

İşletme Hilesinin Transfer Fiyatlandırma Boyutu ve Örtülü Kazanç Aktarımı: Bir Vak'a Analizi

Yakup ÜLKER¹ ve Öznur ARSLAN²

Öz

Transfer fiyatlandırması uygulaması, işletmelerin ilişki içerisinde bulundukları diğer kişi ve kurumlar ile ticari ilişkilerinde, olması gerekli olan fiyat seviyesinden emsallere uygun olmayan farklı fiyat uygulamalarını benimsemelerini ifade etmektedir. İşletmeler, normal şartlar altında uygulamayacakları fiyatları ilişkili kişilere uygular ve kaynak devrinde bulunurlar. Bu uygulama yapılırken işletme (şirket) kazancının bir kısmının da bağlantılı bulunan diğer işletmelere örtülü bir şekilde aktarılması durumu ortaya çıkmaktadır. Kazanç aktarımının yapıldığı işletme ile ilişkisi olmayan ve ana şirket ile bağlantılı bulunan diğer ortak veya paydaşlar bu durumdan zarar görebilmektedir. Bu durum ise muhasebe hilesinin transfer fiyatlandırma yoluyla nasıl gerçekleştiğini açıklamaktadır. Bu çalışmada öncelikle işletme (muhasebe) hilesi ve transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımına yönelik kavramsal çerçeve anlatılmış daha sonra gerçek hayattan alınmış, Vak'a analiziyle; yönetim ve denetim açısından hakim konumda bulunan bir işletmenin gelir ve kazançlarının önemli bir kısmının hakim ortak açısından yönetim, denetim ve sermaye bakımından bağlantılı (ilişkili kişi) olunan, pazarlama ve satış işlemini gerçekleştiren başka bir işletmeye nasıl aktarıldığı rakamlar ile açıklanmıştır. Böylece transfer fiyatlandırmanın barındırdığı potansiyelin, işletme tarafından, nasıl, küresel kâr aktarımı ve vergi tabanını erozyona uğratabilecek şekilde kullanıldığı Temmuz 2013'te yürürlüğü giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile ilişkilendirilerek ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İşletme Hilesi, Örtülü Kazanç, Hile, Transfer Fiyatlandırma, Türk Ticaret Kanunu

Transfer Pricing Dimension of Business Frauds and Disguised Profit Transfer: A Case Study

Abstract

Transfer pricing refers to the practice of adopting prices that do not conform to the arm's length price level in commercial relationships with other parties. This can occur between companies and other individuals or institutions with whom they have a relationship. Companies may apply prices and transfer resources to related parties that they would not normally apply under normal circumstances. However, even with this practice in place, some companies may transfer a portion of their earnings to related entities in a disguised manner. This situation may harm shareholders or stakeholders who are not related to the company to which the earnings are transferred but are related to the parent company. This text explains how accounting fraud can occur through transfer pricing. This study explains the conceptual framework for disguised profit distribution through business (accounting) fraud and transfer pricing. A real-life case analysis is then presented to demonstrate how a significant portion of a company's income and profits can be transferred to another company that is related to the controlling shareholder in terms of management, control, and capital (related person) and performs marketing and sales transaction. The article reveals how businesses use transfer pricing to transfer profits globally and erode the tax base, in relation to the Turkish Commercial Code (TCC) that came into force in July 2013.

Keywords: Business Fraud, Disguised Profit, Cheating, Transfer pricing, Turkish Commercial Law

Atıf İçin / Please Cite As:

Ülker, Y. ve Arslan, Ö. (2025). İşletme hilesinin transfer fiyatlandırma boyutu ve örtülü kazanç aktarımı: Bir vak'a analizi. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 14 (2), 779-792. doi:10.33206/mjss.1470164

Geliş Tarihi / Received Date: 18.04.2024

Kabul Tarihi / Accepted Date: 17.12.2024

¹Doç. Dr.- Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F, Finans Bankacılık Bölümü, yulker@hotmail.com,

 ORCID: 0000-0002-3070-0521

² Doç. Dr.- Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F, İşletme Bölümü, oznurkul@cumhuriyet.edu.tr,

 ORCID: 0000-0001-5973-9107



Giriş

Hile kelimesi, “birini aldatmak amacıyla yapılan, dolap, düzen, oyun, entrika” anlamına gelmektedir.³ Hileli davranışlar günlük hayatta birçok alanda görüldüğü gibi işletmelerde de yaşanmaktadır. İşletme hileleri genel olarak “işletme varlık ve kaynaklarının çeşitli amaçlarla olduğundan farklı gösterilmesi veya hiç gösterilmemesi, yasa dışı yollarla işletmeden çekilerek kişisel çıkarlar için kullanılması” şekillerde tanımlanmaktadır (Küçük, 2008). Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (Association of Certified Fraud Examiners -ACFE) hile kavramından bahsederken başkalarını aldatarak kazanç elde etme hususuna vurgu yapmıştır. İşte burada işletmenin varlıkları, kaynakları ve sağlayabileceği kazançlarının da isteyerek ve bilerek kişisel çıkar sağlamak için kullanılması ve haksız kazanç elde edilmesi hilenin varlığını ve yapıldığını göstermektedir. İşletme hileleri ve bu hilelerin finansal tablolara yansımaları işletme içi ve dışı çıkar gruplarına zarar vermesi muhasebe ve denetim mesleğinin de ciddi anlamda sorgulanmasına yol açtığı söylenebilir.

İşletme hileleri günlük hayatta istisnai yaşanan durumlar olarak düşünülmektedir. Ancak çalışanların abartılı sağlık harcamaları, zimmetine nakit veya diğer işletme varlıklarını geçirmeleri, satıcıların malları eksik veya bozuk göndermesi, müşterilerin işletmeye karşı hileleri gibi durumlar düşünüldüğünde muhasebe hilelerinin ne kadar sık yaşanabileceği daha net ortaya çıkmaktadır. Ancak İşletmelerdeki hilenin sıklığını ve maliyetlerini ölçmek imkânsızdır. Çünkü yaşanan hilelerin büyük bir kısmı ortaya çıkmamakta, tespit edilenler ise prestij kaybı yaşanmaması açısından genellikle işletme dışına çıkarılmamaktadır. Ancak; ortaya çıkarılmış hilelerden yola çıkılarak çeşitli istatistiki yöntemler ile işletme hilelerinin sıklığı ve maliyetleri tahmin edilmektedir (Şengür, 2010). Sertifikalı hile araştırmaları kuruluştaki 2016 raporuna göre işletmeler varlık ve gelirlerinin her yıl ortalama %5’ini yapılan hileler dolayısıyla kaybetmektedir.

Dünya geneli yıllık üretim düşünüldüğünde işletmelerin yıllık kaybı 3,7 trilyon USD olmaktadır.⁴ Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarmış olduğu haksız kazanç ve kayıp durumu yalnızca taraflar arasında kalmamakta doğrudan ya da dolaylı şekilde işletme içi ve dışı kesime de yansımaktadır. Gelir dağılımındaki bozulma, haksız kazanç, kaynakların yanlış kullanılması, verimliliğin düşmesi, devletin ekonomik kaybı, güven unsurunun olmadığı ortamlardaki sosyal sermayenin zayıflaması ve işletme hilelerinin ortaya çıkardığı olumsuz sonuçlar bu yansıma örnek olarak verilebilir. Bu olumsuz etkilerin önlenmesi veya ortadan kaldırılması için çok sayıda ulusal/uluslararası düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden sonuç almak genellikle iç denetçi ve bağımsız denetçi mekanizmalarının etkin bir şekilde işletilmesine bağlı olduğu söylenebilir.

Etkileri itibari ile günümüz işletmeciliğinde oldukça önemli olan işletme hileleri konusunda yapılacak araştırmaların faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu sebeple çalışmada önce işletme hilesi kavramı, hilenin sebepleri, amaçları, sınıflandırması, doğurduğu olumsuz sonuçlar, işletmelerin alabileceği tedbirler teorik çerçevede ele alınmıştır. Daha sonra gerçek hayattan alınmış, yönetim tarafından yapılan bir işletme hilesi aktarılmış ve söz konusu örnek olay ile Temmuz 2013’te yürürlüğü giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) ilişkilendirilmiştir. İşletme hileleri konusunda gerçek Vak’a bulmanın zorluğu ve yeni TTK’daki ilgili maddeler ile ilişkilendirilmesi çalışmayı önemli kılmaktadır.

