



MUHASEBE HATASI KAVRAMI, SORUMLULUĞU ve DÜZELTİLMESİ

Mahmut DEMİRBAŞ[♦]

ÖZ

Makalemizde, TMS 8 "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik, Hatalar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" standardına göre "hata" ve "hile" kavramları incelenmiştir, hata ve hile kavramları arasındaki farklılıkları belirtilmiştir. Buna göre, hata ve hileli işlemleri tespit etme sorumluluğu yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, bu amaçla iç kontrol ve iç denetim departmanları kurulabilir. Bu birimlerin bağımsızlığını ve etkinliğini sağlamakta yine yönetim kuruluna aittir. Birimlerin etkisiz olmaları yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Bağımsız denetçinin de muhasebe hata ve hilelerini bulma, hileli işlemleri rapor etme ve denetim görüşüne yansıtma ile hatalı işlemleri düzeltme sorumluluğu mevcuttur. Denetçi, hatalı işlemlerle ilgili geriye dönük düzeltme işlemlerini yönetim kurulundan yazılı talep eder. Yönetim hatalı işlemleri düzeltmekten kaçınırsa, mevcut durumu denetim görüşüne yansıtabilir. Tespit edilen hatalı işlemlerin düzeltme işlemi, muhasebe kayıt ve tekniğine göre yapılmalı ve finansal tablolara yansıtılmalı, finansal tabloların güvenilir bilgi içermesini sağlamalı ve geriye dönük düzeltme yaparken bir başka yanlış yapılmamalı ve cezai yükümlülüklerle karşılaşılmalıdır. Makalemiz de bu amaçla; hatalı işlemler ve düzeltilmesi uygulamalı örneklerle açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: MuhasebeHatası Kavramı, Hile, Türkiye Muhasebe Standartları 8, İç Kontrol

JEL Classification: M40, M41, M48

ERROR APPLICATION CONCEPT IN ACCOUNTING, ITS RESPONSIBILITY AND CORRECTIONS

ABSTRACT

In our article, "error" and "fraud " concepts are examined related to TAS 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors and Subsequent Events on the Balance Sheet"; furthermore it is indicated differences between error concept and fraud concept. Related to this assessment, responsibility of to determine any errors and

[♦]T.C. Avrasya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi



frauds in transactions belong to the management board. Therefore internal control and internal auditing department can be established by management board. It is management board responsibility to provide independence of these departments as well. Even if these units are passive it does not remove the responsibility of management board. The independent auditor also has the responsibility for to find accounting errors and frauds, to report these fraudulents in transactions, to reflect them in audit opinion and to correct these error applications. The auditor will request a written retrospective application from management board. If management board avoids from to correct errors applications, it can be reflected to the audit opinion. If an error applications in transaction is detected, it should be corrected via the accounting booking and accounting techniques additionally these financial corrections should be reflected to financial statements, these bookings should be made on financial statements to have more reliable information, not to make another error applications during correction of prior period errors, not to face to face any penal obligations. In order to clarify it, applications are made in article too.

Anahtar Kelimeler: Error Concept in Accounting, Fraud, Turkish Accounting Standards 8, Internal Kontrol

JEL Classification: M40, M41, M48

GİRİŞ

Yanlış kayıtların düzeltilmesi ile Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinde ve Türkiye Muhasebe Standardı 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik, Hatalar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” standardında; defterlere yapılan kayıtların değiştirilemez olma ilkesi benimsenmiştir. Ancak, yevmiye defterine yapılan bir kaydın düzeltilmesi ancak “*muhasebe ilkelerine*” göre yapılabilmektedir. Ancak, bu düzeltme kayıtlarının vergi kaybına neden olamaması gerekir. Gelir tablosundaki kar veya zararı etkilememesi gerekir. Yapılan düzeltme kayıtlarının vergi kaybına neden olması halinde bunlarla ilgili olarak vergi ziyai cezası uygulanır. Kasten yapılan muhasebe hata ve hileleri hakkında, ziyai uğratılan verginin 3 katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanır. Cezai yükümlülük bir kaynak çıkışı demektir. Ayrıca mali tabloların güvenilir bilgiyi içermesi gerekir. Bu amaçla hata ve hile kavramları incelenmiş, hataların İşletmelerin faaliyet gösterdiği ülkedeki yasa, üst kurul düzenlemeleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile muhasebe



ve finansal raporlama standartlarının değerlendirilmemesi veya eksik ve yanlış değerlendirilmesi sonucu, başka bir hesaba kayıt edilmesi, bilinçsizce yapılmış ise, kasıtsız yapılan işlemler hata olarak tanımlanır. Makalemizde hata kavramının ve düzeltme usul ve esaslarının iyi anlaşılması amaçlanmıştır.

1.HATA KAVRAMI

Muhasebe hata ve hileleri, muhasebe kavram, ilke ve kurallarına uygun olmayan düzensizlikleri ifade eder. Hata ve hile kavramlarını birbirinden ayıran unsur, yapılan işlemlerde kasıt bulunup bulunmadığıdır (Kaymak,1996: 63). Ticari işlemin muhasebe kayıtlarında alınması sürecinde yapılan yanlışlık; sık sık tekrar etmiyorsa, anlaşılma ve düzeltme fırsatı varken, fark edilip düzeltme işlemi yapılıyorsa, düzeltme sürecinde başka bir yanlışlık yapılmıyorsa, işletme sahibi, yöneticileri ve çalışanları yararına diğer kişilerin zararına bir sonuç doğurmuyorsa, işletmelerin bir hesap grubu ve aktif toplamı içinde büyük miktarda değilse (önemlilik kriterlerini taşıyor ise), bilinçsizce yapılmış ise, kasıt yok ise hata olarak tanımlanır (Gürbüz, 1995:31).

Bir ticari işlemin, işletmenin faaliyet gösterdiği ülkedeki yasa, üst kurul düzenlemeleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (Demirci ,1998:14) ile muhasebe ve finansal raporlama standartlarının değerlendirilmemesi veya eksik ve yanlış değerlendirilmesi sonucu, başka bir hesaba kayıt edilmesi de hata olarak tanımlanır (Hatunoğlu, 2012: 176). Bu şekilde bir hataya sebep verilmesi ve hesap hatalarının oluşmasına neden olur.

“UFRS ve TFRS’de hatalar; cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin tabloların hazırlanması veya açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını” ifade eder (Demir : 8).

Hatalar unutkanlık, bilgisizlik, ihmal ve dikkatsizlik sebebiyle yapılabilir (Kaymak,1996: 64). Muhasebe ilkelerine uyulmamasından veya bu ilkelerin



bilinmemesinden, işletmelerin muhasebe departmanındaki iş akışının bozukluğundan, etkin iş bölümü yapılmamasından, insan kaynaklarının yetersizliği ile beşeri ve maddi öğelerin eksikliğinden kaynaklanabilir (Dirimtekin,1991: 87). İç kontrol ve iç denetim biriminin olmaması veya etkin olmaması, yetki ve sorumluluk ayırımlarının yapılmaması da hata miktarını arttırabilir.

Muhasebe hatalarını türleri itibariyle sınıflandırmak istersek; hesaplama hataları, kayıt hataları (rakam hataları, yanlış hesaba kayıt edilmesi) hesabın borç (sol) alacak (sağ) taraflarının karıştırılması, nakil hataları, unutmalar, tekrarlamalar, telafi edici hatalar, prensip yanlışlıkları, nitel hatalar, dönem ayırımı dolayısıyla yapılan hatalar şeklinde sınıflandırılabilir (Kaymak,1996:69-90).

Hataları içerikleri bakımından; nitel ve nical muhasebe hataları, sonuçları bakımından; önemsiz ve önemli hatalar, etkileri bakımından; bilançoju etkileyen, gelir tablosunu etkileyen veya bilanço ve gelir tablosunu birlikte etkileyen muhasebe hataları şeklinde sınıflandırılabilir (Kaymak,1996: 69).

Aktif ve pasif kalemlerin mahsup edilerek bazı hesapların bilanço da gösterilmemesi, mizan çizelgesindeki hesap sonuçlarının bilançoja yanlış aktarılması şeklinde bilançoda ortaya çıkabilecek hatalar olabilir (Demirci, 1998: 14).

2.HİLE KAVRAMI

Ticari işlemin muhasebe kayıtlarında alınması sürecinde yapılan yanlışlık; sık sık tekrar ediyorsa, anlaşılma ve düzeltme fırsatı varken, fark edilip düzeltme işlemi yapılmıyorsa, düzeltme sürecinde başka bir yanlışlık yapıyorsa, işletme sahibi, yöneticileri ve çalışanları yararına diğer kişilerin zararına bir sonuç doğuruyorsa, işletmelerin bir hesap grubu ve aktif toplamı içinde büyük miktarda ise (önemlilik kriterlerini taşıyor ise, bilinçli bir şekilde yapılmış ise, kasıt var ise hile olarak tanımlanır (Gürbüz, 1995:31).

Kreditörlerden daha fazla kredi alabilmek, işletmenin borsadaki fiyatlarını arttırmak, vergi ödeyerek daha fazla itibar sağlamak, şirket ortaklarına fazla kar



dağıtmak, işletmenin kamuoyundaki imajını düzeltmek gibi olumlu yönde mali tabloların maskelenmesinin yanısıra, kişisel çıkarların gizlenmesi, ortakların birbirlerini yanıltma istekleri, daha az kar dağıtmak isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği, vergi kaçırmak, şirketin borsadaki değerini düşürerek spekülasyon yapmak gibi olumsuz düşüncelerle yapılması amacıyla bir ticari işlemin kayıtlara alınması sürecinde bilinçli olarak yanıltıcı kayıt yapılmasına muhasebe hilesi denir (Demirci, 1998:42-45).

