

VERGİ KAÇIRMA AMAÇLI MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNE BİR İNCELEME*

Dr. Öğr. Üyesi Münevver KATKAT ÖZÇELİK**

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös493- ös517

ÖZ

ÖS
493

Bu çalışma, vergi kaçırma amacıyla yapılan muhasebe hilelerini ve bu konuda vergi idaresi tarafından alınan önlemleri incelemek amacıyla yapılmıştır. Çalışmada, muhasebe hilelerinin amaçları, yöntemleri ve vergi kaçırma amacıyla yapılan muhasebe hileleri literatür taramasına, vergi idaresi tarafından alınan önlemler, vergi denetim teknikleri ve yöntemleri de Gelir İdaresi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlıklarının Faaliyet Raporlarına dayalı olarak incelenmiştir. Araştırma sonucunda, Vergi İdaresinin, risk analizine dayalı denetim yöntemiyle daha etkin bir denetimin yapılabilmesi amacıyla denetim yapısını değiştirdiği, yeni sistem ve projeler geliştirdiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Vergi, Muhasebe Hileleri, Denetim

Jel Sınıflandırması: H26, M40, M42

AN INVESTIGATION ON TAX EVASION ORIENTED FRAUDULENT CASES IN ACCOUNTING PRACTICE

ABSTRACT

This study was conducted to examine the accounting frauds committed for tax evasion and the measures taken by the tax administration. In the study, the aims and methods of accounting frauds as well as accounting frauds performed for tax evasion purposes have been examined

* Makale gönderim tarihi: 15.06.2018; Kabul tarihi: 31.07.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Artvin Çoruh Üniversitesi, Hopa İİBF, İşletme Bölümü, mkatkat@artvin.edu.tr, orcid.org/0000-0001-7299-7952

Atıf: Özçelik, M. K. (2018). Vergi kaçırma amaçlı muhasebe hileleri üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös493- ös517

based on the literature review. The measures taken by the tax administration, and techniques and methods of tax audit were also examined based on the Activity Reports of the Revenue Administration and Tax Inspection Board Presidencies. As a result of the research, it has been determined that the Tax Administration changed the audit structure, developed new systems and projects in order to be able to perform a more effective audit with an audit method based on risk analysis.

Keywords: Accounting, Tax, Accounting Fraud, Audit

Jel Classification: H26, M40, M42

ÖS
494

1. GİRİŞ

İşletmelerin sahip oldukları varlık ve kaynaklardan yöneticiler, ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar ve devlet gibi işletme ile ilgili çıkar çevrelerinin farklı beklentileri karşılanmaya çalışılmaktadır. Beklentilerin farklı olması işletmelerde hileli işlemlerin yapılması için ortam oluşturmaktadır. İşletme yönetiminden sorumlu kişiler, işletme çalışanları veya üçüncü şahıslar kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla yanıltıcı veya aldatma içeren davranışlarda bulunmaktadırlar (Okay 2011, 58).

İşletmelerin büyümesi, çalışan sayısının fazla olması ve otomasyonun artması hile olaylarının tespit edilip ortaya çıkarılmasını ve önlenmesini güçleştirmektedir. Bu nedenle işletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hileleri gün geçtikçe artmaktadır (Bayraktar 2007, 19).

Çoğunlukla işletme çalışanları üzerinde çeşitli nedenlerle “baskı” unsurunun ortaya çıkması, hile yapılmasına imkân verecek bir yapı içerisinde “fırsat” unsurunun bulunması ve yapılan hileleri “haklı gösterme“ çabaları hilenin doğmasına neden olmakta ve bu üç unsurun bir araya gelmesiyle oluşan yapı “Hile Üçgeni” olarak adlandırılmaktadır. 2004 yılında Davit T.Wolfe ve Dana R. Hermanson tarafından hilenin unsurlarına “yetkinlik” unsuru da eklenerek “Hile Üçgeni”, “Hile Karosu” halini almıştır. Fırsat unsuru kişinin hile yapması için bir kapı açarken baskı ve haklı gösterme unsurları kişiyi hileye yönlendirmektedir. Ancak açık kapının fırsat olarak fark edilebilmesi ve fırsatın değerlendirilebilmesi kişinin doğuştan yeteneklerine ve sonradan kazandığı becerilerine yani yetkinliklerine bağlıdır.

Finansal zorlukların üstesinden gelinmesi veya yönetsel amaçların gerçekleştirilmesi gibi nedenlerle işletme hakkında bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin gerçekçi bir şekilde açıklanmasından kaçınmak için geçmişte muhasebe hilelerine başvurulmaktaydı. Günümüzde ise büyük oranda yasalarla düzenlenmemiş hususlar, yoruma müsait hususlar, subjektif (takdire bağlı) hususlar ve seçenekler arasında tercihler gibi illegal olmayan uygulamaların kişiler tarafından bilinçli şekilde ve profesyonelce uygulanması şeklinde yaratıcı muhasebe uygulamalarına başvurulmaktadır.

Yaratıcı muhasebe ile hilenin ortak noktaları; her ikisinin de kasıt unsurunu içermesi, finansal tabloların olduğundan farklı sunulması veya gerçeği saptırma ve bir amaca hizmet

edilmesi nedeniyle yanlış sunumun mevcut olmasıdır. Amerikan literatüründe yaratıcı muhasebenin hileyi içeren bir kavram olduğu yönünde genel bir kanaat mevcutken, İngiliz literatüründe yaratıcı muhasebenin hileyi içermediği, düzenleyici sistemin esnekliklerinden yararlanılması şeklinde gerçekleşen uygulamalar olduğu savunulmaktadır (Artar 2016).

Kamuya yönelik olarak işletmeler tarafından yapılan hilelerin esas amacı vergi matrahının doğru tespitini engelleyerek ödenecek vergi tutarını eksiltmek veya mümkünse hiç vergi ödememektir. İşletmeleri vergi kaçırma eylemine sevk eden nedenler olarak yüksek vergi oranları, vergilemede adaletsizlik, sıklıkla çıkan aflar, işletmelerin kimi zaman yaşadıkları mali sıkıntılar, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve politik nedenler sayılabilir.

Bu durumda kamunun en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin korunması ve artırılması için vergi matrahını etkileyecek şekilde yapılan muhasebe hilelerinin ve dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkinliğin sağlanmasında vergi idaresine önemli görevler düşmektedir (Şevkin 2011, 225).

Bu çalışma, vergisel yönden yapılan muhasebe hilelerini ve bu konuda vergi idaresi tarafından alınan önlemleri incelemek amacıyla yapılmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde muhasebe hileleri ve yöntemleri açıklandıktan sonra muhasebe hilelerinin nedenleri üzerinde durulmuş, daha sonra vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma amacıyla yapılan muhasebe hileleri ve vergi idaresi tarafından alınan önlemler, vergi denetim teknikleri ve yöntemleri irdelenmiştir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Muhasebe literatüründe muhasebe hata ve hilelerini konu alan çok sayıda çalışmaların yer aldığı, ancak bu hata ve hilelerin vergisel yönünü ele alan ve muhasebe hilelerinin önlenmesi amacıyla vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen vergi denetimi teknik ve yöntemleri konusunda çalışmaların az olduğu, bu konunun daha çok maliye literatüründe işlendiği görülmüştür.

