

TÜRKİYE'DEKİ İŞLETMELERDE MUHASEBE VE VERGİ DENETİM SİSTEMİ

Mehmet Ali AKTUĞLU(*)

ÖZET

Son zamanlarda işletmelerin gelişmesi, büyümesi, yönetimlerinin karmaşıklaşması ve devletin vergi açısından işletmeleri ve şahısları kontrol etme ihtiyacı sonucu; devletin kavramı önem kazanmıştır. Bu kavramın çok geniş bir anlam ifade ettiği bir gerçektir.

Denetimden istenilen sonucun sağlanabilmesi için, denetçinin bu konuda uzman ve de objektif olması gereklidir. Bu nedenle, her teşebbüste varlıkları etkinlikle koruyacak ve sağlıklı iş yöntemleri getirecek bir mali iç kontrol sistemi kurulmalıdır. Aynı şekilde devlet de vergi kaçırmaya çalışan işletme ve şahıslara karşı daima uyanık bulunmalı ve yolsuzluklara karşı denetleme ve kontrol işlevini hassasiyetle yerine getirmelidir.

Muhasebe belgelerinin eksiksiz ve düzenli olarak tutulması, muhasebe bilgilerinin gerçeklere uygun olup olmadığının kontrol edilerek, kanunlardaki boşlukların doldurulması gereklidir.

GİRİŞ

Türkiye'de son yıllarda ekonomik gelişmelere paralel olarak, muhasebe mesleğine olan ilginin artmakta olduğu görülmektedir. Bunun en önemli nedenlerinden birisi muhasebe mesleğinin öneminin kavranmaya başlanmış olmasıdır. Bu gelişmelere rağmen, muhasebe mesleğinin istenilen aşamaya ulaştığını söylemek mümkün değildir. Özellikle muhasebe denetimi kavramı konusunda pek fazla bir ilerleme olmamıştır.

Türkiye'de piyasada muhasebe mesleğini yerine getirmeğe çalışan pek çok kimse bulunmaktadır. Uygulamada "muhasebeci" denildiği zaman, kanunların boşluk'arını iyi bilen ve bu boşluklardan yararlanarak, verginin gerçek tutarını değil de, mükellefin istediği tutarın çıkartılmasını sağlamak için muhasebe ve kalem oyunlarını iyi bilen kimse hatıra gelmektedir.

(*) Prof.Dr., D.E.Ü., İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

Denetim kavramı, son yıllarda işletmelerin büyümesi, gelişmesi yönetimlerinin karmaşıklaşması ve devletin vergi açısından işletmeleri ve şahısları kontrol etme ihtiyacı sonucu, önem kazanmıştır. Bu kavramın çok geniş bir anlam ifade ettiği bir gerçektir. Denetimden istenilen sonucun sağlanabilmesi için, denetçinin bu konuda uzman ve de objektif olması gereklidir. Muhasebe ve bilanço hesaplarındaki yolsuzluk ve kaçamaklara karşı alınabilecek tedbirler, ne kadar fazla ve etkili olursa olsun; bir o kadar, hatta daha fazla miktarda yolsuzluk ve kaçamak türleri vardır. Bu yolsuzluk ve kaçamakların önüne tamamen geçebilmenin imkanı yoktur.

Biz burada muhasebede yapılabilecek belli başlı yolsuzlukları ve bunlara karşı alınabilecek tedbirlerden bazılarını ve önemlilerini ele alıp açıklamaya çalışacağız.

GENEL OLARAK KONUNUN AÇIKLANMASI

Muhasebe denetimi, kamu hizmeti gören özel bir meslektir. Bu itibarla, mali işlemlerin yönetilmesinde ve mali raporların hazırlanmasında, muhasebe mesleğinin, ekonomik faaliyet raporları ile ilgili bütün diğer meslek dallarından daha etkili bir yeri vardır.

Muhasebe denetiminin kısa vadedeki amacı, mali tabloların güvenilirliğini araştırmak ; uzun vadedeki amacı ise, yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz (çözümleme), denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde geleceğe ait kararların saptanmasında rehberlik görevi olmalıdır.

Biz bu ada yolsuzluk türlerini üç ana başlık altında ve bu yolsuzluklara karşı alınabilecek tedbirler şeklinde inceleyeceğiz. Yolsuzluk türlerini, kişiler yönünden, hukuk düzeni bakımından ve muhasebe hesapları açısından ayrı ayrı ele alıp, inceleme konusu yapacağız.

Daha sonra muhasebedeki yolsuzluk ve kaçamaklara karşı alınabilecek olan tedbirleri, devletin vergi açısından denetlemesi ve işletmenin kendi iç denetimi şeklinde ikiye ayırıp, kısaca iç ve dış denetimde alınabilecek tedbirleri ve uygulanacak yöntemleri açıklayacağız.