Gerçek bir ticari ilişkiyi yansıtan, ancak belge üzerinde yâre lan bilgilerin olmaması, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalardan bahsedilir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, sahte belgenin aksine, gerçek bir belgedir. Fakat ticari işlemi veya hizmeti aslından farklı bir şekilde yansıtır. Bir mal ve hizmet hareketi olmadığı halde düzenlenen belgeler, belge düzenleme yetkisi olmayan kişiler tarafından düzenlenen belgeler, başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, sahte belge olarak kabul edilir (Duman, 1997: 47). Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge kullanmakta hile kavramının kapsamındadır.

Geniş bir anlamda inceleyecek olursak hile; kasten aldatma boyutu da olan bir dizi usulsüzlük ve yasa dışı eylem anlamına gelir (TIDE, UIDSMUÇ, s.87) ya da başka bir ifade ile yetkinin, hakların, imkânların ve her türlü sistem zaaflarının kişisel çıkarlar amacıyla kötüye kullanılmasıdır (Çomak, 2003: 4). Hileli işlem yapmak; sahtekârlık ve dolandırıcılıkla eş anlamlı olarak kullanılmaktadır.

Mal alışlarında belge alınmaması, alışların defterlere kayıt edilmemesi, üretim ve stok miktarlarının gizlenmesi, iskontoların kayıt edilmemesi, alış bedellerinin yüksek gösterilmesi şeklindeki alış yolsuzlukları da hile kavramının kapsamındadır.

Hileli işlemler; fırsatların yaratılması ve motivasyon birleşmesi ve rasyonelleşme sonucuyla ortaya çıkmaktadır.



➤ *Fırsatların yaratılması ile;* denetim ve kontrol eksikliği, çalışanların durumları, organizasyonel eksiklikler ve sistem zaafı ve erişim olanakları ifade edilebilir(Çomak, 2003: 8-11).

➤ *Denetim ve kontrol eksikliklerinde;* görev dağılımlarının açık olmaması, üst yönetimin iç kontrol'e bakışı, denetimde bağımsızlığın sağlanamaması, şirket içinde farklı veri depoları, verilere erişimde yaşanan sorunlar, iç kontrol süreçlerinin dökümantasyonun zayıf olması, şirket kıymetlerinin korunaksız olması akla gelmektedir.

➤ *Çalışanların durumundan ifade edilen;* kötü çalışma ortamı, çalışanların "anti-fraud" karşıt kültürü, çalışanlar hiçbir şart altında bir devlet görevlisine rüşvet verme ya da böyle bir kişiyi kurallara uygun olmayan bir biçimde etkileme girişiminde bulunmamalıdır (Hasdemir, 2003: 15). Ancak çalışanların firma içi-dışı ilişkileri (Çomak, 2003: 8-11), geçici olarak istihdam edilen personel için yeterli özenin gösterilmemesi, çalışanlar, çıkar çatışmalarından ve çıkar çatışması izlenimini yaratacak davranışlardan kaçınmakla yükümlü olmalarına rağmen bu tarz davranışlarda bulunmaları (Hasdemir, 2003: 15,)akla gelmektedir.

➤ *Organizasyonel eksiklikler ifadesinden ise;* karşıt (anti-fraud) politika eksikliği (üst yönetimin bakışı), etkili iç denetim ve kontrol mekanizmasının olmaması, iç denetim ve kontrol birimlerinin bağımsızlığının sağlanamaması, yönetimin yetki, görevlendirme, sorumluluklarında şeffaflığın sağlanamaması, kurum için "anti-fraud" kültürünün yerleştirilememesi akla gelmektedir(Çomak, 2003: 11).

➤ *Motivasyondenilince;* akla kişinin çok para kazanma hırsı, çalışanların memnuniyetsizliği, ortaya çıkma riskinin az olması, cezalandırma eksikliği, sayılabilir.

➤ *Rasyonelleşme kasıt edilen,* asgariye indirme, genelleme, meşrulaştırma, tarafsızlaşma akla gelmektedir. "Çok küçük bir şeydi" cümlesi asgariye indirmeye, "herkes yapıyor" cümlesi bir genellemeye, "daha kötüsünü" yapanlar var" cümlesi bir meşrulaştırma, "problem nedir" cümlesi ise tarafsızlaşmaya örnek olarak gösterilebilir (Kılıç, 2003: 13).



Kurumun yararına tasarlanan hileli işlemlerde bir fayda, genellikle dışardan kişileri de aldatabilecek haksız veya sahtekârca avantaj kullanılarak sağlanır. Bu tür hileli işlemleri yapanlar, genellikle, dolaylı yollardan kişisel çıkar sağlar. Kurumun yararına tasarlanan hilelere; gerçekte var olmayan veya özellikleri hakkında yanıltıcı bilgi verilen varlıkların, malların satışı veya devri; devlet memurlarına, devlet memurlarının aracılara, müşterilere veya tedarikçilere ödenen rüşvetler, benzer yasa dışı ödemeler ve yasa dışı siyasi bağışlar gibi usulsüz ödemeler; işlemler, aktifler, pasifler veya gelirlerin kasten yanlış beyan edilmesi veya kasten yanlış kıymet takdir edilmesi, mal satış/devir fiyatlarının kasten yanlış beyan edilmesi (yani ilgili kuruluşlar arasında yapılan mal alım satımında yanlış kıymet takdir edilmesi), fiyatlandırma tekniklerini cari muhasebe usullerine göre kasten yanlış bir şekilde kayıt yaparak, yönetim, işleme taraf olan bir kurumun faaliyet sonuçlarını, işleme taraf olan diğer kurumun zararına, olduğundan daha iyi gösterebilir; bir tarafın olağan ticari koşullara tabi olan bir işlemde elde edilemeyecek faydalar sağladığı, kasti ve usulsüz işlemler; kurumun mali tablosunu dışarıdan kişilere olduğundan daha iyi gösterebilmek amacıyla önemli bilgilerin kasten kaydedilmemesi veya açıklanmaması; kanunlar, kurallar ve yönetmeliklere aykırı, yasaklanmış ticari faaliyetleri yerine getirmek ve vergi kaçırma eylemleri örnek olarak gösterilebilir (TIDE, UIDSMUÇ, s.87-88).

Kurumun zararına gerçekleştirilen hileler, genellikle, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir personelin, dışarıdan bir kişinin veya başka bir kurumun yararına yapılır (TIDE, UIDSMUÇ, s.88-89). Rüşvet veya benzeri yasa dışı ödemelerin kabul edilmesi, normal olarak kuruma kar getirme olasılığı bulunan karlı bir işlemin bir personele veya dışarıdan bir kişiye aktarılması, para veya malların zimmete geçirilmesiyle ve suç eylemini gizlemek, suçun açığa çıkmasını güçleştirmek gayesiyle, mali kayıtlarda hileli işlemin yapılmasıyla belirginleşen ihtilas eylemi (olay veya verilerin kasten gizlenmesi veya yanlış beyan edilmesi), aslında kuruma teslim edilmeyen mallar veya hizmetler için ödeme talep edilmesi örnek olarak gösterilebilir.



Kurum içi hileli işlemlere ise, rüşvet, zimmet ve finansal tablolarda sahtekârlık, finansal kaynaklı ve finansal olmayan kaynaklı hileler örnek olarak gösterilebilir.

Eğer bir işletmede yönetim birimi temsil edenler; denetçilerin sorularına kaçamaklı veya yalan cevaplar veriyorsa, yönetim, finansal tablolarla ilgili toplantılarında aşırı duyarlılık gösteriyorsa, gelirlerin yüksek gösterilmesi ile ilgili muhasebe standartları hakkında denetçilerle sürekli tartışma içinde ise ve finansal raporlarla ilgili aşırı duyarlılık gösteriyorsa,

Eğer bir işletmede; zayıf kontrol mekanizması var ise, yönetimin hedeflerin yerine getirmesinde aldığı pay düşük ise, operasyonel ve finansal kararlar tek bir kişi veya sınırlı birkaç kişi tarafından alınıyorsa, denetlemenin çok güç olduğu ticari işlemler var ise, işletmenin performans değerleri endüstri standartları altında veya aşırı üstünde ise ve firma çok hızlı büyüme trendinde ise, finansal tablolarda hileli işlemlerin varlığından şüphe edilebilir.

3. HATALI VE HİLELİ İŞLEMLERİ TESPİT ETME SORUMLULUĞU VE RAPORLANMASI

Hatalı ve hileli işleme ait veriler işlem raporlarını özetleyen finansal raporları etkiler. Bu nedenle; finansal sorumluluk ve güvenilirlik gereği, hatalı ve hileli işlemleri tespit etme ve düzeltme sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Yönetimin sorumluluğu; makul bir maliyetle sürekli gözetimi sağlayan etkin bir iç kontrol ve iç denetim sistemi kurmak ve uygulamaktır. Sürekli gözetim, sistem zaafı, işlemlerverilerinin bütünselliği, tutarlılığı, güvenilirliği, sistem içindeki rapor ve kontrollerin yetersiz kalması, sistem içindeki kontrollerin kullanıcı insiyatifinde olması kullanıcılara verilen yetkilerle kullanıcıların sistem içindeki kontrolleri devre dışı bırakabilmesi, veri hacmi nedeniyle kullanılması önem arz eden bir yöntemdir (PCAOB, Auditing Standard 2: E-99). Bu amaçla; iç kontrol ve iç denetim biriminde görev yapanlar, hatalı ve hileli işlemleri tespit konusunda, “azami mesleki özen ve dikkati” göstermekten sorumludur. İç denetçiler, hatalı ve hileli işlemlerin