Muhasebe hilelerinin vergisel yönüne ve vergi denetimine değinen çalışmaların bazıları aşağıda Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Literatür Özeti

Yazar (Yıl)	Çalışmanın Özeti
Yücelen (2009)	Türkiye’deki vergi denetim teknikleri ve bilgisayar destekli vergi denetimi konusu araştırılmış, dijital kaynaklardan faydalanılması, defter ve belgelerin kâğıt ortamından çıkarılarak elektronik ortama geçirilmesi halinde denetimin daha etkin yapılacağı, böylece kayıt dışı ekonominin önüne geçilebileceği, mükellefler arasında adil bir vergilemenin sağlanacağı görüşü ileri sürülmüştür.

Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme

ÖS
496 5
16

Rakıcı (2011)	Türkiye’de kayıtdışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği üzerinde durulmuştur. Vergi denetim yapısında değişiklik incelenmiş, vergi denetiminin kayıtdışı ekonomi açısından daha fonksiyonel hale gelebilmesi için denetim elemanlarının nitel ve nicel olarak kapasitelerinin artırılması gerektiği belirtilmiştir.
Okay (2011)	Muhasebede hata ve hileler meslek etiği açısından irdelenmiştir. Yapılan araştırma sonucunda, bağımsız muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara ve hatalara yönelten gerekçelerin başında devletin adil bir vergi sisteminin olmamasının geldiği tespit edilmiştir.
Şevkin (2011)	Vergi matrahını etkileyen muhasebe hileleri ve denetimi konusu araştırılmış, vergi kaçırmaya neden olan unsurlar belirtilmiş, bu konuda vergi idaresi tarafından alınabilecek önlemler hususunda öneriler geliştirilmiştir.
Açık (2012)	Muhasebede hata ve hileler vergi hukuku açısından incelenmiştir. Ekonomi ve sosyal hayat üzerinde ciddi sorunlara yol açan muhasebe hilelerini engelleyecek veya ortaya çıkarabilecek önlemlerin alınması için kullanılan yöntemlerin ve hilelere başvurmanın altında yatan amaçların iyi bir biçimde analiz edilmesi halinde hileleri önleyebilecek veya ortaya çıkarabilecek rasyonel adımların atılabileceği, bu konuya ilgililerin özenle eğilmeleri gerektiği belirtilmiştir.
Bakar ve Gerçek (2016)	Vergi denetiminde risk analizinin yeri konusunda bazı ülke uygulamaları incelenmiş ve Türkiye için bir değerlendirme yapılmıştır. Çalışmada incelenen ülkelerde uygulandığı tespit edilen ve önemli olduğu düşünülen düzenlemelerin Türkiye’de de yapılması önerilmiştir.
Akalın (2017)	TM 8 kapsamında muhasebede hata ve hilenin tespiti ve şirketlerin bağımsız denetim raporlarının incelenmesi konulu çalışma yapılmıştır. Gelişen teknolojinin yardımıyla hile konusunda bilgi ağı oluşturulması, kişiler, işletmeler ve devletin birbirine yardımcı olması halinde hilelerin ortadan kaldırılması tamamen mümkün olmasa da en aza indirilebileceği görüşü ileri sürülmüştür.

3. MUHASEBE HİLELERİ

Hile, işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarıdır (SPK 2006, Altıncı Kısım, md.4).

Muhasebe hileleri ise, muhasebe kayıtlarının değiştirilmesi, yanlış hesaplarda gösterilmesi, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, finansal tablolarda önemli olay ve işlemlerin yanlış beyan edilmesi veya kasıtlı olarak ihmal edilmesi, ispatlanmamış işlemlerin olması şeklinde gerçekleştirilen faaliyetler olarak tanımlanabilir (Akalin 2017, 20).

Hile, varlıkların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlama olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması daha çok işletme içinde alt kademedeki çalışanlar tarafından gerçekleştirilirken, hileli finansal raporlama genellikle tepe yöneticiler tarafından, işletmelerin mali tabloları ile oynanması şeklinde gerçekleştirilmektedir (Ocak ve Güçlü 2014, 126).

Varlıkların kötüye kullanılması, işletme varlıklarının çalınması eylemini içerir. Çoğunlukla çalışanlar tarafından nispeten küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilir. Genellikle varlıkların kaybolduğunu veya izinsiz şekilde teminat olarak verildiğini gizlemek amacıyla yanlış ya da yanıltıcı belge veya kayıtlar düzenlenir. Varlıkların kötüye kullanılması aşağıdaki gibi çeşitli yollarla gerçekleştirilir.

- Tahsilatın zimmete geçirilmesi (örneğin, alacak hesaplarındaki tahsilatın kötüye kullanılması veya kayıtlardan silinmiş alacaklardan gelen tahsilatın kişisel banka hesaplarına aktarılması).

- Fiziki varlıkların veya fikri hakların çalınması (örneğin, kişisel kullanım veya satış amacıyla stokların çalınması, satış amacıyla hurdaların çalınması, işletmeye ait teknolojik verilerin rakip işletmelerle gizli anlaşmalar yapılarak menfaat karşılığı verilmesi).

- İşletmenin teslim almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapmasına sebep olunması (örneğin, hayali satıcılara ödeme yapılması, fiyatları olduğundan yüksek göstermeleri karşılığında işletmenin satın alma birimi çalışanlarına tedarikçiler tarafından ödeme yapılması, hayali çalışanlara ödeme yapılması).

- İşletme varlıklarının kişisel amaçlar için kullanılması (örneğin, işletme varlıklarının kişisel kredi veya ilişkili taraf kredisi için teminat olarak kullanılması).

Hileli finansal raporlamada ise finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla, bazı tutar veya açıklamalara finansal tablolarda yer verilmemesini, kasıtlı olarak yanlışlıklar yapılmasını ve etkin şekilde işliyor görünen kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesini içerir. Hileli finansal raporlama aşağıdaki gibi çeşitli yollarla gerçekleştirilir (KGK, Bağımsız denetim Standardı 240).

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya bu kayıtları destekleyen belgelerin manipüle edilmesi, tahrif edilmesi (evrakta sahtecilik dâhil) veya değiştirilmesi.

- Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem veya diğer önemli bilgilere kasıtlı olarak yer verilmemesi veya bunların yanlış yansıtılması.

- Tutar, sınıflandırma, sunum biçimi veya açıklamaya ilişkin muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

- Faaliyet sonuçlarını manipüle etmek veya başka hedeflere ulaşmak amacıyla, özellikle muhasebe döneminin sonuna doğru gerçek olmayan yevmiye kayıtlarının yapılması.

- Hesap bakiyelerini tahmin etmek için kullanılan varsayım ve yargıların uygun olmayan biçimde değiştirilmesi.

- Raporlama döneminde meydana gelen olay ve işlemlerin finansal tablolara yansıtılmaması veya zamanından önce ya da sonra yansıtılması.

- Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gereken açıklamaların ihmal edilmesi, yanlış sunulması veya bunların anlaşılmasının zorlaştırılması.

- Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek hususların gizlenmesi.

