

**MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN KAST UNSURU**  
**AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**ALİ ÖZTÜRK**

**Danışman**  
**Prof.Dr. Hüseyin AKTAŞ**

**MANİSA-2023**

**MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN KAST UNSURU**  
**AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**ALİ ÖZTÜRK**

**Danışman**  
**Prof.Dr. Hüseyin AKTAŞ**

**MANİSA-2023**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Kast Unsuru Açısından Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

05.07.2023

Ali ÖZTÜRK



## ÖZET

### MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN KAST UNSURU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelişen teknoloji ile beraber artan finansal ilişkiler işletmelerin daha fazla gelir elde etmek için vergi kaçırmaya yöneltmektedir. Bir işletmenin vergi kaçırabilmesi için kullanabileceği yöntemler ise finansal tablolarında yapacağı muhasebe hata ve hileleridir. Doktrinde muhasebe hata ve hilelerinin nasıl ayırt edileceği hususu tartışmalı bir alandır. Çünkü yapılan fiiller birbirlerine o kadar benzer ki kontrolü yapacak kişiler de hata veya hile ayırımı yapma konusunda tereddütte düşebilmektedir. Yanlış yorumlanan bir fiilden dolayı kişiler yargılanabilir ve sonuç olarak ceza alabilirler. Bu durum Hukuk Devleti ilkesini zedeleyebilir. Bu çalışmamızda muhasebe hata ve hilelerini açıklayarak; yapılma nedenleri, türleri ve farkları anlatılmıştır. Daha sonra Türk Hukuk sistemindeki hata ve hile başlıkları anlatılarak, ceza hukuku açısından hata ve hileyi birbirinden ayırmaya yarayan en büyük fark olan kast konusu anlatılmıştır. Hata ve hileyi birbirinden ayıran en temel unsur ise kasttır. Yapılan işlem bilerek ve istenerek yapılıyorsa kasıtlı olarak yapılmıştır. Hile kastla yapılıyorken; hata, bilgisizlikten, tecrübesizlikten meydana gelmektedir. Lakin işlemin kasıtlı olarak yapıp yapılmadığının tespiti maalesef çok zor olup; uygulamada işlemin tespiti açısından sıkıntılar meydana gelmektedir. Bu çalışmamızda sonuç olarak muhasebe hata ve hilelerinin tespiti açısından dikkat edilmesi gereken hususlar anlatılmaya çalışılmıştır.

## **ABSTRACT**

### **Evaluation of Accounting Errors and Frauds in Terms of Intent**

Increasing financial relations with the developing technology lead businesses to avoid tax in order to earn more income. The methods that a business can use to evade tax are the accounting errors and frauds that will be made in the financial statements. The issue of how to distinguish accounting errors and frauds in the doctrine is a controversial area. Because the actions taken are so similar to each other that the people who will do the control may hesitate to distinguish between error or fraud. Due to an act that is misinterpreted, people can be prosecuted and punished as a result. This situation may undermine the Rule of Law principle. In this study, the reasons, types and differences of accounting errors and frauds are explained. Then, by explaining the titles of error and fraud in the Turkish legal system, the issue of caste, which is the biggest difference that helps to distinguish between error and fraud in terms of criminal law, is explained. The most basic element that separates error and fraud from each other is caste. If the action is done knowingly and willfully, it was done intentionally. While fraud is done intentionally; Error comes from ignorance and inexperience. However, it is unfortunately very difficult to determine whether the transaction was done intentionally or not; In practice, there are difficulties in determining the process. As a result, in this study, the issues that should be considered in terms of detecting accounting errors and frauds have been tried to be explained.

## TEŞEKKÜR

Lisans ve lisansüstü eğitimim boyunca desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, bilimsel araştırmalar yapmam için beni destekleyen ve cesaretlendiren, kendimi her alanda geliştirmem için beni sürekli teşvik eden, öğrencisi olmaktan onur duyduğum ve kendisi ile çalışabilme imkânı bulduğum için kendimi çok şanslı hissettiğim kıymetli danışmanım Prof. Dr. Hüseyin AKTAŞ'a sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Tez jürimde yer almayı kabul eden ve değerli görüşlerini paylaşan Prof.Dr.Mahmut KARĞIN ve Öğr.Gör.Dr.Murat ŞAHİN'e teşekkür ederim.

Hayatım boyunca yanımda olan ve her zaman desteklerini esirgemeyen değerli annem Nevin ÖZTÜRK ve babam Ümmet ÖZTÜRK'e, kardeşim Akın ÖZTÜRK'e ve tezimin yazım sürecinde bana büyük desteği olan değerli eşim Aygöl ÇAKAR ÖZTÜRK'e teşekkür ederim. İyi ki varsınız.

Ali ÖZTÜRK

Manisa, 2023

# İÇİNDEKİLER

|                                                                               |     |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----|
| YEMİN METNİ .....                                                             | ii  |
| ÖZET .....                                                                    | iii |
| MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN KAST UNSURU AÇISINDAN<br>DEĞERLENDİRİLMESİ ..... | iii |
| ABSTRACT .....                                                                | iv  |
| TEŞEKKÜR .....                                                                | v   |
| İÇİNDEKİLER.....                                                              | vi  |
| SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....                                           | x   |
| TABLOLAR LİSTESİ .....                                                        | xi  |
| ŞEKİLLER LİSTESİ.....                                                         | xii |
| BÖLÜM I .....                                                                 | 1   |
| GİRİŞ .....                                                                   | 1   |
| 1.1. MUHASEBE AÇISINDAN HATA KAVRAMI.....                                     | 2   |
| 1.2. HATALARIN NEDENLERİ .....                                                | 5   |
| 1.2.1. Dikkatsizlik ve İhmal .....                                            | 6   |
| 1.2.2.Bilgisizlik .....                                                       | 7   |
| 1.2.3.Yorgunluk.....                                                          | 7   |
| 1.2.4.Tecrübesizlik .....                                                     | 8   |
| 1.3.MUHASEBE HATALARININ SINIFLANDIRILMASI .....                              | 8   |
| 1.3.1.İçerik Bakımından Sınıflandırma .....                                   | 8   |
| 1.3.1.1.Nitel Muhasebe Hataları.....                                          | 8   |
| 1.3.1.2.Nicel Muhasebe Hataları .....                                         | 8   |
| 1.3.2.Sonuçları Bakımından Sınıflandırma .....                                | 9   |
| 1.3.2.1.Önemli Muhasebe Hataları.....                                         | 9   |

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| 1.3.2.2.Önemsiz Muhasebe Hataları .....                             | 9  |
| 1.3.3.Etkileri Bakımından Sınıflandırma .....                       | 9  |
| 1.3.3.1.Bilançoyu Etkileyen Muhasebe Hataları.....                  | 9  |
| 1.3.3.2.Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları .....           | 10 |
| 1.3.3.3.Bilanço ve Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları .... | 10 |
| 1.4.MUHASEBE HATALARININ TÜRLERİ .....                              | 10 |
| 1.4.1.Matematik Hataları.....                                       | 11 |
| 1.4.2.Kayıt Hataları .....                                          | 12 |
| 1.4.2.1.Rakam Hatası .....                                          | 12 |
| 1.4.2.2.Hesap Hatası.....                                           | 13 |
| 1.4.2.3.Borç ve Alacak Tarafın Karıştırılması .....                 | 13 |
| 1.4.3.Nakil Hataları .....                                          | 14 |
| 1.4.4.Unutma ve Tekrarlama Hataları .....                           | 15 |
| 1.4.5.Bilanço Hataları.....                                         | 17 |
| BÖLÜM II.....                                                       | 19 |
| HİLE KAVRAMI.....                                                   | 19 |
| 2.1.HİLENİN TANIMI .....                                            | 19 |
| 2.2.HİLENİN ÖZELLİKLERİ.....                                        | 22 |
| 2.3.HİLE ÜÇGENİ.....                                                | 23 |
| 2.3.1.Baskı Unsuru .....                                            | 26 |
| 2.3.2.Fırsat.....                                                   | 28 |
| 2.3.3.Haklı Gösterme .....                                          | 31 |
| 2.4.HİLE DÖRTGENİ (HİLE ELMASI).....                                | 32 |
| 2.5.HİLE BEŞGENİ.....                                               | 34 |
| 2.6.HİLEKARLARIN ÖZELLİKLERİ .....                                  | 34 |
| 2.7.HİLE TÜRLERİ.....                                               | 36 |



|                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------|----|
| 2.7.1.Kasti Hatalar.....                                             | 38 |
| 2.7.2.Kayıt Dışı İşlemler .....                                      | 39 |
| 2.7.3.Zamanından Önce veya Sonra Kayıt Yapılması .....               | 40 |
| 2.7.4.Gerçek Olmayan Hesaplar .....                                  | 41 |
| 2.7.5.Belge Sahtekarlığı .....                                       | 42 |
| 2.7.6.Bilançonun Maskelenmesi .....                                  | 44 |
| 2.7.7.Bilgisayar Hileleri .....                                      | 46 |
| 2.8.MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN FARKLARI .....                      | 48 |
| BÖLÜM III .....                                                      | 51 |
| MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN KAST UNSURU AÇISINDAN<br>ANALİZİ .....  | 51 |
| 3.1.HATA VE HİLE KAVRAMLARININ TÜRK HUKUK<br>SİSTEMİNDEKİ YERİ ..... | 51 |
| 3.1.1.Borçlar Kanunu'na göre Hata .....                              | 51 |
| 3.1.2.Türk Ceza Kanunu'na göre Hata.....                             | 51 |
| 3.1.3.Vergi Usul Kanununa Göre Hata .....                            | 52 |
| 3.1.3.1.Hesap Hatası.....                                            | 53 |
| 3.1.3.2.Vergilendirme Hatası .....                                   | 53 |
| 3.1.2.Hile Kavramının Türk Hukuk Sistemindeki Yeri .....             | 54 |
| 3.1.2.1.Borçlar Kanunu'na Göre Hile .....                            | 54 |
| 3.1.2.2. Türk Ceza Kanunu'na Göre Hile .....                         | 56 |
| 3.1.2.3.Vergi Usul Kanunu'na Göre Hile.....                          | 57 |
| 3.2.KAST KAVRAMI .....                                               | 58 |
| 3.2.1.Kastın Unsurları .....                                         | 61 |
| 3.2.1.1.Kastın Unsurlarını Açıklayan Teoriler .....                  | 61 |
| 3.2.1.1.1.Tasavvur Teorisi.....                                      | 61 |

|                                                                                   |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.2.1.1.2.İrade Teorisi .....                                                     | 62 |
| 3.2.1.1.3.Bilinç ve İrade Teorisi.....                                            | 62 |
| 3.2.1.1.4.Değerlendirme .....                                                     | 63 |
| 3.2.1.2.Bilme Unsuru .....                                                        | 63 |
| 3.2.1.3.İsteme Unsuru .....                                                       | 68 |
| 3.2.1.4. Değerlendirme .....                                                      | 70 |
| 3.2.2.Kastın Aranacağı Zaman.....                                                 | 70 |
| 3.3.MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI .....                                     | 71 |
| 3.4.MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN KAST UNSURU<br>AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ ..... | 72 |
| KAYNAKÇA .....                                                                    | 75 |

## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

|                 |                                                                |
|-----------------|----------------------------------------------------------------|
| <b>ABD</b>      | Amerika Birleşik Devletleri                                    |
| <b>ACFE</b>     | Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Birliği             |
| <b>AICPA</b>    | Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü                 |
| <b>BOBİ FRS</b> | Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı |
| <b>CIMA</b>     | Yeminli Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü                        |
| <b>IASB</b>     | Uluslararası Muhasebe Standartlar Kurulu                       |
| <b>ILA</b>      | Uluslararası Çalışma Örgütü                                    |
| <b>KDV</b>      | Katma Değer Vergisi                                            |
| <b>KGK</b>      | Kamu Gözetimi Kurumu                                           |
| <b>SPK</b>      | Sermaye Piyasası Kurulu                                        |
| <b>TBK</b>      | Türk Borçlar Kanunu                                            |
| <b>TCK</b>      | Türk Ceza Kanunu                                               |
| <b>TDK</b>      | Türk Dil Kurumu                                                |
| <b>TFRS</b>     | Türkiye Finansal Raporlama Standartları                        |
| <b>TMS</b>      | Türkiye Muhasebe Standartları                                  |
| <b>VUK</b>      | Vergi Usul Kanunu                                              |
| <b>Y.CGK</b>    | Yargıtay Ceza Genel Kurulu                                     |

## **TABLÖLAR LİSTESİ**

**Tablo 1 Hile Türleri ve Görölme Sıklıkları..... 37**

**Tablo 2 Hile Türleri ..... 38**



## ŞEKİLLER LİSTESİ

|                           |    |
|---------------------------|----|
| Şekil 1 Hile Üçgeni ..... | 25 |
| Şekil 2 Yanlış Beyan..... | 49 |



# BÖLÜM I

## GİRİŞ

Muhasebe alanında çalışmaları bulunun filozof ve şair Johann Wolfgang von Goethe muhasebe kavramını ‘insan beyninin en mükemmel buluşlarından biri’ olarak ifade etmiştir. Dünya’da mevcut durumda her şey çok hızlı ilerlemekte bu yüzden günlük yaşamda sıradan insanların yaşamlarında dahi hesaplama, hesap, alış-veriş ve sonuç olarak muhasebe önemli bir yer tutmaktadır. Buna sebep olan unsur ise insanlık yaşamının başladığı tarihten bu yana insanoğlunun alacak-verecek ilişkisine girmiş olması ve hesap tutma, hesaplama ve hesap yapma konularında ihtiyaç hissetmesidir. (Elitaş, 2012: 11).

Muhasebe kelime olarak Arapça kökenli bir kelimedir. Günlük hayatta çok kullandığımız kelimeler arasında yer alan muhasebe kelimesi TDK tarafından ‘hesaplama, karşılıklı hesap görme’ (Türk Dil Kurumu Sözlükleri) şeklinde tarif edilmiştir.

Muhasebenin tanımı çeşitli yazarlar tarafından yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir;

Muhasebe; işletmenin para ile ifade edilebilen mali nitelikli işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz ve yorumlanması işlemine denir. (Karasioğlu ve Aracı, 2017: 1).

Muhasebe, işletmelerdeki ekonomik olaylara ait kayıtlama, rapor düzenleme ve düzenlenen raporları yorumlayarak ilgililere ekonomik açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten ve teknik yönü daha ağır basan bir bilim dalı olarak tanımlanabilir. (Örten, 2000: 2).

Muhasebe, işletmelerdeki mali işlemlerin hesap ve defterlere geçirilmesi ile ilgili kuralları meydana getiren ve sonuç olarak kayıtlanma sonrası ortaya çıkan sonuçların analiz edilmesini sağlayan bir bilim dalıdır. (Güçenme, 1996: 6-7).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere muhasebe işlemleri yapılırken farklı türde işlemler yapılmaktadır. Değişen ve gelişen dünyanın etkisiyle teknolojik gelişmeler hızlanmıştır. Bununla beraber bu işlemlerin çoğunluğu bilgisayar sistemleri vasıtasıyla bir kısmı ise insan eliyle yapılmaya devam etmektedir. Bilgisayar sistemlerinin kendisinde bulunan kontrol mekanizması yapılan işlemin doğru veya yanlış olduğunu tespit ederek kullanıcıya uyarı vermektedir. Bu durum muhasebe çalışanları açısından büyük bir kolaylık sağlamakta, çalışanın hata yapmasını neredeyse tamamen ortadan

kaldırmaktadır. Fakat insan eliyle yapılan işlemlerde hata yapılabilmekte ve bu durumda finansal tabloların yanlış yorumlanmasına sebep olmaktadır. Yanlış yorumlama sonucu işletme hakkında olması gerekenden farklı değerlendirmeler yapılarak hem işletme hem de yatırımcılar zarar görebilmektedir. Dolaylı olarak da devlet zarar etmektedir.

Finansal nitelikteki işlemlerin kayıt altına alınması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlandırılması aşamasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve ilgili mevzuata uyulması halinde muhasebe bilgilerinin doğru olduğu kabul edilir. Belge ve kayıtların işletmeye ait gerçek verileri göstermesi halinde ise muhasebe bilgilerinin doğru olduğu yani kayıt dışı işlemin olmadığı kabul edilir. (Kepekçi, 1996: 62).

Bu noktada muhasebenin temel kavramlarından biri olan ‘Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramının’ ön plana çıktığını belirtmek isterim. Çünkü bu kavram da işletme çalışanlarının muhasebe kayıtlarını gerçekleştirirken usul ve esaslara uygun belgelere göre işlem yapması gerektiği belirtilmiştir.

Muhasebeye ait temel fonksiyonları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: (Erkural, 1985: 1).

- İşletme yöneticilerini kararlarında aydınlatmak,
- İlgililere işletmeye ilişkin bilgiyi vermek,
- İşletme çalışanlarının hileleri karşısında işletmenin devamlılığını sağlamak.

İşletmede yer alan muhasebe departmanı yukarıda ifade ettiğimiz fonksiyonları oluşturabilmek için aşağıdaki hususlara riayet etmelidir. Bunlar: (Erkural, 1985: 1).

- İşletmede meydana gelen işleri kayıt altına alınması,
- İşletmeye ait mali tabloları oluşturmak,
- Üretilen mal veya hizmetlerin maliyetini hesaplamak,
- İşletme bütçesini hazırlayarak ortaya çıkan rakamlarla karşılaştırmak ve

nihayet varsa aradaki farkların nedenlerini ortaya koyarak çözüm bulmaktır.

### **1.1. MUHASEBE AÇISINDAN HATA KAVRAMI**

Muhasebe alanında yapılan denetimlerin amacı ve konusu; muhasebe çalışma alanını inceleyerek varsa düzensizlik ve hileleri bulmaktır. Düzenli olarak tutulan ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun muhasebe işlemlerinde hatanın olması imkansızdır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 19).

Hata kavramı kusur halini bünyesinde barındırır. Sözlük açıklamasında da yer alan kusurluluk durumu fiili değerlendirirken hukuksal ve cezai boyutta önem arz eder. (Batı, 2021: 48).

Muhasebe açısından hata kavramı çeşitli kaynaklar tarafından tanımlanmıştır. Örneğin TDK ‘hata’ kavramını “İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanlışma, yanlış” (Türk Dil Kurumu Sözlükleri). olarak ifade etmiştir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere hatayı yapan kişi; kasti olarak hareket etmemiş, bilgisizliğinden veya tecrübesizliğinden dolayı böyle bir işlem yapmıştır.

Muhasebe boyutuyla hata geniş ve dar kapsamlı olmak üzere iki tanıma sahiptir. Muhasebe datalarında ortaya çıkabilecek her türlü düzensizlik geniş anlamda hata olarak ifade edilmiştir. Bilerek ve istenerek icra edilmeyen düzensizlikler ise dar kapsamlı muhasebe hatası şeklinde tanımlanabilir. (Gürbüz, 1995: 58).

Muhasebe ile ilgili kayıt ve hesap işlemlerinde unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgisizlik kaynaklı oluşan yanlışlıklara genel olarak muhasebe hatası denilir. Kasten icra edilen yanlışlıklara hile, kasıt olmaksızın yapılanlarına hata denilir. (Unutkan, 1995: 65).

Sözleşmeler yapılırken gerçek iradenin bilmeden ve farkında olmadan ayrışmasına borçlar kanunu açısından hata diyoruz. Hatayı yapan ve karşı taraf bu durumun farkında değildir. Örnek olarak borç senedinde yazan rakamın hatalı yazılması. İki taraf da farkında olmadığı için bu durumda kasıt yoktur ama farkında olup susan varsa o taraf hileli hareket etmiş sayılır. (AICPA)

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Tebliği m.41’e göre; “Hatalar, finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkabilir. Finansal tablolar önemli hatalar içeriyorsa veya işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için kasıtlı olarak yapılmış önemsiz hatalar içeriyorsa, söz konusu finansal tablolar TFRS’lerle uyumlu olmaz. Cari dönemde tespit edilen muhtemel hatalar, finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihten önce düzeltilir. Ancak bazen önemli hatalar, bir sonraki döneme kadar tespit edilmez ve bu geçmiş dönem hataları, söz konusu sonraki döneme ait finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı bilgilerde düzeltilir.” olarak ifade edilmiştir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere hatalar; finansal tablo kalemlerinde yapılmakta ve bu durum düzeltilmesi gereken bir husustur.



Sermaye Piyasası Kurulu Seri: X No:22(Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ) hatayı; “Hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade eder.” olarak ifade etmiştir. Keza aynı tebliğin m.4’te;

“a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken yapılabilecek bir yanlışlık,

b) Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini

c) Muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir yanlışlık hata olarak değerlendirilir.” şeklinde açıklanmıştır.

İşletmelerin; para ile ifade edilebilen mali nitelikli işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz ve yorumlanmasına muhasebe denir. (Karasioğlu ve Aracı, 2017: 1).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere muhasebe işlemleri yapılırken farklı türde işlemler yapılmaktadır. Teknolojinin gelişmesiyle beraber bu işlemlerin bazıları bilgisayar sistemleri vasıtasıyla bir kısmı ise insan eliyle yapılmaya devam etmektedir. Bilgisayar sistemlerinin kendisinde bulunan kontrol mekanizması yapılan işlemin doğru veya yanlış olduğunu tespit ederek kullanıcıya uyarı vermektedir. Bu durum muhasebe çalışanları açısından büyük bir kolaylık sağlamakta, çalışanın hata yapmasını neredeyse tamamen ortadan kaldırmaktadır. Fakat insan eliyle yapılan işlemlerde hata yapılabilmekte ve bu durumda finansal tabloların yanlış yorumlanmasına sebep olmaktadır. Yanlış yorumlama sonucu işletme hakkında olması gerekenden farklı değerlendirmeler yapılarak hem işletme hem de yatırımcılar zarar görebilmektedir. Dolaylı olarak da devlet zarar etmektedir.

Muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarda ortaya çıkan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkeleri ifa edilirken fark edememe ve doğru olan verilerin yanlış beyanına muhasebe bakımından hata diyoruz. (Glaser, 1990: 255).

Bir kıymet takdirinin kayıtlanmaması, bir kıymet hareketinin olması gerekenden farklı bir döneme yazılması, farklı bir rakamla kayıtlanması, farklı bir hesaba borç veya alacak şeklinde yazılmış olması halinde hatalar ortaya çıkar. (Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2007: 132-133).

Mali tablolarda bulunan ve kasten ifa edilmeyen yanlışlıkları hata olarak tanımlayabiliriz. Kayıtlanması gereken mali vakıanın, bir rakamın veya izahatın mali tablolara geçirilmemesi veya yanlış bir işlemin veya sayının mali tablolara geçirilmesi neticesinde hatalar oluşur. (Güredin ve Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020: 171).

Genellikle birbirine karıştırılan hata ve hile ögeleri tam tersi olarak ortaya çıkarılması çok güçtür. (Bozkurt, Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, 2000: 15).

Muhasebe hata ve yanlışları bilgisizlik ve ihmal nedenlidir. Kasten yapılmazlar. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 19).

Kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi ilgili mevzuata, herkes tarafından kabul görmüş muhasebe ilkelerine, işletmenin faaliyetleri ile doğru olarak kabul edilen diğer ilke ve prensiplere uymayan ama kast unsuru bulundurmeyen fiil ve davranışlara muhasebe hatası diyoruz. (MHUD, 2004: 128).

## **1.2. HATALARIN NEDENLERİ**

Hataların sebeplerini aşağıdakiler gibi sıralayabiliriz; (Güredin ve Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020: 171).

-Mali tablolar hazırlanırken kullanılan muhasebe verileri elde edilirken veya işlenirken çalışanın hata yapması

-Muhasebe tahminlerinin (şüpheli alacak karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, amortisman hesaplanması ... vb.) yanlış olmasına neden olabilecek olayların ve girdilerin farkına varılmaması, dikkate alınmaması ya da yanlış yorumlanması sonucu meydana gelen yanlış muhasebe değerlendirmeleri

-Muhasebe ilkeleri uygulanırken sunum, sınıflandırma, tutar veya tam açıklama hususlarında yanlışlık yapılması.

Hatalar kasıtlı olarak yapılmamaktadır. Bunun sonucu olarak personel veya diğer kişiler tarafından ortaya çıkartıldıklarında düzeltilebilir bir durumu vardır. Hatalı işlemlerde kasıt unsuru bulunmamasında dolayı tespit edilmesi veya ortaya çıkartılmaları basittir. (Adiloğlu, 2020: 2).

Yukarıda örnekleri verilen muhasebe hatalarının tespit edilmeleri halinde personel tarafından ivedilikle düzeltilmesi gerekmektedir.

Muhasebe hatalarının genel olarak ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik kaynaklı olduğu görülse de farklı etmenler de hata oluşumuna sebebiyet vermektedir. Muhasebe

hatalarını kesin bir şekilde bölümlendirmek ve sıralamak oldukça zordur. (Dumanoglu, 2005: 350).

Biz bu çalışmada muhasebe hatalarının yapma nedenlerini; dikkatsizlik ve ihmal, bilgisizlik, yorgunluk ve tecrübesizlik olmak üzere dört başlık altında inceleyeceğiz:

### **1.2.1. Dikkatsizlik ve İhmal**

Muhasebe personeline bulunması gereken en önemli özelliklerden biri de dikkat ve özendir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 21).

TDK ‘dikkat’i; duygularla düşüncüyü bir şey üzerinde toplama, uyanıklık olarak ifade etmiştir. Aynı şekilde TDK ‘özen’i; “bir işin elden geldiğince iyi olması için gösterilen çaba, itina, ihtimam olarak” tanımlamıştır. Tanımlardan da anlaşılacağı üzere dikkat ve özen eksikliği sonucu yapılan hatalarda kasıt unsuru bulunmamaktadır. Biz bu durumu irade dışı yapılan işlemlerin kayıtlara eksik veya hiç kaydedilmemesi olarak ifade edebiliriz.

Üçüncü şahısların ihmal sonucu zarar görmeleri durumunda kendilerinin diğer tarafı uyarması sayesinde bazı hatalar tespit edilebilir. Kredili alış ve satış esnasında meydana gelen ilgili tarafın alacak veya borç durumunda farklılık oluşturacak nitelikteki hatalar bu duruma örnektir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 21).

Muhasebe işlem ve olayları icra edilirken bilgi kadar önemli olan dikkat ve özen hususuna hassasiyetle riayet edilmelidir. Aksi halde dikkatsizlik, unutkanlık, ilgisizlik ve ihmal kaynaklı muhasebe işlemleri mevcut düzeni bozarak muhasebe hatalarına sebebiyet verecektir. (Kirik, 2007: 40).

