

MUHASEBE KAYIT DÜZENİNDE HATA VE HİLELERİN NEDENLERİ

Yard.Doç.Dr.Özcan UNUTKAN*

GİRİŞ

Günümüzde ekonomik koşullarında kıt kaynaklar, üretim fazlası tüketim, değişen dünya koşulları işletmelerin mevcut durumlarını korumalarını zorlaştırmaktadır. İşletmelerin gelişme-yi amaçladıkları düşünüldüğünde, bulunulan konumun muhafazası zorlukla sağlanabiliyorsa mevcut ekonomik ortam daha iyi anlaşılacaktır. Birçok işletme dönembaşı özsermayesini dönemsonunda aynı seviyede tutabiliyorsa, kendilerini başarılı saymaktadır. Özellikle son yıllardaki yüksek fiyat artışları gerçek olmayan kârlar yaratıp işletme varlıklarının erimesine neden olmaktadır. Bu da işletmeleri tedbirler almaya mevcut koşullara uyum sağlamaya itmektedir. Bu koşullar iyi ve kötü niyetli işletmeleri aynı tedbirleri almaya zorladığından, tedbirler uygulamada kendiliğinden gelişmiştir. İyiniyet, kötünüyet aynı çıkan (işletme kazancını en yüksek düzeyde, vergi yükünü en alt düzeyde) amaçladığından genel bir vergi dışı kazanç politikası zihniyeti yerleşmiştir. Kötü niyetli işletmeler her ekonomik koşulda, iyi niyetli işletmeler ağır ekonomik koşullarda vergi dışı kazanç ararken, mevcut koşullarda yapılan denetimlerin yetersizliği de eklendiğinde genel bir vergi dışı kazanç arayışı yerleşmiştir.

Muhasebe Kayıt Düzeninde Hata ve Hilelerin Nedenleri

İşletmeler unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili kıymet hareketlerinin kayıt ve hesaplarında yaptıkları yanlışlıklara genel anlamda muhasebe hataları adı verilebilir. Bu yanlışların kasıtlı yapılanlarına hile, kasıtsız yapılanlarına hata denilir(1). İster hata ister hile olsun sonuçta kazancı etkiliyorsa, yapılan yanlışlığın hata veya hile olması pek fazla önem arzetmemektedir. Kanımızca sonucu (dönemin kâr-zararı) etkileyen bir yanlışlığın teknik bakımdan hata mı, hile mi olduğunu ayırt etmek pek mümkün değildir.

Hatalı ve hileli işlemlere başvuran tarafları basit bir şekilde aşağıdaki gibi sınıflamak mümkündür.

- İşletme sahip veya sahipleri,
- Yönetme ve yürütme ile ilgili görevliler,
- Ücretle çalışanlar,
- İşletme dışından olan üçüncü kişiler.

Buradan hareketle bu çıkar gruplarının hatalı ve hileli işlemlere iten sebepleri ağır ekonomik koşullar olarak belirtmiştik. Sebepleri biraz daha açarsak aşağıdaki gibi kısaca verebiliriz.

-Vergi Kaçırma: Hatalı ve hileli işlemlere, işletme yönetiminden sorumlu olanlar veya işletme sahipleri başvurarak kân düşük göstermek suretiyle vergi yükünü hafifletmek amacını güderler. Vergi yükü; satışlar üzerinden yapılan hileler, alışlar üzerinden yapılan hileler ve işletme giderlerini yüksek göstermek sureti ile yapılan hileler ile değiştirilebilmektedir.