- İşletmenin finansal durumunu veya performansını olduğundan farklı göstermek amacıyla kurgulanmış karmaşık işlemlerin gerçekleştirilmesi.

- Önemli ve olağan dışı işlemlerin şartlarının ve bunlarla ilgili kayıtların değiştirilmesi.

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından açıklanan hileli finansal raporlama yöntemlerini kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemten önce veya sonra kayıt, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı, bilançonun maskelenmesi şeklinde altı grup altında toplamak mümkündür (Yardımcıoğlu ve diğerleri 2014, 178).

3.1. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Muhasebe hilelerinin yapılma nedenlerini işletmelerin paydaşlarının durumları belirler. Muhasebe hilelerinin nedenleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Şevkin 2011, 13).

3.2. Vergisel Amaçlı Muhasebe Hileleri

Tablo 2. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Hileleri Gerçekleştirilenler	Hilenin Muhatapları	Hilenin Nedenleri
	Devlet	Vergi kaçakçılığı veya teşviklerden yararlanma isteği
	Ortaklar	Kârın olduğundan farklı gösterilerek prim alınabilmesi veya daha az kâr dağıtarak aradaki farktan yararlanma isteği

Yönetim	Yatırımcılar	Şirket performansını olduğundan iyi göstererek şirketi yatırım için cazip gösterebilmek veya mevcut durumu koruyabilmek
	Müşteriler	Sahte çekler ve iadeler ile müşterilerden daha fazla tahsilât yapabilmek
	Satıcılar	Sahte fatura veya iadeler ile daha az tediye yapabilmek
	Sigorta şirketleri	Sahte uygulamalar ile daha fazla zarar tazminatı alabilmek
	Diğer çalışanlar	Kârı olduğundan düşük göstererek daha az prim veya ikramiye dağıtmak
Çalışanlar	İşletme	İşletmeden hırsızlık yaparak nakdi veya aynı menfaat elde etmek
Rakipler	İşletme	-İşletmede çalışanlar ile anlaşarak işletmeden sahte belgeler veya tahrif edilmiş kayıtlar ile daha fazla tahsilat yapabilmek, -İşletmenin ticari sırlarına vakıf olabilmek, -İşletme kayıtlarında sahte müşterilere satış yaptırılarak gerçek müşterileri rakip şirkete çekmek.
Müşteriler	İşletme	İşletmede çalışanlar ile anlaşarak işletmeden sahte çekler ve iadeler ile daha az tediye yapabilmek
Satıcılar	İşletme	Sahte fatura veya iadeler ile daha az tediye yapabilmek

Vergi matrahını azaltmak amacıyla yapılan muhasebe hileleri, vergiye tabi gelirin ve/veya ödenmesi gereken verginin kısmen veya tamamen azaltılması amacıyla, normal bir vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılmasını güçleştirecek şekilde, muhasebe kayıt ve tekniklerinin kullanılması suretiyle gizlemeye yönelik olarak yapılan muhasebe işlemleridir (Oral 2010, 37).

İşletmelerin muhasebe hilelerine başvurma nedenlerinin başında vergi kaçırma eylemi gelmektedir. İşletmeler az olan giderlerini yüksek, fazla olan gelirlerini de düşük göstererek daha az vergi ödemek suretiyle vergi kaçırma eylemini gerçekleştirmektedirler (Akalin 2017, 23).

İşletmeler vergi matrahını azaltmak amacıyla vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma yöntemlerini kullanırlar. Vergiden kaçınmaya yönelik uygulama yasal bir yol olup çoğunlukla

yaratıcı muhasebe uygulamaları ile eşit görülmektedir. Vergi kaçırma ise yasa dışı bir yol olup hile ile eşit olarak algılanmaktadır (Aygün 2013, 57).

Vergi matrahını azaltmak amacıyla yapılan muhasebe hileleri gelir azaltıcı, gider ve maliyetleri artırıcı fiiller olarak ayrıma tabi tutulur.

3.2.1. Gelir Azaltıcı Filler

Gelir azaltıcı filler aşağıdaki şekilde sıralanabilir; (Bayraktar 2007, 21-24)

- Defterlerde gelir toplamının olduğundan eksik hesaplanması, bazı tahsilat kayıtlarının atlanması,

- Yapılan satışların karşılığında belge düzenlenmemesi, ya da düşük tutarlı düzenlenmesi,

- Kapalı faturanın (bedeli peşin alınmış) açık fatura gibi kayıtlara yansıtılması,

- Üretilen mal miktarının gizlenmesi,

- Yüksek fiyattan satılan duran varlığın düşük bedelle satılmış gibi gösterilmesi,

- Hisse senedi ve tahvillerden sağlanan gelirlerin kayıt dışı bırakılması,

- Tahsil edilen alacakların tahsil edilmemiş gibi gösterilmesi,

- Düzenlenen belgelerin defterlere eksik tutarlarla kaydedilmesi,

- Cari döneme ilişkin gelirin gelecek döneme kaydırılması,

- Paravan firma ya da şahıslar kullanılarak hasılatın başkasına mal edilmesi,

- Satış hasılatının avans ya da teminat olarak kaydedilmesi; bazı sabit kıymet satışlarının kiralama ya da bedelsiz kullanım gibi muhasebeleştirilerek gelirin gizlenmesi,

- Teminat maksadıyla verilen paranın, menkul kıymetlerin, üçüncü kişilerce tahakkuk ettirilen faizlerin kaydedilmemesi,

- Hasılat ya da ciro primi gibi dolaylı gelir unsurlarının kayıt dışı bırakılması,

- Döviz mevcudu ya da döviz üzerinden bir alacaktan doğan kur farklarının hesaplanmaması ya da eksik hesaplanması,

- Taksitli satışlar ya da geç ödemeler dolayısıyla müşterilerden alınan vade farklarının kaydedilmemesi,

- İşletmelerin normal faaliyet konusu dışında, mali sektörden elde ettikleri arızı gelirlerin yasal kayıtlar dışında tutulması,

- İşletmeye ait kaynakların ortaklar tarafından bedelsiz olarak kullanılması ya da gerçek

işlemlerin bu şekilde gizlenmesinin sağlanması.

3.2.2. Gider ve Maliyetleri Artırıcı Filler

Gider ve maliyetleri olduğundan yüksek göstermeye yönelik filler aşağıdaki şekilde sıralanabilir: (Bayraktar 2007,22-24)

