



Yrd. Doç. Dr.
Selahattin Karabınar



Yrd. Doç. Dr.
Ahmet Vecdi Can

Sahte Para Olayının Vergi ve Muhasebe Açısından incelenmesi: Sorunlar ve Öneriler

Yrd. Doç. Dr. Selahattin Karabınar
Yrd. Doç. Dr. Ahmet Vecdi Can
Sakarya Üniversitesi, İ.I.B.F.

Özet

Her kişi yada kurumun günün birinde sahte para ile karşılaşabilirle ihtimali vardır. Peki, kişi yada kurumlar sahte para ile karşılaştıklarında ne yapacaklar? Muhasebe kayıtları nasıl olacaktır? Bu sorulara vergi mevzuatı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde cevap aranmıştır. Muhasebe kayıtlarının nasıl olacağı noktasında "özün önceliği ilkesi" yol gösterici bir niteliğe sahiptir

Her şeyden önce ele geçen paraların sahte olup olmadığının ayırt edilebilmesi önem arz etmektedir. Bunun içinse özellikle kağıt paraların sahip oldukları emniyet özelliklerinin iyi bilinmesi gerekir. Zira sahte para bireyleri ve kurumları mağdur edip hukuki ve ekonomik sorunlara neden olmaktadır. Hukuki açıdan kovuşturmayla maruz kalma, ekonomik açıdan adil olmayan vergilemeye yol açmaktadır.

Bu çalışmada işletmelerin para trafiklerinde sahte para ile ilgili olarak karşılaşabilecekleri durumlar ile bu durumun muhasebe açısından doğuracağı vergi ve muhasebe sorunları incelenmiştir. İşletmenin sahte para ile karşılaştığını fark etme anına göre takınılacak tavır ve yapılacak muhasebe kaydı değişiklik göstermektedir. Sahte paranın kanunen kabul edilmeyen gider olarak görülmesi işletmeleri; olmayan bir gelirin vergisini ödeme yükümlülüğü altına sokmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Sahte Para, Muhasebe, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider

Abstract (An Examination Of Fake Money Incidences In Terms Of Taxation And Accounting: Problems And Suggestions)

Every person or organisation may face to fake money incidences in today's commercial life. What should they do in such incidences? How will be the accounting procedures for fake money incidences? Here we try to find some answers to these questions in light of generally accepted accounting principles. In terms of accounting procedures, "the principle of precedence of the core" tends to be provide some guidelines in these matters.

First of all, it is important to decide whether the money is fake or not. In order to make this decision correctly, especially the security signs and characteristics of paper money needs to be understood well. Since the fake money harms individuals and organizations and creates many economic and legal problems. Fake money incidences may lead to legal prosecution as well as inappropriate or unfair taxation.

In this study, we try to examine problems associated with fake money activities, problems associated with accounting procedures and taxation procedures. Accounting procedures and attitudes towards fake money vary according to timing of the face of the fake money. Indeed the fake money is **not** accepted as legal expenditure in present taxation legislations, firms are posed an unfair tax obligations even though no income is recorded.

Key Words: Fake Money, Accounting, nonallowable charges

Giriş

İnsanlığın hemen her döneminde yasal ve ahlaki olmayan yollardan zenginleşmek isteyen kişi yada topluluklar olmuştur. Bu kimi zaman işgal, istila, yağma, gasp kimi zaman da rüşvet, aldatma, dolandırma, yolsuzluk, sahtekarlık veya hırsızlık şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu durumun günümüzde de son bulduğunu söylemek mümkün değildir. Teknolojik olanaklar yardımıyla hemen her şeyin daha kolay taklit edilerek sahtesinin de yapılabildiği bir dünyada yaşanıldığı gerçeğinin kabul edilmesi gerekir. Sahteciliğin yalnızca kıymetli maden, taş veya kağıtlara özgü olarak yapılmadığı görülmektedir. Yaşamın hemen her alanında sahtecilikle karşılaşılabilir.

Muhtemelen para tedavül aracı olarak insan hayatındaki yerini almaya başladığı günden beri paranın da sahtesi yapılmaya başlanmıştır. Bugün her türlü önleme rağmen tedavülde sahte paralar vardır ve bu sahte paralar insanların ceplerine, bankaların, işletmelerin kasalarına, hesaplarına girmekte ve farkına varılana dek geçtiği tüm noktalarda gerçek para olarak işlem görmektedir. Bir çok insan hiç de farkında olmadan sahte para ile işlem yapmıştır. Sonuç itibarıyla sahte para, dün olduğu gibi bugün de yaşamın bir gerçeğidir ve her an herkesin bununla karşılaşabileceği riski vardır.

Bu çalışmanın kapsamı işletmelerle sınırlıdır. Sahtecilik fiili ve sahte paraya ilişkin genel bilgiler verildikten sonra işletmelerin para trafiklerinde sahte para ile ilgili olarak karşılaşabilecekleri durumlar ve bunların muhasebe ve vergi açısından doğuracağı sorunlar ele alınmıştır.

1. Sahteciliğin Tanımı ve Yasal Boyutu

Parada sahtecilik, "madeni ve kağıt paraların **taklit** veya değerini yükseltmek amacıyla gerçek paralar üzerinde değişiklik (tağyir) yapılması" olarak tanımlanabilir¹.

Paranın sahtesinin yapılması veya taklit edilmesine genel olarak "kalpazanlık",

taklit edene de "kalpazan" denilmektedir². Kalpazanlık, teknik hünere sahip kişilerin işlediği, çoğu kez uluslararası boyutu olan organize bir suçtur.

Kamu güveni aleyhine işlenen bir suç olan kalpazanlık, Türk Ceza Kanunu'nun 316 - 331. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu Kanun'a göre kalpazanlık suçu; 3 yıldan 12 yıla kadar hapis ve ağır para cezası ile cezalandırılmaktadır. Yine aynı Kanunun 531.maddesine göre, gerçek zannederek aldığı bir paranın sahte olduğunu fark eden kişi, sahte parayı veren kişilerin eşkal bilgilerini tarif etmek sureti **ile** en geç 3 gün içinde emniyet makamlarına bildirmek zorundadır. Böyle yapan kişiler hakkında herhangi bir soruşturma yapılmamaktadır.

