bazılarıdır (Albrecht, Albrecht ve Albrecht 2008: 3). Baskı kavramı her personelde aynı etkiye sebep olmayabilir. Başka bir açıdan bakacak olursak işletme çalışanı yakaladığı ilk fırsatta hile yapmayabilir.

Buckhoff bu baskıları; “finansal içerikli baskılar, kötü alışkanlıklardan doğan baskılar ve bireyin iş hayatından kaynaklanan baskılar şeklinde sınıflandırmıştır”. Daha çok para kazanma isteği, daha lüks hayat isteme, daha kaliteli eğitim alma, daha



kaliteli sağlık hizmetlerinden faydalanma finansal baskılardan bazıları olarak örneklendirilebilir. Kişileri hileli işlemlere yönlendiren sebeplerin başlıca olanı diye belirtilen kötü alışkanlıklardan doğan baskılar, finansal içerikli baskılarla iç içe bir durum arz etmektedir. Kişilerin uyuşturucuya, alkole bağımlı yaşaması veya lüks yaşama düşkün olması, onların hileli işlem gerçekleştirme olasılıklarının artışına neden olmaktadır (Buckhoff 2001: 72).

İşletme personelinin işinin zorlu geçmesi ve onu yorması, aldığı ücretten daha fazlasını hak ettiğini düşünmesi, paraya ihtiyacı olduğundan sebep daha çok çalışıyor olması, işletmede yaptığı işlerden ötürü takdir edilmemesi gibi sebeplerle kişi hakkı olanı alamadığını düşüncesi bu baskılara örnek olarak gösterilebilir (Bozkurt 2011: 116).

#### **1.2.4.2. Fırsat**

Hile üçgeninde ikinci unsur olarak belirtilen fırsat, hile işlemini gerçekleştiren şahısların, ortamın bu suçu işlemek için uygun olduğunun farkında olmasıdır (Wells 2008: 17).

Kişiler genelde firmaların iç kontrol yapısında noksanlık tespit ettiklerinde hileli işlemi gerçekleştirmek için uygun ortam yakalayabilmektedirler (Murdock 2008: 81). Günümüzde yapılan hilelerin meydana gelmesinde işletmelerin iç kontrol yapılarındaki zayıflıklardan ötürü fırsat kavramı belirgin hal almaktadır (Albrecht, Albrecht ve Albrecht 2008:3).

Bozkurt'a göre; *“İşletmelerde hile yapan çalışanın cezalandırılarak caydırıcılığın ön plana çıkarılmasını sağlayacak bir ortamın varlığından söz edememek, üçüncü kişilerle veya ortaklarla gizli anlaşmalar yapılması, denetim çalışmalarının etkili bir şekilde yapılamaması, çalışanlar arasındaki zayıf bilgi akışı veya iletişim kopukluğu, işletme tepe yönetiminde var olan umursamazlık, cahillik, yönetim becerisi eksikliği gibi durumlar işletmelerde hile yapılmasına neden olan fırsat unsurlarına verilebilecek örnekler arasında gösterilebilmektedir”* (Bozkurt 2011: 120).

#### **1.2.4.3. Haklı Gösterme**

Murphy ve Dacin' e göre; *“Hile üçgeninin bir diğer unsuru olan haklı gösterme, hile kavramını psikolojik açıdan değerlendirmektedir. Haklı gösterme,*

*kişinin vicdani değerlerinde hile yapmanın kabul edilebilir olduğu sonucuna varılması durumunda psikolojik olarak olumsuz etkilerden korunmak amacıyla kullanılan bir mekanizmadır”* (Murphy ve Dacin 2011: 608). Kişiler, bazı sebeplere sığınmak suretiyle vicdanlarında yaptığı hileli işlemi kabul edilebilir duruma getirmektedir. Haklı göstermeye örnek olarak, “bu benim hakkımdı ve ben hakkım olanı aldım”, “bu firma bunu çoktan hak etti, bu olanlar az bile”, “sonuçta borç olarak aldım, geri verecektim.” gibi şahsi sebepler söylenebilir (Buckhoff 2001: 72).

İnsanlar, “diğer insanları mutlu etmek, onların kendilerini iyi hissetmelerini sağlamak” sebebiyle yaptıkları hilelere bahaneler bulabilmektedirler. Aşağıda belirtilen bahaneler gösterilerek insanlar daha az vergi ödeyebilmeyi tercih edebilirler (Albrecht vd., 2012: 51):

*“- Üzerime düşen vergi payımdan daha fazlasını ödüyorum,  
- Bütün vergi yükü bizlerin üzerinde, zaten zenginler vergi ödemiyorlar,  
- Hükümet zaten parayı israf ediyor, benim vergimin payı, toplanan vergilere göre çok düşük.”*

İşletmelerin, kişilerin kendilerini haklı gösterme mazeretlerine karşı önlem almaları ve çözüm yolları bulmaları gerekir. Çalışanlara işletmenin ahlak kuralları anlatılmalı, hile yapanların cezalandırılacağı bildirilmeli ve çalışanların bu konularda eğitim verilmelidir (Terzi 2012: 40).

### **1.2.5. İşletmelerin Muhasebe Hilelerine Başvurma Nedenleri**

Muhasebe hilesi, belirli bir amaca yönelik olarak işletme belge ve kayıtlarının tahrif edilmesi işlemleridir. Muhasebe işlemlerinde hileler, hataların aksine kasten yapılırlar (Terzi 2012:52).

Muhasebe hilelerine çeşitli amaçlarla başvurulmaktadır. Bunların belli başlı sebepleri aşağıdaki sıralanmıştır:

- Zimmetin açığa çıkmasını engellemek,
- Ortağın diğer ortakları yanıltma çabası,
- İşletme karını olduğundan az gösterme ve dağıtma çabası,
- Yapılan yolsuzlukların gizlenmeye çalışılması,
- Teşviklerden faydalanılmak istenmesi,

-Daha az vergi ödeme isteği.

İşletme yöneticileri tarafından yapılan hilelerin amacı işletme karını olduğundan az göstererek ödenecek vergi miktarını en aza düşürmeye çalışmaktır. Veyahut şirketin mali durumunu olduğundan daha iyi göstererek kredi verecek üçüncü şahısların şirket hakkındaki düşüncelerini değiştirmektir. Ayrıca işletme yönetiminin daha az temettü ödemek amacıyla şirketin kârını olduğundan az göstermeyi de isteyebilir.

Muhasebe hataları yasal defter kayıtlarında görülürken, muhasebe hileleri genellikle işletmelerin kullandıkları belgelerde görülmektedir. Muhasebe hileleri, belgeler üzerinde ve kasıtlı bir şekilde uygulanması sebebiyle uygulamada bunların tespit edilmesi oldukça güç bir durumdur (Katkat, 2007, s.106).

Muhasebe hilelerinin yapılma nedenleri aşağıdaki tablo yardımıyla özetlenebilir (Katkat 2018, 498).

**Tablo 1:** Muhasebe Hilesi Yapılma Nedenleri Özet Tablosu

<b>Hileleri Gerçekleştirenler</b>	<b>Hilenin Muhatapları</b>	<b>Hilenin Nedenleri</b>
Yönetim	Devlet	<ul style="list-style-type: none"><li>• Vergi kaçırma veya teşviklerden yararlanma isteği,</li></ul>
	Ortaklar	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kârın olması gerekenden fazla hesaplanarak daha fazla prim alma çabası,</li></ul>
	Yatırımcılar	<ul style="list-style-type: none"><li>• İşletmenin finansal durumunu var olan durumdan daha cazip göstererek işletmeye yatırım yapmaya teşvik etmek,</li></ul>
	Müşteriler	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hileli evraklar ve iadeler ile müşterilerden olması gerekenden fazla tahsilât yapmak,</li></ul>
	Satıcılar	<ul style="list-style-type: none"><li>• Sahte belgeler veya iadelerle olması gerekenden daha az ödeme yapmak,</li></ul>
	Sigorta şirketleri	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hileli işlem ve uygulamalarla olması gerekenden daha fazla sigorta tazminatı almak,</li></ul>
	Diğer çalışanlar	<ul style="list-style-type: none"><li>• İşletme karını olması gerekenden düşük göstermek suretiyle daha az prim dağıtmak,</li></ul>
Çalışanlar	İşletme	<ul style="list-style-type: none"><li>• Şirkette yolsuzluk vb. nedenlerle aynı/nakdi çıkar sağlamak,</li></ul>

Rakipler	İşletme	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Şirket personeliyle anlaşarak hileli evrak ve kayıtlarla olması gerekenden daha fazla tahsilat yapmak,</li> <li>• İşletmenin ticari sırlarını ele geçirmek,</li> <li>• Şirket kayıtlarında var olmayan müşteriler yaratılarak ve bunlara satış yapılmış gibi gösterilerek gerçek müşterileri rakip firmalara yöneltmek,</li> </ul>
Müşteriler	İşletme	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Şirket personeliyle anlaşarak şirketten hileli evraklar vasıtasıyla olması gerekenden daha az ödeme yapmak,</li> </ul>
Satıcılar	İşletme	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler vasıtasıyla olması gerekenden daha az ödeme yapmak,</li> </ul>

Vergi matrahını olduğundan az göstermek maksadıyla yapılan muhasebe hileleri, vergiye tabi gelirin veya ödenmesi gereken verginin bir kısmını veya tamamını azaltmak amacıyla, vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılmasını zorlaştıracak şekilde, muhasebe kayıt ve tekniklerinin kullanılarak gizlemeye yönelik yapılan muhasebe işlemleridir (Oral 2010, 37).

İşletmeler vergi matrahını azaltabilmek maksadıyla vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma yöntemlerini kullanabilirler. Vergiden kaçınma hukuken yasal bir yol olup çoğunlukla yaratıcı muhasebe uygulamaları ile eşit görülmektedir. Vergi kaçırma ise hukuken yasal olmayan bir işlem olup hile ile eşit olarak algılanmaktadır (Aygün 2013, 57).

#### 1.2.6. Mesleki Hile ve Türleri

ACFE, mesleki hileyi “*bir kimsenin mesleğini işveren firmanın kaynaklarını veya varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanma yoluyla şahsi zenginleşme için kullanması*” şeklinde tanımlamıştır (Hacıhasanoğlu ve Karaca 2014: 153). Mesleki hileler çok geniş alanda yapılan faaliyetleri kapsamakta ve çok çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilmektedirler. ACFE’nin yaptığı tanıma göre yapılan faaliyet gizli, çalışanın kuruma karşı görevlerini ihlal ediyor ve işveren kurumun varlıklarına, gelirlerine ve kaynaklarına mâl oluyor ise mesleki hile olarak tanımlanabilir.

Mesleki hileler; çalışan hileleri, yatırım hileleri, yönetim hileleri satıcı hileleri, müşteri hileleri ve diğer hileler şeklinde sınıflandırılabilir (Singleton vd. 2006:29; Çelik 2007: 45; Bozkurt 2011: 64; Albrecht vd. 2006: 83; Akdemir 2010: 34; Tarhan Mengi ve Yılmaz Türkmen 2013: 33; Özeroğlu 2014: 186).

### **1.2.6.1.Çalışan Hileleri**

İşletme çalışanlarının işletmenin varlıklarını, kaynaklarını veya bulunduğu konumu kasıtlı olarak kendi çıkarları doğrultusunda kullanmaları mesleki suiistimal veya çalışan hilesi olarak tanımlanabilir. Çalışan hileleri Doğrudan Yapılan Hileler ve Dolaylı Yapılan Hileler olarak sınıflandırılabilir.

*1-Doğrudan Yapılan Hileler:* işletme çalışanının işletmeden para, mal, demirbaş ve buna benzer maddi varlıkları çalması doğrudan yapılan hilelere örnek olarak verilebilir.

*2-Dolaylı Yapılan Hileler:* işletme çalışanı, satıcılara veya müşterilere yarar sağlayarak karşılığında rüşvet alabilmektedir. Dolaylı hile yoluyla, satıcılardan yüksek fiyatla mal alınmakta, mallar eksik kabul edilmekte, hiç alınmamakta veya olması gerekenden daha düşük kaliteli mal alımı yapılabilmektedir.

### **1.2.6.2. Yatırım Hileleri**

Gerçekte var olmayan, değersiz olan, hiç yapılmayan veya işe yaramayan yatırımlara para yatırması konusunda yatırımcıları ikna etmek suretiyle yapılan hilelerdir. Yönetim hileleriyle ilgili bir hile türü olan yatırım hilelerinde daha çok güven unsuru istismar edilmektedir.

### **1.2.6.3. Yönetim Hileleri**

Hileli finansal raporlama ya da finansal tablo hileleri olarak da ifade edilebilen yönetim hileleri işletmenin tepe yöneticileri tarafından yapılmakta olup, işletmeye ait olan mali tablolar üzerinde yöneticilerin istekleri doğrultusunda oynanması veya bunların değiştirilmesi şeklinde meydana gelen hilelerdir.

### **1.2.6.4. Satıcı Hileleri**

Firmaya mal veya hizmet satışı gerçekleştiren satıcıların yapmış oldukları hile çeşitlidir. Bu hileler, dünya çapında en çok kamu kurumları aleyhine baş göstermekte olup, özellikle savunma sanayi ve diğer kamu ihalelerinde yapılmış hileli işlemler çokça ülke/dünya gündemlerinde yer almıştır. Satıcı hileleri, satıcıların bir işletme çalışanının işbirliği ile yaptıkları hileler ve tek başına yaptıkları hileler olarak ikiye ayrılmaktadır.

*1-Satıcılar ve Çalışan İşbirliği ile Yapılan Hileler:* İşletme çalışanlarına komisyon veya hediye vererek, satıcı seçiminde işletme ortak veya yönetiminin haberi olmadan çalışan etki altına alınabilir. En sık karşılaşılan satıcı hilesi yolsuzluğu olarak karşımıza rüşvet çıkmaktadır. Aynı veya nakdi rüşvet veren satıcının diğer rakip işletmeler arasından seçilmesi yasalara uygun bir yöntem değildir.

*2-Tek Başına Hareket Eden Satıcılar Tarafından Yapılan Hileler:* Bu hile yöntemi şirketler farkına varmadan hırsızlık yapmanın en kolay yoludur ve genellikle, eksik teslimat, faturaların olduğundan fazla gösterilmesi, yüksek fiyatla mal satışı, siparişi veya sevki gerçekleşmemiş emtialar dolayısıyla belge tanzim etme, ikinci kalite malların teslimi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Sebze ve meyve gibi tarım ürünlerinde iyi malın görünür yere kalitesiz malın görünmez arka plana yerleştirilerek satılması veya teslim edilmesi gibi mal cinsine göre farklı biçimlerde uygulanabilmesi bu duruma örnek olarak gösterilmektedir.

#### **1.2.6.5. Müşteri Hileleri**

Alıcı firmaların mal/hizmet alımında buldukları firmalara yönelik olarak gerçekleştirilen ve satışı gerçekleştiren firmanın zarara uğramasına sebep olan hile türüdür. Müşteri hilelerinde, müşteriler, satıcı firmalara daha az tediye yapmak amacıyla kandırma amacı güderler. Müşteri hileleri alıcı firma veya satıcı firma personeli ile beraber hareket etmesi halinde ortaya çıkabilmektedir. Müşterilerin tek başına yaptığı en sık rastlanan hile türleri bozulmuş/hatalı veya eksik teslim alınmış mallar konusunda gerçeğin dışında yanıltıcı ve aldatıcı iddiaları ortaya atmalarıdır. Müşterinin işletme içinden bir çalışanla işbirliği ile yaptığı hilelerin en sık görülenleri emtiaların daha ucuza alınması, ödeme yapmadan emtia satın alınması olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **1.2.6.6. Diğer Hileler**

İlk beş grupta yer almayan hile türleri diğer hileler şeklinde adlandırılırlar. Sağlık, sigorta ve bankacılık sektörlerinde yapılan hileler bunlara örnek gösterilebilir. Sağlık sektöründe hile, başkasının sağlık karnesi ile tedavi olmak, gereğinden fazla ilaç yazdırmak ve hasta olmadığı halde hastaymış gibi rapor almak şekillerinde karşımıza çıkabilmektedir. Sigorta sektöründe hile, poliçe sahiplerince yaşanan zarar karşısında gerçeğe aykırı bildirimlerde bulunmak, gerçekleşmeyen işlemleri gerçekleşmiş gibi tutanak tutmak suretiyle bildirimde bulunmak, poliçe başlangıcında

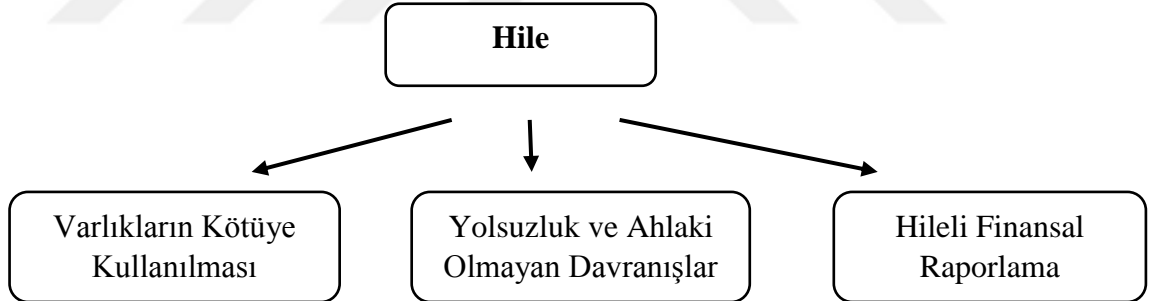
yanıltıcı beyan ve bildirimlerde bulunmak, ortaya çıkan zararın boyutunu bilinçli olarak yüksek gösterme yöntemleri ile olabilmektedir. Bankacılık sektöründe hile, mortgage borçlanmasına yönelik olarak doğru olmayan, yanıltıcı ve tutarsız bir bilgi karşılığında mortgage borçlanmasını gerçekleştirmek, müşteri varlığı veya kazançlarını ya da müşteri hesaplarını kendi hesaplarına aktarmak şeklinde ortaya çıkabilmektedir.

Hiç şüphesiz yukarıda sayılan dışında hilenin farklı biçimlerde sınıflandırılması da mümkün olabilmektedir. Örneğin hileleri, işletme Lehine Yapılan Hileler ve işletme Aleyhine Yapılan Hileler şeklinde sınıflandırmak mümkün olduğu gibi, Kurum içi Hileler veya Kurum dışı Hileler biçiminde sınıflandırmak da mümkün olabilmektedir.

### 1.2.7. Hile Ağacı

ACFE tarafından yayınlanan raporda mesleki hile türleri aşağıdaki gibi üç sınıfa ayrılmıştır. Bu sınıflandırmaya hile ağacı ismi de verilmektedir.

**Şekil 2:** Hile Ağacı (ACFE, 2006 Report To The Nation Occupational Fraud&Abuse)



Şekil 2’de görüldüğü gibi, varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar ve hileli finansal raporlama hile ağacındaki hile çeşitleridir.

#### 1.2.7.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Bu kavram, varlıklarda çalınma veya amacının dışında kullanma olaylarının ortaya çıkması manasına gelir. Varlığın kötüye kullanımı genelde şirket personelinin şirkete ait bir varlığı çalması haliyle ortaya çıkar ve bunlar genelde de ufak tutarda olur. Varlıkların kötüye kullanımı işletme yönetimi tarafından nadir de olsa gerçekleştirilebilir. Ancak yönetimin yetki gücünün geniş olması, kontrolleri rahatlıkla yönlendirebilmesi gibi sebeplerle zimmete geçirilen kıymetler çok önemli tutarlara çıkabilir. (Uçma 2010: 14).

### 1.2.7.2. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Bu kavram, personelin şirket faaliyetlerinde şirket sahiplerinin veya diğer kişilerin hakkını umursamayarak, performansını doğru olmayan yollarla şahsına ya da diğer kişilere yarar sağlamak amacıyla kullanması olarak tanımlanabilir. Bu gruba giren eylemler işletmenin zarar etmesine yol açmakta, yatırımcının güveni zedelenmekte, büyümeyi durdurmakta, kaynak dağılımının bozulmasına sebep olmakta ve işletmenin iflas etme riskinin artırmasına sebep olmaktadır (Özeroğlu 2014: 185).

### 1.3. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA

Para ve sermaye piyasalarının etkin bir şekilde işleyebilmesi için, yatırımcıların ve borç verenlerin doğru ve güvenilir finansal tablolar edinebilmesi ve bunları doğru bir şekilde yorumlaması icap etmektedir. Nitekim yatırımcıların bu finansal tablolardan aldıkları doğru ve güvenilir bilgiler ışığında yatırım kararlarına yön verecektirler. Muhasebe hileleri bu bakımdan para ve sermaye piyasalarının etkinliğini ve dolayısıyla da ekonomiyi ciddi şekilde tehdit edecek unsurları barındırmaktadır.

Hesaplarda ve mali tablolarda yapılan usulsüzlük, düzensizlik ve yasa dışı uygulamalar olarak bilinen muhasebe hileleri, finansal raporlama hileleri olarak da isimlendirilebilmektedir.

Genel olarak hileli finansal raporlama; “finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla kasıtlı bir şekilde finansal tablolarda yer alması gereken tutarların yer almaması ve/veya olmaması gereken tutarların finansal tablolarda olması” şeklinde meydana gelebilmektedir. Bunlar genellikle şirketlerin üst yönetimleri tarafından yapılmaktadır. Amaç ise tamamen finansal tablo kullanıcılarını aldatarak kendileri lehine fayda sağlamaktır. AICPA'nın hile ile ilgili yayınladığı standart SASNo.99'un altıncı paragrafında hileli finansal raporlama teknikleri üçe ayrılarak aşağıda belirtilmiştir (Güneş 2012: 42).

*“1-Finansal tabloların oluşmasına yardımcı olan önemli belgelerin yok edilmesi, tahrif edilmesi veya önemli kayıtların çarpıtılması,*

*2-Finansal işlem, olay ve diğer önemli bilgilerin, finansal tablolarda önemli tahrifata yol açacak şekilde yanlış yansıtılması veya hiç yansıtılmaması,*



*3-Muhasebe ilkeleri, kayda alma, sınıflandırma, sunum ya da açıklama ile ilgili prosedürlerin kasıtlı olarak yanlış uygulanmasıdır.”*

Hileli finansal tablolar, tahmin edilebilenden daha fazla tutarlarda zararlara neden olabilir. Hileli işlemlerin yapılma süreci sadece bir kişi tarafından değil birçok kişi tarafından gerçekleştirilmektedir. Sonucu itibariyle, diğer hile yöntemlerine göre toplumsal kesimin daha büyük boyutuna etki etmektedir (Coenen 2008: 96-97). Nitekim yanlış ve yanıltıcı bilgi vererek ekonomik gelişmeyi olumsuz etkileyen mali tablolar yatırımcılara ciddi zararlar vermektedir. Hileli finansal raporlama şirketlerin birbiriyle karşılaştırılma olasılığını ortadan kaldırmakta bu durum da piyasaların şeffaflığına gölge düşürmekte ve sermaye piyasalarının daha verimsiz olmasına sebep olmaktadır. Tüm bu durumların varlığı da ekonomideki büyüme hızının istenilen seviyelerin altına inmesine sebep olmaktadır.

Bağımsız denetçiler, varlıkların zimmete geçirilmesinden ziyade hileli finansal raporlamaya daha fazla alaka göstermektedirler. Çünkü hileli finansal raporlama finansal tablo kullanıcılarını yanıltma amacına yönelik iken, varlıkların zimmete geçirilmesi finansal tablolarda önemli zararlara sebep olsa da amaç finansal tablo kullanıcılarını aldatmaya yönelik değildir. Ayrıca farklı bir açıdan da bakacak olursak hileli finansal raporlamanın maliyeti, varlıkların zimmete geçirilmesine göre daha ağır sonuçlar doğurmaktadır (Varıcı 2012: 127).

Hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak gerçeğe uygun olmayan beyanlar veya finansal tablo kullanıcılarını aldatmak için finansal tablolara ait bilgilerin gerçek durumu yansıtmamasıdır. Varlıkların zimmete geçirilmesi, işletme varlıklarının çalınması durumudur. Burada hırsızlığın etkisi finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun bir şekilde beyan edilmemesine sebep olur. Varlıkların zimmete geçirilmesi; tahsilatları zimmete geçirme, varlıkları çalma veya satın alınmamış bir varlık için ödeme yapılmasına neden olma gibi çeşitli yollarla ortaya çıkabilmektedir. (Erdoğan 2002: 21, Pany; Whittington 2002: 5-6).

### **1.3.1. Hileli Finansal Raporlama Türleri**

İşletme ortak ve yöneticilerinin amaçlarına ulaşmak için mali tablolar üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri olan hile türlerini altı başlık halinde aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

- 1- Bilinçli hatalar
- 2- Vergi kaçırma amacı güden hileler
- 3- Zamanından önce veya sonra kayıt
- 4- Hayali adlara hesap açma
- 5- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması
- 6- Bilanço maskeleymesi/makyajlaması

#### **1.3.1.1. Bilinçli Hatalar**

Muhasebe hatalarının, belli bir amaca yönelik olarak bilerek yapılması halinde muhasebe hilesinin varlığı ortaya çıkar. Diğer bir ifadeyle, kasıtlı olarak yapılan hatalar hile olarak değerlendirilir. Ancak, kast sübjektif bir olgudur ve objektif delillerle ispat edilmesi oldukça güç bir durumdur. Bununla birlikte, yapılan hatanın ne sıklıkta yapıldığı, değerinin ne kadar yüksek olduğu ya da yapılan hatanın şirketin faaliyet hacminin ne oranında olduğu genelde yapılan hatalarda kasıt unsurunun bulunup bulunmadığına karinedir (Irmak; Arslan; Çağlayan ve Diğerleri; 2002, 40). Yıllık cirosu 200 milyar TL olan bir işletmenin 20 milyar TL'lik bir satış faturasını kayıtlarına almaması durumu olayın hile olarak değerlendirilmesine örnek olarak gösterilebilir.

#### **1.3.1.2. Vergi Kaçırma Amacı Güden Hileler**

İşletme yöneticileri veya işletme ortakları hileli işlemlere başvurarak kârı olduğundan düşük göstermek suretiyle daha az vergi ödeme yolunu tercih edebilmektedirler. Vergi yükü; işletmelerin mal veya hizmet satış ve alışları üzerinde yapılan hileler ile işletme giderlerini olduğundan yüksek göstermek suretiyle değiştirilebilmektedir (Unutkan 1995, 65-66).

*Satış Hileleri*; mal veya hizmet satış tutarlarının, ücretle görülen işlerde ücret bedellerinin tamamının veya bir kısmının muhasebe kayıtlarında bulunmaması suretiyle, direkt şirket ortaklarınca tahsil etmek suretiyle yapılır. Satış hilelerinde başvurulan yöntemlerin bazıları şunlardır;

1- Bu hilelerin birincisi kayıt dışı satışlardır. Burada, muhasebe kaydı yapılmaz ve satışın yapıldığına ilişkin herhangi bir yasal ispat edici belge verilmez veya alıcılara işletmenin yasal belgeleri dışında yasal olmayan farklı belgeler verilir. Bu hileli

evraklar da işlem gerçekleştikten sonra yok edilir. Bu sebeple kayıt dışı satış yöntemiyle gerçekleştirilen hileli işlemlerin kayıt veya belgelerin incelenmesi suretiyle ortaya çıkarılması oldukça zor bir durumdur.

2- İkinci hile yöntemi olarak, yasal satış belgelerinde değişiklik yapmak sureti ile yapılan satış işlemleri gelmektedir. Burada işlem gerçek bir satışa ve belgeye dayandırılmış olmakla birlikte faturada miktarın, tutarın veya her ikisinin gerçek satışa uymayan değerlerle belirttiklerinden fatura ve kayıtlar hakikati yansıtmayacaktır. Bu durum işletme satışlarının muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda eksik görülmesine sebep olacaktır.

3- Üçüncü hile şekli olarak hayali işletmelere yapılan satışlar yer almaktadır. İşletme daha önce faturalı satın almış olduğu malları faturasız kayıt dışı olarak yüksek tutarlara satar daha sonra elindeki malların stoklardan düşürülme işlemini, gerçekte var olmayan hayali işletmelere daha düşük birim fiyattan faturalı satarak satış karını gizler.

*Alış hileleri;* işletmelerin mal veya hizmet satış kârlarını gizlemek amacıyla mal veya hizmet alışlarını kayıtlara almadan ya da olduğundan yüksek tutarlarda satın alınmış gibi göstererek gerçekleştirilir. Ayrıca alış iskontoları kayıtlara yansıtılmayarak, alış değerlerinin daha yüksek gösterilmesi amaçlanır bu şekilde de satış kârı düşük gösterilir. Mal veya hizmet alışının kayıtlarda hiç gösterilmemesi, kayıtlarda böyle bir satışın da hiç olmamasına imkan göstermektedir. Mal veya hizmet alış ve satış hilelerinde miktar ve tutar dengelerinde denklik sağlanıyorsa hilenin tespit edilmesi de zorlaşmaktadır.

İşletme giderlerinin yükseltilmesi ile de işletmenin kârı azaltılabilir. Burada, belgesi olmayan giderler, hayali giderler, belgeli giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesi, amortisman giderlerinin yüksek hesaplanması, kısaca vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderlerin kaydedilmesi suretiyle giderlerin yükseltilmesi yoluna da gidilebilir.

### **1.3.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt**

Vergi mevzuatımıza göre vergilendirme dönemleri; “gelir vergisinde geçmiş takvim yılı, kurumlar vergisinde hesap dönemi, katma değer vergisinde ise faaliyet gösterilen takvim yılının birer veya üçer aylık dönemlerinden oluşmaktadır.”

İşlemlerin gerçekleştiği dönemlerde kayıtlara intikal ettirilerek beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) 'un 219. maddesinde; *"Muameleler defterlere zamanında kaydedilir şöyle ki:*

*a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.*

*b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.*

*c) Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir." hükmü yer almaktadır.*

VUK'un 219. maddesinde belirtilen bu süre işletmelere faaliyetlerinde yaşanabilecek yoğunluk dolayısıyla verilen bir süre olup, dönemler itibariyle işletmelerin matrahlarında ayarlama yapmalarına imkan veren bir süre gibi algılanmamalıdır. Yani işletmelerde gerçekleştirilen işlemlerin hukuken tekemmül ettiği yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde beyan edilmesi gerekmektedir (Irmak; Arslan; Çağlayan ve Diğerleri; 2002: 43).

Bazen işletmeler, henüz son aşamaya gelmemiş gelir doğuracak işlemlerini kayıtlara önceden gelir unsuru olarak kaydedebilmektedirler. İşletmenin likidite durumunu iyi göstermek amacı ile bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdi önceden kaydetmek, satış işlemi tamamlanmadan nakliyesi yapılan malları gelir olarak kayıtlara almak, önemli belirsizlikler varken bir unsuru gelir yazmak, gelecekte yapılması planlanan bir hizmet veya satış için alınan bir avansı gelir kaydetmek gibi durumlar buna örnek olarak gösterilebilir.

#### **1.3.1.4. Hayali Adlara Hesap Açma**

Bu durum, gerçekte var olmayan olaylar olmuş gibi veya ticari ilişkide bulunulmayan kimselerle ticari iş veya işlemler yapılmış gibi aldatma ve yanıltmaya neden olabilecek işlemlerin yapılmasıdır.

Hayali adlara hesap açmak sureti ile yapılan hileler genellikle vergi kaçırma, işletmenin durumunu olduğundan daha iyi veya kötü gösterme, yolsuzlukların gizlenmesi, kayıt dışı işlemlerde denklik sağlamak amaçlarına yönelik yapılmaktadır. (Irmak; Arslan; Çağlayan ve Diğerleri; 2002:44);

İşletmelerde en çok görülen hayali işlemlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Gerçekte var olmayan kişi ve işletmelerden mal veya hizmet alma işlemi tamamlanmış gibi belge tanzim edilmesi,
- Yüksek tutarlara satışı yapılan mal veya hizmet faturasının düşük bedellerle farklı kişilere tanzim edilmesi,
- Yasal kayıtlarda işletmeyi ortaklara borçlu göstererek, ortaklara vergilendirilmemiş kar dağıtımını aktarımı yapılması,
- Fiilen var olmayan kişi veya kurumlar adına alacak hesapları açıp bu alacakların şüpheli hale geldiği varsayılarak giderlerin şişirilmesi,
- Fiilen yapılmamış iş veya işlemler dolayısıyla sahte gider pusulası düzenlenmesi ve bunların muhasebe kayıtlarına işlenerek giderlerin şişirilmesi,
- İşletmelerin yaptığı ticari işlemlerde arada komisyoncu varmış gibi komisyon giderlerinin şişirilmesi.

#### **1.3.1.5. Sahte ve Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge Kullanılması**

Vergileme sisteminde belge düzenine büyük önem verilmektedir. Vergi incelemeleri daha çok yasal defter kayıtları ve bunlara ait belgeler üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitinde sağlıklı belge düzeninin önemi yadsınamaz. İşletmeler gerçek kârlarını gizlemek ve maliyetlerini yükseltmek amacıyla sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanabilmektedirler.

VUK'un (359/b-1) maddesinde "*sahte belge, gerçek bir muamele ve durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir*" hükmüne yer verilmiştir. Yine mezkur kanunun 359/a-2 maddesinde "*Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya*

*miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir"* hükmü ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımına yer verilmiştir.

Günümüz koşullarında en sık karşılaşılan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiillerini aşağıdakiler gibi sıralayabiliriz (Irmak; Arslan; Çağlayan ve Diğerleri; 2002:45-46);

- Fiilen var olmayan bir işletme adına faaliyet gösteriyormuş gibi yasal belge bastırılıp düzenlenmesi,
- Fiilen var olan ve faaliyeti devan eden veya etmeyen bir firmanın bilgileri kullanılarak taklit faturalar bastırılıp ve düzenlenmesi,
- Fiilen faaliyet gösteren bir firmanın yapmadığı mal veya hizmet satışları dolayısıyla bu işlemler yapılmış belge düzenlenmesi,
- Fiilen faaliyet gösteren bir firmanın yaptığı mal veya hizmet satışı nedeniyle fiyat ve miktar itibariyle gerçeği yansıtmayan belge düzenlenmesi,

Günümüzde düzenlendiği ya da kullanıldığı tespit edilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin genellikle fatura olduğu anlaşılmaktadır. Sahte faturalar, genellikle kapalı fatura (peşin ödenmiş) olarak düzenlenmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan kişi, gerçekte yapılmamış bir gideri yapmış gibi göstererek vergi matrahını maliyetlerini veya giderini artırmak suretiyle azaltır ve bu belgede gösterilen katma değer vergisini haksız yere indirim konusu yapar. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen kişi/kurum ise bu gelirini beyan dışı bırakarak vergi ziyana neden olur (Korkusuz 2000: 69).

### **1.3.1.6. Bilanço Maskeleyesi (Makyajlama)**

İşletmenin gerçek ekonomik ve finansal durumunu gösterebilmesi için bilanço hesaplarının işleyişlerine uygun olarak kullanması gerekir. Ancak, gerçek yönleriyle ekonomik ve finansal durumunu göstermek istemeyen işletmeler, hukuken suç teşkil etmeyen bilanço maskeleye yoluna gitmektedirler. Uygulamada genellikle bu tür kaçamaklara organize yanlışlıklardan değil; bilanço çıkarıldıktan sonra hesaplar arası yapılan nakil işlemleri ile rastlanabilmektedir (Aktuğlu 1996:277). Normal alacaklarla şüpheli alacaklar ve alacaklı cari hesapların birleştirilerek, toplamının borçlara mahsup edilmesiyle, borçların bilançodan kaldırılması; değeri düşük stokların normal stoklarla birlikte ele alınması; bankaya olan borçların göstermek istemeyen işletmelerin bunu

bankalardan olan alacaklarıyla mahsup etmesi gibi durumlar maskeleye işlemlerine örnek olarak verilebilir.

Bilanço maskeleyesinin amacı; işletmelerin ekonomik ve mali yapısı ile kârlılık ve likiditesi hakkında, üçüncü kişilere karşı gerçeğe uygun olmayan yanıltıcı bilgiler sunmaktır. Bilanço maskeleyesi, güdülen amaca göre bilançonun güzelleştirilmesi (olumlu yönde maskelenmesi) ve bilançonun kötüleştirilmesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir.

Bilanço güzelleştirilmesi, firmanın finansal ve mali yapısını gerçekte olduğundan daha güzel gösterme amacını taşımaktadır. Bilançonun güzelleştirilmesi ile; işletmenin daha çok finansman bulabilmesi, fazla ortağı bulunan firmalarda hissedarları hoşnut edebilmek için yüksek kâr dağıtma amacı güdülmesi, şirketin toplumda daha güçlü imaja sahip olmasının hedeflenmesi, hisse senedi fiyatlarını yükseltme arzuları, şirketin olduğundan iyi gösterilerek yeni hissedarların bulunması amaçlanmaktadır.

Şirketin durumunu var olan halinden iyi gösterilmek ve bilançoğu güzelleştirmek maksadıyla; aktif kıymetlerde değerlemem işleminin yüksek yapılması, amortisman ayırmayarak daha az gider yazılması, üçüncü kişi/kurumlara ait emtiaların işletme envanterinde gösterilmesi, yasal şartları sağlamış ve şüpheli hale gelmiş alacaklar için karşılık ayrılmaması gibi yöntemler kullanılmaktadır (Irmak; Arslan; Çağlayan ve Diğerleri; 2002: 49);

İnceleme elemanları, bilanço güzelleştirme işlemlerinin dönem kazancını olduğundan farklı göstermesi halinde gerekli düzeltme işlemlerinin yapılmasını sağlamalı ve işlemlerin olduğu gibi gösterilmesini sağlamalıdır. Ancak, bilanço maskeleyesine yönelik olarak yapılan her işlem düzeltme yapılmasını gerektirmeyebilir. Zira, vergi hukukunda mükelleflere bazı uygulamalarda seçimlik haklar tanınmıştır. Amortisman ve karşılık ayırmada işlemleri seçimlik uygulamalara örnek olarak verilebilir.