yapıldığıının belirtilerini tespit edebilmek için hatalı ve hileli işlemler hakkında yeterli bilgiye sahip olmalı, ek araştırmaya gerek olup olmadığını değerlendirmeli ve yetkililere bildirmelidir (TIDE, UIDSMUÇ:95) İyi organize edilmiş iç kontrol ve iç denetim sistemi ile hatalı ve hileli işlemler önlenabilir. Yönetimin yaptığı kontrollerle birlikte, denetçilerin yaptığı kontroller, mevcut hatalı ve hileli işlemlere ait belirtilerinin tespit edilmesi ve ayrıntılı ek araştırmaların yapılması imkanını arttırır (Demirbaş, 2008: 83). İç kontrol ve iç denetim birimleri yöneticileri, önemli hata ve hileleri, üst yönetimine, denetim komitesine ve yönetim kuruluna derhal bildirmekten sorumludur. Bir hata ve hileli işlemin, fiili rapor edilmeden önce yapıldığından tam emin olmak için yeterli soruşturma yapılmalıdır. Hatalı ve hileli işlemin saptanması safhasından sonra “ara veya nihai” rapor düzenlemek istenebilir. Bu rapor, iç denetçinin bu karara varmasına esas teşkil eden çalışma alanına ilişkin faaliyetlerini ve önerilerini de içermelidir ve rapor yazılı düzenlenmelidir(Demirbaş, 2008: 83).İç kontrol ve iç denetim biriminin etkisizliği, işletme yönetiminin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Çünkü hatalı ve hileli işlemler; etik, ekonomik ve sosyal olmakla birlikte teknik bir konudur. İşletmeleri iflasa götürebilecek sonuçları vardır (Çomak, 2003: 51).Bir şirket normalde yıllık olarak denetlenmiş finansal tablolarıyla birlikte denetçi görüşünü de içeren bir doküman yayımlar. Bu doküman genel olarak “faaliyet raporu” olarak adlandırılır. Böyle bir dokümanı yayımlarken bir şirket kanuni zorunluluktan ya da alışıla geldiği için diğer finansal ya da finansal olmayan bilgileri de dokümana dâhil edebilir.

Bahsi geçen finansal ya da finansal olmayan bilgiler diğer bilgiler olarak kabul edilir. Bu bilgilere örnek olarak; yönetimden sorumlu kişilerce işletme faaliyetlerine ve işlemlerine yönelik hazırlanan raporlar, finansal özetler veya önemli bilgiler, personele ilişkin bilgiler, planlanan yatırım harcamaları, finansal oranlar, orta ve üst düzey yöneticilerin isimleri ve seçilmiş üçer aylık bilgiler sayılabilir. Bağımsız denetçinin, bu bilgilerin doğru olduğunu değerlendirme sorumluluğu bulunmamaktadır. Fakat yine de; bağımsız denetçi, denetlenmiş finansal tablolarla önemli tutarsızlıklar içeren bilgileri tespit etmek amacıyla diğer bilgileri okumalıdır.



Diğer bilgiler, denetlenmiş finansal tablolarda yer alan bilgilerle çelişiyorsa ‘önemli tutarsızlık’ mevcut demektir (BDS 700, p:6-11). Önemli tutarsızlık ve yanlışlıklar “hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir(BDS 700, A57)”. Önemli tutarsızlığı ve yanlışlıkları tek başına muhasebe hatası olarak kabul etmemek gerekir. Önemli tutarsızlığın mevcut olması, önceden edinilen denetim kanıtlarına dayanılarak varılan denetim sonuçları ve finansal tablolara ilişkin sunulan bağımsız denetçi görüşü üzerinde şüphe oluşmasına sebep olabilir. Bazı özel durumlarda, yasalar ya da yapılan sözleşmeler uyarınca, bağımsız denetçinin, özel olarak diğer bilgiler ile ilgili rapor hazırlaması gerekebilir.

Bunun haricindeki durumlarda bağımsız denetçinin böyle bir yükümlülüğü yoktur. Her ne kadar bağımsız denetçinin böyle bir yükümlülüğü olmasa da, denetlenmiş finansal tablolar ile diğer bilgiler arasında tutarsızlıkların mevcut olabileceği ve bunların denetim raporunun güvenilirliğini zedeleyebileceği ihtimali dikkate alınarak bağımsız denetçinin yayınlanan diğer bilgileri de göz önünde tutması gerekir. Eğer diğer bilgilerde **önemli tutarsızlığın** varlığı halinde ve değişiklik yapılması gerekiyor ise denetçi diğer bilgilerle ilgili endişelerini, almış olduğu hukuki tavsiyeleri de içerecek şekilde önemli tutarsızlıkların düzeltilmesini işletme yönetiminden yazılı talep etmelidir. Diğer bilgilerde değişiklik yapılması gerekiyorsa ve işletme değişiklik yapmayı reddediyorsa; bağımsız denetçi görüşüne ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen husus (konunun vurgulandığı)’ paragrafı ekleyerek önemli tutarsızlığı açıklamalıdır ve hatta bağımsız denetim görüşünü; şartlı ya da olumsuz görüş olarak değiştirebilir. Bağımsız denetim görüşünde değişikliğe gitmesinin yanı sıra, önemli tutarsızlığa neden olan özel koşulların ve karşılaşılan tutarsızlığın büyüklüğüne bağlı olarak denetçi; bağımsız denetim raporu vermemek veya bağımsız denetimden sürecinden çekilmek gibi ek önlemlere başvurabilir (BDS 720, p:6-11, A1-A11, BDS 701, A12).



4.HATALARIN DÜZELTİLMESİ

213 sayılı VUK'nun mükelleflerin ödevleri başlığını taşıyan ikinci kitabının "defter tutma" ile ilgili düzenlemeler içeren 2. kısmının 9. bölümünde "kayıt nizamı" ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Yanlış kayıtların düzeltilmesi ile ilgili 217. madde hükmünde defterlere yapılan kayıtların değiştirilemez olma ilkesi benimsenmesine rağmen, yevmiye defterine yapılan bir kaydın düzeltilmesi ancak "muhasabe ilkelerine" göre yapılabilmektedir. Bu düzeltme kayıtlarının vergi kaybına neden olmaması gerekir. Yapılan düzeltme kayıtlarının vergi kaybına neden olması halinde bunlarla ilgili olarak vergi ziyai cezası uygulanır. Bilinçli yapılan muhasabe hata ve hileleri hakkında, ziyaa uğratılan verginin 3 katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanır. Bunlar hakkında tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri geçerli olamaz. Aynı şekilde, bir hesaba kaydedilmesi gereken tutar eksik kaydedilmiş ise hata hesaba eksik tutar kadar ilave yapılarak düzeltilecektir. Defterlerde çizme, kazıma, silme suretiyle düzeltme yapılmaz veya kayıtlar değiştirilemez. Kayıtlar arasında boş satır bırakılmayacağı gibi boş sayfa da bırakılamaz. Yanlışlıkla boş bırakılan sayfalar ve satırlar üstü çizilerek atlanır. Ciltli defterlerde yaprak koparılmaz, müteharrik yapraklı olanlarda ise yaprakların sırası bozulamaz ve yırtılamaz. 165 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği uyarınca müteharrik yapraklı defterlerde tasdik numarasının mühürle birlikte (kayıt yapılan) her sayfada bulunması gerekir.

Türkiye Muhasebe Standardı 8 "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik, Hatalar ve Bilanço Tarihi Sonraki Olaylar" standardının amaçlarından bazıları; hata ve düzeltmelere ilişkin açıklamaları yapabilmek, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkilerini finansal tablolara yansıtabilmek, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolardaki gerekli açıklamaları yapabilmektir. Uluslararası ve Türkiye finansal raporlama standartları ve muhasabe standartları, finansal tabloların şeffaf olarak düzenlenmesini amaç edinmektedir (Yalkın, 2005: 34, TFRS 1; p:1-5, TMS 1, p:41).



Geçmiş dönem hataları, işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi♦(TMS 8, p:6),kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir. Hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir(TMS 8, p:5).

Hatalar ortaya çıktıkları dönem içerisinde düzeltilebilir. Fakat geçmiş dönem ile ilgili olduklarında geçmiş dönem finansal tabloların düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olamamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasının yapılması gereklidir (TMS 8, p:41). Bu durum Türkiye Muhasebe Standartların da geçmişe dönük düzenleme kavramı ile ifade edilmektedir (Demir, :13). Geriye dönük düzeltme işlemi[^] ile; hatanın yapıldığı döneme (dönemlere) ait tablodaki (tablolardaki) karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir ya da hatanın sunulan dönemden daha da önce meydana geldiği durumda ise; sunulan en erken dönemin varlık, borç ve özkaynak açılış bakiyeleri düzeltilir. Cari dönemdeki hataların düzeltmeleri hariç olmak üzere, önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kar veya zarara dâhil edilemez(TMS 8, p:42-48).

Muhasebe hatalarını düzeltim işlemi, muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ve bilanço tarihinden sonraki olaylar sebebiyle yapılan düzeltme ile karıştırmamak

♦**Güvenilir Bilgi;** “Finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenen bilgiyi” ifade etmektedir.

[^]**Geçmişe Dönük Uygulama:** “Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika, hep kullanımdaymış gibi uygulanmasını” ifade etmektedir. Muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük uygulanırsa, işletme etkilenen her bir kalem ile özkaynak kaleminin finansal tablolardaki tutarlarını mümkün olduğu kadar geriye giderek düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.



gereklidir. Bu nedenle, muhasebe hataların düzeltilmesinde ileriye yönelik uygulama* sözkonusu değildir.

Finansal tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlemler ile hatalar, muhasebe politikalarının açıklanması ve dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olmaz. Düzeltmeler, muhasebe kayıt ve tekniğine göre yapılır ve finansal tablolara yansıtılır (Demir, :13).