Muhasebe çalışanın yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmasına rağmen basit olarak nitelendirilen öğelerden dolayı hata yapabilmesi mümkündür. Cari ay ve yıla ilişkin yapılan kontroller esnasında bu tarz hatalarla karşılaşmak mümkündür. İşletmeler ise kontroller sırasında ortaya çıkardığı hataları düzeltmelidir ki daha sonra daha büyük sıkıntılara yol açmasın. (Keskin, 2014: 6).

Muhasebe çalışanı görevini icra ederken gerekli dikkati ve özeni göstermeyebilir. Kimi fiillerde ağır ihmal, suç olarak değerlendirilir. (Gürbüz, 1995: 61).

### **1.2.2.Bilgisizlik**

İlgili mevzuat, ilke, kavram ve bilgilere sahip ve bunların muhasebe işlemlerine doğru uygulanması neticesinde muhasebe işlemleri doğru neticeye ulaşabilir. (Alptekin, 2018: 4).

Muhasebe personelinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine, kanuni düzenlemeler ve işletmenin muhasebe sistemine yeterince hâkim olmamaları, muhtelif hatalara neden olabilir. (Gürbüz, 1995: 61).

İlgili kanun, ilke, kavram ve bilgiler ışığında ve doğru olarak kullanılması neticesinde hazırlanan mali tabloların gerçeği yansıttığını söyleyebiliriz. Bilgisi ve deneyimi az olan muhasebe çalışanı ile yeterli bilgi ve deneyime sahip olmasına rağmen doğru yerde kullanmasını bilmeyen muhasebe çalışanı hatalara sebep olabilir. Eğitimli, dürüst ve deneyimli personel muhasebe hatalarının engellenmesinde en önemli unsurlardan biridir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 21).

Muhasebe meslek çalışanları mesleki hayatları süresince eğitime tabi tutulmalıdır. Bu sayede değişen mesleki mevzuatlara hızlı bir şekilde uyum sağlayabilirler. İşletmelerde bunu sağlayacak olanlar ise işverenlerdir. İşverenler muhasebe personelinin mesleki gelişimi sağlayabilecek bütün olanakları sağlamalıdır. Tecrübesiz personelin hata yapma riski daha yüksektir. Bu nedenle eğitim ve konferanslar yoluyla muhasebe personelinin gelişimi sağlanarak hata yapma olasılığı azaltılacaktır. (Batı, 2021: 57).

Muhasebe departmanında tecrübeli ve bilgili bir personelin çalışması sayesinde hatalar azaltılarak firmanın verimliliğinin artması sağlanacaktır. (Genç M. , 2019: 156).

Muhasebe hatalarının önlenmesinde eğitimli, dürüst ve deneyimli muhasebe elemanlarının çalıştırılması büyük bir faktör oluşturmaktadır. (Kirik, 2007: 40).

### **1.2.3.Yorgunluk**

Çalışma şartlarının çok ağır olması ve normal hayatın gerektirdiği sorumluluklar kişilerde yorgunluk yaşanmasına neden olabilmektedir. Bu yorgunluk nedeniyle muhasebe işlemleri yapılırken hatalar meydana gelmektedir.

Bilgi ve tecrübeye sahip muhasebeciler bile yoğun tempo sonucu oluşan yorgunluktan dolayı hatalar yapabilmektedirler. Özellikle beyanlar açısından olayı irdelenecek olursak; süre konusunda mevzuatın sınırlayıcı etkisinden dolayı muhasebeciler yetiştirememeye kaygısı yaşamakta ve bu durum da yorgunluk seviyesini

yükseltmektedir. Sonuç olarak da bu durum hata yapma ihtimallerinin artmasına yol açmaktadır. Yöneticiler işletmede iş planlarını hazırlayarak ve iş bölümünün dağılımını koordine ederek yorgunluk kaynaklı hataların önüne geçebilirler. (Keskin, 2014: 6).

#### **1.2.4.Tecrübesizlik**

Muhasebe elemanları mesleki bilgi ve tecrübe kazanabilmek için, iş hayatına atılmadan önce belirli bir süre staj yapmaları gerekmektedir. Tecrübesiz personelin, tecrübeli personelle bir arada belirli bir süre çalışması sayesinde tecrübesiz personel eksiklerini görerek hata yapma ihtimalini azaltacaktır.

### **1.3.MUHASEBE HATALARININ SINIFLANDIRILMASI**

Muhasebe hatalarını; içeriği bakımından, sonuçları bakımından ve etkileri bakımından olmak üzere üç başlık altında sınıflandırmamız mümkündür:

#### **1.3.1.İçerik Bakımından Sınıflandırma**

Muhasebe hatalarını içerik bakımından; nitel muhasebe hataları ve nicel muhasebe hataları şeklinde ikiye ayırabiliriz. (Gürbüz, 1995: 62-63).

##### **1.3.1.1.Nitel Muhasebe Hataları**

Ölçülemeyen, sayılamayan, miktarı tespit edilemeyen sözcüklere nitel anlamlı sözcükler diyoruz. Usullerin doğru uygulanmaması nedeniyle oluşan bu tarz hatalarda muhasebe sonuçları etkilenmez; ama nicel muhasebe hatalarının oluşmasına neden olabilir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile bağlantılı olarak mevzuatın emrettiği usullerin yerinde uygulanmaması durumunda nitel muhasebe hataları ile karşı karşıya kalırız. Bu tarz hatalara usul hatası da denir. Aslında bu tarz hatalar hesap kalanlarına tesir etmez ancak nicel hesap hatalarının oluşmasına sebebiyet verebilirler. Buna benzer olarak da işletmelerde usul hatalarının çok yapılması hesap bakiyelerinin de hatalı olabileceğinin bir işaretidir. Sonuç olarak bir işletmede nitel muhasebe hatalarının sayı olarak fazlalaşması nicel muhasebe hatalarının meydana gelme olasılığını da artırmaktadır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 22).

##### **1.3.1.2.Nicel Muhasebe Hataları**

Ölçülebilen, sayılabilen, miktarı tespit edilebilen, azlığı ya da çokluğu belirlenebilen sözcüklere nicel anlamlı sözcükler diyoruz.

Bu başlık altındaki hatalar; hesap bakiyeleri ile mali tablolardaki kalemlerin sonuçlarına tesir eden karışıklıklardır. Bu tarz hatalara parasal hatalar da denir. Burada

hesap kalanları ya olduğundan daha yüksek ya da olduğundan daha düşük gösterilmektedir. Finansal tabloların kontrolünde nicel muhasebe hatalarına nitel muhasebe hatalarına nazaran daha fazla dikkat edilir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 23).

### **1.3.2.Sonuçları Bakımından Sınıflandırma**

Sonuçları bakımından hataları; önemli muhasebe hataları ve önemsiz muhasebe hataları olmak üzere ikiye ayırabiliriz. (Gürbüz, 1995: 23).

#### **1.3.2.1.Önemli Muhasebe Hataları**

Önemli muhasebe hatalarını rakamsal ve miktarsal açıdan önemli, neticeleri açısından vahim ve ağır sonuçları olabilecek hatalar olarak tanımlayabiliriz. Karar vericilerin hatalı veriler üzerinden değerlendirme yaparak yanlış kararlar almaması için bu tür hatalar tespit edildiklerinde derhal düzeltilmelidir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 23).

#### **1.3.2.2.Önemsiz Muhasebe Hataları**

Önemsiz muhasebe hataları, finansal tabloları kullananların hükümlerinde müspet ya da menfi şeklinde tesir oluşturmayan ve kontrol yapanların düzeltme ihtiyacı duymadığı tarzdaki hatalardır.

Hatayı; önemli veya önemsiz olarak ayırt etmek oldukça güçtür. Önemlilik, muhasebe ve denetim teorisinde kesin olarak açıklaması yapılabilen bir kavram değildir. Pratikte önemlilik ölçütünün çeşitlik oranlar üzerinden değerlendirildiğini lakin bu oranın denetim ortamı, denetleyen işletme, denetim konusu ve denetçinin özelliklerine göre değiştiğini görmekteyiz. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 24).

### **1.3.3.Etkileri Bakımından Sınıflandırma**

Hataları etkileri bakımından sınıflandırmayı; bilançoıyü etkileyen, gelir tablosunu etkileyen ve hem gelir tablosunu hem de bilançoıyü etkileyen muhasebe hataları olarak sınıflandırabiliriz. (Güredin, Denetim, 1994: 336-337).

#### **1.3.3.1.Bilançoıyü Etkileyen Muhasebe Hataları**

Sadece bilançoıyü etkileyen muhasebe hataları düzeltilmezse düzenlenen bilançoıdaki veriler hatalı olur. Hatalı veriler müteakip dönemlere aktarıldığı için sonraki bilançolar da bu durumdan etkilenir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 24). Örnek olarak dönen varlıklara kaydedilmesi gereken bir varlığın duran varlık olarak kaydedilmesi. Bu tarz hatalar tespit edilip düzeltilinceye kadar müteakip bilançolar hatalı olmaya devam edecektir.

### **1.3.3.2.Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları**

Bu tarz muhasebe hataları yalnız gelir tablolarında meydana gelmektedir. Ortaya çıkartılan muhasebe hatası düzeltilmezse o döneme ait gelir tablosu da hatalı olacaktır. Lakin müteakip dönemlerdeki finansal tablolar bu tür hatalardan etkilenmezler. Çünkü yapılan yanlış sadece geçici hesapları etkilemekte, doğal olarak dönem sonunda bu hesaplar kapatılmaktadır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 24).

### **1.3.3.3.Bilanço ve Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları**

Pratikte en fazla rastlanan hata türüdür. Bu hata türünü; dengelenen ve dengelenmeyen muhasebe hataları şeklinde sınıflandırabiliriz:

-Dengelenen muhasebe hatası; müteakip iki dönem neticesinde dengeye gelen hata çeşitleridir. Bu hata türleri çoğunlukla nakit ödenmiş giderler, nakit alınan gelir, ödenecek gider, tahsil olunacak gelirler gibi tahakkuklar sırasında meydana gelir.

-Dengelenmeyen muhasebe hatasında ise; ihtiyaç duyulan düzeltmeler icra edilmedikçe mevcut veya sonraki bilançolar da hatalı olarak bildirilmeye devam edilir. Bu hata düzeltilinceye kadar veya ilgili varlık tamamen amorti edilinceye dek ya da bu varlık satılınca dek sürer. Gelir tablosunda ise durum farklıdır. Yalnız yanlışın yapıldığı dönem hatalı kalacak; müteakip dönemler de hata olmayacaktır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 25). Amortisman giderinin yanlış hesaplanması bu hata türüne bir örnek teşkil eder.

## **1.4.MUHASEBE HATALARININ TÜRLERİ**

Muhasebe hatalarının ortaya çıkmasında birçok faktör öneme sahiptir. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere dikkatsizlik ve ihmal, bilgisizlik, yorgunluk ve tecrübesizlik muhasebe hatalarının ortaya çıkmasında en önemli faktörlerdir. Tabi gelişen teknoloji ile kontrol tedbirlerinin artmış olması sayesinde hataların sayısı azaltılmış olsa da uygulamada halen hatalarla karşılaşılmaktadır. Yukarıdaki açıklamalarda da ifade ettiğimiz üzere muhasebe hatası olarak yapılan işlemler kasıtsız olarak yapılmaktadır.

İlgili dönem içerisinde tespit edilen hatalar düzeltilerek kayıt altına alınması gerekmektedir. Önceki dönemlerde işlenen hataların ortaya çıkartılması durumunda ise geçmiş mali tabloların da düzeltilmesi gerekmektedir. Bu sayede geçmiş verileri kullanarak işlem yapan ilgili kişiler de korunmuş olacaktır.

Tabi VUK açısından da muhasebe hatalarının ortaya çıkartılıp tespit edilmesi önemlidir. Çünkü VUK m.29/1'e göre; "İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa

olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.” ifadesi yer almaktadır. Bu durumda tespit edilen muhasebe hatasının düzeltilmesiyle ortaya ikmalen tarhiyat çıkabilmektedir.

Teknolojik gelişmeler sayesinde muhasebe çalışanları kasten veya kasıtsız olmak üzere çeşitli görünümelerde hatalar yapabilmektedir. Her gün gelişen ve değişen sistem yüzünden farklı farklı muhasebe hataları ile karşı karşıya kalabiliriz. Bu hataların hangi kategoriye girdiğini net bir şekilde belirlemek maalesef çok güçtür. Sonuç olarak uygulamada karşılaşılan muhasebe hataları aşağıdaki gibidir:

#### **1.4.1. Matematik Hataları**

Muhasebe işlemlerini yerine getirirken özellikle aritmetik işlemler esnasında uygulayıcının dikkatsizliğinden kaynaklı olarak meydana gelen hatalara matematik hataları denir.

Toplama, çıkarma, çarpma ve bölme gibi matematiksel işlemlerde yapılan hatalardır. Özellikle sayfa, cetvel ve mizan toplamının hesaplanması, kalanları bulurken çıkarma ve envanter listelerinde çarpma hatalarının yapılması mümkündür. (Gürbüz, 1995: 60).

Muhasebe muameleleri esnasında matematiksel işlemler sonucu defter ve belgelerde ortaya çıkan hatalardır. (Elitaş, 2012: 36).

Matematiksel hatalar özellikle sabit kıymet değerlemeleri, amortisman uygulamaları, reeskont hesaplamaları, karşılık, faiz, maliyet artış fonu gibi hesaplama gerektiren işlemlerde yapılma riski en fazla olan hata türüdür. (Batı, 2021: 49).

Gelişen teknoloji ile birlikte muhasebe işlemlerini artık muhasebe programları yapabilmektedir. Bu durum sayesinde matematiksel hata yapma ihtimali azalmaktadır. Çünkü muhasebe programı kendiliğinden matematiksel işlemleri yaparak sonucu çıkarmaktadır. Bu sayede kullanıcı sadece verileri doğru girerek sonuca kesin bir şekilde ulaşabilmektedir.

Şu an uygulamada karşımıza çıkabilecek matematik hataları şunlardır: (Alptekin, 2018: 5).

- a. Yevmiye defteri ve defteri kebir tutarlarında yapılan hatalar,
- b. Kasa defterinde yapılan toplama ve çıkarma hataları,
- c. Envanter cetvellerinde çarpım ve toplama hataları,



- d. Amortisman hesaplarında hatalar,
- e. Maaş bordrolarının toplamında yapılan hatalar,
- f. Fatura üzerinde KDV hesaplanması sırasında yapılan hatalar,
- g. Tablo ve bilanço toplamalarında yapılan hatalar,
- h. Yeniden değerlendirme işlemleri sırasında yapılan çarpım hataları.

Matematiksel hatalara şu örnekleri verebiliriz;

a. Sürekli envanter yöntemini uygulayan bir işletme, birikmiş amortisman hesabının gerçek tutarı 1.000,00 TL iken, hata sonucu yazılan 2.000,00 TL toplayarak dönem karının 1.000,00 TL eksik hesaplanması

b. Bir işletmeye ait alış faturasında mamul sayısının hatalı yazılması sonucu meydana gelen fark (Genç G. , 2009: 8).

c. Genel yönetim giderleri hesabında yer alan tutarın yanlış yazılması sonucu ortaya çıkan farkı gösterebiliriz. Yapılan bu hata sonucunda işletme daha az veya daha fazla dönem karı açıklamak zorunda kalacak; sonuç olarak ödemesi gereken vergi matrahı farklılık gösterecektir.

Çift kayıt sisteminin kullanılıyor olmasından kaynaklı olarak matematiksel hatalar sadece belgelerin aritmetiksel olarak değerlendirilmesi yoluyla meydana çıkartılabilir. (İrmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002: 33).

#### **1.4.2.Kayıt Hataları**

Muhasebe işlem ve olaylarını muhasebe defterlerine kaydederken yapılan rakamsal veya hesap yanlışlıklarına kayıt hataları denir.

Muhasebe işlemlerinin ve tutulan kayıtların; kanun ve mevzuata göre tek düzen hesap planı doğrultusunda yapılması gerekmektedir. Muhasebe çalışanları genellikle muhasebe usul ve esaslarını yanlış yorumlayarak tekdüzen hesap planının uygun olmamasına sebep olabilmektedir. (Batı, 2021: 49).

Kayıt hatalarını; rakam hatası, hesap hatası ve borç-alacak tarafların karıştırılması olarak inceleyebiliriz:

##### **1.4.2.1.Rakam Hatası**

Evrak üzerinde yer alan rakamların kayıt esnasında yanlış yazılması suretiyle meydana gelir. Takdim tehir olarak isimlendirilen yani rakamların yerlerinin değişmesi sonucu meydana gelen hata durumu da rakam hatası olarak sınıflandırılır. Ayrıca rakamlarda yer alan sıfırların eksik veya fazla yazılması sonucu meydana gelirler.

Rakam hatasında matematiksel işlemler açısından ve kullanılan hesap açısından hata olmamakta birlikte rakamların yanlış yazılmasından kaynaklı hatalar mevcuttur. (Alptekin, 2018: 6).

Takdim tehir (sayıların önce veya sonra yazılması sebebiyle yer değiştirmesine denir.) hataları sürekli '9'un herhangi bir katı kadar olmaktadır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 28).

Bu hataya örnek verecek olursak '61' sayısının '16' şeklinde geçirilmesidir. Görüldüğü üzere aradaki fark;  $61-15 = 45$  olup '9'un katıdır. Başka bir örnek ise '100.000,00' TL değerindeki bir hesabın '1.000.000,00' TL olarak yazılmasıdır.

Rakam hataları; yevmiye maddesi ile ilgili evrağın karşılaştırılmaları sayesinde tespit edilebilir. (Irmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002: 34).

#### **1.4.2.2.Hesap Hatası**

Muhasebe işlem ve olaylarının kayıt altına alınması esnasında uygulayıcının yanlış algılaması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve mevzuatı iyi ve doğru bir şekilde yorumlayamaması sonucunda işlemin ait olduğu hesap yerine farklı bir hesaba kaydedilmesine hesap hatası denir.

Olması gereken hesabın yerine başka bir hesap isminin yazılmış olması durumunu hesap hatasına örnek gösterebiliriz. Örneğin, müşterinin verdiği bir senet, borç senetlerinin alacağına ve müşteriler hesabının borcuna kaydedilmesi gibi. (Gürbüz, 1995: 58).

Hesap hatası sonucuna neden olan yanlış kayıta; borçlandırılması gereken hesaplar ile alacaklandırılması gereken hesaplar hatalı bir şekilde yer değişmektedir. Genellikle ilk kayıt esnasında karşımıza çıkan yanlış kayıt; fiş düzenlenmesinde veya yevmiye defterine geçirilirken de görülmektedir. Ayrıca hesapların defterler içerisinde aktarımı esnasında da meydana gelebilir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 29).

Muhasebe işlem ve vakaları kayıt altına alınırken yapılan hatalı yevmiye kaydı düzeltme kaydı ile düzeltilir. Düzeltme kaydı yanlış kaydın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ters bir yevmiye kaydı ile iptal edilerek sonradan uygun yevmiye kaydının yazılması ile gerçekleştirilir. Ayrıca noksan tutulan kayıtlarda tamamlama kaydı yapılarak eksiklik giderilebilir.

#### **1.4.2.3.Borç ve Alacak Tarafın Karıştırılması**

Bilindiği üzere muhasebe kayıtları çift taraflı kayıt esasına göre tutulmaktadır. Muhasebe işlem ve olaylarının kayıtlanması esnasında ilgili hesabın borç yerine

alacaklı veya alacaklı yerine borçlu olarak geçirilmesi sonucu meydana gelmektedir. Yanlış kaydı ters çevirerek iki katı tutarla kaydederek bu hatayı düzeltmiş oluruz.

#### **1.4.3.Nakil Hataları**

Devir sayesinde, aynı zamanlarda yapılan ve birbirinin tıpkısı niteliğindeki işlemler işlemin aslına dönmesi sağlar. Ticari niteliğe sahip işlemler normal şartlarda gününbirlik kayıt altına alınırken maksimum on gün içerisinde kayıtlanmalıdır. Yevmiye defterinde yer alan kayıtlanmaların defter-i kebire doğru bir şekilde geçirilmesi sayesinde işlemlerin kontrolü ve takibi sağlanmış olur. Aktarma sırasında hesap kodunda veya rakamda yapılan hata sonucu meydana gelmektedir. (Batı, 2021: 49).

Özellikle elle yapılan muhasebe işlemleri esnasında bu tarz hatalar meydana gelmektedir. Defterden deftere, defterden mizana veya yevmiye defterinden büyük deftere yapılan nakil esnasında yapılabilir.

Defterden deftere, sayfadan sayfaya, defterlerden cetvellere, cetvellerden defterlere ve mizana devirler yapılırken hesap ismi veya rakamların nakledilmesi esnasında yapılan hatalar sonucu meydana gelirler. (Gülbüz, 1995: 60).

Uygulamada karşımıza çıkan devir (nakil) hataları şunlardır: (Alptekin, 2018: 7).

- Bir sayının hatalı girilmesi
- Doğru bir sayının hatalı hesaba geçirilmesi
- Borç hesabına yazılması gereken bir sayının hatalı bir şekilde alacak hesabına kayıtlanması

- Yevmiye defterinden büyük deftere aktarma esnasında bir sayının iki defa yazılması

- Yevmiye defterinden büyük deftere geçirilmesi gereken bir sayının unutulması

Rakamda nakil hatasına örnek olarak; yevmiye defterine 50.000 TL olan kayıt, defteri kebirde ilgili hesapta 25.000 TL olarak geçirilmiştir.

Hesapta nakil hatasına örnek olarak; taşıtlar için alınan 10.000 TL akaryakıtla alakalı olarak yevmiye kaydı gider hesabı yerine taşıtlar hesabına 10.000 TL olarak geçirilmiştir.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi hatalı işlemleri düzeltmek için düzeltme kaydı yapılmaktadır.

Düzeltilme kaydı dışında uygulamada kullanılan bir yöntem ise hatalı kayıtlarda rakam hatası söz konusu olduğunda, hatalı rakamın üzeri tek çizgi ile çizilerek yerine doğrusunu yazmaktır. Muhasebe alanında manuel sistemlerin kullanıldığı dönemlerde bu tür düzeltmelere daha çok rastlanılmaktadır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 35).

#### **1.4.4.Unutma ve Tekrarlama Hataları**

Dönemsellik ilkesine göre; işletmeye dair ekonomik faaliyetler dönemlere ayrılmalı ve her döneme ait faaliyet sonuçları diğer dönemlerden ayrı olarak yorumlanmalıdır. Bu nedenden ötürü unutma hatasını muhasebenin ‘dönemsellik’ ilkesiyle izah etmek gerekir. (Karasioğlu ve Aracı, 2017: 2).

İşletmelerde dönemsellik ilkesinin sonucu olarak, yapılan işlemlerin ilgili bulunduğu hesap dönemdeki defterlere kayıt altına alınması gerekmektedir.

İşletmeler esas sözleşmelerinde aksine bir durum olmadığı sürece sonsuz sürece gelir elde etme amacıyla faaliyet yürütürler. İşletmelere ait vergilendirme işlemleri de faaliyetlerin belirli periyotlara ayrılması sayesinde yapılır. Vergilendirmeye esas periyotların belirli bir döneme ait olması ve gelir-gider fiyatlamasının belirli bir periyotu göstermesi sayesinde periyotlar kendi içerisinde değerlendirmeye tabi tutulabilir. Dönemler içerisinde kayıt altına alınan verilerin analizi Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin uygulanması sayesinde tutarlılık arz etmektedir. Dönemlere ait gelir ve giderler kesinlik kazandıktan sonra ait olduğu dönem tablolarında kayıt altına alınır. İşlem ve belgeler; takip ve kontrol mekanizmaları sayesinde ilgili dönem içerisinde kayıtlanmaktadır. Mevcut dönem içerisinde unutma sonucu gelir veya giderlerin yazılmaması durumunda kar veya zarar kısmında hatalı sonuçlar ortaya çıkabilir. Bu durumda işletmeye ait alacak ve borç kalemleri hatalı verileri gösterecektir. Unutma hali; kasti olmayan fiillerle veya devamlılık arz etmediği sürece meydana gelir. Defter ve belgelerde yer alan bilgilerin devamlılık oluşturacak şekilde hatalı bilgiler içermesi hile olduğunun belirtisidir. Unutma durumu hata sonucu meydana geliyorsa çalışan ve yönetici ekip bu durumla alakalı önleyici tedbirler alarak hatanın oluşmasını engellemelidir. (Batı, 2021: 50).

İşletmenin cari yılına ait faturalar açısından yevmiye defterine geçirme esnasında eksik kayıt altına alınma durumuna unutma hatası olarak nitelendiriyoruz. Ayrıca birçok dönemle alakalı giderlerin yalnız bir yılı gösterir gibi kayıtlanması da unutma hatası olarak kabul edilmektedir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 35).

İlgili periyotta tahakkuk eden bazı işlemlerin unutulma sonucu veya kasıtlı olarak kayıtlanmaması halidir. Gizli satışlar veya alışların kayıtlara geçirilmemesi durumunu buna örnek gösterebiliriz. (Gürbüz, 1995: 59).

Muhasebe uygulayıcıları bu tarz hataları kendi içlerinde yapacakları inceleme ve kontrol sayesinde meydana çıkartabilirler. Kayıt altına alınması gereken verinin unutulduğu tespit edildiği zaman; tespit edilen o işlem tespit tarihinde ilgili deftere geçirilir. (Elitaş, 2012: 37).

Dönemsellik ilkesinin gereği olarak ilgili işlemler ilgili dönemlerdeki tablolara kaydedilmesi gerekmektedir. İlgili döneme kayıtlanmayan işlemler muhasebe hatasına neden olmaktadır. İlgili işleme dayanak oluşturan belge ve kayıtlar mukayese edilerek unutmaya kaynaklı hatalar ortaya çıkartılabilir. Muhasebe işlemlerinin kayıtlanmasında unutkanlığın süreklilik oluşturmaması, işletmenin mevcut hacmine göre yüksek rakamlara ulaşması ya da yapılanların neticesinde işletme sahipleri, yöneticileri ve çalışanları fayda sağlıyorsa muhasebe hilesinin var olduğu kabul edilir. Bu duruma örnek olarak yıllık cirosu 100 milyar TL olan bir işyerinin 100 milyon TL'lik bir gelir faturasını kayıtlandırmaması hata olarak kabul edilirken; 10 milyar TL'lik bir gelir faturasını kayıtlandırmaması ise hile olarak kabul edilebilir hatta kabul edilmelidir. (Irmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002: 36).

Tekrarlama hatası ise muhasebe işlemlerinin defter kayıtlarına iki defa kaydedilmesidir. En çok proforma fatura kullanan işletmelerde karşılaştığımız bu hata türüne mükerrer kayıt diyoruz.

Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanacak faturalar bir asıl bir suret şeklinde olmaktadır. Asıl işlemten önce ilgili evrağın suret veya nüsha şeklinde yollanması durumunda muhasebe personeli kayıtlandırma işlemini bu suret veya nüsha üzerinden yapabilmektedir. Daha sonra yollanan asıl belge ulaştığında ise muhasebe personeli eksik kontrol sonucu işlemi tekrar etmesi sonucu meydana gelen hata türüdür. (Batı, 2021: 51).

Ödemesi bilahare gerçekleştirilen işlemlerin hem asıl belge ile hem de ödeme icra edildiği zaman iki kere kayıtlanması halinde tekrarlama hatası meydana gelir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 36).

#### 1.4.5.Bilanço Hataları

Bilanço; bir işletmenin dönemsel faaliyetleri neticesinde, dönem sonunda hazırlanan ve kamuoyuna açıklanan tablolardır. Bu tabloların yorumlanması sayesinde işletmenin dönem sonucunda kar veya zarar elde edilip edilmediği ortaya çıkar.

Sene sonu mali tablolar bilanço ve gelir tablosundan oluşur. Bilanço, şirket bünyesi içerisinde yer alan mali değerlerin sınıflandırılmış ve değerleri şeklinde düzenlenmiş şeklidir. (AICPA)

Bilanço ilkelerinin amacı Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği'nde şu şekilde ifade edilmiştir; “Sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklarının işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yolu ile belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.”

Yukarıda yer alan tebliğ açıklamalarından da anlaşılacağı üzere bilançonun, işletme sahipleri, işletme ortakları, devlet, işletmenin ilişkide bulunduğu kişi ve kurumlar, kredi verenler, yatırım yapanlar ve diğer ilgililer tarafından gereksinilen bilgileri doğru olarak aktarması gerekmektedir. (Irmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002: 37).

İşletmeler bilanço hazırlarken temel muhasebe kavramları ve muhasebe standartlarına göre hareket etmelidir.

Bilançonun hazırlanması sırasında işletmeler bilanço ilkeleri olarak adlandırdığımız genel kaidelere uymakla yükümlüdür. Bilanço ilkelerine uygun şekilde hazırlanmış finansal tablolar ilgili kişiler açısından doğru veriler içerir. İşte bilançonun hazırlanması esnasında yukarıda belirtilen ilke ve esaslara uyulmaması halinde bilanço hatası meydana gelebilir. (Alptekin, 2018: 7-8).

Bilançoju etkileyen muhasebe hatalarını üç şekilde inceleyebiliriz:

-Bilançoju etkileyen ilk muhasebe hatamız değerlendirme hatasıdır. Çalışanlar açısından mesleki yeterlilik, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk, kanun ve mevzuat hakkındaki bilgi ve tecrübeler değerlendirme hatalarını önler.

Aktif ve pasif kalemlerinin değerlemesi, şüpheli işlemlere karşılık ayrılması, sabit varlıklara amortisman ayrılması konuları tecrübe ve mesleki anlamda yeterli donanıma sahip olmayı gerektirir. Zamanla işletme varlıklarında ortaya çıkan yıpranma, aşınma neticesinde sabit kıymete ait teknik ve ekonomik ömrün tespiti ve

oluşan bu neticelerin bilançoda gerçek sonuçlarıyla yer alması gerekmektedir. (Batı, 2021: 52).

Yukarıda yer alan açıklamalar neticesinde değerlendirme hatasının dönem sonucunu etkilediğini söyleyebiliriz.

Vergi Usul Kanunu'nun 258 ila 330'uncu maddeleri arasında değerlemenin nasıl yapılacağı hususu yer almaktadır.

Envanter işlemi esnasında; ihtiyaç duyulan kalemlerin değerlendirme işlemlerinin yapılmasındaki ana gaye bilançoda yer alan kalemlerin reel değerleriyle gösterilmesinin amaçlanmasıdır. (Elitaş, 2012: 37).

-Bilançoyu etkileyen ikinci muhasebe hatası ise hesapların birleştirilmesidir.

Muhasebenin temel ilkelerinden olan tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan faydalanacak kişi ve kuruluşların yanlış hüküm vermemesi için taraflar açısından yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini anlatmaktadır.

Önemlilik ilkesi gereğince hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususlar finansal tablolarda bulunmalıdır.

Farklı hesaplarda takip edilmesi gereken işlemler Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliğine göre aynı hesapta yer alamaz, birbirlerine mahsup edilemez. (Batı, 2021: 52).

Birleştirme hataları dönem sonucunu etkilemezler. Lakin, bilanço açısından olması gereken açık, sade ve anlaşılır olma ilkeleri ihlal edilmiş sayılır. Bu durumda bilanço analizini sağlıklı bir şekilde yerine getirmemiz zorlaşır ve analiz neticesi taraflar açısından aldatıcı olabilir.

-Bilanço hatalarının sonuncusu ise; bilançoda niteliği belirsiz ve kapalı hesapların yer almasıdır. Yukarıda ifade ettiğimiz gibi bilançonun açık, sade ve anlaşılır olması gerekirken bu durum bilanço açısından kabul edilemez. Bu tarz hesapların bulunması halinde bilanço analizi yanlış yorumlanır ve uygulayıcılara yanlış veriler sunulur. Tek düzen hesap planlarının uygulanmasıyla birlikte bu olumsuzluk çoğunlukla giderilmiştir.

## **BÖLÜM II**

### **HİLE KAVRAMI**

#### **2.1.HİLENİN TANIMI**

Günlük yaşamın her alanında karşı karşıya kaldığımız hile kavramı; muhasebe açısından da çok önemlidir. İşletmenin bilançolarında yapılan en basit hile, işletmeye yatırım yapmak isteyen yatırımcıları; keza işletme çalışanları tarafından yapılan hileler de işletme sahiplerine zarar vermektedir. Muhasebe hileleri; muhasebe hatalarının tersine, bilerek ve istenerek yapılır. Muhasebe hilelerinde taraf kendisine veya başkasına bir çıkar elde etme kastıyla hareket etmektedir. Muhasebe hilelerinin tespit edilmesi durumunda 213 sayılı VUK kapsamında failler cezalandırılmaktadır.

Türk Dil Kurumu, hileyi; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” olarak tanımlamaktadır. (Türk Dil Kurumu, 2022) Tanımdan da anlaşılacağı üzere hilenin meydana gelebilmesi için hileye başvuran taraf; diğer tarafı aldatmayı ve yanıltmayı amaçlamaktadır.

İngilizce ’deki “fraud” kelimesinin Türkçe anlamı hiledir. “Fraud” kelimesi Latince ’de yer alan “fraus” kelimesinden gelmektedir. “Fraus” kelimesi “hasar, yanlış yapma, aldatma” anlamları taşımaktadır.

İşletmelere ve kurumlara büyük zararlar veren hile; insanlığın en eski tarihlerinden beri var olan bir durumdur. Hilenin önlenmesi adına yapılan yasal mevzuattaki değişiklikler veya alınan önlemler maalesef tam anlamıyla başarılı değildir.

Yine Eski Borçlar Kanunu’nun m.28’de; “Diğer tarafın hilesiyle akit icrasına mecbur olan tarafın hatası esaslı olmasa bile, o akitle ilzam olunmaz” denilmekte iken yeni kanunda “hile” kelimesi “aldatma” olarak değiştirilmiştir. Yeni Borçlar Kanunu m.36’da; “Taraflardan biri, diğerinin aldatması sonucu bir sözleşme yapmışsa, yanılması esaslı olmasa bile, sözleşmeyle bağlı değildir. Üçüncü bir kişinin aldatması sonucu bir sözleşme yapan taraf, sözleşmenin yapıldığı sırada karşı tarafın aldatmayı bilmesi veya bilecek durumda olması halinde, sözleşmeyle bağlı değildir.” denilmektedir. Mevzuatta aslında herhangi bir değişikliğin yapılmadığını görmekteyiz. Kelimelerin değiştirilmesi kanunun ilgili maddesine yüklenen anlamın değiştirildiği anlamını taşımaz. İki maddede de diğer tarafı kasıtlı olarak kandırmak veya hataya düşürmek anlatılmaya çalışılmaktadır. Buradaki hileli hareket; sözlü veya



fiili olabileceği gibi hareketsiz kalmak da bazı durumlarda bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Aslında hile kavramı günlük yaşamın içerisinde her zaman karşı karşıya kaldığımız bir olaydır. Alışveriş yaparken markette, manavda, kasapta veya herhangi bir eşya alımı sırasında bu tarz hileli hareketlere maruz kalmaktayız. Muhasebe alanındaki hileler ise her insanın karşı karşıya kalmayabileceği ama etkisi açısından bütün toplumu etkileyen bir özelliğe sahiptir. Örneğin bilançolarda yapılan hileli hareketler normal şartlarda herkesi ilgilendirmez. Ancak yapılan hile dolayısıyla eksik alınan vergiden dolayı ülkenin ekonomisine vermiş olduğu zarardan ötürü aslında dolaylı olarak herkes bu durumdan etkilenmiş olmaktadır.

Tarihi süreci inceleyecek olursak; sanayi devrimine kadar daha çok tarım ve hayvancılıkla uğraşan bir insanlık olduğunu görüyoruz. Bu dönemde küçük işletmeler ve kısıtlı imkanlar vardı. Bu durum muhasebeye olan ihtiyacı tam olarak göstermiyordu. Ne zaman ki sanayi devrimi gerçekleşti ve işletme sayıları arttı; gelişen teknoloji ile işletmelerin kazançları önemli hale geldi. Zamanla bu durum muhasebeye ve denetime olan ihtiyacı arttırdı.

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (AICPA) iki dönem başkanlığını yapmış, yazar ve eğitimci Robert Hiester Montgomery'in denetim ve vergilendirme üzerine olan eserlerinden biri olan, ilk baskısı 1912 yılında yapılan kitabı: 'Denetim: Teori ve Uygulama' da (Auditing: Theory and Practice) denetimin amaçları:

-Hilelerin tespit edilmesi veya önlenmesi

-Hataların tespit edilmesi veya önlenmesi olarak ifade edilmiştir. (Adiloğlu, 2020: 5).

Yine aynı döneme ilişkin olmakla beraber Doktor Ernest G. Jenny ve Georges Niedermeyer tarafından yazılan 'Muhasebede Hileler- Nasıl Yapılır? Nasıl ortaya çıkarılır?' adlı kitap konu bakımından tamamen hile üzerine yazılmış olmasıyla merak uyandırıcıdır. (Adiloğlu, 2020: 5).

1988 yılında Joseph T. Wells tarafından kurulan, hile üzerine bilgilendirmeyi ve eğitimi hedefleyen, hile inceleme alanında uzmanlardan oluşan ve bir mesleki örgüt şeklinde faaliyet yürüten Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE); 2004 yılında yayınlamış olduğu "Mesleki Hile ve Suiistimal" başlıklı raporunda hileyi; "bir kişinin görevini, çalıştığı işletmenin

kaynak ve varlıklarını, yanlış kullanarak veya açıklayarak kişisel çıkarı için kullanmasıdır.” olarak tanımlamıştır. (ACFE, 2004).

Yine aynı kurum 2012 tarihli “Report to The Nations on Occupational Fraud ve Abuse – 2012 Global Fraud Study” adlı raporunda hileyi, mesleki hile (occupational fraud) olarak; “kişinin kendi malvarlığını arttırmak için mesleğini kullanarak çalıştığı işyerinin kaynaklarını ve varlıklarını bilerek ve isteyerek kötüye kullanması ve suiistimal etmesi” olarak tanımlamıştır. (ACFE, 2012).

Hile kavramı; yapılış şekilleri, hukuk literatüründeki anlatımı ve neticeleri açısından suiistimal, sahtecilik, hırsızlık, zimmet, iltibas, dolandırıcılık, yolsuzluk, irtikâp, güveni kötüye kullanma, rüşvet, kaçakçılık, kalpazanlık gibi kavramları içinde barındırır. (Doğan, 2018: 68).

SPK’nın yayınlamış olduğu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri: X, No:22)’de; “işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmaları” hile ve usulsüzlük olarak tanımlanmıştır. (Sermaye Piyasası Kurulu, 2006: 25).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 19 Eylül 1995 tarihinde faaliyetine başlamıştır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün üyesi olan Türkiye, İç Denetçiler Enstitüsü ILA ’nın yayınlanış olduğu İç Denetim Standartlarını Türkçe ’ye çevirerek internet sitesinde yayınlamıştır. Burada hile kavramı suiistimal olarak adlandırılmış olup tanımı ise şu şekildedir: “Hile, sahtekârlık, güveni kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir. Bu fiiller sadece şiddet tehdidi veya fiziki güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suiistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli şahıslar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir.” (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), 2009:28).

Kamu Gözetimi Kurumu’nun yayınlamış olduğu Türkiye Denetim Standartları 240 numaralı bağımsız denetim standardı: Finansal Tabloların Bağımsız Denetimde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumluluklarında hile: “yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemler” şeklinde ifade edilmiştir. (KGK, 2020: 9).

Bilerek ve istenerek gerçeklere, adalete, dürüstlüğe ve eşitliğe karşı kandırma, yalan söyleme ve dolandırma fiillerine hile diyoruz. (Demir V. , 2006: 6).

Hile; bir kişiye veya kuruma ait olan varlıkların ilgililerin rızası dışında veya hak edilmemiş bir şekilde kullanılması şeklinde ifade edilebilir. Farklı bir tanımlamayla; bir personelin işletmesinde yer alan kaynakları ile varlıkları bilerek ve isteyerek uygunsuz bir şekilde kullanması ya da haksız kazanç elde etmek için ele geçirmesidir. (Pehlivalı, 2011: 3).

Hile kavramı; mali tablolarda yer alan verilerin kasti olarak hatalı açıklanmasını veya açıklamanın mali tablolarda ifade edilmemesi şeklinde tanımlanabilir. İç denetim yöntemlerinin eksikliği nedeniyle ortaya çıkan hile; ciddi anlamda denetim yetersizliğine ya da denetimler icra edilirken ortaya çıkan aksaklıkların var olduğuna delalet eder. (Alagöz, 2008: 116).

Hile; muhasebe verilerinin manipüle edilmesi, işletmeye ait malların çalınması ve işletmeye ait önemli ve güvenli bilgilerin rakip firmalara satılması şeklinde karşımıza çıkabilir. Hile; iki ya da daha fazla kişinin iş birliğinin aksine, bireysel olarak da yapılabilir. İşletme yöneticileri tarafından yapılan hilenin tespiti zor olmakla beraber, işletmeye vermiş olduğu zarar ise çok ağırdır. (O'Regan, 2004: 122).

## **2.2.HİLENİN ÖZELLİKLERİ**

Muhasebe işlemlerindeki hata ve hile kavramlarını ayıran en temel özellik, hilenin oluşumundaki fiilde kast unsurunun bulunmasıdır. Hile tanımı başlığı altında vermiş olduğumuz örneklerde olduğu gibi; hile kavramını tanımlarken fiili gerçekleştiren açısından hareketin bilerek ve istenerek yapıldığının altını çizmiştik.

Hileler işletmelerde kasıtlı olarak yapılan, işletmelerin veya yatırımcıların zarar gördüğü, dolaylı olarak da tüm vatandaşların zarar gördüğü fiillerdir. Bu durumdan elbette ki devletler de zarar görmektedir. Hile nedeniyle alınması gereken vergiler maalesef tam olarak alınamamaktadır.

Hile eyleminin tanımlamalarından ortaya çıkan ana özellikler şu şekildedir: (Bozkurt, İşletmelerin Kara Deliği Hile-Çalışan Hileleri, 2009: 60).

-Hile fiili, hilekâr eliyle gizlice sürdürülen bir faaliyettir,

-Hile fiilinde, hileyi gerçekleştiren kendisine menfaat temin etmesi gerekmektedir,

-Hile eyleminde kesinlikle kasıt unsuru bulunmaktadır,

-Hilede, hile yapan kişi, hile sonucunda mağduru mutlaka aldatır,

-Her durumda hile fiilinden kurban kişi veya işletme zarara uğrar.

Mali tablolarda hilenin oluşumunda aşağıdaki fiiller de yer alır: (Erdoğan N. , 2002, s. 21)

-Muhasebe kayıtları ve mali tablolar oluşturulurken kullanılan belgelerin sahteliği, tahrif edilmesi veya üzerinde oynanması

-Mali tablolarda gösterilen olaylar, işlemler ve mühim bilgilerin hatalı bir şekilde arz edilmesi veya kasten gösterilmemesi

-Mali tablolardaki tutarlar, sınıflandırma, sunuş biçimi veya açıklamalarla alakalı muhasebe ilkelerini bilerek ve istenerek kötü gerçekleştirmek

Hilekâr; kötü niyetli bir şekilde başkalarını aldatarak zarar verme niyetiyle hareket eder. Bunu gerçekleştirirken ise fark edilmemek ve tespit edilmemek isteyecektir. Bu şekilde bir ortam oluşturan hilekâr yakalanmak istemeyecektir. Sonuç olarak hilenin tespit edilmesi yukarıda ifade edilen hususlardan dolayı kolay değildir. Hatta hiçbir zaman ortaya çıkartılamayacaktır. İşte bu sebepten ötürü hile tehlikelidir. (Adiloğlu, 2020: 4).

Teknolojik ilerlemeler sayesinde muhasebe hilesi bugünkü şartlarda teknik ve ekiplerle icra edilebilir. (Alptekin, 2018: 9).

Muhasebe hilesini vergi suçu olarak değerlendirebilmek için yapılan fiilin muhasebe düzensizliği içerdiği ve bu fiilde suçun unsurlarının mevcut olması gerekir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 51).

Güven faktörü; hilenin yapılmasına sebep olan en ciddi faktörlerden biridir. Çünkü mevcut olaylara bakıldığında hilekarların çoğunlukla güvenilen kişiler olduğu görülmektedir. (Terzi, 2012: 30).

Çalışanlarına karşı tarafsız olan ve moralman yüksek bir şekilde çalışmalarını sağlayan işletmeler; çalışanlarını takip ederek hile yapılma ihtimalini düşürebilirler. (Güredin ve Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020: 178).

### **2.3.HİLE ÜÇGENİ**

Hile üzerine yapmış olduğu araştırmalarla tanınan Donald Ray Cressey 1953 yılında yayınlamış olduğu “Other People’s Money: A Study of the Social Psychology of Embezzlement” (Diğer İnsanların Paraları: Zimmete Para Geçirmenin Sosyal Psikolojisi Üzerine Bir Çalışma) adlı eserinde; ABD’de zimmet suçundan dolayı cezaevinde bulunan 200 mahkûm ile görüşmüş ve onların hile yapmasına neden olan etmenleri belirlemiştir. Araştırma neticesinde mali sorumlulukları yerine

getirebilmenin kişiyi hileye sevk eden en büyük unsur olduğunu görmüştür. İncelemesinde bu unsur hariç iki ortak unsurun daha bulunduğu tespit etmiştir. Bunlar: ‘fırsat’ ve ‘haklı gösterme’ unsurlarıdır. Çalışmaları sonucunda Donald Ray Cressey bugün Hile Üçgeni olarak adlandırılan teoriyi çıkararak, çalışanları hile yapmaya sevk eden üç unsuru da ‘baskı’, ‘fırsat’ ve ‘haklı gösterme’ olarak ifade etmiştir. (Adiloğlu, 2020: 17).

Edwin Sutherland’ın öğrencisi olan Donald Ray Cressey; hile üçgenini geliştirmesinden ötürü en çok övgüyü hak eden kişidir. Cressey çalışmalarını güven ihlallerinden dolayı mahkûm olan çalışanlar üzerinde yapmıştır. Mahkûmlar üzerinde yaptığı mülakatlar neticesinde bu teoriyi geliştirmiştir. Cressey baskı, fırsat, haklı gösterme unsurlarını ifade ederken aslında hile üçgeni şeklinde çizmemiştir. Yine de hile üçgeni olarak adlandırılan unsurların yaratıcısı varsa bu kişi Donald R. Cressey’dir. (Albrecht, Iconic Fraud Triangle Endures, Metaphor Diagram Helps Everybody Understand Fraud, 2014)

Yukarıda ifade ettiğimiz gibi hile üçgeni terimini aslında Donald R. Cressey tarafından kullanılmamıştır.

Terim olarak ‘Hile üçgeni’ kavramını ilk kez literatüre katan kişi 1988 yılında ACFE’yi kuran ve hile alanında çok sayıda makalesi ve araştırma projesi olan Joseph T. Wells’tir. (Tarhan Mengi, Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi- Hile Karosu, 2012: 116).

Hile üçgeni olarak adlandırılan teori hem literatürde hem de işletmelerde hile nedenlerini ortaya çıkartabilmek için birçok çalışmada kullanılmıştır. Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü-AICPA tarafından yayınlanan denetim standartları No.99’da ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB tarafından yayınlanan 240 numaralı uluslararası denetim standardında hile üçgeni yer almıştır.

“Statement on Auditing Standards-SAS No.99: Consideration of Fraud” hileyi ve hile üçgenini şu şekilde tarif edilmiştir: (AICPA, 2002)

SAS No.99, hileyi; mali tablolarda kasıtlı bir fiil sonucu meydana gelen mühim bir yanlışlık şeklinde tarif etmiştir. Devamında iki çeşit hilenin olduğunu belirtir. Bunlar: mali raporların hileli olmasından kaynaklı yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasıdır. SAS No.99 hile üçgenini ise; üç unsur üzerinden açıklamıştır. Bunlardan ilki hile yapmak için bir sebep yaratan teşvik veya baskı. İkincisi, hile

yapılmasına imkân sağlayan bir fırsat. Üçüncü olarak da hileyi yapan kişilerin hile yaparken kendilerini haklı görmeleridir.



**Şekil 1 Hile Üçgeni**

Hile vakaları incelediğinde yaygın olarak hile üçgeninde yer alan üç unsurun birlikte bulunduğu görülmektedir. (Zengin, 2018: 35).

Hile üçgeni, sadece organizasyona odaklanmaktan ziyade; hileyi yapan kişiye odaklanmanın daha yararlı olacağını tavsiye eder. (Lasalle, 2007)

Hile üçgeninde yer alan unsurlar hilekarın psikolojisinden etkilenirler. (Bircan, 2013: 35).

Bu sebepten ötürü hile üçgenini oluşturan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları, hile vakasının ana sebeplerini ve hile vakasının davranışsal temellerini kavramak için faydalı bir kavramsal çerçevedir. (Ramamoorti, 2008)

SPK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inde (Seri: X, No:22); "...hile ve usulsüzlüğe yönelik baskı veya fırsat elde etme veya harekete geçirici olabilecek olay ve koşulları tespit edebilir. Bu olay ve koşullar, hile ve usulsüzlük risk faktörleri olarak adlandırılır olarak adlandırılır. Bu kapsamda;

a) İşletmeye ilave öz sermaye sağlayacak olan üçüncü şahısların beklentilerini karşılama ihtiyacı, hile ve usulsüzlük yapmak için baskı yaratabilir,

b) Gerçekçi olmayan kar hedeflerine ulaşılması durumunda prim ödemesinin taahhüt edilmesi, hile ve usulsüzlük yapmak için bir teşvik unsuru olabilir,

c) Etkin olmayan kontrol sistemleri, hile ve usulsüzlük yapmaya fırsat yaratabilir.”

Hile üçgenine; her ne kadar muhasebede ve denetim standartlarında yer verilmişse de farklı konularda tenkit getirilmiştir. İlk olarak literatürde hile üçgeni sanki eşkenar üçgenmiş gibi bütün unsurlara aynı derecede önem atfedilmesidir. Bu durumla alakalı olarak unsurların gücü, etkisi ve karşılıklı ilişkileri açısından değerlendirme yapabileceğimiz yeterli bir çalışma bulunmamaktadır. Diğer bir eleştiri

konusu ise baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarına sahip her çalışanın hile yapmamasıdır. Bu tezi savunanlar hile üçgeninin hilenin oluşumu açısından eksik kaldığını ayrıca yetkinlik unsurunun da bulunmasını gerektiğini ifade etmektedir. Yetkinlik unsuru da her çalışanda bulunmamaktadır. (Tarhan Mengi, Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi- Hile Karosu, 2012: 118).

Hile üçgenini oluşturan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarından herhangi birinin hile vakasında bulunmaması halinde hilenin oluşması muhtemel değildir.

### **2.3.1.Baskı Unsuru**

İnsanların hile yapmasına neden olan, hilenin yapılması için gerekli motivasyonu sunan ve kişisel yaşamı hakkında bizlere ipuçları veren unsura baskı diyoruz. İnsanların karşı karşıya kaldığı maddi problemler, çoğunlukla hile yapılmasını neden olan motivasyon kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır. Tabi ki de maddi problemlerden farklı olarak başka baskı unsurları da mevcuttur. Uyuşturucu ve kumar bağımlılığını bu duruma örnek gösterebiliriz. Bu tarz bağımlılıklar çoğunlukla insan üzerinde baskı yaratmaktadır. Buradaki baskı unsuru da hile üçgeninde ifade edilen unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. (Zengin, 2018: 35).

İşletmelerin büyümesi ve teknoloji ile rekabet en üst seviyeye çıkmıştır. Bu durum çalışanların üzerindeki baskı miktarının artmasına sebep olmuştur. Ayrıca daha fazla kazanma isteği, şatafatlı yaşam ve kişisel mali kayıplar (kumar vb. alışkanlıklar) gibi durumlar çalışanların üzerindeki baskıyı artırmaktadır.

İşletmelerde, bütün departmanlarda çalışan personelin üzerinde farklı farklı sebeplerden dolayı baskılar oluşabilir. Hile yapanlar; hissettikleri baskının doğru olup olmadığından ziyade baskı altında yaşadıklarına inanarak bile hile yapabilirler. (Adiloğlu, 2020: 19-20).

Çalışanı hile yapmaya iten motivasyon sebeplerini aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz: (Bozkurt, İşletmelerin Kara Deliği Hile-Çalışan Hileleri, 2009: 113).

**-Psikolojik Motivasyon:** Hırsızlık duygusu çalışanın özünde var olan, çalmış olmak için hırsızlık yapmaktadır.

**-Egoya Dayanan Motivasyon:** Bireysel kazanım amacıyla yapılan hırsızlık faaliyetidir

**-İdeolojik Motivasyon:** İdeolojik nedenlere dayanan ve birini feda etmeyi haklı gösteren bir tarz

**-Ekonomik Motivasyon:** Ekonomik arzularla icra edilen hırsızlık faaliyetidir.

Yine çalışanlar üzerinde oluşan baskıları araştırmacılar üç ana başlık altında topladığı görülmektedir: (Albrecht, Albrecht, Albrecht ve Zimbelman, 2009: 35).