-Satış hileleri satılan mal bedellerinin, ücretle yapılan işlerde ücret tutarlarının tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına alınmadan, işletme sahip veya sahipleri tarafından doğrudan doğruya tahsil edilmeleri suretiyle yapılır. Bu hilelerin birincisi gizli satışlardır. Muhasebe kaydı tamamen ihmal edilir. Satışlarda hiç bir ispat edici belge (V.U.K. madde 229'dan madde 242ye kadar olan maddelerde belirtilen belgeler) kullanılmaz veya alıcılara seri dışı belge verilir. Bu hileli belgelerde sonradan imha edilir. Bu yüzden gizli satış şeklinde yapılan hileli işlemlerin sadece muhasebe incelemelerinde ortaya çıkarılması oldukça zorlaşır. İkinci hile olarak ispat edici belgelerde değişiklik yapılmak sureti ile satış işlemleri, gerçekte satışla ilgili faturaya veya makbuza dayandırılmış olur. Ancak fatura da miktar, tutar veya her ikisi birden gerçeğe uymayan değerle gösterildiklerinden ispat edici belge ve bununla ilgili muhasebe kaydı gerçeği yansıtmaktan uzak olacaktır. Bu da muhasebe kayıtlarında eksik görülmesine ve hasılatın kısmen gizlenmesine neden olur. Üçüncü hile olarak hayali işletmelere yapılan satışlar görülmektedir. Gerçekte olmayan bir takım

* M.Ü. Sos.Bil.Meslek Yüksek Okulu, Öğretim Üyesi

satışların, hileli belgelerle varmış gibi gösterilerek kayda alınması ve bu şekilde kârın azaltılması yoluna gidilir.

-Alış hileleri satış kârlarının gizlenmesine yönelik olarak alışları kayıtlara almadan, olduğundan yüksek bebellere alınmış gibi gösterilerek, alış iskontolarını gözardı edilmesi ile kayıtlara yansıtılmayarak gerçekleştirilir. Alış değerlerinin yüksek bedellerle alınmış gibi gösterilerek, alış iskontolarını gözardı edilmesi ile kayıtlara yansıtılmayarak gerçekleştirilir. Alış değerlerinin yüksek olması satış kârını düşürecektir. Alışın hiç gösterilmemesi, satışın hiç gösterilmemesi imkanı yaratmaktadır. Alış ve satış hilelerinde miktar ve tutar dengeleri muhafaza edilirse hilenin tespiti de güçleşmektedir.

-İşletme giderlerinin yükseltilmesi ile kâr azaltılmaya çalışılır. Belgesi olmayan giderler, hayali giderler, belgesi giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesi, amortisman giderlerinin yüksek hesaplanması kısaca vergi kanunlarına aykırı giderlerin kaydedilmesi sureti ile giderlerin yükseltilmesi yoluna gidilir.

-Sonuçların Değiştirilmesi: İşletme sahip veya sahipleri ile işletmenin yönetme ve yürütme ile ilgili çalışanları ve diğer üst kademe yöneticilerinin başvurdukları diğer bir hile yolu da muhasebe de kullanılan hesapların gerçek durumu yansıtmayacak şekilde kullanılmasıdır. Bu hile ile genelde bilanço maskeleyerek amaçlar işletmenin kredi verilebilirlik yeteneğini arttırmak, irac edilen hisse senetlerinin cazibesini arttırmak, işletmenin devrinde, birleşmesinde ve satılmasında iyi zemin hazırlamak, hayali kâr dağıtımını göstermek olarak sayılabilir. Diğer yandan işletmeler olduğundan daha kötü gösterilmek istenebilir. Bunda da amaç; işletmeden ayrılan ortaklarla veya bu ortakların varisleri ile avantajlı anlaşma imkanı sağlamak, alacaklılarla istenen koşullarda uzlaşmak, kârı az göstererek arzu edilen değerlerle şirket hisse senetlerini elde etmek gösterilebilir.

-Dolandırıcılık: İşletmelerde ücretli çalışanlar ve işletme dışından olan kişiler, işletme sahip veya sahiplerinin zararına olacak şekilde gayrimüşru çıkarlar sağlamaya çalışmaları sahtekarlık veya dolandırıcılık olarak nitelendirilir. Bu çıkarlar muhtemel muhasebe hileleri ile hırsızlık, zimmete para geçirme gibi kasıtlı hatalar ile elde edilmeye çalışılır. Genelde satın alma ve satış servislerinde, muhasebe servisinde, depolarda veznelerde hileli işlemlere başvurulmaktadır.