Ülke ekonomileri için büyük bir tehdit unsuru oluşturan para sahteciliğinde: polisiye önlemler kadar toplumun bilinçlendirilmesi de büyük önem taşımaktadır. Sahtecilik konusunda toplumun yeterince bilinçli olması, kalpazanların kısa sürede yakalanmasını sağlayacağı gibi, bankacılık ve finans kesiminde para alış verişinde çalışan personelin zarara uğramasını da önleyecektir³.

Diğer yandan **kalpazanların** birbirleriyle bağlantılı ve **organize** olarak **çalıştıkları** görülmektedir. Diğer bir anlatımla kalpazanlık bireysel bir iş olmaktan çok, **uyuşturucu** madde, silah vb. kaçakçılıklar ile terör örgütlerinin başlıca finans kaynağı olarak kendini göstermektedir. Bu bakımdan sahte para; alman kişiye kesinlikle geri iade edilmemeli, şahıs veya şahısların eşkalleri, mümkünse kimlik bilgileri, taşıt plakaları, adresleri vb. bilgileri tespit edilip, en kısa sürede emniyet teşkilatına haber verilmelidir. Yapılacak bu ihbar, aranan bir kişi veya kişilerin, belki de tüm şebeke elemanlarının yakalanmasına yardımcı olabilecektir.

2. Sahte Para

Farsça'dan Türkçe'ye giren "sahte" (Counterfeit, false, spurious) terimi "aslı olmayan fakat aslına benzetilerek yapılan.

¹ http://www.ankaraemniyet.gov.tr/html/sizji;ricin/sahte_para/sahtecilik.php

² http://www.kom.gov.tr/mali/mali_sahtepara.htm

³ <http://www.mersinemniyeC.gov.tr/para.htm>

sunu, düzme veya düzmece gibi anlamlara gelirken; "sahtekar" bu işleri yapan, sahteci demektir⁴. Para gibi değeri, geçerliliği, mübadele gücü olmayan ancak taklit edilerek aslına benzetilen ve tedavüle

çıkarılmaya çalışan kağıtlara sahte kağıt para veya sahte banknot denebilir⁵.

İlk kağıt paranın, M.S. 806 yılında, Çin'de ortaya çıktığı, 17.yüzyılın sonlarına doğru Batıda basılmaya ve kullanılmaya başlandığı bilinmektedir. 1690'lı yıllarda Amerika'da Masseuretts Hükümeti, İngiltere'de ise "Goldsmiths"ler tarafından basılan ve dolaşıma çıkarılan paranın, 1694 yılında İngiliz Merkez Bankasının ve daha sonra diğer ülke merkez bankalarının kurulması ile de yaygınlaştığı görülmektedir⁶. Sahte para olaylarının da aynı tarihlerden itibaren yaygınlaşmaya başlamış olması olasıdır.

Dolayısıyla ülkeler tedavüle çıkan paralarını, taklit edilmesinde büyük zorluklar yaratacak şekilde basmaya özen gösterir. Bu itibarla gerçek kağıt paralar güvenliği sağlayıcı bir çok teknik Özelliklerle donanmıştır. Deneyimlere göre, paranın sahtesinin yapılmasını zorlaştırmayı sağlayan en iyi yol rölyefin en ince ayrıntılarına kadar itinalı ve kusursuz yapılmasını sağlamaktır. Şimdiye kadar hiç bir kalpazan kusursuz bir taklit yapamamıştır. Bu nedenle vezne servislerinde çalışan sayım memurları ve veznedarların gerçek ve sahte paraların temel özelliklerini iyice öğrenmeleri gerekir.

2.1. Sahte Parayı Ayırt Etme

Bir çok işletmede özellikle banka ve finans kuruluşları veya döviz büfeleri gibi yerlerde sahte parayı tespit etmek için özel teknolojik cihazlar⁷ vardır. Eğer bu imkan yoksa sahte olduğundan şüphelenilen para gerçeği ile karşılaştırılarak mercak veya bir

⁴Seyidoğlu, 1992:737.

⁵Bu çalışmada sahte para ile ifade edilmek istenen sahte kağıt paradır. Kağıt para yerine genellikle banknot ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Ancak bu ikisi aynı anlama gelmemektedir. İkisi arasındaki fark konusunda geniş bilgi için bkz. **Seyidoğlu**, 1992: 69-70;432.

⁶ <http://www.tem.gov.tr>

⁷ Gerçek paralarda ancak mor ötesi ışınla görülebilen işaretler vardır. Paranın bu özelliğe sahip olup olmadığı cihazlar yardımıyla kolayca anlaşılabilir.

büyüteç yardımıyla incelenmelidir. Böylece gerçek bir parada bulunması gereken güvenlik özelliklerinin şüphelenilen parada bulunup bulunmadığı kolayca anlaşılabilir.

Sahte parayı gerçeğinden ayırt edecek güvenlik unsurları kağıtta, mürekkepte ve baskıda olmak üzere üç grupta toplanmıştır:

2.2. Emniyet Özellikleri

A. Kağıtta Bulunan Güvenlik Özel likleri

Banknot kağıtlarında bulunan güvenlik önlemleri üç nokta toplanmıştır:

a. Filigran: Filigran, ışığa kaldırılıp bakıldığı zaman farkedilen negatif bir imajdır. Genellikle filigran olarak portreler tercih edilir.

b. Emniyet Şeridi: Emniyet şeritleri, kağıdın dokusuna paralel olarak yerleş tirilir ve bu nedenle birçok kıymetli kağıtta şeritler kısa kenarlara paraleldir. Özel bir yöntemle elde edilen emniyet şeritleri, genel olarak ışığa kaldırılıp bakıldığında hemen farkedilir ve çağımızın en iyi buluş larından olan renkli fotokopi makine lerinde orijinaleri kopya edilemediği için sahtekar ve kalpazanlara karşı etkili bir emniyet özelliğidir. Emniyet şeritlerinin pek çok çeşitleri bulunmaktadır⁸.

c. Renkli Elyaf: Banknot ve diğer kıymetli kağıt basımında kullanılan kağıtların emniyetini artırmak için yukarıda açıklanan filigran ve emniyet şeridinden başka kağıda çeşitli renkli elyaf ilave edilir.