- Kârı düşük göstermek için kasten matematiksel hata yapılması,
- Defterlerin gider kısmı toplamının olduğundan fazla hesaplanması,
- Düzenlenen belgelerin muhasebe defterlerine fazla tutarlarla kaydedilmesi,
- Gelecek döneme ilişkin bir giderin cari döneme kaydırılması,
- Belgelere dayanmayan muhasebe kayıtlarının (hayali kayıt) yapılması,
- Vadeli mal alımı olduğu halde peşin ödenmiş gibi kasadan çıkış yapılması,
- Gerçek bir mal akımını yansıtmayan sahte gider ya da maliyet belgeleri (naylon fatura) temin edilerek, bunların kullanılması,
- Gerçek bir alış belgesi üzerinde tahrifat yapılarak, tutarının olduğundan fazla gösterilmesi,
- Ticari bir ilişki ya da ortaklık ilişkisi içinde bulunulan kişilere ait gider unsurlarının işletmeye mal edilmesi,
- İşle ilgisi olmayan şahsi giderler ile yasaların kabul etmediği gider unsurlarının indirim konusu yapılması,
- Tahsil edilen alacakların henüz tahsil edilmemiş gibi gösterilmesi,
- Döviz üzerinden bir borçtan dolayı kur farklarının fazla hesaplanması,
- Yasal şartları oluşmadığı halde bazı alacakların şüpheli ya da değersiz alacak gibi dikkate alınması,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bedelinin doğrudan gider yazılması ya da bunlara ilişkin amortismanların fazla hesaplanması,
- Ayrılması gereken amortisman tutarından daha fazla tutarda amortisman ayrılması,
- Alacak senetlerinin reeskont işlemleri sırasında yanlış hesaplanması suretiyle fazladan gider indirimine sebebiyet verilmesi,
- Ortaklara ya da yakınlarla hayali avans kaydı yapılması,
- Bilinçli olarak mükerrer kayıtlar yapılması,

- İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmayan bazı harcamaların işletme kayıtlarına yansıtılması,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde amortisman ve genel gider dağıtımının yanlış yapılması suretiyle cari yıla fazladan gider yazılması,
- Temsil ve ilzam giderlerinin olduğundan daha fazla gösterilmesi,
- Mal ve hizmetin, işletme ile ilgili olmayan birisi adına alınmasına rağmen, belgenin işletme adına alınması,
- Götürü işi altında, adresi belli olmayan şahıslara gider pusulası düzenlettirilmesi,
- Henüz ödenmemiş borçların ödenmiş gibi gösterilmesi,
- Üretilen ya da satın alınan değerlerin maliyet bedelinin yanlış hesaplanması suretiyle dönem giderlerinin yüksek belirlenmesi.

ös
502

3.2.3. Vergisel Amaçla Yapılan Hileli Muhasebe Kayıtlarına İlişkin Örnekler

Yukarıda teorik olarak açıklanan vergisel amaçlı muhasebe hilelerine ilişkin olarak uygulamada görülen hileli yevmiye kayıt örnekleri ile olması gereken kayıtlar aşağıda gösterilmiştir.

Örnek 1.

İşletme, gider ve maliyetleri sabit tutup, hasılatı azaltarak ödenecek vergi miktarını düşük tutmak istemiştir. Bu nedenle, 10.000 + % 18 KDV ile yapmış olduğu satışlarından eline geçen çekleri ortaklardan almış gibi göstererek aşağıdaki şekilde hileli kayıt yapmıştır (Akalin 2017, 21).

101. ALINAN ÇEKLER	11.800,-	
331. ORTAKLARA BORÇLAR		11.800,-

Olması gereken muhasebe kaydı;

101. ALINAN ÇEKLER	11.800,-	
600. YURTIÇİ SATIŞLAR		10.000,-
391. HESAPLANAN KDV		1.800,-

Örnek 2.

İşletme, 250.000 TL bedelle bir adet daire satışı yapmış, satış bedeli tahsil edilmiş ve satın alan kişi tarafından dairede ikamet edilmeye başlanmıştır. Fakat işletme dönem kârını ötelemek amacıyla fatura kesmemiş aşağıdaki şekilde hileli kayıt yapmıştır (Yardımcıoğlu ve diğerleri 2014,184).

102. BANKALAR	250.000,-	
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		250.000,-

Olması gereken muhasebe kaydı;

102. BANKALAR	250.000,-	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		250.000,-

ÖS
503

İşletme ayrıca dönem başında beş yıllık süre ile kiralamış olduğu iş makinelerinin kira bedeli olan 600.000 TL'yi peşin olarak ödemiş ve kiralama işlemini dönemsellik ilkesine aykırı olarak aşağıdaki şekilde muhasebeleştirmiştir.

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	600.000,-	
102. BANKALAR		600.000,-

Olması gereken muhasebe kaydı;

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000,-	
180. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	110.000,-	
280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	480.000,-	
102. BANKALAR		600.000,-

Bu türden işlemler raporlanan dönem gelirini düşük göstermeyi veya şirketin cari dönemdeki gelirlerinin bir kısmını gelecek dönemlere aktararak şirketin istikrarlı biçimde seneler itibariyle kâr ettiği izlenimini uyandırmayı amaçlayan hileli muhasebe işlemleridir. Aynı zamanda, raporlanan dönem gelirleri gelecek dönemlere aktararak ve gelecek dönemlere ait giderler cari dönemde giderleştirilerek vergi matrahında azalmaya neden olunmaktadır (Şevkin 2011, 107).

Örnek 3.

İşletme 40.000,- TL bedelli iş makinesi kiralama faturasını vergi beyannamesinde kârı düşük göstermek için 400.000,- TL olarak kayıtlara girmiştir.

Olması gereken muhasebe kaydı;

ös
504

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000,-	
320. SATICILAR		40.000.-

Hatalı kayıt;

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	400.000,-	
320. SATICILAR		400.000.-

Bu türden bir işlemin hata veya hile olarak değerlendirilmesinde, mükellefin bu işlemi yaptığı dönemde vergi ödemesi çıkıp çıkmadığına, bu tür uygulamaların tekrarlarının olup olmadığına bakılmalıdır. Eğer vergi ödemesi çıkan dönemlerde bu türden uygulamalara birden fazla rastlanıyorsa, burada kasıt unsurunun aranması ve işlemin hile olarak kabul edilmesi gerekmektedir. İşletmenin bu işlemi tespit etmesinin ardından yapması gereken, giderin gerçek tutarı kayıtlarda kalacak şekilde, fazla gider tutarını ters kayıt ile kapatmak olmalıdır (Şevkin 2011, 101).

320. SATICILAR	360.000,-	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		360.000.

Düzeltilme kaydı;

Örnek 4.

İşletme almış olduğu bir ihalede yüksek kâr elde etmiştir. Kârını düşük gösterip vergiyi de az ödemek istemektedir. İhale devlet ihalesi olduğu için hasılatını gizlemeyi başaramamaktadır. Sahte belge düzenlenmesi halinde ağır bir ceza miktarı ile karşılaşacağını düşündüğünden elindeki gerçek gider belgelerini fazla tutarda kaydetmeye karar vermiş, bu niyetle aşağıdaki

150. İLK MADDE VE MALZEME	50.000,-	
191. İNDİRİLECEK KDV	9.000,-	
320. SATICILAR		59.000,-
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	50.000,-	
150. İLK MADDE VE MALZEME		50.000,-

**ÖS
505**

Olması gereken muhasebe kaydı;

150. İLK MADDE VE MALZEME	5.000,-	
191. İNDİRİLECEK KDV	900,-	
320. SATICILAR		5.900,-
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ	5.000,-	
150. İLK MADDE VE MALZEME		5.000,-

hileli kaydı yapmıştır (Yardımcıoğlu ve diğerleri 2014, 183). (İlk madde ve malzeme tutarı 5.000, KDV 900)

Örnek 5.