**a) Maddi Sıkıntılar**

Hile hakkındaki araştırmalardan; hile olaylarının takriben %95'nin maddi problemler ve kötü bağımlılıklarla alakalı olduğunu öğrenmekteyiz. İnsanları, maddi problemlerinden ötürü hile yapmasına teşvik eden sebepleri aşağıdakiler gibi sıralayabiliriz: (Albrecht, Albrecht, Albrecht ve Zimbelman, 2009: 35).

- Hırs,
- Kazandığından daha pahalı bir yaşam isteği,
- Aşırı giderler ve şahsi borçlar,
- Düşük kredibilite,
- Aileden gelen borçlar,
- Ani gelişen maddi ihtiyaçlar.

Maddi sıkıntılar; insan hayatı boyunca karşı karşıya kalabileceği ve ne zaman ortaya çıkacağı önceden kestirilemeyen sorunlardan bir tanesidir. Tabi ki de kazandığından daha fazla harcama yapan bir kişi, kısa sürede maddi sıkıntılarla karşı karşıya kalabilir. Beklenmedik olaylar; örneğin sağlık sorunları veya yaşanan bir trafik kazası insan hayatını aniden altüst edebilir. Bu tarz olaylarla karşı karşıya kalan kişiler ise, ani gelişen durumun etkisiyle maddi yükümlülüklerini yerine getiremeyerek kendilerini baskı altında hissedebilirler. Bu tarz olumsuz olaylara hazırlıklı olmayan çalışan da işletmede hile yolu ile kazanç sağlayarak eksik kalan yükümlülüklerini bu sayede tamamlamak isteyebilir.

Hile alanında yapılan çalışmalardan; çalışanların yaklaşık %30'unun çalışma hayatlarının ilk üç yılında hile yaptığını, kalan %70'lik bölümün ise çalışma hayatlarının 4 ile 35.yılları arasında hile yaptıklarını görmekteyiz. (Zengin, 2018, s. 36)

**b) Kötü Bağımlılıklar**

Çalışanlar açısından baskı unsurları içerisinde kişiyi en çok zorlayan unsurun kötü bağımlılıklar olduğunu söyleyebiliriz. Günlük hayatta alkol, uyuşturucu ve kumar gibi bağımlılıklar kişilerin öncelikle maddi yaşamlarını daha sonra ise sosyal yaşamlarını olumsuz anlamda etkilemektedir. Kumar bağımlılığı olan bir kişinin kazanma hırsı ile yapamayacağı şey yoktur. Üstelik kaybedilen paraların tekrar elde



edilebilmesi için tekrar kumar oynanması ve bunun içinde tekrar paraya ihtiyaç vardır. İşte kaybedilen paranın yerine konulabilmesi için kişi üzerinde bir baskı oluşur. Keza alkol bağımlılığı da maddi anlamda kişi üzerinde olumsuz baskı oluşturmaktadır. Uyuşturucu bağımlılığı sadece çalışan açısından değil çevresinde bulunan kişiler açısından da tehlikelidir. Çekirdek ailesinde uyuşturucu bağımlısı bulunan bir çalışan, uyuşturucu bağımlısı yakını için bile hile yoluna başvurabilmektedir.

### **c) İşle Alakalı Baskılar**

Çalışanın; iş veriminin az olması, düşük maaş aldığını düşünmesi, işsiz kalma endişesi, işiyle alakalı hoşnutsuzluklar ve haksızlığa uğradığını düşünmesi gibi hususlar işle alakalı baskıları oluşturmaktadır.

Günümüzde işletmelerin bazıları şeffaf iken bazılarının yapıları daha girift bir yapıya sahiptir. Şeffaf işletmelerde personellerin verimlerini değerlendirecek ölçütler daha açık ve belirlidir. Girift işletmelerin ise amaçları ve başarı kriterleri net değildir.

Baskı unsuruna aşağıdaki örnekleri gösterebiliriz: (Çelik, 2007: 57).

-İktisadi, endüstriyel ve operasyonel gelişmeler sebebiyle işletme karlılığının risk teşkil etmesi,

-İşletme yöneticilerinin maddi hâllerinin işletmenin maddi hâline dayanması,

-İşletme yöneticilerine erişilmesi zor hedeflerin verilmesi,

-Bireysel maddi ihtiyaçlar,

-Personelin işletmeden beklentilerinin karşılanmaması

Mali tablolarda yapılan hilelerde baskı unsurunun hafifletilmesi için: (Zengin, 2018, s. 37)

-Ulaşılmaması imkânsız mali hedeflerin belirlenmemesi,

-Amaçlanan hedeflere ulaşılması hakkında personel üzerinde baskı yaratılmaması,

-Piyasa koşullarına göre ihtiyaç halinde belirlenen hedeflerin gözden geçirilmesi

-Ücretlendirme usulünde tarafsız davranılması gerekmektedir.

### **2.3.2.Fırsat**

Bir işletmede hilenin meydana gelmesi için gerekli olan hususlardan biri de fırsatların olmasıdır. Uzun yıllar işletmede çalışan personel, işletmenin iç denetim yöntemlerini ve bu konu hakkındaki eksiklikleri tespit edebilir. Özellikle işletmelerde

denetim hususunda gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Denetlenmeyeceğini bilen çalışan açısından bu durum bir motivasyon kaynağıdır.

Etkisiz kontrol ve yönetim sisteminin bulunması hile yapılmasına fırsat tanır. Muhasebede bu durum, iç denetim zayıflıkları olarak adlandırılır. (Abdullahı ve Mansor, 2015: 40).

İç denetimlerin aşılabileceğine olan inanç hile yapmak için gerekli olan fırsat unsurunun meydana gelmesini sağlayabilir. Dürüstlük ve etik ilkelere uyulmaması, işletmenin adaletli bir şekilde yönetilmemesi, zayıf ve etkisiz kontroller ve nihayetinde zayıf iç denetim usulü gibi durumlar işletme içerisinde hile ihtimaline fırsat sağlar. Özellikle görevlerin ayrımı kriterine dikkat edilmemesi çalışanlara hırsızlık fırsatı sağlar. Kâr amacı olmayan ve küçük firmalarda görevlerin ayrımı kriterine uyulması daha güç olduğundan bu tarz işletmelerde hırsızlık fiili daha çoktur. (Güredin & Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020, s. 178-179)

Fırsat unsuru ile ilgili olarak işletmede yer alan kötü niyetli ve hileye yatkın çalışanlar, işletme içi denetim yetersizliğini fark ederlerse bu onların hile yapmalarına fırsat sağlayabilir. İşletmede fırsat olarak algılanacak bir ortam bulunmasa bile hileyi gerçekleştirecek çalışanın fırsat olduğuna dair bir algısı varsa bu onu hile yapmaya sevk edecektir. Fırsat unsurunu iki şekilde engelleyebiliriz. Birincisi art niyetli insanlarla çalışmamak. Bunu sağlayacak mekanizma işletmenin çalışma politikasıdır. İkincisi ise işletmede etkili iç denetim yöntemleri geliştirip uygulamaktır. (Adiloğlu, 2020, s. 21)

Yöneticiler açısından değerlendirecek olursak, işletme içi kontrolün yanında bağımsız denetim sisteminin de olması gerekmektedir. İç kontrol sisteminde yer alan denetçiler, kendi amirlerine karşı yeterli yoğunlukta denetimde bulunabilmeleri zordur. Bu sebepten dolayı özellikle üst düzey yöneticiler açısından işletme işi kontrolün yanında bağımsız denetçilerden de faydalanmak gerekmektedir.

İşletmede olabilecek fırsatlar iç denetim sisteminin azlığı ve işletme içerisinde çalışanların görev tanımı konusunda görevlerinin net bir şekilde belirli olmamasından dolayı hilekâr açısından bir alan yaratmaktadır. Yönetici pozisyonunda çalışanların iç denetimi yapacak kişiler üzerindeki kontrolleri yüzünden yönetici pozisyonunda çalışanların yaptıkları hilelerin tespit edilmesi daha güçtür.

İşletmelerde iç denetim sistemlerinden daha verimli faydalanabilmek için dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir: (Bozkurt, İşletmelerin Kara Deligi Hile-Çalışan Hileleri, 2009: 118-119).

- 1.Üst yönetimin, iç denetim sistemine olan ihtiyaca inanması gerekir,
- 2.Üst yönetimin işletme personelleri ile karşılıklı iletişimi,
- 3.Uygun personel politikaları,
- 4.Uyumlu bir organizasyon sisteminin oluşturulması,
- 5.Etkin iç denetim bölümünün oluşturulması,
- 6.Etkin bir muhasebe sistemi,
- 7.Görevlerin ayrılığı ilkesi,
- 8.Yetkilendirme sistemi,
- 9.Bağımsız inceleme ve gözlemler,
- 10.Fiziki koruma,
- 11.Belge akış düzeni.

Fırsat unsuru, işletmede yer alan etkili bir iç denetimle tamamen bitirebilir veya minimize edilebilir. Fırsat unsurunu azaltmak için: (Terzi, 2012: 38-39).

- 1.Muhasebe belgelerinin doğru ve eksiksiz bir şekilde kayıtlanması,
- 2.İşletme eylemleri ile alakalı eylemlerde tedarikçiler, alıcılar, satış temsilcileri, satın alma görevlileri ve muhasebe-finance departmanlarında çalışan personeller içindeki bağın tedbirli bir şekilde gözlemlenmesi ve kontrolü,
- 3.Depodaki mallar, nakit mevcutlar, duran varlıklar, taşıtlar gibi işletmeye ait değerli malların muhafazası maksadıyla güvenlik sistemi kurulması,
- 4.Yeni işe alınan personellerin geçmişine ait verilerin doğru bir şekilde kayıtlanması,
- 5.İşletme yönetmeliği ve muhasebe-kayıt-dosyalama usullerinin uygulanmasının gerçekleştirilmesi için tavsiye ve bu işlemlerin kontrolü,
- 6.Bireysel inisiyatif imkân oluşturmayan açık ve net bir biçimde belirtilen muhasebe-kayıt-dosyalama usullerinin teşkil edilmesi.

Birçok işletme, personel hilelerinin şirket karları üzerinde büyük bir tehlike oluşturabileceği hakkında yeterli bilgiye sahip değildir. Hilenin meydana gelmesindeki unsurlardan biri olan fırsat unsurunu minimize edebilmek için en iyi yöntem şirket içerisinde iç denetiminin etkin bir şekilde uygulanması sağlamaktır. İç denetimin üç temel gayesi: (Buckhoff, 2002: 64).

- 1.Şirketteki operasyonel verimliliği cesaretlendirmek,
- 2.Şirkete ait mali bilgilerin uygunluğunu ve güncelliğini sağlamak,
- 3.Kurumsal politikalara, usullere, kanunlara ve düzenlemelere uyumu cesaretlendirmektir.

### **2.3.3.Haklı Gösterme**

Hile'nin ortaya çıkmasında belki de en önemli faktör haklı göstermedir. Çünkü hile üçgeninde mevcut baskı ve fırsat unsuru olsa bile haklı gösterme unsuru olmadıkça hile gerçekleşmez. Haklı gösterme de hileyi uygulayan çalışan psikolojik olarak bu duruma kendisini hazırlamakta ve yapmış olduğu eylemin kendisi için doğru olduğuna inanmaktadır.

Hile suçuna karışanlar incelendiğinde aslında daha önce suça bulaşmamış çalışanlar olduğu görülmektedir. İçinde bulunduğu şartların kendisini suç işlemeye sevk ettiğini düşünen çalışanlar, bireysel etik kapsamında olayı değerlendirmektedir. (Zengin, 2018: 39-40).

Misal, işyerinden hırsızlık yapan çalışan aslında bunu çalma niyetiyle yapmadığını kısa bir süreliğine ödünç aldığını ve parası olduğunda yerine koyacağını beyan etmektedir. Yine düşük maaş alan çalışan aslında daha fazla maaşı hak ettiğini iddia ederek hırsızlık yapabilmektedir.

Şirket idaresinin denetim ve ahlaki davranışlarla alakalı politikası personelin ve üst yönetimin hile yapma sebeplerini çoğaltabilir. Şirket idaresi eğer; müşterileri sıkıştırmak, agresif satış tutumuna sahip olmak, yüksek fiyatlandırma yapmak ve hileli hareket etmek suretiyle alıcılarını kandırıyorsa, işletme çalışanları da hak etmediği halde fazla mesai yazdırarak, giderlerini olduğundan fazla göstererek ve şirkete ait varlıkları zimmete geçirme gibi hileleri kendileri açısından doğru kabul ederler. (Güredin ve Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020: 180).

Haklı gösterme unsuru; işletme içerisinde etik normların mevcut olmaması veya mevcut olsa bile önemsenmemesi veya mevcut normların personele bildirilmesinde başarılı olunmaması halinde meydana gelebilir. Ayrıca işletme geçmişinde mevzuata uyulmaması hali ve idarenin yanlış muhasebe işlemlerini doğruymuşçasına hareket etmeleri gibi hareketler de çalışanları hileli mali raporlama yapmaya sevk eder. (Tarhan Mengi, Hileli Finansal Raporlama, 2013: 19).

Haklı gösterme sebeplerine aşağıdaki örnekleri verebiliriz: (Adiloğlu, 2020: 22).

- 1.Bunu uzun zamandır hak etmiştim.
- 2.Bugün alıp, yarın zaten yerine koyacağım.
- 3.Bu kadarlık zayi işletmeye tesir etmez.
- 4.Bu yıl maaşım artırılmadı, bunu şüphesiz fazlasıyla hak ediyorum.
- 5.Benim yerime tecrübesiz birini terfi ettirdiler, bu benim hakkımdı.
- 6.Benim yerimde kim olsa yapar.

Yukarıda sayılmış olan örnekler dışında birçok örnek verilebilir. Çünkü hileyi gerçekleştirecek olan çalışan kendisini haklı gösterecek içsel hesaplaşma için birçok senaryo yaratabilir.

İşletme içerisinde yaşanan olumsuzluklar veya adaletsizlikler çalışanları hak etmedikleri kazançlara yöneltmektedir. Kesinlikle yaptıkları suçtur. Çalışanlar bu suçu işlemeyi önce vicdani olarak kendilerini rahatlatmak adına haklı olduklarına kani gelerek, işletme içerisinde yaşadıkları haksızlıkları bu durumun mazereti olarak sunmaktadırlar.

Ateşin oluşması için ısı, yakıt ve oksijenin bir arada bulunması koşulunda olduğu gibi; hilenin oluşması için de ‘baskı’, ‘fırsat’ ve ‘haklı gösterme’ unsurlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir. (Lister, 2007: 64-65).

Yukarıdaki ifadelerden de belli olduğu üzere hile fiilen çok ayrıntılı ve çok geniş boyutludur. Başlıca inceleme alanı ‘psikoloji, davranış bilimleri’ gibi alanlardır. Bütün hile olaylarında üç hile unsurunun birlikte olduğu bu yüzden hileye neden olabilecek bu unsurların titiz bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. (Adiloğlu, 2020: 23).

Yapılan son araştırmalar ve literatürde hile dörtgeni ve hile beşgeninin de yeni bir alan olarak uygulama da yer aldığını görmekteyiz.

#### **2.4.HİLE DÖRTGENİ (HİLE ELMASI)**

T. Wolfe ve Dana R. Hermanson 2004 yılında ortaya koydukları hile dörtgeninde (hile elması); hile üçgeninde yer alan ‘baskı’, ‘fırsat’ ve ‘haklı gösterme’ unsurlarının yanına ‘yetkinlik’ unsurunu eklediklerini görmekteyiz.

Yetkinlik, personelin görevini icra ederken, onlardan istenen hedeflere ulaşabilmeleri amacıyla yararlandıkları bilgi, tekrarladıkları tutum, marifet, davranışlar ve üzerlerinde barındırdıkları değerler ya da bireysel niteliklerden meydana gelmektedir. Yetkinlik, personelin işlerini başarıyla ifa etmelerine olanak

sağlayan bireysel yetenek alanlarını tanımlamaktadır. (Mengi, Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi- Hile Karosu, 2012: 119).

Wolfe ve Hermanson, çalışanın hile yapma yeteneği bulunmuyorsa hilenin oluşmayacağını ileri sürmüşlerdir. Çalışanın üzerinde baskı hissetmesi ile başlayan hile de kişi bu baskıdan kurtulmak için fırsat arayışlarına girer. Hileli fiillerde bulunma fikrinde çalışanı kısıtlayan unsur haklı göstermedir. Hileli fiiller haklı gösterildiğinde, fail bu fiili gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği hususunda hem kendi kabiliyetlerini hem de işletme içerisindeki pozisyonunu değerlendirerek bir sonuca varır. (Kazan, 2021: 251).

Yetkinlik, çalışanın hileyi gerçekleştirebilmesi için gerekli niteliklere veya beceri ve kabiliyete sahip olmasını ifade eder. Burası hilekarın, belli bir hile fırsatını ve onu gerçekleştirme kabiliyetini fark ettiği yerdir. Mevki, akıl, ego, baskı, yalan ve stres yetkinliğin destekleyici faktörleridir. (Abdullahı ve Mansor, 2015: 42).

Wolfe ve Hermanson; “The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud” adlı makalesinde, hilekarın yüksek tutarlarda ve uzun soluklu bir şekilde hile yapabilmesi için sahip olması gereken nitelikleri şu şekilde özetlemiştir: (Wolfe ve Hermanson, 2004: 39-40).

1.İlk olarak, çalışanın işletme içerisindeki mevkisi veya görevi; ona hileyi yapma imkânı verebilir veya diğerlerinin ulaşamadığı hile fırsatlarından faydalanabilir.

2. İkincisi hile için uygun kişiler; şirketin iç denetim zayıflıklarını kavrayıp bu durumdan faydalan ve mevkisini, görev ve yetkilerini kullanarak en fazla avantaja ulaşacak kadar zeki olanlardır.

3.Üçüncüsü hile için uygun kişinin, tespit edilemeyeceğine dair keskin bir egosu ve özgüveni vardır ya da tespit edilse bile konuşarak bu işi çözeceğine dair inancı vardır.

4.Dördüncüsü başarılı bir hilekâr; diğer çalışanları hile yapmaya ya da hilesini saklamaya mecbur bırakabilir.

5.Beşincisi başarılı bir hilekâr; etkileyici ve istikrarlı bir şekilde yalan söyler.

6.Son olarak başarılı bir hilekâr; stresin üstesinden gelmeyi çok iyi bilir.

Hile alanındaki çalışmalarda hile teorisi denildiği zaman akıllara hile üçgeni gelmektedir. Ancak hilekârlarla alakalı yukarıda ifade edilen özellikler hileyi gerçekleştiren çalışanların müşterek nitelikleri arasında yer almaktadır ve başka

çalışmalarda hilekarların tipik nitelikleri olarak kabul görmektedir. Keza ACFE tarafından yayınlanan bildirilerde bu özellikler de yer almaktadır. (Adiloğlu, 2020: 25).

## **2.5.HİLE BEŞGENİ**

Jonathan T. Marks ‘Playing Offense in a High-Risk Environment’ adlı çalışmasında; 1950’li ve 2010’lu yıllardaki işletmelerin özelliklerini karşılaştırarak, hile   geni teorisinin mevcut şu an ki işletmeler açısından birçok olayda kullanılmasına rağmen eksik kaldığını tespit etmiştir. Bunun sebebi olarak günümüzdeki işletmeler ile hilekarların davranışlarının geçmişe göre değiştiğini ve günümüz hilekarlarının daha  zg n fikirli, daha bilgili ve daha fazla erişime sahip olduğunu belirtmiştir. Jonathan T. Marks tarafından ortaya atılan bu teoride; hile üçgeninde yer alan üç unsurun yanına iki unsur daha eklenmektedir. Bunlar: ‘beceri’ ve ‘kibir’ unsurlarıdır.

Suçu işleyen kibirli ise, hilenin tespit edilemeyeceğini ve bu nedenle hilenin yapılabilceğini bu teoriye göre varsayacaktır. (Nanda, Zenita ve Salmiah, 2019: 107).

Buradaki beceri unsuru, Wolfe ve Hermanson’un Hile dörtgeninde ifade ettikleri yetkinlik unsuruna emsal ifade taşımaktadır. İşletmede yer alan personeller açısından beceri; i  denetimleri bertaraf etme, gizlilik stratejileri oluşturma ve sosyal durumu denetleyebilme olarak tanımlanmıştır. (Kazan, 2021: 253).

Kibir unsurunda ise; çalışan işletmede sahip olduğu haklar açısından kendisini diğer çalışanlardan üstün görmekte, yaptığı şeyin işletme açısından doğru olduğuna inanmaktadır. Hilekâr, sahip olduğu bilgisel seviye ile işletme içi denetimleri kolaylıkla geçebileceğine inanmaktadır.

## **2.6.HİLEKARLARIN ÖZELLİKLERİ**

Hilenin ortaya çıkarılmasında hilekarın özelliklerini bilmek önemli bir yer tutar. İşletme içi alınan önlemlere ek olarak hilekarın nasıl biri olabileceği tahmin edilebilirse; şirket içerisinde kimlerin hile yapabileceği önceden kestirilerek ona göre önlemler alınabilir. Bunun  zerine yapılan çalışmalarda belirli bir profil ortaya çıkartılmıştır. Lakin bu profile uyan herkesin hile yaptığı kanısına varılmaması gerekir. Bu başlık altında belirtilen özellikler yapılan çalışmalar sonucunda ortaya çıkan ortak özelliklerdir. Bu  zellikleri taşıyan herkesi hilekâr olarak nitelendiremeyiz. Çünkü her hile olayı başlı başına kendine özgüdür ve tek başına yorumlanmalıdır.

Hile denetçisi olarak görev alan kişilerin sadece muhasebe ve finans bilmesi yeterli gelmemektedir. Ayrıca psikoloji biliminden de faydalanması gerekmektedir. Çünkü gelişen teknoloji ile hile yapanların; hile denetçilerinin mesleki tecrübesini alt edecek taktikler geliştirebildiğini görmekteyiz. Bu yüzden hile denetçisi olarak görev alan kişiler, denetleme esnasında çalışanların hareketlerinden veya tavırlarından şüpheli bir işlem yapıp yapmadığını kestirebilmelidir.

Bununla ilgili çalışmalardan olan ve 125 farklı ülkede 2690 hile olayına dayanan, toplamda 7 milyar dolardan fazla zararın tespit edildiği 2018 ACFE raporunda hilekarlarla alakalı bazı özelliklerine yer verilmiştir. Bunlar: (ACFE, 2018)

-Hilekarların %69'u erkek, %31'i ise kadınlardan oluşmaktadır.

-Şirket içerisindeki mevki yükseldikçe erkeklerin hile yapma oranı artmaktadır. Hile yapan çalışanların %58'i erkek iken, yönetici seviyesine gelindiğinde bu oran %86'a yükselmektedir.

-Hilekarların hile vakası bakımından en çok hile yaptıkları yaş aralığı 36-45 iken, şirkete vermiş olduğu maddi zarar açısından 56 ve üstü yaşlardır.

-Hile vakası olarak en fazla hile gerçekleştiren grubun %47 ile üniversite mezunu olduğunu, maddi kayıp açısından ise en fazla zararı lisansüstü mezunların gerçekleştirdiği görülmektedir.

-Yaşamları boyunca cezai takibata uğramamış veya yargılama sonucunda ceza almamış olanların hile yapma ihtimali daha fazladır,

-Hile vakaları (%52'si) daha çok tek kişi tarafından yapılmaktadır. Hilenin, birden fazla çalışan tarafından birlikte yapılma sayısı daha azdır. Bu durum bize hilekarların başkalarına güvenmediğini göstermektedir. Ancak hilekâr sayısı arttıkça şirkete verilen maddi zararın da arttığı görülmektedir.

-İşletme içi mevkilere göre değerlendirme yapacak olursak; sayı bakımından en fazla hilenin çalışanlar tarafından yapıldığını ama maddi zarar açısından en az zarar veren grup olduğunu görmekteyiz. Yönetici mevkisinde olup da hile yapanların ise çalışanlara nazaran sayıca az olmasına rağmen şirkete en fazla maddi zararı veren grup olduğunu görüyoruz.

-İşletmedeki görev süreleri incelendiğinde oransal olarak en fazla hile yapanların 1 ila 5 yıldır çalışmakta olduğu, maddi kayıp açısından ise en fazla zararı 10 yıldan fazla çalışanlar tarafından verildiği görülmektedir.



-290 vaka sayısı ile en fazla hile olayı muhasebe bölümünde meydana geldiği tespit edilmiştir.

-Hilekarların %89'u daha önceden yargılanmamış veya hüküm giymemiştir.

-Hilekarların %85'i daha önceden hile kaynaklı bir fiilden dolayı cezalandırılmamıştır.

-100 kişiden daha az çalışanın bulunduğu işletmelerde, diğer işletmelere nazaran daha çok hile vakası meydana gelmektedir. Aynı şekilde bu işletmelerde meydana gelen maddi zarar miktarı diğer işletmelere nazaran daha fazladır.

Yine başka bir çalışmada, hilekarların genel olarak özellikleri şu şekilde ifade edilmiştir: (Altıntaş, 2010: 153).

-Erkek,

-Akıllı, (güvenli sistemlere meydan okuyan, rutin işlerde sıkılan)

-Egoist, (belirgin denetim eksiklikleri, budala müdürleri vs. küçümseyen)

-Meraklı, (örneğin bilgisayardaki bir açığı bulmaya çalışan)

-Çok çalışkan, (mesaiye ilk gelen, akşamları en son çıkan, izne az giden)

-Stres altında olan, (mali sorunlar, kötü giden evlilik gibi)

-Aç gözlü veya çok ağır maddi ihtiyacı olan, (hastalık, uyuşturucu, kumar vs.)

-İşinde mutsuz olan veya şikayetçi olan, (hakkettiğini almadığını düşünen)

-Çok para harcayan (pahalı hobiler, gelirinden daha fazla yaşam standardına sahip olma)

## **2.7.HİLE TÜRLERİ**

İşletmeler doğru ve eksiksiz finansal tablolar oluşturabilmek için öncelikle faaliyetlerini etkili ve verimli bir şekilde icra etmeli; ayrıca değerlerini de her türlü olumsuzluğa karşı korumalıdır. Bu sayede doğru ve şeffaf bir finansal tablo oluşturulabilirler. Finansal tablodaki bilgilerin doğruluğu yatırımcılar açısından büyük önem arz etmektedir. Çünkü işletmelere yatırım yapan yatırımcılar finansal tablolara bakarak hareket etmektedir. Bu alanda yapılan çalışmaların nihai amacı doğru ve şeffaf finansal bilgilerin kullanıcılara ulaştırılmasıdır.