B. Mürekkep İle Sağlanan Güven lik Özellikleri

Baskı alanındaki gelişmelere paralel olarak banknot basımında da farklı Özel liklere sahip mürekkepler geliştirilmiştir.

C. Baskı İle Sağlanan Güvenlik Özellikleri

Baskı aşamasında getirilen güvenlik özellikleri iki grupta toplanabilir:

a. Eş Anlı Baskıda Emniyet Motifi: Eş anlı (simültane) baskı makinelerinde ön

⁸ Örneğin 250.000, 500.000, 1.000.000, 5.000.000 ve 10.000.000 TL'lik banknotlarda "TCMD" mikro yazılı Stardust Emniyet Şeridi kullanılmıştır.

ve arka yüz zeminlerin aynı anda basılması **avantajından faydalanılarak ayarlı** bir baskının yapılabildiğini gösteren, ön ve arka yüzde birlikte kullanıp, birbirini tamamlayan motiftir.

b. Çukur Baskı: Çukur(İntaglio) baskının çok ince ve **farklı** derinliklerdeki çizgilerden oluşması ve elde edilen rölyef (**kabarıklık**), etkisinin başka bir baskı tekniği ile elde edilmemesi en önemli güvenlik unsurudur. Ayrıca bu teknik;

a. Mikro yazı; Çukur baskıda gerek renkli gerekse fotomekanik yollarla sahte banknot üretimine karşı önlem olarak çıplak gözle görülemeyen ancak büyüteç yardımıyla görülebilen harf ve yazı grubudur⁹.

b. Gizli Görüntü: Çukur baskıda ilk bakışta görülmesi istenmeyen ancak farklı açıdan bakıldığında görülebilen **motiflerin** oluşmasını sağlayan. farklı yönlerde kullanılan **grize** yardımıyla gerçekleştirilen tekniktir¹⁰.

2.3. Sahte TL Banknotlarının Özellikleri

Yukarıda sayılan önlemlerin hemen tümünün uygulandığı TL Banknotları en ileri emniyet özellikleriyle donatılmış olduğundan aşağıda sıralanan basit kontroller sayesinde sahtelerinden kolayca ayırt edilebilmektedir:

1. Rölyef (Kabartma) Baskı: Rakam yazı ve bazı desenlerde, dokunulduğunda hissedilebilen özel rölyef (kabartma) baskı öncelikle kontrol edilmelidir. Sahte banknotlarda rölyef (kabartma) baskı yoktur.

2- Optik Emniyet Unsuru: Banknotun sağ üst köşesinde, değişik açılardan bakıldığında farklı renk efektleri veren, özel mürekkeple basılmış bir motiftir. Sahte banknotlarda bu motif normal

mürekkeple basıldığından sabit renkli bir görünüm verir.

3- Filigran: Banknotun sol tarafında filigran boşluğunda bulunan banknot üzerindeki Atatürk portresinin daha küçük boyutlu filigranı bulunmaktadır. Banknot ışığa tutulduğunda görülebilen filigran, sahte banknotların çoğunda bulunmakta, bazı sahtelerde ise dış yüzden baskı yapılmak suretiyle taklit edilmeye çalışılmaktadır.

4- Emniyet Teli: Banknotun sol yarısında dikey olarak 5mm. aralıklarla dizilmiş, üzerinde "TCMB" harfleri yer alan 4 mm. uzunluktaki gümüş renkte metalik çizgilerden oluşan ve ışığa tutularak bakıldığında düz bir hat şeklinde görülen, gözle de kontrol edilebilen özel bir emniyet unsurudur. Sahte banknotlarda sadece gümüş renkteki baskı yoluyla taklit edilmeye çalışılmıştır.

5- Bütünleşik Görüntü: Filigranın sağ tarafında, banknot ışığa tutulduğunda arka yüzdeki meşalenin alt ucuyla bütünleşik görüntü oluşturan beşgen motif sahte banknotlarda mevcut değildir.

6- Gizli Görüntü: Yatay vaziyette göz hizasında ışığa doğru tutulduğunda görülebilen; 100.000, 250.000, 500.000 ve 1.000.000 TL'lık banknotların ön yüz alt bandında banknotun kupür rakamı ile 5.000.0000 **TL'lık** banknotun Türkiye Haritası ay-yıldız ve 10.000.000 TL'lık banknotun ön yüz sol alt köşedeki motif içindeki "TC" harflerinin gizli görüntüsü sadece hakiki banknotta mevcuttur.

7- Mikro Yazı: Banknotun hakim renginde basılmış, dalgalı bir görüntü veren alt alta basılmış mikro yazılar ancak büyüteç vasıtasıyla gerçek banknotlarda görülebilir.

S- Renkli Kılcal Lifler: Banknot kağıdına imalat sırasında yükletilmiş, ultraviyole (mor ötesi) ışığa duyarlı kırmızı ve mavi kılcal lifler, özel ışıklı banknot kontrol cihazı altında ancak gerçek banknotlarda görülebilir.

9- Özel Işığa Duyarlı Seri Ve Sıra Numaraları: Özel ışıklı banknot kontrol cihazı altında fosforlu bir parlaklıkla ışık yansımaları meydana getirir, sahte

⁹ Bu teknik yalnızca 100.000, 250.000, 500.000, 1.000.000, 5.000 000 ve 10.000.000 TL'lık banknotlarda kullanılmaktadır. ¹⁰ Örneğin 100.000, 250.000, 500.000, 1.000.000 TL.Uk banknotlarımızda ön yüz/ alt bantta kullanılan rakamlar ile 5.000.000 TL'lık banknotun ön yüz sol üst köşedeki Türkiye haritası içindeki ay-yıldız ve 10.000.000 TL'lık banknotun ön yüz sol alt köşedeki motif içindeki "TC" hailleri gizli görüntü olarak hazırlanmıştır.

banknotlarda normal mürekkep kullanıldığından bu özellik yoktur.