600. YURTIÇİ SATIŞLAR	2.000,-	
191. İNDİRİLECEK KDV	360,-	
120. ALICILAR		2.360,-

Olması gereken muhasebe kaydı;

Ös
506

120. ALICILAR	2.360	
600. YURTIÇİ SATIŞLAR		2.000
391. HESAPLANAN KDV		360

İşletme 2.000 TL + % 18 KDV ile mal satmış, hasılatı ve KDV miktarını düşük göstermek amacıyla aşağıdaki gibi hileli kaydı yapmıştır.

Burada iki katlı bir hile yapılmıştır. 2.000 TL olması gereken hasılat ile 360 TL olması gereken KDV 2.000 TL ve 360 TL azalmıştır. Bu da hasılatta 4.000 TL, KDV’de 720 TL’lik bir farka sebep olmaktadır. Hata mı, hile mi olduğunun tespiti zordur. Mükerrer olarak aynı işlemlerin yapılıp yapılmadığı dikkatle incelenmelidir. Aynı işleme tekrar rastlanması halinde hile olduğu anlaşılır (Akalin 2017,22).

4. VERGİ DENETİMİ

Bir vergi sisteminin başarısı, verginin yasal alt yapısının oluşturulmasının yanında mevzuatın uygulanmasına ve uygulamanın denetlenmesine bağlıdır. Vergi denetimi mükelleflerin mevzuata uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olarak vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerdir. (Bakar ve Gerçek 2016, 169).

Vergi denetim faaliyetlerinin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere belli başlı amaçları bulunmaktadır. Vergi denetiminden beklenen mali amaç, devletin gelir ihtiyacının karşılanmasıdır. Dolayısıyla, vergi denetimi kayıp ve kaçakların önlenmesinde rol üstlenerek devletin fazla gelir kaybına uğramasını önlemektedir. Vergi denetiminin en önemli ayağını vergi incelemesi oluşturmaktadır (Rakıcı 2011, 347).

Vergi incelemesi, mükelleflerin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenmesi, hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesine ve sağlanmasına yönelik bir denetim şeklidir (Abdioğlu 2007, 162).

4.1.Vergi Denetiminin Yapısı

Vergi denetiminin en önemli ayağı olan denetim elemanlarını, vergi denetiminin yapısı değişmeden önce; Bakana bağlı; maliye müfettişleri ve hesap uzmanları, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı gelirler kontrolörleri ve defterdarlık emrindeki yerel denetim birimi olan vergi denetmenleri oluşturmaktaydı. Maliye Bakanlığı'na ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı ikili bir yapının denetimde çift başlılığa yol açtığı, denetim elemanları arasında var olması gereken koordinasyonun sağlanamadığı, gerekli planlamanın yapılamadığı ve mükerrer incelemelere neden olduğu, dolayısıyla denetim etkinliğinin azaldığı ileri sürülmekteydi (Rakıcı 2011,347).

Vergi denetim yapısında görülen aksaklıklar sonucunda, Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 10/07/2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

Söz konusu Kararname ile, 10.07.2011 tarihi itibari ile “Maliye Başmüfettişi”, “Baş Hesap Uzmanı” ve “Gelirler Başkontrolörü” kadrolarında bulunanlar “Vergi Başmüfettişi” kadrolarına; “Maliye Müfettişi”, “Hesap Uzmanı” ve “Gelirler Kontrolörü” ile “Vergi Denetmeni” kadrolarında bulunanlar “Vergi Müfettişi” kadrolarına; “Maliye Müfettiş Yardımcısı”, “Hesap Uzman Yardımcısı” ve “Stajyer Gelirler Kontrolörü” ile “Vergi Denetmen Yardımcısı” kadrolarında bulunanlar da “Vergi Müfettiş Yardımcısı” kadrolarına atanmıştır (VDK 2012,1).

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, Vergi denetim Kurulu Başkanlığına vergi incelemelerinin yapılması, mükelleflerin faaliyetlerinin analiz edilerek risk alanlarının tespit edilmesi, ihbar ve şikâyetlerin değerlendirilmesi, inceleme ve denetim sonuçlarının izlenmesi, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi, inceleme ve denetim rehberlerinin hazırlanması, etik kuralların belirlenmesi ve Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim, soruşturma ve benzeri görevlerin yapılması gibi görev ve yetkiler verilmiştir (VDK 2012, 1)

Vergi denetim Kurulu Başkanlığı, vergi incelemesi, teftiş, denetim, soruşturma görev ve yetkilerine haiz olup; kayıt dışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin bir rol üstlenmektedir.

Veri Denetim Kuruluna verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla Bakanlık Makamının onayıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere;

- 29 İlde (İstanbul'da 6, Ankara'da 4 olmak üzere) toplam 37 adet Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A Grubu),

- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B Grubu),

- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere toplam 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C Grubu),

- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç Grubu) kurulmuştur (VDK 2017, 3).

Kurulun esas görevleri, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmaktır. Kurul, vergi denetimlerini objektif, risk analizine dayalı, gelir politikası başta olmak üzere makroekonomik hedeflere uyumlu olarak gerçekleştirmektedir.

Kurul, vergi denetimlerinde verimlilik, etkinlik ve uzmanlaşmayı esas almak suretiyle vergi denetim kapasitesinin güçlendirilmesini, kalitesinin ve verimliliğinin artırılmasını amaçlamaktadır.

Kurul bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Sisteminde; her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir.

**ÖS
508**

Bu süreçte, mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu, Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları kullanılarak analize tabi tutulmaktadır.

Risk analiz programları kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli sektörler ve mükellefler ile risk alanları ve dereceleri objektif olarak belirlenmekte, incelenecek konu ve mükellefler Kurulun aktif işgücü ile risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınarak seçilmektedir.

Optimal zaman ve kaynak kullanımını sağlamak amacıyla Kurul, mevcut risk analizi programlarının yetenek ve kapasitesini artırmakta ve bunlara yeni uygulamalar eklemektedir (VDK 2012, 33-35).

Hem tüm kamuda, hem de Maliye Bakanlığında iş ve işlemlerin bilişim teknolojileri (VEDOP, Say2000i, MEOP gibi) kullanılarak gerçekleştirilmeye başlanması ve bu sürecin yaygınlaşması, bu iş ve işlemlerin teftiş yöntemlerinde de değişime gitmeyi zorunlu kılmaktadır.

Otomasyona dayalı sistemlerin bilişim teknolojileri kullanılarak teftiş edilmesi ve teftişe ilişkin yeni yöntemlerin geliştirilmesi, bilişim teknolojilerinin yoğun kullanımının getirdiği yeni risk alanlarının tespit edilmesi ve çözüm önerileri geliştirilmesi hususları da dikkate alınarak “e-teftiş” çalışmalarına devam edilmektedir.

“E-teftiş” programlarını geliştirerek Türkiye çapında işlemlerin merkezden elektronik denetime tabi tutulması, Kurulun temel öncelikleri arasındadır.

Böylece bilgi işlem sistemleri kullanılarak yapılacak “e-teftiş” uygulamalarıyla, teftişlerde etkinlik sağlanmış ve verimlilik artırılmış olmaktadır (VDK 2012, 38).