İşletme Hileleri Kavramsal Çerçeve

Bu kısımda işletme hileleri, hilenin sebepleri, doğurduğu sonuçlar, sınıflandırılması ve hilelere karşı işletmenin alabileceği tedbirler ile işletme hilelerine ilişkin istatistiki bilgiler yer almaktadır.

İşletme Hileleri ve Sebepleri

Hile üzerinde anlaşılmış genel geçer tek bir tanım bulunmamaktadır. Ancak yapılan tanımların ortak noktası sahtekârlık ve düzenbazlık unsurlarının varlığıdır. Örneğin bir tanımlamaya göre işletme hilesi “çeşitli aldatma ve sahtekârlıklarla bir kişi veya işletmenin varlıklarının ele geçirilmesi veya haksız kullanılmasıdır” (Özeroğlu, 2014). Literatürdeki çeşitli tanımlardan hareketle, işletme hilesi işletmenin lehine veya aleyhine olacak şekilde ilgili tarafların bazılarının aldatılması ve zarara uğratılması şeklinde tanımlanabilir. Hileyi yapan taraf veya üçüncü kişiler ise hileli işlemde haksız kazanç sağlamaktadır. Hile işlemi; çeşitli aldatma yolları kullanılarak bir kazanç sağlamak amacıyla işlenen bütün suçları kapsamaktadır.

Sonuç olarak Hile kavramını daha geniş bir açıdan şöyle ifade edebiliriz; para ile ifade edilen olayların oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü

³ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.55313cd905ab48.29179258 (17.02.2024)

⁴ www.acfe.com, Report to Nations on Occupational Fraud and Abuse- 2014 Global Fraud Study.

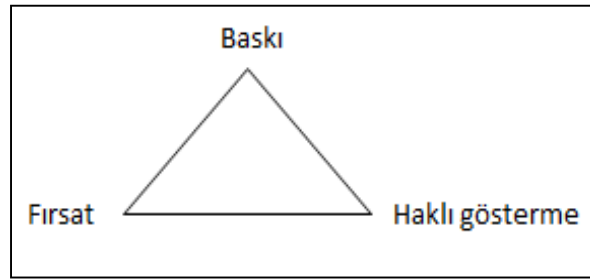
niyetle ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında ve onları maddi zarara uğratacak şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya böyle bir ortamda suça iştirak etmektir (Bayraklı vd., 2012).

Hile eyleminde ortaya çıkan ana unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Gizli yapılan bir faaliyetdir,
- Hile yapan kendisine bir yarar sağlar,
- Kesinlikle kasıt unsuru vardır,
- Her durumda zarar gören bir taraf vardır.

Yani hileden bahsedebilmek için bu dört unsurun bir arada bulunması gerekir (ıtak, 2007).⁵Hatadan farklı olarak hile işleminde kasıt unsurunun olması Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından da cezayı gerektirmektedir. Ceza hukuku açısından hilenin maddi unsurunu muhasebe ilkelerine aykırı hareket edilerek kayıtlar yapılması oluştururken, hilenin manevi unsurunu da fiilin kasten veya taksirle yapılmış olması oluşturur (Bayraklı vd., 2012).

İşletmede hilenin sebepleri ise Cressey'in yaklaşık 200 hilekâr mahkumla görüştüğü araştırmada tespit edilmiştir. Cressey bu çalışmasının sonucunda hile ugeni adı verilen teoriyi ortaya koymuş ve kişileri hileye iten sebepler olarak baskı, fırsat ve haklı göstermeyi sıralamıştır (Jafarova, 2009). Hilenin gerçekleştiği ortamlarda bu u unsurun varlığı kabul edilmiş olmasına rağmen, hile potansiyelinin oluşabilmesi için bu u unsurdan birinin olması yeterli görülmüştür (Skosen 2004).



Kaynak: Coenen, 2008, Essentials of Corporate Fraud., s:10.

şekil 1: Hile Üçgeni

Baskı, genellikle hilekârın finansal ihtiyaçlarından kaynaklanmaktadır. Bunun nedeni kumar, kötü alışkanlıklar ve lüks yaşama işteği gibi gerekçeler olabilmektedir. Suçu başarabilmek için yeterli bilgi ve olanağın sağlanmış olması, yönetim ve iç denetim eksiklikleri gibi nedenler fırsat unsurunu oluşurmaktadır. Haklı gösterme ise hileyi yapan kişinin yakalanması durumunda çeşitli savunma mekanizmalarının olmasıdır (Bayraktar, 2007). Gerçek dışı beklentileri karşılamak ve yüksek performansın prim ile dllandiriliyor olması da hileyi yapanlar açısından bir baskı unsurudur. Baskıcı bir yönetimin performansını yüksek tutma arzusu da çalışanları hileye sevk edebilmektedir.

Hileyi engelleyecek iç kontrol ve denetim sisteminin yetersizliği hile yapma fırsatını oluşturur. Yapılan hileleri doğru göstermek için hileyi yapanlar kendilerini ikna etme çabasıyla bahaneler üretmektedirler (ıtak, 2013).

Kişileri hile yapmaya iten unsurlar olarak baskı, fırsat ve haklı göstermeden oluşan hile ugeni unsurları düşünüldüğünde, acaba baskı altında olan her kişi, kendini haklı göstererek hile yapabilir mi, karşısında bir fırsat mevcut olsa dahi herkes bu fırsatı fark edebilir mi, bu fırsatı değerlendirebilir mi? Mevcut fırsatları fark edebilmek, değerlendirebilmek ve hile eylemini gerçekleştirebilmek için kişilerin bazı yetkinliklerinin olması gereklidir (Arslan, 2018). Yani kişileri hile yapmaya sevk eden sebeplerden biri de hile yapabilme kabiliyeti olduğu söylenebilir. Kişilerin hileyi yapabilecek bilgi ve beceriye sahip olma niteliklerini hile ugenine eklersek hile ugenini hile karosuna dönüştürebiliriz.

İşletmenin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtmasının başlıca sebepleri; mevzuat kaynaklı sebepler, işletme dışı faktörler, işletmeden kaynaklanan faktörler ve diğer faktörler olarak ifade edilebilir.

⁵ İşletmelere zarar veren hileyle karştırılabilen bir kavramda hata fiilleridir. Ancak hatayla hileyi ayıran en belirgin husus kasıt unsurudur. Kastın varlığı hileyi işaret eder. Ancak pratik hayatta kasıt unsurunun varlığını anlamak her zaman mümkün olmamaktadır (Dumanoglu, 2005, 347-350).

Hileli işlemlerin büyük bir bölümünün muhasebe, operasyon, satış, üst yönetim, müşteri hizmetleri veya satın alma bölümlerinden birinde çalışanlar tarafından gerçekleştirildiği bilinmektedir. Bu hilelerden en çok zarar görenler ise bankacılık, finansal hizmetler, üretim ve devlet – kamu yönetimi sektörleri olduğu söylenebilir.

Mesleki Hile Türleri

İşletmeden kaynaklanan faktörler olarak işletme hileleri, hileyi yapan unsura göre genellikle 5 farklı sınıfa ayrılmaktadır. Bunlar çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleridir. Bu sınıflamaya girmeyen işletme hileleri için diğer hileler sınıflandırılması yapılmaktadır. Tablo 1'de özet olarak hile türü, bu hile türünü yapan taraflar ve hilenin mağdurları gösterilmiştir.

Tablo 1. Hileyi Yapan Aktörlere Göre Hile Türleri

Hile Türü	Mağdur	Hile Yapan	Açıklama
1. Çalışan hileleri	İşveren	İşletme çalışanları	Çalışanlar doğrudan veya dolaylı olarak işverenden çalarlar.
2. Yönetim hileleri	Tüm işletme ilgilenenleri olabilir	Tepe yönetimi	Tepe yönetimi genellikle finansal bilgileri olduğundan farklı gösterir.
3. Yatırım hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırımcıların, hileli yatırımlara para yatırmaları sağlanır.
4. Satıcı hileleri	Mal veya hizmet satın alan işletmeler	Satış yapan işletme veya çalışanlar	Satıcılar fiyatları şişirirler veya parası ödenmiş malların teslimini yapmazlar.
5. Müşteri hileleri	Mal veya hizmet satan işletmeler	Müşteriler	Müşteriler yanlış bilgiler vererek satıcıları aldatma yoluna giderler.