2018 yılında yayınlanan ACFE'ye ait raporda Hile Ağacı'nın üç başlık altında toplandığını görmekteyiz. Bunlar: "1.Yolsuzluk, 2.Varlıkların kötüye kullanılması, 3.Finansal tablo hileleridir." (ACFE, 2018, s. 10-11)

Yine aynı raporda işletmelerde işlenen hilelerin hangi sıklıkta olduğu araştırılmış ve en çok 'varlıkların kötüye kullanılması' fiilinin tek başına işlendiği

tespit edilmiştir. Raporda hile türlerinin bazı olaylarda beraber de işlendiği tespit edilmiştir. Aşağıdaki grafikte hile türleri ve görülme sıklıkları yer almaktadır: (ACFE, 2018, s. 12)

**Tablo 1 Hile Türleri ve Görülme Sıklıkları**

| <b>Hile Türleri</b>                                                 | <b>Oran</b> |
|---------------------------------------------------------------------|-------------|
| Varlıkların kötüye kullanılması                                     | %57         |
| Varlıkların kötüye kullanılması ve yolsuzluk                        | %23         |
| Yolsuzluk                                                           | %9          |
| Yolsuzluk, varlıkların kötüye kullanılması ve finansal tablo hilesi | %4          |
| Varlıkların kötüye kullanılması ve finansal tablo hilesi            | %3          |
| Finansal tablo hilesi                                               | %1          |
| Yolsuzluk ve finansal tablo hilesi                                  | %1          |

Aynı şekilde SPK'nın tebliğinde hileyi; “varlıkların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlama” şeklinde ayırdığı görülmektedir. (Sermaya Piyasası Kurulu, 2006)

Hile türlerini işletme merkezli olacak şekilde 5 ana gruba ayırabiliriz. Çoğunlukla işletmelere karşı yapılması muhtemel hile çeşitlerini barındırdığı için yoğun kullanılan bir sınıflandırma çeşididir: (Albrecht, Albrecht, Albrecht, & Zimbelman, 2009, s. 11)

**Tablo 2 Hile Türleri**

| Hile Türleri     | Kurban                                                  | Hileyi Yapan     | Açıklama                                                                         |
|------------------|---------------------------------------------------------|------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| Çalışan Hileleri | İşveren                                                 | Çalışanlar       | Çalışanlar hırsızlık yapmaktadır. En çok görülen hile türü.                      |
| Yönetim Hileleri | Hissedarlar,<br>Alacaklılar ve mali<br>tablo ilgilileri | Tepe yöneticiler | Tepe yöneticilerin mali tabloları daha iyi göstermek maksatlı manipüle etmeleri. |
| Yatırım Hileleri | Yatırımcılar                                            | Bireyler         | Değersiz işlere yatırım yaptırılması                                             |
| Satıcı Hileleri  | Alım yapan<br>işletmeler                                | Satıcılar        | Fiyatlar şişirilmekte ve kalite azalmakta                                        |
| Müşteri Hileleri | Satış Yapan<br>İşletmeler                               | Müşteriler       | Müşteriler olması gerekenden daha az ödeme yaparlar                              |

Biz ise bu çalışmamızda hile türlerini toplamda yedi başlık altında inceleyeceğiz. Bunlar; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemten önce veya sonra kayıt, sahte belge düzenlenmesi, uydurma hesaplar, bilanço hileleri ve bilgisayar hileleridir.

#### **2.7.1.Kasti Hatalar**

Muhasebe hatalarını; bilmeden ve istemeden yapılan hatalar olarak ifade etmiştik. Eğer ki bir muhasebe hatası bilerek ve istenerek yapılıyorsa burada kasıt vardır ve durum olaya bakış açımızı değiştirir.

Mevcut yanlışlığın analizinde, onun hata mı yoksa hile mi olduğunu belirlemek oldukça güçtür. Mevcut yanlışlığın içinde kasıt faktörünün olup olmadığı

kanıtlanamıyorsa o yanlışlığı muhasebe hatası olarak anlamak gerekir. (Açık, 2012, s. 356)

Muhasebe hatasının tekrarlanma yoğunluğu, fiyatsal olarak fazlalığı ya da işletmenin işlem hacmi içindeki oransal büyüklüğü çoğunlukla o işlemlerin kasıtlı bir şekilde icra edildiğine işaret eder. (Irmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan, & Bal, 2002, s. 40)

Muhasebe alanındaki denetçiler ilk olarak muhasebe girdilerinde uygunsuzluk bulunup bulunmadığını belirler. Takriben ne maksatla yapıldıklarını incelerler. Çoğunlukla bu uygunsuzluğun arka planında yatan maksat; kontrol ortamına ve denetçinin yorumuna göre tespit edilir. Bu hususla alakalı olarak birtakım genellemeler aşağıdaki gibidir: (Gürbüz, 1995, s. 62)

- Çoğunlukla önemli uygunsuzluklar hile olarak değerlendirilir,
- Basit bir şekilde keşfedilmesi olanaklı olan uygunsuzluğa rağmen uygunsuzluğu saklamaya yarayan bir yanlışlık yapılmışsa; bu uygunsuzluk hile olarak değerlendirilir,
- Uygunsuzluk sıkça ve daima aynı doğrultuda olursa bu işlemlerin arka planında bir kasıt olduğu farz edilir,
- Uygunsuzluğa az rastlanılıyorsa ve uygunsuzluğu gerçekleştirenlere bir fayda getirmiyorsa bu tarz olaylarda sıradan hataların olduğu iddia edilebilir.

### **2.7.2.Kayıt Dışı İşlemler**

Muhasebenin temel kavramlarından olan ‘Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramına’ göre; muhasebe kayıtları yapılırken usul ve esaslara uygun belgelere dayandırılması, tarafsız ve önyargısız hareket edilmesi gerekmektedir.

Kural olarak muhasebe işlemlerinin hepsi bir belgeye dayanması gerekir. Bu nedenle: (Alptekin, 2018, s. 21)

-İşletme faaliyetlerinde kullanılan her belge muhasebe kayıtlarına geçirilmelidir.

-Bütün muhasebe kayıtları, bir belge ile kayıt altına alınmalıdır.

-Yapılan işlemler muntazam bir şekilde hesaplara geçirilmelidir.

Peki kayıt dışı işlemleri işletmeler nasıl yaparlar? Örnek verecek olursak fatura almamak, alınan bir faturayı kayıtlara düşmemek veya satılan malları faturasız olarak gerçekleştirerek kayıt dışılık yaratabilirler.

İşletmelerde kayıt dışı işlemlerin olması, Vergi Usul Kanunu'na aykırılık teşkil eder. İşletmeler kayıt dışı işlemleri vergi kaçırma maksadıyla yapmaktadır.

Kayıt dışı işlemler yalnız vergi kaçırmak saikiyle gerçekleştirilmemekte; ayrıca işletme ortakları, yöneticileri ve çalışanları uygunsuz bir şekilde elde ettikleri gelirleri saklamak amacıyla kayıt dışı işlemlere başvurabilmektedir. (Ceylan, 2013, s. 25)

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergilendirme süreci boyunca yükümlüler her türlü vaka ve işlemi belgeye dayandırması gerekmektedir. Kanunda hangi belgelerin yasal olarak kabul edildiği belirtilmiştir. Bundan ötürü yükümlüler vergiye ilişkin her türlü işlem ve belgeyi mevzuata uygun bir şekilde düzenlemesi gerekmektedir. Şekil olarak mevzuata uygun bir belgenin aynı zamanda içerik olarak da mevzuata uygun olması aranmaktadır.

İşletme sahipleri veya yöneticileri hatalı ve hileli işlemler yaparak kazancı olduğundan az göstermek suretiyle vergi sorumluluğunu azaltmak maksadıyla hareket ederler. Vergi sorumluluğu; satışlar ve alışlar üstünde gerçekleştirilen hileler veya işletme masraflarının olduğundan yüksek bildirmesi suretiyle tahrif edilebilir. (Unutkan, 1995, s. 65)

İşletme; faturasız olarak aldığı bir malı yine faturasız olarak satarsa aradaki matrah farkı, malın satış bedeli ile alış bedeli arasındaki farkı gösterir. Mal faturalı olarak alınmış, ilgili defterlere geçirilmiş olmasına rağmen faturasız satıldığı takdirde matrah farkı satış tutarının hepsidir. Bu gibi vakalarda VUK m.30 gereğince, defter kayıt ve belgelerin ihticaca sahih (bir konuyu, meseleyi hüküm vermeye elverişli şekilde delillendirme) teşkil etmemesinden dolayı; tespit edilen matrah farkı re 'sen tarhiyat edilmelidir. (Kirik, 2007, s. 55)

### **2.7.3.Zamanından Önce veya Sonra Kayıt Yapılması**

VUK m.13'te yer alan mücbir sebepler dışında kalan kayıtların defterlere zamanında kaydedilmesi gerekir. Vergi Usul Kanunu m.219'a göre: "muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir." denilmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesi gereğince de bu zamansal şarta uymak gerekir.

İşletmeler, yaptıkları tüm finansal işlemlerin muhasebe kayıtlarını tutarken; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Vergi Usul Kanununun esaslarına göre

gerçekleştirmek mecburiyetindedir. Günlük olarak kayıtlanması gereken belgelere aşağıdaki örnekleri verebiliriz: (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 79).

-Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine işlemler günlük olarak geçirilmesi gerekir.

-Bilanço esasına tabi yükümlülerin kayıt altına aldıkları kasa defteri ile işletme hesabı esasına tabi defter düzenleyenlerin günlük perakende satış ve hasılat defterine, muameleler günlük olarak geçirilir.

-Doktor, avukat, muhasebeci vb. serbest meslek erbabınca doldurulan Serbest Meslek Kazanç defteri de günlük olarak tutulması gereken defterlerdendir.

Mali işlemlerin, yukarıdaki açıklamalar ışığında Vergi Usul Kanunu'na göre belirtilen süre içerisinde kaydedilmemiş olması durumunda; yani işlemden önce veya işlemden sonra yapılan kayıtlarda, işlemi gerçekleştirenin kasten hareket ettiğini kabul etmekteyiz.

İşletme gelirlerini olduğundan yüksek göstermek amacıyla elde edilecek bir gelirin önceden mali tablolara aktarılması, koşullu satışların alıcı tarafından onaylanmadan satış gelirlerine geçirilmesi, be hedeflerine ulaşmak amacıyla giderlerin vaktinde kayıtlanmaması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

KDV açısından değerlendirecek olursak; KDV'yi ifa etmemek maksadıyla, gelirleri ortaya çıktığı periyot yerine müteakip periyotlarda kayıtlama ya da gider evraklarını bu periyotlara taşıma fiilleri pratikte çok yoğun karşılaşılan bir husustur. Bu tarz hilelerin, daha çok hesap veya vergilendirme dönemi sonlarında uygulandığı karşımıza çıkmaktadır. (Kaymak, 1996, s. 121)

Zamanından önce veya sonra kayıt yapılması sonucunda düzenlenen finansal tablolar yanlış bilgiler içereceği için yatırımcıları, hissedarları ve kredi verenleri yanıltacaktır. Sonuç olarak finansal olarak zarara uğrayan ilgililerin finansal tablolara bakış açısı değişecektir. Bunu önlemenin yolu ise finansal tablolar oluşturulurken eldeki verilerin düzenli olarak ve zamanında kayıtlanmasıdır.

#### **2.7.4.Gerçek Olmayan Hesaplar**

Gelirleri saklayarak ya da maliyetleri gerçekleşenden daha yüksek göstererek vergi kaçırmayı hedefleyen işletmelerin kullandığı yöntemlerden biri de gerçek olmayan hesaplar oluşturmaadır.

Gerçek olmayan hesaplar üzerinden belgesiz ve kayıt dışı işlemler yapılır. Oluşturulan gerçek olmayan hesapta hem işlem hem de belge vardır. Lakin

gerçekleştirilen işlem ile mevcut belgenin muhtevası birbirini tutmamaktadır. Gerçek olmayan hesaplar sayesinde işlemler mevcut halinden başka biçimde gösterilmiş olur. Müteakiben bu niyetle oluşturulan gerçek olmayan hesaplar, makul bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır. (Bayraklı, Erkan, & Elitaş, 2012, s. 80)

Gerçek olmayan hesapların oluşturulma sebeplerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: (Irmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan, & Bal, 2002, s. 44)

-Vergi kaçırmak amacıyla,

-İşletmenin, mevcut halinden daha iyi veya daha kötü görülmesini sağlamak için,

-İşletme yöneticilerinin, ortaklarının ve çalışanlarının gerçekleştirdikleri hileleri saklama arzuları,

-Belgesiz veya kayıt dışı olarak gerçekleştirilen işlemleri denkleştirmek maksadıyla,

İşletmelerde en fazla karşılaşılan gerçek olmayan işlemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz: (Irmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan, & Bal, 2002, s. 44)

-Fiilen mevcut olmayan kişi veya işletmelerden mal veya hizmet temin edilmiş gibi belge oluşturulması,

-Fahiş fiyatla satılan bir malın; ucuz fiyatla farklı biri hesabına faturalandırılması,

-İşletmenin ortaklara borçlu gibi gösterilerek, ortaklara para transfer edilmesi,

-Fiilen mevcut olmayan kişiler hesabına alacak hesapları oluşturulup müteakiben bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması,

-Vergiden bağışık esnafa iş yaptırılmış gibi gider pusulası hazırlayarak giderlerin abartılması,

-Alım ve satımlarda komisyoncu olmamasına rağmen komisyoncu varmış gibi komisyon gideri tahakkuk ettirilmesidir.

Maliyetlerin şişirilmesi muamelelerine, maliyetleri üzerinden prim veya destekleme ödemesi gerçekleştirilen iş dallarında çok sık karşılaşılmaktadır. (Bayraklı, Erkan, ve Elitaş, 2012: 80).

#### **2.7.5.Belge Sahtekarlığı**

VUK, belge sahtekarlığını iki şekilde tarif etmiştir. Bunlar: “sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.”

Bunlardan ilki olan sahte belge kavramı, Vergi Usul Kanunu m.359’da; “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.” olarak tarif edilmiştir.

İşlemin asıl içeriği hakkında doğru bilgilere sahip olmayan ama şekil olarak fiilen olması gerektiği gibi düzenlenen belgelere sahte belge diyoruz. Sahte belge, yapılan işlem mevcutmuş gibi gösterilme niyetiyle düzenlenir. (Batı, 2021: 42).

Sahte belge kullanımında; sahte belge düzenleyenlerin bu işi belirli bir komisyon alma niyetiyle yaptığı görülmektedir. Kurdukları küçük işletmeler üzerinden oluşturdıkları sahte belgeleri diğer işletmelere yüzde karşılığı sattıkları görülmektedir. Sahte belgeden yararlanan işletmeler, sahte belgeler sayesinde işletmenin maliyet harcamalarını çokmuş gibi gösterecektir. Özellikle ilk madde ve malzeme edinmelerinde sahte belgenin kullanılmasına daha çok karşılaşılmaktadır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 81-82).

En çok karşılaşılan sahte belge kullanım sebepleri aşağıdaki gibidir: (Demirci, 1998: 34-35).

-Kamuya iş yapan müteahhitlerin hak edişlerini vaktinde tahsil edememeleri sebebiyle, tahsil edemedikleri hak edişlerinin KDV’sini ifa etmemek,

-Kamu kurumları, dernekler, kooperatifler gibi kuruluşların yöneticilerince yolsuzluk niyetiyle kullanılması,

-Kaynak Kullanım Destekleme Primi, Fon Kaynaklı Kredi Kullanımı ve benzeri gibi primlerden faydalanabilmek,

-Enflasyon kaynaklı işletmede veya öz sermayede meydana gelen aşınmadan, vergiyi daha az ödeyerek kurtulma güdüsü,

-Sektördeki rekabet sebebiyle yükselen maliyetlerden kurtulma.

Sahte bir belge hazırlayan mükellef açısından kaçakçılık suçunun oluştuğunu söyleyebiliriz. Fakat sahte belgeden yararlanan açısından bu durum geçerli değildir. Sahte belgeden, yalnız vergi kaçırma kastı ile bilerek yararlanılırsa kaçakçılık suçunun oluştuğunu söyleyebiliriz. (Alptekin, 2018: 23).

En fazla karşılaşılan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge hazırlama fiilleri aşağıdaki gibidir: (Irmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002: 45-46)

-Mevcut olmayan bir yükümlü hesabına belge bastırılması ve hazırlanması,

-Mevcut bir yükümlü hesabına aynı numaralar kullanılarak çok miktarda belge bastırılması ve hazırlanması,



-Mevcut bir yükümlü eliyle hiç mevcut olmamış bir alışveriş için belge hazırlanması,

-Mevcut bir yükümlü eliyle mevcut olan bir alışverişin olduğundan başka adet ve tutarlarda gösterildiği belge hazırlanması,

-VUK'unun istediği şekil koşullarına uymayan belge hazırlanması.

İkinci olarak muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge de ise; kullanılan belge mevcut olmasına rağmen içerik olarak doğru değildir. Yine Vergi Usul Kanunu m.359'da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge; “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” olarak ifade edilmiştir.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere aşağıdaki örnekleri verebiliriz: (Hüvez, 1996: 43).

-Şahsi harcamaların, işletmeye ait harcama gibi sunulması,

-Faiz karşılığında borca girilmiş gibi belge hazırlanması,

-Bir inşaat firmasının 600 ton demir sarf etmesine rağmen 900 ton demir faturası almış gibi, bu durumu inşaatın maliyeti olarak göstermesi mevcut sarfin üstünde hazırlanan aldatıcı nitelikte bir belgedir.

-Satılan bir malla ilgili hazırlanan faturada satış tutarının olduğundan daha az belirtilmesi,

-Satılan bir mal için faturada satış adedinin olduğundan daha az belirtilmesi.

Sonuç itibarıyla sahte belge ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının esas gayesi daha az vergi ödemek veya hiç ödememektir. Vergi Usul Kanunu'nda her iki fiil ile ilgili cezai yaptırımlar öngörülmüştür. Burada suçun oluşumunda dikkat edilmesi gereken husus fiilin yapılış şeklinin belirlenmesidir. Kasıtlı olarak işlenen fiiller açısından tereddütsüz olarak cezai yaptırım uygulanması gerekmektedir.

#### **2.7.6.Bilançonun Maskelenmesi**

Bilanço; bir işletmenin belirli bir zamanda sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların el edildiği kaynakları işaret eden finansal tablodur. Bilançonun sol tarafı aktif varlıkları gösterirken sağ tarafı ise pasif varlıkları ifade eder. Sonuç olarak bilançonun sol tarafında yer alan değerler ile sağ tarafında yer alan değerlerin birbirine eşit olması gerekir.

Yatırımcıların bir şirkete yatırım yapmadan önce yaptıkları analizlerden birisi de bilanço incelemesidir. Bilançosu güzel olan şirketler yatırımcılar arasında tercih edilenlerdir. Bunu bilen şirket yönetimleri bilançoları olduğundan farklı göstererek yatırımcı çekmeye çalışırlar. Bu sayede hisse fiyatları yükselecek ve şirketin değeri artacaktır.

Şirket hissedarları açısından da önemli olan bilanço verileri, hissedarların müteakip dönemlerde şirkete yatırmış oldukları varlıkların değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda fikir verir. Aslında kötü bir bilançoya sahip olan şirketler hissedarlarını elde tutabilmek için bilançolarını olduğundan daha iyi gösterdikleri bir gerçektir.

İşletmenin finansal durumu, karlılık ve likiditesi ile ilgili olarak yanlış veya aldatıcı bilgiler verilerek ya da farklı yönde beklenti oluşturmaya yönelik bilançonun mevcut halinden başka düzenlenmesi haline bilançonun maskelenmesi diyoruz. (Açık, 2012: 357).

İşletmeler dönem biterken yaptıkları değerlendirme sırasında işletmeye ait envanterleri çıkartırken son aşamada bilançoyu ortaya koyarlar. Bu bilanço işletmeye ait güncel hali ortaya koymalıdır. İşte bu değerlendirme aşamasında yanlış metodun kullanılması halinde bilanço iyi veya kötü anlamda maskelenmiş olacaktır. (Batı, 2021: 42-43).

Bilanço maskelenmesinin temel gayesi; işletmelerin finansal durumu, karlılık ve likiditesi üzerine ilgili kişilere hatalı veriler verilerek çıkar sağlamaktır. İşletmenin mevcut halini müspet ya da menfi olarak belirten düzenlemeler, işlemlerin kayıtlanması ve finansal tabloların düzenlenmesi esnasında işletme paydaşları veya yöneticilerinin yanlış tavırları neticesinde diğer kişiler aleyhine fayda sağlamak maksatlı icra edilen hilelerdir. Bu tarz hileli davranışlar sonucunda işletme ve işletme ile ilgili kişiler zarara uğramaktadır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 85).

Bilanço maskeleymesi dönem sonu yapılan değerlendirme esnasında karşımıza çıkmaktadır. Bilanço maskeleymesi iki şekilde yapılır. Bunlar: Bilançonun iyileştirilmesi veya bilançonun kötüleştirilmesidir.

Bilançonun iyileştirilmesi; değerlendirme esnasında işletmenin mevcut kaynakları, stokları, borç ödeyebilme durumu, karlılık ve verimliliği olumlu yönde değiştirilerek elde edilir.

Bilançonun iyileştirilmesinin maksatları aşağıdaki gibidir: (MHUD, 2004: 70).

- Kredi veren kuruluşlardan daha çok kredi temin edebilmek,
- İşletmeye ait hisse senetlerinin değerini yükseltmek,
- Vergi ödeme miktarını arttırarak piyasada saygınlık kazanmak,
- Şirket paydaşlarına daha çok kâr payı vermek,
- İşletmeye ilişkin kaygısı ve kuşkusu olan paydaşları yatıştırmak,
- İşletmenin kamuoyundaki görüntüsünü desteklemek,
- Yeni paydaşların işletmeye iştirak etmesini teşvik etmek olarak ifade edebiliriz.

Bilançoıu iyileştirmek için uygulanan yöntemlere ise aşağıdaki örnekleri verebiliriz: (Irmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002: 49).

- Aktif kıymetlerin yüksek değerklenmesi,
- Amortisman tahsis edilmemesi,
- Farklı kişilere ait malların işletmeninmiş gibi sunulması,
- Giderlerin aktifleştirilmesi,
- Bir miktar dönem giderlerinin gelecek döneme aitmiş gibi sunulması,
- İleriki dönem giderlerinin bu döneme aitmiş gibi sunulması,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılınması,
- Birtakım giderlerin yasal defterlere kayıtlınması,
- Satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesi.

Bilançonun kötüleştirilmesinde ise iyileştirmenin tam tersi olarak işletmenin finansal durumu olması gerekenden daha kötü olarak gösterilir. İşletmenin kıymetleri daha düşük değerklemeye tabi kılınır ve bu sayede bilanço kötüleştirilmiş olunur.

Bilançonun kötüleştirilme maksatları aşağıda belirtilmiştir: (Alptekin, 2018: 30).

- Daha düşük miktarda vergi ödemek,
- Daha düşük miktarda kâr payı vermek veya hiç vermemek,
- Hisse senetlerinin değerklerini üzerinde manipölasyon yaparak azaltmak,
- İşletmeden ayrılan paydaşlarla veya paydaşların mirasçılarıyla karlı anlaşmalar gerçekleştirmek,
- İşletmenin alacaklılarıyla daha karlı anlaşmalar gerçekleştirmek.

#### **2.7.7.Bilgisayar Hileleri**

Gelişen teknoloji ile muhasebe işlemlerine ait verilerin işlenmesi, saklanması ve iletilmesi artık bilgisayar ortamında yapılmaktadır. Bu durum muhasebe

denetçilerinin klasikleşmiş yöntemlerden farklı olarak bilgisayar kaynaklı hata ve hilelerle karşılaşmasına neden olmaktadır. Muhasebe programlarının açıklarını iyi bilen bir kullanıcı veriler üzerinde oynayarak istediği sonuca ulaşabilmektedir.

Bilgisayar hileleri üç şekilde ortaya çıkmaktadır: (Alptekin, 2018: 31).

a. Yanlış veri girişi

b. Yazılımlar üzerinde oynama

c. Manyetik ortamlarda saklanan muhasebe veri ve bilgilerinin değiştirilmesi ya da yok edilmesi

#### **a. Yanlış veri girişi**

Muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamına taşınması kullanıcılar açısından büyük bir kolaylık yaratmıştır. Fakat kolaylıklar kadar işin problemli tarafları da vardır. Yanlış veri girişi yaparak çıktıların olduğundan farklı çıkması bu problemlerden biridir. Yanlış veri girişinin en büyük sebebi kullanıcıdır. Çünkü verileri sisteme yükleyen ve daha sonra kontrol eden kullanıcıdır. Muhasebe programına yüklenen veriler; program tarafından kendi işletim sisteminde değerlendirilerek bir çıktı ortaya çıkarmaktadır. İşte bu noktada kullanıcı istediği çıktının ortaya çıkabilmesi için verileri o doğrultuda sisteme yükleyebilir.

Verilerin kayıt altına alındığı yer çoğunlukla hataların ve hilelerin meydana gelebileceği dikkat edilmesi gereken bölgedir. (Erden, 1996: 20).

Verilerin meydana getirildiği yerden bilgisayarda kayıt altına alınmasına kadar geçen süreçteki her aşamanın; hata ve hilelerin oluşmasını engellemek amacıyla çok iyi analiz edilerek takip edilmesi gerekmektedir. (Alptekin, 2018: 31).

Veri sisteminin emniyetini temin etmek için evleiyetle sistem açısından tehlikeli öğeleri açıklamamız zorunludur. Veri sisteminde var olan tüm veri ve bilgiler, hataların ve bilhassa hilelerin hedefi halindedir. Özetle veri sisteminin hata ve hilelere karşı hedef olmayacak bir sisteme kavuşturulması şarttır. (Güney ve Özyiğit, 2015: 286).

#### **b. Yazılımlar üzerinde oynama**

Muhasebe programlarını yazan uzmanlar, programın kurulum aşamasında yanlış programlama dizilimleri kullanarak yanlış sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilirler. Aynı şekilde yazılım üzerinde daha sonradan yapılan değişikliklerle de hileli sonuçlar ortaya çıkabilir.

Muhasebe sistemleri ile alakalı satış yapan yazılım şirketleri ürün kodları açısından güvence oluşturmamakta; sadece kısıtlı bir zaman süresince yanlış kodların düzeltilmesi konusunda yardım sağlayacaklarını üstlenmektedir. Bu aşamada imalat nedenli ve fark edilmeyen hatalar daima tehlike teşkil etmektedir. (Güney C. , 2016: 347).