E-devlet uygulamaları bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin bir yansıması olarak

hızla yaygınlaşmaktadır. E-devlet uygulamaları ile kamunun sunduğu hizmetlerin daha hızlı ve kaliteli olması amaçlanmaktadır. Gerek tüm kamuda gerekse Maliye Bakanlığında iş ve işlemlerin bilişim teknolojileri kullanılarak gerçekleştirilmeye başlanması ve yaygınlaşması, bu iş ve işlemlerin denetim ve teftişinde de benzer şekilde değişime gitmeyi zorunlu kılmaktadır.

“E-teftiş” uygulamalarının en az iki alanda yürütülmesi kaçınılmaz görülmektedir. Birinci alan klasik olarak yürütülmesi zorunlu olan denetim faaliyetlerinin bilişim teknolojilerinin ve otomasyonun sunduğu imkânlar kullanılarak daha verimli ve etkin halde sunulmasıdır. İkinci alan ise bilişim teknolojilerinin yoğun kullanımının getirdiği yeni risk alanlarını tespit etmeyi ve çözüm önerileri geliştirmeyi içermektedir.

Vergi Denetim Kurulu, bu gelişme ve ihtiyaçları göz önüne alarak “e-teftiş” çalışmaları yapmaktadır. “E-teftiş” çalışmalarında klasik teftişlerde bilişim teknolojilerinin sunduğu imkânların maksimum düzeyde kullanılması ile görev alanı itibarıyla bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin ortaya çıkardığı risk alanlarının belirlenmesi ve geliştirmeye açık alanların geliştirilmesi hedefi esas alınmaktadır.

ÖS
509

“E-teftiş” lerde teknolojinin en üst düzeyde kullanılması, merkezden teftiş yapılması, tek tek olaylar yerine sistem üzerinde yoğunlaşılması, bilgi teknolojileri sistemlerinin ve bunlardan elde edilen verilerin bütüncül bir yaklaşımla ve risk odaklı olarak değerlendirilmesi yöntemi benimsenmiştir (VDK 2012, 51).

Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikler geliştirilerek inceleme ve denetim rehberleri hazırlanmakta, Vergi Müfettişlerinin uyacakları etik kurallar belirlenmektedir. Böylece etkin, verimli, standart ve kaliteli vergi denetimi yapılması amaçlanmaktadır (VDK 2012, 36).

“Vergi Denetim Standartları” yapılan denetim faaliyetinin kalitesini güvence altına almayı amaçlayan çerçeve ilkeleri ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, “standartlar” incelemelerde kullanılacak yöntemleri değil “ana prensipleri” ifade etmektedir.

“Vergi Denetim Standartları” nın oluşturulması sırasında “Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları”, “Uluslararası Muhasebe Standartları”, “Türkiye Denetim Standartları” ve “Türkiye Muhasebe Standartları” ndan yararlanılmaktadır (VDK 2017, 30).

Denetim gücünün etkin kullanılması, idari makamların gereksiz yere meşgul edilmesinin önlenmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacı ile, Kurul Başkanlığınca hazırlanan 13/01/2012 tarihli “İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge” uyarınca, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları ve Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları bünyesinde İhbarları ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları kurulmuştur (VDK 2012, 36).

Denetim yapısındaki değişikliğin denetimin etkinliğinin göstergelerinden olan inceleme oranına etkisinin olup olmadığını anlamak amacıyla aşağıdaki tabloya yer verilmiştir.

Tablo 3. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2013	2.460.281	71.352	% 2,90
2014	2.472.658	55.284	% 2,24
2015	2.527.084	58.676	% 2,32
2016	2.541.016	49.817	% 1,96
2017	2.636.370	44.182	% 1,68

Ös
510

VDK Faaliyet Raporu.2017, 43

Denetimde yapılan değişiklik ve yeni teknik gelişmelerin inceleme oranına etkisinin olmadığı, inceleme oranının çok düşük olduğu görülmektedir.

İnceleme sayısı ve oranını etkileyen en önemli unsur vergi denetimini gerçekleştiren müfettiş ve müfettiş yardımcılarının kadro sayısı ve hizmet süresidir. Bu nedenle aşağıdaki tabloya yer verilmiştir.

Tablo 4. Vergi Denetim Elemanlarının Kadro Sayısı ve Hizmet Süresine Göre Dağılımı

Hizmet Süresi	1-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	16-20 Yıl	21-25 Yıl	26+	Kadro Sayısı
	%	%	%	%	%	%	
2013	45	23	8	4	9	11	5.550
2014	64	14	8	3	4	7	9.214
2015	64	16	7	3	4	6	9.205
2016	59	21	7	2	4	7	8.502
2017	60	20	7	2	4	7	8.244

VDK Faaliyet Raporu 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

Tablo 4’te kadro sayısında 2014 yılında önemli bir miktarda artış olduğu fakat Tablo 3’te inceleme oranında düşme olduğu görülmektedir. Bu durum yeni alınan denetim elemanlarının bir süre eğitime tabi tutulması, denetim işlemlerinin tecrübeli elemanlarca yapılmasından kaynaklanmış olabilir.

2015 yılından sonra hem kadro sayısında (Tablo 4) hem de inceleme oranında (Tablo 3) azalma olduğu ve vergi denetim elemanlarının % 60'ının hizmet süresinin 1-5 yıl arasında olduğu görülmektedir. Denetimde etkinliğin sağlanmasında en önemli etken vergi denetim elemanlarıdır. Bunların görevde kalıcılığının sağlanamaması halinde denetim kadrosu hem sayıca azalacak, hem de sürekli yenilenmesi nedeniyle tecrübesiz olacaktır. Bu durumda denetim yapısındaki değişikliğin vergi denetiminde etkinlik sağlanmasında tek başına yeterli olması mümkün değildir.

4.2. Risk Analizine Dayalı Vergi Denetim Yöntemleri

Risk analizinde kullanılan kaynaklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir; (Bakar ve Gerçek 2016, 170)

- Ekonomik ve vergiye yönelik bilgiler (ekonomik büyüme oranları, ortalama ücret vb.),
- Mükellefler tarafından verilen bilgiler (beyannameler, beyan edilen yüksek yönetim giderleri, düşük kar marjları, şüpheli faturalar ve olağan dışı bilançolar, bilgi verme kapsamında istenen veya düzenli verilen bilgiler vb.)
- İdarede tutulan vergisel bilgiler (vergisel ödevleri veya beyanname verme tarihlerine uyum, mükelleflerin önceki denetim sonuçları vb.),
- Diğer idarelerden alınan bilgiler (Gümrük, SGK vb.),
- Üçüncü kişiler tarafından sağlanan bilgiler (bankalar, borsa, tapu kayıtları vb.),
- Seçilen bazı sektörler (alkol, tütün, akaryakıt, gaz vb.),
- İnternette sağlanan bilgiler.

Risk analizinde kullanılan bu kaynaklara günümüz teknolojileri sayesinde daha kolay ulaşımı sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından hem mevzuat alt yapısı oluşturulmuş, hem de bilgisayarlı denetim yapılabilmesi için sistem ve projeler geliştirilmiştir.