Bilançonun kötüleştirilmesi, işletmenin mali ve iktisadi durumunun gerçekte olduğundan daha kötü gösterilmesini amaçlamaktadır. Bilançonun kötüleştirilmesi ile; işletmenin daha az vergi ödemesi, kâr dağıtılmamasını veya az dağıtılmasının sağlanması, hisse senetlerinin borsada fiyatlarını düşürmek gibi işlemler amaçlanmaktadır.

**Tablo 2: Hata Ve Hile Karşılaştırma Tablosu**

<b>HATA VE HİLE KARŞILAŞTIRMA TABLOSU</b>		
	<b>HATA</b>	<b>HİLE</b>
<b>Tanım</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• İstmeden ve bilmeden yapılmış yanlış, kusur, yanlış.</li><li>• Muhasebe hataları, kişilerin tecrübesizliği, bilgisizliği, dikkatsizliği, unutkanlığı gibi kasıt unsuru barındırmayan sebeplerden ortaya çıkmaktadır.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kişileri aldatma, yanıltma maksadıyla başvurulan oyun.</li><li>• Muhasebe hilesi; işletme yöneticileri, çalışanları veya başkaca şahıslar tarafından kasıtlı olarak ve haksız menfaat elde etmek maksadıyla muhasebe kayıtları ve belgeler üzerinde oynanması, tahrif edilmesi, mal veya hizmetlerin tam teslim edilmemesi ve muhasebe politikalarının doğru uygulanmamasına sebebiyet veren işlemlerdir.</li></ul>
<b>Amaç</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hata yapanlar bireylere zararlar verebilmekte fakat yapılan hatalı işlemde kendi menfaatlerinin bulunması söz konusu değildir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kişinin şahsına ya da bir başkasına hak etmediği bir menfaat sağlamak amacıyla kasıtlı olarak hukuka aykırı işlem yapılmasıdır.</li></ul>
<b>Unsurları</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kasıt unsuru bulunmaz,</li><li>• Unutma, dikkat, bilgisi ve tecrübe eksikliği ile mevzuata yeterinde hâkim olmamak gibi sebepler,</li><li>• Menfaat elde etme amacı taşımaz,</li><li>• Karşı tarafa zarar verebilir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hile, gizlice ve kasten yapılır,</li><li>• Kişi, çalıştığı firmaya karşı vazifelerini yerine getirmez,</li><li>• Menfaat elde etme amacı taşır,</li><li>• Karşı tarafa zarar verir.</li></ul>
<b>Türleri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Matematik Hataları</li><li>• Kayıt Hataları</li><li>• Nakil/Virman hataları</li><li>• Unutma ve Tekrarlama Hataları</li><li>• Bilanço Hataları</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bilinçli hatalar</li><li>• Vergi kaçırma amacı güden hileler</li><li>• Zamanından önce veya sonra kayıt</li><li>• Hayali adlara hesap açma</li><li>• Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması</li><li>• Bilanço maskeleymesi/makyajlaması</li></ul>



## İKİNCİ BÖLÜM

### BİLANÇO VE GELİR TABLOSU HESAPLARININ İŞLEYİŞİ VE BU HESAPLARIN VERGİ MEVZUATINA GÖRE DENETİMİ

Mali tabloları inceleyerek karar alma/verme durumunda olan üçüncü kişilerin, alacakları/verecekleri kararın sağlıklı ve doğru olmasının en önemli şartı, düzenlenen mali tabloların objektif, sağlıklı ve karşılaştırılabilir nitelikte olmasıdır. Geniş perspektiften baktığımızda ise milli gelir hesabı ve bazı istatistiklerin oluşumunda, kalkınma planı hazırlanmasında, sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, devlet kontrolünün sağlıklı şekilde işleminde muhasebede tekdüzenin sağlanması mali tabloların objektif, sağlıklı ve karşılaştırılabilir nitelikte olması oldukça önemlidir (Güneş 2008:102).

Bu bölümde, bilanço ve gelir tablosu hesapları hakkında kısaca bilgi verilerek yine bu hesaplarda muhtemel hileli işlemlerin neler olabileceği ve bu işlemlere karşı nelere dikkat edilmesi gerektiği hususları vergi mevzuatı çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde bilanço ve gelir tablosu hesaplarında dikkat edilmesi gereken hususlar için ayrıca tablolar hazırlanmıştır.

#### 2.1. MUHASEBE SİSTEMİ

Muhasebe, işletmelerin varlıklarında, yabancı kaynaklarında ve öz kaynaklarında meydana gelen değişimleri kayıt eden, sınıflandıran ve sonucunu finansal tablolar aracılığıyla raporlayan bilgi sistemi olarak tanımlanabilir (Selimoğlu 2009:3). Sevilengül'e göre ise muhasebe, işletmelerin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların işletmeler tarafından kullanım şeklini, işletmelerin faaliyeti sonucunda kaynaklarda meydana gelen değişimleri gösteren ve işletmelerin mali açıdan durumunu yansıtan bilgileri veren ve bu bilgileri ilgililerine ulaştırma bilim dalı olarak tanımlanmıştır (Sevilengül 2003:9).

Muhasebe uygulaması, işletme sahibi ve ortaklarının, işleminin genel durumu hakkında bilgi sahibi olmasına yönelik bilgileri sunmasının yanı sıra kanuni bir zorunluluk olması nedeniyle de uygulanmaktadır. Vergisel anlamda mükellefin görev

ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi muhasebe sistemi vasıtasıyla mümkün olmaktadır ve bu durum kanunen zorunlu bir uygulamadır. Ayrıca da dönem sonunda oluşturulan mali tablolar, işletme ortalarına ve üçüncü kişilere işletmelerin mali durumları hakkında bilgi vererek karar almalarına yardımcı olur (Yardımcıoğlu 2013:3).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Türkiye’de, muhasebeye ilişkin ortak bir uygulama şekli belirlenmiş ve oluşturulan bilgilerin kıyaslanabilir nitelikte olması sağlanmıştır (Akdoğan, Sevilengül 2007:31). Ayrıca MSUGT ile muhasebe bilgilerinin karar alıcılara objektif ve güvenilir olarak ulaştırılması, işletmelerin farklı dönemlerinin mukayese edilmesi, finansal tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm işletmeler için aynı şekilde yorumlanması, muhasebede uygulama birliğinin sağlanması açısından daha anlaşılabilir olması, işletme ile üçüncü kişiler arasında güven unsurunun tesis edilmesine imkan vermiştir(Akdoğan 2009:31)

### **2.1.1. Tek Düzen Hesap Planı**

Tekdüzen Hesap Planı (TDHP), firmaların mali verilerini sistemli olarak hesap sınıfı ve hesap grupları şeklinde sınıflandırma yapan, yapılan sınıflamaları belli kaidelere göre sınırlandıran ve bunların kapsamını gösteren yönerge olarak tanımlanmaktadır (Bakır, Şahin 2009:13) Mevzuata uygun yasal defterlere kaydedilen veriler finansal tablolara aktarılarak karar vericilerin bilgisine tekdüzen hesap planı aracılığı ile sunulmaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile saptanan usul ve esaslar, genel olarak vergi mevzuatı hükümlerini esas almadığı, birçok konuda ticaret hukuku kurallarını benimsediği anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde mali kar değil, şirket ortaklarına dağıtılacak karın tespitine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Dönem karını TDHP’ ye göre hesaplayan işletmeler, ticari kar ile mali kar arasında meydana gelen farkı bilanço veya gelir tablosu üzerinde göremezler. (Sevimkan 2001:55). Vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız bir sebep ile hazırlanan MSUGT sadece muhasebe sisteminin işleyişini açıklamaya yönelik düzenlemeleri içermektedir. Buna göre, mali tablolar hazırlanırken, tek düzen muhasebe sistemi ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıklara dikkat edilmesi gerekmektedir(Uçan 2015:13)

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde belirlenmiş esaslara göre Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak hazırlanan bilançoya "Ticari Bilanço" bu bilançonun vergi kanunlarına göre düzenlenmiş haline ise "Mali Bilanço" denilir. Vergi mevzuatının uygulanmasında Mali Bilanço esas alınmaktadır (Altuncu, Kütük 2009:22).

Tekdüzen hesap planında bazı hesap kodları boş olduğu için kullanılmazlar. Bu boş olan hesap kodları işletme tarafından ihtiyaç duyulması halinde işletmelerin bağlı olduğu vergi dairesinden izin alarak kullanılabilir. Tekdüzen hesap planı, aktif (borçlu) ve pasif (alacaklı) karakterli hesaplardan oluşur. Düzenleyici hesaplar hariç olmak üzere, 100-299 numaraları arasında bulunan hesaplar aktif karakterli, 300-599 numaraları arasında bulunan hesaplar pasif karakterli hesap olarak tanımlanır (Alptürk 2008:59)

Tek Düzen Hesap Planında yer alan hesap grupları bir araya gelerek aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

- Dönen Varlıklar
- Duran Varlıklar
- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- Öz Kaynaklar
- Gelir Tablosu Hesapları
- Maliyet Hesapları
- Nazım Hesaplar

Bu bölümde bilançoda yer alan dönen-duran varlıklar, kısa- uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar ana hesap grupları altında yer alan hesap grupları ve hesap kalemlerinin işleyişi hakkında bilgi verilecek ve bu hesapların denetiminde vergi mevzuatına göre dikkat edilmesi gereken hususlara değinilecektir.

## **2.2. BİLANÇO HESAPLARINDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR**

MSUGT'ye göre "Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösteren mali tablodur. Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit

*değere doğru, pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanırlar. Bilanço hesapları arasında mahsup yapılamaz” (MSUGT 1992:13).*

Bilanço, işletmelerin belirtilen tarihteki varlık ve kaynak yapısı ortaya konularak, işletme yönetiminin, idaresi kendilerine verilen varlıkları gereği gibi koruyup korumadıklarını ölçer (Akdoğan 2009:27). Bilanço tanımında da ortaya koyduğu gibi bir işletmede her zaman “ Varlıklar=Kaynaklar” olması gerekmektedir. İşletmelerdeki varlıkların iki tür kaynağı vardır. Bunlar; işletmeye borç verenler ve işletmenin ortaklarıdır. Dolayısıyla bu denklemi “ Varlıklar = Borçlar + Öz sermaye” olarak da yazmak mümkündür (Bakır, Şahin 2009:15). İşletmelerde belirli bir dönem sonunda düzenlenen bilanço, vergisel anlamda muhasebe denetiminde önemli bir kanıt oluşturmaktadır. İşletmelerin bilançolarında mali ve sermaye yapısına ilişkin bilgiler yer aldığından, bilanço ile işletme kar veya zararı arasında yakın ilişki vardır (Yazıcı 2003:202).

### **2.2.1. Dönen Varlıklar**

MSUGT’ye göre, bu ana hesap grubu; *“nakit olarak elde ve bankada tutulan varlıklar ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlık unsurlarını kapsar.”* Dönen Varlıklar ana hesap grubunda ; Hazır Değerler Menkul Kıymetler, Ticari Alacaklar, Diğer Kısa Vadeli Alacaklar, Stoklar, Gelecek Döneme Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ile Diğer Dönen Varlıklar hesap grupları yer alır.

#### **2.2.1.1. Hazır Değerler Hesap Grubu**

MSUGT’ye göre, bu grup, *“nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânı bulunan varlıkları kapsar.”*

Hazır değerler hesap grubunda yer alan hesaplarla ilgili açıklamalar ve bu hesaplarda dikkat edilmesi gereken hususlar çalışmanın devamında belirtilmiştir.

## **100.Kasa Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, "*işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL. karşılığının izlenmesi için kullanılır.*" 100. Kasa hesabında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

### **- Yabancı Paraların Değerlemesi**

Değerleme; Vergi usul kanununun 258' inci maddesinde, "*vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili olarak iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir,*" şeklinde belirtilmiştir. VUK'un 284. maddesinde: "*kasa mevcutları itibari kıymetleriyle değerlendirir, yabancı paralar hakkında 280. madde hükmü uygulanır*" hükmü yer almaktadır. Mezkur kanunun 280. maddesinde de: "*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur, hükümleri belirtilmiştir.*" Buna göre işletmelerde kullanılan yabancı para kasası ile ilgili dikkat edilmesi gereken önemli bir husus bunların değerlendirme işlemlerinin nasıl yapıldığıdır.

İşletmelerin kasasına giren yabancı paralar işlem yapıldığı günün kuru ile Türk Lirası cinsinden kayıtlara intikal ettirilir. .Dönem sonunda yabancı paralar hakkında VUK'un 280. maddesi değerlendirme hükmü uygulanır. İlgili madde hükmüne göre; "*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilecektir.*" Ancak ülkemizde teşekkül etmiş kambiyo borsası bulunmadığından, yılsonunda yapılacak değerlendirme işlemlerinde her yılsonu itibariyle Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen kurlar(Tebliğler aracılığı ile yayımlanmaktadır), diğer tarihlerde ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca (TCMB) tarafından açıklanan kurlar dikkate alınacaktır. Geçici vergi açısından yapılacak değerlemelerde TCMB tarafından ilan edilecek kurlar dikkate alınacaktır (Sarıgül 2017:58). Ayrıca 130 No.'lu VUK genel tebliğinde: "*Efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (bulunmaması halinde döviz alış kuru), döviz cinsinden yabancı paralar için ise döviz alış kurunun uygulanacağı*" belirtilmiştir.

### **- Kasa Noksanı ve Kasa Fazlası**

Kasa hesabı kayıtlarında görülen mevcudun gerçekte var olup olmadığı belli periyotlarla kontrol edilmelidir. Kasa da bulunan para sayılarak fiili durum tespit

edilir. Fiili durum ile işletmenin muhasebe kayıtlarında görülen kasa hesabının bakiyesi karşılaştırılır. Karşılaştırma neticesinde fiili kasa mevcudu, kasa hesabının borç kalanından büyükse aradaki fark fazlalık olarak dikkate alınıp ilgili muhasebe kayıtları yapılmalıdır. Fiili kasa mevcudu, kasa hesabının borç kalanından küçük ise de aradaki fark noksanlık olarak dikkate alınıp ilgili muhasebe kayıtları yapılmalıdır.

Dönem sonuna kadar kasa noksanının nedeninin bulunmaması halinde noksanlık “689.Diğer olağandışı gider ve zararlar hesabı”nın borcuna yazılarak kapatılır. Nedeni bulunmayan kasa noksanlıkları, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmadığı ve sermayede vukua gelen eksilme olarak dikkate alınacağı için kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Dönem sonuna kadar kasa fazlalığının nedeninin bulunmaması halinde fazlalık, “679. Diğer olağandışı gelir ve karlar hesabı”nın alacağına yazılarak kapatılır. Nedeni bulunamayan kasa fazlaları işletme açısından gelirdir ve bu gelir vergiye tabi olacaktır (Sarıgül 2017:61).

#### - **7.000,00-TL’yi Aşan Tahsilat Ve Ödemelerin Tevsiki**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 ve mükerrer 355. Maddeleri ile Maliye Bakanlığınca çıkarılan 320, 323, 324, 332, ilgili tebliğleri uyarınca mükellefler 8.000,00-TL ürerinde gerçekleşen ödeme ve tahsilatlarından banka, Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT), vb. aracı kurumlar vasıtası ile düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu getirilmiştir. 459 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile “*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar, defter tutmak zorunda olan çiftçiler ve vergiden muaf esnaf, işlemlerinde tevsik zorunluluğuna uymak zorundadır. Bunlar kendi aralarında ve tevsik kapsamında olmayanlarla gerçekleştirecekleri 7.000 TL’ nin üzerindeki tahsilat ve ödemelerini banka, PTT gibi aracı kurumlar vasıtasıyla gerçekleştirmek zorunluluğu*” getirilmiştir.

Tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğuna uyulmaması durumunda Vergi Usul Kanununun Mükerrer Madde 355. maddesinde; “*İşleme konu tutarın % 5’i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.*” Buna göre, Kasa hesabında, 7.000 TL üzeri ödeme veya tahsilatın olup olmadığı, tahsilat veya tediye fişleri aracılığı ile kontrol edilmelidir.

#### - **Kasa Bakiyesinin Yüksek Tutarlı Olması**

Ticari ve teknik icaplara göre hiçbir işletme elinde atıl fon tutmaz. Ticari ilişkiler bağlamında, basiretli bir işletme sahibi, işletme kasasında, normal ihtiyacı olanın dışında bir para bulundurmaz. Bu ihtiyacının dışındaki nakit fazlasını mutlaka çeşitli gelir getirici faaliyetler aracılığı ile değerlendirecektir. İşletme kasasında yüksek miktarda nakit bulundurulması ticari teamüllere aykırı bir durumdur. Ticari teamüllere göre ihtiyaç fazlası nakit paranın kasada atıl olarak bekletilmemesi bunun yerine bankada tutulması ve faiz geliri elde edilmesi gerekir. Bilanço günü itibariyle işletme kasasında ihtiyaç fazlası nakit para bulunduğunun tespit edilmesi durumunda bu tutara adet yöntemiyle faiz hesaplanıp gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

#### **101. Alınan Çekler/ 103. Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-) Hesabı**

MSUGT'a göre, *"101. Alınan Çekler hesabı gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerin izlenmesini sağlar."* Ayrıca *"işletmenin üçüncü kişilere bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemeler 103. Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-) hesabında izlenir."* 101. Alınan Çekler ile 103. Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-) hesabında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### - **Yabancı Paralı Çeklerin Değerlemesi**

Yapılacak bilanço denetiminde işletme aktifine kayıtlı olan çeklerin işletmede mevcut olup olmadığının kontrolü yapılmalıdır. Alınan çekler içerisinde yabancı para bazında düzenlenmiş çek mevcudiyetine dair kontroller yapılmalı; eğer mevcut ise, yılsonunda yapılacak değerlendirme işlemlerinde her yılsonu maliye bakanlığınca tespit ve ilan edilen kurlar, diğer tarihlerde ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca (TCMB) tarafından açıklanan kurlar (çek, senet gibi belgeler için döviz alış kuru) dikkate alınacaktır (283 sıra no.lu VUK genel tebliği)

#### - **Çeklerde Reeskont Uygulaması**

Dönem sonunda çeklere yapılacak reeskont işleminin doğru bir şekilde yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Vadeli çekler, VUK'un 281 ve 285. maddeleri uyarınca *"değerleme günü kıymetine irca edilebilir. Çekte faiz nispeti açıklanmışsa bu*

*nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Yabancı paralı çeklerde faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.”*

#### - **Tahsili Şüpheli Hale Gelen Çekler**

VUK'un 323. maddesi uyarınca: *“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır.”*

Şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için sonraki dönemlerde karşılık ayrılamaz. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması ve bunların takip edilmesi gerekir. Buna göre karşılıksız çıkan çekin karşılıksız çıktığına ilişkin kaydın yapıldığı dönem itibarıyla dava açılması veya icra takibine başlanması gerekir. Aksi halde sonraki karşılıksız çıkan çek için sonraki dönemlerde karşılık ayrılması mümkün değildir. Ayrıca teminat niteliğinde olan çek garanti tutarları için de karşılık ayrılmaması hususuna dikkat edilmelidir.

#### **102. Bankalar Hesabı**

MSUGT'ye göre bu hesap, *“işletmece yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların izlenmesini kapsar”* (MSUGT 1992:73). 102. Bankalar hesabında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### - **Mevduat Hesaplarının Değerlemesi**

VUK'un 281. maddesi uyarınca, *“alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.”* İşletmelerin banka hesaplarında bulunan mevduatlar için faiz oranı ve değerlendirme gününe kadar geçen süre dikkate alınarak hesaplanan faiz tutarı, işletmenin dönem kazancında gelir olarak dikkate alınması gerekir.



Dönem sonunda işletmelerin banka hesaplarında bulunan yabancı paralar hakkında VUK'un 280. maddesi uygulanır. Buna göre; “*yabancı paralar borsa rayiciyle değerlendirilecektir.*” Ancak Türkiye’de teşekkül etmiş kambiyo borsası bulunmadığından, yılsonunda yapılacak değerlendirme işlemlerinde her yılsonu itibarıyla Maliye bakanlığınca tespit edilen döviz alış kurları, diğer tarihlerde ise TCMB tarafından açıklanan döviz alış kurları dikkate alınacaktır.

Yabancı para cinsinden vadeli mevduatlarda iki ayrı değerlendirme yapılmaktadır. Bunlardan ilki kur değerlemesi, diğeri ise faiz değerlemesidir. Yabancı para cinsinden mevduat değerlemesinde öncelikle Maliye Bakanlığınca açıklanan kurlar üzerinden söz konusu tutarlar TL’ye çevrilir. Ortaya çıkan kur farkı gelir veya gideri, kambiyo karı veya zararı olarak kaydedilecektir. İkinci olarak, mevduat tutarı üzerinden hesaplanan faiz, dönem sonunda açıklanan döviz alış kuruna göre TL’ye çevrilmek suretiyle faiz geliri olarak kayıt edilir (Sarıgül 2017:81).

#### **2.2.1.2. Menkul Kıymetler Hesap Grubu**

MSUGT’göre, menkul kıymetler grubu, “*faiz geliri veya kâr payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kârlar elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonusu, finansman bonusu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi, menkul kıymetler ile bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılır.*”

Menkul kıymetler hesap grubunda yer alan hesaplarla ilgili açıklamalar ve bu hesaplarda dikkat edilmesi gereken hususlar çalışmanın devamında belirtilmiştir.

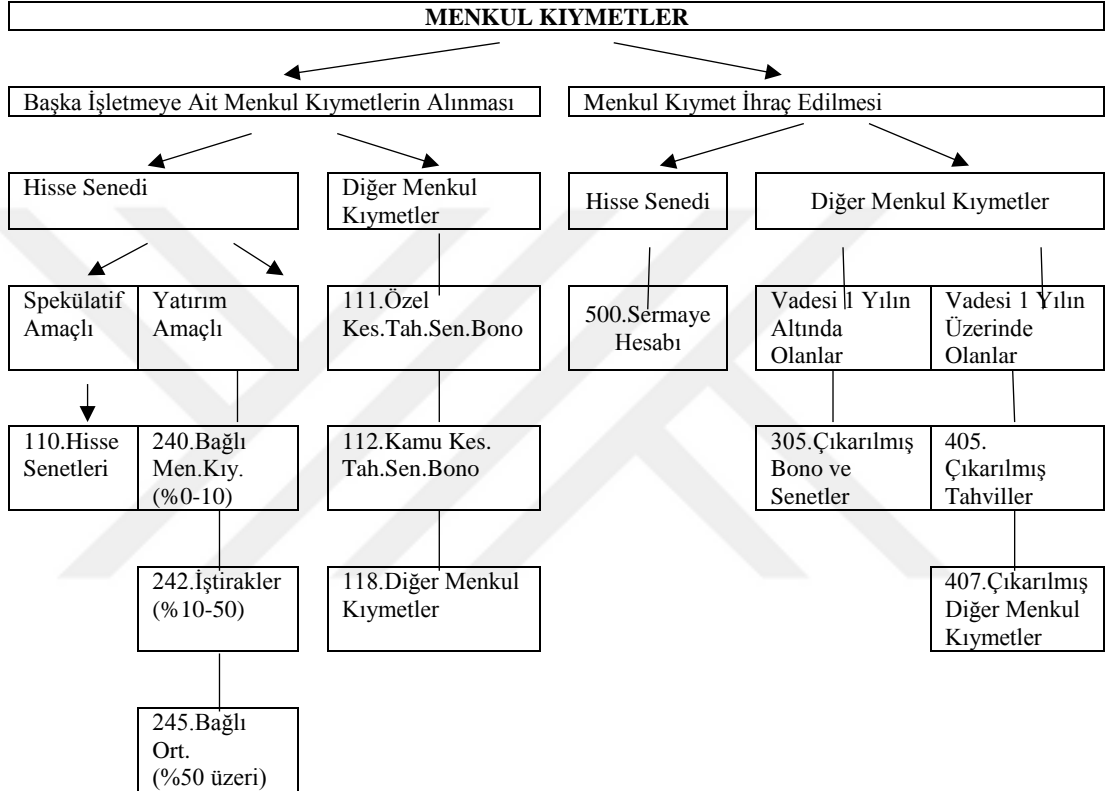
#### **110. Hisse Senetleri /111. Özel Kesim Tahvil, Senet Ve Bonoları / 112. Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları /118. Diğer Menkul Kıymetler Hesabı**

İşletmenin yatırım amacı taşımayan ve geçici olarak elde tuttuğu hisse senetleri 110. Hisse Senetleri hesabında takip edilir (Altuncu, Kütük 2009:55). Uzun vadeli amaçlarla elde tutulan hisse senetleri, iştirak edilen şirketteki ortaklık payına göre 24.Mali Duran Varlıklar hesap grubunda yer alan hesapların herhangi birinde takip edilir. Özel sektör tarafından çıkartılan tahvil, senet ve bonolar “Özel Kesim Tahvil, Senet Ve Bonoları hesabı”nda izlenir. Kamunun çıkardığı tahvil, senet ve bonolar ise “Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları hesabı”nda izlenir. Hisse senetleri, kamu ve

özel sektör tarafından çıkarılmış bulunan tahvil, bono ve senetlerin dışındaki diğer menkul kıymetler Diğer Menkul Kıymetler hesabında takip edilir.

Satın alınan veya ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tek düzen hesap planında kullanılan hesaplar, aşağıdaki tablo yardımıyla açıklanmıştır (Sarigül 2017:99).

**Tablo 3: Menkul Kıymetler Özet Tablo**



110. Hisse Senetleri Hesabında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### - Hisse Senedi Alım Satımı

Hisse senetlerinin satışından ortaya çıkan kar “645.Menkul Kıymet Satış Karları hesabı”nın alacağına, hisse senetlerinin satışından ortaya çıkan zarar ise “655.Menkul Kıymet Satış Zararları hesabı”nın borcuna kaydedilir. Satış sonrası ortaya çıkan kar vergiye tabi olup, zarar ise kanunen kabul edilen bir unsur olarak dönem kazancından indirilebilir. İlgili kayıtların ve tutarların mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilmelidir.

#### - **Hisse Senetlerinin Değerlemesi**

VUK'un 279. maddesi gereğince; *"Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirir."* Buna göre Hisse Senetleri, alış bedeliyle değerlendirilecektir. Hisse senetleri için yapılacak değerlendirme işleminde Borsa Rayici kullanılırsa, alış bedeli, borsa rayicinden büyükse aradaki fark için dönem sonunda karşılık ayrılabilir. Ancak gider yazılan tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kara ilave edilmesi gerekir. Eğer alış bedeli, borsa rayicinden küçükse aradaki fark vergiye tabi olmayan gelirdir. İşletmeler tarafından yapılan kayıtların yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.

#### - **Çıkarılmış Tahvil Satın Alan İşletmeler Açısından Değerleme**

Faiz getirisi sağlayan tahviller niteliğine göre "111.Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları hesabı" veya "112.Kamu Kesim Tahvil Senet ve Bonoları hesabı"nda takip edilir. VUK'un 279. maddesi gereğince, *"borsada işlem göre tahviller borsa rayici ile değerlendirir."* Borsada işlem görmeyen tahviller ise kıst getiri esasına göre değerlendirir. "Kıst getiri: değerlendirme gününe kadar oluşan gelirlerinin tahvillerin alış bedellerine ilave edilmesi suretiyle değerlendirme işleminin yapılmasıdır."

#### **119. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)Hesabı**

MSUGT'ye göre, *"menkul kıymetlerin borsa veya piyasa değerlerinde önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması olduğu tespit edildiğinde ortaya çıkacak zararların karşılanması amacı ile ayrılması gereken karşılıkların izlendiği hesaptır."* Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatına göre sene içerisinde devamlı değeri düşen hisse senetleri için karşılık ayrılabilir. Ancak bu karşılık giderleri vergi

mevzuatına göre “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG)” niteliğindedir (Altuncu, Kütük 2009:57).

### **2.2.1.3. Ticari Alacaklar (12./22.) Hesap Grubu**

MSUGT ‘ye göre, “*bir yıl içinde paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar 12. Ticari Alacaklar hesap grubunda gösterilir. 22.Ticari Alacaklar hesap grubunda bir yıldan fazla uzun vadeli senetli ve senetsiz ticari alacaklar izlenir. Vadesi bir yılın altına düşenler, dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplara aktarılır*”

Ticari alacaklar hesap grubunun denetimindeki amaç, borçlular açısından borcun geçerliliğini, ilgili tutarların doğruluğunu ve tahsil edilebilme açısından doğruluğunun tespit edilebilmesidir (Selimoğlu, vd., 2009:221).

Ticari alacaklar hesap grubunda yer alan hesaplarla ilgili açıklamalar ve bu hesaplarda dikkat edilmesi gereken hususlar çalışmanın devamında belirtilmiştir.

#### **120. Alıcılar / 220. Alıcılar Hesabı**

MSUGT ‘ye göre, “*Alıcılar Hesabı işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklarının izlenmesi için kullanılır.*” Senetsiz alacakların bir yılın altında vadesi olanlar 120. Alıcılar Hesabında, bir yılın üstünde vadesi olanlar 220.Alıcılar Hesabında izlenir. 120. Alıcılar /220. Alıcılar hesabında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### **- Senetsiz Alacakların Değerlemesi**

VUK’un 281. maddesi uyarınca, “*TL cinsinden senetsiz alacaklar mukayyet değeri ile değerlendirilir.*” Mukayyet değer: muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. TL cinsinden senetsiz alacakların kayıtlı değerleri, değerlendirme günündeki değerleri olarak dikkate alınacağından, TL cinsinden senetsiz alacaklar için dönem sonunda değerlendirme işlemi yapılmaz.

Yabancı para cinsinden senetsiz alacaklar, dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulur. 283 sıra no.lu VUK genel tebliğine göre; “*yabancı para cinsinden senetsiz alacakların değerlendirilmesinde döviz alış kuru esas alınır.*” Dövizli senetsiz alacakların değerlendirme işlemi ile oluşacak yeni tutarlara dönem sonu bilançosunda yer

verilecek; değerleme işlemi sonucunda ortaya çıkan kar veya zarar ise gelir tablosu hesapları aracılığıyla dönem karı veya dönem zararına aktarılacaktır. Buna göre işletmelerin ilgili kar ya da zarar hesaplarının mevzuata uygunluğu kontrol edilmelidir.

**121. Alacak Senetleri / 221. Alacak Senetleri / 122. Alacak Senetleri Reeskontu(-) / 222. Alacak Senetleri Reeskontu (-) Hesabı**

MSUGT ‘ye göre, “121. Alacak Senetleri hesabı, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmış alacaklarını kapsar. Senetli alacakların vadesi bir yılın altında olanlar 121. Alacak Senetleri, vadesi bir yılın üstünde olanlar ise 221. Alacak Senetleri Hesabında izlenir. Alacak Senetleri Reeskontu hesabı bilanço gününde, senetli alacakların tasarruf değeri ile değerlenmesini sağlamak üzere alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır.”

121. Alacak Senetleri/221. Alacak Senetleri ve 122. Alacak Senetleri Reeskontu Hesabında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

**- TL Cinsinden Senetli Alacakların Değerlemesi**

TL cinsinden senetli alacaklar, VUK’un 281. maddesi gereğince, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri (mukayyet değer) ile değerlenir. Dolayısıyla TL cinsinden senetli alacakların dönem sonunda değerleme işlemine gerek yoktur. Ancak VUK’un 281. maddesinde: “vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacakların değerleme gününün kıymetine irca edilebileceği” yani reeskonta tabi tutulabileceği belirtilmiştir. Söz konusu madde kapsamında reeskont uygulaması işletmeler açısından isteğe bağlı tutulmuştur. Ancak VUK’un 285. maddesine göre, “alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutan mükellefler borç senetlerini de reeskont işlemine tabi tutmak zorundadır.” Muhasebe kayıtlarında mukayyet değeriyle görünen alacak senetlerine reeskont hesaplanması durumunda söz konusu senetler tasarruf değerine (sahibi için o gün arz ettiği değer) ulaşmış olacaktır.

Yine VUK’un 281. maddesine istinaden “bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri için reeskont uygulaması zorunludur. Söz konusu şirketlerin alacak ve borçlarını TCMB resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerleme gününün kıymetine irca etmeleri zorunludur.”

## Reeskont İşlemine Tabi Tutulabilecek Alacaklar ve Özellikleri

-238 sıra no.lu VUK genel tebliğinde belirtildiği üzere, “*reeskont hesaplamalarında iç iskonto formülü kullanılır. Reeskont işlemi için senette faiz oranı belirtilmiş ise bu oran dikkate alınır. Senette herhangi bir oran belirtilmemiş ise TCMB iskonto haddi uygulanacaktır. Yabancı paralı senetlerde faiz oranı belirtilmemiş ise Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) dikkate alınır.*” İç iskonto formülü aşağıda belirtilmiştir.

$$F = A * n * t / 360 + (n * t)$$

F = Reeskont Tutarı

A = Senedin Nominal Değeri

n = Faiz Oranı

t = Vade (Değerleme günü itibariyle kalan gün sayısı)

-Reeskont işleminin uygulanabilmesi için alacak veya borcun senede bağlı olması gerekir. Buna göre yalnızca vadeli bono ve poliçeler reeskont işlemine tabi tutulabilmektedir. Alıcılardan olan alacaklar ve satıcılara olan borçlar için reeskont işleminin gerçekleştirilmesi imkansızdır.

-Reeskont hesaplanacak alacak veya borç senedinin değerlendirme günü itibariyle işletmenin aktifinde veya pasifinde yer alması gerekir. Emanete ve teminata verilen senetler için de reeskont ayrılabilir.

-Bir senede reeskon hesaplanabilmesi için bir vade içermesi zorunludur..

-Bir alacağa reeskont hesaplanabilmesi için, söz konusu alacağın gelir yada hasılat unsuru olması gerekir. Bu kapsamda, gelir veya hasılat ile ilişkilendirilmeyen hatır ve avans senetleri için reeskont ayrılamaz.

-Alacak veya borç senedinin reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için, bu senedin vadesinin değerlendirme günü itibariyle gelmemiş ve geçmemiş olması gerekir. Reeskont işlemindeki amaç, senedin değerlendirme günündeki değerinin bulunmasıdır.

-30.04.2013 tarih 64 nolu VUK sirkülerinde belirtildiği üzere, “değerleme gününde vadesi gelmemiş çeke bağlı alacak ve borçlar için reeskont ayrılabilir.”

-Yıllara sari inşaat ve onarma işleri dolayısıyla edinilen alacak ve borç senetleri için reeskont hesaplanmaz.

-Müflisten alınmış olan ve vadesi gelmemiş senetler, üzerinde yazılı alacak muaccel hale geldiği için reeskonta konu olmazlar. Ancak müflise olan senede bağlı borçlara, senedin vadesi gelmediği için reeskont hesaplanabilir.

-Finansal kiralama işlemlerinden doğan alacaklar VUK’un mükerrer 290. maddesine göre reeskonta tabi tutulmaz.

#### - **Yabancı Para Cinsinden Senetli Alacakların Değerlemesi**

VUK’un 280. maddesinde yer alan düzenlemeye göre; “yabancı para cinsinden senetli alacaklar esas olarak borsa rayiciyle, borsa rayicinin oluşmasında muvaaza olması halinde alış bedeli, borsa rayicinin bulunmaması halinde ise Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur ile değerlemeye tabi tutulur.” Buna göre işletmelerin yabancı paralı senetlerinin değerlemesini mevzuat hükümlerine uygun yapıp yapılmadığı hususu kontrol edilmelidir.

#### **124- Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-) / 224- Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-) Hesabı**

MSUGT’ye göre, “124.Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri Hesabı”, “finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır.”

VUK’ un mükerrer 290’ ıncı maddesinde finansal kiralamanın tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre; “finansal kiralamada, kiralanan iktisadi kıymete ilişkin tüm risk ve yararlar kiracıya devredilmektedir. Ayrıca, kira süresi sonunda iktisadi kıymetin mülkiyeti genellikle kiracıya geçmektedir.” 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’ nun 3’ üncü maddesinin “ç” bendinde, finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak şartıyla, aşağıda yer alan dört kriterden

herhangi birinin varlığı halinde söz konusu işlem finansal kiralama olarak kabul edilmektedir.

1. *“İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,”*
2. *“Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,”*
3. *“Kiralama süresinin, iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80’inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması,”*
4. *“Kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin % 90’ından daha büyük bir değer oluşturması.”*

Kira ödemelerinin bugünkü değerinden kasıt, kira sözleşmesi bitiminde elde edilecek toplam gelirin, cari döneme karşılık gelen değeridir. Kira ödemelerinin bugünkü değeri aşağıda yer alan formül kullanılarak hesaplanır.

$$A * [ ( 1 + i ) ^ n - 1 ] / ( 1 + i ) ^ n * i$$

A: Taksit Tutarı

n: Kiralama Süresi (Vade)

i: Faiz Oranı

VUK’ un mükerrer 290’ ıncı maddesinde finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre, *“İktisadi kıymetin kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borçlar, iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Sözleşmeden doğan alacaklar ise kira ödemelerinin toplam tutarı ile değerlendirilir. Kiraya konu iktisadi kıymetin iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucunda elde edilen tutar ile değerlendirilir. Bu tutarın sıfır veya negatif olması durumunda söz konusu iktisadi kıymetin değerlendirilmesi iz bedeliyle yapılır. Kira ödemelerinin bugünkü değeri ile kiralayanın toplam alacak tutarı arasındaki fark gelecek dönemlere ilişkin faiz geliri olarak değerlendirilir.”*



Buna göre belirtilen açıklama ve mevzuata göre bu hesaplarda, ilk olarak faiz ve değerlemeye ilişkin hesaplama işlemlerinin doğru yapılıp yapılmadığının kontrol edilmelidir. Diğer taraftan dönem sonlarında gerçekleşen faiz tutarları, “124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri” hesabından mahsup edilerek karşılığında ilgili gelir hesabının çalıştırılması gerekir. Bu nedenle bu hesaba kaydedilen tutarların doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir.