Kaynak: Şen, 2013, s. 7

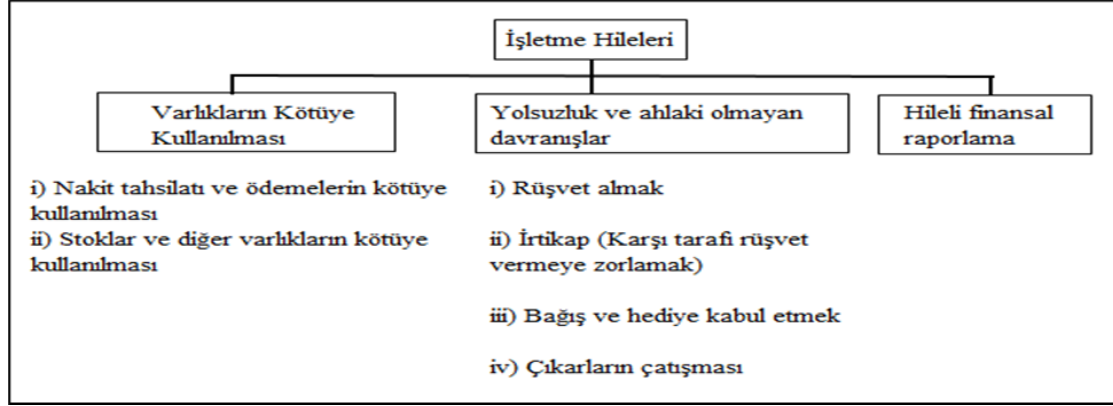
Çalışan personelin işletme varlıklarını kendi veya üçüncü bir kişi çıkarları doğrultusunda, işletmeye zarar verecek şekilde kullanması çalışan hilesi olarak tanımlanmaktadır. Bu hile türü, nakit para çalınması, stok veya demirbaşları zimmetine geçirilmesi gibi işletmeye direkt varlık kaybı yaşatacak şekilde yapılması durumunda doğrudan çalışan hileleri olarak adlandırılmaktadır. Çalışanın işletme satıcıları, müşterileri ve işle ilgili bazı üçüncü kişiler ile şirket çıkarlarına ters düşen ilişkilerde bulunması ise dolaylı yoldan çalışan hileleri olarak adlandırılmaktadır (Şen, 2013). Çalışan hileleri en sık karşılaşılan hile türü olup genellikle zimmete geçirme şeklinde görülmektedir. Özellikle 1-5 yıl arası çalışanlarda daha sık görülmektedir (Şen, 2013,12). Yönetim hileleri şirketin tepe yöneticileri tarafından yapılan hileler olup genellikle mali tabloları olduğundan farklı gösterme şeklinde yapılmaktadır (Ertürk, 2010). İşletmenin tüm paydaşları ve finansal bilgi kullanıcılarına zarar verebilen bir hile türüdür. Sıklık olarak az olmasına rağmen tutar olarak mağdura en çok zararı bu hile türü vermektedir. Zararı gören taraf genellikle yatırımcılar, kredi verenler, devlet, hatta bezen işletmenin kendisidir (Şen, 2013; Özeroğlu, 2014). Yatırım hileleri, çeşitli vaatlerde bulunup yatırımcıların birikimlerini haksız biçimde ele geçirmeye yönelik olarak gerçekleştirilen fiilleridir. Bu hileler kişilerin tüm birikimlerini bir anda yok edebilecek kadar tehlikeli sonuçları doğurmaktadır. (Erdem, 2014). Satıcı hileleri işletmeye mal ya da hizmet satan satıcıların yaptıkları hilelerdir. Bu hile türü, satıcıların tek başına ya da işletmeden bir çalışan ile iş birliği yapması sonucu gerçekleşebilir. Ancak ikinci halde işletmeye olan zararı daha fazla olmakta ve sürekli hale gelebilmektedir. Satıcının işletmeye düşük kaliteli veya eksik mal teslimi satıcı hilelerine örnektir (Ertürk, 2010).⁶ Müşteri hileleri, mal veya hizmet satın aldıkları işletmelere karşı müşterilerin yaptıkları hilelerdir. Bu tür hileler müşterinin tek başına veya işletme çalışanıyla iş birliği içerisinde girerek gerçekleşmektedir. Hırsızlık, ürün iadesi, anlaşma şartlarını çiğnemek gibi türleri bulunmakla beraber müşteri hileleri en çarpıcı haliyle “Megan örneği”⁷ ile bilinmektedir (Şen, 2013).

⁶ Muhasebe standartlarına aykırı şekilde faaliyet sonuçlarını ve mali durumu farklı göstererek işletme çevresindeki aktörlerin etkilenmesi ve aktörler arasında refah transferinin gerçekleştirilmesi işlemi hileli finansal raporlama olarak adlandırılmaktadır (Ertürk, 2010, 27 & Yaman, 2008, 163). Muhasebe standartlarına aykırı şekilde faaliyet sonuçlarını ve mali tabloları olduğundan farklı gösterilmesi muhasebe manipülasyonu olarak ta adlandırılmaktadır (Demir & Bahadır, 2007, 104-106)

⁷ Megan isimli bir bayan, yüksek fiyatlar zamanı 14,99 \$'dan aldığı giyim eşyasının indirim zamanı vitrinde 6,99\$ fiyatı ile görmesi üzerine, kendisini kandırılmış hissetmiştir. Bunun üzerine 6,99 \$'dan yeni bir ürün almış, eski ürünün etiketini yeni aldığı ürünün üzerine takarak iade etmek istemiştir. Bu işlemle müşteri işletmeyi 8 'lık bir zarar uğratmıştır (Jafarova, 2009, 32).

Yapılış Şekillerine Göre Hilenin Sınıflandırılması

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners)'nin, işletme hilelerini yapılış şekillerine göre 3 ana başlık altında topladığı sınıflandırma ise şekil 2'de gösterilmiştir. Bu sınıflandırma hile ağacı olarak ifade edilir ve işletme içi hileler olarak bilinir.



Kaynak: ACFE, 2006 Report To The Nation Occupational Fraud & Abuse

Şekil 2. İşletme Hileleri Sınıflandırılması

Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların çalınması veya işletmenin amaçları uğruna faydalı şekilde kullanılmamasıdır. Çalışanların para çalması, işletme demirbaşlarının kişisel amaçlarla kullanılması, çeşitli komisyon vb. amaçlarla mal veya hizmetlerin değerinden daha ucuz şekilde satılması işletme varlıklarının kötüye kullanımına örnektir (Şengür, 2010). Çalışanların varlıkları kötüye kullanması genellikle küçük tutarlardadır ve yönetim tarafından da sık olmasa da yapılabilmektedir. Ancak yönetimin yetki gücünden dolayı zimmete geçirilen kıymetlerin oldukça yüksek tutarlara ulaşabileceği dikkate alınmalıdır.

Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar, çalışanın işletme faaliyetlerinde işverenin ya da bir başkasının haklarını göz ardı ederek, gücünü yanlış bir biçimde kendisine veya başkasına yarar sağlama amaçlı kullanmasıdır. Bu gruba giren eylemler işletmenin zarar etmesine yol açmakta, yatırımcının güveni zedelenmekte, büyümeyi durdurmakta, kaynak dağılımının bozulmasına sebep olmakta ve işletmenin iflas riskini artırmaktadır (Özeroğlu, 2014).

Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar rüşvet almak, rüşvet almaya zorlamak, bağış ve hediye kabul etmek ve çıkarların çatışmasıdır. Ancak bu durum rüşvet veya komisyon almaktan farklıdır. Örneğin çalışan veya üst düzey yöneticinin kendisi veya akrabalarının ortaklık payı bulunan işletmeden alınan malların eksik veya kusurlu teslim alınması, normal fiyatın üzerinden mal alınması veya normal fiyatın altından mal satılması şeklinde ortaya çıkar. Böylece çıkar çatışması nedeniyle çalışan kendi işletmesine zarar vermektedir diyebiliriz.

Hileli Finansal Raporlama

Hesaplarda ve mali tablolarda yapılan usulsüzlük, düzensizlik ve kanun dışı uygulamalar olarak bilinen işletme hileleri, mesleki hilelerin bir alt kategorisi olarak kabul edilmekle birlikte finansal raporlama hileleri olarak da adlandırılmaktadır.

Hileli finansal raporlama, mali tabloların işletmeyle ilgilenen aktörleri yanlış yönlendirmek için gerçeğe aykırı şekilde hazırlanmasıdır (Şengür, 2010). Yani finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacı güdülerek kasıtlı olarak mali raporlarda olması gereken bilgi ve tutarların yer almaması ve/veya yer almaması gereken bilgi ve tutarların yer alması şeklinde olur. Böylece üst yönetim daha az vergi ödemek için mali durumu olduğundan kötü gösterebilir veya işletme değerini yükseltmek için mali durumu olduğundan iyi gösterebilir.

Hileli finansal tablolar, yüksek meblağlarda zararlara sebep olabilir. Hileli işlemlerin gerçekleştirilme süreci sadece bir kişi tarafından değil birçok kişi tarafından yapılmaktadır. Diğer hile yöntemlerine göre daha fazla sayıda toplumsal kesimi etkiler (Coenen, 2008). Nitekim yanlış ve yanıltıcı bilgi vererek ekonomik gelişmeyi olumsuz etkileyen mali tablolar yatırımcılara da zarar vermektedir. Yatırımcılar doğru

ve güvenilir bilgilere ihtiyaç duyarlar ve bu bilgiler neticesinde yatırım kararını verirler. İşletme hileleri bu bakımdan para ve sermaye piyasalarının etkinliğini dolayısıyla ekonomiyi ciddi şekilde tehdit eder. Ayrıca hileli finansal raporlama, şirketlerin birbiriyle karşılaştırılmalarına da imkân vermemekte bu durum şeffaflığı azaltmakta, sermaye piyasalarının etkin bir şekilde çalışmasını durdurmakta ve ekonomik büyümenin hızını düşürmektedir.

Diğer taraftan hileli işlemler çoğunlukla muhasebe, operasyon, satış, üst yönetim, müşteri hizmetleri veya satın alma bölümlerinden birinde çalışanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu hilelerden en çok zarar görenler ise bankacılık, finansal hizmetler, üretim ve devlet-kamu yönetimi sektörleri olduğu söylenebilir.

Bağımsız denetçiler, varlıkların zimmete geçirilmesinden ziyade hileli finansal raporlama ile daha çok ilgilenirler. Çünkü hileli finansal raporlama finansal tablo kullanıcılarını aldatma amacı güderken, varlıkların zimmete geçirilmesi finansal tablolarda önemli zararlara sebep olsa da amaç finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak değildir. Diğer taraftan hileli finansal raporlamanın maliyeti varlıkların zimmete geçirilmesine göre daha ağırdır (Varıcı, 2012).

İşletme Hilelerine Yönelik İstatistikî Bilgiler

Sertifikalı hile denetçileri kuruluşu (Association of Certified Fraud Examiners- ACFE) uzmanların, denetçileri ve akademisyenlerin de kullandığı, işletme hileleri ile ilgili düzenli olarak veriler yayınlamaktadır. ACFE'nin "2016 Global Fraud Study" raporunda elde edilen bazı veriler şöyledir:

- İşletmeler yıllık gelirlerinin ortalama %5'ini hileler dolayısıyla kaybetmektedir. Dünya üretimi göz önüne alındığında 3,7 trilyon USD'lik kayıp anlamına gelmektedir.
- Tespit edilen hilelerin ortalama yakalanma süresi 18 aydır.
- Küçük işletmelerde oransal olarak daha büyük hilelerle karşı karşıya kalmakta ve belirli türden hilelerle daha sık karşılaşmaktadır.
- Occupational/internal frauds (işletme içi) hileler üç gruba ayrılmaktadır: Varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar ve hileli finansal raporlamadır. Bunlardan
- Hilelerin %77'si muhasebe, operasyon, satış, yönetim, müşteri ilişkileri, satın alma ve finans departmanlarında yapılmaktadır.
- Hileyi yapan kişinin yetki seviyesi yükseldikçe hilenin tutarsal büyüklüğü de artmaktadır. İşletme sahiplerinin (owners, executives) yaptığı hileler işletme içi hilelerin %19'unu oluşturmakla beraber mağduruna ortalama 500.000 USD zarar vermektedir. Çalışan hileleri %42'sini oluşturmakla beraber mağduruna ortalama 75.000 USD zarar vermektedir. İşletme yöneticilerinin (managers) yaptığı hileler %36'sını oluşturmakla beraber ortalama 130.000 USD'lik zarar vermektedir.
- Hileden kaynaklanan zararın tazmin edilmesi ya çok uzun zaman almakta ya da hiç mümkün olmamaktadır. Hile nedeniyle zarara uğrayan işletmenin %58'i kayıplarının hiçbir bölümünü tahsil edememekte, yalnızca %14'lük kısmı zararının tamamını tahsil edebilmektedir.
- Muvazaa/gizli anlaşmalar (collusion) çalışanların hile kontrollerini aşmasını kolaylaştırmakta kaybın miktarını artırmaktadır. Tek kişiyle yapılan hilelerde ortalama kayıp 80.000 USD, iki kişiyle yapılanlarda 200.000 USD, üç kişiyle yapılanlarda 355.000 USD, dört veya daha fazla kişiyle yapılanlarda 500.000 USD'yi bulmaktadır.

Hâkim ortak konumunda olanlar yönetimdeki yetki ve güçlerini kullanarak bilerek ve isteyerek küçük ortaklar için olumsuz sonuçlar doğuracak ve kendisi için mali fayda sağlayacak durumlar içinde olabilir. Bu durum hilenin başka bir boyutunu ifade etmektedir ve hilenin esas unsurlarını içine alacak şekilde kazanç aktarma durumunu açıklamaktadır.

Transfer Fiyatlandırması ile Örtülü Kazanç Dağıtımı Kavramsal Çerçeve

Çalışmanın bu bölümünde transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç dağıtımı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kavramları açıklanmış transfer fiyatlandırması ile güdülen amaçlara yer verilmiştir

Transfer Fiyatlandırması Kavramı ve Amaçları

Uluslararası literatürde önemli bir yere sahip olan ve İngilizcede “Transfer Pricing” olarak karşılık bulan bu kavram, Türkçeye transfer fiyatlandırması olarak çevrilmiştir. Transfer fiyatlandırması en basit biçimde, bir işletmenin bağlantılı olduğu alt ya da ana işletme (şirket) veya şubeleri ile yapmış olduğu mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir.

Transfer fiyatlandırması, “bir işletmenin gelir-gider veya kâr paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hâkim durumda olduğu şirketlerin, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır” (Saraçoğlu ve Kaya, 2006). Transfer fiyatlandırması kavram olarak bir olumsuzluk içermemesine rağmen özellikle vergisel amaçlarla kötüye kullanılmakta, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmaktadır. Her ne kadar transfer fiyatlandırması birincil olarak vergi matrahını azaltma amacıyla kullanılsa da yönetim merkezli ve uluslararası amaçları da vardır. Transfer fiyatlandırmasının amaçlarını aşağıdaki tablo ile özetleyebiliriz:

Tablo 2. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

	AMAÇLAR
Vergisel Amaçlar	Tarifeleri Yönetmek Vergi Düzenlemelerine Uymak Vergi Yükünü Yönetmek
Yönetime Yönelik Amaçlar	Adaletli Performans Değerlemesi Yapmak Motivasyon Hedef Uyumunu Teşvik Etmek
Uluslararası Amaçlar	Nakit Transfer Sınırlamaları Rekabetçi Durum Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtmak

Kaynak: Cravens 1997: 136

Tablo 2’de yer alan işletmeler açısından uluslararası transfer fiyatlandırmasının en önemli amacı vergileme ile ilgilidir. Özellikle vergi yükünü yönetmek amacıyla şirketler transfer fiyatlandırması manipülasyonuna başvururlar.

Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Kavramı

Bir işletmenin ekonomik açıdan faaliyet gösterebilmesi için, ihtiyaç duyduğu unsurların başında sermaye gelmektedir. Diğer üretim faktörleri ise sermaye etrafında toplanır ve harekete geçirilerek üretimde bulunabilirler. Bu açıdan sermayenin tanımlanması önemlidir. Sermaye kavramı ekonomik açıdan değerlendirilerek “Emeğin verimini artıran ve önceden üretilmiş olan üretim araçları” olarak tanımlamıştır (Ünsal, 2004). Muhasebe bakış açısı ile sermaye ise; “bir işe ayrılan nakit veya likidite özelliği olan yüksek değer” anlamına gelmektedir. Örtülü sermaye kavramının kökeni, İngilizce “Thin Capitalization” kavramına dayanmaktadır. İşletmeler, bazen diğer işletmeler ve özel veya tüzel kişilerle kurmuş oldukları ticari ilişkiler sırasında yapmış oldukları borçlanmalardan gelen kaynakları, kendi bünyelerinde sürekli olarak kullanırlar. Bu borçlanmanın işletme tarafından bir finansman kaynağı olarak görülmesi durumunda, söz konusu borçların işletme sermayesi içerisindeki yerinin belirli bir oranı geçmesi ve kayda değer bir seviyeye gelmesi halinde bu tutar, örtülü sermaye olarak kabul edilir (Gençyürek, 2000).

Örtülü kazanç müessesesi ise Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVK)’da kanunen kabul edilmeyen indirimler başlığı altında yer alan bir vergi güvenlik müessesesidir. Bu müessese Türk Vergi Sistemine ilk kez 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı KVK’nın 17. maddesi ile girmiş, yeni KVK’nın uygulanmaya başladığı 01.01.2007 tarihine kadar da yürürlükte kalmıştır.

Kurumlar tarafından elde edilen kazancın kurumlar vergisine tabi tutulduktan ve diğer yasal yükümlülükler de yerine getirildikten sonra dağıtılması işlemine normal kâr dağıtımı denilmektedir (Arpacı, 2005). Örtülü kazanç dağıtımında ise daha farklı yollardan kazancın dağıtımı söz konusudur. En geniş anlamıyla örtülü kazanç; “bir şirketin kurum kazancını düşük göstermek amacıyla kar-zarar hesabını direkt etkileyen alım-satım, imalat, inşaat işlerinin, hizmet ilişkilerinin ve ücret ödemelerinin gerçeğe aykırı büyüklük veya küçüklüklerde gösterilerek kurum bünyesinde kalması gereken bir kazancın kurum ortaklarına veya diğer ilgili kişilere aktarılmasıdır” (Güner, 2004).

Örtülü Kazanç ve Transfer Fiyatlandırması İlişkisi

Kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya ilişkili sayılan diğer kişi veya kurumlara dağıtılmasını önlemek amacıyla ortaya konan transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç kavramları, temelde aynı amaca yönelmiş, ancak kapsam itibarıyla farklılaşan kavramlardır. Transfer fiyatlandırması, aralarında değişik açılardan bağ bulunan işletmeler arasında mal ve hizmet alış-verişlerinin nasıl yapılması gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan olumlu bir kavramdır. Örtülü kazanç kavramı ise hangi tür ilişkilerin vergi hukuku açısından kabul edilmeyeceği üzerinde durmaktadır. Transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç kavramları bir arada değerlendirilirken emsallere uygun olmayan transfer fiyatları örtülü kazanç olarak mütalaa edilebilir ya da örtülü kazanç, transfer fiyatlarının kötüye kullanılması olarak nitelendirilebilir.

5520 sayılı KVK'nun 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi olanı değil olması gerekeni tespit ederek ortaklara gizli kazanç aktarımını engellemeye yönelik bir vergi güvenlik müessesesidir ve bu noktada muvazaa müessesesinden ayrılır. Çünkü muvazaa müessesesinde gerçek olay görünürdeki olayın ardına kısmen veya tamamen gizlenmiştir. Böyle bir durumda olayların gerçek mahiyeti tespit edilmekte, görünürdeki olayın ardındaki gerçek durum vergilemeye esas alınmaktadır. Oysaki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında durum farklıdır. Zira mağdur işletmenin yönetiminde kontrol gücü bulunan hâkim ortağın gizli çıkarları, işletmenin kendi menfaatleri doğrultusunda yönetilmesini engelleyerek işletmenin mamulleri diğer işletmeye piyasa fiyatının altında satılmasına sebep olmuştur (Koyuncu, 2005).

Buradan hareketle, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını”, ilişkili kişi ve kurumların, emsallerinden farklı fiyat ya da bedelle, kendi aralarında mal veya hizmet alış ya da satış faaliyetlerinde bulunmaları neticesinde, vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması şeklinde ifade etmek mümkündür. Bu çerçevede yapılan düzenlemelerin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alışverişinde bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır (GİB, 2010; Gümü, 2007; Consulta, 2017).

Örnek Olay (Vak'a Analizi)

ABC A.Ş. 2005 yılında üretilen ürünü kendisi satmış ve 2006 yılında bir aracı işletme (şirket) kullanarak ürünlerini satmıştır. ABC A.Ş.'nin sahipliğinin yaklaşık %30 u başka bir işletmeye aittir. Ancak yönetim kurulundaki oy çokluğu işletmenin sahibi X kişisine aittir. İşletme, ürünlerini 2006 yılından itibaren bir aracı işletme ile pazarlamaktadır. Bu işletme ise ABC A.Ş.'nin oy çokluğunu elinde bulunduran X kişisine aittir. ABC A.Ş. ürettiği ürünü daha düşük bir fiyat ile aracı işletmeye transfer etmekte ve aracı işletme ise daha yüksek bir fiyat ile satışı (ihracatı) gerçekleştirmektedir.

Örnek Olayın Türk Ticaret Kanundaki Yeri

Bu kısımda gerçek hayattan alınmış bir vak'a incelenmiştir. Aynı kişinin birbiriyle ticari ilişkisi olan iki işletmenin her ikisinde de ortaklığının bulunması ve alıcı işletmedeki payının mağdur işletmedekinden daha büyük olması bu hileli kazanç aktarımının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Zira mağdur işletmenin yönetiminde kontrol gücü bulunan hâkim ortağın gizli çıkarları, işletmenin kendi menfaatleri doğrultusunda yönetilmesini engellemektedir. Zira mağdur işletmenin mamulleri diğer işletmeye piyasa fiyatının altında satılmıştır. Bu durum mağdur işletmenin karlılığının düşmesine sebep olmuştur. Yani çıkar çatışmasından doğan bir hile türü mevcuttur. Söz konusu çıkar çatışması mağdur işletmenin varlıklarının kötüye kullanılması sonucunu doğurmuştur. Mağdur işletmede azınlık paylarına sahip olan ve yönetimde kontrol gücü olmayan ortakların, işletmenin karlılığının zarara dönüşmesi ve temettü dağıtımlarının kaldırılması sebebiyle açılan dava sonucu bu olay ortaya çıkmıştır.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nu (Yeni TTK) yürürlüğe girmeden önce şirketler topluluğu, bağlı şirket ve hâkim şirket ilişkileri vergi mevzuatında düzenlenmişti. Yeni TTK'de ilk kez şirketler topluluğuna ilişkin düzenlemeler getirilmiş; hâkim şirket ve bağlı şirket kavramları kanun içinde tanımlanmış ve eski kanun uygulamasındaki “her şirket yönetim kurulu bağımsız hareket eder” yönündeki anlayıştan vazgeçilerek bağlı şirketlerin hâkim şirketler tarafından yönlendirilmesi bir vakıa olarak kabul edilmiş ve buna önemli sonuçlar bağlanmıştır (Yılmaz ve ark., 2013). Böylelikle, şirket pay sahiplerinin, çalışanların ve alacaklıların hakları korunmaya çalışılmaktadır. Bir başka ifade ile kanunun amacı; kurumsal yönetim ilkelerinin hâkim şirket ve bağlı şirketler arasındaki ilişkilere de yaymak suretiyle şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk kavramlarının belirlenmesi amaçlanmıştır.