Bu tarz durumları engellemek için kontrol yazılımlarını kullanabiliriz. Kontrol amaçlı hazırlanan yazılımlarda da hileli işlemler yapılabileceği ve kontrol yazılımlarının etkisiz hale getirilebileceği ise unutulmamalıdır.

### **c. Muhasebe veri ve bilgilerinin değiştirilmesi ya da yok edilmesi**

Bilgisayar ortamında kaydedilen veri ve bilgiler içerden veya dışardan yapılan müdahaleler ile değiştirilebilir veya yok edilebilir. Bu süreç arkada herhangi bir iz bırakılmadan tamamlanabilir.

Rakip firmalar ve hacker olarak tabir ettiğimiz kişiler işletmelerin veri sistemine izinsiz bir şekilde girerek muhasebe bilgilerinde hasar oluşturabilirler. Keza muhasebe sistemine virüs bulaştırarak kullanılamaz duruma düşürebilirler. (Demir B. , 2005, s. 150)

## **2.8.MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN FARKLARI**

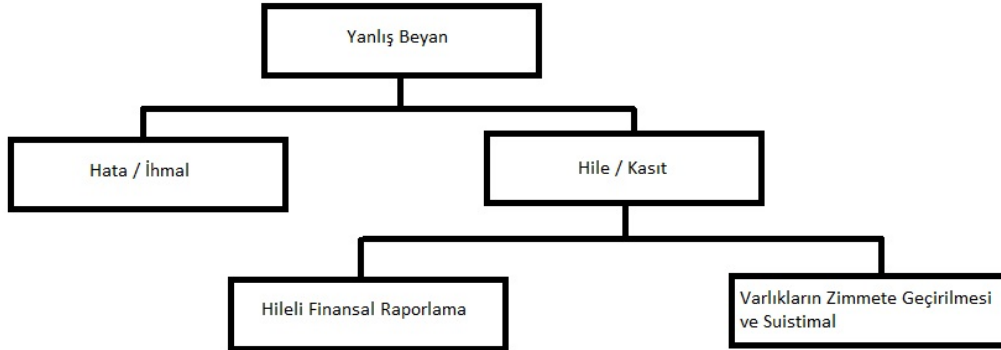
Muhasebe hilesi ile muhasebe hatası arasında bariz farklılıklar bulunmasına rağmen tespiti bir o kadar zordur.

Aslında hata ve hileyi; hesap sistemlerinin ve kayıtlarının vergi ve muhasebe mevzuatına uygun olmayan bir şekilde yapılması olarak ifade edebiliriz. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 92).

Hatada; bilgisizlik, ihmal ve dikkatsizlik bulunmakta iken; hile de ise kast unsurunun ön plana çıktığını görmekteyiz. Suçun manevi unsurunu oluşturan kastta; kişi işlediği fiili bilerek ve isteyerek icra etmektedir. Aslında maddi unsur açısından aynı olan fiiller; manevi unsur açısından birbirinden farklılaşmaktadır.

Bir fiilin ve davranışın hile içerdiğinden söz edilebilmesi için bilinçli bir şekilde belli bir amaca yönelmiş olması gerekir. Aslında ifade edilmek istenen bilinç ile hilekarın maksadı arasında bağ olduğudur. Hilekarın maksadını saptamak oldukça güçtür. Bundan dolayı muhasebe sistemlerinde saptanan hataların bilinçli mi yoksa bilinçli olmadan mı gerçekleştirildiğini saptamak fazlasıyla güçtür. (Zengin, 2018: 31).

Hile ve hata apaçık farklılıklar içermesine rağmen; yanlış verilerin kayıt altına alınması esnasında hilekarın isteğini saptamaktaki güçlükler, hata ve hilenin bazen birbirine benziyormuş gibi görünmesine neden olmaktadır. (Gençtürk, 2021: 62).



**Şekil 2 Yanlış Beyan**

Finansal tablolardaki hata ve hile kavramları arasındaki farklar Sermaye Piyasası Kurulu’nun tebliğinde şu şekilde yer almıştır: (Sermaye Piyasası Kurulu, 2006).

“1. Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanabilir. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı olarak yapıp yapılmadığıdır.

2. Hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade eder.

3. Bu kapsamda;

a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken yapılabilecek bir yanlışlık,

b) Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini ve

c) Muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir yanlışlık hata olarak değerlendirilir.

4. Hile ve usulsüzlük; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder.”

VUK'ta sadece muhasebe hilelerinin cezalandırıldığını görmekteyiz. Keza VUK m.217'de; “Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.” denilmektedir. Buradan anlamamız gereken husus yapılan yanlışın mevzuata uygun şekilde düzeltilmesi durumunda hile meydana gelmemekte ve cezai boyutu oluşmamaktadır. Tabi ki burada şöyle bir soru ile karşılaşmamız mümkün olabilir. O da ilk kaydın kasıtlı olarak mı yoksa hataen mi yapıldığı sorusudur? Çünkü failin iradesinin bilinebilmesi çok da kolay değildir.

Hukuki boyutta hata ve hile kavramlarının hangi fiilleri kapsadığını anlayabilmemiz için bu terimlerin kanunlarda açıklanması gerekmektedir. Ne yazık ki muhasebe hilelerinin suç olarak tanımlandığı VUK m.359/a-1'de hilenin tam olarak neyi kapsadığı ifade edilmemiştir. Aynı şekilde hata kavramıyla alakalı VUK'ta net bir tanımlama mevcut değildir. Sadece TCK m.30'da ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran hata kavramı yer almaktadır. Orada da “fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.” denilmiştir. Tanım olarak hata kavramı kanunlarda mevcut olmamakla beraber; “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” başlıklı TMS 8, “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” ve “BOBİ FRS” de hataya ilişkin tanıma ulaşmak mümkündür. Bu belgelerde yer alan hata tanımlamaları maalesef tam olarak muhasebe hatası kavramı yerine kullanılmamaktadır.

Hatalı fiillerde bulunanlar diğerlerini zarara uğrattırken kişisel olarak bir çıkar elde etmezler. Hile de ise ortada hem zarar hem de çıkar vardır. Hilekâr, fiili esnasında diğerlerini zarara uğrattırken kişisel olarak çıkar sağlamak gayesindedir. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş, 2012: 94).

## BÖLÜM III

### MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN KAST UNSURU

#### AÇISINDAN ANALİZİ

#### 3.1.HATA VE HİLE KAVRAMLARININ TÜRK HUKUK SİSTEMİNDEKİ YERİ

##### 3.1.1.Borçlar Kanunu'na göre Hata

18 sayılı eski Borçlar Kanunu'nda 'Rızadaki Fesat' olarak ifade edilen 'hata' kavramı; 6098 sayılı yeni Borçlar Kanunu'nda 'İrade Bozuklukları' şeklinde düzenlenmiştir. Eski kanunda 'hata' olarak isimlendirilen kavram yeni kanunda 'yanılma' olarak ifade edilmiştir.

Borçlar Kanunu hata hakkında; bilinçli olmadan yapılan yanlış veya eksiklik durumu şeklinde dar bir tanımlama yapmıştır. (Güvenç, 2009: 20).

Diğer bir açıdan bakacak olursak bilgisizliğin de dahil olduğu hata durumuna geniş anlamda hata diyoruz. (Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 2003: 457).

Yargıtay; (Yargıtay 1. HD 13.10.1998 t., 1998/8883 E., 1998/10883 K.) kararında hatayı; 'iç irade ile açıklanan irade arasında bilmeyerek yapılan uyumsuzluk' şeklinde ifade etmiştir.

Hukuk literatüründe daha çok kullandığımız 'hata' teriminin yerine 'yanılma' ifadesinin kullanılıyor olmasının doğru bir karar olduğu söylenemez. (Batı, 2021: 69).

6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda yanılma konusu madde 30-35 arasında ifade edilmiştir. Borçlar Kanunu m.30'a göre yanılma; 'sözleşme kurulurken esaslı yanılmaya düşen taraf, sözleşme ile bağlı olmaz.' şeklinde ifade edilmiştir. Yanılma iki şekilde meydana gelebilir. Birinci durumda kişi istemediği halde irade beyanı gerçek arzusuna aykırılık taşıyabilir ve gerçek iç iradesine uygun olmayan bir tarzda sözleşmeyi yapmış olabilir. (Remzi ve Aydın, 2011: 98). Bu duruma açıklamada yanılma (beyan hatası) diyoruz.

İkinci durumda ise iradenin meydana gelmesinde etkili olan bir durumda düşüncenin fiili duruma benzer olmamasıdır. Bu duruma ise saikte yanılma diyoruz. Borçlar Kanunu madde 32'e göre; 'saikte yanılma, esaslı yanılma sayılmaz'. Bundan dolayı sözleşmenin geçerliliğine tesir etmez.

##### 3.1.2.Türk Ceza Kanunu'na göre Hata

Türk Ceza Kanunu'nda 'hata'; kusurluluğu etkileyen hata ve kastı ortadan kaldıran hata şeklinde yer almaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu m.30/1'de 'Hata'



kavramı; ‘Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.’ şeklinde düzenlenmiştir.

Hata konusu ceza hukuku açısından en zor başlıklardan biridir. Suç teorisinin bütününe egemen olmadan hataya ilişkin örgü kurulamaz. (Dülger, Özkan, ve Bakdur, 2021: 228).

Hata; yanlış, yanlışlık manasına gelir. Ampirik bakışa göre, dış dünyaya dair bir şeyi, mevcut halinden başka tanımak veya mevcut halini yanlış kavramaktır. (Sarigül, 2019: 665).

Kast, tipik maddi fiilin hukuka aykırılığının biliniyor olması değil, gerçekten bu fiilin bilinmesi ve istenmesi olduğu için, hata suçu meydana getiren fiilde veya hukuka aykırılıkta kastın meydana gelmesine engel olacak veya olmayacaktır. (Toroslu ve Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, 2019: 255).

### **3.1.3.Vergi Usul Kanununa Göre Hata**

Vergi Usul Kanunu m.116’ya göre hata: ‘vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.’ şeklinde ifade edilmiştir. Kanunun lafzından anlaşılıyor ki vergi hatası; tarhiyat aşamasında veya tahsilat aşamasında meydana gelebilmektedir.

Mevzuata göre bir hatanın vergi hatası şeklinde kabul edilebilmesi için Vergi Usul Kanunu 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yer alan hususlara katı bir şekilde uygun olması gerekir. (Biniş, 2012: 488).

Vergi hatalarının barışçıl olarak çözülebilmesine imkân sağlayan ve sadece VUK 116,117 ve 118. maddeleri için uygulanabilen bir yöntem olan düzeltme; vergilendirme işlemlerindeki hataların ve sakatlıkların yargı yoluna gidilmeden idari aşamada çözüldüğü bir yöntemdir. Düzeltme işlemi iki şekilde yapılır: birinci yöntemde Vergi dairesi re ’sen işlem tahsis eder. İkinci yöntem de ise mükellefin kendisinin başvurusu üzerine yapılır. Mükellef hatalı bir matrah vermesi durumunda düzeltme talebinde bulunabilir.

Vergi Usul Kanunu’nda 116 ila 126’ncı maddeler arasında tanımlanan ‘hata’ kavramı iki şekilde karşımıza çıkmaktadır: Hesap hatası ve Vergilendirme hatası.

### **3.1.3.1.Hesap Hatası**

Vergi Usul Kanunu m.117’de düzenlenen hesap hatası üç başlık altında ifade edilmiştir: Matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması.

VUK m.117’e göre matrah hatası; ‘vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.’ şeklinde ifade edilmiştir. Bu hata türü daha çok matematik hatalarından meydana gelmektedir.

VUK m.117’ göre vergi miktarında hata; ‘vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması...’ şeklinde tarif edilmiştir. Örnek olarak gelir vergisi oranlarının yanlış uygulanmasını gösterebiliriz.

VUK 117’e göre verginin mükerrer olması; ‘aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.’ şeklinde ifade edilmiştir. Buradaki hata türü sadece mükellef aleyhine yapılabilir. Bu özelliği verginin mükerrer olması hata türünü diğer hata türlerinden ayırır. Çünkü matrah hatası ve vergi miktarında hatada, yapılan hata mükellefin lehine olabilecek şekilde yapılabilir.

### **3.1.3.2.Vergilendirme Hatası**

VUK ‘un 118.maddesinde tanımlanan vergilendirme hatası dört başlık altında düzenlenmiştir: 1.Mükellefin şahsında hata, 2.Mükellefiyette hata, 3.Mevzuda hata, 4.Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata.

VUK m.118/1’de mükellefin şahsında hata; ‘bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.’ şeklinde ifade edilmiştir. Burada ortaya çıkan hata isimlerin karıştırılması veya yanlış yazılması gibi sebeplerden dolayı ortaya çıkmaktadır.

VUK m.118/2’de mükellefiyette hata; ‘açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.’ şeklinde ifade edilmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere vergi mükellefi olmaması gereken veya muaf tutulan birine karşı vergi salınması durumunda ortaya çıkan hata türü olarak ifade edebiliriz.

VUK m.118/3’te mevzuda hata; ‘açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.’ şeklinde ifade edilmiştir. Buradaki durum ise

mükellefin şahsında değil bilakis vergilendirmeye tabi tutulacak maddi unsur üzerinde meydana gelen hatadır.

VUK m.118/4'te vergilendirme ve muafiyet döneminde hata; 'aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.' olarak tarif edilmiştir. Örnek olarak 2021 yılında elde edilen gelirin 2020 yılına ait gelirlerle vergilendirilmesini gösterebiliriz.

Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler Borsası'ndan elde edilen verilere göre; 2004 yılı ve evveliyatına ait finansal tablolardaki hataların belirlenmesi neticesinde brüt kar 8.000.000 \$ azalırken; satış, genel ve idari harcamalar 1.500.000 \$ artmış; öz kaynak gelirleri 400.000 \$ azalmış; gelir vergisi harcamaları 11.700.000 \$ artmış ve sonuç olarak da vergi öncesi kar 9.900.000 \$ azalırken net gelir 1.900.000 \$ artmıştır. Özetle vergi kaynaklı hatalar mali tabloların da hatalı olmasına ve nihayet işletmelerin net karlarında sapmalara neden olmaktadır. Bu tip hatalar ortaya çıkartıldıktan sonra muhasebe kayıtlarının düzenlenmesi gerekmektedir. (Biniş, 2012: 493).

Sonuç olarak vergi hataları sonucunda mükellefler düzeltme yolu ile oluşan hataları ortadan kaldıracılabilmektedir. Hatanın düzeltilmesinin doğal sonucu olarak mükellefler muhasebe kayıtlarını da düzeltmek durumundadır. Eski duruma göre yapılan işlemlerin düzeltme yolu ile yapılandırılması sonucunda ortaya çıkan yeni verilere göre muhasebe kayıtlarının da uyumlu olması gerekmektedir.

### **3.1.2.Hile Kavramının Türk Hukuk Sistemindeki Yeri**

#### **3.1.2.1.Borçlar Kanunu'na Göre Hile**

818 sayılı Eski Borçlar Kanunu'nun m.28'de; 'diğer tarafın hilesiyle akit icrasına mecbur olan tarafın hatası esaslı olmasa bile, o akit ile ilzam olunmaz.' şeklinde tanımlanan hile kavramı; 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda 'aldatma' olarak ifade edilmiştir. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun m.36'da Aldatma; 'taflardan biri, diğerinin aldatması sonucu bir sözleşme yapmışsa, yanılması esaslı olmasa bile, sözleşmeyle bağılı değildir.' şeklinde ifade edilmiştir. Her iki kanunu incelediğimiz zaman 'hile' kavramının içerik olarak değiştirilmediğini, sadece dilde ve anlatımda sadeleştirilmeye gidilerek daha anlaşılır olması amaçlandığını görmekteyiz.

Hile, Borçlar Kanunu ile birçok kanunda yer alan; ama tanım olarak bir birlikteliğin olmadığı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Türk Borçlar Kanunu

hilenin meydana gelmesi için taraflardan birinin diğer tarafı saikte kasıtlı olarak yanıltmasını şart koşturmuştur.

Türk Borçlar Kanunu'na göre hile (Aldatma)'nın şartları şunlardır:

-Taraflardan biri sözleşme yapma konusunda aldatılmış olmalıdır, yani diğer tarafın hareketi ile hataya düşürülmüş olmalıdır.

-Aldatma kastı bulunmalıdır.

-Sözleşme, aldatma kastının sonucunda yapılmalıdır.

Hile'nin tanımında da ifade ettiğimiz üzere; hileyi yapan taraf iki şekilde hareket etmektedir: ilk durumda hileyi yapan taraf karşı tarafta bilerek yanlış bir irade oluşturmaktadır. (Aktif hile) İkinci durumda ise hileyi yapan taraf sessiz kalarak mevcut yanlışlığın devam etmesini sağlamaktadır. (Pasif hile) (Remzi ve Aydın, 2011: 106).

Sözleşmenin taraflarınca yapılabilen hile, yine sözleşmeye taraf olmayan kişiler tarafından da yapılabilir. Sözleşmeye taraf olmayan kişilerin yapmış olduğu hile prensip gereği sözleşmeye tesir etmemektedir. Ancak hileyi gerçekleştiren üçüncü tarafın yapmış olduğu fiili taraflardan biri biliyorsa veya bilmesi gerekiyorsa sözleşme bu durumdan etkilenir. (Ercoşkun Şenol, 2013: 83).

Sözleşmenin; üçüncü tarafın gerçekleştirdiği hile neticesinde meydana gelmiş olması halinde, hileyle sözleşmeye taraf olan kişi oluşan zararını; haksız fiil çerçevesinde hileyi yapan üçüncü kişiden tazminini isteyebilir.

TBK m.39'a göre; hile(aldatma) durumunda akitin tarafı olan ve hileye maruz kalan taraf hilenin öğrenilmesinden itibaren 1 yıl içerisinde bozucu yenilik doğuran bir hak olan iptal etme hakkını kullanarak sözleşmeden dönebilmektedir. İptal hakkının kullanılması ile sözleşme baştan itibaren sona ermiş olacaktır. Buradaki 1 yıllık süre hak düşürücü niteliğe sahip olup; dosyaya bakan hâkim yargılama aşamasında bu hususu tarafların talebini beklemeksizin re 'sen göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Keza kanunun aynı maddesinde aldatılan taraf sözleşmeyi kabul etmiş olsa bile tazminat hakkının devam ettiği yer almaktadır. Yine 1 yıllık iptal hakkının bulunduğu süre içerisinde ya da süresini geçirerek sözleşmeyi dolaylı yoldan kabul etmiş olsa bile aldatılan tarafın tazminat hakkı devam eder. (Reisoğlu, 2000: 107).

### 3.1.2.2. Türk Ceza Kanunu'na Göre Hile

Hile, Türk Ceza Kanunu kapsamında birçok suçun unsurunu veya nitelikli halini meydana getirir. Örneğin TCK m.157 dolandırıcılık, m.161 hileli iflas, m.235 ve m.236 ihaleye ve edimin ifasına fesat karıştırma suçlarında hile ya suçun unsuru olarak ya da nitelikli hali olarak karşımıza çıkmaktadır. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nu döneminde olduğu gibi mevcut 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda da hilenin tanımı ve kapsamı konusunda görüş birliği sağlanamamıştır.

TCK'nun genel hükümler kısmında hile ilgili bir açıklama yer almamakla beraber suç tiplerinin bulunduğu özel hükümler başlığı altında suçun işlenmesinde hileye başvuru suç tipleri mevcuttur. Bu suç tiplerine TCK m.157'de ifade edilen Dolandırıcılık suçu ve TCK m.161'de yer alan Hileli İflas suçunu örnek gösterebiliriz.

Türk Ceza Hukuku doktrinde hilenin tanımı ile ilgili görüş birliği bulunmamaktadır. Bu durum, hangi fiillerin hile suçunu meydana getireceği hususunda değişik fikirleri ortaya çıkarmaktadır. (Maviş, 2015: 606).

Muhasebe hilesi kaçakçılık suçu kapsamında düzenlenmektedir. Bu yönüyle vergi hukuku açısından dolandırıcılık suçuna benzemektedir. Dolayısıyla suç unsurlarının oluşabilmesi için muhasebe teknikleri kullanılarak aldatıcı nitelikte işlemler ve fiillerle vergi kaçırmanın kasten gerçekleştirilmesi gerekir. (Saban, 2006: 59).

TCK m.161'de ifade edilen Hileli İflas suçu; “malvarlığını eksiltmeye yönelik hileli tasarruflarda bulunun kişi, bu tasarruflardan önce veya sonra iflasa karar verilmiş olması halinde....” şeklinde ifade edilmiştir. Madde metninden anlaşılabacağı üzere fiilin malvarlığını eksiltmeye yönelik olması gerekir. Seçimlik hareketli bir suç olan hileli iflasın meydana gelmesi için kanunda yer alan dört ayrı durumdan herhangi birinin mevcudiyetini aranmıştır: TCK m.161/1/a'da; “Alacaklıların alacaklarının teminatı mahiyetinde olan malların kaçırılması, gizlenmesi veya değerinin azalmasına neden olunması” , TCK m.161/1/b'de; “Malvarlığını kaçırmaya yönelik tasarruflarının ortaya çıkmasını önlemek için ticari defter, kayıt veya belgelerin gizlenmesi veya yok edilmesi” , TCK m.161/1/c'de; “Gerçekte bir alacak ve borç ilişkisi olmadığı halde, sanki böyle bir ilişki mevcutmuş gibi, borçların artmasına neden olacak şekilde belge düzenlenmesi” , TCK m.161/1/d'de ise “Gerçeğe aykırı muhasebe kayıtlarıyla veya sahte bilanço tanzimiyle aktifin olduğundan az gösterilmesi” olarak ifade edilen durumlardan herhangi birinin mevcut fiilde yer

alması durumunda fiilin hileli iflas olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dikkat edilecek olursa TCK m.161/1/a-b-c-d bentlerinde yer alan durumlar aslında muhasebe hata ve hilesi olarak değerlendirebileceğimiz başlıklar olarak karşımıza çıkmaktadır.

TCK m.157’de yer alan Dolandırıcılık suçu; ‘‘Hileli davranışlarla bir kimseyi aldatıp, onun veya başkasının zararına olarak, kendisine veya başkasına bir yarar sağlayan kişiye.....’’ şeklinde ifade edilmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere hangi davranışların hileli davranışlar olduğu ile ilgili bir netlik bulunmamaktadır.

TCK m.157’de yer alan Dolandırıcılık suçunun meydana gelmesi için failin birden çok eylemi yapması zorunludur. Bu eylemlerden birincisini aldatıcı özelliğe sahip eylemler barındıran ‘‘hile’’ meydana getirmektedir. Aldatıcı özelliğe sahip eylemler vasıtasıyla, şahısların birbirleriyle olan ilişkilerinde mevcut bulunması gereken iyi niyet ve güven duygusuna zarar verilerek şahısların irade özgürlükleri bozulmakta ve irade serbestisine tesir edilmektedir. Sonuç olarak hileli eylemler neticesinde mağdurun iradesi sakatlanmakta ve suçlunun bu neticeden menfaat kazanmasına ses çıkaramamaktadır. Bir fiilin hile olarak kabul edilebilmesi için gerçeğin saklanması ya da başka türlü ifade edilmesi gerekmektedir. (Şen, 2016).

### **3.1.2.3.Vergi Usul Kanunu’na Göre Hile**

VUK m.359’da ‘Kaçakçılık Suçları ve Cezaları’ başlığı altında hile kavramının yer aldığını görmekteyiz. VUK 359/a/1’e göre; ‘defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar...’ ve VUK 359/a/2’ye göre; ‘defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.’ şeklinde ifade edilen fiilleri işleyenlerin cezalandırılacağı belirtilmiştir.

VUK muhasebe hileleri ile ilgili olarak hangi fiillerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği ile ilgili olarak net bir açıklama yapmamıştır. Bu durum ceza yargılaması açısından sorun teşkil etmektedir.

Kanun hazırlanırken hesap ve muhasebe hilesi olabilecek fiillerin önceden sayılmasının imkânsız olmasından dolayı ve tek tek belirtmenin kanunda boşluk yaratabileceğinden bahisle madde metninde hesap ve muhasebe hilesi olabilecek durumlar açık bir şekilde yazılmamıştır. (Mutluer, 1979: 167).

Doktrine göre çoğunlukla genel kabul görmüş ulusal muhasebe standartlarına aykırı fiiller hile kapsamında değerlendirilirken; VUK ise hilenin oluşmasını için vergisel açıdan kaybın meydana gelmesini aramıştır. Bu durum ceza hukukunun temel ilkelerinden olan kanunilik ilkesine gereken önemin verilmediği anlamını taşır. Özetle suçun kanunilik ilkesi gereğince muhasebe hilesi suç teşkil ediyorsa, fiili açıklayan hukuk kaidelerinin şüphe oluşturmayacak şekilde açık ve seçik olması gerekir. (Özel, 2011).

Bir eylemin muhasebe hilesi olarak değerlendirilebilmesi için, eylemin kasten ve vergi zıyayı amacıyla yapıldığının tespit edilmesi gerekir. Muhasebe hilesi ve başka vergi suçlarının oluşması için vergi zıyaının bulunması mecburiyeti aranmasa da vergi zıyayı oluşturma maksadı ve yeteneğinin bulunması gerekir. Diğer türlü vergi zıyayı oluşturma imkânı ve maksadı olmayan bütün hata ve hilelerin vergi suçunu oluşturduğu var sayılır. (Günday, 2012: 21).

VUK m.359'a binaen yapılan tebliğlerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ne olduğuna dair tanımlamalar yapılırken; muhasebe hilesini oluşturan eylemlerin tanımlanmasına yer verilmemiştir. (Benli, 2011: 122).

Sonuç olarak VUK m.359'da ifade edilen muhasebe hilesinin düzenlenme amacı vergi kaybının önlenmesidir. VUK 359'uncu madde kapsamında muhasebe hilesi kavram olarak tanımlanmamıştır. Aslında VUK 359 kapsamında olan bütün suçlar muhasebe hilesi olarak değerlendirilir. Kanun koyucu net bir şekilde muhasebe hilesinin tanımına yer vermeme sebebi gelişen teknoloji ile hile yollarının artabileceğini, bu sebeple net bir tanımlama yaparak hile kavramının alanını daraltmak istememesi şeklinde yorumlanabilir.