#### **126. Verilen Depozito Ve Teminatlar / 226. Verilen Depozito Ve Teminatlar Hesabı**

MSUGT’ye göre, “126. Verilen Depozito ve Teminatlar hesabı, işletmece üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.” Bir yıldan uzun süreli depozito ve teminat niteliğindeki değerler “226. Verilen Depozito Ve Teminatlar hesabı”nda izlenir.

Verilen depozito ve teminatların mal veya hizmet alışlarından hangisine ilişkin olduğu belirlenip ayrıca bunların vadeleri araştırılmalıdır. Verilen depozito ve teminatları, verildiği tarihler ile işletme kayıtlarına tekrar giriş tarihleri ve hangi amaçla verildiği incelenmelidir. İlişkili kişilere verilen depozito ve teminatlar Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hükümleri açısından değerlendirilmelidir. İşletme kayıtlarında yabancı para üzerinden verilen depozito ve teminatlar var ise bunların kur farkı değerlemelerinin dönem sonunda yapıldığı veya yapılmadığı hususuna dikkat edilmelidir.

#### **128. Şüpheli Ticari Alacaklar / 129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-) Hesabı**

MSUGT’ye göre, “Şüpheli Ticari Alacaklar hesabı ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsar.” Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabı, “128. Şüpheli Ticari Alacaklar için ayrılacak karşılıklarla, perakende satış yöntemi kullanarak bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalamasının değerlendirilmesinde vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar kapsar.”

213 Sayılı VUK'un 323. maddesine göre şüpheli alacak: *“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar”* şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla bir alacağın şüpheli hale geldiğinin kabulü için, alacağın gelirin/hasılatın bir unsuru olması gerekir. Ayrıca serbest meslek kazancı, tahsil esasına dayalı olduğundan sebep bu kazanç kapsamında ortaya çıkan ve şüpheli hale gelen alacaklara, hasılatın unsuru olmadığı için karşılık ayrılamaz.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayıramazlar. Alacağın vadesinin geçmiş olması gerekir. Vadesi gelmese dahi muaccel hale gelen (örneğin iflas hali) alacaklar için karşılık ayrılabilir. Karşılık ayırma işlemi ihtiyari bir uygulama olup eğer karşılık ayırma işlemi yapılacaksa alacağın, şüpheli hale geldiği dönemde yapılmalıdır. Sonraki dönemlerde şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılamaz. Teminatlı olan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün değildir. İşletmelerin yasal defter kayıtlarında ilgili karşılık hesapları yer alıyor ise yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerinde belirtilen şartların yer alıp almadığı kontrol edilmelidir.

#### **2.2.1.4. Diğer Alacaklar (13./23.) Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, 13. Diğer Alacaklar hesap grubu; *“herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen senetli, senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığının izlenmesini sağlar.”* 23. Diğer Alacaklar hesap grubu ise; *“Herhangi bir ticari işleme dayanmadan meydana gelmiş ve bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi düşünülen alacakları kapsar. Vadesi bir yılın altına düşenler dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplarına aktarılır.”*

#### **131. Ortaklardan Alacaklar / 231- Ortaklardan Alacaklar Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap *“İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır.”*

Ortaklara verilen borç ile ortaklara finansman hizmeti sağlanmaktadır. Ticari teamül gereği, sağlanan finansman hizmetinin de bir karşılığının olması gerekmektedir. Finansman hizmetinin karşılığı faizdir. Bu nedenle ortaklardan alacaklar hesabında yer alan tutara ilişkin ödeme tarihine kadar geçen süre için faiz hesaplanması ve işletme için gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, bu hesaba ilişkin olarak yapılacak denetimde, alacak için işletme lehine faiz hesaplandığının kontrol edilmesi ve gelir hesaplarına alınıp alınmadığının araştırılması gerekmektedir.

Ortaklardan alacaklar hesabındaki kayıtların işletme mizanları ile uyuşup uyuşmadığına dikkat edilmesi gerekir. Bu hesap işletmenin esas faaliyet konusu dışında gerçekleştirdiği işlemlerin izlendiği hesap kalemi olduğu için bu hesaba kaydedilen tutarların işletmenin esas faaliyetiyle alakalı olup olmadığı kontrol edilmelidir. İlgili hesapta bulunan yerli para cinsinden alacakların değerlemesinin mukayyet değer yapıp yapılmadığı, dövizli alacakların değerlemesinin ise Geçici Vergi Dönemleri sonunda TCMB döviz alış kuru ile, dönem sonunda ise Maliye Bakanlığı tarafından belirtilen kur ile yapıp yapılmadığı hususuna dikkat edilmelidir. Ayrıca Ortaklardan Alacaklar hesabı kontrol edilirken, 331 Ortaklara Borçlar hesapları ile birlikte kontrol edilmelidir

### **132. İştiraklerden Alacaklar / 232- İştiraklerden Alacaklar /133. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar / 233. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabı**

MSUGT'ye göre, iştiraklerden Alacaklar hesabı, *“İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerinden olan alacaklarını kapsar.”* Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabı, *“İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklardan olan alacaklarını içerir.”*

Yatırım amacıyla olmayan geçici olarak satın alınan hisse senetleri “110 Hisse Senetleri” hesabında izlenir. “132 İştirakten Alacaklar” hesabı ile “133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar” hesaplarında ise işletmeler tarafından yatırım amaçlı iştirak edilen şirketlerden olan alacaklar takip edilir. İşletmenin diğer alacaklarında olduğu gibi bu hesaplarda yer alan alacaklara da işletme lehine faiz hesaplanması ve fatura tanzim edilmesi gerekir. Yine, ortaklardan alacaklar hesabında olduğu gibi bu hesaplarda da yabancı para cinsinden borç verilmişse değerlemenin VUK' un 280' inci

maddesine uygun şekilde değerlemesinin yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir. Yatırım yapılan işletmede, yönetime katılma veya oy hakkının oranına göre yapılacak muhasebe kaydı da değişiklik göstermektedir. Bu oran %10 ile %50 arasında ise iştirak olarak dikkate alınır. %10' dan az ise 'Bağlı Menkul Kıymetler', %50' den fazla ise ' Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar' hesabında takip edilir.

Bu hesaptaki alacakların değerlemesinin; yerli para ise mukayyet değer ile döviz cinsindense Geçici Vergi Dönemleri sonunda TCMB döviz alış kuru ile, dönem sonunda ise Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen kur ile yapılıp yapılmadığı hususlarına dikkat edilmelidir.

### **135. Personelden Alacaklar / 235. Personelden Alacaklar Hesabı**

MSUGT'ye göre, *"135. Personelden Alacaklar hesabı, işletmeye dahil personel ve işçinin işletmeye olan çeşitli borçlarını kapsar."*

Bu hesapta uzun süre hareketsiz duran alacaklar var ise bunların neden kaynaklandığı kontrol edilmelidir. Ayrıca hesapta yer alan alacakların mükellef ile personel arasındaki istihdam ilişkisinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı kontrol edilmelidir.

Hesapta yer alan alacakların personel dışındaki şirket ortaklarına verilen finansman hizmetinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılmalıdır. Personele maaş haricinde aynı veya nakdi menfaat sağlanmış ise, bunların da ücret olarak dikkate alınıp alınmadığı hususuna dikkat edilmelidir.

### **137. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu(-) /237. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, *"bilanço gününde, bu grupta belirtilen senetli alacakların tasarruf değeri ile değerlenmesini sağlamak üzere alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarları bu hesapta izlenir."*

İlgili hesap kalemleri kontrol edilirken reeskont hesaplamalarına ilişkin listeler temin edilmelidir. Reeskont hesaplanmasında iç iskonto yönteminin kullanılıp kullanılmadığı ve VUK 238 sıra no.lu genel tebliğinde belirtilen formüle uygun olup olmadığına dikkat edilmelidir.

Reeskont hesaplamasının TCMB tarafından belirtilmiş faiz nispetine göre yapılıp yapılmadığına dikkat edilmelidir. Senet üzerinde faiz oranı yoksa döviz cinsinden düzenlenen senetlerde ise LIBOR (Londra Bankalar arası Faiz Oranı) uygulanmalıdır. Ayrıca alacak senetlerine reeskont hesaplanmış ise, borç senetlerine de reeskont hesaplanıp hesaplanmadığının kontrolü yapılmalıdır.

### **138. Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz diğer alacakları kapsar.”*

Bu grupta yer alan alacaklar işletmenin esas faaliyet konusuna ilişkin değildir. İşletmenin esas faaliyet konusuna ilişkin alacaklarının izlendiği hesap grubu ‘ 12. Ticari Alacaklar’ hesap grubudur. Bu hesap kalemlerine ilişkin olarak yapılacak denetim 128 ve 129 kodlu hesaplarda olduğu gibidir. Aynı şekilde tahsili şüpheli hale gelen alacaklar için VUK’ un 323’ üncü maddesinde belirtilen şartların sağlanıp sağlanmadığı kontrol edilmelidir. Şüpheli diğer alacaklar hesabı içerisinde ticari işlemlerden kaynaklanan ve şüpheli hale gelen alacakların yer alıp almadığının kontrolü edilmeli, ticari ve zirai kazancın edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmayan alacaklarla ilgili olarak ayrılan karşılıkların ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınamayacağı hususu göz önünde bulundurulmalıdır.

### **139. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-) / 239. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“139.Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı senetli ve senetsiz şüpheli diğer alacakların tahsil edilememe ihtimalinin kuvvetlenmiş olması halinde, bu tür risklerin giderilmesini sağlamak üzere ayrılan karşılıkları kapsar. 239.Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı hesabı ise Senetli ve senetsiz uzun vadeli şüpheli diğer alacakların, tahsil edilememe ihtimali-nin kuvvetlenmiş olması durumunda, bu tür risklerin giderilmesini önlemek üzere ayrılan karşılıkları kapsar.”*

İşletmelerin yasal defter kayıtlarında ilgili hesap kullanılmış ise hesap içeriğinin ticari nitelikte şüpheli alacak olmaması gerekmektedir. Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmayan alacaklarla ilgili olarak

ayrılan karşılıkların ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınamayacağı hususu göz önünde bulundurulmalıdır.

### **2.2.1.5. Stoklar Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, Stoklar hesap grubu, *“işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur.”*

Direkt satmak amacıyla alınan mallar, “153 Ticari Mallar” hesabında, üretimde kullanılmak üzere satın alınan mallar, “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabında takip edilir. Üretim işletmesinde ilk madde ve malzemeler, işçilik ve genel üretim maliyetleri yardımıyla mamullere dönüşürler. Üretim aşamasındaki maliyetler “151 Yarı Mamuller Üretim” hesabında takip edilirler. Bu nedenle üretim işletmelerinde stok kalemi olarak yarı mamuller için “151 Yarı Mamuller Üretim” hesabı kullanılır. Üretimi tamamlanıp satışa hazır hale gelen mamuller için ise “152 Mamuller” hesabı kullanılır (Küçüksavaş, 2005: 288).

### **150. İlk Madde Ve Malzeme Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.”*

VUK'un 274. maddesinde emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtilmiş ayrıca bu hükmün 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabileceği açıklanmıştır. VUK'un 275. maddesi uyarınca da; *“imal edilen emtianın maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ifade eder.*

*1-Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,*

*2-Mamule isabet eden işçilik,*

*3-Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,*

*4-Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse. Bu hissenin mamulün maliyetine ilave edilmesi ihtiyaridir,*

*5-Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.”*

Buna göre imal edilen emtia içeriğinin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.

### **151. Yarı Mamuller-Üretim Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.”*

### **152. Mamuller Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.”*

### **153. Ticari Mallar Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.”*

### **157. Diğer Stoklar Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“Yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır.”*

150. İlk Madde Ve Malzeme, 151. Yarı Mamuller-Üretim, 152. Mamuller, 153. Ticari Mallar, 157. Diğer Stoklar Hesaplarında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda paragraflar halinde açıklanmıştır.

Stoklar hesap grubuna ait hesap kalemleri bilançoda bulunan en kritik hesaplar arasındadır. Çünkü stokları olduğundan az veya çok göstererek satılan malın maliyetinin yüksek veya düşük gösterilmesi mümkündür. Bu husus açıklanacak olursa, işletme stokları fiili durumdan daha düşük gösterilmiş ise satılan mal maliyeti daha yüksek değerlendirilmiş olacağından işletme karı da olduğundan az hale gelmiş olacaktır.

Tersi durumda da stoklar fiili durumdan daha yüksek gösterilirse satılan mal maliyeti daha düşük değeri olmuş olacağından işletme karı da daha yüksek hale gelmiş olacaktır. Kısacası işletme karı ile stok değerlemesi aynı doğrultuda hareket eder. Buna göre stoklar hesap grubuna ilişkin denetimde muhakkak işletmelere ait stok sayım tutanakları talep edilmelidir. Eğer işletme tarafından fiili sayım yapılmamış ise stok sayımı muhakkak yapılmalıdır. “Dönem Başı Stok + Alışlar = Satışlar + Dönem Sonu Stok” miktar dengesine dikkat edilmeli, işletmenin verilerinden hareketle kaydi envanter dengesi çıkarılarak varsa uyumsuzluklar kontrol edilmelidir.

Maliyet bedelinin kapsamı VUK’un 262. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; “*maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamıdır.*” VUK’un 270. maddesinde, gayrimenkullerin maliyet bedeline giren ihtiyari ve zorunlu unsurlar belirlenmiştir. Ancak VUK da emtialar için herhangi bir belirleme yapılmamıştır Bu nedenle iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlarla ilgili giderlerin tamamı maliyet bedeline intikal ettirilecektir. Bu kapsamda aşağıda yazılı harcamaların tamamı maliyet bedeliyle ilişkilendirilir (Sarigül 2017:175)

“-Satın alma bedeli ile emtianın işyerine getirilmesine kadar ödenen taşıma, yükleme, boşaltma ve hamaliye giderleri ile ödenen alış komisyonları,

-Emtianın işyerine getirilmesine kadar ödenen sigorta ve depolama giderleri,

-Özel tüketim vergisi (ÖTV), ithal edilen mallarda CIF (Cost, insurance&freight) bedeli, gümrük vergisi, gümrük komisyonu, ithalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,

-Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan aleyhe kur farkları,

-İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu değildir.”

VUK’un 278. maddesi uyarınca, “*Yangın, deprem ve su basması gibi âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller*



*neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mûtat olmıyan hurdalar ve döküntüler, üstupu, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlenir,” hükmü yer almaktadır. Söz konusu madde kapsamında zayi olan mal, değeri düşen mal ve fire kavramları ortaya çıkmakta ve emtiaların değerlemesi hükümlerinde aşağıdaki açıklamalara da dikkat edilmelidir.*

1-Zayi olan malların ilgili buldukları dönemde doğrudan zarar kaydedilebilmeleri mümkündür. Ancak zararın dönem kazancından indirebilmesi için VUK'un 278. maddesinde belirtilen şartlar sağlanmış olmalıdır. Ayrıca emtia bedelinin sıfır olduğuna ilişkin takdir komisyonu kararının varlığı da şarttır (Sarıgül 2017:198)

2-Emsal bedeli maliyet bedelinden daha düşük seviyeye gelen ve belli bir ekonomik değer içeren mallar değeri düşen mallardır. Değeri düşen mallarda, meydana gelen değer düşüklüğü kadar ilgili bulunulan yılda karşılık ayrılabilir. Değer düşüklüğüne ilişkin karşılığın dönem kazancından indiriminin kabul edilebilmesi için emtianın iktisadi kıymetinde yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde önemli bir azalış olmalıdır. Bu haller dışındaki bir sebeple emtianın değerinde bir azalış meydana geliyorsa bu azalış için ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır. Değer düşüklüğüne ilişkin karşılığın dönem kazancından indiriminin kabul edilebilmesi için diğer şart ise emtianın belli bir bedelinin olduğuna ilişkin takdir komisyonu kararının varlığıdır.

3-Fire, stoklarda meydana gelen miktar ve değer azalmalarıdır. Fireler ortaya çıkış şekline göre normal fire ve anormal fire şeklinde ifade edilebilir. Normal fire olarak kabul edilen azalmalar iktisadi ve teknik icaplara uygun azalmalar şeklinde ifade edildiklerinden maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Anormal fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar uğradığı, iktisadi ve teknik icaplara uygun olmayan ve makul kabul edilemeyecek oranlardaki fiziksel kayıptır. Anormal firelerde ortaya çıkan değer kaybının gider olarak kaydedilebilmesi için VUK'a göre emsal bedelinin tespit edilmesi gerekir. Emsal bedele ilişkin takdir komisyonu kararı mevcut değil ise söz konusu giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

### **158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.”*

Buna göre bu hesapta; dönemde ayrılan karşılık olup olmadığı kontrol edilmeli; eğer var ise ayrılan karşılıkların, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri sebeplerinden dolayı mı ayrıldığı hususu ve mevzuatta yer alan diğer hususlar kontrol edilmelidir.

Stok değer düşüklüğündeki azalmalara karşılık ayırabilmek için Takdir Komisyonu kararı aranır. Eğer ayrılan karşılığa ilişkin takdir komisyonu kararı bulunmuyor ise bu karşılık işletme açısından Kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca ilave edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla işletme kayıtlarında ayrılmış karşılıklara ilişkin Takdir komisyonu kararının varlığı hususu kontrol edilmeli eğer yok ise kayıt ve beyanlar buna göre düzeltilmelidir.

### **159. Verilen Sipariş Avansları Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.”*

Avanslar reeskonta tabi tutulmaz. Avanslar için şüpheli Alacak Karşılığı ayrılmaz (Altuncu, Kütük 2009:95) İthalat için oluşan giderler emtia stoklara girinceye kadar 159. Verilen Sipariş Avansları hesabında izlenir (Sarıgül 2017:195).

Döviz olarak verilen sipariş avanslarının kur değerlemesinin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur ile yapılıp yapılmadığı hususu kontrol edilmelidir.

Avans hesabındaki kapanış kayıtları ile stok kayıtları karşılaştırmalı olarak kontrol edilmeli ve alınan emtia işletme stoklarına girdiği halde buna ilişkin avans hesabının kapatılıp kapatılmadığı kontrol edilmelidir.

### **2.2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri Hesap Grubu**

MSUGT’ye göre, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri grubu, “yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesapları kapsar. Bu grupta; 170- 177 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri, 178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı Ve 179- Taşeronlara Verilen Avanslar hesapları bulunur.”

#### **170- 177. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, “İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir. Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında 622-Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredilir.”

Gelir vergisi kanununun 42. maddesi uyarınca bir inşaatın yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen üç şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre bu hesaplara kaydedilen işlemlerin aşağıdaki şartları sağlayıp sağlamadığının kontrolü yapılmalıdır.

1-Tamamlanması bir takvim yılından daha uzun bir sürede gerçekleşmesi beklenen işlerdir. Bir yıldan daha az sürede tamamlansa dahi bir takvim yılını aşan işler yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak adlandırılır.

Bu kapsamda yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri muhasebenin dönemsellik ilkesinin istisnasını oluşturmakta ve bu işlerin muhasebeleştirilmesi farklı mevzuat hükümlerine tabi olduğu için farklılık arz etmektedir (Dağlı 2016:162)

2-İş inşaat ve onarım işi olmalıdır. (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır)

3- İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılmalıdır.

Ayrıca mezkur kanunun 42’ inci maddesinde, birden fazla yılı ilgilendiren inşaat ve onarım işlerinin yıllara yaygın inşaat olarak dikkate alındığı ve işin bittiği yıla kadar olan kar ve zararlar o yılın geliri olarak beyan edileceği belirtilmiştir.

Gelir vergisi kanununun 43. maddesinde de; “*birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:*

1. *Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.*

2. *Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.*

3. *Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.”*

Buna göre yıllara sari inşaat işlerinde müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı yukarıda belirtilmiş olup, yapılan işlemlerin bu şartlara uygun olup olmadığının kontrolü sağlanmalıdır.

Ayrıca Gelir vergisi kanununun 44. maddesinde inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi belirtilmiş olup buna göre: “*İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.*” İlgili mevzuat hükümlerine göre işin bitim tarihi kontrol edilmeli ve bu tarihten sonra yapılan hasılat ve giderlerin inşaat ve onarma işi ile karıştırılmamasına dikkat edilmelidir.

Bir takvim yılı içinde tamamlanması öngörülen inşaat ve onarım işi “740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı”nda takip edilir. Fakat inşaat ve onarım işi aynı yıl içinde bitmez ve sonraki yıla sarkar ise inşaat ve onarım işi yıllara sari hale gelmiş

kabul edilir ve “740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı”na kayıt edilen tutarlar “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı”na aktarılır. Ayrıca yıllara sari inşaat ve onarım işi tamamlandıktan sonra tahakkuk eden gider/gelirler yıllara sari inşaat ve onarım işi ile ilişkilendirilmeyip “Önceki Dönem Gelir ve Karlar (veya Önceki Dönem Gider ve Zararları) hesabı”na aktarılır (Altuncu, Kütük 2009:105)

### **179. Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.”*

Taşeronlara verilen avanslar damga vergisine tabi olup, taşeronlar için verilmiş avanslar dolayısıyla gelir ve damga vergisi kesintilerinin yapıldığının kontrolü sağlanmalıdır. Taşeronlar için verilmiş avansların yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla verilmediği tespit edilir ise bu avanstaki Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 94/3. maddesine göre stopaj yapılamaz.

### **2.2.1.7. Dönem Ayırıcı Hesap Grupları**

İşletmelerde gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde ortaya çıkan gelirler ile yapılan giderlerin ilgili oldukları yıllara ait mali tablolarda görünmesi amacıyla tek düzen hesap planında dönem ayırıcı hesap grupları kullanılmıştır. Bu gruplar; 18. Gelecek Aylara Ait Giderler, 28. Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları, 38. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları, 48. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları hesap gruplarından oluşmaktadır. İlgili hesap gruplarına ilişkin açıklamalar ve dikkat edilmesi gereken hususlar çalışmamızın devamında yer almaktadır.

### **18. Gelecek Aylara Ait Giderler Hesap Grubu**

MSUGT’ye göre, bu grup, *“içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşur.”* Bu grup hesapları aşağıdaki gibidir.

### **180. Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek döneme ait giderleri izlemek için kullanılır.”*

### **181. Gelir Tahakkukları Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içinde bulunan döneme ait olan kısımlarının izlendiği hesaptır.”*

### **28. Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, bu grup, *“içinde bulunan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek yıllara ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da ileriki yıllarda tahsil edilebilecek gelirlerden oluşur.”* Bu grup hesapları aşağıda gösterilmiştir.

Gider ve gelirlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, muhasebenin dönemsellik kavramı gereğidir. Ticari kazancı elde edilmesinde tahakkuk esası benimsenmiştir. Bu esasa göre kazanç tespitinde tahsil şartı yoktur. Gelirin tahakkuk etmesi kazanç tespiti için yeterlidir (Kazan 2006:118)

### **280. Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek yıllara ait giderleri izlemek için kullanılır.”*

### **281. Gelir Tahakkukları Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı bir yıl veya daha sonraki yıllarda yapılacak gelirlerin içinde bulunulan döneme ait olan kısımlarının, ilgili gelir hesabı karşılığında borç kaydedileceği hesaptır.”*

### **38. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, bu grup, "içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek aylara ait gelirler ile faaliyet dönemine ait olup ödenmesi gelecek aylarda yapılacak giderlerden oluşur."

#### **380. Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, "*Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.*"

#### **381. Gider Tahakkukları Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, "*Gelecek aylarda ödemesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.*"

### **48. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, bu grup, "*Bilançonun çıkarıldığı dönemi izleyen yıldan daha sonraki bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirler ile faaliyet dönemine ait olup da gelecek bilanço dönemlerinde ödenecek giderlerden oluşur.*"

#### **480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, "*Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.*"

#### **481. Gider Tahakkukları Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, "*Gelecek yıllarda ödenmesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.*"

Dönem ayırıcı hesap grupları için dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

VUK'un Aktif Geçici Hesap Kıymetleri başlıklı 283. maddesinde, "*Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir,*" hükümleri yer almaktadır. Buna göre cari dönemde

ödenmesine rağmen sonraki dönem kazançlarını ilgilendiren giderler, “180. Gelecek Aylara Ait Giderler” ve “280. Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesaplarında takip edilmesi gerekir. Sonraki dönemleri de ilgilendiren ve peşin ödenen kira giderleri, sigorta harcamaları, faiz giderleri, reklam harcamaları bu giderlere örnek olarak verilebilir. Tahsilatı gelecek hesap döneminde yapılacak olan ve cari hesap dönemini ilgilendiren hasılat “181. Gelir Tahakkukları” ve “281. Gelir Tahakkukları” hesaplarında takip edilir. Faiz, komisyon ve kira gelirleri bu tür gelirlere örnek olarak verilebilir.

VUK’un Pasif Geçici Hesap Kıymetleri başlıklı 287. maddesinde, “*Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirir,*” hükmü yer almaktadır. Buna göre cari dönemde tahsil edilmesine rağmen sonraki dönem kazançlarını ilgilendiren gelirler “380. Gelecek Aylara Ait Gelirler” ve “480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler” hesaplarında takip edilir. Sonraki dönemleri de ilgilendiren ve peşin tahsil edilen kira gelirleri, faiz gelirleri bu tür gelirlere örnek olarak verilebilir. Ödenmesi gelecek hesap döneminde yapılacak olan ve cari hesap dönemini ilgilendiren giderler “381. Gider Tahakkukları” ve “481. Gider Tahakkukları” hesaplarında takip edilir. Faiz giderleri bunlara örnek olarak verilebilir.

#### **2.2.1.8. Diğer Dönen Varlıklar (19.) / Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (39.) Hesap Grubu**

##### **19. Diğer Dönen Varlıklar Hesap Grubu**

MSUGT’ye göre, “*Yukarıda belirtilen bölümlere girmediği için özellikle kendi bölümlerinde, tanımlanmamış olan diğer dönen varlık kalemleri bu grupta yer alır. Bu grupta; 190. Devreden Katma Değer Vergisi, 191. İndirilecek KDV, 192. Diğer KDV, 193. Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar, 195- İş Avansları, 196. Personel Avansları, 197. Sayım Ve Tesellüm Noksanları, 198. Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Ve 199. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-) hesapları bulunur.*”

##### **190- Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, “*Bir dönemde indirilemeyen ve izleyen döneme devreden katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.*”



### **191. İndirilecek KDV /391.Hesaplanan KDV Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, “Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.”

391.Hesaplanan KDV hesabı ise; “teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemten vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.”

190. Devreden KDV, 191.İndirilecek KDV ve 391 Hesaplanan KDV ile ilgili özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

Ayrıca 3065sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)’ nun Vergi indirimi başlıklı 29. maddesinde;

*“1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:*

*a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,*

*b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,*

*c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,”*

Mezkur kanunun aynı maddesinde; “vergi indirim süresi ile ilgili olarak; İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir,” hükmü yer almaktadır.

Buna göre kısaca indirilecek KDV’nin çalıştığı durumlar aşağıdaki gibidir;

- Her türlü mal veya hizmet satın alındığında,
- Amortisman tabi iktisadi kıymet satın alındığında,
- KDV’ye tabi bir gider yapıldığında,

- Satılan bir mal iade edildiğinde,

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri dikkate alınarak yapılır. İşletmelerin bir vergilendirme döneminde teslimini gerçekleştirdiği mal veya hizmet dolayısı ile hesaplanan KDV toplamından, sadece o mal veya hizmetin alışı aşamasında hesapladığı KDV'yi değil aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mal veya hizmetler dolayısı ile düzenlenen fatura vb. belgelerde gösterilen KDV'yi de indirebilir. Bunun doğal sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olabilir. Bu takdirde aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek(190.Devreden KDV), o döneme ait indirilecek KDV tutarına eklenir. Ancak hesaplanan KDV, indirilecek KDV'den yüksek ise aradaki fark vergi idaresine ödenir(360.Ödenecek vergi ve fonlar). Buna göre mükelleflerin beyanları ve yasal defter belgelerinin yukarıdaki kanun hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir. Buna ilişkin durum aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

**Tablo 4:** KDV İşleyişine İlişkin Özet Tablo

191.İndirilecek KDV > 391.Hesaplanan KDV = 190.Devreden KDV
191.İndirilecek KDV < 391.Hesaplanan KDV = 360.Öd. Vergi ve Fonlar
(191.İnd.KDV+190.Önc.Dön.Dev.KDV) > 391.Hes. KDV = 190. Son.Dön.Dev.KDV
(191.İnd.KDV+190.Önc.Dön.Dev.KDV) < 391.Hes. KDV = 360.Öd.Vergi ve Fonlar

KDV'nin İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi başlıklı 30. maddesine göre;  
“Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez.

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanununun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi, (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesine göre Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayi olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin kullanılan süreye isabet eden kısmı indirilebilir.)

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)

e) Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisi,”

Buna göre işletmeler hesaplanan KDV'den, yukarıda belirtilen vergileri indirim konusu yapamayacaktır. İşletmelerin yasal defter ve belgelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilerek beyanlarının bunlara uygunluğu sağlanmalıdır.

KDVK'nın 30. maddesi uyarınca “Katma Değer Vergisi (KDV)’ ne tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi veya hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetlerinde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz.” Dolayısıyla işletmeler tarafından bu işlemlerden doğan KDV'nin gider olarak mı dikkate alındığı yoksa maliyetlere mi dahil edildiği hususlarının kontrolü sağlanmalıdır. Ayrıca mal ve hizmet teslimlerinde satıcı tarafından yapılan ve mevzuat hükümleri uyarınca KDV matrahına dahil edilmesi gereken giderlerin ve vergilerin matraha dahil edilip edilmediğinin kontrolü sağlanmalıdır.

### **193. Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“mevzuat gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların kayıt ve takip edildiği hesaptır.”*

İşletmenin yasal defterlerinde bu hesaba yapılmış kayıtların ödemelerinin vadesinde yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde alınan hakediş tutarlarından kesilen stopajlar “295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar“ hesabında takip edilir. Ayrıca ihraç ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde iade alınacak tutar bu hesapta izlenir. İşletme yasal defterlerinde ilgili kayıtlar yer alıyorsa bunların mevzuat hükümleri uyarınca kontrolü sağlanmalıdır.

### **195. İş Avansları Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, işletme adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır.”*

Bu hesabın denetiminde, İşlemin bittiği ancak avans hesabının kapanmadığı durumların bulunup bulunmadığı ve işletme personeli haricindeki şahıslara iş yaptırmak maksadıyla verilmiş avans ödemeleri üzerinde damga vergisi hesaplanıp hesaplanmadığı, ortaklara aktarılmış işletme kaynakları var ise iş avansları hesabında değil ortaklardan alacaklar hesabında izlenip izlenmediği, avans olarak ödenen istihkak bedelleri üzerinden stopaj yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

### **196. Personel Avansları Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“personel ve işçilere maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen avansların izlendiği hesaptır.”*

Bu hesabın denetiminde, personel avansları hesabına kayıt edilmiş avanslardan dönem içerisinde kapanmayanlarının bulunup bulunmadığı, işletme personeline verilmiş avanslardan damga vergisinin kesilip kesilmediği kontrol edilmelidir. Ayrıca işletme personeline verilmiş avansların, personel için sağlanmış menfaat olup olmadığına dikkat edilmeli eğer böyle bir işlem söz konusu ise bu işlemin ücret olarak değerlendirip değerlendirilmediğine dikkat edilmelidir. Uzunca bir süredir

kapatılmayan avans ödemeleri var ise bu işlemlerin neden kapatılmadıklarının mevzuat hükümlerine araştırmaları gerekir.

### **197. Sayım Ve Tesellüm Noksanları Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesaptır.”*

Bu hesabın denetiminde, sebebi bulunamayan sayım ve tesellüm noksanlıklarının ticari kardan mali kara ulaşırken matrah tespitinde KKEG olarak dikkate alınıp alınmadığı, stok sayım noksanlıklarında ise stoklarda bulunmayan malın ayrıca emsal bedel ile satış yapılmış gibi değerlendirilip bu şekilde elde edilen kazancın vergi matrahına dahil edilip edilmediğinin kontrolü yapılmalıdır.

### **199. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“yıl sonunda ilgili kesin hesaplarına aktarılması imkanı bulunmayan kasa, stok ve maddi duran varlık sayım noksanları tutarının, sayım fazlaları tutarının üstünde olması halinde fark kadar ayrılacak karşılıkları kapsar.”*

Bu hesabın denetiminde, ayrılmış karşılık var ise bunun gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı kontrol edilmeli; eğer gider olarak dikkate alınamayacak bir kapsamda ise bu karşılık tutarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilave ilave edilip edilmediği araştırılmalıdır. Ayrıca ayrılmış karşılıkların dönem içerisinde tahsil edilebilmesi durumunda ise bu tutarların kayıtlara gelir olarak alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

### **39. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, *“özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır.”* Bu grupta; 391- Hesaplanan KDV, 392. Diğer KDV, 393- Merkez Ve şubeler Cari Hesabı, 397- Sayım Ve Tesellüm Fazlaları, 399. Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar hesapları bulunur.

### **391- Hesaplanan KDV Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.”*

Söz konusu hesap ile ilgili özellik arz eden durumlar çalışmamızın 191. İndirilecek KDV /391.Hesaplanan KDV başlıklı kısmında açıklanmıştır

### **397- Sayım Ve Tesellüm Fazlaları Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, *“sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yollamada ortaya çıkan fazlaların geçici olarak kayıt edileceği hesaptır.”* Yine mezkur tebliğde bu hesap ile ilgili; *“Kasa sayım fazlasının tespitinde kasa hesabı borcu karşılığında bu hesaba alacak kayıt olunur. Belgelerine dayanarak üçüncü şahıslara ödenmesi gereken kasa fazlaları bu hesabın borcuna kayıt olunur. Bu hesaptaki kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar 671- Önceki Dönem Gelir ve Kârlar hesabı alacağına aktarılır. Stok sayım fazlalarının tespitinde, emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç yazılır. Sayım dönemi içinde normal olduğu belgelenen fazlalar ilgili maliyet hesapları karşılığında bu hesaba borç kayıt olunur. Maddi duran varlık fazlasının tespitinde, fazlalar emsal değerleriyle ilgili duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak yazılır, sayım dönemi içinde kâr kaydı gerektiği belgelenenler 679-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı karşılığında bu hesaba borç yazılır,”* açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hesabın denetiminde; Kasa sayım fazlalığı, stok sayım fazlalığı ve maddi duran varlık sayım fazlalıkları nezdinde gereken kontroller yapılmalı ve nedeni bulunamayan veya nedeni bulunamayacağı öngörülen sayım fazlalıkları kapatılarak gelir olarak kaydedilmiş olmasına dikkat edilmelidir.

### **2.2.2. Duran Varlıklar**

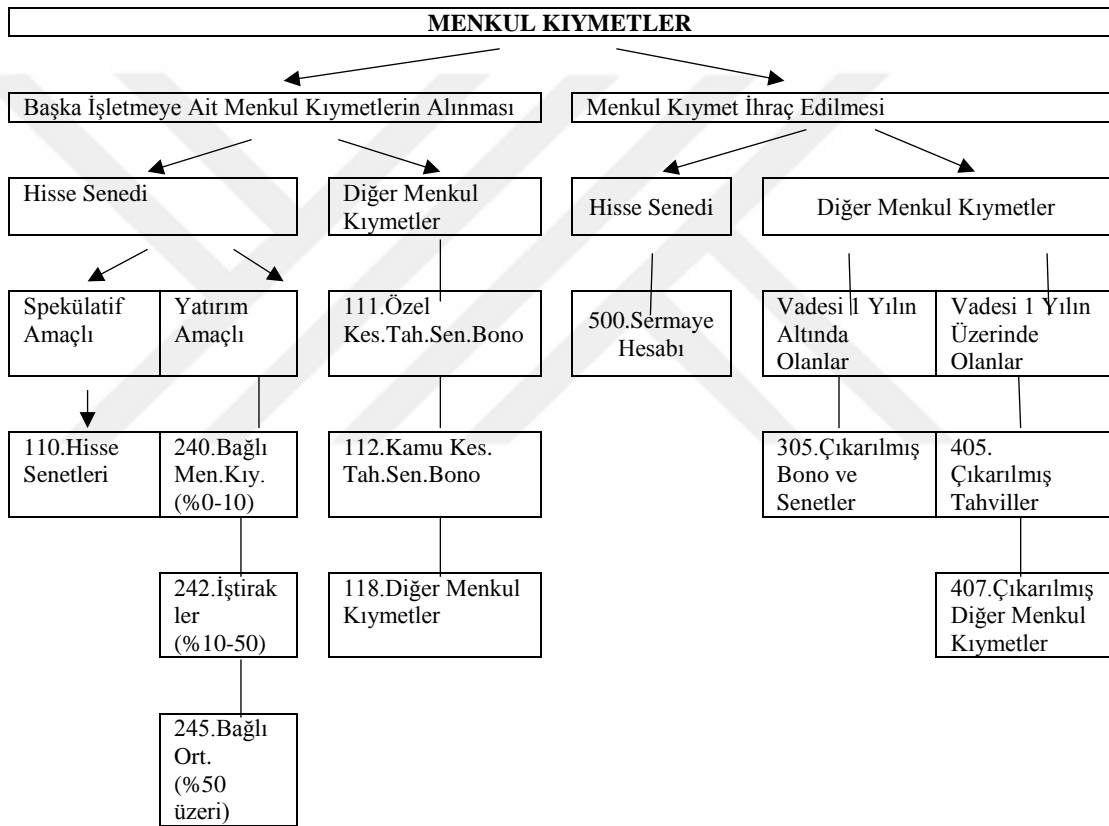
MSUGT’ye göre, bu ana hesap grubu; *“bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsar.”*

### 2.2.2.1. Mali Duran Varlıklar Hesap Grubu

MSUGT’ye göre, “Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetlerle veya paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler bu grupta izlenir.”

Satın alınan veya ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tek düzen hesap planında kullanılan hesaplar, aşağıdaki tablo yardımıyla açıklanmıştır (Sarıgül 2017:99).