Bu durum Yeni TTK'nın 195-206 maddelerince düzenlenmiştir. Söz konusu kanunun konu ile ilgili maddeleri aşağıdaki gibi özetlenmiştir

Bir ticaret şirketi diğeri bir ticaret şirketinin,

- Doğrudan veya dolaylı olarak oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçilmesini sağlayabilmek hakkına haizse,
- Kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa,
- Bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hakimiyeti altında tutabiliyorsa,

Birinci şirket hâkim şirket, ikinci şirket bağılı şirket olarak tanımlanır (Yeni TTK, madde 195). Hâkim şirket ve bağılı şirket ilişkisinin kurulması için yukarıda sayılan koşullardan yalnızca birinin sağlanması yeterlidir. Hâkim şirket ana, bağılı bulunan şirket yavru şirket konumundadır. Hâkim şirkete doğrudan ve dolaylı bağılı bulunan şirketler hâkim şirketler ile birlikte şirketler topluluğunu oluşturur (Kanun, madde 195).

Bir şirketler topluluğunda bağılı şirketler arasında ve bağılı şirketler arasında yapılan ticari ve hukuki işlemler belirli kurallar dâhilinde yapılması ve bunların şeffaflık ilkesi çerçevesinde açıklanması gerekmektedir. Bunlar TTK'nın 199'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemedeki amaç azınlık paylarının ve alacaklıların haklarının korunması ve yönetimde kontrol gücü bulunalar tarafından işletmelerin varlıklarının hâkim şirkete veya diğeri bağılı şirketlere aktarılmasını önlemektir. TTK'nın 199'uncu maddesi 1, 2 ve 4'üncü fıkraları bağılı ve hâkim şirketler arasında yapılan ticari ve hukuki işlemlerin şeffaf olmasını ve hakların korunmasını amaçlamaktadır.

Yeni TTK'da ana ve bağılı şirket arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Ancak çalışmamızdaki vak'a analizinde şirketler (işletmeler) bu bağlamda olmasa da şirket sahipliği bakımından bir bağ bulunmaktadır. Bu sebeple mağdur şirketin kazancı (hâkim ortak %70 hisseye sahip) azınlık ortaklarının aleyhine olacak şekilde başka bir şirkete (hâkim ortak %100 hisseye sahip) aktarılma durumu söz konusudur.

Bu hususlar göz önünde bulundurularak gerçekleşen örtülü kazanç aktarımına ait vak'a analizi şöyle çözümlenmiştir. ABC AŞ'nin 2005 ve 2006 yıllarına ait gelir tabloları karşılaştırılmalı olarak şöyledir:

Tablo 3. ABC AŞ'nin 2005 ve 2006 yıllarına ait gelir durumu

TARİHLER	31.12.2005	31.12.2006
A. BRÜT SATIŞLAR	36.820.672,30	34.134.943,58
1. Yurtiçi satışlar	20.924.699,78	31.491.061,73
2. Yurtdışı satışlar	15.881.251,36	1.771.338,71
3. Diğeri gelirler	14.721,16	871.643,14
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	206.455,00	789.493,20
1. Satıştan İadeler	30.552,18	38,94
2. Satış İskontoları	70.849,01	752.671,96
3. Diğeri indirimler	105.053,81	36.782,30
C. NET SATIŞLAR	36.614.217,30	33.344.550,38
D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	23.808.137,34	23.763.755,92
1. Satılan mamuller maliyeti	23.654.081,04	23.636.737,70
2. Satılan ticari mallar maliyeti	154.056,30	127.018,22
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	12.806.079,96	9.580.794,46
E. FAALİYET GİDERLERİ	7.160.713,46	9.629.630,51
1. Araştırma geliştirme giderleri	-	-
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım giderleri	4.813.385,26	1.914.933,62
3. Genel yönetim giderleri	2.347.328,20	7.714.696,89
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	5.645.366,50	- 48.836,05
F. DİĞ. F. OLAĞAN GELİR/KARLAR	719.331,91	3.680.079,47
1. Menkul kıymet satış karları	82.698,42	56.425,32
2. Kambyo karları	541.926,57	3.575.246,47
3. Diğeri olağan gelir ve karlar	94.706,92	48.407,68

Tablo 3. Devamı

TARİHLER	31.12.2005	31.12.2006
G. DİĞ. F. OLAĞAN GİDER/ZARARLAR (-)	446.054,26	4.616.640,74
1. Karşılık giderleri	84.588,10	94.282,88
2. Kambiyo zararları	361.443,60	4.486.973,14
3. Diğer olağan gider ve zararlar	22,56	35.384,72
H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	838.076,52	1.946.225,82
1. Kısa Vad. Borçlanma giderleri	838.076,52	1.946.225,82
2. Uzun Vad. Borçlanma giderleri	-	-
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	5.080.567,63	- 2.931.623,14
I. OLAĞANDIŞI GELİR VEKARLAR	9.743,30	4.409,16
1. Önceki dönem gelir ve karları	26,48	-
2. Diğer olağandışı gelir ve karlar	9.716,82	4.409,16
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	76,10	1.008,40
1. Önceki dönem gider ve zararlar	76,10	-
2. Diğer olağandışı gider ve zararlar	-	1.008,40
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	5.090.234,83	- 2.928.222,38
K. DÖNEM KARI V. V. DİĞER YASAL Y.K.(-)	-	-
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	5.090.234,83	- 2.928.222,38

Pazarlama Şirketine (Aracı İşletme) Ucuza Mal Satılması ve Fazla İndirim Yapılarak Örtülü Kazanç Aktarımı

A. Brüt Satış Geliri; ürünün birim satış fiyatı ile satış miktarının fonksiyonudur.

2005 ve 2006 yıllarına ait gelir tablosu bilgilerine göre şirket;

2005 yılında **38.511 birim** ürün satarak **36.820.672,30 TL'lik** brüt satış geliri elde etmiştir.

2006 yılında **39.866 birim** ürün satarak **34.134.943,58 TL'lik** brüt satış geliri elde etmiştir.

Bu veriler dikkate alındığında yurtiçi ve yurtdışı satışlar için ortalama satış fiyatları:

2005 yılı için: **36.820.672,30 TL / 38.511 birim = 956,11 TL / birim**

2006 yılı için: **34.134.943,58 TL / 39.866 birim = 856,24 TL / birim** olarak hesaplanabilir.

2005 yılı; ortalama dolar kuru = 1,35 TL ve ortalama euro kuru = 1,67 TL

2006 yılı; ortalama dolar kuru = 1,42 TL ve ortalama euro kuru = 1,79 TL

1. Bu genel bilgiler dikkate alındığında 2006 yılında 2005 yılına göre birim başına yaklaşık olarak 100 TL'lik bir satış fiyatı düşüklüğü görülmektedir. Satış fiyatının serbest piyasa şartlarına göre oluştuğu ve müşterilerin satın aldığı miktara göre de değişkenlik gösterdiği kabul edilmekle birlikte, miktar olarak 2006 yılında 2005 yılına göre daha fazla satılmasına rağmen fiyat düşüklüğü, sonuçta gelir kaybına sebep olmuştur. Bu gelir kaybı yaklaşık olarak **3.986.000 TL'lik** (2006 satış miktarı 2005 fiyatı ile satılmış olsa) bir tutara tekabül etmektedir.

2. Gerek dolar ve gerekse euro kuru baz alınırsa 2006 yılı için 2005 yılına göre her iki döviz cinsinde, TL karşısında değer artışının varlığı sonuçta satış gelirlerinin de TL olarak artışını gerektirecektir. Ancak TL bazlı satış gelirinde bir azalma vardır.

Bu durumda işletmenin yurtiçi ve yurtdışı satışlarında bir aracı işletme (şirket) (..... A.Ş.) kullanması sonuçta satış geliri kaybına sebep olduğu söylenebilir (pazarlama şirketine kazanç aktarımı).