İşletme dışından olan satıcı, alıcı ve iş üstlenenler işletme zararına hileli işlemlere başvurabilirler. Teslim edilecek malların miktar ve kalite yönünden yetersiz olmaları, alıcıların borçlarını hiç ödememe veya daha az ödeme çabaları örnek olarak gösterilebilir.

İşletmelerin yukarıda bahsedilen amaçlara ulaşabilmek için başvurdukları hata ve hileler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Muhasebe Hataları;

- Matematik hataları,
- Kıymet hareketlerini kayıtlara hatalı işleme,
- Devir ve tekrarlama,
- Unutma ve tekrarlama,
- Bilanço hataları sayılabilir.

Muhasebe Hileleri;

- Defterler, yasa ve muhasebe kurallarına uygun tutulmaması,
- Hiç fatura verilmemesi,
- Hiç fatura alınmaması,
- Faturada miktar ve tutarın eksik yazılması,
- Özel giderlerin işletme gideri gibi gösterilmesi,
- Kayıtdışı işçi çalıştırılması,
- Dönemsonlarında doğru olmayan envanter yapılması sureti ile varlıklar olduğundan az miktarda gösterilmesi veya hiç gösterilmemesi,
- Değerleme yapılırken düşük ölçüler kullanılması,
- Naylon fatura kullanılması,
- Belgesiz gider yazılması,
- Belgedeki tutardan daha yüksek gider yazılması,
- Sanayi işletmelerinde üretim kayıplarının kanuni hadlerin üstünde tutulması,
- Üretim kayıplarının kanuni hadler içerisinde kalmak suretiyle gerçeğinin üstünde kabul edilmesi ile kayıtdışı mamül yaratılması,
- Yüksek amortisman hesaplanması,
- Kendi finans kaynaklarını vergiden istisna alanlarda değerlendirerek vergi dışı kazanç yaratılması, kaynak ihtiyacının kredi yolu ile karşılanarak maliyetinin giderlere dahil edilmesi gösterilebilir.

Bu hileleri arttırmak mümkün. Bunların hepsini bu çalışmamızda sıralamak amacımızı aşacağından sadece bazılarına yer verilmiştir(2).

Öneri, C.1, S.2

SONUÇ

Bu çalışmamızda işletmeleri muhasebe hata ve hilelere iten sebepler ve hata, hile şekilleri kısaca verilmeye çalışılmıştır. Her geçen gün genel kabul gören bu hata ve hileler, muhasebe bilgi sisteminin amacından uzaklaşmasına, muhasebe uygulayıcılarının bilgilerini kötüye kullanmalarına devletin vergi geliri kaybına, iş ahlakının bozulmasına neden olmaktadır. Vergi kanunlarının günün ekonomik koşullarına cevap verememesi, iyiniyetli işlet-

melerin ayakta kalabilmek için hilelere başvurmasına, denetimlerin yetersizliği de kötü niyetli işletmelelerin hata ve hilelere başvurmasını önlemek için vergi kanunlarının iyileştirilerek günün koşullarına uydurulması gerekir. Bu sebeple hata ve hile sebepleri ile şekilleri özetle verilmeye çalışılarak iyileştirmenin yönü belirlenmeye çalışılmıştır. Diğer yandan denetimlerin yaygınlaştırılması ve cezaların caydırıcı olması ile de hata ve hileler azalacaktır. Denetim çalışmalarının başarısı hata ve hile yollarının tanınması ile artacaktır kanısındayız.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

ALTUĞ, Osman: Kayıtdışı Ekonomi , Cem Ofset Matbaacılık ve Ticaret Yayınları, İstanbul-1994

GÜRBÜZ, Hasın: Muhasebe Denetimi , MÜ Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları 85-7 İstanbul-1985

GELİR VERGİSİ KANUNU

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

VERGİ USUL KANUNU