Geçmiş dönem hatalarına ilişkin işletmeler; geçmiş dönem hatalarının niteliği, sunulan her bir dönem için, değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı, sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı ve ilgili tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni belirtilir. Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

İşletme; geçmiş dönem hatalarının niteliği, hesaplanabildiği durumlarda önceki dönemlere ilişkin her dönemdeki düzeltme tutarı (etkilediği her bir finansal tablo kalemi için, şirket için “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” standardı geçerliyse asgari ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanarak sunulmalıdır), finansal tablolarda yer alan en eski dönemin başına ilişkin düzeltme tutarı ve geriye yönelik yeniden düzenlemenin uygulanamadığı durumda, bu duruma yol açan nedenler ve nasıl ve ne zamandan itibaren hatanın düzeltildiği açıklanmalıdır (TMS 8, p:49).

5. MUHASEBE HATALARININ DÜZELTİMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

Çalışmamızda muhasebe hatalarının düzeltilmesine ilişkin aşağıdaki örneklerle yer verilmiştir.

* İleriye Dönük Olarak Uygulanma: “Yeni bir muhasebe politikası ve muhasebe tahminlerindeki değişikliğin işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politikanın değiştirildiği tarihten sonraki dönemlerde uygulanmasını, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin değişiklikten etkilenen cari ve gelecekteki dönemlerde finansal tablolara alınmasını” ifade etmektedir.



ÖRNEK 1;Aydın A.Ş. 10.01.2017 tarihinde 10.000 TL tutarındaki tahsil etmiş olduğu veresiye alacağı senetli alacak tahsili yapmış gibi 4 nolu yevmiye kaydını yapmıştır. **İstenen;** 15.01.2017 tarihinde yapılan tespit sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

4-----10Ocak 2017-----	Borç	Alacak
100 KASA HES.	10.000	
121 ALACAK SENETLERİ HES.		10.000

Senetli Alacak Tahsili

-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

-----10Ocak 2017-----	Borç	Alacak
100 KASA HES.	10.000	
120 ALICILAR HES.		10.000

Senetli Alacak Tahsili

-----/-----

DÜZELTME KAYDI

8-----15.Ocak 2017-----	Borç	Alacak
121 ALACAK SENETLERİ HES.	10.000	
120 ALICILAR HES.		10.000

4. Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme



Yevmiye Kaydı

-----/-----

ÖRNEK 2; Aydın A.Ş. 19.01.2017 tarihinde 7.000 TL tutarındaki bankadan ödemiş olduğu senetli borcunu, nakit veresiye borcun ödenmesi şeklinde 19 nolu yevmiye kaydını yapmıştır.**İstenen;**27.01.2017 tarihinde yapılan tespit sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

19-----19 Ocak 2017-----	Borç	Alacak
320 SATICILAR HES.	7.000	
100 KASA HES.		7.000

Veresiye Borcun Nakit Ödenmesi

-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

-----19 Ocak 2017-----	Borç	Alacak
321 BORÇ SENETLERİ HES.	7.000	
102 BANKA HES.		7.000

Senetli Borcun Bankadan Ödenmesi

-----/-----

DÜZELTME KAYDI

26-----27.Ocak 2017-----	Borç	Alacak
100KASA HES.	7.000	



321 BORÇ SENETLERİ HES.	7.000
220 SATICILAR HES.	7.000
102 BANKA HES.	7.000

19. Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme
Yevmiye Kaydı

-----/-----

ÖRNEK 3; Aydın A.Ş. 21.01.2017 tarihinde alıcı tarafından keşide edilen senet karşılığı Kuşadası A.Ş.ye satmış 6.000TL + KDV tutarında ticari malla ilgili 25 nolu yevmiye kaydını yaparken gelir tablosu hesabını kullanacağı yerde ticari mal hesabını kullanmıştır. **İstenen;** 26.01.2017 tarihinde yapılan tespit sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

25-----21Ocak 2017-----	Borç	Alacak
121 ALACAK SENETLERİ HES.	7.080	
153 TİCARİ MAL HES.	6.000	
391 HESAPLANAN KDVH.	1.080	

Senet Karşılığında Ticari Mal Satışı

-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

-----20Ocak 2017-----	Borç	Alacak
121 ALACAK SENETLERİ HES.	7.080	



600 YURTIÇİ SATIŞLAR HES **6.000**

391 HESAPLANAN KDVHES. **1.080**

Senet Karşılığında Ticari Mal Satışı

-----/-----

DÜZELTME KAYDI

-----26.Ocak 2017-----

Borç Alacak

153 TİCARİ MAL HES **6.000**

600 YURTIÇİ SATIŞLAR. **6.000**

25 Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme

Yevmiye Kaydı

-----/-----

ÖRNEK4; Aydın A.Ş. 27.01.2017 tarihinde keşide edilen senet karşılığı Nazilli A.Ş.'den satın alınan 10.000TL + KDV tutarında ticari malla ilgili yevmiye kaydının, 30.01.2017 tarihinde yapılan tespitte 27.01.2017 tarihli veresiye satılan ticari mal gibi kayıtlara alındığı" anlaşılmıştır. KDV Oranı; %18'dir. **İstenen;** 30.01.2017 tarihinde yapılan tespit sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

-----27Ocak 2017-----

Borç Alacak

120 ALICILAR HES. **11.800**

600 YURTIÇİ SATIŞLARI H. **10.000**

391 HESAPLANAN KDVH. **1.800**



391.01.Ocak Ayı Hes. KDV 1.800

Veresiye ticari mal satışı

-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

-----27Ocak 2017-----

Borç Alacak

153 TİCARİ MAL

10.000

191 İNDİRİLECEK KDV

1.800

191.01.Ocak Ayı İnd. KDV 1800

321 BORÇ SENETLERİ H.

11.800

Senet karşılığı ticari mal alımı

-----/-----

DÜZELTME KAYDI

32-----30.Ocak 2017-----

Borç Alacak

153 TİCARİ MAL H.

10.000

191 İNDİRİLECEK KDV H.

1.800

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.

10.000

391 HESAPLANAN KDV H.

1.800

391.01.Ocak Ayı Hes. KDV 1.800

321 BORÇ SENETLERİ

11.800



120 ALICILAR H.

11.800

Düzeltilme Yevmiye Kaydı

-----/-----

ÖRNEK 5; Aydın A.Ş. 31.03.2017 tarihinde demirbaşlara yapmış olduğu 55 noluyeniden değerlendirme yevmiye kaydını (sabit kıymet değer artışı 2.000 TL, birikmiş amortisman değer artışı 800 TL, yeniden değerlendirme fonu; 1.200 TL) yaparken yanlışlıkla maliyet artış fonu hesabına kayıt yapmıştır. **İstenen;** 10.04.2017 tarihinde yapılan tespit sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

55-----31.Mart 2017-----	Borç	Alacak
255 DEMİBAŞLAR HES.	2.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN HESABI	800	
524MALİYET ARTI FONU H.	1.200	

30.03.2017 Tarihli Yeniden Değerleme İşleminin Muhasebeleştirilmesi

-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

-----31.Mart 2017-----	Borç	Alacak
255 DEMİBAŞLAR HES.	2.000	



257 BİRİKMİŞ AMORT. H. 800

522 M.D.V. YENİDEN DEĞ. 1.200

DEĞER ARTIŞ FONU H.

30.03.2017 Tarihli Yeniden Değerleme
İşleminin Muhasebeleştirilmesi

-----/-----

DÜZELTME KAYDI

-----10Nisan 2017-----

Borç Alacak

524 MALİYET ARTI FONU H 1.200

522 M.D.V. YENİDEN DEĞ. 1.200

DEĞER ARTIŞ FONU H.

55 Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme
Yevmiye Kaydı

-----/-----

Şeklinde yevmiye kaydı yapılamaz. Hata ile olsa bile 524 Maliyet Artış Fonu Hesabı sermayeye ilavesi dışında, başka bir hesaba alınursa vergiye tabidir. Onun için 55 nolu yevmiye kaydının önce iptal kaydı sonra ise düzeltme kaydı yapılmalıdır.

60-----10.Nisant 2017-----

Borç Alacak

257 BİRİKMİŞ AMORT. H. 800

524 MALİYET ARTI FONU H. 1.200

255 DEMİBAŞLAR HESABI 2.000



30.03.2017 Tarihli Yanlı Kaydı yapılan 55
nolu Yevmiye Kaydının İptal İşleminin
Muhasebeleştirilmesi

-----/-----

61-----10 Nisan 2017-----	Borç	Alacak
255 DEMİBAŞLAR HESABI	2.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.		800
522 M.D.V. YENİDEN DEĞ.		1.200
DEĞER ARTIŞ FONU H.		