B. Net Satış Geliri; brüt satış gelirinden, satış indirimlerinin çıkarılmasıyla elde edilir. Hangi şartlarda nasıl bir indirim yapılacağını gösteren bir anlaşmanın olmadığı dikkate alınarak;

2005 ve 2006 yılı gelir tabloları analiz edildiğinde;

1. 2005 yılında satış indirimleri toplamı **206.455 TL** iken 2006 yılında satış indirimleri toplamı **789.493,20 TL** olarak gerçekleşmiştir.

2. Satış indirimleri içindeki en yüksek pay müşterilere yapılan iskonto tutarlarına aittir. 2005 yılında iskonto tutarı yaklaşık olarak **70.849 TL** iken 2006 yılında iskonto tutarı yaklaşık olarak **752.671 TL**

seviyesine çıkmıştır. Öte yandan satış iadeleri ile diğerk indirimlerde yaklaşık olarak 99.000 TL'lik bir azalma vardır.

3. Sonuç olarak 2005 yılı indirimlerine göre 2006 yılında müşterilere yapılan satış indirimlerinin yaklaşık olarak **583.000 TL** artış göstermesi 2006 yılında net satış gelirinin aynı tutarda azalmasına sebep olduğu söylenebilir (*pazarlama şirketine kazanç aktarımı*).

C. Faaliyet Giderleri; bu tür giderler şletme faaliyetlerinin yürütölmesi için yapılır ve şletmenin brüt satış kazancını azaltır.

2005 yılı gelir tablosunda faaliyet giderleri 7.160.713,46 TL iken 2006 yılı gelir tablosunda faaliyet giderleri 9.629.630,51 TL seviyesine yükselmiştir. Bu gider kalemi içinde yer alan *pazarlama, satış ve dağıtım giderlerine* bakıldığında;

2005 yılında şletme, pazarlama ve satış faaliyetlerini kendisi yürütmüştür ve yaklaşık olarak 4.813.000 TL'lik bir gidere katlanmıştır. 2006 yılında ise şletme pazarlama ve satış faaliyetleri için bir aracı şletme kullanmıştır ve 1.914.933 TL'lik bir gidere katlanmıştır. Bu faaliyet için aracı şletme kullanılması şletmeye yaklaşık olarak **2.900.000 TL'lik** bir gider tasarrufu sağlamıştır.

ABC A.ř.'nin pazarlama ve satış faaliyetleri için bir aracı şletme (..... A.ř.) kullanması; 2006 yılında 2005 yılına göre daha fazla miktarda mal satışı yapmasına rağmen gelir tablosu verilerinde yaklaşık olarak **3.226.000 TL'lik** (12.806.079 TL – 9.580.794 TL) brüt satış kazancının azalmasına sebep olurken, aynı durum sonuçta pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinde **2.900.000 TL'lik** gider tasarrufu sağlamıştır.

Fazla miktardaki satış da dikkate alınırsa 2006 yılının 2005 yılına göre gerçek faaliyet kazancı kaybı yaklaşık olarak 326.000 TL (3.226.000 TL – 2.900.000 TL) + 1.112.000 TL (fazla satılan 1.300 birim x 856 TL/birim) = **1.438.000 TL** olarak hesaplanmıştır.

Ürünün yıllar itibariyle fiyat artışları da dikkate alınmış olursa (ürünün satış fiyatı önceki yıla göre daha yüksek olması gerekirken daha düşük fiyat söz konusu) bu kayıp çok daha fazla olmuştur. Ayrıca pazarlama ve satış için kullanılan aracı şletmeye yapılan satışların tahsilat süresinin uzamış olması durumunda ABC A.ř.'nin kayıplarını daha da (örtölü kazanç aktarımı) artmış olduğu söylenebilir.

ABC A.ř.'nin 2006 yılında pazarlama ve satış faaliyetlerini yürüten A.ř. ile arasındaki ticari ilişki kazanç azalışına diğerk bir ifadeyle aracı şletmeye örtölü kazanç aktarımına yol açmıştır. Bu aktarım şekli ise;

- **Satış işlemlerinde düşük fiyatlı mal satışı ve**
- **Satış indirimlerinde yapılan artış olduğu yoluyla gerçekleşmiştir.**

Tartışma, Sonuç ve Öneriler

Hile işleminde başkalarını aldatarak ve onlara zarar vererek kazanç elde etme hususu ön plana çıkmaktadır. İşletmenin varlık ve kaynakları ve sağlayabileceği kazançlarının kasıtlı olarak kişisel çıkar sağlayacak şekilde kullanılması ve haksız kazanç elde edilmesi hilenin varlığını ve yapıldığını göstermektedir. İşletme hilelerinin finansal tablolara yansımaları da işletme içi ve dışı çıkar grupları zarar görmektedir. Yapılan araştırmalarda hile yapanın işletme içindeki yetki seviyesi (sahip ve ortaklar ile yönetim) yükseldikçe hilenin tutar olarak etkisi çok daha fazla olmaktadır.

Transfer fiyatlandırması ve örtölü kazanç kavramları bir arada değerkendirilirken emsallere uygun olmayan transfer fiyatları örtölü kazanç olarak mütalaa edilebilir ya da örtölü kazanç, transfer fiyatlarının kötüye kullanılması olarak nitelendirilebilir. Örtölü kazanç dağıtımından söz edilebilmek için ise doğrudan ya da dolaylı bir ortaklık ilişkisinin ve menfaat aktarımının ortaya konulması gerekmektedir.

Temelde amacı kâr sağlamak olan bir ticaret işletmesinin, herhangi bir bedel karşılığı olmaksızın, işletme kaynaklarını karşılıksız olarak başkalarına kullandırması işletmenin varlık amacına aykırı olduğu gibi, iktisadi ve ticari icaplara da uymayan, normal ve mutad olmayan bir durumdur. Çünkü işletmenin kaynaklarını kendisi kullanarak değerkışık yollarla kazanç sağlaması mümkün olduğu halde, bu kaynaklarını karşılıksız olarak veya düşük bir karşılık ile başkalarına kullandırması, işletmenin finansal menfaatleriyle çatışan bir durum olacaktır.

Özellikle işletme üst yönetimini elinde bulunduran ve hâkim ortak konumunda olanlar yönetimdeki yetki ve güçlerini kullanıp (kasıtlı hareket) küçük ortaklar için olumsuz sonuçlar doğuracak (zarar gören taraf) ve kendisi için de finansal açıdan fayda sağlayacak durumlar içinde olabilir. Bu husus hilenin başka

bir boyutunu ifade etmektedir ve hilenin esas unsurlarını içine alacak şekilde örtülü kazanç aktarımı durumunu açıklamaktadır.

Yapılan vak'a analizinde yönetim ve denetim açısından hâkim konumda olunan bir işletmenin gelir ve kazançlarının önemli bir kısmının hâkim ortak açısından yönetim, denetim ve sermaye bakımından bağlantılı (ilişkili kişi) olunan ve pazarlama ve satış işlemini gerçekleştiren başka bir işletmeye nasıl aktarıldığı açıklanmıştır. Açıklanan bu durum şüphesiz hileli bir işlemidir ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak transfer fiyatlandırma ve indirimler yoluyla kazanç aktarımını ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak belirtmek gerekir ki, hile yoluyla örtülü kazanç aktarımı, tanımı itibariyle, bir işletmeyi kayba uğrattırırken işletme dışı üçüncü kişilere fayda sağlayan işlemlerdir. Bu türden işlemlerin şirketler hukuku tarafından da arzu edilir türden işlemler olduğunu söylemek mümkün değildir. Çalışmada literatürde işletmelerin örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamalarının tespit edilmesine yönelik benzer bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu açıdan çalışmamızın bulgularının ülkemizdeki örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamalarının boyutu ile ilgili olarak yapılacak ilerleyen çalışmalara ışık tutması umut edilmektedir.