**Tablo 3: Menkul Kıymetler Özet Tablo**



Mali duran varlıklar grubunda yer alan hesaplarla ilgili açıklamalar ve bu hesaplarda dikkat edilmesi gereken hususlar çalışmanın devamında belirtilmiştir.

#### 240. Bağlı Menkul Kıymetler Hesabı

MSUGT’ye göre, “İştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeleri taşımadığı için iştirakler hesabında izlenemeyen, ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetleri ile hisse senetleri dışında kalan ve uzun vadeli

*amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kaybolduğu için elde tutulan menkul kıymetler bu hesapta izlenir.”*

Bu hesabın denetiminde, bağlı menkul kıymetin türüne göre değerlendirme işleminin VUK ‘a uygun yapıp yapılmadığı, yerli ve yabancı hisse senetlerinin alım ve satımı sırasında yapılan giderlerin (örneğin ödenen komisyonlar, sermaye taahhüdünün geç yerine getirilmesi nedeniyle ödenen temerrüt faizleri) doğrudan gider yazılıp yazılmadığı hususu ve satış işlemi sonucu doğan karların “645-Menkul Kıymet Satış Karları hesabı”nda, zararların ise “655- Menkul Kıymet Satış Zararları hesabı”nda izlenip izlenmediği hususlarının kontrolü sağlanmalıdır.

#### **241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)Hesabı**

MSUGT’ye göre, “Bağlı menkul kıymetlerin; borsa veya piyasa değerlerinde önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması olduğu tespit edildiğinde; ortaya çıkacak zararların karşılanması amacı ile ayrılması gereken karşılıkların izlendiği hesaptır.”

Bu hesapta; dönem içerisinde ayrılan karşılığın bulunup bulunmadığı kontrol edilmeli ve ayrılan karşılık var ise bu karşılığın mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınıp alınmadığının kontrolü sağlanmalıdır. Ayrıca önceki yıl kanunen kabul edilmeyen gider kapsamındaki tutarların, vergi matrahına eklenerek vergilendirilmiş olması gerektiğinden, cari dönemde “644- Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı”na gelir yazılarak kapatılan karşılığın, dönem kazancının tespitinde matrahtan indirilip indirilmediğine dikkat edilmelidir.

#### **242. İştirakler Hesabı**

MSUGT’ye göre, “İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaptır. İştirakler hesabı, bir ortaklıktaki en fazla % 50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır. İştirak edilen ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az % 10 oranında bulunması gerekir.”



#### 245. Bağı Ortaklıklar Hesabı

MSUGT'ye göre, "İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye paylarının izlendiği hesaptır."

#### 248. Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı

MSUGT'ye göre, "Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer mali duran varlıkların izlendiği hesaptır."

Mali duran varlıklar Hesap grubuna ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 5/1-e maddesinde: "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmının istisna olduğu" belirtilmiştir. Mezkur kanun maddesinde ayrıca, "bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır. Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. Menkul kıymet

veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır,” ifadeleri yer almaktadır.

3065 sayılı Katma değer vergisi kanununun 17/4-r maddesinde; “Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Bu fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır,” hükümleri belirtilmiştir.

Buna göre iştiraklere ve bağlı ortaklıklara istinaden yapılan işlemlerde satış bedeli ve istisna uygulamasının mevzuat hükümlerine(KVK m.5/1-e ve KDVK 17/4-r) uygunluğu yönünden kontrol edilmelidir. Bu hesapta yer alan hisse senedi ile temsil edilen iştiraklerin alış bedeli ile değerlendirilip değerlendirilmediği kontrol edilmelidir. Bu hesapta gösterilen ve hisse senedi dışındaki ortaklık paylarının değerlemesinin mukayyet bedel ile yapıp yapılmadığı hususu kontrol edilmelidir.

Ayrıca cari yılda ayrılan karşılık olup olmadığı araştırılmalı; ayrılan karşılık var ise bunun kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilave edilip edilmediği hususuna dikkat edilmelidir.

#### **2.2.2.2. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, *“İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.”*

Maddi duran varlıklar grubunda yer alan hesaplarla ilgili açıklamalar ve bu hesaplarda dikkat edilmesi gereken hususlar çalışmanın devamında belirtilmiştir.

##### **250. Arazi Ve Arsalar Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“İşletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlendiği hesaptır.”*

##### **251. Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır.”*

##### **252. Binalar Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“Bu hesap işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.”*

##### **253. Tesis, Makina Ve Cihazlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (Konveyör, Forklift vb) izlendiği hesaptır.”*

##### **254. Taşıtlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir.”*

## 255. Demirbaşlar Hesabı

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkların izlendiği hesaptır.”*

## 256. Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.”*

Duran varlıklarla ilgili gerçekleştirilecek hileli finansal raporlama yöntemlerinden en yaygın olanları hayali duran varlıkların yönetilmesi, varlıkların yanlış sınıflandırılması, duran varlık değerinin fazla gösterilmesi ve varlıklara ilişkin olmayan maliyetlerin aktifleştirilmesi yöntemleridir (Mengi,2013).

VUK'un 269. maddesinde, *“iktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği”* belirtilmiştir. Ayrıca mezkur maddeye göre; *“aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir;*

1. *Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;*
2. *Tesisat ve makineler;*
3. *Gemiler ve diğer taşıtlar;*
4. *Gayrimaddi haklar.”*

Ayrıca ilgili mevzuat hükümlerine göre de gayrimenkullerde zorunlu olarak maliyet bedeline intikal edilmesi gereken giderler aşağıda açıklanmıştır.

- VUK'un 262. maddesi uyarınca, *“iktisadi bir kıymetin elde edilmesi amacıyla yapılan ödemeler,”*
- Yine VUK'un 262. maddesi uyarınca, *“normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler,”*
- VUK'un 270. maddesi uyarınca, *“makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,”*

- Yine VUK'un 270. maddesi uyarınca, *“mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından veya arsanın tesviyesinden mütevellit giderler,”*
- 163 sıra no.lu VUK genel tebliğine göre; *“yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanlar (iktisap edildiği dönem sonuna kadar),”*
- Yine 163 sıra no.lu VUK genel tebliğine göre; *“döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanlar,”*
- 334 sıra no.lu VUK genel tebliği uyarınca, *“lehe oluşan kur farklarının aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısım.”*

Gayrimenkullere maliyet bedeline girmesi ihtiyari olan yani işletmeye gider veya maliyet kaydetmek konusunda serbestlik bırakan giderler ise aşağıda belirtilmiştir.

- Mahkeme, noter, tellaliye, komisyon, kıymet takdiri giderleri,
- Emlak alım ve özel tüketim vergileri,
- 163 sıra no.lu VUK genel tebliğine göre; *“yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden işletme (iktisap edildiği dönemden sonraki dönemler) dönemine ait olanlar,”*
- Yine 163 sıra no.lu VUK genel tebliğine göre; *“döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, iktisap edildiği dönemden sonra ortaya çıkan kur farkları,”*
- 334 sıra no.lu VUK genel tebliği uyarınca, *“lehe oluşan kur farklarından aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanlar,”*

Yukarıda açıklamaları yapılan mevzuat hükümlerine göre maddi duran varlık grubuna ait hesaplarda dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

İşletmenin aktifinde bulunan maddi duran varlıkların mülkiyetinin işletmede olup olmadığına dikkat edilmelidir. Ayrıca VUK'un 314. maddesine göre, *“boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir.”* İşletme aktifinde kayıtlı olan boş arazi ve arsalar amortisman ayrılıp ayrılmadığı hususu önem arz etmektedir.

Maddi duran varlık satışından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulanması halinde gerekli istisna şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolü sağlanmalıdır. (KVK Md.5/1-e, KDVK Md.17/4-r)

Alınan maddi duran varlıklara ilişkin olarak, aktife alındığı dönem sonuna kadar oluşan kur farkları, kredi faizleri ve benzeri unsurların (bundan sonraki dönemlerde ortaya çıkanların maliyet veya gider olarak dikkate alınması mümkündür) maliyete eklendiği (gider yazılmadığı) hususlarının kontrolü sağlanmalıdır.

Maddi duran varlıklar için normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında yapılan giderler; sabit kıymetin kapasitesini artırıcı ise sabit kıymetin kalan amortisman süresi içinde; kullanım süresini artırıcı ise yeni bir sabit kıymet gibi değerlendirilerek sabit kıymetin amortisman oranı ile ve sabit kıymetin amortisman süresinden bağımsız şekilde amortismanına tabi tutulur. Bu hususların kontrolü sağlanmalıdır.

İthal edilen veya yerleşik firmalardan alınan maddi duran varlıklara ilişkin olarak bunların aktife girdiği dönemin sonuna kadar olan kur farklarının (bundan sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farklarının maliyet veya gider olarak dikkate alınması mümkündür) maliyete eklendiği (gider yazılmadığı) kontrol edilmelidir.

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların yatırımın maliyetine eklendiği kontrol edilmelidir. (İşletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmesi mümkündür)

Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edildiği (doğrudan gider yazılmadığı) kontrol edilmelidir. Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, taşıtlara ilişkin olarak ödenen motorlu taşıtlar vergisinin gider olarak dikkate alınmadığı (KKEG) kontrol edilmelidir (MTVK Md.14). Bu hesaba kayıtlı yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz; uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanlarının, esas faaliyet konusu bu taşıtları işletme veya kiralama olmayanlar tarafından gider yazılmadığı kontrol edilmelidir.

Gümrük vergileri ile nakliye ve montaj giderlerinin ilgili maddi duran varlıkların maliyetine dahil edildiği (noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, özel tüketim vergilerini maliyet bedeline dahil etmek ihtiyaridir); gümrük belgeleri ile nakliye ve montaja ait fatura ve diğer belgeler incelenerek kontrol edilmelidir.

### **257. Birikmiş Amortismanlar (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap; "Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilirleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır."

VUK'un 313. maddesinde: "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder,*" hükmü yer almaktadır. Yine mezkur madde de, "*değeri 50.000.000.- lirayı (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'dan itibaren 1.000 -TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'dan itibaren 1.000 -TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır,*" hükmü belirtilmiştir.

VUK'a göre amortisman ayırma yöntemleri aşağıdaki gibidir.

- 1- Normal Amortisman Yöntemi
- 2- Azalana Bakiyeler Yöntemi
- 3- Madenlerde Amortisman Yöntemi
- 4- Fevkalade Amortisman Yöntemi

Ayrıca mezkur kanunun 320. maddesinde amortisman uygulamasının süre bakımından şartları belirtilmiştir. Buna göre ilgili madde de, "*Amortisman süresi,*

*kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür,*” hükmü yer almaktadır.

VUK’un 315. maddesine göre; *“normal amortisman yönteminde ayrılacak amortisman tutarı, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ilgili genel tebliğlerde tespit edilen faydalı ömrü ve normal amortisman oranı dikkate alınmak suretiyle her yıl eşit tutarlarda olacaktır. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yönteminde; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunacak ve enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanlarının toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak ve de bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl içinde tamamen yok edilmesi gerekecektir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.”* V.U.K.’nın mükerrer 315/2. maddesine göre, *“azalan bakiyeler usulünde amortisman oranının % 50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır,*” hükmü belirtilmiştir (Altuncu, Kütük 2009:147).

VUK’un 320. maddesine göre; *“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, ifa süresinin son yılında tamamen yok edilir.”*

Yine mezkur madde de; *“Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. Buna göre Birikmiş Amortismanlar hesabına ilişkin yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri dikkate alınarak aşağıdaki kontrollerin yapılması gerekmektedir,”* hükmü yer alır.

İşletmeler tarafından seçilen amortisman yöntemlerinin kontrolü ve ayrılmış tutarların mevzuata uygunluğu, aynı maddi duran varlık için iki farklı amortisman



yöntemi uygulamak suretiyle mükerrer amortisman ayrılıp ayrılmadığı, amortismanına tabi bir iktisadi kıymet elden çıkarıldığında bu kıymete ilişkin birikmiş amortismanların kapatıldığı, işletmeye kayıtlı olmayan duran varlıklar için amortisman ayrılmadığı, her bir sabit kıymete ilişkin birikmiş amortisman tutarının, sabit kıymetin aktif değerinden fazla olmadığı, dönem içinde elden çıkarılan sabit kıymetler için amortisman gideri hesaplanmadığı kontrol edilmelidir.

Ayrıca yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziya uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde farkın kar veya zarar hesabına geçirilip geçirilmediği kontrol edilmelidir.

### **258. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.”*

Yapılmakta olan yatırımlar, teşvik belgesi kapsamında olabileceği gibi, diğer amaçlarla da olabilmektedir. Yapılan yatırımların teşvik belgesi kapsamında yapıp yapılmadığı kontrol edilmeli, teşvik kapsamında gerçekleşen bir yatırım var ise şartlarının mevzuata uygunluğu kontrol edilmelidir. Dönem sonu itibariyle bu hesapta takip edilen yatırımların tamamlanıp tamamlanmadığı hususu araştırılmalı ve tamamlanan yatırımların gerekli hesaplara aktarıldığının kontrolü sağlanmalıdır (Uçak 2010:127).

### **259. Verilen Avanslar Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap; *“Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar.”*

Bu hesabın denetimi için 159. verilen sipariş avansları hesabında belirtilen açıklamalara dikkat edilmelidir. Ayrıca Verilen Avanslar hesabının kapanış kayıtları kontrol edilmeli, duran varlıklara ilişkin kayıtlar ile karşılaştırma yapılarak kaydi ve fiili avans hareketleri kontrol edilmelidir. Nakden verilen avanslar için Damga Vergisi

Kanununda yer alan yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği hususu özellik arz etmektedir.

### **2.2.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, “Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyelerin izlendiği hesap grubudur.”

Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplarla ilgili açıklamalar ve bu hesaplarda dikkat edilmesi gereken hususlar çalışmanın devamında belirtilmiştir.

#### **260. Haklar Hesabı**

MSUGT'ye göre, “İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.”

260. Haklar hesabı ile ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

VUK'un 269. maddesi gereğince, “gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerden olan gayri maddi haklar da maliyet bedeli ile değerlemeye tabi olacaktır.” İşbu çalışmamızın Maddi Duran Varlıklar Hesap grubu bölümünde gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline nelerin dahil edileceği hususu açıklanmış olup bu bölümde buna ilişkin açıklama yapılmayacaktır.

Yine VUK'un 269. maddesi gereğince, “gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin değerinin yok edilmesi amortisman ayırmak suretiyle itfa edilmektedir.” 365. sıra no.lu VUK genel tebliğine göre; “imtiyaz hakları, patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi, format, telif hakları ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar ve

*bunların benzerleri için öngörülen faydalı omür 15 yıl olup amortisman oranı %6,66 olmaktadır.”*

### **261. Şerefiye Hesabı**

MSUGT’ye göre, bu hesap, “bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır.”

VUK’un 282. maddesi gereğince; *“peştemallıklar (Şerefiye) mukayyet değer ile değerlendirilecektir. Ayrıca mezkur kanunun ilgili maddesi uyarınca da ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olup peştemallıkların aktifleştirilmesi zorunludur. Yine VUK’un 313. maddesi uyarınca değeri 50.000.000.- lirayı (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'dan itibaren 1.000 -TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'dan itibaren 1.000 -TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”*

### **262. Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri Hesabı**

MSUGT’ye göre, *“İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmeleri durumunda izlendiği hesaptır.”*

Kurumsallaşmayı teşvik etmek adına ilk tesis ve taazzuv giderleri önem arz etmektedir. İşletmelerin kuruluşunda veya kurulduktan sonra işletmenin genişletilmesi maksadı ile yapılan ve sonucunda maddi bir iktisadi kıymet elde edilmeyen giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak adlandırılır (Ersoy 2011:20).

VUK’un 282. maddesinde, *“kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderlerinin mukayyet değer ile değerlendirileceği”* belirtilmiştir. Ayrıca mezkur madde uyarınca, *“ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olup, ilgili oldukları dönemde gider olarak dikkate alınmaları da mümkündür.”* Yine VUK’un 326. maddesi uyarınca, *“kurumlar aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderlerini mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarla beş yıl içinde itfa ederler.”*

## 264. Özel Maliyetler Hesabı

MSUGT'ye göre, “Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar.”

VUK'un 327. maddesine göre; “Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.” Yine mezkur kanunun 327. maddesine göre de, “özel maliyet bedelleri kira süresi içerisinde eşit yüzdelerle itfa edilecektir.”

Bu hesapta yer alan tutarların gayrimenkulün değerini artırıcı nitelikte olup olmadığı kontrol edilmeli, bu harcamalara ilişkin ilgili fatura ve benzeri vesikalar incelenmelidir (Alptürk 2008:366)

Gayrimenkuller için kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilip değerlendirmediği kontrol edilmelidir. Özel maliyetlerin itfasına ilişkin, kira süresi belli olanlarda kira süresinde, kira süresi belli olmayanlar da ise beş yılda itfa edilmesi gerekir.

İthal edilen veya yerleşik firmalardan teslim alınan özel maliyete konu duran varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar olan kur farklarının sabit kıymetin maliyetine ilave edilmesi mecburi olup işletmelerin işlemlerini bu mevzuat hükmüne uygun olarak yapıp yapmadıkları kontrol edilmelidir.

Özel maliyete konu sabit kıymetin yurt dışından kredili ithal edilmesi halinde, yatırım dönemine ait krediye ilişkin faizlerin sabit kıymet maliyetine ilave edilmesi mecburi olduğundan kredi faizlerinin sabit kıymet maliyetine eklenip eklenmediği kontrol edilmelidir.

### **2.2.3. Kısa / Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

MSUGT'ye göre, *“Kısa vadeli yabancı kaynaklar, dönen varlıkların ayrılmasında kullanılan ölçüye uygun olarak, en çok bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi sonunda ödenecek yabancı kaynakları kapsar. Uzun vadeli yabancı kaynaklar ise, Kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve işletmenin ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerden sağlanan ve bir yıldan fazla vadeli olan işletme borçlarını kapsar.”*

#### **2.2.3.1. Mali Borçlar (30. / 40.) Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, *“30. Mali Borçlar hesap grubu, kredi kurumlarına olan kısa vadeli borçlar ile kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları ile sağlanan krediler ve vadesine bir yıldan daha az bir süre kalan uzun vadeli mali borçların anapara taksit ve faizlerini kapsar. 40. Mali Borçlar hesap grubu ise, bilanço tarihi itibarıyla vadesine bir yıldan fazla süre kalmış bulunan, banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan krediler ile işletmece borçlanma amacıyla ihraç edilmiş, menkul değerler bu hesap grubunda yer alır.”*

Kısa/Uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap gruplarında yer alan hesaplarla ilgili açıklamalar ve bu hesaplarda dikkat edilmesi gereken hususlar çalışmanın devamında belirtilmiştir.

#### **300. /400. Banka Kredileri Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan kısa ve uzun vadeli kredilere ilişkin tutarları içeren hesap kalemidir.”* Kısa vadeli krediler “300. Banka Kredileri hesabı”na uzun vadeli krediler “400. Banka Kredileri hesabı”na kayıt edilir.

VUK'un 285. maddesi uyarınca, *“borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.”* Buna göre değerlendirme işlemlerinin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.

Kredi kuruluşlarından alınan kredinin işletme faaliyetiyle alakalı olarak mı kullanıldığı araştırılmalı, işletme faaliyetiyle ilgili olmayan kredi kullanılmış ise bu krediye ilişkin faizlerin KKEG olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmeli.

Ayrıca vadesi dolmayan krediler varsa bunların faizlerine ilişkin gider tahakkuku yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

**301. / 401. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar / 302. /402. Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)Hesabı**

MSUGT'ye göre, "301. / 401. *Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesabı, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan borçlarının izlendiği hesaptır.*" Vadesi 1 yılı geçmeyen borçlar 301. nolu hesapta, vadesi 1 yılı aşan borçlar 401. nolu hesapta izlenir.

Mezkur tebliğe göre, "302. /402. *Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-) hesabı, Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar(vadesi 1 yılı aşan borçlar 402. nolu hesapta izlenir) ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz ödenmemiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesaptır.*"

VUK'un mükerrer 290. maddesi uyarınca, "*finansal kiralama, kira süresinin somunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralama işlemidir.*"

Mezkur madde uyarınca; "*Kiralama işleminde; iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilir.*"

Buna göre yukarıda açıklanan hesaplarına ilişkin dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

Yapılan işlemin finansal kiralama işlemi olup olmadığı kontrol edilmeli, finansal kiralamaya ilişkin değerlendirme işlemleri ve kayıtlarının VUK mük. 290'ıncı maddesine uygun olarak yapıp yapılmadığı araştırılmalıdır. Mükellefin yasal defter

kayıtları ile kira ödemelerine ilişkin ana para ve faiz ödemeleri şeklinde ayrıştırılmış tutarların uyumlu olup olmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca vadesi bir yılı geçen finansal kiralamaya ilişkin borçların izlendiği 401 nolu hesapta yer alan tutarların vadesi 1 yılın altına düştüğünde 301 nolu hesaba aktarılıp aktarılmadığı hususu kontrol edilmelidir.

Finansal kiralama yöntemiyle alınan ve kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden dövizle yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi işlemi dolayısıyla meydana gelen kur farkının, ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmekte olup işlemlerin bunlara uygun yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

### **303. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Vadelerine bir yıldan fazla süre bulunmakla birlikte uzun vadeli kredilerin, bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile vadesi bir yılın altına düşenleri ve bunların tahakkuk ettiği halde henüz ödenmeyen faizlerini kapsar.”*

Bu hesapta dikkat edilmesi gereken hususlar: Kredilerde anapara/faiz ayrıştırmasının yapılıp yapılmadığı ile uzun vadeli kredilerin bilanço tarihinden sonra bir yıl içinde ödenecek anapara taksitinin mevcut olup olmadığı kontrol edilmelidir.

### **304. Tahvil Anapara Borç Taksit Ve Faizleri / 405. Çıkarılmış Tahviller Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek tahvil anapara borç taksitleri ile tahvillerin tahakkuk edip de henüz ödenmeyen faizleri 304. Tahvil Anapara Borç Taksit Ve Faizleri hesabında izlenir. 405. Çıkarılmış Tahviller hesabı ise, İşletme tarafından çıkarılmış bulunan tahvillerden vadesi bir yılı aşanlar bu hesapta izlenir. İşletmece hisse senedi ile değiştirilebilir ve erken paraya çevrilebilir tahviller çıkarılmış olması durumunda bunların tutar ve nitelikleri dipnotlarda ayrıca belirtilir.”*

VUK'un 286. maddesi uyarınca, *“eshamlı şirketlerle, iktisadi kamu müesseselerinin çıkardığı tahviller itibari değerle değerlendirilir.”* Tahvil ihracını gerçekleştiren açısından, değerlendirme günü itibariyle vadesi gelmemiş olan tahvillerin,

vadesinden değerlemem gününe kadar oluşacak faiz giderleri KKEG mahiyetinde olacaktır. Vade sonunda faiz ödemesi yapıldığında ise önceki değerlendirme gününde KKEG olarak dikkate alınan faiz gideri dahil toplam finansman gideri, gider olarak dikkate alınabilecektir.

Buna göre ilgili hesaplarda dikkat edilmesi gereken hususlar: Cari yılda tahakkuk etmiş olduğu halde bilanço tarihinden itibaren 1 yıl içinde ödenecek faiz borcu mevcutsa, dönemsellik ilkesi kapsamında gereken kontrollerin yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır. Tahviller dolayısıyla işleyen kur farkı ve faizlerin tamamının, cari dönemde gider olarak dikkate alınıp alınmadığına dikkat edilmelidir.

### **305. Çıkarılmış Bonolar Ve Senetler / 306. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler / 308. Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)Hesabı**

MSUGT'ye göre, “305. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler hesabı, tedavüldeki finansman bonoları ve banka bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonlar bu hesapta izlenir. 306. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabı, Çıkarılmış bonolar ve senetler kapsamına alınamayan diğer menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır. 308. Menkul Kıymetler İhraç Farkları hesabı, Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet vs. diğer menkul kıymetlerin nominal değeri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek döneme ait olan kısmı bu hesapta izlenir.”

VUK'un 286. maddesi uyarınca, “eshamlı şirketlerle, iktisadi kamu müesseselerinin çıkardığı tahviller itibari değerle değerlendirilir.” Tahvil ihracını gerçekleştiren açısından, değerlendirme günü itibariyle vadesi gelmemiş olan tahvillerin, vadesinden değerlendirme gününe kadar oluşacak faiz giderleri KKEG mahiyetinde olacaktır. Vade sonunda faiz ödemesi yapıldığında ise önceki değerlendirme gününde KKEG olarak dikkate alınan faiz gideri dahil toplam finansman gideri, gider olarak dikkate alınabilecektir.

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun (KVK), Kabul edilmeyen indirimler başlıklı 11/1-e maddesinde, “kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderlerin kurum kazancının tespitinde indirimlerin



*yapılmasının kabul edilemeyeceği” belirtilmiştir. Buna göre, kanunda belirlenen hadlerin üzerinde gerçekleşen menkul kıymet ihraç farklarının kurum kazancının hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilip edilmediğine dikkat edilmelidir.*

### **2.2.3.2. Ticari Borçlar (32. / 42. ) Hesap Grubu**

*MSUGT’ye göre, “32. Ticari Borçlar Hesap Grubu, kuruluşun ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçların kaydedildiği hesapları kapsar. İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetsiz borçlar 42. Ticari Borçlar Hesap Grubunda izlenir.”*

#### **320. / 420. Satıcılar Hesabı**

MSUGT’ye göre, “320. Satıcılar hesabı, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçların izlendiği hesaptır. Vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetsiz borçlar da 420. Satıcılar hesabında izlenir.”

Bu hesaplarda yapılan kontrollerde aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilmelidir.

İşletmenin ticari borçların kontrol edilmeli, işletme kayıtları ile satıcı firmalardan alınan bilgi ve belgeler karşılaştırılarak varsa farklar araştırılmalı ve mutabakatlar yapılmalıdır. Bu hesap kayıtları içinde, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alımına dayanan işlemler olması halinde, bu işlemler ilişkisiz kişilere uygulanan emsalleri (vade ve uygulanan vade farkı (faiz oranları)) ile karşılaştırılmalı ve KVK’nın Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve örtülü sermaye hükümleri açısından kontrolü sağlanmalıdır. Teslim alınan mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı fiilen kontrol edilmeli, faturası gelmediği halde muhasebeleştirilmiş olan borç olup olmadığı veya faturası olduğu halde teslim alınmayan mal veya hizmetin yer alıp almadığı kontrol edilmelidir.

Ticari borçların vadelerinde ödenip ödenmediği, yine ticari borçlar için vade farkı, gecikme faizi vb. harcamalara katlanılıp katlanılmadığı tespit ve kontrol edilmelidir. Yabancı para cinsinden olan ticari borçlar ile değerlendirme işlemlerinin

mevzuata uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, iade ve iskontoların da kontrolü edilmesi gerekir.

### **321. / 421. Borç Senetleri Hesabı**

MSUGT'ye göre, "321. Borç senetleri hesabı, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış ticari borçlarının izlendiği hesaptır. Vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetli borçlar 421. Borç senetleri hesabında izlenir. Ortaklar ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetli ticari borçların bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir."

VUK' un 280' inci maddesinde, "yabancı cinsinden olan senetli borçlar borsa rayici ile değerlendirileceği" belirtilmiştir. Bu sebeple işletmede dövizli çek veya senet varsa değerlemelerinin kanun hükümlerine uygun olup olmadığına dikkat edilmelidir. Ayrıca değerlemenin sonucunda hesaplanmış kur farkının "656-Kambiyo Zararları veya 646-Kambiyo Karları hesabı"na kaydedildiğinin kontrolü yapılmalıdır.

### **322. / 422. Borç Senetleri Reeskontu (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, "Bilanço gününde, senetli borçların tasarruf değeri ile değerlemesini sağlamak üzere borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır."

238 sıra no.lu VUK genel tebliğinde belirtildiği üzere, "reeskont hesaplamalarında iç iskonto formülü kullanılır. Reeskont işlemi için senette faiz oranı belirtilmiş ise bu oran dikkate alınır. Senette herhangi bir oran belirtilmemiş ise TCMB iskonto haddi uygulanacaktır. Yabancı paralı senetlerde faiz oranı belirtilmemiş ise LIBOR dikkate alınır." İç iskonto formülü aşağıda belirtilmiştir.

$$F = A * n * t / 360 + (n * t)$$

F = Reeskont Tutarı

A = Senedin Nominal Değeri

n = Faiz Oranı

t = Vade (Değerleme günü itibariyle kalan gün sayısı)

Bu hesaplarla ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

Reeskont işleminin uygulanabilmesi için alacak veya borcun senede bağlı olması gerekir. Buna göre yalnızca vadeli bono ve poliçeler için reeskont hesaplanabilir. Alıcılardan olan alacaklar ve satıcılara olan borçlar için reeskont hesaplanamaz.

Reeskont hesaplanacak alacak veya borç senedinin değerlendirme günü itibariyle işletme aktifinde veya pasifinde yer alması gerekir. Emanete ve teminata verilen senetler için de reeskont ayrılabilir. Belli bir vadeyi içermeyen senetler için reeskont hesaplanması mümkün değildir.

Bir alacağa reeskont hesaplanabilmesi için, söz konusu alacağın gelir yada hasılat unsuru olması gerekir. Bu kapsamda, gelir veya hasılat ile ilişkilendirilmeyen hatır ve avans senetleri için reeskont ayrılamaz.

Alacak veya borç senedinin reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için, bu senedin vadesinin değerlendirme günü itibariyle gelmemiş ve geçmemiş olması gerekir.

30.04.2013 tarih 64 nolu VUK sirkülerinde belirtildiği üzere, *“değerleme gününde vadesi gelmemiş çeke bağlı alacak ve borçlar için reeskont ayrılabilir.”* Yıllara sari inşaat ve onarma işleri dolayısıyla edinilen alacak ve borç senetleri için reeskont hesaplanmaz.

Müflisten alınmış olan ve vadesi gelmemiş senetler, üzerinde yazılı alacak muaccel hale geldiği için reeskonta konu olmazlar. Ancak müflise olan senede bağlı borçlara, senedin vadesi gelmediği için reeskont hesaplanabilir. Finansal kiralama işlemlerinden doğan alacaklar VUK’un mükerrer 290. maddesine göre reeskonta tabi tutulmaz.

### **326. / 426. Alınan Depozito Ve Teminatlar Hesabı**

MSUGT’ye göre, *“Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır. Kısa vadeli olanlar 326. hesapta vadeleri bir yıldan uzun olanlar 426. nolu hesapta izlenir.”*

Bu hesaplarla ilgili dikkate edilmesi gereken hususlar: alınan depozito ve teminatlar karşılığında mal veya hizmet teslimi gerçekleştirilmiş ise fatura düzenlenip, hasılat kaydının yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Yabancı para cinsinden depozito ve teminat alınıp alınmadığı tespit edilmeli ve alınmış ise bunların değerlendirme işlemlerinin mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilmelidir.

Dönem sonunda ödenmiş, iade edilmiş ya da başka sebeplerle ilgili hesaplardan çıkartılması gerekmekte olan işlemin bulunup bulunmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca ilgili hesaplara kayıt edilmesi gerekirken bu hesaplarda yer almayan işlemin olup olmadığı kontrol edilmelidir.

### **2.2.3.3. Diğer Borçlar (33. / 43. ) Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, *“Bu hesap grubu; herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş borçların kaydedildiği hesapları kapsar.”* Vadeleri bir yıldan kısa süreli olanlar 33. Diğer Borçlar Hesap Grubuna, vadeleri bir yıldan uzun olanlar borçlar 43. Diğer Borçlar Hesap Grubuna kaydedilir.

#### **331. / 431. Ortaklara Borçlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“İşletmenin, esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara (ferdi işletmelerde işletme sahibine) borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır.”* Vadeleri bir yıldan kısa olanlar borçlar 331. nolu hesaba, vadeleri bir yıldan uzun olanlar 431. nolu hesaba kaydedilir.

#### **332. /432. İştiraklere Borçlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine olan borçlarının izlendiği hesaptır.”* Vadeleri bir yıldan kısa olanlar borçlar 332. nolu hesaba, vadeleri bir yıldan uzun olanlar 432. nolu hesaba kaydedilir.

#### **333. /433. Bağlı Ortaklıklara Borçlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“İşletmenin; sermaye taahhüdünden borçları hariç olmak üzere faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklara olan borçlarının izlendiği hesaptır.”*

Yukarıda açıklanan hesapların denetiminde dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır.

Ortaklara Borçlar Hesap kayıtları içinde yer alan ilişkili kişilere ait borçlar, ticari faaliyet ile ilgisinin bulunması, KVK'nın Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye hükümlerine yönelik kontroller yapılmalıdır.

İşletmenin, ortaklara yabancı para cinsinden borcu varsa, bu borca ilişkin değerlemesinin mevzuat hükümlerine uygun yapıp yapılmadığı, ortaklardan sağlanan borçlar için hesaplanarak kayıtlara intikal ettirilen faiz ve benzeri giderlerin fiilen ödenip ödenmediği kontrol edilmelidir. Ayrıca mükelleflerin gerçek bir borçlanma işlemi olmadığı halde maliyetlerini şişirmek veya KDV indirimlerini artırmak amacıyla aralarında belge düzenleyip düzenlemedikleri kontrol edilmelidir.

### **335. Personele Borçlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“İşletmenin personeline olan çeşitli borçlar bu hesapta izlenir.”*

Bu hesapta dikkat edilmesi gereken hususlar: Personele olan borçlar banka yolu ile ödenmiş ise, bankalarda bulunan ödemelere ilişkin kayıtlar ile ücret bordroları karşılaştırılıp uyumsuzluklar tespit edilmelidir. Ayrıca hesapta uzunca bir süre yer alan bakiyenin bulunup bulunmadığı kontrol edilmeli eğer böyle bir tutar var ise de bunların nedenleri araştırılmalıdır.

### **438. Kamuya Olan Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Kamuya olan vergi ve benzeri borçlardan vadesinde ödenmeyip ertelenmiş veya taksite bağlanmış olup bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecek olan kısmının izlendiği hesaptır.”*

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41/6. maddesi uyarınca, *“Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların gider kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.”*

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-d maddesi uyarınca, *“Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları,*

21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin gider kabul edilemeyeceği” belirtilmiştir.

İlgili hesapta yer alan vadesi geçen vergi ve yükümlülükler dolayısıyla hesaplanan gecikme faizi ve gecikme zammının KKEG olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

#### **2.2.3.4. Alınan Avanslar (34. / 44. ) Hesap Grubu**

MSUGT’ye göre, “Gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesaptır.” Vadeleri bir yıldan kısa olan avanslar 34. hesap grubuna, vadeleri bir yılı aşan avanslarda 44. hesap grubuna kayıt edilir.

#### **340. / 440. Alınan Sipariş Avansları Hesabı**

MSUGT’ye göre, “İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır. İşletmenin satış sözleşmesine dayanarak mal ve hizmetin tesliminden önce tahsil ettiği bir yılı aşan avanslar 440. Alınan Sipariş Avansları hesabında izlenir. Vadesi bir yılın altına düşenler 340. Alınan Sipariş Avansları Hesabına aktarılmak suretiyle 440. nolu hesaba borç kaydedilir.”

Alınan sipariş avansları hesap grubunun denetiminde işletme tarafından alınan sipariş avansları dövizli ise değerlendirme işlemleri kontrol edilmeli, değerlendirme sonucu hesaplanan kur farkları “656-Kambiyo Zararları /646 Kambiyo Karları hesabı”na kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir. Ayrıca emtia gönderildiği halde kapatılmamış avans olup olmadığına dikkat edilmelidir.

#### **2.2.3.5. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler Hesap Grubu**

MSUGT’ye göre, “İşletmenin sorumlu veya mükellef sıfatıyla, ödeyeceği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri borçlarının izlendiği hesap grubudur.”

### **360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, “İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır.”

Bu hesap ile ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar: Herhangi bir sebeple vadesinde ödenmemiş, ertelenmiş ve taksitlendirilmiş vergi ve yükümlülüklerin bulunup bulunmadığı, beyannamelerde hesaplanmış vergi ve ilgili tahakkuk kayıtları ile karşılaştırılmak suretiyle kontrolü sağlanmalıdır. Ayrıca mükellef İndirimli Kurumlar vergisi uygulamış ise uygulamanın mevzuata uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.

### **361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı**

MSUGT'ye göre, “İşletmenin, personelin hak edişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.”

GVK'nın 61. maddesi uyarınca; “*ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir,*” şeklinde belirtilmiştir.

GVK'nın 32. maddesinde asgari geçim indirimini düzenlenmiştir. Buna göre, “*ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimini, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan*

*tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.”*

GVK'nın 40/1. maddesinde; *“Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27'nci maddede yazılı giyim giderlerini indirim konusu yapılabileceği”* belirtilmiştir.

Buna göre bu hesabın kontrolünde yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine dikkat edilmelidir. Yılsonu itibariyle vadesi geçen ve ödenmeyen sigorta primi borcu bulunup bulunmadığına bakılmalı, böyle bir durum varsa söz konusu tutarların gider olarak dikkate alınıp alınmadığı ve tutarın “368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler Hesabı”na virmanının yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca gider hesaplarına intikal ettirilen SGK primlerinin fiili olarak ödenip ödenmediği kontrol edilmelidir.

### **368. Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Kanuni süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve yükümlülükler ile erteleme ve taksitlendirme süresi bilanço tarihinde bir yıldan az olan vergi ve yükümlülükleri kapsar.”*

İlgili hesaba kaydedilmiş vergi ve yasal yükümlülüklerin tecil faizleri, gecikme faizi, zamlarının ve cezalarının KKEG olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

### **2.2.3.6. Borç Ve Gider Karşılıkları (37. / 47.) Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, *“Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur.”* Kısa vadeli borç ve giderler 37. nolu hesapta, uzun vadeli borç ve giderler 47. nolu hesap grubunda yer alan hesaplarda takip edilir.