İptal Edilen 55 Nolu Yevmiye Kaydının
Düzeltilmiş Yevmiye Kaydı

-----/-----

ÖRNEK 6;Aydın A.Ş. 300.000 TL ödenmiş sermayeli hisseleri borsada işlem gören bir kuruluştur. Nominal değeri 1TL/hisse olan şirkete ait hisse senetleri borsada oluşan spekülasyon nedeniyle 0,78 TL/hisse fiyatına düşmüştür. Şirket yönetimi Aydın A.Ş. bu durumu fırsat bilerek 20.Nisan 2017 tarihinde 40.000 adet kendi firmasına hisse senedini satma alarak kayıtlı sermaye tutarını azaltmış 86 ve 87 nolu yevmiye kaydını yapmıştır. **İstenen;** 28.04.2017 tarihinde yapılan tespit sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

86-----20.Nisan 2017-----	Borç	Alacak
---------------------------	------	--------



500 SERMAYE HESABI	40.000		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HES.	40.000		
Sermaye Azaltımı İşleminin Yevmiye Kaydı			
-----/-----			
87-----20.Nisan 2017-----	Borç	Alacak	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI	40.000		
102BANKA HESABI	31.200		
521 HİSSE SENEDİ İPTAL	8.800		
KARLARI HESABI			
Hisse Senedi İptal Karlarının Yevmiye Kaydı			
-----/-----			
OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT			
87-----20.Nisan 2017-----	Borç	Alacak	
500 SERMAYE HESABI	40.000		
102 BANKA HESABI	31.200		
521 HİSSE SENEDİ İPTAL	8.800		
KARLARI HESABI			
Sermaye Azaltımı Yoluyla Edinilen Hisse Senedi İptal Karlarının Yevmiye Kaydı			
-----/-----			



DÜZELTME KAYDI

-----15.Ocak 2017-----

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HES. **40.000**

500 SERMAYE HES. **40.000**

86Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme
Yevmiye Kaydı

-----/-----

BORÇ **501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE** **ALACAK**

	BORÇ	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	ALACAK
Sermaye Taahhüdü	300.000	300.000	Sermaye Taahhüdünün Yerine Getirilmesi
Sermaye Azaltımı İşlemi	40.000	40.000	Sermaye Azaltımı Kararı
TOPLAM 1	340.000	340.000	
BAKİYE	0		
Düzeltme Kaydı	40.000		
TOPLAM 2	380.000	340.000	
BAKİYE	40.000		



BORÇ		500 SERMAYE		ALACAK
Sermaye Azaltımı	40.000	300.000		Sermaye Kaydı
Kararı				
	40.000	300.000		TOPLAM 1
		260.000		BAKİYE
		40.000		Düzeltilme Kaydı
	40.000	340.000		TOPLAM 2
		300.000		BAKİYE

Yukarıdaki yevmiye kaydını yapamazsınız. Çünkü 501 Ödenmemiş Sermaye Hesabının bakiyesi 0 olsa bile asla ve asla hesabın borç (sol taraf) toplamı, 500 Sermaye Hesabının sağ (alacak taraf) toplamından fazla olamaz. Toplam 1'in 340.000 ≤ 300.000 olması gerekmektedir. Ayrıca düzeltme kaydı sonrası 501 Ödenmiş Sermaye Hesabının 40.000 TL Bakiye vermesi ve 500 Sermaye Hesabının sermayesinin 300.000 TL olarak gözükmesi söz konusu olmaktadır. Olması gereken 500 Sermaye Hesabının bakiyesi ise 260.000 TL'dir.

Yukarıdaki sebepten dolayı önce yapılan yanlış yevmiye kayıtlarının iptali ve doğru yevmiye kaydının yapılması gerekir.

105 -----28.Nisan 2017-----	Borç	Alacak
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI	40.000	
500 SERMAYE HESABI		40.000

20.04.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 86



87 nolu Yevmiye Kaydının İptal İşleminin
Muhasebeleştirilmesi

-----/-----

106-----28.Nisan 2017-----	Borç	Alacak
102 BANKA HESABI	31.200	
521 HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI HESABI	8.800	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI		40.000

20.04.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 87
nolu Yevmiye Kaydının İptal İşleminin
Muhasebeleştirilmesi

-----/-----

107-----28.Nisan 2017-----	Borç	Alacak
500 SERMAYE HESABI	40.000	
102 BANKA HESABI	31.200	
521 HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI HESABI	8.800	

20.04.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 86 ve
87 nolu Yevmiye Kayıtlarında Yanlış Yapılan
Sermaye Azaltımı Sonucu Oluşan Hisse
Senedi İptal karlarının Doğru Yevmiye Kaydı

-----/-----



BORÇ	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		ALACAK
Sermaye Taahhüdü	300.000	300.000	Sermaye Taahhüdünün Yerine Getirilmesi
Sermaye			
Sermaye Azaltımı (87)	40.000	40.000	Sermaye Azaltım Kararı (86)
TOPLAM 1	340.000	340.000	
Yanlış Yevmiye Kaydı (105)	40.000	40.000	Yanlış Yevmiye Kaydı (106)
TOPLAM 2	340.000	340.000	
BAKİYE	0		

BORÇ	500 SERMAYE		ALACAK
Yanlış Yevmiye Kaydı (86)	40.000	300.000	Sermaye Kaydı
	40.000	340.000	TOPLAM 1
		300.000	BAKİYE
28.04.2017 Tarihli Doğru	40.000	40.000	İptal İşlemi (105)



Yevmiye Kaydı (107)

80.000	340.000	TOPLAM 2
	260.000	BAKİYE

ÖDENMEMİŞ SERMAYE TOP.2 ≤ SERMYE TOP. 2

$$340.000 \leq 340.000$$

SERMAYE HES. BAKİYESİ = OLMASI GEREKEN BAKİYE

$$340.000 - 80.000 = 260.000$$

$$260.000 = 260.000$$

ÖRNEK 7; Aydın A.Ş. 15.05.2017 tarihinde, yeni kurulacak 300.000 TL sermayeli Kuşadası A.Ş.'nin % 40 hissesi için **uzun vadeli yatırım amacı** ile 136.000 TL taahhütte bulunmuştur. Aydın A.Ş. iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde "**özkaynak yöntemi**" kullanmaktadır. **İstenen;** 15.05.2017 tarihinde yapılan 140 nolu yevmiye kaydının 03.06.2017 tarihinde yapılan yanlışlığı ile ilgili tespit sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

140-----15.Mayıs 2017-----	Borç	Alacak
242 İŞTİRAKLER HESABI	120.000	
240.01 Kuşadası A.Ş. Hisseleri		
261 ŞEREFİYE	16.000	



261.01. Kuşadası A.Ş.

243 İŞTİRAKLER SERMAYE **136.000**
TAAHHÜTLERİ HESABI

243.01 Kuşadası A.Ş.

----- / -----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

140-----15.Mayıs 2017----- Borç Alacak

242 İŞTİRAKLER HESABI **120.000**

242.01 Kuşadası A.Ş. Hisseleri

261 ŞEREFİYE **16.000**

261.01. Kuşadası A.Ş.

243 İŞTİRAKLER SERMAYE **120.000**
TAAHHÜTLERİ HESABI

243.01 Kuşadası A.Ş.

332.İŞTİRAKLERE BORÇLAR **16.000**

332.01. Kuşadası A.Ş..

----- / -----



DÜZELTME KAYDI

İştirakle Sermaye Taahhütleri Hesabının Alacak (sağ taraf) toplamı, İştirakler Hesabının Borç (sol taraf) toplamını aşamayacağı için ilgili yevmiye kaydının iptali ve doğru yevmiye kaydının yapılması gereklidir.

168-----03.Haziran 2017-----	Borç	Alacak
243 İŞTİRAKLER SERMAYE	136.000	

TAAHHÜTLERİ HESABI

243.01 Kuşadası A.Ş.

242 İŞTİRAKLER HES. **120.000**

242.01 Kuşadası A.Ş. Hisseleri

261 ŞEREFİYE **16.000**

261.01. Kuşadası A.Ş.

15.05.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 140
nolu Yevmiye Kaydının İptal İşleminin
Muhasebeleştirilmesi

----- / -----

169-----15.Mayıs 2017-----

Borç	Alacak
------	--------

242 İŞTİRAKLER HESABI **120.000**

242.01 Kuşadası A.Ş. Hisseleri

261 ŞEREFİYE **16.000**



261.01. Kuşadası A.Ş.

243 İŞTİRAKLER SERMAYE **120.000**
TAAHHÜTLERİ HESABI

243.01 Kuşadası A.Ş.

322.İŞTİRAKLERE BORÇLAR **16.000**

332.01. Kuşadası A.Ş..

15.05.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 140
nolu Yevmiye Kayıtlarında Yanlış Yapılan İştirakler
Sermaye Taahhüdünün Doğru Yevmiye Kaydı

----- / -----

ÖRNEK 8;

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	90.000
610 SATIŞTAN İADE	4.000
621SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	72.000
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ	19.000
646 KAMBIYO KARLARI	3.000
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARI	2.000

Aydın A.Ş. 30.06.2017 tarihinde, Gelir Tablosu Hesaplarını 690 Dönem kar ve Zararı Hesabı ile kapatmıştır. **İstenen;** 30.06.2017 tarihinde yapılan 192 nolu yevmiye kaydının 01.07.2017 tarihinde yapılan yanlışlığın tespiti sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.



YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

192-----30 Haziran 2017-----	Borç	Alacak
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	90.000	
646 KAMBIYO KARLARI	3.000	
690 DÖNEM KAR VE ZARARI	4.000	
610 SATIŞTAN İADE		4.000
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		72.000
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARI		2.000
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ		19.000

----- / -----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

Gelir Tablosu Hesapları birbirleri ile mahsup edilemez. Ayrıca Türkiye’de uygulanan Tekdüzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde kayıt sistemi olarak daha fazla bilgi sahibi olmak amacı ile endirekt kayıt yöntemi benimsenmiştir. Bu sebeple önce yanlış yapılan 192 nolu yeşmiye kaydının iptal edilmesi ve sonrasında doğru yeşmiye kaydının yapılması gereklidir.