10- Banknot Kağıdı: Orijinal banknot kağıdı özel olarak tamamen pamuk elyafından imal edilmektedir. Sahte banknotlar piyasanın kullandığı normal kağıtlarla üretildiğinden, sallandığında orijinal banknotun çıkardığı özel sesi vermemektedir.

1.1.1.1 2.4. Sahte Paranın Piyasaya Sürülme Yolları

Kayıtlı ekonomilerde sahte para alınması, genelde mal ve hizmet satışı veya alacağın tahsiline ilişkin işlemlere bağlı olarak ortaya çıkar¹¹. Sahte paranın piyasaya genellikle aşağıdaki yöntemlerle sürüldüğü görülmektedir¹²:

- Büfe, bakkal ve marketlerden alınan küçük değerli mallar karşılığında yüksek değerdeki sahte banknot kupürleri verilerek para üstünün gerçek para olarak alınması,
- Araçlara alınan akaryakıt karşılığı benzin istasyonlarına verilmesi,
- Sinema ve tiyatro gişelerine verilmesi,
- Milli piyango bayilerine verilmesi,
- Canlı hayvan ticareti yapan kişilere ve seyyar satıcılara verilmesi,
- Taksi sürücülerine verilmesi,
- Genel kadınlara verilmesi,
- Gazino ve eğlence yerlerine bahşiş ve hesap ödemesi olarak verilmesi,
- Toplu ödemelerde para destelerinin arasına az sayıda sahte para konulması.

3. İşletmelerde Sahte Para ile Karşılaşılması Durumunda Ortaya Çıkan Sorunlar

İşletmeler* sahte para ile karşılaştıklarında ne yapacaklar? Bunun vergi ve muhasebe açısından önemli bir sorun doğuracağı ortadadır.

Üretilen ilk çözümler muhasebedeki "özün önceliği kavramı" çerçevesinde olmalıdır. Muhasebenin temel kavramlarından "özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gerektiğini ifade eder"¹³. Muhasebede özün biçime önceliği esas olduğuna göre; sahte paranın gerçek para gibi muhasebe kayıtlarına alınması her şeyden önce bu ilkeye aykırıdır. Eğer bu durum fark edilmeden yapılmışsa fark edildiği anda gerçeği yansıtacak şekilde gerekli düzeltmelerin yapılması da yine bu ilke gereğidir.

"İşletmeler sahte para ile karşılaştıklarında ne yapacaklar?" sorusuna verilen cevaplar sahte paranın fark edildiği ana göre değişir. Bu bakımdan bir ayırım yapıldığında;

1. sahte para işletmeye dışardan geldiği anda fark edilebilir,
2. sahte para işletmenin kasasına girdikten sonra fark edilebilir,
3. sahte para işletmenin kasasından çıktıktan sonra fark edilebilir.

Sahte paranın fark edilme anına göre yukarıda görülen bu üç ayrı duruma ilişkin ne gibi muhasebe sorunları yaşanabileceği ve bu sorunların nasıl aşılabileceği aşağıda tartışılmıştır.

3.1. Kasaya Girmeden Önce Fark Edilmesi

Bilindiği gibi, işletmelerin tahsil ettikleri nakit paralar öncelikle yazar kasa, çelik kasa gibi yerlerde muhafaza altına alınırken muhasebe kayıtlarında da 100 KASA HESABI'nın borcuna kaydedilir. Ancak bir paranın alındığı anda yani kasaya girmeden Önce sahte olduğunun fark edilmesi, muhasebe açısından herhangi bir sorun doğurmaz. Çünkü ne kasaya bir giriş ne de kasa hesabına henüz bir kayıt yapılmıştır. Bu durumda muhasebe açısından yapılacak bir şey yoktur. Yapılması gereken; yukarıdaki

¹¹Öktem, R, 1999:106.

¹² <http://www.iem.gov.tr/kriiniinal/bilgi/para.htm>

Bu çalışmanın kapsamı Bilanço Esasına göre defter tutan (1.Sınıf Tüccar) ticari işletmelerin faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek sahte para sorunlarıyla sınırlandırılmıştır.

¹³ Aynı görüş Uluslar arası Muhasebe Standartlarında ve Türkiye Muhasebe Standartlarının 4.maddesinde de kabul edilmiştir (Öktem, 1999:107).

bölümlerde de ifade edildiği gibi sahte parayı kesinlikle geri iade etmemek ve derhal kolluk kuvvetlerine (polis, jandarma) haber vermektir.

Eğer işletmenin tahsil etmek üzereyken fark ettiği sahte para; bir mal, mamul veya hizmet satışı nedeniyle gerçekleştiriliyorsa fatura, fiş, irsaliye, tahsil makbuzu düzenlenip düzenlenmediğine bakılması gerekir. Eğer henüz bir belge düzenlenmemişse yine sorun çıkmayacaktır. Düzenlenmişse iptal edilmesi gerekecektir.

Fakat mal veya hizmetin bu nokta itibarıyla daha önceden teslim edilmiş olması işletme için bir zarar kaynağı olacaktır.

3.2. Kasaya Girdikten Sonra Fark Edilmesi

Sahte para işletmenin kasasına her türlü önleme rağmen herhangi bir şekilde girmiş ve muhasebe kayıtları yapıldıktan sonra bu olay saptanmışsa muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması kaçınılmazdır.

Sahte para fiilen işletmenin kasasına girmiş olduğu halde henüz kasa tahsil fişi düzenlenmemişse veya yevmiye defterine kaydedilmemişse bu durumda yine kayıtlar açısından bir sorun yaşanmayacaktır.

Çünkü burada henüz herhangi bir kayıt işlemi yapılmadığı için düzeltilmesi gereken bir kayıt da yoktur. Ama burada da bu durumun kayıtlara nasıl geçirileceği noktasında yaşanacaktır.

Çünkü sahte de olsa para tahsil edilmiştir ve buna karşın ya bir varlık kalemi eksilmiştir (örn. alacak tahsili) ya kaynaklarda bir artış olmuştur (örn. Ödünç para alma) ya da bir gelir elde edilmiştir (örn. mal satışı).