### **372. / 472. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı**

MSUGT'ye göre, "372. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıkları izlenir. Bir yıldan uzun sürede ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıkları 472. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında takip edilir."

GVK'nın 40/1. maddesinde; "işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye ya da ilama veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider olarak indirilebilir." Buna göre kanun emrine dayanılarak ödenen kıdem tazminatları, ödendiği yılın hesaplarında gider olarak gösterilir. Ödenmeyen kıdem tazminatları, kıdem tazminatının ayrıldığı dönemde KKEG olarak dönem matrahına ilave edilmesi gerekir. Buna göre, ödenmeyen kıdem tazminatlarının, Dönem kazancına KKEG ilave edilip edilmediği hususunun kontrolü sağlanmalıdır.

### **373- Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı**

MSUGT'ye göre, "Aylık maliyetlerin belirlenmesinde, gelecek aylarda kesin tahakkuku yapılacak giderlerle aylık maliyetlere pay verilmesinde, tamir-bakım, ikramiyeler, finansman giderleri vb. giderlere ilişkin tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır."

Maliyetler gerçekleştiğinde bu hesapla ilgili iptal ve mahsup işlemlerinin doğru olarak yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca tahmin edilen ve maliyet giderleri karşılığı olarak muhasebeleştirilen tutarın altında gerçekleşen bir maliyetin bulunması halinde maliyet hesapları gerekli kontrollerin yapılması lazımdır.

### **2.2.4. Özkaynaklar**

MSUGT'ye göre, özkaynaklar ana hesap grubu; "İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren Ödenmiş Sermaye ile Sermaye Yedekleri, Kâr Yedekleri, Geçmiş Yıllar Kârları ve Geçmiş Yıllar Zararları ve Dönemin Net Kâr veya Zararını kapsar."

#### 2.2.4.1. Ödenmiş Sermaye Hesap Grubu

Bu hesap grubunda Sermaye, Ödenmemiş Sermaye, Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları ve Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları hesap kalemleri yer almaktadır.

##### 500. Sermaye Hesabı

MSUGT'ye göre, *“İşletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı bu hesapta yer alır. Kayıtlı sermaye sistemine alınan ortaklıklarda çıkarılmış sermaye gösterilir.”*

##### 501. Ödenmemiş Sermaye(-)Hesabı

MSUGT'ye göre, *“İşletmeye tahsis edilen veya ortaklarca yüklenilen sermayenin henüz ödenmemiş kısmıdır.”*

Sermaye ve Ödenmemiş Sermaye hesap kalemlerinde aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.

Yapılacak denetimde ilk önce herhangi bir sermaye hareketinin varlığı kontrol edilmelidir. Taahhüt edilen sermaye tutarı ile ödenen sermaye tutarının hesaplara doğru şekilde aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir (Web-3, Özkaynaklar Denetimi)

Ortaklar tarafından taahhüt edilen sermaye koyma işlemlerinin ifa edilmesi, Türk Ticaret Kanunu ile diğer mevzuat hükümleri ve firma mukavelesini ve genel kurul kararlarına uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.

Aynı sermaye olarak konulan kıymetlerde; değerlemenin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının kontrolü yapılmalıdır. Şirket kuruluşu ve sermaye artırım işlemlerinde, yabancı ortaklarca yapılmış dövizle işlem gerçekleşmiş var ise bunlar kontrol edilmelidir. Sermaye taahhüt alacakları ve sermaye avansı borçları dolayısıyla oluşmuş veya oluşacak kur farklarının kontrolü sağlanmalıdır.

Firma ortaklık yapısında dönem içerisinde farklılığın bulunup bulunmadığı kontrol edilmeli, eğer bir ortaklık değişikliği mevcut ise bu değişiklik ortakların vergisel yükümlülükleri açısından değerlendirilmelidir.

#### **502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları Hesabı**

MSUGT'ye göre, bu hesap, *“ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farkların izlendiği hesaptır.”*

*31.01.2012 tarih ve GVK 94-388 sayılı mukteza göre; “Sermaye düzeltmesi olumlu farkları, enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya sermayeye ilave edilebilir. Bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz. Ancak, söz konusu hesabın başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabidir.”* Fakat sermayeye eklenmiş olan sermaye düzeltmesi olumlu farklarının şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların vergilendirilip vergilendirilmediği kontrol edilmelidir. (31.01.2012 tarih ve GVK 94-388 sayılı mukteza )

#### **2.2.4.2. Sermaye Yedekleri Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, *“Hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları ve yeniden değerlendirme değer artışları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesap grubudur.”*

#### **520. Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarlar bu hesapta izlenir.”*

Anonim şirketlerin hisse senetlerini itibari değerinin üstünde satması halinde itibari değeri aşan kısma “Emisyon Primi” denmektedir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile; *“anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.”* İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde

bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır (Tuna 2012:125)

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerinin arttırdıkları sırada çıkardıkları payların itibari değerini aşan kısmı (kazanç) fon hesabına kaydedildiğinden, kurumun ticari bilanço karı içerisinde yer almamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu istisna kazancın kurumlar vergisi matrahına önce ilave edilip sonra istisna olarak matrahtan indirilip indirilmediği kontrol edilmelidir. (KVK Md. 5/1-ç)

### **521. Hisse Senedi İptal Kârları Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın izlendiği hesaptır.”*

İptal edilen hisse senetlerine ilişkin ortaya çıkan karın, işletme yönetimince sermayeye ilave edilmesi kararı alınmışsa, bu karara yönelik muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmadığına dikkat edilmelidir.

### **2.2.4.3. Kâr Yedekleri Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, *“Kanun, ana sözleşme hükümleri ya da ortaklıkların yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca, dağıtılmamış ya da işletmede alıkonulmuş kârlar bu hesap grubunda gösterilir.”*

Ana mali tabloların oluşturulması ve buna bağlı olarak kanuni yedek akçelerin ayrılması görevi, anonim şirketlerde yönetim kuruluna, limited şirketlerde ise müdüre veya müdürler kuruluna aittir (Altaş 2016:116).

Yedek akçe, karın dağıtılmayan, işletmede kalan kısmını ifade eder. Yedek akçeler işletme açısından gider niteliğinde olmadığından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamaz (Mutluer 2007:229) Buna göre gerekli kontrollerin yapılması gerekir.

## 549. Özel Fonlar Hesabı

MSUGT'ye göre, “İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar bu hesapta izlenir.”

Özel Fonlar hesabının kullanım alanları aşağıda başlıklar halinde belirtilmiş olup, bu hesabın denetiminde belirtilen açıklamalara dikkat edilmelidir.

### - İştirak Hisseleri ve taşınmazların İstisna Satış Kazançları (KVK 5/1-e)

KVK'nın 5/1-e maddesi uyarınca; “Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında (549.Özel Fonlar) izlenir. Satış bedelinin tamamının satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.” Özel bir fon hesabına alma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyanının verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Buna göre işletmelerin bu uygulama kapsamında mevzuatta yer alan şartları sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmelidir.

### - Sabit Kıymet Yenileme Fonu (VUK 328, 329)

VUK'un 328. maddesinde; “Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş ise bu takdirde, satıştan elde edilen kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte bir geçici hesapta (549.Özel Fonlar) azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir,” hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre işletmelerin bu uygulama kapsamında mevzuatta yer alan şartları sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmelidir.

- **Vazgeçilen Alacaklar (VUK 324)**

VUK'un 324. maddesinde; *“Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına (549.Özel Fonlar) kayıt edilir. Bu hesabın muhteviyatı, alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına nakil edilir,”* hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre işletmelerin bu uygulama kapsamında mevzuatta yer alan şartları sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmelidir.

- **Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarlar (VUK 325/A)**

VUK'un 325/A. maddesinde; *“Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamaz.*

*Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta (549.Özel Fonlar) tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.*

*Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur,”* hükümleri yer almaktadır. Buna göre işletmelerin bu uygulama kapsamında mevzuatta yer alan şartları sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmelidir.

Çalışmamızın yukarıda açıklanan kısımlarına ilişkin olarak bilanço hesaplarında dikkat edilmesi gereken hususlar kısaca aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

**Tablo 5: Bilanço Hesaplarında Hata ve Hilelere Karşı Dikkat Edilmesi Gerekenlere İlişkin Özet Tablo**

HESAP GRUBU	HESAP ADI	DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR
10.Hazır Değerler	100.Kasa	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yabancı paraların değerlemesi,</li> <li>Kasa noksanı ve kasa fazlası,</li> <li>7.000,00-TL’yi aşan tahsilat ve ödemelerin tevsiki,</li> <li>Kasa bakiyesinin yüksek tutarlı olması,</li> </ul>
	101. Alınan Çekler 103. Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri(-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yabancı paralı çeklerin değerlemesi,</li> <li>Çeklerde reeskont uygulaması,</li> <li>Tahsili şüpheli hale gelen çekler,</li> </ul>
	102. Bankalar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mevduat hesaplarının değerlemesi.</li> </ul>
	108. Diğer Hazır Değerler	<ul style="list-style-type: none"> <li>İşletmelerin yasal defter kayıtlarında yer alan 108 diğer hazır değerler hesabı ile işletmelerin bankalarda bulunan pos hesapları kontrol edilmelidir.</li> </ul>
11.Menkul Kıymetler	110. Hisse Senetleri 111. Özel Kesim Tahvil, Senet Ve Bonoları 112. Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları 118. Diğer Menkul Kıymetler	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hisse senedi alım satımı,</li> <li>Hisse senetlerinin değerlemesi,</li> <li>Çıkarılmış tahvil satın alan işletmeler açısından değerlendirme,</li> </ul>
	119. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>“VUK’un 279. Maddesi gereğince; hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir.” Hisse senetleri için yapılacak değerlendirme işleminde borsa rayici kullanılmış ve karşılık ayrılmış ise bu gider vergi mevzuatı açısından KKEG olarak dikkate alınmalıdır.</li> </ul>
12.Ticari Alacaklar 22.Ticari Alacaklar	120. Alıcılar 220. Alıcılar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Senetsiz alacakların değerlendirilmesi.</li> </ul>
	121. Alacak Senetleri 221. Alacak Senetleri 122. Alacak Senetleri Reeskontu (-) 222. Alacak Senetleri Reeskontu (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>TL cinsinden senetli alacakların değerlendirilmesi,</li> <li>Yabancı para cinsinden senetli alacakların değerlendirilmesi,</li> <li>Reeskont işlemlerinin mevzuata uygunluğunun kontrolü.</li> </ul>
	124- Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-) 224- Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Faiz ve değerlemeye ilişkin hesaplamaların doğru yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi gerekir,</li> <li>Dönem sonlarında gerçekleşen faiz tutarları, “124 kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirleri” hesabından mahsup edilerek karşılığında ilgili gelir hesabının çalıştırılması gerekir,</li> <li>VUK’ un mükerrer 290’ ıncı maddesinde belirtilen değerlendirme hükümlerine uygunluğu kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	126. Verilen Depozito Ve Teminatlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Verilen depozito ve teminatların mal veya hizmet alışlarından hangisine ilişkin olduğu belirlenip ayrıca bunların vadeleri araştırılmalıdır,</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verilen depozito ve teminatları, verildiği tarihler ile işletme kayıtlarına tekrar giriş tarihleri ve hangi amaçla verildiği incelenmelidir,</li> <li>• İşletme kayıtlarında yabancı para üzerinden verilen depozito ve teminatlar var ise bunların kur farkı değerlemelerinin dönem sonunda yapıldığı veya yapılmadığı hususuna dikkat edilmelidir.</li> </ul>
	128. Şüpheli Ticari Alacaklar 129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bir alacağın şüpheli hale geldiğinin kabulü için, alacağın gelirin/hasılatın bir unsuru olması gerekir,</li> <li>• Serbest meslek kazancı, tahsil esasına dayalı olduğundan sebep bu kazanç kapsamında ortaya çıkan ve şüpheli hale gelen alacaklara, hasılatın unsuru olmadığı için karşılık ayrılamaz,</li> <li>• İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayıramazlar. Alacağın vadesinin geçmiş olması gerekir,</li> <li>• Karşılık ayırma işlemi ihtiyari bir uygulama olup eğer karşılık ayırma işlemi yapılacaksa alacağın, şüpheli hale geldiği dönemde yapılmalıdır. Sonraki dönemlerde şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılamaz,</li> <li>• Teminatlolu olan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün değildir.</li> </ul>
<b>13. Diğer Alacaklar</b> <b>23. Diğer Alacaklar</b>	131. Ortaklardan Alacaklar 231- Ortaklardan Alacaklar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alacak için işletme lehine faiz hesaplandığının kontrol edilmesi ve gelir hesaplarına alınıp alınmadığının araştırılması gerekmektedir,</li> <li>• Ortaklardan alacaklar hesabındaki kayıtların işletme mizanları ile uyuşup uyuşmadığına dikkat edilmesi gerekir,</li> <li>• Bu hesap işletmenin esas faaliyet konusu dışında gerçekleştirdiği işlemlerin izlendiği hesap kalemi olduğu için bu hesaba kaydedilen tutarların işletmenin esas faaliyetiyle alakalı olup olmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	132. İştiraklerden Alacaklar / 232- İştiraklerden Alacaklar / 133. Bağlı Ort. Alacaklar 233. Bağlı Ort. Alacaklar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletmenin, işletme lehine faiz hesaplanması ve fatura düzenlenmesi gerekmektedir.</li> <li>• Ortaklardan alacaklar hesabında olduğu gibi bu hesaplarda da yabancı para cinsinden borç verilmişse değerlemenin VUK' un 280' inci maddesine uygun şekilde değerlemesinin yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir.</li> </ul>
	135. Personelden Alacaklar 235. Personelden Alacaklar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bu hesapta uzun süre hareketsiz duran alacaklar var ise bunların neden kaynaklandığı kontrol edilmelidir.</li> <li>• Hesapta yer alan alacakların mükellef ile personel arasındaki istihdam ilişkisinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı kontrol edilmelidir.</li> <li>• Hesapta yer alan alacakların personel dışındaki şirket ortaklarına verilen finansman hizmetinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılmalıdır.</li> </ul>
<b>15. Stoklar</b>	150. İlk Madde Ve Malzeme 151. Yarı Mamuller 152. Mamuller 153. Ticari Mallar 157. Diğer Stoklar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dönem başı stok + alışlar = satışlar + dönem sonu stok dengesine dikkat edilmeli, mükellefin verilerinden hareketle kaydı envanter dengesi çıkarılarak varsa uyumsuzluklar kontrol edilmelidir.</li> <li>• Maliyet bedeline intikal ettirilmesi ihtiyari ve zorunlu unsurların mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilmelidir.</li> <li>• Zayi olan mal, değeri düşen mal ve fire unsurlarının mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilmelidir.</li> </ul>



	158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-) Hesabı	<ul style="list-style-type: none"> <li>İşletme kayıtlarında ayrılmış karşılıklara ilişkin Takdir komisyonu kararının varlığı hususu kontrol edilmeli eğer yok ise kayıt ve beyanlar buna göre düzeltilmelidir.</li> </ul>
	159. Verilen Sipariş Avansları Hesabı	<ul style="list-style-type: none"> <li>Avanslar reeskonta tabii tutulmaz. Avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmaz</li> <li>İthalat için oluşan giderler emtia stoklara girinceye kadar “159. Verilen sipariş avansları hesabı”nda izlenir.</li> <li>Döviz olarak verilen sipariş avanslarının kur değerlemesinin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur ile yapıp yapılmadığı hususu kontrol edilmelidir,</li> <li>Avans hesabındaki kapanış kayıtları ile stok kayıtları karşılaştırmalı olarak kontrol edilmeli ve alınan emtia işletme stoklarına girdiği halde buna ilişkin avans hesabının kapatılıp kapatılmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
<b>17. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri</b>	170- 177. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bu hesaplara kaydedilen işlemlerin, yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için GVK’nın 42. Maddesinde belirtilen şartları sağlayıp sağlamadığının kontrolü yapılmalıdır.</li> <li>GVK’nın 42. Maddesinde, yıllara sari inşaat işinin bittiği yıla kadar olan kar ve zararların o yılın geliri olarak beyan edileceği belirtilmiş olup yapılan işlemlerin kanun hükmüne uygunluğu kontrol edilmelidir.</li> <li>GVK’nın 43. Maddesinde de birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanların ne şartlara göre dağıtılacağı belirtilmiş olup yapılan işlemlerin kanun hükmüne uygunluğu kontrol edilmelidir.</li> <li>GVK’nın 44. Maddesinde inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi belirtilmiş olup buna göre işin bitim tarihi kontrol edilmeli ve bu tarihten sonra yapılan hasılat ve giderlerin inşaat ve onarma işi ile karıştırılmamasına dikkat edilmelidir.</li> </ul>
<b>Dönem Ayırıcı Hesap Grupları</b>	180. Gelecek Aylara Ait Giderler 181. Gelir Tahakkukları 280. Gelecek Yıllara Ait Giderler 281. Gelir Tahakkukları 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler 381. Gider Tahakkukları 480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler 481. Gider Tahakkukları	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cari dönemde ödenmesine rağmen sonraki dönem kazançlarını ilgilendiren giderler, “180. Gelecek aylara ait giderler” ve “280. Gelecek yıllara ait giderler” hesaplarında takip edilmesi gerekir.</li> <li>Tahsilatı gelecek hesap döneminde yapılacak olan ve cari hesap dönemini ilgilendiren hasılat “181. Gelir tahakkukları” ve “281. Gelir tahakkukları” hesaplarında takip edilir.</li> <li>Cari dönemde tahsil edilmesine rağmen sonraki dönem kazançlarını ilgilendiren gelirler “380. Gelecek aylara ait gelirler” ve “480. Gelecek yıllara ait gelirler” hesaplarında takip edilir.</li> <li>Ödenmesi gelecek hesap döneminde yapılacak olan ve cari hesap dönemini ilgilendiren giderler “381. Gider tahakkukları” ve “481. Gider tahakkukları” hesaplarında takip edilir.</li> </ul>
<b>19. Diğer Dönen Varlıklar 39. Diğer Kısa Vadeli</b>	190- Devreden KDV 191. İndirilecek KDV 391.Hesaplanan KDV	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından, sadece o malların alışında hesapladığı vergiyi değil aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura vb. Vesikalarda gösterilen KDV’yi de indirebilir. Bunun doğal sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı,</li> </ul>

<b>Yabancı Kaynaklar</b>		<p>mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olabilir. Bu takdirde aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek(190.devreden KDV), o döneme ait indirilecek KDV tutarına eklenir. Ancak hesaplanan KDV, indirilecek KDV'den yüksek ise aradaki fark vergi idaresine ödenir(360.ödenecek vergi ve fonlar). Buna göre mükelleflerin beyanları ve yasal defter belgelerinin yukarıdaki kanun hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• KDVK'nın 30. Maddesinde sayılan vergileri, mükelleflerin vergiye tabi işlemlerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir. Mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilerek beyanlarının bunlara uygunluğu sağlanmalıdır.</li> <li>• Mal ve hizmet teslimlerinde satıcı tarafından yapılan ve mevzuat hükümleri uyarınca KDV matrahına dahil edilmesi gereken giderlerin ve vergilerin matraha dahil edilip edilmediğinin kontrolü sağlanmalıdır.</li> </ul>
	193. Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletmenin yasal defterlerinde bu hesaba yapılmış kayıtların ödemelerinin vadesinde yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>• Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde alınan hakediş tutarlarından kesilen stopajlar "295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabında takip edilir. Ayrıca ihraç ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde iade alınacak tutar bu hesapta izlenir. İşletme yasal defterlerinde ilgili kayıtlar yer alıyorsa bunların mevzuat hükümleri uyarınca kontrolü sağlanmalıdır.</li> </ul>
	195. İş Avansları	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşlemin bittiği ancak avans hesabının kapanmadığı durumların bulunup bulunmadığı ve işletme personeli haricindeki şahıslara iş yaptırmak amacıyla verilmiş avans ödemeleri üzerinde damga vergisi hesaplanıp hesaplanmadığı, ortaklara aktarılmış işletme kaynakları var ise iş avansları hesabında değil ortaklardan alacaklar hesabında izlenip izlenmediği, avans olarak ödenen istihkak bedelleri üzerinden stopaj yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	196. Personel Avansları	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personel avansları hesabına kayıt edilmiş avanslardan dönem içerisinde kapanmayanlarının bulunup bulunmadığı, işletme personeline verilmiş avanslardan damga vergisinin kesilip kesilmediği kontrol edilmelidir. Ayrıca işletme personeline verilmiş avansların, personel için sağlanmış menfaat olup olmadığına dikkat edilmeli eğer böyle bir işlem söz konusu ise bu işlemin ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmediğine dikkat edilmelidir,</li> <li>• Uzunca bir süredir kapatılmayan avans ödemeleri var ise bu işlemlerin neden kapatılmadıklarının mevzuat hükümlerine araştırmaları gerekir.</li> </ul>
	197. Sayım Ve Tesellüm Noksanları	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sebebi bulunamayan sayım ve tesellüm noksanlıklarının ticari kardan mali kara ulaşırken matrah tespitinde KKEG olarak dikkate alınıp alınmadığı, stok sayım noksanlıklarında ise stoklarda bulunmayan malın ayrıca emsal bedel ile satış yapılmış gibi değerlendirilip bu şekilde elde edilen kazancın vergi matrahına dahil edilip edilmediğinin kontrolü yapılmalıdır.</li> </ul>
	199. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ayrılmış karşılık var ise bunun gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı kontrol edilmeli; eğer gider olarak dikkate alınmayacak bir kapsamda ise bu karşılık tutarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilave ilave edilip</li> </ul>

		<p>edilmediği araştırılmalıdır. Ayrıca ayrılmış karşılıkların dönem içerisinde tahsil edilebilmesi durumunda ise bu tutarların kayıtlara gelir olarak alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.</p>
	397- Sayım Ve Tesellüm Fazlaları	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kasa sayım fazlalığı, stok sayım fazlalığı ve maddi duran varlık sayım fazlalıkları nezdinde gereken kontroller yapılmalı ve nedeni bulunamayan veya nedeni bulunamayacağı öngörülen sayım fazlalıkları kapatılarak gelir olarak kaydedilmiş olmasına dikkat edilmelidir.</li> </ul>
<b>24. Mali Duran Varlıklar</b>	240. Bağlı Menkul Kıymetler	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bağlı menkul kıymetin türüne göre değerlendirme işleminin VUK 'a uygun yapıp yapılmadığı, yerli ve yabancı hisse senetlerinin alım ve satımı sırasında yapılan giderlerin (örneğin ödenen komisyonlar, sermaye taahhüdünün geç yerine getirilmesi nedeniyle ödenen temerrüt faizleri) doğrudan gider yazılıp yazılmadığı hususu ve satış işlemi sonucu oluşan karların "645-menkul kıymet satış karları" hesabına, zararların ise "655- menkul kıymet satış zararları" hesabına doğru olarak aktarılıp aktarılmadığı hususlarının kontrolü sağlanmalıdır.</li> </ul>
	241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dönem içerisinde ayrılan karşılığın bulunup bulunmadığı kontrol edilmeli ve ayrılan karşılık var ise bu karşılığın mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınıp alınmadığının kontrolü sağlanmalıdır. Ayrıca önceki yıl kanunen kabul edilmeyen gider kapsamındaki tutarların, vergi matrahına eklenerek vergilendirilmiş olması gerektiğinden, cari dönemde "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı"na gelir yazılarak kapatılan karşılığın, dönem kazancının tespitinde matrahtan indirilip indirilmediğine dikkat edilmelidir.</li> </ul>
	242-249 Arası Hesap Kalemleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>İştiraklere ve bağlı ortaklıklara istinaden yapılan işlemlerde satış bedeli ve istisna uygulamasının KVK m.5/1-e ve KDVK 17/4-r de belirtilen mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilmelidir.</li> <li>Bu hesapta yer alan hisse senedi ile temsil edilen iştiraklerin alış bedeli ile değerlendirilip değerlendirilmediği kontrol edilmelidir.</li> <li>Bu hesapta gösterilen ve hisse senedi dışındaki ortaklık paylarının değerlemesinin mukayyet bedel ile yapıp yapılmadığı hususu kontrol edilmelidir.</li> <li>Ayrıca cari yılda ayrılan karşılık olup olmadığı araştırılmalı; ayrılan karşılık var ise bunun kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilave edilip edilmediği hususuna dikkat edilmelidir.</li> </ul>
<b>25. Maddi Duran Varlıklar</b>	<p>250. Arazi Ve Arsalar 251. Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri 252. Binalar 253. Tesis, Makina Ve Cihazlar 254. Taşıtlar 255. Demirbaşlar 256. Diğer Maddi Duran Varlıklar</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>VUK'un 314. Maddesine göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. İşletme aktifinde kayıtlı olan boş arazi ve arsalar amortisman ayrılmış ayrılmadığı hususu önem arz etmektedir.</li> <li>Maddi duran varlık satışından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulanması halinde gerekli istisna şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolü sağlanmalıdır. (KVK md.5/1-e, KDVK md.17/4-r)</li> <li>Alınan maddi duran varlıklara ilişkin olarak, aktife alındığı dönem sonuna kadar oluşan kur farkları, kredi faizleri ve benzeri unsurların (bundan sonraki dönemlerde ortaya çıkanların maliyet veya gider olarak dikkate alınması mümkündür) maliyete eklendiği (gider yazılmadığı) hususlarının kontrolü sağlanmalıdır.</li> <li>Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, taşıtlara ilişkin olarak ödenen motorlu taşıtlar</li> </ul>

		<p>vergisinin gider olarak dikkate alınmadığı (KKEG) kontrol edilmelidir. (MTVK md.14)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Bu hesaba kayıtlı yat, kotra, tekne, sürt teknesi gibi motorlu deniz; uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanlarının, esas faaliyet konusu bu taşıtları işletme veya kiralama olmayanlar tarafından gider yazılmadığı kontrol edilmelidir.</li> <li>Maliyet bedeline intikal ettirilmesi ihtiyari ve zorunlu unsurların mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	257. Birikmiş Amortismanlar (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>İşletmeler tarafından seçilen amortisman yöntemlerinin kontrolü ve ayrılmış tutarların mevzuata uygunluğu, aynı maddi duran varlık için iki farklı amortisman yöntemi uygulamak suretiyle mükerrer amortisman ayrılıp ayrılmadığı, amortismanına tabi bir iktisadi kıymet elden çıkarıldığında bu kıymete ilişkin birikmiş amortismanların kapatıldığı, işletmeye kayıtlı olmayan duran varlıklar için amortisman ayrılmadığı, her bir sabit kıymete ilişkin birikmiş amortisman tutarının, sabit kıymetin aktif değerinden fazla olmadığı, dönem içinde elden çıkarılan sabit kıymetler için amortisman gideri hesaplanmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
<b>26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	260. Haklar 261. Şerefiye 262. Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri 263. Araştırma Ve Geliştirme 264. Özel Maliyetler	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mevzuatta yer alan değerlendirme hükümlerine uyulup uyulmadığı kontrol edilmelidir.</li> <li>Amortisman ayrılmış ise hesaplamaların mevzuat hükümlerine uygunluğu kontrol edilmelidir.</li> <li>Özel maliyetler hesabında yer alan tutarların gayrimenkulün değerini artırıcı nitelikte olup olmadığı kontrol edilmeli, bu harcamalara ilişkin ilgili fatura ve benzeri vesikalar incelenmelidir</li> <li>İthal edilen veya yerleşik firmalardan teslim alınan özel maliyete konu duran varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar olan kur farklarının sabit kıymetin maliyetine ilave edilmesi mecburi olup işletmelerin işlemlerini bu mevzuat hükmüne uygun olarak yapıp yapmadıkları kontrol edilmelidir.</li> <li>Özel maliyete konu sabit kıymetin yurt dışından kredili ithal edilmesi halinde, yatırım dönemine ait krediye ilişkin faizlerin sabit kıymet maliyetine ilave edilmesi mecburi olduğundan kredi faizlerinin sabit kıymet maliyetine eklenip eklenmediği kontrol edilmelidir.</li> </ul>
<b>30. / 40. Mali Borçlar</b>	300. /400. Banka Kredileri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Değerleme işlemlerinin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.</li> <li>Kredi kuruluşlarından alınan kredinin işletme faaliyetiyle alakalı olarak mı kullanıldığı araştırılmalı, işletme faaliyetiyle ilgili olmayan kredi kullanılmış ise bu krediye ilişkin faizlerin KKEG olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmeli.</li> </ul>
	301. / 401. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar 302. /402. Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-) Hesabı	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yapılan işlemin finansal kiralama işlemi olup olmadığı kontrol edilmeli, finansal kiralamaya ilişkin değerlendirme işlemleri ve kayıtlarının VUK Mük. 290'ıncı maddesine uygun olarak yapıp yapılmadığı araştırılmalıdır,</li> <li>Mükellefin yasal defter kayıtları ile kira ödemelerine ilişkin ana para ve faiz ödemeleri şeklinde ayrıştırmış tutarların uyumlu olup olmadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>Vadesi bir yılı geçen finansal kiralamaya ilişkin borçların izlendiği 401 nolu hesapta yer alan tutarların vadesi 1 yılın altına düştüğünde 301 nolu hesaba aktarılıp aktarılmadığı hususu kontrol edilmelidir.</li> </ul>

	303. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kredilerde anapara/faiz ayrıştırmasının yapılıp yapılmadığı ile uzun vadeli kredilerin bilanço tarihinden sonra bir yıl içinde ödenecek anapara taksitinin mevcut olup olmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	304. Tahvil Anapara Borç Taksit Ve Faizleri 405. Çıkarılmış Tahviller	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cari yılda tahakkuk etmiş olduğu halde bilanço tarihinden itibaren 1 yıl içinde ödenecek faiz borcu mevcutsa, dönemsellik ilkesi kapsamında gereken kontrollerin yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.</li> <li>Tahviller dolayısıyla işleyen kur farkı ve faizlerin tamamının, cari dönemde gider olarak dikkate alınıp alınmadığına dikkat edilmelidir.</li> </ul>
<b>32. / 42. Ticari Borçlar</b>	320. / 420. Satıcılar	<ul style="list-style-type: none"> <li>İşletmenin ticari borçların kontrol edilmeli, işletme kayıtları ile satıcı firmalardan alınan bilgi ve belgeler karşılaştırılarak varsa farklar araştırılmalı ve mutabakatlar yapılmalıdır,</li> <li>Ticari borçların vadelerinde ödenip ödenmediği, yine ticari borçlar için vade farkı, gecikme faizi vb. harcamalara katlanılıp katlanılmadığı tespit ve kontrol edilmelidir, Yabancı para cinsinden olan ticari borçlar ile değerlendirme işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>Ayrıca vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, iade ve iskontoların da kontrolü edilmesi gerekir.</li> </ul>
	321. / 421. Borç Senetleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Değerleme işlemlerinin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>Değerlemenin sonucunda hesaplanmış kur farkının “656-Kambiyo Zararları veya 646-Kambiyo Karları hesabı”na kaydedildiğinin kontrolü yapılmalıdır.</li> </ul>
	322. / 422. Borç Senetleri Reeskontu (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reeskont hesaplama işlemlerinin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>Reeskont işleminin uygulanabilmesi için alacak veya borcun senede bağlı olması gerekir,</li> <li>Reeskont hesaplanacak alacak veya borç senedinin değerlendirme günü itibarıyla işletmenin aktifinde veya pasifinde yer alması gerekir,</li> <li>Bir alacağa reeskont hesaplanabilmesi için, söz konusu alacağın gelir yada hasılat unsuru olması gerekir,</li> <li>Alacak veya borç senedinin reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için, bu senedin vadesinin değerlendirme günü itibarıyla gelmemiş ve geçmemiş olması gerekir.</li> </ul>
	326. / 426. Alınan Depozito Ve Teminatlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Alınan depozito ve teminatlar karşılığında mal veya hizmet teslimi gerçekleştirilmiş ise fatura düzenlenip, hasılat kaydının yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>Dönem sonunda ödenmiş, iade edilmiş ya da başka sebeplerle ilgili hesaplardan çıkartılması gerekmekte olan işlemin bulunup bulunmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca ilgili hesaplara kayıt edilmesi gerekirken bu hesaplarda yer almayan işlemin olup olmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
<b>33. / 43. Diğer Borçlar</b>	331. / 431. Ortaklara Borçlar 332. /432. İştiraklere Borçlar 333. /433. Bağlı Ortaklıklara Borçlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ortaklara Borçlar Hesap kayıtları içinde yer alan ilişkili kişilere ait borçlar, ticari faaliyet ile ilgisinin bulunması, KVK'nın Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye hükümlerine yönelik kontroller yapılmalıdır,</li> <li>Ortaklardan sağlanan borçlar için hesaplanarak kayıtlara intikal ettirilen faiz ve benzeri giderlerin fiilen ödenip ödenmediği kontrol edilmelidir,</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletmelerin gerçek bir borçlanma işlemi olmadığı halde maliyetlerini şişirmek veya KDV indirimlerini artırmak amacıyla aralarında belge düzenleyip düzenlemedikleri kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	335. Personele Borçlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personele olan borçlar banka yolu ile ödenmiş ise, bankalarda bulunan ödemelere ilişkin kayıtlar ile ücret bordroları karşılaştırılıp uyumsuzluklar tespit edilmelidir.</li> <li>• Hesapta uzunca bir süre yer alan bakiyenin bulunup bulunmadığı kontrol edilmeli eğer böyle bir tutar var ise de bunların nedenleri araştırılmalıdır.</li> </ul>
	438. Kamuya Olan Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Borçlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İlgili hesapta yer alan vadesi geçen vergi ve yükümlülükler dolayısıyla hesaplanan gecikme faizi ve gecikme zammının KKEG olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
<b>34. / 44. Alınan Avanslar Hesap</b>	340. / 440. Alınan Sipariş Avansları 349. / 449. Alınan Diğer Avanslar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletme tarafından alınan sipariş avansları dövizli ise değerlendirme işlemleri kontrol edilmeli, değerlendirme sonucu hesaplanan kur farkları “656-Kambiyo Zararları /646 Kambiyo Karları hesabı”na kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir,</li> <li>• Emtia gönderildiği halde kapatılmamış avans olup olmadığına dikkat edilmelidir.</li> </ul>
<b>36. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler</b>	360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Herhangi bir sebeple vadesinde ödenmemiş, ertelenmiş ve taksitlendirilmiş vergi ve yükümlülüklerin bulunup bulunmadığı, beyannamelerde hesaplanmış vergi ve ilgili tahakkuk kayıtları ile karşılaştırılmak suretiyle kontrolü sağlanmalıdır,</li> </ul>
	361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yılısonu itibariyle vadesi geçen ve ödenmeyen sigorta primi borcu bulunup bulunmadığına bakılmalı, böyle bir durum varsa söz konusu tutarların gider olarak dikkate alınıp alınmadığı ve tutarın “368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler Hesabı”na virmanın yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>• Gider hesaplarına intikal ettirilen SGK primlerinin fiili olarak ödenip ödenmediği kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	368.Vad. Geçmiş Ert. Veya Taksit. Vergi Diğ. Yük.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İlgili hesaba kaydedilmiş vergi ve yasal yükümlülüklerin tecil faizleri, gecikme faizi, zamlarının ve cezalarının KKEG olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
<b>37. / 47. Borç Ve Gider Karşılıkları</b>	372. / 472. Kıdem Tazminatı Karşılığı	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kanun emrine dayanılarak ödenen kıdem tazminatları, ödendiği yılın hesaplarında gider olarak gösterilir. Ödenmeyen kıdem tazminatları, kıdem tazminatının ayrıldığı dönemde KKEG olarak dönem matrahına ilave edilmesi gerekir.</li> </ul>
	373- Maliyet Giderleri Karşılığı	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Maliyetler gerçekleştiğinde bu hesapla ilgili iptal ve mahsup işlemlerinin doğru olarak yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.</li> <li>• Tahmin edilen ve maliyet giderleri karşılığı olarak muhasebeleştirilen tutarın altında gerçekleşen bir maliyetin bulunması halinde maliyet hesapları gerekli kontrollerin yapılması lazımdır.</li> </ul>
<b>50. Ödenmiş Sermaye</b>	500. Sermaye 501. Ödenmemiş Sermaye(-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taahhüt edilen sermaye tutarı ile ödenen sermaye tutarının hesaplara doğru şekilde geçirilip geçirilmediği kontrol edilmelidir,</li> <li>• Ortaklar tarafından taahhüt edilen sermaye koyma işlemlerinin ifa edilmesi, Türk Ticaret Kanunu ile diğer mevzuat hükümleri ve firma mukavelesinin ve genel kurul kararlarına uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>• Aynı sermaye olarak konulan kıymetlerde; değerlemenin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>

## 2.3. GELİR TABLOSU HESAPLARINDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

Gün'e göre; "gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya zararını gösterir" (Gün 2009:177) Gelir tablosu işletmelerin ekonomik gelişmeleri ile içinde bulunduğu dönemdeki kazancını tam ve gerçek olarak yansıttığı gibi işletmenin bir dönem faaliyetleri hakkındaki bilgileri de belirtir. Bu hali ile gelir tablosu, belirli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak mali yönden başarı derecesini ölçen özet bir rapor halini almaktadır (Bakır, Şahin 2009:46)

### 2.3.1. Brüt Satışlar Hesap Grubu

MSUGT'ye göre, "İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir. Brüt Satışlara, Katma Değer Vergisi dahil edilmez."

#### 600. Yurtiçi Satışlar Hesabı

MSUGT'ye göre, "Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır. Gereksinime göre bölümlenebilir."

Bu hesabın denetiminde aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.

Brüt satış hesabı grubunda yer alan hasılatların, işletmelerin esas faaliyetiyle ilgili ve süreklilik gösteren hasılatlara dahil olup olmadığına, hesapların borcuna yalnızca satış hasılatı iptallerinin kaydedilip kaydedilmediğine, doğrudan ihracattan kaynaklanan satışların yurtdışı satışlar hesabına kaydedilip kaydedilmediğine bakılarak finansal tablolarda doğru bir şekilde yer alıp almadığı kontrol edilmelidir (Selimoğlu ve diğerleri,2014).