Etik Beyan

"İşletme Hilesinin Transfer Fiyatlandırma Boyutu ve Örtülü Kazanç Aktarımı: Bir Vak'a Analizi" başlıklı çalışmanın yazım sürecinde bilimsel kurallara, etik ve alıntı kurallarına uyulmuş; toplanan veriler üzerinde herhangi bir tahrifat yapılmamış ve bu çalışma herhangi başka bir akademik yayın ortamına değerlendirme için gönderilmemiştir. Araştırmada anket ile veril toplanmadığı için etik kurul iznine ihtiyaç duyulmamıştır.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı

Makaleyi hazırlayan araştırmacıların araştırmaya katkı oranları eşit olup bu oran %50-%50'dir.

Çatışma Beyanı

Yazarlar arasında araştırma ile ilgili herhangi bir çıkar çatışması yoktur.

Kaynakça

- ACFE, 2008 Report To the Nation An Occupational Fraud&Abuse
ACFE, 2012 Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse,
ACFE, 2016 Report To The Nation Occupational Fraud&Abuse
AFCE, 2010 Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse.
AICPA, SAS99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, <http://www.aicpa.org>,
Arpacı, A. Ö. (2008). *Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)* (Çevrimiçi)
[Http://www.alomaliye.com/Altar_Omer_Kkeg.Htm](http://www.alomaliye.com/Altar_Omer_Kkeg.Htm), 02.06.2023
Arslan, Ö. (2018). *Muhasebe hilelerinin tespitinde iç denetim sisteminin önemi ve denetim standartları açısından bağımsız denetçinin bileye karşı sorumluluğu: bağımsız denetim şirketlerinde bir araştırma* (Doktora Tezi). Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
Aslan, E. (2006). *Kurumlar vergisinde örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Afyon.
Bayraklı, H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve vergi denetiminde muhasebe bata ve hileleri*. Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
Bayraktar, A. (2007). *Türkiye'de muhasebe hileleri tarihi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
Coenen, L. T. (2008). *Essentials of corporate fraud*. New Jersey: John Wiley & Sons.
Consulta. (2017). *Transfer fiyatlandırması, transfer fiyatlandırması raporu, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*, [Http://Consulta.Com.Tr/İcerik/Transfer-Fiyatlandirmasi-Ortulu-Sermaye/65](http://Consulta.Com.Tr/İcerik/Transfer-Fiyatlandirmasi-Ortulu-Sermaye/65) (08.02.2023)
Cravens, S.K. (1997). Examining the role of transfer pricing as a strategy for multinational firms. *International Business Review*, 6(2), 127-145.
Çıtak, F. (2013). *Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
Çıtak, N. (2007). *Hileli mali raporlamada yaratıcı muhasebe ve bir uygulama* (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
Demir, V. ve Bahadır O. (2007). Muhasebe manipülasyonu. *Mali Çözüm Dergisi*, 17(84), 103-119.
Dumanoglu, S. (2005). Hata ve hile ayrımı: hile denetimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 20(1), 347-358.
Erdem, Z. (2014). *Hile denetimi ve iç kontrol ilişkisi* (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Ertürk, A. (2010). *İşletmelerde hata ve bileyi önlemede iç kontrol sisteminin etkinliği ve bir uygulama* (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.
- Gençyürek, L. (2000). Kurumlar vergisi kanununda örtülü sermaye. *Vergi Sorunları Dergisi*, 23(141), 44-49.
- Gümüş, E. (2007). Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında peşin fiyatlandırma anlayşmaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 313.
- Güner, M. F. (2004). Örtülü kazanç kavramı çerçevesinde transfer fiyatlandırması ve oecd transfer fiyatı belirleme, *E-Yaklaşım*, 141, 10-19
- Jafarova, S. (2009). *İşletmelerde hile yapmanın nedenleri ve sosyal psikoloji açısından değerlendirilmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Koyuncu, M. (2005). *Örtülü sermaye örtülü kazanç dağıtımı ve uluslararası transfer fiyatlandırması*. İstanbul: Yıldız.
- Küçük, İ. (2008). *Finansal raporlamada hile- manipölasyonlar ve önlenmesi* (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özeroğlu, A.İ. (2014). Finansal aldatmaca ve işletme hileleri. *The Journal Of Academic Social Science*, 2(2), 180-196
- Saraçoğlu, F. ve Kaya, E. (2006). Yeni kurumlar vergisi kanunu ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı. *Vergi Sorunları*, 216, 150-158.
- Skosen, C. J. (2004). *An empirical investigation of the relevance and predictive ability of the SAS 99 Fraud risk factors* (Doctor Of Philosophy). Oktahama State University, UMI Dissertation Services.
- şen, Ç. (2013). *İşletmelerde çalışan hilelerinin tespiti, ortaya çıkarılması ve önlenmesi* (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- şengür, E.D. (2010). *İşletmelerde hile, hilelerin önlenmesi, hileli finansal raporlama ile ilgili düzenlemeler ve bir araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türk Dil Kurumu (TDK), www.tdk.gov.tr
- Ünsal, E. (2004). *İktisada giriş*. Ankara: Siyasal Kitabevi,
- Varıcı, İ. (2012). Hileli finansal raporlama açısından denetçinin sorumluluğu: İMKB’de faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarının incelenmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 5, 122-144.
- Yaman, T. (2008). *Finansal tablolar aracılığı ile kullanıcılara yanıtıcı bilgi sunulması ve sonuçları* (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

EXTENDED ABSTRACT

The primary objective of commercial organizations is to generate profit. At this point, reducing expenses is one of the most important methods to increase profitability. Taxes and other legal liabilities are one of the most significant expense items for organizations. In fact, there may be opportunities to increase profits for companies that are able to avoid taxes through legitimate methods and practices. In this sense, transfer pricing is one of the most important financial practices that can be applied by a company. Transfer pricing refers to the practice of adopting prices that do not conform to the arm's length price level in commercial relationships with other parties. This can occur between companies and other individuals or institutions with whom they have a relationship. Companies may apply prices and transfer resources to related parties that they would not normally apply under normal circumstances. However, even with this practice in place, some companies may transfer a portion of their earnings to related entities in a disguised manner, This situation may harm shareholders or stakeholders who are not related to the company to which the earnings are transferred but are related to the parent company. This text explains how business (accounting) fraud can occur through transfer pricing. This study explains the conceptual framework for disguised profit distribution through business fraud and transfer pricing. A real-life case analysis is then presented to demonstrate how a significant portion of a company's income and profits can be transferred to another company that is related to the controlling shareholder in terms of management, control, and capital (related person) and performs the marketing and sales transaction. The article reveals how businesses use transfer pricing to transfer profits globally and erode the tax base, to the Turkish Commercial Code (TCC) that came into force in July 2013. The issue of gaining profit by deceiving and harming others is prominent in the cheating process. The intentional use of an enterprise's assets and resources, as well as its earnings, for personal gain or unfair advantage, indicates the presence of fraud. The reflection of fraud on financial statements harms both internal and external interest groups. Research shows that the level of authority of the cheater within the enterprise (owners, shareholders, and management) has a direct impact on the amount of harm caused by the fraud. When the concepts of transfer pricing and disguised profit are evaluated together, transfer prices that are not at arm's length may be considered as disguised profit or disguised profit may be characterized as an abuse of transfer prices. To speak of disguised profit distribution, it is necessary to reveal a direct or indirect partnership relationship and benefit transfer. It is not normal for a commercial company, whose main purpose is to make a profit, to make its resources available to others without compensation. This would be contrary to the company's purpose and incompatible with economic and commercial requirements. Although the

company can generate profits through the use of its business resources, allowing others to use these resources for free or at a low return would conflict with the company's financial interests. Those in top management positions, particularly controlling shareholders, may use their authority to intentionally act in ways that negatively impact minority shareholders while benefiting themselves financially. This statement presents an additional aspect of the fraud and clarifies the situation of concealed profit transfer by including the fundamental elements of the fraud. The case analysis explains how a company in a dominant position in terms of management and control transfers a significant portion of its income and profits to a related company, which shares the same management, control, and capital (related person), and is responsible for marketing and sales transactions. This transaction appears fraudulent and violates the arm's length principle through the transfer of profits via transfer pricing and discounts. In conclusion, it is important to note that disguised profit shifting through fraud is a transaction that benefits third parties outside the company while causing a loss to the company. Under company law, it cannot be stated that such transactions are desirable.