Bunun nedeni ve sorumlusu belki de hiçbir zaman bulunamayacaktır. Bu olayda kaydı yapılacak mali olayın bir ayağı gerçektir. Örneğin 100 milyon TL' lik mal satılmış ve %20 KDV ile beraber tutarı nakden (6 tane sahte 20.000.000 TL) tahsil edilmiş olsun. Satılan malın maliyeti de 70 milyon TL olsun. Sahte para fark edilmeden kayıtlara geçmiş olsaydı yevmiye defterinde aşağıdaki gibi görünecekti:

100 KASA	120.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000.000
391 HES. KDV		20.000.000
621 STMM	70.000.000	
153 TİCARİ MALLAR		70.000.000

Burada gerçek olan satışlardır. Fakat para sahtedir. Eğer bu kayıt yapılmadan önce paranın sahte olduğu ortaya çıksaydı nasıl kaydedilecekti? Şayet hiç kayıt yapılmaz ise faturası, irsaliyesi vs. kesildiği halde kayıtlara geçirilmeyen bir satış işlemi olarak kalacaktı ki bu maliye açısından önemli sorunlara yol açabilecektir. Faturanın iptali yoluna gidilse fiilen mal teslimi yapıldığı için çözüm tam olmayacaktır. Kaldı ki muhasebe dışı envanter aşamasında mallar eksik çıkacaktır. Malların fiziki miktarlarındaki bu eksiklik, değerlendirme gününde muhasebe dışı ve içi envanterlerin birbirini tutmamasına neden olacaktır. O halde nasıl kaydedilecektir? Daha açık bir ifadeyle "100 KASA HESABI" yerine hangi hesap borçlu çalıştırılacaktır ?

Burada birkaç alternatif üzerinde durulabilir:

1. Bilmeyerek normal satış kaydı,
2. Bile bile normal satış kaydı,
3. Doğrudan "197 SAYIM VE TESEL LÜM NOKSANLARI" hesabına yazmak,
4. Doğrudan "135 PERSONELDEN ALACAKLAR" hesabına yazmak,
5. Doğrudan "689 DIĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR".

Birinci durumda gerçek zannıyla alınan sahte para peşin satış kaydı yapılarak gerçekmiş gibi kasa hesabına sokulmuş olacaktır. Yukarıdaki görüntünün aynısı ortaya çıkacaktır. Kimse tarafından farkına varılmadığı sürece bu kayıtlarda böyle kalmaya devam edecektir.

Fark edildiğinde ise nasıl bir düzeltme kaydı yapılmalıdır? Her şeyden önce 100 KASA HESABI sahte para tutarı kadar alacaklandırılmalıdır. Yapılan bu düzeltme

ile fiili durum arasındaki eşleşme sağlanmış olacaktır. Ancak borçlandırılacak hesap hangisi olmalıdır? Aşağıdaki örneklerde anlatılacağı üzere bu hesabın 197 SAYIM TESELLÜM NOKSANLARI HESABI, 135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI veya 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI ilk akla gelen hesaplar olabilir.

İkinci durumda sahte para olduğu bilindiği halde fatura ve diğer belgeler nedeniyle normal peşin satış kaydı yapılarak sahte para gerçekmiş gibi kasa hesabına alınmış olacaktır. Burada da 1, durumda verilen görüntünün aynısı ortaya çıkacaktır. Fakat bu kayıtlar "özün önceliği" ilkesine aykırıdır.

Üçüncü durumda ise sahte para olduğu gerekçesiyle bu doğrudan sayım ve tesellüm noksanı hesabına yazılmaktadır. O zaman kayıtlar yevmiye defterinde şöyle gözükcektir:

197 SAYIM VE TESELL.	120.000.000	
NOK.HS.		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000.000
391 HES. KDV		20.000.000
621 STMM	70.000.000	
153 TİCARİ MALLAR		70.000.000

Kayıtlardan da görüleceği gibi sahte para 100 KASA HESABI'na alınmadı. Doğrudan noksan olarak yazıldı. "197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI" hesabı için tebliğde'de¹⁴ "sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesaptır" denmektedir. Açıklamasından da anlaşılacağı üzere bu hesap geçici bir hesaptır. Nedeni anlaşılana kadar sözü edilen noksanlar bu hesapta bekletilmekte ve sonra duruma bağlı olarak kapatılmaktadır. Burada paranın sahte olduğu fiilen tespit edilmiş ve 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HESABI'na alınmış olduğuna göre

¹⁴ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; kısaca MSUGT(SıraNo: 1-11).

geçici olan bu hesapta bu tutar ne kadar bekleyebilecektir?

Gerçekte nedeni belli olan bir noksanlığı bu hesaba kaydetmenin doğruluğu da tartışılabilir. Burada olayın nedeni belli fakat sorumlusu belli değildir. Sorumlusunun bulunamadığı durumlarda bu hesap, 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI'yla fakat kanunen kabul edilmeyen gider olarak kapatılacaktır. Zira bu hesaptaki tutarın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinin son fıkrasında yer alan "...sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." Hüküme göre dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün görünmemektedir.

Eğer işletme gerçek zannıyla sahte parayı tahsil eden kasa sorumlusundan ihmali nedeniyle bu tutarı tahsil edebilecekse ki bu (Özellikle bankacılık ve finans alanında) bir çok işletmede olağan uygulamadır¹⁵, o zaman bu olay "135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI'na" borç kaydedilerek kapatılabilir. Nitekim veznedar, kasiyer vb. personele ilişkin "kasa tazminatı" uygulaması kasanın eksik, noksan çıkması gibi durumlar için geliştirilmiş bir uygulamadır.

135 PERS.	120.000.000	
ALACAKLAR HS.		
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		120.000.000

Fakat sahte çıkan paralar kasa sorumlusunun ödeyemeyeceği kadar yüksek olması durumunda ne yapılacaktır?