Mal teslimlerine ilişkin faturaların yedi günlük süre zarfında düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolü, sevk irsaliyeleriyle karşılaştırılarak yapılmalıdır. Mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin faturalar süresinden sonra tanzim edilmiş olsa da

vergilerin tahakkukunun teslimin gerçekleştiği veya hizmetin ifa edildiği dönemde yapılmış olup olmadığı kontrol edilmelidir.

Vergi mevzuatı gereğince; *“Vade farkı, kur farkı, fiyat farkı, faiz, prim vb. adlar altında yurt içindeki müşteriye faturalanan bedeller, KDV ve/veya ÖTV'ye tabidir.”* İşletme tarafından düzenlenmiş faturalarda bu hususların dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

Yılsonunda toplam satışlar üzerinden verilen ciro primlerine, alıcı işletmelerce fatura düzenlenmesi gerekmektedir. İlgili faturalarda KDV hesaplanmalı ve söz konusu işlemlerde KDV oranı, ilk teslim veya hizmetin gerçekleştiği tarihteki asıl işlem için geçerli olan KDV oranıdır.(116 nolu KDV Genel Tebliği). Ayrıca ciro primi faturalarının tahakkuk ettikleri dönemde düzenlenmesi gerekmekte olup, bu dönemin geliri olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

İlişkili kişilere yapılan satışların vergi mevzuatı gereğince "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı" yönünden kontrol edilmesi gerekmektedir.

Mükellefin satış tutarlarının banka kayıtlarıyla uyumlu olup olmadığı nakit hareketleriyle mal hareketlerinin uyumlu olup olmadığı ve gerçekte olmayan kişilere satış yapılıp yapılmadığı hususları kontrol edilmelidir.

Dönem sonunda bu hesapta kalan bakiyenin 690- Dönem Karı veya Zararı Hesabına doğru bir Şekilde aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

### **601. Yurtdışı Satışlar Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Yurt dışında satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da alınacak olan toplam değerlerin izlendiği hesaptır.”*

İşletmelerce gerçekleştirilen ihracat işlemlerinin Gümrük belgeleri incelenerek dış ticaret mevzuatına uygun olup olmadığı ve gerekli Şartların sağlanıp sağlanmadığına dikkat edilmelidir.

İspat edici vesikalarda bedel döviz üzerinden belirlenmiş ise kur değerlemesinin hukuki durumun tekemmül ettiği andaki TCMB döviz alış kuru



üzerinden hesaplanmalıdır. İlgili hususlar; işletme kayıtları ve belgeler dikkate alınarak gözden geçirilmelidir.

KDV den istisna edilen hizmet ihraçlarının bulunması halinde KDV Kanunu'nda öngörülen şartları sağlayıp sağlamadığı araştırılmalıdır. Gerekli şartların sağlanmamış ise uygun düzeltme kayıtlarının yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

Dönem sonunda bu hesapta kalan bakiyenin 690- Dönem Karı veya Zararı Hesabına doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

### **2.3.2. Satış İndirimleri (-) Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, *“Net satış hasılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar.”*

#### **610. Satıştan İadeler (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Satılan malların iade edilen bölümünün fatura tutarlarını kapsar.”*

#### **611. Satış İskontoları (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hesapta yer alır.”*

#### **612. Diğer İndirimler (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Satıcı tarafından, alıcı hesabına, malın sevki sırasında ödenen giderleri ifade eden ve satılan mallara ait olan sevk giderleri, satılan malların hatalı ve noksan olması ya da taşıma sırasında hasara uğramış olması nedeniyle yapılması zorunlu indirimler ile satış vergileri, fonlar (KDV hariç) ve benzerleri bu kalemdede gösterilir. Bu hesap ihtiyaca göre bölümlenir.”*

Satış indirimleri hesap grubunun denetiminde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekir.

Satış tutarı = miktar x fiyat şeklinde bir ilişki vardır. Miktar değişkeninin yarattığı düzeltme 610 Satıştan iadeler hesabında muhasebeleştirmekte, fiyat

değişkenindeki düzeltme ise 611 Satış iskontoları hesabında muhasebeleştirilmektedir (Sevilengül,2011). Uygulama da en çok karşılaşılan yöntemlerden biri satış iskontolarının alıcılar tarafından muhasebe kayıtlarına alınmamasıdır (Genç,2009) Alıcı firma açısından bu husus, dönem kazancının olduğundan düşük ve maliyetlerinin ise olduğundan yüksek hesaplanmasına sebep olmaktadır.

Bu hesap grubunun denetiminde; satıştan iadelerde bulunan kayıtların bulunduğu dönem satışlarına ait olup olmadığı, satış iskontolarında miktar ve hasılat iskontosu olarak ayrılıp ayrılmadığı, diğer indirim hesabında alıcı adına yapılan giderlerin doğru olarak kayda alınıp alınmadığı incelenerek tutarların finansal tablolara doğru olarak yansıtıldığına kontrol edilmesi gerekmektedir (Selimoğlu ve diğerleri,2014).

Ayrıca yine bu hesapların denetiminde satış iade faturalarının kontrolü yapılmalıdır. Dönem sonlarında ciddi miktarda satış iadeleri varsa bu iadelerin ticari teamüllere uygun olup olmadığı değerlendirilmelidir.

Fiilen gerçekleştirilmiş iskontolar mevcut ise bunlar yapılmış iskonto sözleşmeleri karşılaştırılarak kontrol edilmelidir. Ayrıca iskontolar önceki dönemler ile karşılaştırma yapmak sureti ile varsa bariz artışların hangi işlemlerden kaynaklandığı tespit edilmelidir.

### **2.3.3. Satışların Maliyeti (-) Hesap Grubu**

MSUGT'ye göre, *“İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar. Başka bir deyişle dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi (imalatı) ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir.”*

#### **621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“Herhangi bir değişikliğe tabi olmadan satılmak amacıyla alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemlerin maliyetini kapsar.”*

## **622. Satılan Hizmet Maliyeti (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, "Üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır."

Satışların maliyeti grubunun denetiminde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekir.

Hesapta ilk dikkat edilmesi gereken, maliyet hesaplarının doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığıdır. Genellikle satış hasılatının yüksek olduğu zamanlarda dönem kârının çok yüksek çıkmaması için başvurulan hile yöntemi, satışların maliyetinin yüksek gösterilmiş olmasıdır (Küçük,2008).

Denetim sırasında amaç, satışı gerçekleşmeyen maliyetlere yer verilip verilmediği, mamul ve ticari mal maliyetleri içerisinde bulunan fire ve kayıpların kabul edilebilir çerçeve içerisinde olup olmadığı, satışı gerçekleşmiş ancak maliyeti kayda alınmayan değerlerin var olup olmadığı denetlenerek finansal tablolardaki tutarların doğru bir şekilde yer almasını sağlamaktır (Selimoğlu ve diğerleri,2014).

Stokların ilgili mevzuatta belirlenen değerlendirme yöntemleriyle doğru olarak yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Üretim giderlerinden stoklara ve satışların maliyetine verilen payların neye göre dağıtım yapıldığı tespit ve kontrol edilmelidir.

Yasal defter kayıtlarında belirtilen stoklar ile fiilen tespit edilen stoklar arasında bir farkın olup olmadığı ve eğer böyle bir fark mevcut ise bunun mevzuatta belirtilen hükümlere göre kayıt edilip edilmediği kontrol edilmelidir. Stok noksanlıkları ile ilgili olarak, fire oranlarının ticari teamüllere uygunluğu kontrol edilmelidir. İşletmelerin satış belgeleri tespit edilerek bunların maliyetin altında satışa konu olup olmadıkları incelenmeli eğer var ise nedenleri araştırılmalıdır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri bulunan taahhüt firmalarının, 170-Yıllara Yaygın inşaat ve Onarım Maliyetleri hesabından Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktardıkları inşaat maliyetleri için geçici kabul yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca tamamlanmamış hizmetlere ilişkin maliyetlerin tamamlanan hizmetlere yüklenip yüklenmediği kontrol edilmelidir.

### 2.3.4. Faaliyet Giderleri Hesap Grubu

MSUGT'ye göre, “İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşan hesap grubudur.”

Bu grupta yer alan hesaplar dönem içinde 7'li grupta yer alan, dönem sonunda yansıtma hesapları ile 6'lı gruplara aktarılır. Denetim sırasında 7'li gruptaki hesaplara bakılır (Selimoğlu ve diğerleri,2014).

#### 630. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)Hesabı

MSUGT'ye göre, “Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır.”

5520 sayılı KVK'ya göre, “kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayri maddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayri maddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.” Eğer mükellef “5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” hükümlerinden yararlanmışsa konunun bu kapsamda değerlendirilmesi gereklidir.

Elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi'nden istisna olması durumunda, bu kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan Araştırma Geliştirme (AR-GE) giderlerinin ayrıca indirim konusu yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

#### 631. Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri (-)Hesabı

MSUGT'ye göre, “Mal ve hizmetlerin pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur.”

Pazarlama satış ve dağıtım giderlerine ait kayıtlar incelenmelidir. Maliyetle ilişkilendirilmesi gereken giderlerin bu hesaba kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir.

### **632. Genel Yönetim Giderleri (-)Hesabı**

MSUGT'ye göre, *“İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortisman giderlerinden oluşur.”*

Genel yönetim giderlerini oluşturan alt unsurlar araştırılmalıdır. Bunlardan maliyetle ilişkilendirilmesi gereken giderlerin bu hesaba kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir.

Kıdem tazminatlarına ilişkin listelerde inceleme yapılmalı ve bu listelerde kıdem tazminatı tavan tutarının aşılmış ve aşılmadığı ve kıdem tazminatı şartlarının sağlanıp sağlanmadığı hususları kontrol edilmelidir. Ayrıca ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının henüz ödemesi yapılmadığı için dönem kazancına KKEG olarak ilave edilip edilmediği araştırılmalıdır.

Vergiye tabi mal veya hizmetin işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru şeklinde vermesi durumunda bunlara emsal bedel üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmadığı ve ücret olarak vergilendirilip vergilendirilmediği kontrol edilmelidir.

Gökay (1994)'a göre *“işletme giderleri içinde hileye en yatkın olan gider genel yönetim giderleri olduğunu belirtmiştir. Yolculuk, misafir ağırlama, yardım, bağış gibi giderlerin yüksek tutulması, aydınlatma, telefon, su, ısıtma gibi giderlerine ait faturalarda tekrarlar kaydı yapılması, akaryakıt giderlerinin yüksek boyutta olması vergi matrahının daraltılması yollarına örneklerdir. İşletme sahiplerinin, işletmesine aktardığı şahsi giderlerden birisi de özel otomobil giderleridir. Özel işlerinde kullandığı otomobilin işletme bakım giderleri, şoför aylıkları genel giderler hesabına aktarılarak firmaya ödettirilebilir.”*

Güredin(2010)'e göre, *“işletmelerin mamullere aşırı ücret gideri yüklemesiyle stokları ve net kârı olduğundan fazla gösterdiğini belirtmiştir. İşletmede çalışmayan*

*kişilere ödeme yapılıyor gibi gösterilip tutarları zimmetine geçirebilirler. Buna ek olarak çalışanların saati olduğundan yüksek raporlanabilir.”*

### **2.3.5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar Hesap Grubu**

*MSUGT’ye göre, “İşletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlardan oluşur.”*

#### **640. İştiraklerden Temettü Gelirleri Hesabı**

*MSUGT’ye göre, “İşletmelerin sermayelerine katıldıkları iştiraklerden elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır. Hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymet satışından doğan kârlar ya da zararlar bu hesaba alınmaz.”*

#### **641. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri Hesabı**

*MSUGT’ye göre, “İşletmenin bağlı ortaklıklarından elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır.”*

640 ve 641 no.lu hesapların denetiminde; hesaba temettü gelirin haricinde bir kaydın yer alıp almadığı araştırılmalıdır. İştiraklerden elde edilen temettülerin KVK’nın 5/1-a ve 5/1-b maddeleri kapsamında olup olmadığı ve dar mükelleflerce elde edilen temettü gelirlerinin istisna kapsamında olup olmadığı değerlendirilmelidir.

#### **642. Faiz Gelirleri Hesabı**

*MSUGT’ye göre, “Her türlü kısa ve uzun vadeli mali yatırımlardan sağlanan faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır.”*

Bu hesabın denetiminde; banka mevduat hesaplarından ve diğer kaynaklardan elde edilen faiz gelirleri ve kesilen stopajlar bankalara ilişkin hesap hareketleri ile karşılaştırılarak yapılan kayıtların doğru olup olmadığı kontrol edilmelidir.

#### **643. Komisyon Gelirleri Hesabı**

*MSUGT’ye göre, “Tahakkuk eden komisyon gelirleri bu hesapta izlenir.”*

Bu hesabın denetiminde; Türkiye’de verilen hizmet karşılığında, yurt dışındaki bir işletmeden elde edilmiş komisyon gelirleri var ise, kur değerlemelerinin yapılıp yapılmadığı ve KDVK’da belirtilen mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir. Komisyon gelirin esas teşkil eden hizmetin gerçekten verilip verilmediği araştırılmalı, eğer hizmet verilmiş ise komisyon geliri faturasında yer alan tutarın gerçeği yansıtmadığı kontrol edilmelidir.

#### **644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı**

MSUGT’ye göre, “Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılıklardan iptal edilen tutarlar bu hesapta izlenir.”

Küçük’e göre: “Alacaklar hesabında gerçekleştirilen dönem içi hileli işlem genellikle şüpheli alacaklar hesabına aktarılmakta, daha sonra karşılık ayrılmakta, sonrada bu hileli işlemin ortadan kaldırılması için dönem sonunda konusu kalmayan karşılıklar hesabına aktarılarak kapatılmaktadır. Bu şekilde hileli işlem kayıtlardan çıkarılmaktadır” (Küçük,2008).

#### **645- Menkul Kıymet Satış Karları Hesabı**

MSUGT’ye göre, “Menkul kıymet satış kârlarının izlendiği hesaptır.”

Kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları alım satım gelirleri, kayıt ve belgelerin uygunluğuna yönelik kontroller yapılmalıdır. Diğer menkul kıymetler alım-satım gelirleri, ayrı ayrı alış-satış tarihi, alış-satış bedeli ve alış-satış farkları dikkate alınarak kontrol edilmelidir.

#### **646- Kambiyo Karları Hesabı**

MSUGT’ye göre, “Kambiyo kârlarının izlendiği hesaptır.”

Bu hesabın denetiminde; Şirket kasasında bulunan dövizlerin değerlemesi, bankalardaki yabancı para mevduatının ve diğer hesapların değerlendirme işlemleri sonucunda ortaya çıkan kur farklarının hesaplanması, diğer her türlü yabancı para cinsinden olan alacak değerlendirme neticesinde oluşan kur farklarının hesaplamaları VUK’un Yabancı Paralar başlıklı 280. maddesine uygunluğu yönünden kontrol edilmelidir.

### 647- Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı

MSUGT'ye göre, "Reeskont faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır."

647.Reeskont faiz gelirleri, 657. Reeskont faiz giderleri, 122.Alacak senetleri reeskontu, 322.Borç senetleri reeskontu hesaplar aşağıdaki tabloya göre kontrol edilmelidir (VDK 2015:103)

**Tablo 6:** Reeskont Hesaplarında Dikkat Edilmesi Gerekenlere İlişkin Özet Tablo

HESAP ADI	DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	İZLEYEN DÖNEMBAŞINDA YAPILACAK İŞLEM
<b>122. Alacak Senetleri Reeskontu</b>	Dönem sonunda "657 Reeskont Faiz Giderleri hesabı" borcunda takip edilir. Vergi matrahının hesaplamasında kazançtan indirilir.	İzleyen dönem başında "647 Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına aktarılarak kapatılır.
<b>322. Borç Senetleri Reeskontu</b>	Dönem sonunda "647 Reeskont Faiz Gelirleri hesabı" borcunda takip edilir. Vergi matrahının hesaplamasında kazançtan indirilir.	İzleyen dönem başında "657 Reeskont Faiz Giderleri" hesabına aktarılarak kapatılır.

### 2.3.6. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar (-) Hesap Grubu

MSUGT'ye göre, "İşletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir."

#### 653. Komisyon Giderleri (-)Hesabı

MSUGT'ye göre, "İşletmenin diğer olağan faaliyetleriyle ilgili olarak acenta, temsilci ve benzeri işletmelere ödediği komisyon giderlerinin izlendiği hesaptır."

Bu hesabın denetiminde; Yurtiçinde ve yurtdışında komisyon giderlerine ait tutarlar, bu tutarlarda kur değerlemelerinin neye göre yapıldığı ve bunların mevzuata uygunluğu kontrol edilmelidir.

#### 654. Karşılık Giderleri (-)Hesabı

MSUGT'ye göre, "Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılık giderlerinin izlendiği hesaptır."



Söz konusu hesabın denetiminde; Bu hesapta yer alan kayıtların mevzuat hükümlerine uygunluğu ve tutarların doğruluğu araştırılmalı ve KKEG niteliğindeki karşılık giderlerinin, dönem kazancına ilave edilip edilmediği araştırılmalıdır.

#### **655- Menkul Kıymet Satış Zararları (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, "*Menkul kıymet satış zararlarının izlendiği hesaptır.*"

Menkul Kıymet Satış Zararları hesabında, alım satım zararlarının oluşumu; menkul kıymetlerin cinsi, alış satış tarihleri ve alım-satım bedelleri Vergi Usul Kanunu'nun Menkul kıymetler başlıklı 279. maddesi dikkate alınarak kontrol edilmelidir.

#### **656- Kambiyo Zararları (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, "*Kambiyo zararlarının izlendiği hesaptır.*"

Bu hesaba, işletme kasasındaki ve bankadaki dövizlerin değerlemesi neticesinde oluşan kur farkı zararları haricinde, başka sebeplerle ortaya çıkan kur farkı zararlarının kayıt edilip edilmediği kontrol edilmelidir.

#### **659. Diğer Olağan Gider Ve Zararlar (-) Hesabı**

MSUGT'ye göre, "*Yukarıdaki hesaplar kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararların izlendiği hesaptır.*"

İşletme stoklarında bulunan ve doğal afetlerle iktisadi değerlerinde azalma meydana gelen stoklara ait olan hurda, deşe ve ıskartaların değerlemesinin emsal bedel ile yapılıp yapılmadığı VUK'un 267 ve 278. maddeleri dikkate alınarak kontrolü sağlanmalıdır. Takdir komisyonu kararı bulunmayan hurda ve deşe'nin bu hale gelmediği kabul edilecek ve gerçek maliyetleri ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Stoklarda meydana gelen değer azalışları için takdir komisyonu veya mahkeme kararının olmaması durumunda, bunların dönem kazancında KKEG olarak kayıtlara alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

Gelir Tablosu hesaplarında dikkat edilmesi gereken hususlar kısaca aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

**Tablo 7: Gelir Tablosu Hesaplarında Hata ve Hilelere Karşı Dikkat Edilmesi Gerekenlere İlişkin Özet Tablo**

HESAP GRUBU	HESAP ADI	DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR
60. Brüt Satışlar	600. Yurtiçi Satışlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>Brüt satış hesabı grubunda yer alan hasılatların, işletmelerin esas faaliyetleri ile ilgili, süreklilik gösteren hasılatlara ilişkin olup olmadığına, hesapların borcuna yalnızca satış hasılatı iptallerinin kaydedilip kaydedilmediğine, doğrudan ihracattan kaynaklanan satışların yurtdışı satışlar hesabına kaydedilip kaydedilmediğine bakılarak finansal tablolarda doğru bir şekilde yer alıp almadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>Vergi mevzuatı gereğince; Vade farkı, kur farkı, fiyat farkı, faiz, prim vb. adlar altında yurt içindeki müşteriye faturalanan bedeller, KDV ve/veya ÖTV'ye tabidir. İşletme tarafından düzenlenmiş faturalarda bu hususların dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir,</li> <li>Yılsonunda ciro üzerinden verilen ciro primlerine, alıcı işletmeler tarafından fatura düzenlenmesi gerekir. Bu ciro primleri için düzenlenmiş faturalarda KDV hesaplanmalıdır,</li> <li>Mükellefin satış tutarlarının banka kayıtlarıyla uyumlu olup olmadığı nakit hareketleriyle mal hareketlerinin uyumlu olup olmadığı ve gerçekte olmayan kişilere satış yapıp yapılmadığı hususları kontrol edilmelidir,</li> <li>Dönem sonunda bu hesapta kalan bakiyenin 690- Dönem Karı veya Zararı Hesabına doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	601. Yurtdışı Satışlar	<ul style="list-style-type: none"> <li>İşletmelerce gerçekleştirilen ihracat işlemlerinin Gümrük belgeleri incelenerek dış ticaret mevzuatına uygun olup olmadığı ve gerekli şartların sağlanıp sağlanmadığına dikkat edilmelidir,</li> <li>İspat edici vesikalarda bedel döviz üzerinden belirlenmiş ise kur değerlemesinin hukuki durumun tekemmül ettiği andaki TCMB döviz alış kuru üzerinden hesaplanmalıdır. İlgili hususlar; işletme kayıtları ve belgeler dikkate alınarak gözden geçirilmelidir,</li> <li>KDV den istisna edilen hizmet ihraçlarının bulunması halinde KDV Kanunu'nda öngörülen şartları sağlayıp sağlamadığı araştırılmalıdır,</li> <li>Dönem sonunda bu hesapta kalan bakiyenin "690- Dönem Karı veya Zararı Hesabı"na doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
61. Satış İndirimleri (-)	610. Satıştan İadeler (-) 611. Satış İskontolar(-) 612. Diğer İndirimler(-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bu hesap grubunun denetiminde; satıştan iadelerde bulunan kayıtların bulunduğu dönem satışlarına ait olup olmadığı, satış iskontolarında miktar ve hasılat iskontosu olarak ayrılıp ayrılmadığı, diğer indirim hesabında alıcı adına yapılan giderlerin doğru olarak kayda alınıp alınmadığı incelenerek tutarların finansal tablolara doğru olarak yansıtıldığına kontrol edilmesi gerekmektedir</li> <li>Faillen gerçekleştirilmiş iskontolar mevcut ise bunlar yapılmış iskonto sözleşmeleri karşılaştırılarak kontrol edilmelidir. Ayrıca iskontolar önceki dönemler ile karşılaştırma yapmak sureti ile varsa bariz artışların hangi işlemlerden kaynaklandığı tespit edilmelidir.</li> </ul>
62. Satışların Maliyeti (-)	620. Satılan Mamuller Maliyet (-) 621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) 622. Satılan Hizmet Maliyeti (-) 623. Diğer Satışların Maliyeti (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hesapta ilk dikkat edilmesi gereken, maliyet hesaplarının doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığıdır. Genellikle satış hasılatının yüksek olduğu zamanlarda dönem kârının çok yüksek çıkmaması için başvurulan hile yöntemi, satışların maliyetinin yüksek gösterilmiş olmasıdır</li> <li>Stokların ilgili mevzuatta belirlenen değerlendirme yöntemleriyle doğru olarak yapılabildiği kontrol edilmelidir. Üretim giderlerinden stoklara ve satışların maliyetine verilen payların neye göre dağıtım yapıldığı tespit ve kontrol edilmelidir.</li> <li>Yasal defter kayıtlarında belirtilen stoklar ile fiilen tespit edilen stoklar arasında bir farkın olup olmadığı ve eğer böyle bir fark mevcut ise bunun mevzuatta belirtilen hükümlere göre kayıt edilip edilmediği kontrol edilmelidir. Stok noksanlıkları ile ilgili olarak, fire oranlarının ticari teamüllere uygunluğu kontrol edilmelidir. İşletmelerin satış belgeleri tespit edilerek bunların maliyetin altında satışa konu olup olmadıkları incelenmeli eğer var ise nedenleri araştırılmalıdır.</li> <li>Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri bulunan taahhüt firmalarının, "170- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı"ndan Satılan Hizmet Maliyeti hesabına</li> </ul>

		aktardıkları inşaat maliyetleri için geçici kabul yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.
<b>63. Faaliyet Giderleri</b>	630. Araş. Geliş.Gid.(-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi'nden istisna olması durumunda, bu kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan AR-GE giderlerinin ayrıca indirim konusu yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	631.Paz.Sat. Dağ.Gid.(-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pazarlama satış ve dağıtım giderlerini oluşturan unsurlar araştırılmalıdır. Maliyetle ilişkilendirilmesi gereken giderlerin bu hesaba kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir</li> </ul>
	632. Genel Yönetim Giderleri (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Genel yönetim giderlerini oluşturan alt unsurlar araştırılmalıdır. Bunlardan maliyetle ilişkilendirilmesi gereken giderlerin bu hesaba kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir.</li> <li>Kıdem tazminatlarına ilişkin listelerde inceleme yapılmalı ve bu listelerde kıdem tazminatı tavan tutarının aşılmış ve kıdem tazminatı şartlarının sağlanıp sağlanmadığı hususları kontrol edilmelidir. Ayrıca ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının henüz ödemesi yapılmadığı için dönem kazancına KKEG olarak ilave edilip edilmediği alınmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
<b>64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar</b>	640. İştirak. Temettü Gelirleri 641. Bağlı Ortaklıklar. Temettü Gelirleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hesaba temettü gelirisinin haricinde bir kaydın yer alıp almadığı araştırılmalıdır. İştiraklerden elde edilen temettülerin KVK'nın 5/1-a ve 5/1-b maddeleri kapsamında olup olmadığı ve dar mükelleflerce elde edilen temettü gelirlerinin istisna kapsamında olup olmadığı değerlendirilmelidir.</li> </ul>
	642. Faiz Gelirleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Banka mevduat hesaplarından ve diğer kaynaklardan elde edilen faiz gelirleri ve kesilen stopajlar bankalara ilişkin hesap hareketleri ile karşılaştırılarak yapılan kayıtların doğru olup olmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	643. Komisyon Gelirleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>Türkiye'de verilen hizmet karşılığında, yurt dışındaki bir işletmeden elde edilmiş komisyon gelirleri var ise, kur değerlemelerinin yapılıp yapılmadığı ve KDVK'da belirtilen mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	645.Menkul Kıymet Satış Karları	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları alım satım gelirleri, kayıt ve belgelerin uygunluğuna yönelik kontroller yapılmalıdır.</li> </ul>
	646. Kambiyo Karları	<ul style="list-style-type: none"> <li>Şirket kasasında bulunan dövizlerin değerlemesi, bankalardaki yabancı para mevduatının ve diğer hesapların değerlendirme işlemleri sonucunda ortaya çıkan kur farklarının hesaplanması, diğer her türlü yabancı para cinsinden olan alacak değerlendirme neticesinde oluşan kur farklarının hesaplamaları VUK'un Yabancı Paralar başlıklı 280. maddesine uygunluğu yönünden kontrol edilmelidir.</li> </ul>
<b>65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar (-)</b>	653. Komisyon Giderleri (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yurtiçinde ve yurtdışında komisyon giderlerine ait tutarlar, bu tutarlarda kur değerlemelerinin neye göre yapıldığı ve bunların mevzuata uygunluğu kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	654. Karşılık Giderleri (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bu hesapta yer alan kayıtların mevzuat hükümlerine uygunluğu ve tutarların doğruluğu araştırılmalı ve KKEG niteliğindeki karşılık giderlerinin, dönem kazancına ilave edilip edilmediği araştırılmalıdır.</li> </ul>
	655.Menkul Kıymet Sat. Zarar.(-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Menkul Kıymet Satış Zararları hesabında, alım satım zararlarının oluşumu; menkul kıymetlerin cinsi, alım satım tarihleri ve alım-satım bedelleri Vergi Usul Kanunu'nun Menkul kıymetler başlıklı 279. maddesi dikkate alınarak kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	656. Kambiyo Zararları (-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>İşletme kasasındaki ve bankadaki dövizlerin değerlendirme neticesinde oluşan kur farkı zararları haricinde, başka sebeplerle ortaya çıkan kur farkı zararlarının kayıt edilip edilmediği kontrol edilmelidir.</li> </ul>
	659.Diğer Olağan Gider Ve Zararlar(-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>İşletme stoklarında bulunan ve doğal afetlerle iktisadi değerlerinde azalma meydana gelen stoklara ait olan hurda, deşe ve iskartaların değerlemesinin emsal bedel ile yapılıp yapılmadığı VUK'un 267 ve 278. maddeleri dikkate alınarak kontrolü sağlanmalıdır. Takdir komisyonu kararı bulunmayan hurda ve deşenin bu hale gelmediği kabul edilecek ve gerçek maliyetleri ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Stoklarda meydana gelen değer azalışları için takdir komisyonu veya mahkeme kararının olmaması durumunda, bunların dönem kazancında KKEG olarak kayıtlara alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.</li> </ul>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN VERGİLENDİRME ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Bir firmanın mali tabloları birçok kişi ve kurum tarafından kullanılmaktadır. Finansal tablolar güvenilirliği, doğruluğu ve gerçeğe uygunluğu ile tabloları inceleyen kurum ve kuruluşlara güven vermelidir.

Bu çalışmanın amacı; Tek düzen hesap planında uygulanmış veya uygulama ihtimali bulunan muhasebe hata ve hileleri yöntemlerini ortaya koyarak bu hata ve hilelerin işletme ortaklarına/üçüncü kişilere ve ülke ekonomisine olan olumsuz etkilerini belirtmek, kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı olan verginin mükelleflerce doğru beyanını sağlamak amacıyla muhasebe hilelerine dair denetimlerin neler olabileceği ve ayrıca mükelleflerin vergi matrahını aşındırmalarının önüne geçebilmektir. Bu örnek olay incelemesinde vergi matrahını etkileyen muhasebe hileleri ve bu hilelere karşı izlenebilecek denetim yöntemleri, yasal mevzuat hükümleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bağlantılı olarak dikkate alınmıştır.

Hile yalnızca yapıldığı işletme için değil toplumun tüm kesimi için maddi ve manevi zararlara neden olmaktadır. Dolayısıyla hile kaynaklı oluşabilecek zararları minimum hale getirmek için işletmelerin hilelere karşı etkili denetim önlemleri alması gerekmektedir. İşletmelere yönelik yapılabilecek denetimlerle; işletme yönetiminin ve işletmede çalışanların hile yapma eğilimlerinin kısıtlanmasına yardımcı olmakta, finansal tabloların güvenilirliği artmakta, işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarmaya yardımcı olmakta ve böylece gelirlerin ve giderlerin doğru bir şekilde gösterilmesini sağlamaktadır.

#### 3.1. İNCELEME KAPSAMI

Örnek olay incelememizde şirket mahremiyetini korumak maksadıyla adı saklı tutulan gerçek bir firmanın verileri kullanılarak, bir örnek olay çalışması yapılmıştır. Örnek olayda, belirtilen firma ile ilgili olarak tespit edilen hususlar, ilgili kanun, tebliğ

ve yönetmelik hükümleri dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Tespit edilen hususların değerlendirilmesi ve yapılması gereken işlemler belirtildikten sonra hileli işlemler sonucunda gelir tablosu üzerindeki değişim gösterilmiştir.

### 3.2. ŞİRKET İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

(N) Limited Şirketinin (Ltd.Şti) kanuni ve iş merkezi İstanbul da bulunmakta olup gözlük, kontak lens, gözlük camı vb. ürünlerin mağazalarda satışı faaliyeti ile iştigal etmektedir. (N) Limited Şirketine çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde “Şirket”, “Firma” veya “Kurum” olarak da anılabilecektir. Şirketin, 2018 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti, Gelir Tablosu ve KDV beyanname Özetine ilişkin tablolar aşağıdaki gibidir.

**Tablo 8:** (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti

<b>(N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti</b>	
<b>Açıklama</b>	<b>Tutar</b>
Ticari Bilanço Karı	3.005.952,34
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	0,00
Kar ve İlaveler Toplamı	3.005.952,34
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	0,00
<b>KAR</b>	<b>3.005.952,34</b>
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	0,00
İndirime Esas Tutar	3.005.952,34
Dönem Safi Kurum Kazancı	3.005.952,34
Genel Orana Tabi Matrah	3.005.952,34
Kurumlar Vergisi Matrahı	3.005.952,34
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	661.309,51
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	281.309,51
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	380.000,00

**Tablo 9:** (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu

<b>(N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Ayrıntılı Gelir Tablosu</b>	
<b>Açıklama</b>	<b>Beyanname Tutarı</b>
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>55.377.598,56</b>
1-Yurt İçi Satışlar	55.377.598,56
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>1.353.955,14</b>
1-Satıştan İadeler (-)	1.353.955,14
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>54.023.643,42</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>27.834.930,00</b>
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	27.834.930,00
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>26.188.713,42</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>21.868.564,32</b>
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	21.868.564,32
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>4.320.149,10</b>

<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>3.982.077,39</b>
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	115.022,00
3-Faiz Gelirleri	674.048,66
7-Kambiyo Karları	279.587,62
10-Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	2.913.419,11
<b>G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>1.675.034,97</b>
4-Kambiyo Zararları (-)	103.076,55
7-Diğer olağan Gider ve Zararlar (-)	1.571.958,42
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>3.998.379,63</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	3.998.379,63
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>2.628.811,89</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>1.522.986,15</b>
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.522.986,15
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>1.145.845,70</b>
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	1.145.845,70
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>3.005.952,34</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KAR(-)</b>	<b>380.000,00</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>2.625.952,34</b>

**Tablo 10:** (N) Limited Şirketi 2018/01-12 Vergilendirme Dönemi KDV Beyanname Özeti

Dönemi (2018)	Matrah Toplamı	Hesaplanan KDV	İlave Edilecek KDV	Toplam KDV	Önc. Dön. Dev. KDV	Bu Dön. Ait İnd. KDV	İndirimler Toplamı	Ödenmesi Gereken KDV	Son. Dön. Dev. KDV
Ocak	4.453.793,67	538.494,78	33.631,51	572.126,29	799.081,49	649.088,83	1.467.190,80	0,00	895.064,51
Şubat	5.118.053,06	641.565,69	2.821,18	644.386,87	895.064,51	625.690,65	1.550.150,43	0,00	905.763,56
Mart	5.457.920,80	715.360,66	32.995,89	748.356,55	905.763,56	656.685,95	1.593.313,93	0,00	844.957,38
Nisan	6.662.205,91	905.550,11	82.970,50	988.520,61	844.957,38	797.888,10	1.683.576,84	0,00	695.056,23
Mayıs	5.583.087,90	770.203,39	24.797,47	795.000,86	695.056,23	561.005,46	1.294.735,06	0,00	499.734,20
Haziran	6.336.751,54	851.193,09	18.275,93	869.469,02	499.734,20	428.745,80	982.608,84	0,00	113.139,82
Temmuz	4.011.955,36	547.066,00	52.439,42	599.505,42	113.139,82	272.687,43	419.633,89	179.871,53	0,00
Ağustos	4.585.988,28	577.273,13	17.621,85	594.894,98	0,00	373.900,65	404.287,16	190.607,82	0,00
Eylül	4.374.657,13	535.996,59	20.489,86	556.486,45	0,00	275.412,37	308.340,24	248.146,21	0,00
Ekim	3.685.425,90	410.588,73	56.524,03	467.112,76	0,00	363.313,89	401.922,35	65.190,41	0,00
Kasım	4.201.374,98	450.723,66	18.080,94	468.804,60	0,00	195.653,48	219.182,60	249.622,00	0,00
Aralık	4.544.864,71	531.058,59	203.778,21	734.836,80	0,00	638.834,03	671.828,30	63.008,50	0,00
<b>Toplam</b>	<b>59.016.079,24</b>	<b>7.475.074,42</b>	<b>564.426,79</b>	<b>8.039.501,21</b>	<b>4.752.797,19</b>	<b>5.838.906,64</b>	<b>10.996.770,44</b>	<b>996.446,47</b>	<b>3.953.715,70</b>

### 3.3. ŞİRKETİN YAPTIĞI İŞLEMLERE İLİŞKİN TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

Şirket normal hesap dönemine göre defter tutmakta olup, 01.01.2018-31.12.2018 dönemine ilişkin olarak yapılan incelemede tespit edilen hususlar aşağıdaki gibidir. Örnek olayda KDV oranları %18 olarak dikkate alınmıştır.

1- Sürekli envanter yöntemine göre stoklarını izleyen şirketin 15/12/2018 tarihi itibarıyla 153.Ticari Mallar hesabında kaydi stok tutarının 965.000,00-TL, aynı tarih itibarıyla fiili stokunun ise 850.000,00-TL olduğu tespit edilmiştir. Kaydi stok ile fiili stok arasındaki farkın tamamı dönem sonunda işletme tarafından “621.Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabı”nın borcuna kaydedilerek şirket tarafından maliyet olarak dikkate alınmıştır. Ancak yapılan tespitlerde stok noksanlığına ilişkin farklılığın sebebinin 35.000,00-TL’sinin ticaret ve sanayi odalarınca belirlenen haddin altında kalan firelerden, 80.000,00-TL’sinin ise haddin üzerinde kalan firelerden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Ayrıca firelere ilişkin herhangi bir takdir komisyonu kararının varlığı da tespit edilememiştir.

2- 30/10/2018 tarihinde yapılan fiili envanter çalışmalarında, kasada 24.000,00-TL bulunduğu tespit edilmiştir. 30/10/2018 tarihli “100.Kasa Hesabı”nın borç bakiyesinin ise 18.000,00-TL olduğu tespit edilmiştir. Dönem sonuna kadar kasa noksanlığının nedeni araştırılmış ancak bulunamamıştır. Şirket, noksanlık tutarını “689.Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı”na aktarmış olup gider olarak dikkate alınmıştır.

3- Şirketin 11/05/2018 tarihinde 480.000,00-TL bedel ile satın aldığı hisse senetlerinin 31/12/2018 tarihi itibarıyla borsa rayicinin 350.000,00-TL olduğu tespit edilmiştir. Şirket söz konusu hisse senetleri için dönem sonunda “654. Karşılık Giderleri Hesabı”nın borcuna 130.000,00-TL gider yazmak suretiyle karşılık ayırmıştır.