### **3.2.KAST KAVRAMI**

TCK m.21/1'e göre kast; "Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir." şeklinde ifade edilmiştir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere kasten hareket etmek için yapılan fiilin bilerek ve istenerek yapılması gerekmektedir. TCK m.30/1'de; "fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse kasten hareket etmiş olmaz." denilerek kastın bilme unsurunun önemi bir kez daha belirtilmiştir.

Roma Hukuku'ndaki gelişmelere kadar ceza hukuku açısından bir sonuca sebep olmak ceza sorumluluğu bakımından kafi idi. Kavramsal olarak "Bilmek ve

istemek’’ bu bakımdan herhangi bir ehemmiyet arz etmiyordu. Sonuca neden olmak ‘‘bilme ve isteme’’ bakımından bir işaret addediliyordu. Günümüz ceza hukukundaki kast, Roma hukukundan gelmektedir. (Apaydın, 2008, s. 51)

Modern Türk öğretisinde, kastı kusur kapsamında değerlendirenler olduğu gibi, haksızlık kapsamında değerlendiren de vardır. Keza Alman hukukundaki gibi kastın hem kusur hem de haksızlık kapsamında çifte fonksiyonu bulunduğunu kabul edenler de bulunmaktadır. TCK m.21, m.30 ve m.40’ın incelenmesi, suçun yapısal olarak yerini saptamak açısından yararlı olacaktır. TCK m.21 suçun meydana gelmesi için kastın mevcudiyetini istemiştir. TCK m.30/1’de ise suçun kanuni açıklamasındaki hususların bilinmemesi halinde, kasıtlı bir suçun mevcudiyetinin oluşmayacağını ifade etmiştir. TCK m.40’ta ise iştirak için zorunlu eylemin kasten ve hukuka aykırı olacak şekilde işlenmesi hususu yer almaktadır. (Tunç, 2020: 124-125).

Kast; tanım olarak genel hükümlerde yer almaktadır. Bu yönüyle Türk Ceza Kanunu’nda yer alan suç tanımlarında yer almasa bile suçun ortaya çıkması için zorunlu olarak bulunması gerekir. (Zafer, 2013: 239).

Kanun koyucu, suçları düzenlediği her özel maddede kasttan ayrıca bahsetmek yerine, genel bir hüküm koyarak (TCK 21.madde) suçların esas olarak kastla işlenebileceğini ifade etmek istemiştir. (Parlar ve Hatipoğlu, 2010: 279).

Kasten işlenen suçlar cezalandırılır ve suç tanımlamalarında ayrıca kast ifadesinin geçmesine gerek yoktur. Ama suç tanımlamalarında kast ifadesinin yer alması o suçun taksirli bir şekilde de işlenebildiği anlamı taşır.

Kast ve taksir suçların manevi unsurlarını oluşturur. Asıl olan kast iken istisna taksirdir. Yani kanunda aksi ifade edilmedikçe bütün suçlar kasten işlenebilir. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 396)

Kastın muhtevası; suç tipinin objektif yönünü meydana getiren mevcut, meydana gelmekte olan veya ileride olabilecek deskriptif veya normatif özelliklere haiz faktörleri de içerir. Kastın kapsamındaki faktörler, suçun kanuni tanımındaki haksızlığın bütün faktörleridir. Bu faktörler fiil veya fiilin işleniş şekli, netice, failin özgü niteliği, mağdura özgü vasıfları içerir. (Tunç, 2020: 130).

Dünya üzerinde birçok ceza kanununda özellikle kast ve kastla alakalı taksir ve benzer ifadelerin açıklaması yapılmamış, bu husus öğretiye ve uygulamaya ayrılmıştır. 765 sayılı TCK’da mevcut kanunun aksine kastın tanımı yapılmamış olup sadece; m.45’te ‘‘cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır’’ ifadesi yer



almaktadır. Benzer şekilde Alman Ceza Kanunu da kastın tanımını yapmamıştır. (Gökpınar, 2008: 200).

Yabancı ceza kanunlarından örnek verecek olursak 1998 tarihli Polonya Ceza Kanunu 9/1. maddesinde kast; “eylemin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi veya fiilin gerçekleştirilmesi imkanının öngörülmesi ve kabullenilmesi halinde fiil kasten işlenmiş sayılır.” şeklinde tanımlanmıştır. 1996 Rus Ceza Kanunu’nun 25.maddesinde kast; ‘fail hareketinin toplum bakımından tehlikeliliğini anlamış, toplum bakımından tehlikeli sonuçların gerçekleşebileceği imkanını öngörmüş ve gerçekleşmesini istemişse doğrudan kast vardır. Fail, hareketinin toplum bakımından tehlikeliliğini, tehlikeli sonuçların gerçekleşme imkanını öngörmüş ve bu sonuçları istemişse, bununla beraber bilinçli bir şekilde kabul etmişse veya onlara kayıtsız kalmışsa eylemi dolayısıyla kasıtlı işlemiş olur.’ şeklinde tanımlanmıştır. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 396).

Fiilin genelini değerlendiren unsurun fiili olgulara ve hukuka aykırılığa ilişkin olmak üzere iki kısmı vardır. Kast da sadece fiili olgulara ilişkin kısmı kapsamalıdır. (Tunç, 2020: 132).

Kast bütün suçlarda aynı görünüme sahip değildir. Kural olarak suçu oluşturan bir fiil bir insan davranışından ve bundan kaynaklanan sonuçtan, yani dış dünyadaki değişiklikten ibaret olduğuna göre, kast sadece davranışın değil sonucun da istenmiş olduğunu gösterir. Diğer bir ifadeyle failin iradesi hem davranışın gerçekleştirilmesine hem de sonucun gerçekleştirilmesine yönelmiş olmalıdır. Yani sonuç gerçekleştirilen davranışın sonucu olarak istenmelidir. Fakat pek çok suçun sonucu yoktur. Bunlar sadece bir hareketten veya ihmalden oluşur. Kanun koyucu bu hareket veya ihmalde bir zarar veya tehlike öngördüğünden bunları tek başlarına yasaklamıştır. Bu gibi durumlarda kastın varlığı için sonucun öngörülmesi ve istenmesi gerekli kabul edilmez. Çünkü sonuç yoktur. Burada failin, suçu oluşturan hareketi veya ihmali istemiş olması gerekir ve yeterlidir. (Toroslu ve Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, 2019: 215-216).

Türk Ceza Kanunu tasavvur teorisi ve irade teorilerini birleştirerek kastı karma teori şeklinde tanımlamıştır. (Tunç, 2020: 126).

### **3.2.1.Kastın Unsurları**

#### **3.2.1.1.Kastın Unsurlarını Açıklayan Teoriler**

“Tasavvur” ve “irade” teorileri 19.yy. ve 20.yy. ilk dönemlerinde yoğun tartışmaların odağı olmuşlardır. Günümüzde ise bu tartışmaların yerini “bilinç ve irade” teorisi almıştır. Bu iki teori döneminin ortak noktası kastı ruhi bir faaliyete göre açıklamaları iken faaliyet alanları bakımından farklılıkları vardır. (Parlar ve Hatipoğlu, 2010: 280).

Aşağıda yukarıda bahsettiğimiz teorileri sırasıyla inceleyeceğiz:

##### **3.2.1.1.1.Tasavvur Teorisi**

Kast için sonucun tasavvur edilmesi yeterli olan bu teoride, kastın boyutu genişletilmiş ve kast fıkren ifade edilmeye çalışılmıştır. Neticenin tasavvur edilmesi ve neticenin meydana gelmesi bilinciyle istenerek yapılan hareket kast için yeterlidir. Ayrıca neticenin istenmesi veya neticenin meydana gelmesi hedefiyle hareketin yapılması şartı aranmaz. Tasavvur teorisi; kastı anlam yönünden taksir aleyhine genişletmesi sebebiyle eleştirilmiştir. (Parlar ve Hatipoğlu, 2010: 280)

Tasavvur teorisini savunan yazarlara göre failin neticeyi öngörmesi halinde fiilinde kast olduğu kabul edilir. Bu durumda bu teoriye göre kast için esas olan fikirdir. Neticenin istenmiş olması zorunlu değildir. Neticeyi düşünmek yeterli olmalı ve neticenin fiilden istenmesine gerek yoktur. (Apayadın, 2008: 55).

Tasavvur teorisine göre; kanun açısından neticenin istenmemiş olmasına rağmen, neticenin gerçekleşeceğini öngörmek suçun kasten işlenmesi için yeterli görülmelidir. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 396).

Tasavvur teorisinin savunucuları kastı, tasavvurdan ibaret saymaktadır. Sonucun tasavvur edilmesi, kastın oluşması için yeterlidir; ayrıca sonucun irade edilmesi (istenmesi) gerekli değildir. Çünkü sadece hareket iradenin konusu olabilir. İrade, sınırların harekete geçerek vücudun hareketi meydana getirmesiyle sona erer. Fiziki faaliyetin neticeleri iradenin konusu olamaz. Gerçekten hareketin istek doğrultusunda yönlendirilmesi mümkün iken, neticenin istek doğrultusunda şekillendirilmesi mümkün değildir. Fail neticeyi istemiş olabilir ama neticenin onun isteğine uygun şekilde, yer ve zamanda gerçekleşmesi her zaman mümkün olmayabilir. Neticenin ortaya çıkması failin dışındaki tesadüflere bağlıdır. Bu açıdan neticenin iradi olmadığı düşünülebilir. (Zafer, 2013: 239).

Bu teoriden yana olanlara göre kast, tipe uygun hareketin önceden tasavvur ve idrak edilmesinden ibarettir; kastın oluşması için sonucun istenmesi ve bunun gerçekleşmesi için hareket edilmiş olması gereksizdir. (Dönmezer & Erman, 1999, s. 210)

#### 3.2.1.1.2.İrade Teorisi

İrade teorisine göre; eğer ki failin iradesi belirli bir sonuç ortaya çıkarmaya yönelmişse kastın olduğunu söyleyebiliriz. Sadece neticenin tasavvur edilmesi halinde kastın olduğunu söyleyemeyiz. (Apayadın, 2008: 56).

İrade teorisi savunucuları; kanundaki sonucun istenilmiş olmasını kastın varlığı bakımından zorunlu gördüklerinden, hareketin yol açtığı sonuç istenilmediği takdirde, mutlak biçimde gerçekleşeceği öngörülse dahi kastın oluşmadığı görüşündedirler. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 397).

Kastı iradeye dönüştüren irade teorisi, failin sonucu tasavvur etmiş olmasını kastın varlığı için yeterli görmemektedir. Failin ayrıca sonucu irade etmiş, yani istemiş olması gerekir. Kast ile taksiri ayıran şey ise “isteme” dir. (Parlar ve Hatipoğlu, 2010: 280).

Bu teorinin savunucularına göre hareket, bir amacın vasıtasıdır. Kastın esası, sadece hareketin iradi olması değil, aynı zamanda neticenin de iradi olması, istenmesidir. Soyut olarak kişinin hareketinden doğacak neticeyi öngörmüş olması da o neticeyi istediği anlamına gelmez. İrade teorisi kastı irade (isteme) unsurunu ön plana çıkartarak tanımlamakta ve bilmeyi (tasavvuru) irade unsurundan önce meydana gelmesine rağmen kastın bir unsuru olarak kabul etmemektedir. (Zafer, 2013: 240).

Sonuç olarak irade teorisi; iradenin neleri kapsayacağı, kapsama alanının ne olacağını tek başına çözümleyememektedir. Bunun sonucunda kastın kapsamını daraltmaktadır. Çünkü tek başına irade teorisi ile kast açıklandığında, sözgelimi annesinin hayat sigortası parasını almak için bindiği uçağa bomba koyan kişide, uçağın düşmesi ile ölen diğer kişilerin ölümü yönünden kast bulunmadığı gibi bir neticeye ulaşırız. (Apayadın, 2008, s. 58)

#### 3.2.1.1.3.Bilinç ve İrade Teorisi

Kısmen karma nitelikteki bu teoriye göre tasavvur ile beraber iradeye de ihtiyaç vardır. Neticenin yalnız tasavvur edilmiş olması neticeden kasıtlı sorumluluğu gerektirmez, belirli bir yönde olduğu bir hareketle anlaşılan iradeye de ihtiyaç vardır. Kast, ancak ‘bilinçli irade’ şeklinde kabul edilebilir. Bu teoriye göre, bilinçli bir

tasavvur (fikri unsur) ve bunu gerçekleştirmeye yönelik irade (iradi unsur) kastın iki temel unsurudur. (Parlar ve Hatipoğlu, 2010: 281).

Karma görüş olarak nitelendirilen ve Türk Hukuk Doktrinde de kabul gören bilinç ve irade teorisi ise kastın varlığını; öngörme ve isteme unsurlarının birlikte bulunması koşuluna bağlamaktadır. 765 sayılı eski TCK zamanında verdiği kararlarda Yargıtay'ın da kast kavramını bilinç ve irade teorisi çerçevesinde açıklamıştır. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 397).

Tasavvur ve irade teorilerini birleştiren karma teoriye göre, tasavvur ve iradeyi açıkça kastın unsurları olarak kabul eden teoridir. Karma teori kastın kapsamını daraltmaktadır. (Zafer, 2013: 240).

Kast için basit bir tasavvur yeterli değildir. Bilinçli bir tasavvur “muhayyile” ile yetinmeyen bir tasavvur zaruridir. Bilinçli bir tasavvur (fikri) unsur ve bunu gerçekleştirmeye yönelik irade (iradi unsur) kastın iki unsurudur. İradesiz bilinç hareketsizdir, bilinçsiz iradenin ise yönü yoktur. Kast ancak, “bilinçli irade” şeklinde kabul edilebilir. Bilinmeyen isteyen irade mevcut değildir. (Apayadın, 2008: 58).

#### **3.2.1.1.4. Değerlendirme**

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, kastın içeriği hakkında tasavvur ve irade teorilerinin tek başına yeterli olmadığı kanaatindeyim. Çünkü tasavvur teorisini benimsersek kastın kapsamı taksirin aleyhine olacak şekilde genişleyecek; irade teorisini benimsersek kastın kapsamı daralacaktır. Sonuç olarak 5237 sayılı TCK 21.maddesinde ifade edildiği üzere kastın oluşabilmesi için ‘bilme ve isteme’ unsurlarının bir arada bulunması gerekmektedir. Yani 5237 sayılı TCK kastı; tasavvur (öngörme) ve irade (isteme) unsurları ile bir arada değerlendirdiğini, sonuç olarak bilinç ve irade teorisini kabul ettiği kanaatindeyim.

#### **3.2.1.2. Bilme Unsuru**

Kast içerik olarak aslında isteme unsurunun özelliklerini taşısa da sadece isteme unsurundan ibaret değildir. Fiilin tasavvur edilmesi, yani suçtan önce failin olayı zihninde oluşturması gerekir. Aslında bilme unsuru ile anlatılmak istenen husus budur ve isteme unsurundan önce gelir. (Toroslu ve Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, 2019: 220).

İsteme unsurundan önce gelen bilme unsuru suç tanımında yer alan bütün unsurlarına ihtiva etmelidir. Bilme unsuru kapsam olarak isteme unsurundan daha geniştir. (Zafer, 2013: 242).

Bilme, failin iradesiyle yaptığı hareketin ve ondan doğabilecek neticenin ne olduğunu bilmesi, tanınması, bu konuda bilinçli davranmasıdır. Failin bilmesi demek, bilinçli olması, yaptığı hareketi ve ondan doğacak neticeyi öngörmesi demektir. İsteme ise, failin bildiği, öngördüğü hareketi ve o hareketten doğan neticeyi arzulaması, elde etmeye yönelik irade göstermesidir. Bilme ile istemenin en önemli farkı, ilkinde hareketi anlamaya yönelik bilinçli davranış söz konusu iken, diğerinde bu andan itibaren failde oluşan arzu, istek gündeme gelmektedir. (Parlar ve Hatipoğlu, 2010: 281).

Failin kasıtlı olarak hareket ettiğinin kabul edilmesi için, failin kastın muhtevasında mevcut olan unsurları bilmesi yeterli olup; ayrıca bir suç işlediğini bilmesi gerekmez. Failin kasıtlı olarak hareket etmesi için ne suçu bütünüyle anlaması ne de suç kalıbını bilmesi gereklidir. Fail, suç kalıbındaki fiili olguları eş değer başka kelime veya kavramlarla düşünse bile bilme gerçekleşmiş kabul edilir. (Tunç, 2020: 134).

Failin bilmesi, fiile ilişkin olguları hukuksal ve toplumsal anlamı itibarıyla bilmesi anlamındadır. Yoksa yasal olgulardan kastın ne olduğunu bilmek, kanun koyucu tarafından aranmamaktadır. Failden, kanunda kullanılan kavramlar çerçevesinde bir ‘bilme’ aranmamaktadır. Örneğin bir otomobilin tekerinin havasını indiren kişi, “mala zarar verme suçu” (TCK 151) işlemediğini, çünkü otomobile bir zarar vermediğini savunabilir. Ama örnek olayda fail açısından kast için gerekli olan “bilme”nin mevcut olduğu gayet nettir. Zira fail, yapmış olduğu fiil ile araçtan belirli bir süre istifade edilemeyeceğini bilmektedir. Bu da hukuken “zarar verme” olarak anlaşılmaktadır. Fail, olayın farkında olmakla beraber; bunun “zarar” olmadığı kanısındadır. Lakin bu tür bir değerlendirme failin kastına etki etmez. (Hakeri, 2011: 188).

Fail mevzuattaki tanımda yer alan unsurların bir kısmını bilmesine rağmen, bilmediği kısımla ilgili olarak unsurun vasfına göre suçun temel şekli veya nitelikli haline ilişkin manevi unsurun olmaması durumu olabilir. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 398).

Fail, hangi hareketinin suç olup olmadığını önceden bilmelidir. Fiili icrai veya ihmali şekilde yapmış olabilir. Fiili, bilerek ve önceden planlayarak icra etmelidir. Hareketsiz kalarak ya da olumlu bir davranış yapmayarak neticenin meydana gelmesi sağlanmalıdır. (Bakıcı, 2007: 279).

Fail, suçla ilgili normda yer alan tüm unsurları bilerek hareket ettiğinde, kastın bilme ögesi gerçekleşmektedir. Kanuni tarifte yer alan ve failin bilmesi gereken unsurlar her suç tipine özgü farklılıklar içermekle birlikte, genel olarak; fail, mağdur, hareketin türü veya niteliği, hukuki ve maddi konu, netice vb. unsurlardır. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 398).

Kast açısından bilmenin kapsamı önemli bir başlıktır. Bu kapsamda inceleme yapılırken aşağıdaki durumlara göre ayırım yapılabilir: (Apaydın, 2008, s. 60)

1.Öncelikle fail suçun tanımında ifade edilmiş olan ve kendisi açısından belirtilmiş vasıfları bilmelidir. Örnek olarak failin kamu görevlisi olması durumu. Özgü suç olarak belirttiğimiz suç tiplerinde fail veya failerin bu tarz suçları işleyebilmesi için belirli bir vasma sahip olması gerekir. Örnek olarak zimmet veya rüşvet suçlarının meydana gelebilmesi için failin kamu görevlisi olma şartı aranır.

2.Suç tipinde mağdur ile ilgili belirtilmiş olan nitelikler failce bilinmelidir. Bu duruma örnek verecek olursak mağdurun evli olması, memur olması, akraba olması, 15 yaşını doldurmamış olması, reşit olmayan kişiye karşı işlenmesi gibi durumlar bazen ağırlatıcı neden, bazen de cezasızlık nedeni, bazen de hafifletici neden olarak görülmektedir.

3. Fail gerçekleştirdiği fiil ve bunun kanunda belirtilmiş olan modalitesi ile ilgili özellikleri de bilmelidir. Düşünce ve öngörme yani bilme, suçun maddi nitelikteki unsurlarına da ilişkin olmalıdır. Özellikle suçun maddi konusu bu bilmenin çerçevesi içine girmelidir.

4.Suçun yasal tanımında yer almakla beraber, eylemin haksızlık içeriğine etkili olmayan, objektif veya bireysel cezasızlık nedeninin veya cezada indirim yapılmasını gerektiren bireysel nedenlerin fail tarafından bilinmesi şart değildir. Bu hususları bilmeden hareket eden failin kastla hareket ettiği kabul edilir.

5.Cezayı arttıran nedenlerin fail tarafından bilinmesinin gerekip gerekmediği konusunda ayrımlar yapmak gerekmektedir. Arttıran sebep, neticeye ilişkin bulunmakta ve suç neticesi dolayısıyla artmakta ise, 5237 sayılı TCK kapsamında neticesi sebebiyle ağırlaşmış suç söz konusu olduğundan failin kastının bu neticeyi de kapsamaması aranmaz. Yani arttırıcı neden fiile bağlı olarak gerçekleşen netice ile ilgili ise, bu neticenin gerçekleşme durumunun fail tarafından bilinmesi kastın varlığı bakımından gerekli görülmemektedir.

6.Suçun tamamlanması için, icra edilen fiilden başka ayrıca bir neticenin gerçekleşmesinin gerekli olması halinde fail icra ettiği fiil ile netice arasında nedensellik bağı olduğunu esas itibariyle bilmelidir.

Mevzuatta suçları ifade ederken tali nitelikte ögelere de yer verilmiştir. Bu ögeler suçun meydana gelmesini etkilememektedir. Sadece suçun nitelikli hallerini oluştururlar. Failin nitelikli hallerden de sorumlu olabilmesi için önceden bu durumu biliyor olması gerekmektedir. (Zafer, 2013: 243).

Suçun mevzuattaki tanımı, suça dair bilinmesi gereken unsurların neler olduğuna dair kesin ölçütü sunar. TCK m.81’de yer alan insan öldürme suçunda failin kasten hareket ettiğini anlayabilmemiz için öncelikle hareketinin yöneldiği şeyin insan olduğunu biliyor olması gerekir. Çünkü bu maddede suçun özelliği insanın öldürülmesidir. Sonuç olarak fail eğer ki cesede veya heykele ateş ettiğini düşünüyorsa kasten hareket ettiği söylenemez. (Toroslu ve Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, 2019: 220-221).

Hukuka uygunluk nedenleri ile izin-şikâyet gibi kovuşturma şartlarının olayda uygulanabilmesi için failce bilinmesine gerek yoktur. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 399).

Açıklanan bu nedenlerden dolayı, fiilin haksızlık içeriğini etkilemeyen faktörlerin bilinip bilinmemesi önem arz etmez. Örneğin bireysel cezasızlık nedeninin veya cezada indirim yapılmasını gerektiren nedenlerin, cezalandırılabilme şartlarının, muhakeme şartlarının, hukuka uygunluk nedenlerinin, hafifletici nedenlerin, fail tarafından bilinmesine gerek yoktur. (Gökpınar, 2008: 204).

TCK 23.maddesinde yer alan netice sebebiyle ağırlaşmış suçlarda failin sorumlu tutulabilmesi için en azından taksir seviyesinde kusurlu hareket etmiş olması aranır. Ağırlatıcı neticeyi öngörebilen fail objektif özen yükümlülüğüne uymamaktan dolayı sorumlu tutulacaktır. Ağırlatıcı nedenleri bilmemesi önemli değildir. (Bakıcı, 2007: 280).

Fail açısından fiili işlerken her detayı bilmesine gerek yoktur. Ayrıca bilinmesi gerekenleri fiilden önce kesin bir şekilde belirlemek imkansızdır. Bu duruma örnek olarak fail nedenselliğin her aşamasını bilmemesine rağmen, sadece önemli kısımlarını bilmesi yeterlidir. (Tunç, 2020: 135).

Ayrıca kanunda suç olarak tanımlanmış fiilin haksızlık teşkil ettiğine dair tüm faktörlerin bilinmesi gerekir. Kanuni tanımda bulunmakla beraber, fiilin haksızlık

içeriğine etkisi olmayan faktörlerin bilinip bilinmemesi kast açısından önem arz etmez. Suçun haksızlık içeriğini belirleyen faktörler fail tarafından bilinmeli ki kastın oluşumundan bahsedilebilsin. Bu bilginin üst düzeyde bir bilgi olması gerekmez. Ortalama bir bilgi olması yeterlidir. Örnek olarak, resmi evrakta sahtecilik suçunun var olabilmesi için, sahte olarak tanzim edilen belgenin hukuken kendisine kıymet atfedilebilecek bir belge olduğunun failce bilinmesi gerekir. Bu belgenin keza ‘resmi evrak’ niteliğine sahip olup olmadığının bilinmesi önem arz etmez. (Gökpınar, 2008: 202).

Hukuka aykırılık bilinci de manevi unsurun varlığı için aranması gereken bir öge olduğu gibi, bazı yazarlara göre kastın da bir unsurudur. Hukuka aykırılık bilinci, fiilin suç oluşturduğunun değil, hukuk düzeni tarafından onaylanmadığı ve haksızlık teşkil ettiğinin bilinmesidir. Kanuni tariftaki unsurları bilmesine rağmen, eylemin haksızlık teşkil ettiğini bilmeyen failin eyleminde kastın varlığı tartışmasız olsa da hukuka aykırılık bilincinin olmadığı ileri sürülebilir. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 399).

Kanun metninde net bir şekilde hukuka aykırılıktan bahsedilmediği durumlarda, failin hukuka aykırılığı da bilmesi zorunlu değildir ve bilmemesi kastını ortadan kaldırmaz, zira hukuka aykırılık, tipikliğin unsuru değildir. Haksızlık bilinci, diğer bir deyişle hukuka aykırılık bilinci, kastın değil, kusurun bir unsurudur. Bu bilincin eksik olması halinde, kastın varlığı değil, kastın kınanabilirliği tartışılır. (Hakeri, 2011:189).

“Bilme” unsuru ile ilgili olarak tartışmaya açık bir konu ise; failin suçun unsurunu doğrudan bilmemekle beraber, bilinçli olarak bilmek istememesinin nasıl değerlendirileceğidir. Bu duruma örnek verecek olursak 18 yaşından küçük biriyle cinsel ilişkiye giren şahıs, küçüğün yaşının 18 yaşından küçük olduğunu kesin olarak bilmemekle beraber, özellikle bu konuda bilgisiz kalmak isterse bu suç bakımından kasttan söz edilebilir mi? ABD’de gerçekleşen buna benzer bir olay neticesinde mahkeme, kanunda ‘bilme’ şartının arandığı yerde, doğrudan bir bilmeyi aramaktadır. Fail kızın yaşının küçük çıkacağını öngördüğü için bilmek istememiştir. Böylece doğrudan bir ‘bilme’ yoksa da suçun objektif unsurunu öngörüp, bunu kabullenerek yine de eylemin gerçekleştirilmesi söz konusudur. (Hakeri, 2011: 190-191).