Dördüncü durumda göre doğrudan 135'in borcuna da yazılabilir. Bu hesap

¹⁵ Örneğin TCDD Eskişehir Eğitim Merkezi Müdürlüğü'nün Ambar Şefi Kursu'nun "Tali Vezne ve Ambar Muhasbesi" dokümanlarında konuya ilişkin şu ifade yer alır: "Paralar içinden çıkan sahte banknotlarla, kalp madeni paralar, mevcuttan düşülerek kırmızı mumlu mühürlü bir zarf içinde Mali İşler Dairesi Başkanlığına gönderilir. Mühürlü zarflar için idari nakliyat modeli düzenlenir. Veznelere sahte para alınmışsa personele ödettirilir" (Türkmen, 2003:13).

personeler maaş veya ödenirken ücret mahsup yoluyla

135 PERS.ALACAKLAR HS.	120.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000.000
391 HES. KDV		20.000.000
621 STMM 153 TİCARİ MALLAR	70.000.000	70.000.000

Tahsil edilemediği takdirde bu alacak için şüpheli veya değersiz alacak kaydı yapılmalıdır. Ancak bunun tahsil edilme olasılığı yoksa şüpheli alacak olarak kaydedip karşılık ayrılmasının ve gelecek dönemlere devredilmesinin anlamı yoktur. Şüpheli alacak işlemlerinde aranan "kanaat verici belge" sahte paranın bizzat kendisidir hatta daha fazlasıdır. Zaten sahte para ilgili makamlara bildirileceği için burada zarar kesinlik kazanacaktır. Dolayısıyla bunu doğrudan gider ve zarar yazmak mümkündür. Bu anlayışla bakıldığında beşinci duruma göre şöyle bir kayıt yapılacaktır:

Her ne yazılırsa yazılınsa sonuçta işletme

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	120.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000.000
391 HES. KDV		20.000.000
621 STMM 153 TİCARİ MALLAR	70.000.000	70.000.000

olmaktadır. Kandırılmış ve dolandırılmış olmaktadır. İşletmenin bile bile sahte para karşılığında satış yapmayacağı varsayımına göre elde edemeyeceği kesinleşen bir sahte gelir üzerinden KDV ve diğer vergileri ödemesi ne adaletle ne de hukukla bağdaşmaktadır. Eğer imkanı bulursa zaten sorumluyu bulur malını kurtarır ve kayıtlarını ters kayıtla iptal ederek durumunu düzeltirdi veya alıcı işletme tanıdık veya ticari itibarı olan bir işletme olsaydı bunu bilerek yapmayacağına göre

fatura bilgilerine dayanarak müşteriye ulaşılır ve bu durum düzeltilebilirdi. Dolayısıyla burada sahte para ile gelen kötü niyetli müşterinin vereceği her türlü kimlik bilgileri de muhtemelen sahte olacak ve o anda yakalanmaz ise daha sonra kendisine ulaşılması ve zararın tazmini de mümkün olmayacaktır.

3.3. Kasadan Çıktıktan Sonra Farkedilmesi

Yukarıda anlatılan olay tersine çevrildiğinde yani işletme kendisine gelen sahte paranın farkına varmadan kasasına ve kayıtlarına sokup sonra peşin mal alımı vb. mali olaylar nedeniyle satıcıya ödemedi bulunurken bu durum farkedilirse ne olacak ?

İşletme, sahte parayı kendisi basmadığı veya tedarik etmediği varsayımına göre yine burada mağdur olan taraf pozisyonuna düşebilecektir. Çünkü sahte para işletme içinde şimdiye kadar fark edilememiş ise muhtemelen işletmeden bir gün çıkıp başkalarının canını yakacaktır. Burada yine iki farklı durum ortaya çıkabilir:

1. Sahte paranın ödeme (tediye) anında farkedilmesi,
2. Sahte paranın ödendikten sonra karşı tarafın itirazıyla ortaya çıkması.

Sahte paranın ödeme yapılamaya çalışıldığı anda farkedilmesi durumunda kayıtlardan çıkartılıp çıkartılmadığına bakılmalıdır. Eğer işletme kayıtlarından henüz çıkarmadıysa yukarıda (3.2.başlıkta verilen durumda) anlatıldığı üzere çözüm bulunmaya çalışılacaktır.

Asıl sorun işletmenin bu sahte parayı ödemek üzere kayıtlarından çıkartmış olması durumunda ortaya çıkacaktır. İşletmenin bunu satıcıya zarar yazmak üzere kabul ettirmesi gibi bir şansı olmadığına göre bu sahte para işletmenin elinde kalacak ve geri başa dönüp **tekrar** kayıtlarına sokmak zorunda kalacaktır.

Aynı örnek peşin mal alış işlemine uygulandığında bir tarafta sahte para farkına varılmadan kayıtlardan çıkarılırken diğer tarafta gerçek olan mal alış işlemi kayıtlara girmiş olacak yevmiye defterinde şöyle gözükcekti:

153 TİCARİ MALLAR	100.000.000	
191 İND. KDV	20.000.000	
100 KASA		120.000.000

Eğer kimse fark etmeden zaman geçmeye devam ediyorsa bu olay böyle kapanıp gidecektir. Çünkü satıcının belli bir zamandan sonra artık tespit etse bile sahte paranın kimden, nerden geldiğini bilme imkanı kalmayacaktır. Alıcı işletmenin de durduk yerde "acaba falancaya verdiğim banknotlar sahte miydi?" diye düşünmesi normalde olacak bir şey değildir.

Yukarıdaki kayıt yapıldıktan sonra sahte para ödemesi fark edilirse (tamamının sahte olduğu kabul edildiğinde) aynı tutar kadar tekrar bir ödeme yapılacaktır. Burada yapılan ödemenin türüne göre kayıt farklılaşabilecektir. Ödeme bu sefer gerçek parayla ödeme yapıldığı varsayıldığında şu şekilde bir kayıt

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	120.000.000	
100 KASA		120.000.000

Böylece karşı tarafın mağduriyeti önlenmiş oldu. Karşı taraf ise eğer karşılık ayırdı ise 654 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI ile ortadan kaldıracaktır.

Her ne şekilde olursa olsun ve daha önce hangi hesaplara kaydedilirse kaydedilsin sonuçta sahte paranın dönem sonuna kadar kaydedilip izleneceği asıl hesap "689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR" hesabı olduğundan ve bu hesap dönem sonunda "690 DÖNEM KAR ZARARI" hesabına aktarılarak kapatıldığından mali kar için olmasa bile ticari karın belirlenmesinde gider olarak hesaba katılmış olacaktır. Sonuçta sahte para nedeni ile uğranılan zarar gerçek bir zarardır. Varlıklardaki bu azalış böylece dönemin mali tablolarına yansıtılmış olur.