4- Şirketin 2018/Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin 75.000,00-TL Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) sigorta prim giderinin yapıldığı ancak bu giderlere ilişkin herhangi bir ödemenin yapılmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu durum ile ilgili şirket temsilcisi: “2018 hesap dönemine ait SGK sigorta primlerimizin tamamını 2019/Ocak ayında ödedik. 2018 hesap döneminde 75.000,00-TL’nin tamamını 770. Genel Yönetim Giderleri Hesabına kaydetmek suretiyle gider olarak dikkate aldık,” açıklamalarında bulunmuştur.

5- Şirket 01/09/2018 tarihinde pazarlama faaliyetlerinde kullanmak üzere 3 yıllığına depo kiralamıştır. Söz konusu deponun aylık kira bedeli net 5.000,00-TL

olarak belirlenmiş olup 3 yıllık kira bedelinin tamamı olan 180.000,00-TL, 31/12/2018 tarihinde banka aracılığı ile işyeri sahibine ödenmiştir. Şirketin yaptığı kira ödemesinin tamamını 2018 hesap döneminde pazarlama satış gideri olarak dikkate aldığı tespit edilmiştir.

**6-** Şirketin 31/12/2018 tarihli bilançosunun 549.Özel Fonlar Hesabında 65.000,00-TL yer aldığı tespit edilmiştir. Yapılan araştırmalarda ilgili tutarın üç yıl önce makine satışından kaynaklanan kârın olduğu ve 2018 yılında yeni makine alımının olmadığı tespit edilmiştir. Bu husus ile alakalı şirket yetkilisi “*maliyet bedeli 150.000,00-TL olan ve 60.000,00-TL birikmiş amortismanı bulunan makinenin, yönetim kurulu kararı gereğince yenilemek maksadıyla KDV hariç 155.000,00-TL'ye 10/10/2016 tarihinde satıldığını ve ilgili satıştan kaynaklanan kârın yeni bir makine almak maksadıyla 549.Özel fonlar hesabına aktarıldığını ve aynı neviden yeni makinenin 15/11/2019 tarihinde satın alındığını*” beyan etmiştir.

**7-** Şirket, 65.000 TL' lik alacağının vadesi geldiği halde tahsil edememiş ve bu alacağın tamamına 13.12.2018 tarihinde 654.Karşılık Giderleri hesabının borcuna kaydetmek suretiyle gider olarak dikkate almıştır. Karşılık ayrılan alacak için herhangi bir davanın açılmadığı ve herhangi bir kanuni girişime de bulunulmadığı tespit edilmiştir. Şirket yetkilisi, konuyla ilgili olarak “*İşletmemizin faaliyet hacmini göz önüne aldığımızda, ilgili alacak tutarının dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olduğu sonucuna vardık ve dolayısıyla alacaklı olduğumuz tutar için herhangi bir yasal işlem başlatmayı düşünmedik*” şeklinde açıklamada yapmıştır.

**8-** 2018 hesap dönemine ilişkin işletme yönetim binasında kullanılan telefonlar için KDV hariç 45.000,00-TL fatura ödemelerinin gider hesaplarına intikal ettirildiği tespit edilmiştir. Ayrıca söz konusu tutarın 7.500,00-TL'sinin Özel iletişim vergisi olduğu tespit edilmiştir.

**9-** Şirketin 2018 hesap dönemi içerisinde 340.000,00-TL tutarında mal veya hizmet satışında bulunduğu (XYZ) A.Ş.'nin mali sıkışıklık nedeniyle iflasına karar verilmiş ve hakkında Aciz Belgesi düzenlenmiştir. Şirketin mal veya hizmet satışı nedeniyle olan 340.000,00-TL alacağının tamamına karşılık ayırdığı tespit edilmiştir.

**10-** Şirket İstanbul/Şişli de bulunan bir iş merkezinde 01/10/2018 tarihi itibarıyla şube işyeri açmıştır. İş merkezi yönetimi ile yapılan anlaşma uyarınca;



şirketin en az 5 yıl kiracı olarak kalması koşulu ile kiralanan işyerinin tüm dekorasyon işleri için iş merkezi yönetimi tarafından mükellef kuruma toplam 450.000,00-TL tutarında dekorasyon destekleme bedeli adı altında ödeme yapılacak ve bu bedel için şirket, iş merkezine yönetimine fatura düzenleyecektir. İlgili işyeri için iş merkezi yönetimi tarafından 450.000,00-TL dekorasyon destekleme bedeli 08/10/2018 tarihinde şirkete yapılmış olup şirket tarafından da aynı tarihte fatura düzenlenmiştir. Söz konusu tutar gelir hesapları ile ilişkilendirilmemiş olup, nazım hesaplarda takip edilmiştir. Şirket, iş merkezi yönetiminden tahsil ettiği destekleme bedelinin tamamını kiraladığı iş merkezine 03/12/2018 tarihinde asma kat yapmak için kullanmıştır ve bedelin tamamı gider hesaplarına intikal ettirmiştir.

**11-** Şirket, pazarlama departmanında kullanılmak üzere 31/11/2018 tarihinde 500.000,00-TL + 90.000,00-TL KDV bedel ile dört adet binek otomobil satın almıştır. İlgili taşıtlar aynı tarihte yasal defterlere kaydedilmiş olup KDV de aynı dönemde indirim konusu yapılmıştır. Şirket ilgili yılda 200.000,00-TL amortisman tutarını gider hesaplarına intikal ettirdiği tespit edilmiştir. Şirket azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırmakta olup; 333 seri no.lu VUK tebliğine göre taşıtların faydalı ömrü 5 yıldır.

**12-** Şirketin 2018 hesap dönemine ait yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılan inceleme neticesinde; (BFG) LTD.ŞTİ.'ye tarafından 2018/Eylül döneminde düzenlenmiş 200.000,00-TL + 36.000,00-TL KDV tutarlı sahte faturaların 2018 hesap döneminde defterlere kayıt edildiği ve bu faturalar üzerinde yer alan KDV'yi yasal defterlerine kayıt ettiği döneme ait Katma Değer Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yaptığı tespit edilmiştir. Bu husus ile ilgili olarak şirket yetkilisi "*Biz BFG firmasından yönetim binamızda ve bütün şubelerimizde kullanılmak üzere kırtasiye malzemeleri satın aldık. Söz konusu faturalar buna ilişkindir. Ödemelerimizi banka aracılığı ile yaptık. Söz konusu firmanın sahte fatura düzenlediğini bilmiyorduk,*" şeklinde açıklamalarda bulunmuştur. Yine şirketin yasal defter kayıt ve belgeleri incelendiğinde (BFG) LTD.ŞTİ.'nin düzenlediğinin dışında herhangi bir sahte fatura kullandığı tespit edilmemiştir.

**13-** Şirketin, 2018 yılında kayıtlarında 75.000 TL tutarında reeskont faiz gideri bulunmaktadır. Söz konusu giderlerin aşağıdaki işlemlere ait olduğu tespit edilmiştir.

a) Şirket, vadesi 14/05/2019 tarihli müşterisinden aldığı çek için 31/12/2018 tarihinde 15.000,00-TL reeskont hesaplayarak gider hesaplarına intikal ettirmiştir.

b) Şirket, bankadan kredi çekebilmek maksadıyla (KLM) A.Ş. tarafından düzenlenen hatır senedini kayıtlarına intikal ettirmiştir. Şirket tarafından 121.Alacak Senetleri Hesabında muhasebeleştirilen söz konusu senet için 31/12/2018 tarihinde 25.000,00-TL reeskont faiz gideri ayrılmıştır.

c) Şirket, müşterisi Bayan (K)'dan aldığı 23.06.2019 vadeli ve Bayan (K) adına açılan iflas masasına 20.11.2018 tarihinde kayıt ettirdiği alacak senedi için 35.000 TL reeskont faiz gideri ayırmıştır.

**14-** Şirket, Galatasaray Futbol Kulübü'nün sponsorlarından olup, 2018 hesap döneminde 1.000.000,00-TL sponsorluk harcamasında bulunmuştur. İlgili sponsorluk harcamasının tamamı şirket tarafından gider hesaplarına (689.Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar) intikal ettirilmiştir.

### **3.4. TESPİT EDİLEN HUSUSLARIN YASAL MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE YAPILMASI GEREKEN İŞLEMLER**

Büyük mükellefler vergi dairesi başkanlığının 23/02/2016 tarih 64597866-105[272-2016]-3310 sayılı özelgesinde: *“Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar dönemsellik ve tahakkuk esası ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesine göre; gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri ortaya çıkaran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gerekmektedir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu dönemde dikkate alınmasıdır,”* şeklinde belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesinde; *“kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son*

*fıkra hükmü de dikkate alınır,*” hükümleri belirtilmiştir. Bu bağlamda tespit edilecek kurum kazancından GVK’nın 40. maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Ticari kâr, vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler dikkate alınmadan hesaplanan, gelir tablosunda vergi hesaplanmadan önceki (690.Dönem Kârı veya Zararı) kârdır. Mali kâr, vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler sonucunda tespit edilen kârdır ve genelde verginin matrahını oluşturur. Ticari-Mali kâr arasındaki en önemli farklılık, ticari kârın tespitinde indirim konusu yapılabilen bazı giderler vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır. Ayrıca ticari kârın tespitinde gelir olarak kaydedilen bazı gelirler ise vergi mevzuatı açısından vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınmaktadır. Kısacası ticari kârdan mali kâra ulaşabilmek için; Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ticari kâra eklenir, Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ticari kârdan çıkartılır (Sarigül 2017:62)

#### **3.4.1. Stok Noksanlığı**

VUK’un 186. maddesi uyarınca; *“stoklar, saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak değerlendirme gününde tespit edilir.”* Fiili stok durumu ile kayıtlarda yer alan stok rakamları arasında karşılaştırma yapılır. İlgili rakamlar arasında farklılık çıkması durumunda bu farklılığa sebep olan kaynaklar araştırılır. Bu farklılıklar; çalınma, fire, bozulma-çürüme, işletme stoklarına girmemiş-çıkmamış emtia vb. sebeplerden kaynaklanmış olabilmektedir. Örnek olayımızda noksanlığın 35.000,00-TL’sinin ticaret ve sanayi odalarınca belirlenen haddin altında kalan firelerden, 80.000,00-TL’sinin ise haddin üzerinde kalan firelerden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Ayrıca firelere ilişkin herhangi bir takdir komisyonu kararının varlığı da tespit edilememiştir

Fire, stoklarda meydana gelen miktar ve değer azalmaları olarak tanımlanır. Fireler ortaya çıkış şekline göre normal fire ve anormal fire şeklinde iki bölümde sınıflandırılabilir. Normal fire olarak kabul edilen azalmalar iktisadi ve teknik icaplara uygun azalmalar şeklinde ifade edildiklerinden maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Anormal fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar uğradığı, iktisadi ve teknik icaplara uygun olmayan ve makul kabul edilemeyecek oranlardaki fiziksel kayıplar olarak tanımlanabilmektedir. Anormal firelerde ortaya çıkan değer kaybının gider olarak kaydedilebilmesi için VUK’a göre emsal bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir. Emsal bedele ilişkin takdir komisyonu kararı mevcut

değil ise söz konusu giderler dönem kazancının hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere şirketin ticaret ve sanayi odalarının belirlenen haddin altında kalan 35.000,00-TL normal firesine ilişkin yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Ancak ticaret ve sanayi odalarının belirlenen haddin üzerinde olan 80.000,00-TL anormal firesinin maliyet olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu durumda şirket 80.000,00-TL'yi KKEG olarak matraha ilave etmesi gerekmektedir. Ayrıca şirketin daha önce KDVK'nın 29. maddesi uyarınca indirim konusu yaptığı 80.000,00-TL'ye ait KDV'nin İlave edilecek KDV olarak 391.Hesaplanan KDV'ye eklenmesi gerekmektedir. Kısacası şirket, 80.000,00-TL'yi KKEG olarak matrahına ilave edecek olup 14.400,00-TL KDV'yi de Hesaplanan KDV (İlave edilecek KDV) olarak bildirmesi gerekmektedir.

#### **3.4.2. Kasa Noksanlığı**

Örnek olayımızda şirketin 100.Kasa hesabının fiili sayım sonucu ile kaydi tutarları arasında 6.000,00-TL noksanlık olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca şirket söz konusu noksanlığın nedenini bulamamış olup dönem sonunda genel yönetim gideri olarak dikkate almıştır.

Vergi mevzuatı uyarınca; *“nedeni bulunmayan kasa noksanlıkları, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmadığı ve sermayede vukua gelen eksilme olarak dikkate alınacağı ve zarar addolunamayacağı”* için kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olması gerekmektedir. Dolayısıyla şirketin 6.000,00-TL kasa noksanlığını dönem sonunda beyanname üzerinden KKEG olarak matrahına ilave etmesi gerekmektedir. Bu sebeple de gelir tablosuna ait gider hesaplarında(689) herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

#### **3.4.3. Hisse Senedi Değerlemesi**

VUK'un 279. maddesi gereğince; *“Hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir,”* hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilmiş ve karşılık ayrılmış ise ayrılan karşılık Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacaktır. Borsa rayicine göre karşılık ayrılan hisse senetlerinin sonraki bir tarihte elden çıkarılması durumunda, karşılıkların kapatılması sebebiyle oluşan kar vergiye tabi olmayan gelirdir.

Örnek olayımızda şirket, 480.000,00-TL bedel ile satın aldığı hisse senetlerinin dönem sonunda borsa rayicinin 350.000,00-TL olması dolayısıyla aradaki 130.000,00-TL için karşılık ayırmıştır. Söz konusu değer düşüklüğüne ilişkin şirketin herhangi bir kayıt yapmaması gerekirdi. Yukarıda yer alan açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere şirketin ayırdığı 130.000,00-TL karşılık giderinin, kazancın hesaplamasında KKEG olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Asıl olması gereken işlem ise şirketin değer düşüklüğüne karşı herhangi bir kayıt yapmamasıdır. Şirket gider kaydını yapıp beyannamesini de verdiği için düzeltme işlemi, beyanname üzerinden KKEG olarak kazanca ilave etmek suretiyle olacaktır.

#### **3.4.4. SGK Sigorta Prim Giderleri**

İşveren, nezdinde çalıştırdığı sigortalıların prim tutarlarını ücretlerinden kesinti yaparak işveren prim tutarlarını da bunlara ilave ederek en geç ertesi ayın sonuna kadar ödemesi gerekmektedir. GVK'nın 40/2. maddesi uyarınca; *“Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27’nci maddede yazılı giyim giderleri indirim konusu yapılabilmektedir.”* Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulamalarında gider yazılamayacaktır. Söz konusu primler ancak ödendiği ayda gider yazılabilecektir. Ancak Aralık ayına ait sigorta prim giderleri ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi halinde, bu primler aralık ayı gideri olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek olayımızda şirket, 2018/Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin 75.000,00-TL sigorta prim gideri yaptığını ancak bu giderlere ilişkin şirket tarafından herhangi bir ödeme yapılmadığı, ödemelerin tamamının 2019/Ocak ayında yapıldığı tespit edilmiştir. Yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri dikkate alındığında: şirketin 2018/Ocak-Kasım dönemlerine ilişkin sigorta primlerinin 2018 hesap döneminde gider olarak dikkate alınamayacağı bu primlerin ancak ödendiği dönem olan 2019 yılında gider olarak dikkate alınabileceği açıktır. Dolayısıyla 2018/Ocak-Kasım dönemlerine ilişkin 68.750,00-TL sigorta primlerinin KKEG olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir. 2018/Aralık dönemi sigorta primi olan 6.250,00-TL'nin

2019/Ocak döneminde ödenmesinden dolayı gider olarak dikkate alınmasında eleştirilecek durum bulunmamaktadır. Asıl olması gereken işlem ise şirketin ödenmemiş sigorta primlerine karşı herhangi bir kayıt yapmamasıdır. Şirket gider kaydını yapıp beyannamesini de verdiği için düzeltme işlemi, beyanname üzerinden KKEG olarak kazanca ilave etmek suretiyle olacaktır.

#### **3.4.5. Şirket Deposuna Ait Kira Ödemesi**

VUK' un 283' üncü maddesi gereğince; *“gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilmelidir.”* Ayrıca muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi gerekmekte olup, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla itfa edilmesi gerekmektedir.

Örnek olayımızda şirket, 01/09/2018 tarihinde pazarlama faaliyetlerinde kullanmak üzere 3 yıllığına depo kiralamış olup, 3 yıllık kira bedelinin tamamı olan 180.000,00-TL, 31/12/2018 tarihinde banka aracılığı ile işyeri sahibine ödenmiştir. Ayrıca şirket söz konusu tutarın tamamını 2018 hesap döneminde gider olarak dikkate almıştır. Yukarıdaki mevzuat hükümleri dikkate alındığında: şirket 2018 hesap döneminde yalnızca Eylül-Aralık dönemleri için dört aylık kira bedelini gider olarak dikkate alabilecektir. Bu bağlama şirket 180.000,00-TL kira giderinin yalnızca 20.000,00-TL'sini 2018 döneminde dikkate alacak olup diğer dönemlere ait kira bedelleri ilgili buldukları dönemlerde gider olarak dikkate alınabilecektir. Dolayısıyla da şirket, 2018 yılına ait olmayan kira giderleri olan 160.000,00-TL'yi, dönem kazancının hesaplamasında KKEG olarak dikkate alması gerekmektedir. Asıl olması gereken işlem ise şirketin sonraki dönemlere ait kira giderlerine ilişkin herhangi bir kayıt yapmamasıdır. Şirket gider kaydını yapıp beyannamesini de verdiği için düzeltme işlemi, beyanname üzerinden KKEG olarak kazanca ilave etmek suretiyle olacaktır.

#### **3.4.6. Yenileme Fonu**

VUK'un ilgili maddesi uyarınca, *“Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş ise bu takdirde, satıştan elde edilen kar, yenileme*

*giderlerini karşılamak üzere, pasifte bir geçici hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.”*

Maddi duran varlık satışından elde edilen karın, VUK'un 328. maddesi uyarınca yenileme fonu olarak dikkate alınabilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir.

1- Bilanço usulüne göre defter tutulması gerekmektedir.

2- Yenileme fonu ile ilgili yönetim kurulu kararı alınması ve teşebbüse geçilmesi veya yenilemenin işin mahiyetine göre zorunlu bulunması gerekmektedir.

3- Alınacak iktisadi kıymetin yenileme fonu ayrılan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olması gerekmektedir.

4- Yenileme fonuna konu olan iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması gerekmektedir.

5- Yenileme fonunun üç yıl içinde kullanılması gerekmektedir.

Örnek olayımızda şirket, 2016 yılında makine satışı gerçekleştirmiş ve satıştan kaynaklanan kârı aynı nitelikte makine almak maksadıyla Özel fonlar hesabına aktarmıştır. Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri dikkate alındığında: satışın yapıldığı yıldan itibaren en çok üçüncü yılın sonuna kadar aynı cinsten ve aynı neviden bir makine alınmazsa özel fonlar hesabında yer alan tutarın 2018 hesap dönemi karına aktarılması gerekmektedir. Dolayısıyla makine satışından kaynaklanan ve özel fonlar hesabında yer alan 65.000,00-TL'nin 2018 hesap dönemi kârına ilave edilmesi gerekmektedir.

#### **3.4.7. Şüpheli Ticari Alacak**

213 Sayılı VUK'un 323. maddesine göre; *“şüpheli alacak: Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar”* şeklinde ifade edilmiştir.

284 No. lu VUK Genel Tebliği uyarınca; *“yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların belirlenmesinde, her bir kişi*

*veya kurum itibariyle alacağın takibi için yapılması gereken avukatlık ücreti, noter ve posta masrafı, yargı harcı gibi giderlerin toplamının dikkate alınması gerekmektedir.”*

Örnek olayımızda şirket, 65.000 TL’ lik alacağının vadesi geldiği halde tahsil edememiş ve dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olduğu gerekçesiyle de karşılık ayırmıştır. Ancak söz konusu alacak tutarının, yukarıda yer alan mevzuat hükümleri gereğince küçük alacak olarak değerlendirmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, şirket tarafından 2018 hesap döneminde karşılık ayrılan 65.000 TL’ nin, KKEG olarak kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Asıl olması gereken işlem ise şirketin tahsil edemediği alacağa ilişkin herhangi bir kayıt yapmamasıdır. Şirket gider kaydını yapıp beyannamesini de verdiği için düzeltme işlemi, beyanname üzerinden KKEG olarak kazanca ilave etmek suretiyle olacaktır.

#### **3.4.8. Özel İletişim Vergisinin Gider Yazılması**

6802 sayılı gider vergileri kanununun 39. maddesi uyarınca, *“özel iletişim vergisi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmez, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez”* hükmü yer almaktadır.

Ayrıca Özel iletişim vergisi ile ilgili 14/10/2005 tarih 19 no. lu kurumlar vergisi sirkülerinde; *“özel iletişim vergisinin mükellefi olmayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, adlarına düzenlenen faturalarda yer alan özel iletişim vergisini, vergi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alamayacakları”* hususu belirtilmiştir.

Örnek olayımızda şirketin, işletme yönetim binasında kullanılan telefonlar için KDV hariç 45.000,00-TL fatura ödemelerinin gider hesaplarına intikal ettirildiği ve bu tutarın da 7.500,00-TL’sinin Özel iletişim vergisi olduğu tespit edilmiştir. Yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri dikkate alındığında 7.500,00-TL Özel İletişim Vergisinin gider yapılması mümkün olmayıp söz konusu tutarın KKEG olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

#### **3.4.9. Aciz Belgesine İstinaden Karşılık Ayırma**

213 Sayılı VUK’un 323. maddesine göre; *“şüpheli alacak: Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla*



*istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar” şeklinde ifade edilmiştir. Yine mezkur maddede, “yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir,” hükmü yer almaktadır.*

284 No. lu VUK Genel Tebliği uyarınca, *“yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların belirlenmesinde, her bir kişi veya kurum itibariyle alacağın takibi için yapılması gereken avukatlık ücreti, noter ve posta masrafı, yargı harcı gibi giderlerin toplamının dikkate alınması gerekmektedir.”*

2004 sayılı icra iflas kanununun 143. maddesinde: *“Alacaklı alacağının tamamını alamamış ve aciz vesikası düzenlenmesi için gerekli şartlar yerine gelmişse, icra dairesi kalan miktar için hemen bir aciz vesikası düzenleyip alacaklıya ve bir suretini de borçluya verir; bu belgeler hiçbir harç ve vergiye tâbi değildir. Bu vesika ile 105 inci maddedeki vesika borcun ikrarını mutazammın senet mahiyetinde olup alacaklıya 277 nci maddede yazılı hakları verir. Bu borç, borçluya karşı, aciz vesikasının düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl geçmesiyle zamanaşımına uğrar. Borçlunun mirasçılardan, mirasın açılmasından itibaren bir sene içinde alacaklı hakkını aramamışsa, borcun zamanaşımına uğradığını ileri sürebilirler,”* hükümleri yer almaktadır.

O halde, aciz vesikası, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu görece daha da kuvvetlendirilmiş olur. Bu sebeple bir alacağın aciz vesikasına bağlı olması, alacağı tahsil etme imkanını ortadan kaldırmaz (Gök ve Çekiciler 2017:96).

Örnek olayımızda şirketin, 340.000,00-TL tutarında mal veya hizmet satışında bulunduğu (XYZ) A.Ş.’nin mali sıkışıklık nedeniyle iflasına karar verildiği ve hakkında Aciz Belgesi düzenlendiği buna istinaden de şirketin alacağının tamamına karşılık ayırdığı tespit edilmiştir. Aciz vesikası alacağı şüpheli hale getirmesine karşın

değersiz hale getirmez. Dolayısıyla, icra safhasında bulunan ve aciz vesikasına bağlanmış olan ticari alacaklar için karşılık ayrılması mümkün olup bu durum hakkında eleştirilecek husus bulunmamaktadır.

#### **3.4.10. Özel Maliyet Bedeli**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 269. maddesinde, “İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir,”

272. maddesinde, “Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir. Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir. Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir,”

313. maddesinde, “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder,”

320. maddesinde, “Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür,”

327. maddesinde, “Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması

*veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır,” hükümleri yer almaktadır.*

Ayrıca 3065 sayılı KDVK'nın 1. maddesinde, *“Türkiye’de yapılan ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,”* belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri uyarınca; Sözleşme hükümleri çerçevesinde 450.000,00-TL dekorasyon destekleme bedeli adı altında şirkete ödenen ve şirket tarafından nazım hesaplarda takip edilip dönem kar ve zararı ile ilişkilendirilmeyen bedellerin, kira sözleşmesi ile ilişkilendirilmeksizin tahakkuk ettiği hesap dönemi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca gelir olarak dikkate alınan tutarın KDV matrahına ilave edilerek beyan edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla işlem üzerinden hesaplanan 81.000,00-TL KDV'nin 2018/Kasım döneminde Hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Asma Kat yapmak için harcanan bedellerin özel maliyet kavramı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda da kira süresi olan 5 yıl boyunca eşit paylarla amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla şirket 2018 yılında (450.000,00/5) 90.000,00-TL’yi gider olarak dikkate alacak olup, doğrudan gider hesaplarına intikal ettirilen 450.000,00-TL’nin 360.000,00-TL’sinin ise, KKEG olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Asıl olması gereken işlem ise şirketin özel maliyet bedeline amortisman ayırmak suretiyle ilgili yıla tekabül eden tutarı gider olarak kayıt etmesidir. Şirket özel maliyet bedelinin tamamını gider olarak dikkate alıp beyannamesini de verdiği için düzeltme işlemi, beyanname üzerinden KKEG olarak kazanca ilave etmek suretiyle olacaktır.

#### **3.4.11. Kıst Amortisman**

VUK’un 313. maddesinde; *“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen*

değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder,” hükmü belirtilmiştir.

Mezkur kanunun 315. maddesinde; “Mükellefler amortismana tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır,” hükmü yer almakta olup söz konusu faydalı ömürler VUK genel tebliği aracılığı ile açıklanmaktadır.

Yine VUK’un 320. maddesinde; “Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz,” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin çeşitli şekillerde işletilmesi ve kiralanması olanlar hariç olmak üzere binek otomobil iktisap eden işletmeler söz konusu binek otomobilleri işletmede kullansalar dahi kıst amortismanına tabi olacaktır.

3065 sayılı KDVK’nın 30. maddesinde, “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı,” belirtilmiştir.

Mezkur kanunun 58. maddesinde; “Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez,” hükmüne yer verilmiştir.

Örnek olayımızda belirtildiği üzere şirket 31/11/2018 tarihinde iktisap ettiği binek otomobillere ait 90.000,00-TL KDV' yi indirim konusu yapmıştır. İndirim yapma hakkı bulunmayan şirketin bu 90.000,00-TL KDV'yi ilgili döneme ait indirim hesaplarından çıkararak söz konusu binek otomobilin maliyet bedeline ilave etmesi gerekmektedir. Daha sonra maliyet bedeli üzerinden amortisman ayırmak suretiyle taşıtların bedeli itfa edilmelidir.

Buna göre şirketin iktisap ettiği binek otomobillere ait KDV'yi maliyete ilave etmeyi tercih ettiği varsayımı altında şirket tarafından azalan bakiyeler usulüne göre ayrılacak amortisman tutarlarını gösteren tablo aşağıda belirtilmiştir.

**Tablo 11:** Kıst Amortisman Hesaplamalarına İlişkin Özet Tablo

Yıl	Tutar	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman	Birikmiş Amortisman
2018	590.000,00	%40	39.333,33	39.333,33
2019	354.000,00	%40	141.600,00	180.933,33
2020	212.400,00	%40	84.960,00	265.893,33
2021	127.440,00	%40	50.976,00	316.869,33
2022	76.464,00	%40	273.130,67	590.000,00

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında: şirket tabloda belirtildiği üzere sahibi olduğu binek otomobillere 2018 hesap döneminde 39.333,33-TL tutarında amortisman ayırması gerekirken 200.000,00-TL amortisman ayırmıştır. Bu durumda da 160.666,67-TL fazladan gider hesaplarına intikal ettirmiştir. Dolayısıyla şirket tarafından gider hesaplarına intikal ettirilen 160.666,67-TL' nin KKEG olarak ticari bilanço karına ilave edilmesi gerekmektedir. Asıl olması gereken işlem ise şirketin gider hesaplarına yalnızca kıst dönem için gider kaydı yapmasıdır. Şirket bütün yıl için amortisman gider kaydını yapıp beyannamesini de verdiği için düzeltme işlemi, beyanname üzerinden KKEG olarak kazanca ilave etmek suretiyle olacaktır.

#### 3.4.12. Sahte Fatura Kullanma

Şirketin 2018/Kasım döneminde 200.000,00-TL + 36.000,00-TL KDV tutarlı sahte faturaları defterlere kayıt ettiği ve bu faturalar üzerinde yer alan KDV'yi yasal defterlerine kayıt ettiği döneme ait Katma Değer Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yaptığı tespit edilmiştir.

Bu durum, şirketin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının doğru bir vergi incelemesine imkan vermeyecek derecede noksan usulsüz ve karışık olduğunu gösterdiğinden 213 sayılı VUK'nun 352/1 –3.üncü maddesi gereğince şirket adına birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirir.

Aynı fiil, aynı kanunun 30/4.'üncü maddesi gereğince re'sen takdiri de gerektirdiğinden 213 sayılı VUK' nun 352. maddesi gereğince, kesilecek usulsüzlük cezasının iki kat olarak uygulanması gerekir. Ancak, bu cezanın kesilmesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 336'ncı maddesinde belirtilen, "*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir,*" hükmünün dikkate alınması gerekmektedir.

213 sayılı VUK'un 353/1 maddesi gereğince; "*Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227 nci ve 231 inci maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 Türk lirasını geçemez.*" hükmü belirtilmiştir.

Şirket, örnek olayımızda belirtildiği üzere KDV dahil 236.000,00-TL tutarındaki kırtasiye malzemesi alımı için alması gereken faturaları almamıştır. Dolayısıyla bu fiil nedeniyle alınmayan faturalara yazılması gereken tutarın % 10'u oranında 23.600,00-TL özel usulsüzlük cezasının VUK'nun 353/1. maddesi gereğince şirket adına kesilmesi gerekmektedir.

Kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; yani, bu kullanımda kast unsurunun bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlıdır. Yapılan

incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için Vergi Suçu Raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet Başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması halinde Vergi Usul Kanununun 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyası cezası kesilmesi gerekmektedir. Örnek olayımızda şirketin bilmeyerek sahte fatura kullandığı ve sahte faturaların maliyet yönünden kabul edildiği varsayılmıştır.

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 29 uncu maddesinde ise, *“mükelleflerin, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirilebilecekleri açıklandıktan sonra, indirimin belgelendirilmesi başlıklı 34 üncü maddesinde KDV'nin alış faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle indirilebileceği”* belirtilmiştir.

Dolayısıyla şirketin sahte faturalarda yer alan katma değer vergisini indirim konusu yapması mümkün değildir. Oysa şirket örnek olayımızda, faturalarda yer alan katma değer vergilerini faturaların ait olduğu vergilendirme dönemlerine ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapmıştır. Dolayısıyla faturaların ilgili olduğu ve indirimin gerçekleştiği dönem itibariyle indirilecek katma değer vergileri yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde reddedilerek, ilgili dönem KDV beyanlarının yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

VUK'nun 341. maddesinde *“Vergi ziyası, mükellef kurumun veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi”* şeklinde tanımlanmış olup, 344 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise, *“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef kurum veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilir.”* denilmektedir. Bu durumda şirket adına re'sen tarh edilecek KDV tutarları üzerinden 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344 üncü maddeleri gereği 1 kat vergi ziyası cezası kesilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak şirketin kullandığı sahte faturalar nedeniyle 23.600,00-TL Özel usulsüzlük cezası kesilmesi, 2018/Eylül dönemine ait 36.000,00-TL KDV reddiyatı

yapılması ve reddiyat sonucu çıkan tarhiyat üzerinden 1 kat vergi ziyayı cezasının kesilmesi gerekmektedir.

### **3.4.13. Reeskont Faiz Giderleri**

Örnek olayımızda şirketin 75.000,00-TL reeskont faiz giderinin bulunduğu belirtilmiş olup bu giderlere ilişkin açıklamalar bölümler halinde aşağıda belirtilmiştir.

VUK'un 281. maddesinde, *“alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler,”* hükmü yer almaktadır.

Mezkur kanununun 285. maddesinde de, *“Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler. Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar,”* hükmü yer almaktadır.

Vergi uygulaması bakımından özellik arz eden reeskont işleminin uygulanabilmesi için;

- Alacağın senede bağlı olması ve bu senedin işletme aktifinde kayıtlı olması gerekir.

- Senede bağlı alacak ticari bir ilişkiden kaynaklanmış yani dönem kar veya zararının tespitinde etkisinin bulunmuş olması gerekir.



- Senedin reeskonta tabi tutulabilmesi için bir vadesinin olması ve dönem sonu itibariyle vadesinin gelmemiş olması gerekir.

a) 64. no. lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile, “*ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont işleminden faydalanması mümkün hale gelmiştir.*” Buna göre şirketin, müşteriden alınan çek dolayısıyla 15.000,00-TL reeskont faiz gideri hesaplamasında eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

b) Bir değerlendirme işlemi olan ve vadeli senetlerin değerlendirme günü değerine indirgenmesini amaçlayan reeskont işleminin uygulanabilmesi için, söz konusu alacağın bağlı olduğu senedin muhakkak ticari faaliyetle ilgili olması ve ticari bilanço karına etki etmiş olması gereklidir. Ancak firmalar arasındaki karşılıklı güven ve mutabakatın bir sonucu olarak düzenlenen ve dönem kar ve zararına etkisi olmayan hatır senetlerine reeskont ayrılması mümkün değildir. Bu nedenle şirket tarafından reeskont ayrılmak suretiyle gider hesaplarına intikal ettirilen 25.000,00-TL'nin KKEG olarak dikkate alınarak ticari bilanço karına ilave edilmesi gerekmektedir. Asıl olması gereken işlem ise şirketin hatır senedi için dönem sonunda herhangi bir kayıt yapmamasıdır. Şirket reeskont faizine ilişkin gider kaydını yapıp beyannamesini de verdiği için düzeltme işlemi, beyanname üzerinden KKEG olarak kazanca ilave etmek suretiyle olacaktır.

c) Reeskont ayrılacak alacak senetlerinin vadelerinin geçmemiş olması gerekmektedir. İflas masasına kayıt edilen alacak senetleri muaccel hale gelmiş olur yani vadeleri gelmiş kabul edilir. Buna göre, iflas masasına kayıt ettirilen alacak senetlerine reeskont ayırma şartlarını taşımadığı için reeskont ayrılamaz. Bu durumda Şirketin, müşterisinden aldığı alacak senedi için ayırdığı 35.000-TL reeskont faiz giderinin KKEG olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Asıl olması gereken işlem ise şirketin vadesi gelmiş senet için dönem sonunda herhangi bir kayıt yapmamasıdır. Şirket reeskont faizine ilişkin gider kaydını yapıp beyannamesini de verdiği için düzeltme işlemi, beyanname üzerinden KKEG olarak kazanca ilave etmek suretiyle olacaktır.

#### **3.4.14. Sponsorluk Harcaması**

5520 sayılı KVK'nın 10. maddesine göre; "21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı *Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.*"

Gök ve Çekiciler'e göre, "Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Bu nedenle hesap dönemi içerisinde sponsorluk kapsamında gerçekleştirilen harcamalar kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınmakta ve yapılan bu harcamalar kazancın yeterli olması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır" (Gök ve Çekiciler 2017:132)

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri ve açıklamalar çerçevesinde, şirket tarafından sponsorluk sözleşmesi çerçevesinde gerçekleştirilen ve gider hesaplarına intikal ettirilen 1.000.000,00-TL'nin kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınması ve şirket tarafından verilecek beyanname kazancın yeterli olması halinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken diğer önemli bir husus, futbolun profesyonel spor dalı sayılması sebebiyle şirket tarafından yapılan harcamanın tamamının değil yarısının indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla şirket ilk önce yaptığı 1.000.000,00-TL'lik sponsorluk harcamasını kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alması gerekmekte olup daha sonra kazancının yeterli olması halinde bu tutarın yarısı olan 500.000,00-TL'yi beyanname üzerinden indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir.

#### **3.4.15. Yıl İçerisinde Ödenen Vergilerin Mahsubu**

Kurumlar vergisi kanununun 34. maddesi uyarınca, "*beyanname gösterilen kazançlardan, kurumlar vergisi kanununun 15. birinci fıkrasına ve 30. maddesinin*

birinci ve ikinci fıkralarına göre, kaynağında kesilmiş olan vergiler beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Geçici vergilendirme döneminde elde edilen gelir üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergiler varsa bu vergilerin, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarlarından mahsubu mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı, yıllık kurumlar vergisi beyanamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.”

Bu kapsamda şirket tarafından yıl içerisinde ödenen 281.309,51-TL geçici vergini hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Yukarıda mevzuat hükümleri uyarınca açıklamaları yapılan işlemler için tarafımızca oluşturulan özet tablo aşağıdaki gibidir.