Sonuç olarak kastın, bilme ve istemenin veya bazı unsurlar bakımından sadece bilmenin, suç tanımındaki bütün zorunlu (asli, temel) maddi unsurları ayrı ayrı kapsamaması gerekir. Kastın bu unsurlardan bir tanesini kapsamaması halinde, suçun manevi (sübjektif) unsuru gerçekleşmiş olmaz. Örneğin, fail hareketini ve hareketinin neticesini bilip istese, ancak suçun maddi konusuna ilişkin bir özelliği bilmeseydi suçun manevi unsuru (kast) gerçekleşmiş olmaz. Suç tanımındaki zorunlu (asli) maddi unsurlardan birine ilişkin olarak kastın gerçekleşmemiş olması, diğer unsurlara yönelik olarak gerçekleşen kastı da ortadan kaldırır ve suçun manevi unsurunun gerçekleşmemesine neden olur. (Zafer, 2013: 242).

### **3.2.1.3.İsteme Unsuru**

Kastın somut olayda meydana geldiğini kabul edilmesi için, kanuni tarifteki unsurların bilinmesi yeterli olmayıp, istenilmiş olması da gerekmektedir. İsteme, failin maddi unsurların gerçekleşmesini irade etmesi, dilemesidir. Fail, kanuni tanımdaki unsurları bilerek ve isteyerek hareket ettiğinde, kast ögesinin varlığı kabul edilmelidir. İsteme unsuru kast bakımından o kadar önemlidir ki, fiilin taksirden farkını da ortaya koymaktadır. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 399).

Bir şeyin bilinmiş olması, o şeyin aynı zamanda istenmiş olduğunu göstermez. Yani, öngörme, aynı zamanda isteme anlamına gelmez. Bu nedenle, failin kasten hareket ettiğini söyleyebilmek için, başta kanunda tanımlanan sonuç alt unsuru olmak üzere, öngördüğü tüm hususları aynı zamanda istemiş olması gerekir. (İçel, 2007: 64).

Kastın mevcudiyeti için kanuni tarifte, tipiklikte yer alan hareketin ve neticenin bilinmesi, düşünülmesi ve öngörülmesi yeterli değildir, bunların istenmesi de gerekir. Bu neticelerin istenmiş olmaması halinde kast da yoktur. (Hakeri, 2011: 191).

Bilme unsuru isteme unsurundan önce gelmekte ise de kasta özelliğini veren unsurun isteme olduğu kuşkusuzdur. (Toroslu ve Toroslu, Ceza Hukuku Genel Kısım, 2019: 216)

Kastın isteme unsuru “irade” olarak da ifade edilir. İrade, suç kalıbındaki eylemi ve sonucunu gerçekleştirme kararıdır. Bu karar özü ile kast kuruntudan, dilek ve umuttan ayrılır. Failin suçun kanuni tanımında yer alan unsurları bilmesi ve bunları öngörerek hareket etmesi kastın varlığı için yeterli değildir. Kastın varlığı için ayrıca fiilini isteyerek(iradesiyle) gerçekleştirmesi şarttır. Fiilin, özgür iradeye dayanıyor olması şarttır. Elbette ki, failin suçun kanuni tanımındaki unsurları bilip öngörerek hareket etmiş olması bu fiili istemiş olduğuna da karine teşkil eder. Ancak failin suç

tanımındaki unsurları bilerek hareket etmesine karşın gerçek iradesi (istediği) dışında hareket etmiş olması mümkündür. (Apaydın, 2008, s. 64)

Herhangi bir şeyin ya da hareketin bilinmesi veya düşünülerek öngörülmesi bu şeyin veya hareketin istenildiği anlamına gelmez. Bir şeyin istenilmesi o şeyin bilinmesini de içermesine rağmen tersi bir durum yani bir şeyin bilinmesi istenmesini içermez. İnsanlar bildikleri her şeyi istemezler. İşte mantıksal çıkarımın ceza hukuku açısından en önemli sonucu kastın varlığı için bilmenin yeterli olmayacağı bunun yansıra bilinen bu hareketin veya neticenin istenmesinin de gerekli olduğudur. Öğretide, isteme kavramının karşılığı olarak irade unsuru kavramı kullanılmaktadır. İstenenin bir iradeye dayanması nedeniyle bu kavram tercih edilmektedir. Kasta asıl özelliğini veren isteme unsurudur. İrade veya isteme unsuru sabit olduğunda, kastın düşünme ve öngörme yani bilme unsuru bakımından ayrıca bir araştırma yapmaya gerek yoktur. Fail neleri biliyorsa kastın oluşması için bunları istemelidir. Bilme ve isteme çakışmalıdır. Y.CGK, 19.6.1995/E, 3/182 K no.lu kararı da yukarıdaki görüşleri onaylar niteliktedir. Söz konusu karar da: “suçtan söz edilebilmesi için bilmenin saptanmasından sonra ikinci bir inceleme yapmak ve istemenin de bulunup bulunmadığını araştırmak gerekir. İnceleme konusu olayda, sanık, yetkili merciden maden arama ruhsatı alıp, izin için orman bölge başmüdürlüğüne başvurduktan sonra, istemin sonucu beklemeden izin verildiği inancıyla Devlet ormanında mermer ocağı açmış, bilahare 27.4.1992 tarihinde verilen izne dayalı olarak 11.5.1992 tarihinde bu yer şirkete orman iradesi tarafından teslim edilmiş bulunmasına göre, olayda kast gerçekleşmediğinden...” denilmektedir. (Gökpınar, 2008: 214).

Bilme, istemeyi kapsamadığı için bilmenin yanında isteme unsuru da gerçekleşmelidir. Fail, davranışının sonucunu tahayyül edebilir ama o sonucun gerçekleşmesini istemeyebilir. İsteme unsuru, kast ve taksiri birbirinden ayırmaktadır. (Bakıcı, 2007: 281).

İrade yani isteme unsuru, sadece hareket ve hareketin neticesini kapsayabilir. Pek çok suç tanımında neticeye yapısal bir unsur olarak yer verilmemiştir. (Zafer, 2013: 241).

Failin öngördüğü ile istediği arasında bir uygunluk varsa, yani öngördüğü sonuca ulaşmak için iradesini harekete geçirmişse, kastı oluşmuş sayılır ve bundan dolayı sorumlu tutulur. (İçel, 2007: 64).

Kastın varlığı açısından yalnızca bilme ve isteme unsurlarının bulunması yeterlidir. Bu nedenle, failin suç işlemesine neden olan saik veya amacının araştırılmasına gerek yoktur. Saik veya amaç, kastın bir unsuru olmayıp, suç tipinde belirtilmiş olması durumunda aranması gereken manevi unsurlardır. (Yaşar, Gökcan ve Artuç, 2010: 400).

Bilme ve isteme unsuru birbirinden bağımsız değildir ve kastın varlığı için bir unsurdaki fazlalık diğerindeki azlığı kapatabilir. Bilme unsuru kuvvetli ise isteme daha az olabilir veya isteme unsurunun yoğun olduğu tespit edilebiliyorsa bilmenin yoğunluğundan feragat edilebilir. Örneğin yoğun bir bilme sonucu istememeyi tazmin ederek kastı meydana getirir. (Tunç, 2020: 141).

#### **3.2.1.4. Değerlendirme**

Sonuç olarak; TCK m.21/1’de; “Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” şeklinde ifade edilen kavramdan da anlaşılacağı üzere kastın varlığının anlaşılabilmesi için suçun kanuni tanımındaki unsurların sadece bilinmesi yeterli değildir. Ayrıca sonucun da bağımsız bir iradeye dayanması yani istenmesi gerekmektedir. Fail, kastın kapsamında yer alan fiilleri bilerek ve isteyerek icra etmesi yeterli olup; fiillerin suç teşkil ettiğini bilmesi gerekmez.

#### **3.2.2.Kastın Aranacağı Zaman**

Kişide suç işleme kastı herhangi bir zaman aralığında bulunabilir. Ancak bu yeterli değildir. Faildeki suç işleme kastı, fiili gerçekleştirirken mevcut olmalıdır. Diğer bir deyişle hareket ve kast birbiri yanında ve aynı zamanda bulunmalıdır. Herhangi bir suç tipini ihlale yönelik failde kast bulunduğu halde bu suç tipini ihlale yönelik herhangi bir fiil gerçekleştirilmediği sürece failin kasten hareket etmiş olduğu söylenemez. Aynı şekilde hareket yapıldıktan sonra failin geride kalan bu hareket bakımından ortaya çıkabilecek kastı ceza hukuku açısından önemsizdir. (Hakeri, 2011: 194-195).

Kast fiilin icrası sırasında olmalı, önceki ve sonraki kast sorumluluk doğurmamaktadır. Önceki kast, suçun icra alanına sirayet etmiyor, sadece hazırlık hareketleri alanında kalıyorsa sorumluluk doğurmaz. Çünkü cezalandırılabilir alanın, yani teşebbüsün başlangıcı doğrudan doğruya icra hareketlerine başlamadır. Keza TCK m.30/1’de de ifade edildiği üzere; “fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz.”

denilerek bilmenin hareketin yapıldığı zaman mevcut olması gerektiği ifade edilmiştir. (Tunç, 2020: 145).

Fail hareketi kusursuz ya da taksirle gerçekleştirdikten sonra, hareketi veya hareketsizliği ile neticenin devamını isteyebilir ve/veya bu andan itibaren fiil suç teşkil edebilir. (Hakeri, 2011: 195).

### **3.3.MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI**

Muhasebe hata ve hilelerinin tespitinde denetçiler görev almaktadır. Denetçiler faaliyet yürüttükleri denetim çalışmalarının içeriğine ve konumlarına göre genelde üç gruba ayrılmaktadırlar. Bunlar “bağımsız denetçiler”, “iç denetçiler” ve “kamu denetçileri” dir. (Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 2018, s. 37).

Bağımsız denetçi; herhangi bir kişi veya kuruluşa bağımlı olmadan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve esasları doğrultusunda finansal tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığını araştıran kişilerdir. Ülkemizde bu kapsamda değerlendirilen meslek mensupları yeminli mali müşavirler ve bağımsız dış denetçilerdir.

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları adlı 240 numaralı Bağımsız Denetim Standardında belirtildiği üzere; “hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir.” Yine aynı bağımsız denetim standardının devamında “Bir denetimi Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır.” denilmektedir.

Bağımsız denetçiler açısından finansal tabloların denetiminde, işletmeye ait finansal tablolarda mevcut bilgilerin temelde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüş bildirmektir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde işletmelerde oluşan hata ve hilelerin önlenmesi, finansal tabloların doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanması işletme yönetiminin sorumluluğu altındadır. (Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 2018, s. 38). Denetçi, hilenin mevcudiyetinden şüphelenebilir ya da nadir olarak hilenin mevcudiyetini ortaya çıkarsa bile, hilenin kesin olarak oluştuğuna dair bir hüküm veremez. (Adiloğlu, 2020, s. 216)

İç denetçi; işletme içerisinde sürekli çalışan statüsünde çalışan ve işletme iç denetim görevini icra eden kişilerdir.

İç denetçilerin ana gayesi, işletme üst yönetiminin talepleri istikametinde denetim görevini icra etmektir. İşletme içerisinde uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. (Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 2018, s. 39)

Kamu denetçileri; kamu kurumlarında çalışan ve kamu yararı amacıyla hizmet yürüten kişilere denir. Örneğin maliye müfettişleri.

Kamu denetçileri, çalıştıkları kurumda ifa ettikleri hizmetlerde iç denetim, özel sektör kuruluşlarında ifa ettikleri hizmetlerde kamu denetimi görevini icra ederler. (Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 2018, s. 39).

#### **3.4.MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN KAST UNSURU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tezimizin de konu başlığı olan muhasebe hata ve hilelerinin kast unsuru açısından değerlendirilmesi hususu doktrinde tartışmalı bir alandır. Konu ile ilgili yazarların hemfikir olduğu husus; muhasebe hataları ve muhasebe hilelerini birbirinden ayırt eden unsurun kast olduğudur.

Muhasebe hatasının oluşumunda dikkatsizlik, unutkanlık veya bilgisizlik gibi unsurlar etkili olmaktadır. Muhasebe hatasının tespit edilmesi durumunda VUK m.217'den hareketle gerekli düzeltmelerin mevzuata uygun şekilde yapılması gerekmektedir. Muhasebe hatasını tespit eden çalışan gerekli düzeltmeleri hemen yapması gerekmektedir. Çünkü dikkatsizlik, unutkanlık veya bilgisizlik kaynaklı hata tespit edilmesine rağmen düzeltilmezse artık çalışanın kasıtlı olarak bu işlemi yaptığı varsayılır. Bu durumda muhasebe hatası yerine muhasebe hilesinden bahsetmek gerekir.

Muhasebe hilesi açısından bakacak olursak; hileyi gerçekleştiren kişi kendisine veya başkasına yarar sağlamak maksadıyla kasıtlı olarak işlemler yapmaktadır. Yapılan bu işlemler sonucunda kişiler veya kurumlar zarara uğramakta; nihayetinde devlet de zarar görmektedir.

Bir işlemin hata mı yoksa hile mi olduğunun tespiti oldukça güçtür. Çünkü hukuki mevzuat açısından da maalesef hilenin tanımı yapılmamıştır. VUK m.359/1-a'da suç olarak belirtilen muhasebe hilesi; aynı kanun içerisinde tanımlanmamıştır. Bu durum hem denetçiler açısından hem de yargı mensupları açısından zorluklar ihtiva etmektedir. Keza muhasebe hatası da tam olarak tanımlanmamıştır. Eski Borçlar

Kanunu'nda "hata" olarak tanımlanan ifade yeni Borçlar Kanunu'nda "yanılma" olarak ifade edilmiştir. Lakin anılan kavram tam olarak muhasebe hatasının yerini tutmamaktadır.

Konumuz açısından bakacak olursak hata ve hileyi birbirinden ayıran en temel unsur kasttır. Ceza hukukundan bildiğimiz üzere bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için üç unsuru barındırması gerekmektedir. Bunlar: maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılıktır. Manevi unsur da ikiye ayrılmaktadır: kast ve taksir. Kastta; fail suçu bilerek ve isteyerek yerine getirmektedir. Hilenin oluşumu açısından da değerlendirecek olursak; hileyi gerçekleştiren kişi yapmış olduğu fiili bilmeli yani fiil sonucun meydana gelecek sonucu öngörüp kabullenmelidir. Aynı şekilde bilmenin yanında bu fiilin sonucunu istemelidir.

Lakin uygulamada ve mevzuatta hilenin tam olarak tanımının yapılmaması geniş yorumlamaya neden olabilmekte bu durumda hata olarak kabul edilmesi gereken fiiller hile olarak değerlendirilip cezai takibat yapılabilir. Bu yüzden yapılan işlemin kasıtlı yapıldığı ispatlanana kadar muhasebe hatası olarak kabul edilmesi gerektiğini düşünmekteyim.

Uygulamada aşağıdaki durumlarda kastın varlığı kabul edilmiştir: (Erdoğan, Elitaş, Erkan ve Aydemir, 2014: 68-69).

1.Olağan olmayan durumlar dışındaki önemli düzensizlikler

2.Muhasebe kayıtlarında tespit edilebilen bir yanlışlığın başka bir yanlış kayıt ile örtülmeye veya gizlenmeye çalışılması

3.Hatalı işlemin sıkça tekrarlanması

Muhasebe işlemleri kayıt altına alınırken veya finansal tablolar hazırlanırken vergi mevzuatına veya muhasebe standartlarına uymayan fiillerin hangisinin hata hangisinin hile olduğunun tespitine kim hangi ölçülere göre karar verebilir? VUK m.135'e göre bu hususta görevli ve yetkili kişiler vergi inceleme uzmanlarıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve vergi mevzuatına uygun olmayan her fiili hile olarak değerlendirdiğimiz takdirde birçok işlemi bu kapsamda değerlendirmek durumunda kalabiliriz. (Şeker, 2009: 106-107).

Sonuç olarak öncelikle muhasebe işlemlerini incelemeye yetkili kişiler; karşılaştıkları sorunlarda yapılan işlemin hata mı yoksa hile mi olduğunu tespit edebilecek donanıma sahip olmalıdır. Ayrıca VUK 359/1-a'da yer alan muhasebe hilesi kavramının tanımı yapılmak kaydıyla ceza hukukunun iki temel ilkesi olan

kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı ilkelerine riayet edilmiş olacaktır. Kanunilik ilkesi, Anayasamızın 38. Maddesinde koruma altına alınmıştır. Bu maddeye göre “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz...” denilmektedir. Bu sayede kanunda suç olarak tanımlanmamış bir fiilden dolayı kimsenin cezalandırılmayacağı koruma altına alınmıştır. Kıyas yasağında ise; muhasebe hilesi suçunun tanımının yapılmamış olması kıyasa yol açabilecek; muhasebe hatası olarak değerlendirilmesi gereken fiiller, hile gibi değerlendirilip aslında suç işleme kastı olmayan kişilerin de ceza riski ile karşı karşıya kalması mümkün olabilecektir.



## KAYNAKÇA

- Abdullahı, R., & Mansor, N. (2015). Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(4), 38-45.
- ACFE. (2004). *Report to the Nation Occupational Fraud and Abuse*. USA.
- ACFE. (2012). *Report to The Nations on Occupational Fraud and Abuse-2012 Global Fraud Study*. USA.
- ACFE. (2016). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse-2016 Global Fraud Study*. USA.
- ACFE. (2018). *Report to the Nation Occupational Fraud and Abuse 2018*. USA.
- Açık, S. (2012). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(3), 351-366.
- Adiloğlu, B. (2020). *Muhasebe Hileleri Ortaya Çıkarılması ve Raporlanması*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- AICPA. (2002, Ekim). Mart 06, 2022 tarihinde <https://tr.wikipedia.org>. adresinden alındı
- AICPA. (2002).
- AICPA. (2002).
- Alagöz, A. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*. Konya: Tablet Yayınları.
- Albrecht, W. (2014). Iconic Fraud Triangle Endures, Metaphor Diagram Helps Everybody Understand Fraud. *Fraud Magazine*.
- Albrecht, W., Albrecht, C., Albrecht, O., & Zimbelman, M. (2009). *Fraud Examination*. Canada: South-Western Cengage Learning.



- Alptekin, M. (2018). *İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Kaynak Planlaması Sisteminin Kullanımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altıntaş, N. N. (2010). Denetimde Hata ve Hile. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(1), 151-161.
- Apaydın, C. (2008). Ceza Hukukunda Kast Kavramı (Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakıcı, S. (2007). *5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Genel Hükümleri*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Batı, M. (2021). *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M., & Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Benli, A. (2011). Muhasebe Hilesi Nedir, Ne Olmalıdır? 6111 sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirmeler. *Vergi Dünyası*(360), 120-125.
- Biniş, M. (2012). Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 485-508.
- Bircan, N. G. (2013). Kar Amaçsız İşletmelerde Hile Denetimi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozkurt, N. (2000). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *Muhasebe-Finansman Dergisi*(12), 13-20.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile-Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- Buckhoff, T. (2002). Preventing Employee Fraud By Minimizing Oppurtunity. *The CPA Journal*, 72(5), 64-65.
- Ceylan, T. (2013). Muhasebe Hileleri ve Denetim Sürecinde Muhasebe Hilelerinin Tespitine Yönelik Belirtiler. *Vergi Raporu*(165), 22-31.
- Çelik, A. (2007). Stok Hileleri ve Bir Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Demir, B. (2005). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(26), s. 147-156.
- Demir, V. (2006). SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi*(77), 1-14.
- Demirci, E. N. (1998). Muhasebede Hata ve Hile (Yüksek Lisans Tezi). Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, A. F. (2018). *Yargı Denetiminde Adli Muhasebecilik ve Hile İncelemesi*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Dönmezer, S., & Erman, S. (1983). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku* (Cilt 2). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayırımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi İBBF Dergisi*, 20(1), 347-352.
- Dülger, M. V., Özkan, O., & Bakdur, M. (2021). Ceza Hukukunda Hata ve Hataya Bağlanan Sonuçlar. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*(45), 228.
- Elitaş, C. (2012). *Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes- Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ercoşkun Şenol, H. K. (2013). Türk Borçlar Hukukunda Hilenin Münferit Uygulama Alanları. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(4), 81-116.
- Erden, S. A. (1996). Bilgisayarlı Muhasebe Ortamında Bağımsız Denetim. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 1(1), 7-33.
- Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M., & Aydemir, O. (2014). *Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*. Yalova: Gazi Kitabevi.
- Erdoğan, N. (2002). Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No.82. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2(6), 21.
- Eren, F. (2003). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Erkan, M., & Demirel Arıcı, N. (2011). Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kurulu'na Kayıtlı Halka Açık Şirketlere İlişkin Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(33), 29-43.

- Erkural, K. (1985). *Muhasebe Prensipler ve Uygulama*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı.
- Genç, G. (2009). Hileli Finansal Raporlama. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Genç, M. (2019). Muhasebede Etik ve Muhasebe Hataları. *Geleceğin Dünyasında Bilimsel ve Mesleki Çalışmalar*, 150-163.
- Gençtürk, Y. K. (2021). *Vergi Hukukunda Muhasebe Hilesi Suçu*. İstanbul: Onikilevha Yayıncılık.
- Glaser, K. M. (1990). *Auditing Made Simple*. Bungalay: Richard Clay Ltd.
- Gökpınar, M. (2008). Ceza Sorumluluğunun Temeli: Kast. *TBB Dergisi*(79), 198-234.
- Gücenme, Ü. (1996). *Muhasebe ve Envanter*. Bursa: Marmara Kitabevi.
- Günday, M. (2012). Muhasebe Hilesi. *Vergi Sorunları*(281), 21-34.
- Güney, C. (2016). Bilgisayarlı Muhasebe Sistemlerinde Denetim Riskleri ve Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*(28), 344-364.
- Güney, S., & Özyiğit, H. (2015). Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(53), 179-197.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (1994). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Güredin, E., & Uyar, S. (2020). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güvenç, Z. (2009). Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale: Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hakeri, H. (2011). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Hüvez, İ. (1996). Sahte ve İçeriği İtibari ile Yanıltıcı Belge Kavramının TCK ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*(36), 39-45.

- İçel, K. (2007). Ceza Hukukunda Temek Kusurluluk Şekli: Kast. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 61-70.
- Irmak, R., Arslan Kurnaz, G., Çağlayan, B., & Bal, B. (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri*. Ankara: Şafak Matbaacılık.
- Karasioğlu, F., & Aracı, H. (2017). *Çözümlü Muhasebe Problemleri*. Konya: Atlas Akademi.
- Kaymak, C. (1996). Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kazan, G. (2021). Hile Üçgeni Hile Elması ve Hile Beşgeni: Hile Eylemlerinin Nedenlerine İlişkin Teorilere Kavramsal Bakış. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(62), 245-258.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Keskin, S. (2014). Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KGK. (2020, Aralık 30). Bağımsız Denetim Standardı 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları. Kamu Gözetimi Kurumu.
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma (Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Lasalle, R. E. (2007). Effects of the Fraud Triangle on Students' Risk Assessments. *Journal of Accounting Education*, 25(1), 74-87.
- Lister, L. M. (2007). A Practical Approach to Fraud Risk. *Internal Auditor*(64), 61-66.
- Maviş, V. (2015). Dolandırıcılık Suçunun Hile Unsuruna İlişkin Sorunlar. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(23), 597-626.
- MHUD. (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Acar Matbaası.

- Mutluer, K. (1979). *Vergi Ceza Hukuku*. Eskişehir: İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayınları.
- Nanda, T. N., Zenita, R., & Salmiah, N. (2019). Fraudulent Financial Reporting: A Fraud Pentagon Analysis. *GATR Journals*, 4(4), 106-113.
- O'Regan, D. (2004). *Auditor's Dictionary: terms, concepts, process, and regulations*. New Jersey: John Wiley and Sons.
- Örten, R. (2000). *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbirecekli, M. (2006). Bağımsız Denetim Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 5(18), 4.
- Özel, S. (2011, 10 03). *Muhasebe Hilesi Kavramı*. 02 12, 2022 tarihinde muhasebetr: [http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=7925](http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=7925) adresinden alındı
- Parlar, A., & Hatipoğlu, M. (2010). *Kast ve Taksir*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Pehlivalı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul Beta Yayınları.
- Ramamoorti, S. (2008). The Psychology and Sociology of Fraud : Integrating the Behavioral Sciences. *Issues in Accounting Education*, 530.
- Reisoğlu, S. (2000). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Remzi, M., & Aydın, S. (2011). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: İkinci Sayfa Basım.
- Saban, N. (2006). Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(31), 59-62.
- Sarıgül, A. T. (2019). Ceza Hukukunda Hata Kavramı ve Suçun Maddi Unsurlarında Hatanın Ceza Sorumluluğuna Etkisi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(2), 663-693.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2006, 06 12). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22).
- Şeker, S. (2009). Muhasebe Hilesi Üzerine. *Yaklaşım Dergisi*(196), 105-110.

- Şen, E. (2016, 12 6). *Dolandırıcılık Suçunda Hile ve Kast*. 02 17, 2022 tarihinde hukukihaber: <https://www.hukukihaber.net/dolandiricilik-sucunda-hile-ve-kast-makale,5033.html> adresinden alındı
- Tarhan Mengi, B. (2012). Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi- Hile Karosu. *Mali Çözüm Dergisi*(114), 113-128.
- Tarhan Mengi, B. (2013). *Hileli Finansal Raporlama*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Terzi, S. (2012). *Hileli Finansal Raporlamada Önleme ve Tespit: İMKB İmalat Sanayiinde Bir Araştırma*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Toroslu, N., & Toroslu, H. (2019). *Ceza Hukuku Genel Kısım*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Tunç, K. (2020). *Ceza Hukukunda Kastı Engelleyen Hata*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Türk Dil Kurumu. (2022, Mart 04). [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr): [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) adresinden alındı
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (tarih yok). Şubat 16, 2022 tarihinde [www.sozluk.gov.tr](http://www.sozluk.gov.tr): [www.sozluk.gov.tr](http://www.sozluk.gov.tr) adresinden alındı
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA). (2009). IIA Uluslararası İç Denetim Standartları.
- Unutkan, Ö. (1995). Muhasebe Kayıt Düzeninde Hata ve Hilelerin Nedenleri. *Öneri Dergisi*, 1(2), 65-67.
- Uslu, M. C. (2019). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi*(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uslu, M. C., & Özbay, D. (2020). Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış:Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. *İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*(63), 21-32.
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *CPA Journal*, 74(12), 38-42.
- Yaşar, O., Gökcan, H. T., & Artuç, M. (2010). *Türk Ceza Kanunu* (Cilt 1). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Zafer, H. (2013). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Beta Yayınları.

Zengin, S. (2018). *Finansal Tablo Hileleri ve BOBİ FRS kapsamında örnek uygulamalar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