Öte yandan sahte paranın mali karın tespitinde "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak değerlendirilmesi bir başka sorunu doğuracaktır.

4. Sahte Paranın Gider Yazılmasının Yasal ve Mantıksal Boyutu

Sahte paranın gider yazılıp yazılmayacağı konusunda vergi mevzuatında doğrudan bir düzenlemeye yoktur. Ancak bu konuya emsal teşkil edebilecek dolaylı hükümlerden bazıları aşağıda kısaca ifade edilmeye çalışılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 88'inci maddesinin son fıkrasında yer alan "...sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." hükmüne göre sahte para nedeniyle ortaya çıkan zararın işletmenin dönem kazancının tespitinde gider olarak yazılması mümkün görünmemektedir.

Diğer yandan GVK'nın 40.maddesi ile KVK'nın 14.maddesi kazancın tespitinde gider kabul edilen ve edilmeyen hususları sayarken konuyu "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi" ilkesi ile ilişkilendirir. Buna dayalı bir görüşe göre sahte paranın bu ilkeyle ilişkilendirilmesine olanak olmadığından gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir¹⁶.

Örneğin kasadan para çalınması, normal ticari faaliyet sonucu ortaya çıkan bir zarar olmadığı için, bu şekilde ortaya çıkan kasa noksanlıklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi ve ticari kardan mali kara geçişte, ticari kara ilave edilmesi gerekir¹⁷. Hatta çalınan emtia, kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan dolayı KDV kanununun 30/d maddesine istinaden ödenen katma değer vergisi dahi indirim konusu yapılamayacaktır. Yapılan araştırmalar sonucunda noksanlığın nedeni eğer tespit edilememişse Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabındaki tutar emsal bedel üzerinden değerlendirilip hasılat kayıt edilmelidir.

Gelir Vergi Kanunu'nun 68.maddenin son fıkrasında serbest meslek kazancının tespitiyle ilgili olarak indirilemeyecek giderlerden bahsedilirken serbest meslek

¹⁶ Öktem, 1999:106.

¹⁷ Gündüz, 2002:2.

faaliyetinin icrası sırasında kaybolan paralar veya serbest meslek erbabının yanında çalışanlar tarafından çalınan paralar veya demirbaşların da buna dahil olduğu belirtilmiştir.

Anlaşılabacağı üzere yasa çalınmayı kabul etmediği gibi sahte paranın da gider yazılmasına dolaylı olarak müsaade etmektedir. Bu da yerinde bir uygulamadır. Çünkü bu müsaade verilecek olursa ciddi boyutlarda vergi kaybı doğabilecek, suistimaller ortaya çıkabilecektir.

Vergi idaresi olaya vergisel kaygılarla yaklaşmaktadır. Bu kaygının temelinde ise mükelleflerin kötü niyetli davranıp meseleyi suistimal etme ihtimalleri yatmaktadır. Oysa hukukta iyiniyet esastır. Olmayan bir gelirin vergilendirilmesi vergi adaleti ile bağdaşmaz. Mallarını sattıktan sonra eline geçen paranın sahte olduğunu anlayan mükellef en azından satılan ticari malların maliyeti kadar zarar etmiştir. Satış ile satılan malın maliyeti arasında aslında olmayan bir fark meydana gelmiştir. Ayrıca ticari malın alımı sırasında KDV ödenmiştir. Satış esnasında ise tahsil edilmiş gibi kayda geçen KDV aslında yoktur. Fakat kanun bu zararı gider olarak kabul etmeyeceği anlaşıldığı için; alacaklandırılan KDV tutarı ile alım esnasında borçlandırılan KDV mahsup edildiğinde fark ortaya çıkacaktır ki bu satışı takip eden ay içinde ilgili vergi dairesine ödenecektir.

<i>Gelir Tablosu</i>	
brüt satışlar	100.000.000 TL
satılan malın maliyeti	- 70.000.000 TL
BRÜT SATIŞ KAR/ZARARI	= 30.000.000 TL
D.O.Dışı Gider ve Zararlar	- 120.000.000 TL
DÖNEM KAR/ZARARI	- 90.000.000 TL

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere sahte para nedeniyle işletmenin uğradığı zarar 90.000.000 TL'dir. Bunun 70.000.000 TL'si satılan malın maliyeti, 20.000.000 TL'si KDV ödemesidir. Sahte paranın kanunen kabul edilmeyen gider yazılması durumunda işletme 120.000.000TL-90.000.000TL=30.000.000TL'nin vergisini verme ödeme durumunda kalacaktır.

Bu durumda mükellef dolandırıldığına mı yansın yoksa elde etmediği bir karın vergisini ödeyeceğine mi ? Mantıklı olan elde edilemeyen gelirin, ele geçmeyen ve geçmeyecek olan bir paranın vergilendirilmesinde daha adil bir düzenleme yapılması gerektiğidir.

Sonuç

Bu çalışmada öncelikle sahtecilik, sahte para ve yasal boyutu incelendi. Sahte paraların gerçeğinden nasıl ayırt edilebileceği TL kağıt paraların sahip oldukları emniyet özellikleri ışığında anlatıldı. Kişi ve kurumların sahte parayla karşılaştıklarında ne yapmaları gerektiği belirtildi.