**Tablo 12:** Şirket Tarafından Hatalı/Hileli Yapılmış İşlemler ile Bunların Mevzuata Göre Olması Gereken Hali ve Bu İşlemlerin Dönem Kazancına Etkisini Gösteren Özet Tablo

Hata/Hile Tespiti	Yapılan İşlem	Yapılması Gereken İşlem	Dönem Kazancına Etkisi	Kurumlar Vergisi (%22)	KDV (%18)
1-Stok Noksanlığı	115.000,00-TL firenin (normal+anormal fire) maliyete ilave edilmesi	35.000,00-TL firenin (normal fire) maliyete ilave edilmesi	Dönem Kazancı 80.000,00-TL eksik hesaplanmıştır	17.600,00-TL	14.400,00-TL
2-Kasa Noksanlığı	6.000,00-TL kasa noksanlığının genel yönetim gideri olarak dikkate alınması	6.000,00-TL kasa noksanlığının KKEG olarak dönem kazancına ilave edilmeli	Dönem Kazancı 6.000,00-TL eksik hesaplanmıştır	1.320,00-TL	-
3-Hisse Senedi Değerlemesi	Hisse senedi değer düşüklüğü için 130.000,00-TL karşılık ayrılması	Değer düşüklüğüne ilişkin herhangi bir kayıt yapmamalı	Dönem Kazancı 130.000,00-TL eksik hesaplanmıştır	28.600,00-TL	-
4-SGK Sigorta Prim Giderleri	SGK'ya fiilen ödenmemiş 75.000,00-TL nin gider olarak dikkate alınması	Yalnızca 2018/Aralık dönemi sigorta primi olan 6.250,00-TL nin gider olarak dikkate alınması	Dönem Kazancı 68.750,00-TL eksik hesaplanmıştır	15.125,00-TL	-
5-Şirket Deposuna Ait Kira Ödemesi	3 yıllık kira bedelinin tamamı olan 180.000,00-TL'nin gider olarak dikkate alınması	Dönem kira bedeli olan 20.000,00-TL nin gider olarak dikkate alınması	Dönem Kazancı 160.000,00-TL eksik hesaplanmıştır	35.200,00-TL	-

6-Yenileme Fonu	Süresinde kullanılmayan 65.000,00-TL yenileme fonunun dönem kazancına ilave edilmemesi	65.000,00-TL yenileme fonunun dönem kazancına ilave edilmesi	Dönem Kazancı 65.000,00-TL eksik hesaplanmıştır	14.300,00-TL	-
7-Şüpheli Ticari Alacak	Küçük alacak olduğu gerekçesiyle 65.000,00-TL ye karşılık ayrılması	Tahsil edilemeyen alacak için herhangi bir kayıt yapmamalı	Dönem Kazancı 65.000,00-TL eksik hesaplanmıştır	14.300,00-TL	-
8-Özel İletişim Vergisi	45.000,00-TL Telefon faturası ödemelerinin gider hesaplarına intikal ettirildiği	7.500,00-TL Özel İletişim Vergisinin gider olarak dikkate alınmamalı	Dönem Kazancı 7.500,00-TL eksik hesaplanmıştır	1.650,00-TL	-
9-Özel Maliyet Bedeli	450.000,00-TL dekorasyon destek bedeli kazanç ile ilişkilendirilmemesi ve asma kat yapımı için harcanan 450.000,00-TL nin tamamı gider hesaplarına intikal ettirilmesi	Dekorasyon destek bedeli olan 450.000,00-TL gelir olarak dikkate alınmalı ve asma kat için 90.000,00-TL nin amortisman gideri olarak dikkate alınmalı	Dönem Kazancı 810.000,00-TL eksik hesaplanmıştır	178.200,00-TL	81.000,00-TL
10-Kıst Amortisman	Binek otomobillere 200.000,00-TL amortisman ayrılması	İndirim konusu yapılan KDV maliyete dahil edilip 39.333,33-TL Kıst amortisman ayrılmalı	Dönem Kazancı 160.666,67-TL eksik hesaplanmıştır	35.346,67-TL	90.000,00-TL
11-Sahte Fatura Kullanma	Sahte faturaların kayıtlara alınarak 36.000,00-TL KDV indirim konusu yapılması	Sahte faturalar dolayısıyla indirim konusu yapılan 36.000,00-TL KDV nin kayıtlardan çıkarılması	Sahte faturaların maliyeti kabul edildiği için dönem kazancını etkilenmemiştir	-	36.000,00-TL
12-Reeskont Faiz Giderleri	Reeskont faizi olarak 75.000,00-TL nin gider olarak dikkate alınması	Reeskont faizi olarak 15.000,00-TL nin gider olarak dikkate alınması	Dönem Kazancı 60.000,00-TL eksik hesaplanmıştır	13.200,00-TL	-
13-Sponsorluk Harcaması	Sponsorluk harcaması olarak 1.000.000,00-TL nin gider olarak dikkate alınması	Futbol Profesyonel spor dalı olduğu için harcanan tutarın yarısı olan 500.000,00-TL nin gider olarak dikkate alınması	Dönem Kazancı 500.000,00-TL eksik hesaplanmıştır	110.000,00-TL	-
<b>TOPLAM</b>			<b>2.112.916,67</b>	<b>464.841,67</b>	<b>221.400,00</b>

### 3.5. BEYANLARIN VE MALİ TABLOLARIN YENİDEN DÜZENLENMESİ

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde şirketin 2018 hesap dönemine ilişkin Gelir tablosunun aşağıdaki gibi düzenlenmesi gerekmektedir.

**Tablo 13:** (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Olması Gereken Ayrıntılı Gelir Tablosu

<b>(N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Gelir Tablosu</b>		
<b>Açıklama</b>	<b>Beyanname Tutarı</b>	<b>Olması Gereken Tutar</b>
<b>60.BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>55.377.598,56</b>	<b>55.827.598,56</b>
600.Yurt İçi Satışlar	55.377.598,56	55.827.598,56
<b>61.SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>1.353.955,14</b>	<b>1.353.955,14</b>
610.Satıştan İadeler (-)	1.353.955,14	1.353.955,14
<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>54.023.643,42</b>	<b>54.473.643,42</b>
<b>62.SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>27.834.930,00</b>	<b>27.754.930,00</b>
621.Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	27.834.930,00	27.754.930,00
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>26.188.713,42</b>	<b>26.718.713,42</b>
<b>63.FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>21.868.564,32</b>	<b>21.111.647,65</b>
631.Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri(-)	5.850.000,00	5.169.333,33
632.Genel Yönetim Giderleri (-)	16.018.564,32	15.942.314,32
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>4.320.149,10</b>	<b>5.607.065,77</b>
<b>64.DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>3.982.077,39</b>	<b>3.982.077,39</b>
640.İştiraklerden Temettü Gelirleri	115.022,00	115.022,00
642.Faiz Gelirleri	674.048,66	674.048,66
646.Kambiyo Karları	279.587,62	279.587,62
649.Diğer Olağan Gelir ve Karlar	2.913.419,11	2.913.419,11
<b>65.DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>1.675.034,97</b>	<b>1.420.034,97</b>
654.Karşılık Giderleri (-)	535.000,00	340.000,00
656.Kambiyo Zararları (-)	118.076,55	118.076,55
657.Reeskont Faiz Gideri (-)	75.000,00	15.000
659.Diğer olağan Gider ve Zararlar (-)	946.958,42	946.958,42
<b>66.FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>3.998.379,63</b>	<b>3.998.379,63</b>
660.Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	3.998.379,63	3.998.379,63
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>2.628.811,89</b>	<b>4.170.728,56</b>
<b>67.OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>1.522.986,15</b>	<b>1.587.986,15</b>
671.Önceki Dönem Gelir ve Karlar	0,00	65.000,00
679.Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	1.522.986,15	1.522.986,15
<b>68.OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>1.145.845,70</b>	<b>1.145.845,70</b>
689.Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	1.145.845,70	1.145.845,70
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>3.005.952,34</b>	<b>4.612.869,01</b>
<b>69.DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>2.625.952,34</b>	<b>4.232.869,01</b>
690.Dönem Net Karı Veya Zararı	3.005.952,34	4.612.869,01
691.Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Kar(-)	380.000,00	380.000,00

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde şirketin 2018 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi beyannamesinin aşağıdaki gibi düzenlenmesi gerekmektedir.

**Tablo 14:** (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Düzeltilmiş Kurumlar Vergisi Beyanname Özeti

<b>(N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyanname</b>	
<b>Açıklama</b>	<b>Tutar</b>
<b>Ticari Bilanço Karı</b>	<b>3.520.952,34</b>
Şirket Tarafından Beyan Edilen Ticari Bilanço Karı	3.005.952,34
Makine Satışı Nedeniyle Fon Hesabına Alınan Tutar	65.000,00
Dekorasyon Destekleme Bedeli	450.000,00
<b>Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</b>	<b>2.097.916,67</b>
Anormal Firelerden Kaynaklanan Stok Noksanlığı	80.000,00
Sebebi Bulunamayan Kasa Noksanlığı	6.000,00
Hisse Senedi İçin Ayrılan Değer Düşüklüğü Karşılığı	130.000,00
Ödemesi Yapılmayan Sigorta Prim Giderleri	68.750,00
Sonraki Dönemlere Ait Depo Kira Gideri	160.000,00
İcra Takibine Değmediği Gerekçesiyle Karşılık Ayrılan Küçük Alacak	65.000,00
Gider Yazılan Özel İletişim Vergisi	7.500,00
Özel Maliyet Bedeli Olarak Aktifleştirilmesi Gereken Tutar	360.000,00
Fazladan Ayrılan Amortisman Tutarı	160.666,67
Fazladan Ayrılan Reeskont Faiz Gideri	60.000,00
Sponsorluk Harcaması	1.000.000,00
<b>Zarar Olsa Dahı İndirilecek İndirim Ve İstisnalar</b>	<b>0,00</b>
<b>Kar Ve İlaveler Toplamı</b>	<b>5.618.869,01</b>
<b>Cari Yıla Ait Zarar, İstisna Ve İndirimler Toplamı</b>	<b>0,00</b>
<b>Kar</b>	<b>5.618.869,01</b>
<b>Diğer Geçmiş Yıl Zararları</b>	<b>0,00</b>
<b>İndirime Esas Tutar</b>	<b>5.618.869,01</b>
<b>Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İndirimler</b>	<b>500.000,00</b>
<b>Dönem Safi Kurum Kazancı</b>	<b>5.118.869,01</b>
<b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>	<b>5.118.869,01</b>
<b>Hesaplanan Kurumlar Vergisi</b>	<b>1.126.151,18</b>
<b>Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı</b>	<b>281.309,51</b>
<b>Beyan Edilen Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi</b>	<b>380.000,00</b>
<b>Tarh Edilmesi Gereken Kurumlar Vergisi</b>	<b>464.841,67</b>

Yukarıdaki olması gereken gelir tablosuna istinaden düzeltilmiş kurumlar vergisi beyannameinin sağlaması aşağıdaki gibidir. Olması gereken gelir tablosunda gider olarak yansıtılmayan tutarlar, Ticari bilanço karında da mükerrer kazançta neden olmaması maksadıyla aşağıdaki tabloda KKEG olarak ilave edilmemiştir. Olması gereken gelir tablosunda gider olarak dikkate alınan Sebebi Bulunamayan Kasa Noksanlığı ve Sponsorluk Harcaması Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak ticari bilanço karına ilave edilmiştir.

**Tablo 15:** (N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Düzeltilmiş Kurumlar Vergisi Beyanname Sağlama Tablosu

<b>(N) Limited Şirketi 2018 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyanname</b>	
<b>Açıklama</b>	<b>Tutar</b>
<b>Ticari Bilanço Karı</b>	<b>4.612.869,01</b>
<b>Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</b>	<b>1.006.000,00</b>
Sebebi Bulunamayan Kasa Noksanlığı	6.000,00
Sponsorluk Harcaması	1.000.000,00
<b>Zarar Olsa Dahi İndirilecek İndirim Ve İstisnalar</b>	<b>0,00</b>
<b>Kar Ve İlaveler Toplamı</b>	<b>5.618.869,01</b>
<b>Cari Yıla Ait Zarar, İstisna Ve İndirimler Toplamı</b>	<b>0,00</b>
<b>Kar</b>	<b>5.618.869,01</b>
<b>Diğer Geçmiş Yıl Zararları</b>	<b>0,00</b>
<b>İndirime Esas Tutar</b>	<b>5.618.869,01</b>
<b>Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İndirimler</b>	<b>500.000,00</b>
<b>Dönem Safi Kurum Kazancı</b>	<b>5.118.869,01</b>
<b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>	<b>5.118.869,01</b>
<b>Hesaplanan Kurumlar Vergisi</b>	<b>1.126.151,18</b>
<b>Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı</b>	<b>281.309,51</b>
<b>Beyan Edilen Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi</b>	<b>380.000,00</b>
<b>Tarh Edilmesi Gereken Kurumlar Vergisi</b>	<b>464.841,67</b>

Şirketin tarafımızca yeniden tanzim edilen Kurumlar Vergisi beyanına göre tarh edilmesi gereken Kurumlar Vergisi farkı 464.841,67-TL olarak hesaplanmıştır. Bu bağlamda şirket adına 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. Maddesi uyarınca 464.841,67-TL Kurumlar Vergisi farkının şirket adına re'sen tarh edilmesi gerekmektedir. Ayrıca VUK'nun 341. maddesinde "Vergi ziyayı, mükellef kurumun veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi" şeklinde tanımlanmış olup, 344 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef kurum veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir." denilmektedir. Bu durumda şirket adına tarh edilmesi gereken KDV tutarları üzerinden 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344 üncü maddeleri gereği 1 kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde şirketin 2018 vergilendirme dönemine ilişkin Katma Değer Vergisi beyannameinin aşağıdaki gibi düzenlenmesi gerekmektedir.

**Tablo 16:** (N) Limited Şirketi 2018 Vergilendirme Dönemi Düzeltilmiş KDV

## Özet Tablosu

Dönemi 2018	Matrah Toplamı	Hesaplanan KDV	İlave Edilecek KDV	Toplam KDV	Önc. Dön. Dev. KDV	Bu Dön. Ait İnd. KDV	İndirimler Toplamı	Ödenmesi Gereken KDV	Son. Dön. Dev. KDV
Ocak	4.453.793,67	538.494,78	33.631,51	572.126,29	799.081,49	649.088,83	1.467.190,80	0,00	895.064,51
Şubat	5.118.053,06	641.565,69	2.821,18	644.386,87	895.064,51	625.690,65	1.550.150,43	0,00	905.763,56
Mart	5.457.920,80	715.360,66	32.995,89	748.356,55	905.763,56	656.685,95	1.593.313,93	0,00	844.957,38
Nisan	6.662.205,91	905.550,11	82.970,50	988.520,61	844.957,38	797.888,10	1.683.576,84	0,00	695.056,23
Mayıs	5.583.087,90	770.203,39	24.797,47	795.000,86	695.056,23	561.005,46	1.294.735,06	0,00	499.734,20
Haziran	6.336.751,54	851.193,09	18.275,93	869.469,02	499.734,20	428.745,80	982.608,84	0,00	113.139,82
Temmuz	4.011.955,36	547.066,00	52.439,42	599.505,42	113.139,82	272.687,43	419.633,89	179.871,53	0,00
Ağustos	4.585.988,28	577.273,13	17.621,85	594.894,98	0,00	373.900,65	404.287,16	190.607,82	0,00
Eylül	4.374.657,13	535.996,59	20.489,86	556.486,45	0,00	239.412,37	272.340,24	284.146,21	0,00
Ekim	3.685.425,90	410.588,73	56.524,03	467.112,76	0,00	363.313,89	401.922,35	65.190,41	0,00
Kasım	4.651.374,98	531.723,66	18.080,94	549.804,60	0,00	105.653,48	129.182,60	420.622,00	0,00
Aralık	4.544.864,71	531.058,59	203.778,21	734.836,80	0,00	638.834,03	671.828,30	63.008,50	0,00
<b>Toplam</b>	<b>59.466.079,24</b>	<b>7.556.074,42</b>	<b>564.426,79</b>	<b>8.120.501,21</b>	<b>4.752.797,19</b>	<b>5.712.906,64</b>	<b>10.870.770,44</b>	<b>1.203.446,47</b>	<b>3.953.715,70</b>

Şirketin 2018 hesap döneminde sahte fatura kullanılan dönemlerde bildirmiş olduğu ödenecek KDV tutarları ile tarafımızca düzeltilen ilgili dönem ödenecek KDV tutarları ve tarh edilmesi gereken KDV tutarları aşağıdaki tablodaki gibidir.

**Tablo 17:** (N) Limited Şirketi 2018 Vergilendirme Dönemi Tarh Edilmesi Gereken KDV Tablosu

Dönemi (2018)	Beyan Edilen Ödenecek KDV	Olması Gereken Ödenecek KDV	Tarh Edilmesi Gereken KDV
Eylül	248.146,21	284.146,21	36.000,00
Kasım	249.622,00	420.622,00	171.000,00
Aralık	63.008,50	77.408,50	14.400,00
<b>Toplam</b>	<b>996.446,47</b>	<b>1.217.846,47</b>	<b>221.400,00</b>

Şirketin tarafımızca yeniden tanzim edilen Katma Değer Vergisi beyanına göre tarh edilmesi gereken KDV farkı 221.400,00-TL olarak hesaplanmıştır. Bu bağlamda şirket adına 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. Maddesi uyarınca 221.400,00-TL Kurumlar Vergisi farkının şirket adına re'sen tarh edilmesi gerekmektedir. VUK'nun 341. maddesinde "Vergi ziyayı, mükellef kurumun veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi" şeklinde



tanımlanmış olup, 344 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef kurum veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.” denilmektedir. Bu durumda şirket adına tarh edilmesi gereken KDV tutarları üzerinden 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341 ve 344 üncü maddeleri gereği 1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ayrıca şirket, örnek olayımızda belirtildiği üzere KDV dahil 236.000,00-TL tutarındaki Işıklı tabela alımı için alması gereken faturaları almamıştır. Dolayısıyla bu fiil nedeniyle alınmayan faturalara yazılması gereken tutarın % 10’u oranında 23.600,00-TL özel usulsüzlük cezasının VUK’nun 353/1. maddesi gereğince kesilmesi gerekmektedir.

Mali tabloların amacı, bu tablolardan yararlanacak olanlar için karar almada faydalı bilgiler sunmak, işletmeleri gelecekteki nakit yönetimlerini yönlendirme konusunda bilgi sunmak, işletmelerin varlık, kaynaklar ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermektir. Yasal mevzuata, muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına aykırı bir şekilde düzenlenmiş mali tablolar, kararlarını bu tablolara göre alacak olan ilgililerin yanlış kararlar almalarına sebep olabilmektedir. Dolayısıyla yasal mevzuata, muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına uygun düzenlenen mali tablolar, bu tabloları kullanacaklar için çok büyük öneme sahiptir. Mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenmesini sağlamanın yolu, etkin ve verimli bir mali tablo denetiminde geçmektedir. Bilanço hesaplarının yanlış kullanılması, bilanço hesapları kullanımında hileye başvurulması mali tabloda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmamasına ve dolayısıyla da mali tabloların yanıltıcı olmasına sebep olur. Muhasebe işlemlerinde meydana gelen hata ve hileler işletme ilgililerinin yanıltıcı kararlar almalarına/ vermelerine yol açmakta böylelikle de ülke ekonomisini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca muhasebe işlemlerinde ortaya çıkan hata ve hileler muhasebe mesleğine karşı olan güveni zedelemektedir.

Muhasebe uygulamalarında başlıca hata ve hilelere neden olabilecek işlemler arasında; değerlendirme işlemlerinde mevzuat hükümlerine aykırı hareket etmek, gelir veya giderleri ilgili oldukları yılda dikkate almamak, karşılık ayrılması gereken işlemlere karşılık ayırmamak veya karşılık ayrılmaması gereken işlemlere karşılık ayırmak, kullanılan kredilere ilişkin faizleri mali tablolara gerçeğe aykırı şekilde

yansıtmak, bazı borçları veya yükümlülükleri bilançoda göstermemek, alacak ve borç senetlerinin reeskont faizlerine ilişkin gelir veya giderleri doğru hesaplamamak, amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman hesaplamalarını doğru yapmamak gelmektedir. Şirketler bu sayılanlar veya daha farklı yöntemlerle hesaplarla oynayarak karlarını olduğundan yüksek veya düşük gösterme amacı güdebilmektedirler. Şirketlerin hesaplarında oynamalar yaparak, karlarını yüksek göstermelerinin sebeplerinden başlıca olanı, banka ve finans kurumlarındaki kredibilitelerini yükseltmektir. Çünkü karlılığı yüksek olan şirketlerin banka ve finans kurumlarından borçlanmaları daha kolay ve daha az maliyetli olabilmektedir.

Yapmış olduğumuz bu örnek olay ile bilanço ve gelir tablosu hesapları üzerinde uygulanmış veya uygulama ihtimali bulunan muhasebe hata ve hile yöntemlerini ortaya koyarak bu hata ve hilelerin işletme ortaklarına/üçüncü kişilere ve ülkemiz ekonomisine olan olumsuz etkilerini belirtmek, kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı olan verginin mükelleflerce doğru beyanını sağlamak amacıyla muhasebe hata ve hilelerine dair denetimlerin neler olabileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

Tüm bu anlatılanlar kapsamında, yeni duruma göre düzenlenen Gelir Tablosu, Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Katma Değer Vergisi Beyannamesi ile şirketin olduğundan daha karlı olduğu ve dolayısıyla devletin hazinesine intikal etmesi gerekenden daha az vergi intikal ettiği tespit edilmiştir.

## SONUÇ

Muhasebe uygulamasının amacı, finansal tablolar aracılığı ile başta hissedarlar/ortaklar ve yatırımcılar olmak üzere işletme dışından üçüncü kişilere, işletme hakkında güvenilir, objektif ve gerçeğe uygun bilgi vermektir.

Muhasebe hileleri, yapılan işlemlerin kaydedildiği yasal defterlerin ve bu işlemlere dair bilgi ve belgelerinin kasıtlı olarak değiştirilmesi veyahut tahrif edilmesi suretiyle, şirketin mali ve finansal yapısını olduğundan farklı göstererek ve karşı tarafa zarar vererek şirkete menfaat sağlamak amacıyla yapılan işlemler anlamına gelmektedir. Buna göre, herhangi bir işte hile yapılması, bazı kişilerin/kurumların bundan zarar görmesine sebep olmaktadır. Muhasebe hileleri, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiyi doğrudan etkileyebilmekte ve dolayısıyla da bunun olumsuz sonuçlarından bütün toplum etkilenmektedir.

Bilgi, dikkat, tecrübe eksikliği, unutkanlık vb. sebepler dolayısıyla kayıtlarda yapılan yanlışlıklar hata olarak kabul edilmektedir. Bu husus tanımlamalarda hata olarak kabul edilse bile bu işlemlerin muhasebe kayıtlarında bilinçli olarak gerçekleştirilmesi yapılan işlemin hile olarak kabul edilmesine sebebiyet verir. Hatta yapılan hatalı işlemin belirli sürelerde tekrar edilmesi yapılan işte kastın varlığına karine olup bu işlemin de hile olarak değerlendirilmesine sebebiyet verir. Muhasebe sisteminde hatalar, kast unsurunu barındıran ve menfaat elde etmeye yönelik olan hilelerden farklı olsa da, kanunlarda muhasebede sisteminde yapılabilecek hataların da işletmeye veya karşı tarafa cezai sorumluluk getireceği belirtilmiştir.

Bu çalışmanın amacı; Tek düzen hesap planında uygulanmış veya uygulama ihtimali bulunan muhasebe hata ve hileleri yöntemlerini ortaya koyarak bu hata ve hilelerin işletme ortaklarına/üçüncü kişilere ve ülke ekonomisine olan olumsuz etkilerini belirtmek, kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı olan verginin mükelleflerce doğru beyanını sağlamak amacıyla muhasebe hilelerinin ne şekilde gerçekleştirilebileceği ve bunlara vergi mevzuatına göre ne şekilde önlem alınabileceğidir.

Ekonomik sistem içerisinde varlığını sürdüren işletmelerin ticari faaliyetleri ve bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan kar/zarar durumu yalnızca söz konusu işletmenin ortaklarını veya yöneticileri ilgilendirmez. Bu durum esasen ortak ve yöneticiler ile beraber işletmenin ticari ilişkide bulunduğu diğer işletmeler veya nihai tüketici konumundaki bireyler, ilgili işletmeye borç verecek olan kişi/kurum veya kredi verecek olan finansman kuruluşları ve kamu kurum ve kuruluşlarının; işletmelerin faaliyeti ve sonuçları ile alakadar olmakta ve bu hususta objektif ve güvenilir bilgilere sahip olmayı isterler. Bu konuda bilgi alabilecekleri kaynaklar ise işletmelerin yasal defter ve belgelerinden oluşturulan mali tablolarıdır. Bunlar içerisinde temel mali tablolar ise bilanço ve gelir tablosudur. Bunlardan bilanço, işletmenin belirli bir tarihte sahibi olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösterir. Gelir tablosu ise, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını gösterir.

Muhasebe hilelerine başvuranlar, bu işlemleri, ya işletmeyi olduğundan daha iyi göstermek ya da işletmeyi olduğundan daha kötü göstermek maksadıyla yapmaktadırlar. İşletmelerin mevcut durumlarını olduğundan daha iyi veya kötü gösteren düzenlemeler; işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin veya menfaati olan üçüncü kişi/kurumların kasıtlı işlemleri sonucunda, karşı tarafın aleyhine, çıkar sağlamak için yapılan hileli işlemlerdir. Bu hilelerden, devlet, işletme ortakları, mal veya hizmet alan taraflar, hissedarlar, borç verenler kişi/kurumlar ve bazen de işletmenin kendisi zarar görebilmektedir. İşletmeler; zimmetlerin gizlenmesi, ortakların birbirini yanıltma isteği, daha az kâr dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği, daha az vergi ödeme düşüncesi, kişisel çıkar sağlama gibi sebeplerle hileli işlemlere başvurabilmektedirler. Kamuya yönelik olarak, işletmeler tarafından yapılan hilelerin esas amacı; ödenecek verginin daha aza indirgenmek istenmesi veya hiç vergi ödememe isteği ile işletme menfaatine olan teşviklerden yararlanma isteğidir. İşletmeleri vergi kaçırma amacıyla hileli işlemlere sevk eden nedenlerin başında ise yüksek vergi oranları olmak üzere, vergilemede adaletsizliklerin olması, vergi aflarının çıması, işletmeler tarafından yaşanan mali sıkıntılar, vergi incelemelerinin düşük oranda olması dolayısıyla işlemleri gerçekleştirenlerin yakalanmama gibi nedenler gelmektedir.

Vergi, devlet tarafından kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla egemenlik gücüne dayanarak ve karşılıksız olarak kişi ya da kurumlardan alınan ekonomik değerdir. Ülkemizde kamu finansmanı açısından gereklilik olan ve kamunun hizmet üretmesinde temel kaynak olan vergi, beyan esasına göre toplanmaktadır. Devletin, kişi ya da kurumlardan karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı vergiler mükellefler tarafından istenmeyen durum olarak algılanmakta ve dolayısıyla da toplumun vergilere karşı olumsuz tepkiler vermesine sebebiyet vermektedir. Ayrıca bunun üzerine mükelleflerin vergi oranlarının yüksek olması, incelenme oranlarının düşük olması, cezaların caydırıcı olmaması gibi sebeplere sığınarak iktisadi faaliyetleri neticesinde elde ettikleri gelirlerini beyan etmeme veyahut hileli işlemlere başvurarak eksik beyan etme yoluna gitmektedirler.

Çalışmamızın örnek olay bölümünde; şirketin dönem içerisinde yapmış olduğu bazı özellikli işlemler tespit edilmiş ve bu işlemlerin vergi mevzuatına uygunluğu incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda ise şirketin yaptığı işlemlerle vergi matrahını olduğundan daha düşük göstermeye çalıştığı tespit edilmiştir. Vergi matrahının olduğundan düşük gösterilmesi sebebiyle de şirket, olması gerekenden az vergi ödemiş ve devlet hazinesine intikal etmesi gereken vergilerin şirket bünyesinde kaldığı tespit edilmiştir. Aynı şirket farklı yöntemlerle vergi matrahını olduğundan yüksek de gösterebilirdi. Her iki durumda da şirketin mali tablolarını baz alarak ileriye yönelik yatırım/ harcama kararı verecek üçüncü kişiler gerçeği yansıtmayan tablolardan faydalandıkları için yanlış karar verme ihtimalleri artmaktadır.

Mali tabloları baz alarak karar alma/verme durumunda bulunan üçüncü kişiler, bu kararları işletmelerin mevcut mali tablolarını göz önüne alarak vermek durumundadırlar. Söz konusu mali tabloların, hileli işlemler dolayısıyla işletmenin gerçek durumunu yansıtmaması halinde, işletme lehine haksız kazanca sebep olabileceği gibi kaynakların etkin ve verimli kullanılmasının da önüne geçmektedir. Kredi veren banka ve benzeri finans kuruluşları, kredi taleplerini değerlendirirken işletmelerin faaliyetlerinin özeti olan mali tablolarını inceleyerek karar vermek durumunda olmaları örnek olarak gösterilebilir. Hileli işlemlerle karlılığını yüksek, borçlanmasını düşük gösteren bir işletmeye finans kuruluşlarınca kredi tahsis edilmesi; bu krediyi daha verimli kullanacak diğer firmaların mahrum kalmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla da ülke ekonomisinde verimliliğin artırılması ve etkinliğin sağlanması için mali tabloların gerçeğe uygun düzenlenmesi elzemdir.

## KAYNAKÇA

ACFE, 2006 Report To The Nation Occupational Fraud&Abuse

Açık, S. (2012). Muhasebede Hata Ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 16 (3): 351-366.

Akbıyık, S. (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim Ve Raporlama*. Ankara Ekin Kitapevi.

Akdemir, Ç. (2010). *İşletmelerde Hile Riski Ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi Ve Değerlendirilmesi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akdoğan, N. (2009). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara. Gazi Kitapevi.

Aktuğlu, M. (1996). *Denetleme Ve Revizyon*. İzmir. Barış Yayınları.

Albrecht, W., Albrecht C.O, Albrecht C.C. (2008). Current Trends İn Fraud And Its Detection. *Information Security Journal*: 17 (1): 2-12

Albrecht W., Albrecht C.O, Albrecht C.C. Zimbelman M.F. (2012) *Fraud Examination*. USA. South Western Cengage Learning.

Alptürk, E. (2001). Elektronik Ticarete Hukuki Sorunlar. *Mükellefin Dergisi*. 102: 140-143.

Alptürk, E. (2008). *Finans Muhasebe Ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara. Maliye ve Hukuk Yayınları.

Altaş, S. (2016). Anonim ve Limited Şirketlerde Genel Kanuni Yedek Akçe Hangi Hallerde Ayrılır. *Diyalog Dergisi* 335:116.

Altındağ, M. (2001). *Vergi ve Revizyon Rehberi*. İstanbul. Yaklaşım Yayınları.

Altuncu H, Kütük Z. (2009). *Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi*, Ankara. Ankara Smmmm Odası

- Aygün, D. (2013). Yaratıcı Muhasebe Stratejileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. 8(2): 57
- Bakır, H, Şahin, C. (2009). *Yöneticiler İçin Finansal Tablolar Analizi*. Ankara. Detay Yayıncılık.
- Bayraklı, H, Erkan, M, Elitaş C.(2012). *Muhasebe Ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata Ve Hileleri*. Bursa. Ekin Kitabevi Yayınları
- Bozkurt N. (2011). *İşletmelerin Kara Deliği Hile İşletmelerin Kara Deliği - Çalışan Hileleri*. İstanbul. Alfa Yayıncılık.
- Buckhoff, A. (2001). Employee Fraud: Perpetrators And Their Motivations. *The Cpa Journal*. 71 (11): 72-73
- Bunget, C, Dumitrescu, C. (2009). Detecting And Reporting The Frauds And Errors By The Auditor. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*. 11 (1): 117-125.
- Coenen, L. (2008). *Essentials Of Corporate Fraud*. New Jersey. John Wiley & Sons, Inc.
- Çalıyurt, K. (2007). Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme. 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. Antalya.
- Çelik, A. (2007). *Stok Hileleri Ve Bir Uygulama*. (yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Dağlı, F. (2016). Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri, Bu İşlerin Tek Düzen Muhasebe Ve Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi Ve Bir Örnek. *Vergi Raporu Dergisi*. 204:162.
- Demir, Ş. (2014). Muhasebe Hataları Ve Hileleri İle Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 16 (1): 169-193.
- Demir, V. (2006). SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı Ve Düzeltilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 77: 40-51.
- Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1(20): 347-358.

Ergüden E, Yıldırım G. (2014). Vergi Uygulamalarında Hile, Vergi Denetimlerinde Hile Tespitleri Ve Araştırılması. *Vergi Dünyası Dergisi*. 390:

Ersoy, A., (2011), İlk Tesis Ve Taazzuv Giderleri İle Peştemallıkların Değerlemesi Ve Muhasebeleştirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık, Sayı: 364, S. 20.

Genç, G. (2009). *Hileli Finansal Raporlama*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Gök, O, Çekiciler C. (2017). *Kurumlar Vergisi Revizyonu*. Ankara: Epamat Basım.

Gökay, Y. (1994). *İşletmelerde Vergi Denetimi*. İstanbul: Boyut Yayıncılık.

Gün, O. (2009). Gelir Tablosu İlkeleri Ve Hesaplarının Düzenlenmesi. *Vergi Raporu Dergisi*. 135:177

Güredin, E. (2010). *Denetim Ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi

Hacıhasanoğlu, T, Karaca, N. (2014). Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik, İş Tatmini Ve Stres Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 19(4): 153-168

Irmak, Ramazan ve Diğerleri.(2001). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*. Ankara: Şafak Matbaacılık.

Kandemir, C. (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Katkat, M. (2007). Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Katkat, M. (2018). Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20: 498-499

Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Ankara. Gazi Kitabevi



Kazan, U. (2006). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Gelir Ve Gider Tahakkukları Uygulaması. *Vergi Raporu Dergisi*. 87:118

Küçüksavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*. İstanbul: Kare Yayınları.

Mengi B, Türkmen S. (2013), Yatırım Hileleri. *Öneri Dergisi*. 10 (39): 33

Mengi, B. (2013). *Hileli Finansal Raporlama*. İstanbul: Beta Yayın.

Murdock, H. (2008). The Three Dimensions Of Fraud: Auditors Should Understand The Needs, Opportunities And Justifications That Lead Individuals To Commit Fraudulent Acts. *Internal Auditor*. 81-83.

Murphy, R., Dacin, T. (2011). Psychological Path Ays To Fraud: Understanding And Preventing Fraud İn Organizations. *Journal Of Business Ethics*. 101 (4):601-618.

Mutluer, K. (2007). *Vergi Özel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları,

Oktar, A. (2009). Muhasebe Hileleri Ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 249: 7-14

Oral, H. (2010). *Muhasebe Hileleri ve Vergi Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,

Özeroğlu, A. (2014). Finansal Aldatmaca Ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2 (2): 180-196

Wells, Joseph T., (2008), Principles Of Fraud Examination, John Wiley&Sons, Inc, Usa

Rezaee, Z. (2002). *Financial Statement Fraud Prevention And Detection*. New York. John Wiley & Sons, Inc.

Rezaee, Z. (2005). Causes, Consequences And Deterrence Of Financial Statement Fraud. *Critical Perspectives On Accounting*. 16(3): 277–298.

Sarıgül, S. (2017). *Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe*. Ankara: Epamat Basım.

Selimoğlu, S, Vd. (2009), *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Singleton, Tommie W., Singleton, Aaron J., Bologna, G. Jack, Lindquist, Robert J. (2006). *Fraud Auditing And Forensic Accounting*. Third Edition. John Wiley & Sons, Inc.

Terzi, S. (2012). *Hileli Finansal Raporlama Önleme Ve Tespit İMKB İmalat Sanayiinde Bir Araştırma*. İstanbul: Beta Yayınevi.

Tuna, S. (2012). *Tüm Vergisel Yönleriyle Muhasebe Ve Dönem Sonu İşlemleri Ders Notları*. İstanbul

Uçak, M. (2010). Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Vergi Usul Kanunu Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlemesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 135: 127.

Unutkan, Ö. (1995). Muhasebe Kayıt Düzeninde Hata Ve Hilelerin Nedenleri, *Öneri Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 1(2): 65-67.

Varıcı, İ. (2012). Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*. 5:126.

Vergi Denetim Kurulu. ( 2015). Vergi İnceleme Rehberi, Ankara.

(Web-3,

[Http://Www.Academia.Edu/12256845/%C3%96zkaynaklar\\_Denet%C4%B0m%C4%B0](http://Www.Academia.Edu/12256845/%C3%96zkaynaklar_Denet%C4%B0m%C4%B0), Erişim Tarihi: 30.04.2017.

Web-1,2: [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) (25 Ocak 2019’da erişildi).

Yazıcı, M. (2003). *Kurumsal Muhasebe Denetimi*, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası.

Zeytin, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata Ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

04/10/2005 Tarih 19 No. Lu Kurumlar Vergisi Sirküleri

05/02/2000 tarih 284 Sıra No.Lu Vuk Genel Tebliği

05/05/2004 tarih 334 Sıra No.Lu Vuk Genel Tebliği

19/01/2000 tarih 283 Sıra No.Lu Vuk Genel Tebliği

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

2004 Sayılı İcra İflas Kanununu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

23/02/2016 Tarih 64597866-105[272-2016]-3310 Sayılı Özelge

24.12.2015 Tarih 459 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

26/12/1992 tarih 1 Sıra No' Lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

27/01/1985 tarih 163 Sıra No.Lu Vuk Genel Tebliği

29/12/2017 tarih 490 Sıra No.Lu V.U.K Genel Tebliği

30/04/2013 tarih VUK-64/2013-9/ Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2 sayılı Sirküleri

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

31.01.2012 Tarih Ve Gvk 94-388 Sayılı Mukteza

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu

6802 Sayılı Gider Verileri Kanunu

## ÖZGEÇMİŞ

Oğuz YURT, 04/09/1988 tarihinde Malatya’da doğdu. İlköğretim ve liseyi İstanbul’da bitirdi. Lisans eğitimine 2008 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İktisat Bölümü’nde başlayıp 2012 yılında lisans eğitimini tamamladı. 2012-2014 yılları arasında özel bir bankada Uzman Yardımcısı olarak görev yaptı. 24.03.2014 tarihinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak göreve başladı. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca yapılan yazılı ve sözlü yeterlik sınavlarında başarılı oldu. Halen İstanbul’da Vergi Müfettişi olarak çalışmaktadır.