DÜZELTME KAYDI

193-----01 Temmuz 2017-----	Borç	Alacak
-----------------------------	------	--------



610 SATIŞTAN İADE	4.000
622 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	72.000
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARI	2.000
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ	19.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	90.000
646 KAMBİYO KARLARI	3.000
690 DÖNEM KAR VE ZARARI	4.000

30.06.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 192 nolu
Yevmiye Kaydının İptal İşleminin
Muhasebeleştirilmesi

----- / -----

194-----01 Temmuz 2017-----	Borç	Alacak
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	90.000	
646 KAMBİYO KARLARI	3.000	
690 DÖNEM KAR VE ZARARI	93.000	

30.06.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 192
nolu Yevmiye Kaydının Doğru Yevmiye Kaydı

----- / -----

195-----01 Temmuz 2017-----	Borç	Alacak
690 DÖNEM KAR VE ZARARI	97.000	
610 SATIŞTAN İADE	4.000	



622 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	72.000
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARI	2.000
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ	19.000

30.06.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 192
nolu Yevmiye Kaydının Doğru Yevmiye Kaydı

----- / -----

BORÇ	690 DÖNEM KAR/ ZARARI		ALACAK
192 Nolu Yanlış Yevmiye Kaydı	4.000	4.000	193 Nolu Yevmiye Kaydının İptali
195 Nolu Yevmiye Kaydı	97.000	93.000	195 Nolu Yevmiye Kaydı
Toplam	101.000	97.000	
Bakiye	4.000		
	ZARAR		

ÖRNEK 9

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ	15.000
720 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ	14.000



730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ	8.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	10.000
780 FİNANSMAN GİDERİ (KISA VADELİ)	6.000

Aydın A.Ş. 30.09.2017 tarihinde, dönem içerisinde bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarmıştır. **İstenen;** 30.09.2017 tarihinde yapılan 292 ve 293 nolu yevmiye kayıtlarına, kaynak teşkil eden stok kartları incelendiğinde 01.10.2017 tarihli yarı mamul stoku 2.400 TL, 30.09.2017 tarihi itibarıyla üretim yerinde 1.200 TL maliyetli yarımamul stokunun olduğu, 08.10.2017 tarihinde tespit edilmiş ve yapılan yanlışlıkların tespiti sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

292-----30 Eylül 2017-----	Borç	Alacak
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ YANSITMA HESABI	15.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ YANSITMA HESABI	14.000	
731 GENEL ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	8.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA HESABI	10.000	
780 FİNANSMAN GİDERİ (KISA VADELİ) YANSITMA HESABI	6.000	
710 DİREKT İLK MADDE VE		15.000



MALZEME MALİYETİ

720 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ 14.000

730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ 8.000

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ 10.000

780 FİNANSMAN GİDERİ (KISA
VADELİ) 6.000

----- / -----

293-----30 Eylül 2017-----

Borç Alacak

152 MAMULLER

37.000

632 GENEL YÖNETİM GİDERİ

10.000

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ

6.000

711 DİREKT İLK MADDE VE
MALZEME

15.000

MALİYETİ YANSITMA HESABI

721 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ

14.000

YANSITMA HESABI

731 GENEL ÜRETİM MALİYETİ

8.000

YANSITMA HESABI

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ

10.000

YANSITMA HESABI

780 FİNANSMAN GİDERİ

6.000

YANSITMA HESABI



----- / -----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

292 ve 293 nolu yevmiye kayıtlarında yapılan yanlışlıklar iki temel noktaya değinmektedir.

Birincisi; Türkiye’de uygulanan Tekdüzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde dönem içerisinde katlanılan maliyet ve gider hesapları ilgili bilanço hesaplarına aktarılırken önce yansıtma hesapları aracılığıyla yapılır. Sonra ilgili yansıtma hesapları ilgili maliyet ve gider hesapları ile kapatılır. Rakamlar fiili olduğu zaman bu sıralama önemsiz gibi görülebilir. Fakat standart maliyet yöntemi ile kayıt tutan firmalar açısından son derece önemlidir. Çünkü dönem içerisinde katlanılan maliyet ve giderler ilgili bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarılırken yansıtma hesaplarında standart rakamlarla yer alırlar. Daha sonra maliyet ve gider hesapları ile yansıtma hesapları kapatılırken oluşabilecek farklar ilgili fark hesaplarında muhasebeleştirilir. Bu sebeple yapılan yevmiye kayıtlarının iptali ve sıralamaya uygun halde yeniden getirilerek yapılmalıdır.

İkincisi; Dönem içerisinde katlanılan maliyetler ilgili bilanço hesabına alınırken önce Üretim Yerinin içerisinde toplanması ve sonra tamamlanan mamullerin mamul deposuna nakli gereklidir. Mamul deposu üretim yerinin dışında bir yerdir. Üretim yerinde katlanılan maliyetleri toplam olarak görebilmemiz gereklidir. Üretim yerindeki katlanılan maliyetlerin toplamını 151 Yarı mamul Üretim hesabında görürüz.

Dönem Başı Yarı Mamul	2.400
Dönem İçi Üretim Maliyetleri	37.000
Toplam Üretim Maliyeti	39.400



Dönem Sonu Yarımamul Maliyetleri	1.200
Tamamlanan Mamul Maliyeti	38.200

DÜZELTME KAYDI

310-----08 Ekim 2017-----	Borç	Alacak
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ	15.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ	14.000	
730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ	8.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	10.000	
780 FİNANSMAN GİDERİ (KISA VADELİ)	6.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ YANSITMA HESABI		15.000
721 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ YANSITMA HESABI		14.000
731 GENEL ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		8.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA HESABI		10.000
780 FİNANSMAN GİDERİ (KISA VADELİ) YANSITMA HESABI		6.000



30.09.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 292 nolu
Yevmiye Kaydının İptal İşleminin
Muhasebeleştirilmesi

----- / -----

311-----08Ekim 2017----- Borç Alacak

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME 15.000
MALİYETİ YANSITMA HESABI

721 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ YANSITMA 14.000
HESABI

731 GENEL ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 8.000
HESABI

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA 10.000
HESABI

780 FİNANSMAN GİDERİ (KISA VADELİ) 6.000
YANSITMA HESABI

152 MAMULLER 37.000

632 GENEL YÖNETİM GİDERİ 10.000

660 KISA VADELİ BORÇLANMA
GİDERİ 6.000

30.09.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 293nolu
Yevmiye Kaydının İptal İşleminin
Muhasebeleştirilmesi

----- / -----



312-----08 Ekim 2017-----	Borç	Alacak
151 YARI MAMUL ÜRETİM HES.	37.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERİ	10.000	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ	6.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MAL. YAN. HESABI		15.000
721 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ YANSITMA HESABI		14.000
731 GENEL ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		8.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA HESABI		10.000
780 FİNANSMAN GİDERİ (KISA VADELİ) YANSITMA HESABI		6.000

30.09.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 292 nolu
Doğru Yevmiye Kaydı

----- / -----

313-----08 Ekim 2017-----	Borç	Alacak
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ YANSITMA HESABI	15.000	
721 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ YANSITMA HESABI	14.000	



731 GENEL ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI 8.000

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA HESABI 10.000

780 FİNANSMAN GİDERİ (KISA VADELİ) YANSITMA HESABI 6.000

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ 15.000

720 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETİ 14.000

730 GENEL ÜRETİM MALİYETİ 8.000

770 GENEL YÖNETİM GİDERİ 10.000

780 FİNANSMAN GİDERİ (KISA VADELİ) 6.000

30.09.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 293 nolu Yevmiye Kaydının Doğru Yevmiye Kaydı

----- / -----

314-----08 Ekim 2017-----

Borç Alacak

152 MAMULER HESABI

38.200

151 YARI MAMUL ÜRETİM HES.

38.200

30.09.2017 Tarihli Yanlış Kaydı Yapılan 292 nolu Yevmiye Kaydının Doğru Yevmiye Kaydı ve Tamamlanan Mamul Maliyetinin



Muhasebeleştirilmesi

----- / -----

ÖRNEK 10; Aydın A.Ş. 30.09.2017 tarihinde 289 nolu yevmiye kadında 140 gün önce satın almış olduğu hazine bonosuna ilişkin tahakkuk eden 3.700 TL tutarındaki faiz geliri için devlet tahvili faiz geliri şeklinde yevmiye kaydı yapmıştır. **İstenen;** 10.10.2017 tarihinde yapılan yanlışlığın tespiti sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

289-----30 Eylül 2017----- Borç Alacak

181 GELİR TAHAKKUKLARI HES. 3.700

181.02. Hazine Bonosundan Faiz Gelirleri 3.700

642 FAİZ GELİRLERİ HES. 3.700

30.09.2017 Tarihli Hazine Bonosu Faiz Gelirinin
Muhasebeleştirilmesi

-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

-----30 Eylül 2017----- Borç Alacak

**112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE
BONOLARI 3.700**

112.02. Hazine Bonosu 3.700

642 FAİZ GELİRLERİ HES 3.700



30.09.2017 Tarihli Hazine Bonosu Faiz Gelirinin
Muhasebeleştirilmesi

-----/-----

DÜZELTME KAYDI

Tahvil üzerinde faiz kuponu barındıran bir menkul kıymettir. Tahvil sahibi bir kişi veya kurum nominal tutarlı tahvili elinde tutarak vadesi içinde sadece kupon faizini vererek faiz geliri elde edebilir. Fakat hazine bonosu için durum böyle değildir. Hazine bonosunun nominal değeri vade dolduğunda edinilebilecek bir değerdir. Hazine bonosu sahibi bir kişi veya kurum ancak vade sonunda hazine bonosunu verdiği zaman üzerindeki nominal değerini elde eder. Vade sonunu beklemezse eğer ilgili hazine bonosunu satmak istediği değer üzerinden gelir elde eder. Bu sebeple hazine bonosundan elde edilen faiz gelirleri, 181 Gelir Tahakkukları hesabında değil hazine bonosunun raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değerini göstermek amacıyla 112 Kamu Kesimi Tahvil Snet ve Bonoları Hesabının tali hesabı olan 112.02. Hazine Bonosu Hesabında takip edilir.