4.2.1. Risk Analizine Dayalı Vergi Denetimi İçin Geliştirilen Sistem ve Projeler

Türkiye’de Gelir idaresinde bilgisayar destekli sistemlerin kullanımı ilk kez 1998 yılında VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) ile başlamıştır. 2004-2006 yıllarında VEDOP-2 ile otomasyon ağı yaygınlaştırılarak merkezi bir yapıya kavuşturulmuştur. Üçüncü aşama olarak 2007 yılında başlayan VEDOP-3 ve e-VDO (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamalarının; otomasyon kapsamında olmayan vergi daireleri ile mal müdürlüğü gelir birimlerinin tümüne yaygınlaştırılması, eski yazılımlar ile çalışan vergi dairelerinin otomasyon sisteminin değiştirilmesi çalışmaları tamamlanmıştır (GİB 2015, 66).

VEDOP- 2 ile kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için merkezde kurulan sistemlerle bilgisayarlı denetime başlanmıştır.

Bilgisayarlı denetimin yapılabilmesi için geliştirilen sistem ve projeler şunlardır;

- **VERİA (Veri Ambarı) sistemi;** 2005'te kurulan bu sistemde, Vergi İstihbarat Merkezinden bankalardan ve diğer üçüncü kişilerden gelen bilgilerle mükellef beyanlarının karşılaştırılabilmesi sağlanmıştır. Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı bünyesinde kurulan Risk Analizi Merkezi, vergi denetim ve incelemelerinin bilgisayar destekli, etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesini sağlamak üzere faaliyetler göstermiştir. Bu tarihten sonra VERİA'dan gelen bilgiler doğrultusunda Muhtasar ve Gelir Vergisi Beyanlarının Çapraz Analizi Projesi, Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi, Sahte Belge Kullananların Tespiti Projesi, Ba-Bs Form Analizine Dayalı 2006 B-101 Projesi, Kredi Kartı ile Yapılan (POS) Satışları İzleme Projesi gibi projeler gerçekleştirilmiştir. Tedarikçi ve alt tedarikçilerin denetlenmesini sağlayan, böylece sahte faturaların tespit edilmesi ihtimalini artıran en önemli uygulamalardan biri karşıt inceleme imkânı veren Ba-Bs formları olmuştur.

ös
512

- **Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK);** 2010 yılında pilot proje olarak uygulanan bu model, işlemlerin etkinliğinin ve mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ile incelenecek mükelleflerin nesnel ve risk analizine dayalı olarak seçilmesini amaçlamaktadır. Mükellefler öncelikle sektörel ve/veya bölgesel düzeyde gruplara ayrılmış, daha sonra mükelleflerin bilanço, gelir tablosu, beyanname ve e-VDO verileri ile üçüncü taraf bilgileri esas alınarak büyüklükleri belirlenmiş ve buna göre katmanlara ayrılmaları sağlanmıştır. Böylece ilgili sektör ve/veya bölgesel düzeyde mükellefler 'en büyük', 'büyük', 'orta' ve 'küçük' katmanlara göre her biri kendi sınıfında analize tabi tutulmuş ve bütünüyle matematiksel ve istatistikî yöntemler veya hesaplamalarla her mükellefe bir risk puanı atanmıştır (Bakar ve Gerçek 2016, 182-184).

- **KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA);** 2010 yılında uygulanan bu sistem amacı, iadeyi yapan personelin sorgulamalar için harcadığı zamanın daha etkin bir şekilde kullanılmasının, yapılan sorgulamalarda oluşabilecek hataların ortadan kaldırılmasının, vergi dairelerinin kırtasiyecilikten kurtarılmasının, iade-mahsup işlemlerine hız kazandırılmasının, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesinin ve yurt çapında uygulamada birlik olmasının sağlanmasıdır. Diğer taraftan, KDVİRA Sistemi, iade işlemlerinin bütün aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesini kolaylaştırmaktadır.

- **KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR);** 2011 yılından itibaren KDV İade Raporlarına eklenmiş olan Makro Analiz Raporu ile veri ambarında yer alan ülke genelindeki mükelleflere ait çeşitli bilgilerden faydalanılarak, iade talep eden mükellefler, KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılması gereken kontrol ve analizler haricinde faaliyette buldukları il ve sektör bazında daha detaylı analizlere tabi tutulmaktadır. Mükelleflerin bu raporlarda belirlenmiş olan kriterlerden sapma göstermeleri durumu iadeyi sonuçlandıracak vergi dairesine rapor edilmekte ve iadenin daha sağlıklı bir şekilde yapılmasına olanak sağlamaktadır.

- **Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP);** ülkemizdeki vergi sisteminin en ciddi sorunlarından birisi olan sahte fatura düzenleme fiilini işleyen mükelleflerin risk durumlarını sayısal olarak ölçme yöntemi ile analiz edebilen ve "Sahte Belge Risk Analiz Programı" (SARP) olarak isimlendirilen bir bilgisayar programı geliştirilmiştir. Sahte Belge Risk Analiz Programı, denetim bilgi ve tecrübelerinden hareketle oluşturulmuş olan risk kriterlerini ihlal

eden mükellefleri, belirli bir algoritma çerçevesinde puanlamaktadır. Böylece tüm KDV mükellefleri aylık bazda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme riski yönünden değerlendirilmekte ve detaylı bir şekilde analiz edilmektedir. Risk odaklı denetim anlayışı ile ortaya konulan bu yeni sistemde, Program aracılığıyla belirlenen yüksek riskli mükellefler ilgili uzman personel tarafından da değerlendirildikten sonra incelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına gönderilmektedir.

- **Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS);** Bu sistem ile Gelir ve Kurumlar Vergisi iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesi ve yurt çapında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla iadelerin elektronik ortamda kontrol ve analizinin yapılarak mükellef ve iade yapacak birimlere raporlanması amaçlanmaktadır (GİB 2016, 98-101).

- **Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP);** KDV iadelerinde etkinliğin artırılması ve haksız iadenin engellenmesi temel amacı doğrultusunda, veri ambarında yer alan bilgilerin etkin bir şekilde kullanılması suretiyle, işlemleri devam eden ve sonuçlandırılan KDV iade taleplerinin anlık olarak izlenmesine ve raporlanmasına imkân veren KDV iadelerinin doğruluğunun kontrol edilmesine yönelik olarak mükellef, vergi dairesi, talep türü ve şekli, talep tutarı ve diğer bir takım kriterleri içeren, riski sayısal olarak ölçebilen, aynı zamanda son kullanıcı tarafından belirlenecek kriterlere göre analiz yapılmasına imkân veren Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP) bir risk analiz ve denetim uygulaması olarak geliştirilmiştir. Risk odaklı denetim anlayışı ile ortaya konulan bu yeni sistemde, Program aracılığıyla belirlenen yüksek riskli iade talepleri, ilgili personel tarafından da değerlendirildikten sonra, gerekli görülen talepler incelemeye sevk edilmesi için bağlı oldukları il vergi dairesi başkanlığına/ defterdarlığa gönderilmektedir (GİB 2017, 96).

- **VDK- BİS;** 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kuruluna verilen görevlerin gerektirdiği bütün iş süreçlerinin elektronik ortamda yürütülmesi amacıyla hazırlanan VDK-BİS uygulaması, Şubat 2012 itibari ile tüm Vergi Müfettişlerinin kullanımına açılmıştır (VDK 2012, 58).

- **VDK-RAS;** Kurul bünyesinde oluşturulan her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir.

Bu süreçte, mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları kullanılarak analize tabi tutulmaktadır.