2005 tarihinden itibaren Yeni Türk Lirası'na geçileceği ve paradan altı sıfır atılacağına ilişkin yasal düzenlemelerin tamamlanarak yasallaştığı bilinmektedir. Bu uygulamanın ekonomiye ne tür etkilerde bulunacağı ayrı bir çalışma konusu olmakla beraber gözden uzak tutulmaması gereken bir gerçek ise bu uygulamanın sahtecilere yeni fırsatlar doğurabileceği ve piyasaya Yeni Türk Lirası sahte paraların girebileceğidir. Bu bakımdan işletmelerin son derece dikkatli olmaları ve sahtecilere fırsat vermemeleri gerekir. Sahte paraların piyasaya ve kayıtlara girmesi çok kolay iken çalışmada da anlatıldığı üzere piyasadan ve kayıtlardan çıkarılması son derece zor gözükmektedir. Gerçi 1 Ağustos 2003 tarihinden itibaren başlayan ve asıl amacı kayıt dışı ekonomiyle mücadele olan söz konusu uygulamada¹⁸ belli bir limitin üzerindeki tahsilat ve tediyelerin banka veya finans kurumları aracılığıyla gerçekleştirilmesi zorunluluğu aynı zamanda sahte paranın önlenmesine de yarayacağı benziyor. Zira banka ve finans kuruluşlarının tahsilat ve tediyede bulunurken daha profesyonel ve dikkatli olmak zorunda oldukları bir gerçektir. Yani herhangi bir işletmeye oranla bir bankanın sahte parayı gerçeğinden ayırt etme mecburiyeti göreceli olarak daha yüksektir. Çünkü işletmelerde para yalnızca bir tedavül aracı iken bankalarda bizzat alış-veriş konu olan emtianın kendisidir. Gelişen

¹⁸ Geniş bilgi için bkz. Aslan, 2003.

teknolojinin de yardımıyla bu konuda daha özenli davrandıkları bilinen finansal kurumların bile zaman zaman zor durumda kaldıkları bilinmektedir. Fakat bu olumsuz durumun mudilere yansıtılması söz konusu olamayacağına göre işletmeler en azından belli bir limitin üzerindeki tediye ve tahsilatlar açısından güvence altına alınmış olacaklardır.

Fakat nakit devir hızı çok yüksek olan işletmelerde, işlem hacmiyle ilişkilendir-mek suretiyle belli limitlerin aşmayan sahte paraların gider kabul edilmesi, sahte paranın ilgili makamlara teslimi sırasında düzenlenen tutanakların muhasebe kayıtlarına esas belge kabul edilmesi, vergi idaresinin de takdir yetkisi içinde bu belgeyi gider belgesi olarak kabul etmesi, bu konuda yasal düzenlemeler yapılmaya kadar yerinde olacaktır.¹⁹ Kaldı ki vergi mevzuatında sahte paranın gider yazılmayacağına ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Fakat burada tüm işletmeleri kapsayan genel bir düzenleme sahteciliği körükleyecektir. Bunun yerine, sahte para ile karşılaşan mükellefin vergi idaresine başvurusu üzerine sadece o mükellefe özgü olarak gider yazma hakkı vermek en uygun yol olabilecektir.

Ne kadar önlem alınırsa alınsın sahte para sorunuyla karşılaşan işletmelerin mağduriyetlerine mağduriyet ekleyen mevcut durumun daha adil bir çözüme kavuşturulması konusunda ivedi bir

ve vergi ile ilgili mevzuatta bu konuda doğrudan en ufak bir düzenlemenin şim-diye değin yer almamış olmasıdır.

Yararlanılan Kaynaklar

- ASLAN, İbrahim (2003)**, "1 Ağustostan İtibaren Para Hareketleri İzlemeye Alınıyor", http://www.alomaliye.com/ibr_ahim_aslan_1_agustos_p_ara.htm, 31 Temmuz 2003.
- GÜNDÜZ, Zeki (2002)**, "2002 Yılı Dönem Sonu İşlemlerine İlişkin Hatırlatmalar", Vergi Bülteni, No: 147, <http://www.pweglobal.com/tr/tur/about/svcs/tis/index.html>.
- ÖKTEM, Recep (1999)**, "Sahte Para ve Muhasebesi", Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 18, Sayı: 13, Ağustos-1999, ss.104-109.
- SEYİDOĞLU, Halil (1992)**, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Yayınları No.4, Ankara.
- TÜRKMEN, Mustafa (2003)**, Tali Vezne Ve Ambar Muhasebesi, T.C.D.D Eskişehir Eğitim Merkezi Müdürlüğü, Ambar Şefi Kursu.
- http://www.an karaemniyet.gov.tr/html/sizlericin/sahte_p_ara/sahtecilik.php
- <http://www.bursapolis.gov.tr/sahtepara/sahtepara.htm>
- http://www.duzceemniyet.gov.tr/kacakcilik/b_kacakcilik_sahtepara.html
- <http://www.iem.gov.tr/kriminal/bilgi/para.htm>
- http://www.kom.gov.tr/mali/mali_sahtepara.htm#5milyon
- <http://www.mersinemniyet.gov.tr/para.htm>
- <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/egm/si00000.html>
- <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/egm/s200000.html>
- <http://www.aksam.com.tr/arsiv/aksam/2003/02/04/azidizi/yazidizi3.html>
- 320 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 04.07.2003.

Oktem, 1999:106.

olaylarının yaşandığı ülkemizde muhasebe

Bir Öğretmenin Yıllık Geliri		30 Yaş Altı Öğretmen Oranı (%)		Öğretmenlerin Yıllık Kazancı (\$)	
Kent	Yıllık Net Gelir (\$)				
Basel	57.600	Endonezya	52	İsviçre	33.209
Cenevre	54.800	Brezilya	35	Almanya	29.697
Tokyo	38.300	Çin	33	Danimarka	28.140
Londra	24.200	Arjantin	30	Hollanda	25.896
Madrid	21.800	Lüksemburg	27	ABD	25.707
Atina	15.900	Tunus	27	Avusturya	21.804
İstanbul	8.300	Slovakya	24	Fransa	19.761
Prag	4.700	Malezya	23	İtalya	19.188
Moskova	1.700	İngiltere	21	Meksika	10.465
Sofya	1.700	Yeni Zelanda	19	Türkiye	9.116
Nairobi	1.600	Avusturya	16	Çek Cumhuriyeti	6.806
Kiev	500	Çek Cum.	15	Macaristan	5.763
		Finlandiya	15		
		Hollanda	14		

Kaynak: Referans Gazetesi, 9.07.2004 *Kaynak: Referans Gazetesi, 21.11.2004* *Kaynak: UNESCO*
Kaynak: Referans Gazetesi, 04.10.2004