322-----10.Ekim 2017-----	Borç	Alacak
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI	3.700	
112.02. Hazine Bonosu 3.700		
181 GELİR TAHAKKUKLARI HES.		3.700
181.02. Hazine Bonosundan Faiz Gelirleri 3.700		
289Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme Yevmiye Kaydı		



-----/-----

ÖRNEK 11; Aydın A.Ş. 28.10.2017 tarihinde 3 yıllık vergi erteleme sağlayan Özel Fonlar Hesabındaki 11.600 TL tutarındaki yenileme fonunu, 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına aktararak Gelir Tablosu ile ilişkilendirmiştir. **İstenen;**05.11.2017 tarihinde, 28.10.2017 tarihindeki 368 nolu yevmiye kaydında yapılan yanlışlığın, tespiti sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

368-----28 Ekim 2017-----	Borç	Alacak
549 ÖZEL FONLAR HES.	11.600	
549.01. Yenileme Fonu 11.600		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		11.600
649.05. Yenileme Fonundan Gelir ve Karlar 11.600		

28.10.2017 Tarihli Süresinde Kullanılmayan Yenileme Fonunun Gelir Tablosu İle İlişkilendirilmesi

-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

-----28Ekim 2017-----	Borç	Alacak
549 ÖZEL FONLAR HES.	11.600	



549.01. Yenileme Fonu 11.600

671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR **11.600**

671.05. Yenileme Fonundan Gelir ve Karlar
11.600

28.10.2017 Tarihli Süresinde Kullanılmayan Yenileme
Fonunun Gelir Tablosu İle İlişkilendirilmesi

-----/-----

Bir işletmenin faaliyetlerinin sonucu olan gelir ve karların aynı zaman dilimine veya aynı faaliyetlere ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gereği muhasebenin dönemsellik temel kavramın gereğidir. Olağan Gelir ve Karlar Hesabı cari döneme ait ticari işlemler için kullanılabilir. Yenileme fonuna kaynak teşkil eden ticari işlem ise 3 yıl öncesine aittir. Dönemsellik kavramı gereği ilgili tutar 671 Önceki Dönem Gelir ve Karlar Hesabına aktarılarak Gelir Tablosu ile ilişkilendirilmelidir.

DÜZELTME KAYDI

392 -----05 Aralık 2017----- Borç Alacak

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR **11.600**

649.05. Yenileme Fonundan Gelir ve Karlar 11.600

671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR **11.600**

671.05. Yenileme Fonundan Gelir ve Karlar
11.600

368Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme Yevmiye Kaydı

-----/-----



Bu olmaz. Çünkü Gelir Tablosu Hesapları birbirleriyle mahsup edilemez. 368 nolu yevmiye kaydının iptali ve doğru yapılması gerekir.

ÖRNEK12; Aydın A.Ş. 27.11.2017 tarihinde yaptırmayı düşündüğü fabrika binası için taahhüt anlaşması imzaladığı Marmaris İnşaat Ltd. Şti'ye 100.000 TL avansı banka hesabından göndermiştir. **İstenen;**05.12.2017 tarihinde, 27.11.2017 tarihindeki 444 nolu yevmiye kaydında unutkanlık ve eksik bilgi neticesinde yapılan yanlışlığın, tespiti sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

444 -----27 Kasım 2017-----	Borç	Alacak
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	100.000	
102 BANKA		100.000

27.11.2017 Tarihli Fabrika Binası İnşaatı İçin Taahhüt
Edene Avans Tutarının Bankadan Ödenmesi
-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

444-----27 Kasım 2017-----	Borç	Alacak
259 VERİLEN AVANSLAR	100.000	
259.01. 360.08.001.		
Marmaris İnşaat Ltd. Şti		
102 BANKA		86.946



360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

13.043

**360.08. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Gelir
Vergisi**

360.08.001. Marmaris İnşaatLtd. Şti.

27.11.2017 Tarihli Fabrika Binası İnşaatı İçin Taahhüt
Edene Avans Tutarının Bankadan Ödenmesi

-----/-----

DÜZELTME KAYDI

179 Taşeronlara Verilen Avanslar hesabını taahhüt işini üstlenen Marmaris İnşaat Ltd. Şti. işinin bir parçasını alt taşerona vermiş olsaydı kullanabilirdi. Hesap planında avanslar ticari işlemin özüne göre sınıflandırılmıştır. Aydın A.Ş.'nin vermiş olduğu avans kendisine bir fabrika binası, bir maddi duran varlık edinimi veya inşaatı, sebebiyledir.

Ayrıca taahhüt işini veren Aydın A.Ş., taahhüt işini kabul eden Marmaris Ltd.Şti.ne bir avans ödemesi yaparken taahhüt sözleşmesine bağlı olarak sorumlu sıfatıyla gelir vergisi stopajı yapmak zorundadır.

Bankadan 15.000 TL fazla ödeme yaptığı için ilgili tutarı 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabında takip edecek ve taşerondan talep edecektir.

459-----05Aralık 2017-----

Borç Alacak

259 VERİLEN AVANSLAR

100.000

259.01. 360.08.001. Marmaris



İnşaat Ltd. Şti

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 13.043

136.06. Taşeronlardan Alacaklar

136.06.01. Marmaris İnşaat Ltd. Şti

179 TAŞERONLARA VERİLEN 100.000

AVANSLAR

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 13.043

360.08. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen Gelir Vergisi

360.08.001. Marmaris İnşaat Ltd. Şti.

444Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme Yevmiye Kaydı

----- / -----

ÖRNEK13;

Ticari Mal Hareketleri TL

01.11.2017 Tarihi Ticari Mal Stok Maliyeti 9.320

Kasım 2017 İçerisindeki Alışlar Maliyeti 45.434

Kasım 2017 İçerisinde Ticari Mal Alışı Nedeniyle 4.600

Katlanılan Navlun Maliyeti

Kasım 2017 İçerisinde Ticari Mal Alışı Nedeniyle 1.800

Katlanılan Sigorta Maliyeti



Satılabilir Ticari Mal Maliyeti	61.154
30.11.2017 Tarihli Ticari Mal Stok Maliyeti	(27.200)
Satılan Ticari Mal Maliyeti	33.954

Aydın A.Ş.'nin 30.11.2017 tarihinde Satılan Ticari Mal Maliyetinin Hesaplanması yukarıdaki gibidir. Aydın A.Ş. 30.11.2017 tarihinde 449nolu yevmiye kaydı ile Satılan Ticari Mal Maliyetini Gelir Tablosu ile ilişkilendirmiştir. İstenen;06.12.2017 tarihinde, 30.11.2017tarihindeki 449nolu yevmiye kaydında, kasım ayı içindeki alışlarla ilgili takvim-i tehir yapıldığı 54.344 TL yerine 45.434 yazıldığı, ayrıca dönem sonu stok maliyetinin 29.600 TL olması gerekirken yanlış hesaplandığı ve 27.200 TL olarak işlem gördüğü tespit edilmiştir. Takvim-i tehir ve yanlış hesaplama neticesinde yapılan yanlışlığın, tespiti sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

449 -----30 Kasım 2017----- Borç Alacak

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HES. 33.954

153 TİCARİ MALLAR HES. 33.954

30.11.2017 Tarihi İtibariyle Satılan Ticari Mal
Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi

-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

Ticari Mal Hareketleri TL



01.11.2017 Tarihi Ticari Mal Stok Maliyeti	9.320
Kasım 2017 İçerisindeki Alışlar Maliyeti	54.344
Kasım 2017 İçerisinde Ticari Mal Alışı Nedeniyle Katlanılan Navlun Maliyeti	4.600
Kasım 2017 İçerisinde Ticari Mal Alışı Nedeniyle Katlanılan Sigorta Maliyeti	1.800
Satılabilir Ticari Mal Maliyeti	70.064
30.11.2017 Tarihli Ticari Mal Stok Maliyeti	(29.600)
Satılan Ticari Mal Maliyeti	40.464
449 -----30 Kasım 2017-----	Borç Alacak
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HES.	40.464
153 TİCARİ MALLAR HES.	40.464
30.11.2017 Tarihi İtibariyle Satılan Ticari Mal Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi	
-----/-----	
DÜZELTME KAYDI	
Olması Gereken STMM	40.464
Yanlış Kayıttaki STMM	(33.954)



Fark 6.510
Borç Alacak

462 -----30 Kasım 2017-----

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ 6.510
HES.

153 TİCARİ MALLAR HES. 6.510

449 Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme Yevmiye
Kaydı
-----/-----

ÖRNEK 14; Aydın A.Ş.'nin 10.12.2017 tarihinde 200.000 TL bedelle kira ve değer artış kazancı sağlamak amacı İstanbul Selimpaşa'da 400.000 TL bedelli "belirli bir kar marjı ile bütününe veya küçük parsellere ayırarak satmak amacıyla Tekirdağ Marmara Ereğlisi'nde" "ana faaliyet dışı" toplam iki arsayı satın almıştır. Satın alma sürecinde KDV söz konusu olmamıştır. Arsaların tutarları banka hesabından ödenmiştir.

İstenen;22.12.2017 tarihinde, 10.11.2017 tarihindeki 650 nolu yevmiyekaydında, satın alınan gayrimenkulleri 250 Arsa ve Araziler hesabına kayıt yapmıştır. Özün önceliğine dikkat etmeksizin yapılan yanlış sınıflandırmanın, tespiti sonrası yapılması gereken düzeltme kaydını yapınız.