Risk analiz programları kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli sektörler ve mükellefler ile risk alanları ve dereceleri objektif olarak belirlenmekte, incelenecek konu ve mükellefler Kurulun aktif işgücü ile risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınarak seçilmektedir (VDK 2013,35).

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile etkin bir şekilde zamanında mücadele edilebilmesi için özellikle cari dönemde faaliyet gösteren sahte belge düzenleyicilerinin

ve kullanıcılarının tespit edilmesi amacıyla VDK-RAS'a SABE-RAM eklenmiştir. 2016 yılında tam olarak faaliyete geçirilen bu modül ile 2017 yılında cari dönemdeki sahte belge düzenleyicileri ve kullanıcıları etkin bir şekilde kontrol edilmektedir (VDK 2017, 29).

- **Risk Analiz Merkezi (VDK-RAMER);** Bu merkezde iş ve iş akışı yönetimini elektronik ortamda sağlamak için, yapılan analizler sonucu belirlenen ve hakkında İnceleme oluru alınan mükelleflerin elektronik ortamda Grup Başkanlıklarına sevki VDK-BİS sistemiyle gerekli entegrasyon sağlanarak yapılmış ve Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) içinde yer alan Risk Analiz Programının ilk versiyonu tamamlanmıştır (VDK 2014,27).

- **VDK-MERAM;** Bu sistem ile her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir.

ös
514

-**VDK-SİGMA** Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı; Bu Proje kapsamında sürekli veri verme yükümlülüğü altına alınan vergi mükellefleri ile Kurul'a ait bilgi sistemleri arasında veri transferinde kullanılacak olan SigmaA Veri Aktarım Yazılımı tamamlanmıştır (VDK 2015, 37).

- **VDK-VEDAS;** Vergi incelemelerinin mükellefler tarafından üretilen e-defter, e-fatura, kayıt saklama verileri gibi elektronik veriler kullanılarak daha etkin ve kısa sürede tamamlanabilmesi amacıyla Vergi Denetim Kurulu bünyesinde VEDAS adı altında bir e-denetim analiz sistemi geliştirilmiştir.

Başkanlık bünyesinde geliştirilen e-denetim altyapısının ve VDK-VEDAS yazılımının test edilmesi amacıyla e-denetim teknikleri kullanılarak tamamlanabilecek vergi incelemeleri planlanmış, incelemelerden elde edilecek geri bildirimler yoluyla VDK-VEDAS'ın geliştirilmesini sağlayacak teknik altyapı oluşturulmuş ve bu amaçla inceleme görevlendirmeleri yapılmıştır (VDK.2017;35).

4.2.2. Risk Analizine Dayalı Vergi Denetimi İçin Mevzuatta Yapılan Değişiklik

213 sayılı Vergi Usul Kanununun bazı maddeleri ile Maliye Bakanlığı'na değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Bu kanun maddeleri ile Bakanlığa verilen yetkiler şunlardır:

- Kanunun 175. maddesi ile muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisi.

- Kanunun 242. maddesi ile;

Mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge düzenlettirme ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletme,

Elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her

türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirme, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetleme yetkisi.

- Kanununun Mükerrer 257. Maddesi ile;

Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etme, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirleme, bunlarda değişiklik yapma,

Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme,

Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin verme veya zorunluluk getirme, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirme, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirleme, ,

Bu Kanununun 149 uncu maddesine göre, devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hususlarında izin verme, standart belirleme veya zorunluluk getirme, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etme, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatma ya da belirleme, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnameleri, mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etme, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarını internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere gönderme ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi.

Maliye Bakanlığı 213 Sayılı Vergi Kanunu ile verilen bu yetkileri yayımladığı Genel Tebliğler ile;

- Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesinde,
- Mal ve hizmet alım- satımlarında Ba-Bs bildirim formlarının elektronik ortamda gönderilmesinde,
- Elektronik defter kullanılmasında,
- Fatura ve fatura yerine geçen belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesinde,
- Bildirimlerin elektronik ortamda gönderilmesinde kullanarak risk analizine dayalı bilgisayarlı vergi denetimine zemin hazırlamıştır.

ÖS
516

5. SONUÇ

Bu çalışmada, muhasebe hilelerinin vergisel yönü ile bu amaçla yapılan hilelerin önlenmesi için vergi idaresince geliştirilen yöntem ve teknikler araştırılmıştır.

Vergi idaresinin, risk analizine dayalı denetim yöntemiyle daha etkin bir denetimin yapılabilmesi amacıyla denetim yapısını değiştirdiği, denetimi tek çatı altında topladığı, uzmanlaşma ve iş bölümüne gittiği, risk analizine dayalı bilgisayarlı denetim yönteminin uygulanabilmesi için mevzuat alt yapısını oluşturarak sistem ve projeler geliştirdiği tespit edilmiştir. Fakat denetim yapısında yapılan değişiklik ve yeni teknik uygulamaların inceleme oranına etkisinin olmadığı, inceleme oranının halen çok düşük olduğu görülmüştür.

Denetim için geliştirilen sistem ve projelerin vergi denetiminde etkinliği artırması için zamana ve bu yeni teknikleri uygulayacak müfettiş kadrosuna ihtiyaç olduğu düşünülmektedir. Diğer taraftan hile yapılmasına imkân verecek baskı, fırsat ve haklı gösterme çabalarının önüne geçilmesi, bunun için vergisel yönden hile yapma nedeni olarak gösterilen yüksek vergi oranları ve adaletsiz vergi sisteminin düzeltilmesi yönünde vergi hukukunda değişiklik yapılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. 2007. “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 36.
- Açık, S. 2012. “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16 (3).
- Akalın, S. E. 2017. TMS 8 Kapsamında Muhasebede Hata ve Hilenin Tespiti ve Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Artar, Y. 2016. “Türkiye’de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 418,

<https://yusufartar.com/2016/06/01/turkiyede-yasal-bosluk-ve-esnekliklerden-yararlanilarak-gerceklestirilen-yaratici-muhasebe-uygulamalari/> (Erişim Tarihi: 15.06.2018).

- Aygün, D. 2013. “Yaratıcı Muhasebe Stratejileri”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, 8 (2).
- Bakar, F.ve A. Gerçek. 2016. “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye için Bir Değerlendirme”, International Journal of Public Finance, Cilt:1 (2).
- Bayraktar, A. 2007. Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- KGK, Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı 240. 2013. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları.
- Ocak, M.ve F.C. Güçlü. 2014. “Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 6 (3).
- Okay, S. 2011. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Oral, H. 2010. Muhasebe Hileleri ve Vergi Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Rakıcı, C. 2011. “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7 (14).
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22). 2006.
- Şevkin, S. 2011. Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri ve Denetimi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Yardımcıoğlu, M., N. Koca, Y. Günay ve H. Kocamaz. 2014, “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri, KSÜ İİBF Dergisi, 4 (2).
- Yücelen, İ. H. 2009. Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi denetimi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Faaliyet Raporları. 2015, 2016, 2017. www.gib.gov.tr. (Erişim Tarihi: 29.06.2018).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) Faaliyet Raporları. 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017. www.vdk.gov.tr. (Erişim Tarihi: 30.06.2018)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.