A- MUHASEBEDE YOLSUZLUK TÜRLERİ

Muhasebede yapılabilecek yolsuzluk türleri ile bunları örtme ve göstermeme araçları ve imkanları çok fazladır. Bütün muhasebe hataları bilerek veya bilmeyerek ortaya çıkmaktadır. Yapılmış olan yolsuzluk türleri ne kadar çok olursa olsun, bunların gizlenmesi, saklanması veya örtülmesi imkanları da o derece fazladır. Bu nedenle her bir yolsuzluğu ayrı ayrı ele almak güç bir iş olacağından, burada, türleri çok çeşitli olan yolsuzlukları gruplar halinde ele alacağız.

I. KİŞİLER YÖNÜNDEN YOLSUZLUK VE KAÇAMAK YAPANLAR

Yolsuzluk ve kaçamaklar, işletme sahibi kimse veya kimselerce yapılabileceği gibi, işletme içerisinde çalışan kimselerce de yapılabilir.

Bu gruba giren kimseleri şöyle sıralamak mümkündür :

1) İŞLETME SAHİBİ VEYA SAHİPLERİ

İşletmenin dönem sonunda ödeyeceği vergi tutarını azaltmak için çeşitli kaçamaklara başvurulabilir. Bu kaçamak ve yolsuzlukları işletme sahibi bizzat kendisi yapabileceği gibi, muhasebesini tutanlara vereceği direktifler ile de yaptırabilir. Bunun için çeşitli gider makbuzları kullanabileceği gibi, genel gider kapsamına girecek türden faturaları piyasadan temin edebilir. Çıkış faturalarını daha az tutarda düzenleyebileceği gibi, naylon fatura yolu ile de, bazı belgelerin aracılığıyla kendi çıkarlarına uygun fakat yasa dışı veya kanunların boşluklarından yararlanarak yolsuzluklara başvurabilirler.

2) YÖNETİMDE BULUNAN İŞLETME ORTAKLARI

İşletmenin ortağı durumunda bulunan kimselerin kendi çıkarları doğrultusunda ve diğer işletme sahip ve ortaklarının zararına yapılan davranışlardır. İşletmenin diğer ortakları tarafından, genel kurulda işletmenin yönetim kuruluna seçilen bu ortakların kendi çıkarları doğrultusunda, diğer ortakların güvenlerini kötüye kullanarak dürüst olmayacak davranışlarda bulunmalarıdır.

3) İŞLETMELERDE ÇALIŞTIRILANLARCA YAPILAN YOLSUZLUKLAR

Çalıştırılanların kademesinde bulunan şef, müdür, memur ve işçiler hırsızlık, para çalmak, görevini kötüye kullanmak, muhasebe belgelerinde ve diğer gerekli belgelerde düzmeceliğe teşebbüs etmek, muhasebe belgelerinde kendilerine çıkar sağlayacak dürüst olmayan hareketlerde bulunmak gibi eylemlerde bulunabilirler.

İşletmede çalışanlar, çeşitli yollara başvurarak işletmenin zararına fakat kendi yararlarına hizmet edecek davranışlarda bulunabilirler. Bu davranışların sınırlarını çizmek çok zordur. Bunların kontrollerinde de büyük zorluklarla karşılaşmaktadır.

4) İŞLETME DIŞINDAN OLANLARCA YAPILAN YOLSUZLUKLAR

İşletmenin dışında olan kimseler de yolsuzluk ve kaçamaklara karışabilirler. Bu gurupta yolsuzluk yapan kimseler, işletme ile ilgili değildirler. Örneğin, satıcılar teslim etmek zorunda olduklarının daha azını teslim ederek ve buna karşılık alacaklı oldukları değerden daha fazlasını alarak; işletmeden alacaklı olanlar alacaklarından daha fazlasını tahsil ederek, işletmeye borçlu olanlar da borçlarından daha azını ödeyerek, yolsuzluk ve kaçamaklarda bulunabilirler.

II. HUKUK DÜZENİ BAKIMINDAN YOLSUZLUK VE KAÇAMAK TÜRLERİ

1) HIRSIZLIK

Bir kimsenin; taşınabilir malı yararlanmak amacıyla, sahibinden izin almadan, alması hırsızlık sayılır. Kontrol organizasyonu iyi çalıştırılmadığında, veya çalıştırılmadığında, bu gibi eylemler çoğalır. Çeşitli maddeleri olan ve maddelerinin kapsamları büyük toplamları bulan işletmelerde, depo defterleri düzgün tutulmadığında, depo memurları gereği gibi kontrol edilmediğinde, hırsızlıkların önüne geçilmesi güçleşir. Hırsızlıkta, haksız tecavüz vardır.

2) HİLE

Hile, aldatıcı ve dürüst olmayan bir fiildir. Muhasebeye uygulandığında hile, aldatıcı ve dolayısıyla dürüst olmayan bir fiilin yapılması ya da belli bir işin yapılmasında ihmali kapsar ya da hileye varan ağırlıkta bir ihmali içerir. Sonuç, bir malı sahibinin izni ya da bilgisi dışında almak veya bir durumu bilerek veya ihmal nedeniyle yanlış göstermek biçiminde ortaya çıkar. Hile, bir kötülüğü veya ağır bir kusuru içermektedir.