YANLIŞ YAPILAN YEVMİYE KAYDI

650 -----10 Aralık 2017----- Borç Alacak
250 ARSA VE ARAZİLER HES. 600.000

250.01. İstanbul Selimpaşa 200.000



250.02. Tekirdağ Marmara

Ereğlisi 400.000

102 BANKA

600.000

10.12.2017 Tarihli Arsa Alımlarının ve Bankadan
Ödemenin Yevmiye Kaydı

-----/-----

OLMASI GEREKEN DOĞRU KAYIT

650-----10 Aralık 2017-----

Borç

Alacak

202 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 200.000
HESABI

202.01. Yatırım Amaçlı Arsa ve Araziler

202.01.001. İstanbul Selimpaşa 200.000

201 SATIŞ AMAÇLI GAYRİMENKULLER 400.000
HESABI

201.01. Satış Amaçlı Arsa ve Araziler

201.01.001. Tekirdağ Marmara Ereğlisi 400.000

102 BANKA HES.

600.000

10.12.2017 Tarihli Arsa Alımlarının ve Bankadan
Ödemenin Yevmiye Kaydı



-----/-----

DÜZELTME KAYDI

Bir işletme istediği takdirde bir varlık üzerindeki haklarını gerçeğe uygun değer üzerinden kira ve değer artışı amacıyla edinmiş ise yatırım amaçlı gayrimenkul olarak, alım satım amacı ile edinmiş ise satış amaçlı gayrimenkul olarak, doğru sınıflandırma ve özün önceliği gereği muhasebeleştirir. *Hesap Planında boş olan 200 grubu içerisinde, 201 Satış Amaçlı Gayrimenkul ve 202 yatırım Amaçlı Gayrimenkul adıyla bir hesap açılabilir ve burada takip edilebilir. Ancak; satış amaçlı gayrimenkul ve yatırım amaçlı gayrimenkul unsurunun gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın ölçülemiyorsa, gayrimenkulün tamamı maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. 201 Satış Amaçlı Gayrimenkuller her ne kadar 201 koduyla Duran Varlıklar arasında olsa dahi, finansal durum tablosunun (bilançonun) hazırlanması sürecinde, Duran Varlık toplamından çıkarılarak, Dönen Varlıklar birinci toplamından sonra ve Dönen Varlıklar ikinci toplamından önce yer alır.*

680 -----22Aralık 2017-----

Borç Alacak

202 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 200.000

HESABI

202.01. Yatırım Amaçlı Arsa ve Araziler

202.01.001. İstanbul Selimpaşa 200.000

201 SATIŞ AMAÇLI GAYRİMENKULLER 400.000

HESABI

201.01. Satış Amaçlı Arsa ve Araziler

201.01.001 Tekirdağ Marmara Ereğlisi 400.000

250 ARSA VE ARAZİLER HES.

600.000



250.01. İstanbul Selimpaşa 200.000

250.02. Tekirdağ Marmara Ereğlisi

400.000

650 Nolu Yevmiye Kaydının Düzeltme Yevmiye
Kaydı

----- / -----

6. SONUÇ

Muhasebe hata ve hileleri, muhasebe kavram, ilke ve kurallarına uygun olmayan düzensizlikleri ifade eder. Hata ve hile kavramlarını birbirinden ayıran unsur, yapılan işlemlerde kasıt bulunup bulunmadığıdır. Ticari işlemin muhasebe kayıtlarında alınması sürecinde yapılan yanlışlık; sık sık tekrar etmiyorsa, anlaşılma ve düzeltme fırsatı varken, fark edilip düzeltme işlemi yapılıyorsa, düzeltme sürecinde başka bir yanlışlık yapılmıyorsa, işletme sahibi, yöneticileri ve çalışanları yararına diğer kişilerin zararına bir sonuç doğurmuyorsa, işletmelerin bir hesap grubu ve aktif toplamı içinde büyük miktarda değilse (önemlilik kriterlerini taşıyor ise), bilinçsizce yapılmış ise, kasıt yok ise hata olarak tanımlanır.

Bir ticari işlemin, işletmenin faaliyet gösterdiği ülkedeki yasa, üst kurul düzenlemeleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile muhasebe ve finansal raporlama standartlarının değerlendirilmemesi veya eksik ve yanlış değerlendirilmesi sonucu, başka bir hesaba kayıt edilmesi de hata olarak tanımlanır. Bu şekilde bir hataya sebep verilmesi ve hesap hatalarının oluşmasına neden olur.

“UFRS ve TFRS’de hatalar; cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin tabloların hazırlanması veya açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını” ifade eder.



Hatalı ve hileli işlemleri tespit etme ve düzeltme sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Yönetimin sorumluluğu; makul bir maliyetle sürekli gözetimi sağlayan etkin bir iç kontrol ve iç denetim sistemi kurmak ve uygulamaktır. İç kontrol ve iç denetim biriminin etkisizliği, işletme yönetiminin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Çünkü hatalı ve hileli işlemler; etik, ekonomik ve sosyal olmakla birlikte teknik bir konudur. İşletmeleri iflasa götürebilecek sonuçları vardır.

Türkiye Muhasebe Standardı 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik, Hatalar ve Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” standardının amaçlarından birisi de; hata ve düzeltmelere ilişkin açıklamaları yapabilmek için finansal tablolardaki gerekli açıklamaları yapabilmektir. Uluslararası ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Standartları, finansal tabloların şeffaf olarak düzenlenmesini ve güvenilir bilgiyi içermesini amaç edinmektedir.

Hatalar ortaya çıktıkları dönem içerisinde düzeltilebilir. Fakat geçmiş dönem ile ilgili olduklarında geçmiş dönem finansal tabloların düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olamamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasının yapılması gereklidir.

Geriye dönük düzeltme işlemi ile; hatanın yapıldığı döneme (dönemlere) ait tablodaki (tablolardaki) karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir ya da hatanın sunulan dönemden daha da önce meydana geldiği durumda ise; sunulan en erken dönemin varlık, borç ve özkaynak açılış bakiyeleri düzeltilir. Cari dönemdeki hataların düzeltmeleri hariç olmak üzere, önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kar veya zarara dahil edilemez. Muhasebe hatalarını düzeltim işlemi, muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ve bilanço tarihinden sonraki olaylar sebebiyle yapılan düzeltme ile karıştırmamak gereklidir. Bu nedenle, muhasebe ataların düzeltilmesinde ileriye yönelik uygulamasöz konusu değildir.



Finansal tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlemler ile hatalar, muhasebe politikalarının açıklanması ve dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olmaz. Düzeltmeler, muhasebe kayıt ve tekniğine göre yapılır ve finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Hatalı ve hileli işlemleri tespit etme ve düzeltme sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Yönetimin sorumluluğu; makul bir maliyetle sürekli gözetimi sağlayan etkin bir iç kontrol ve iç denetim sistemi kurmak ve uygulamaktır. İç kontrol ve iç denetim biriminin etkisizliği, işletme yönetiminin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Çünkü hatalı ve hileli işlemler; etik, ekonomik ve sosyal olmakla birlikte teknik bir konudur. İşletmeleri iflasa götürebilecek sonuçları vardır. Önemli tutarsızlık ve yanlışlıklar da hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir. Önemli tutarsızlığı ve yanlışlıkları tek başına muhasebe hatası olarak kabul etmemek gerekir. Önemli yanlışlık ve tutarsızlığın mevcut olması halinde; denetim raporunun güvenilirliğini zedelememek için endişelerini, almış olduğu hukuki tavsiyeleri de içerecek şekilde düzeltilmesini işletme yönetiminden yazılı talep etmelidir. İşletme değişiklik yapmayı reddediyorsa; bağımsız denetçi görüşüne finansal tablolara dayanarak karar alan bilgili kişi veya kurumların dikkatine sunulması gerekli görülen hususa açıklayan (konunun vurgulandığı) paragrafı ekleyerek önemli tutarsızlığı açıklamalıdır ve hatta bağımsız denetim görüşünü; şartlı ya da olumsuz görüş olarak değiştirebilir. Bağımsız denetim görüşünde değişikliğe gitmesinin yanı sıra, önemli tutarsızlığa neden olan özel koşulların ve karşılaşılan tutarsızlığın büyüklüğüne bağlı olarak denetçi; bağımsız denetim raporu vermemek veya bağımsız denetimden sürecinden çekilmek gibi ek önlemlere başvurabilir.



KAYNAKÇA

Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700; Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701:Kilit Denetim Konularının bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi

Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 720: Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

ÇOMAK Yüksel (2003), "Sahtekarlık, Suistimal, Dolandırıcılık", VII.Türkiye İç Denetim Kongresi 29-30 Mayıs.

HASDEMİR Özlem (2003), "Yolsuzlukları Önlenmeye Yönelik Uygulamalar" ,VII.Türkiye İç Denetim Kongresi 29-30 Mayıs 2003.

DEMİR Volkan, "SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi-Kıdem tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği" 1-14.

DEMİRBAŞ Mahmut (2008), Suistimalin Tespiti, Soruşturulması ve Raporlanması, VII. Anadolu İşletmecilik Kongresi, 8-10 Mayıs 2008, 74-84.

DEMİRCİ Nalan (1998), Muhasebe de Hata ve Hile, Yüksek lisans tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kayseri.

DİRİMTEKİN Tuğrul (1991), Muhasebede İç Kontrol İlkeleri, Bursa İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, yayın No: 3, Bursa.

DUMAN Ömer (1997), "Yanılıcı Vesika Vergi Hukukunda Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı; 242, Ankara, Şubat.

GÜRBÜZ Hasan (1995), Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınları, Eskişehir.

HATUNOĞLU Zeynep, KOCA Nurettin, KILLI Mustafa (2012), "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlemedeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 20, 169-189.

KILIÇ Hasan (2003), "Etik Kurallar, Yolsuzluk ve Denetimi", VII. Türkiye İç Denetim Kongresi 29-30 Mayıs 2003.



KAYMAK Can (1996), Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), Auditing and Related Professional Practice Standards AS2, Auditing Standard 2: An Audit of Internal Control Over Financial Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements, E-99.

The IIA Research Foundation, "Assesment Guide for U.S. Legislative, Regulatory a Listing Exchange Requirement Affecting Internal Auditing, The IIA Research Foundation, Florida, 2003.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TIDE), Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (UIDSMUÇ), Yayın No: 3.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 33: Hisse Başına Kazanç Vergi Usul Kanunu

YALKIN Yüksel Koç (2005), Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamalar, 14.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım Ankara.