3) ZİMMET

Kelime, muhasebedeki yalın anlamına göre "borç" demektir. Türk Ceza Kanununa göre, "devlet örgütünde görevlendirilen bir memurun kendisine bırakılan veya görevi dolayısıyla korunmasından sorumlu olduğu para ve onun yerini tutan araçları, poliçeleri, belgeleri ve maddeleri mal edinmesi " zimmettir. Madde hükmüne göre, böyle bir eylemin zimmet sayılması için, suçun memur tarafından işlenmesi gerekmektedir.

4) PARA AŞIRMA

Gelir ve gider rakamlarını kapsayan geçirmeleri ortadan kaldırmak, bunlara ilişkin doğru olmayan bilanço, başka yaprak ve belge vermek, içinde para olan paketleri, torbaları, gurupları gerçeğe aykırı olarak göstermek ve bu işlemin ortaya çıkmasını önlemek için her türlü hileleri

yapmaktır. Bu fiilin zimmetten farkı, araya bir hilenin karıştırılmış ol-
masıdır.

5) GÜVENİ KÖTÜYE KULLANMA

Geri verilmek veya belli biçimde kullanılmak üzere verilmiş bulu-
nan maddeleri, kişisel çıkarlarına göre satan veya başka kimselerin
çıkarları için elden çıkaran; harcayan, tüketimde kullanan, gizleyen, inkâr
eden veya değiştiren kimse bu suçu işlemiş olur. Emanet olarak teslim
edilen veya bırakılan ekonomik maddelerin memur olan veya olmayan
kimselerce, onların kişisel çıkarlarına göre kullanılmaları ile bu gibi
suçlar ortaya çıkar.

6) KAĞIT YAPRAKLAR ÜZERİNDE DÜZMECELİK (EV- RAKTA SAHTEKARLIK)

Bir kimsenin tamamen veya bir kısım olarak düzmece kağıt yap-
rakları ve senetleri düzenlemesi, ya da doğru alarak düzenlenmiş yaprak-
ların yazı ve rakamlarını değiştirmesi; böylece belgeleri ve senetleri bile-
rek başkasının kullanımı ile, yapraklarda düzmece suçu ortaya çıkar.

7) DÜRÜST VE UZAK GÖRÜŞLÜ OLMAYAN DAVRA- NIŞLAR VE YÖNETİMLER

Yönetenlerin teşebbüsün parasını, var sanılan kimselerin yerine
işletmeleri, verilen alım ve satım yetkilerini kendilerine özel çıkar
sağlayacak konularda kullanmaları, yönetmeliğe uygun olarak makbuz
düzenlemiş olsalar da, izinsiz para çekmeleri, dürüst olmayan iş gücünü
veya yönetimini ortaya çıkarır. Yöneticinin kapasiteyi gözönünde bulun-
durmadan spekülâtif nitelikte sayılan alış ve satışlarda bulunması,
işletmeyi bu yüzden zarara sokması, dürüst ve uzak görüşlü olmayan
işgüdümünü gösterir.

Yöneticilere çok geniş yetkiler verilerek, bu yetkilerin kul-
lanılmasının kontrol dışında bırakılmasıyla, birçok yolsuzlukların
yapılmasına ve kuruluşun çıkarlarının gereği gibi korunulmamasına se-
bep olduğu gözlemlenir.

III. MUHASEBE BAKIMINDAN YAPILAN YOLSUZLUK VE KAÇAMAK TÜRLERİ

1) YAPRAKLARDA DÜZMECELİK (BELGELERDE SAHTEKÂRLIK)

Çok kolaylıkla yapılabilen, buna karşılık bulunabilmesi de o derece güç olan ve bu nedenle muhasebeyi çok yakından ilgilendiren bir konudur. Çünkü asılsız bir belgenin düzenlenmesi kolaydır. Fakat bu belgenin düzmece olduğunun bilinmesi ve ortaya çıkarılması güç bir iştir. Hele belgeyi verenlerin de yerlerinin bilinmemesi veya yerlerinin değişmiş olacağı dikkate alındığında, bu tür bir yolsuzluğun veya kaçamağın bulunması imkanları hemen hemen yok denecek kadar azdır.

Doğru olarak düzenlenmiş belgelerin, yazı ve rakamlarının tamamının veya bir kısmının değiştirilmesi sonucu, belgelerde sahtekârlık suçu ortaya çıkmış olur.

Böyle belgelerde yazılar, rakamlar veya başka hususlar değiştirilir veya hükümsüz olanlar yeniden kullanılarak hükümlü duruma getirilebilirler. Örneğin, yüzler basamağındaki 1 rakamının 9 yapılarak ve yazılı ibarenin önüne de 9 getirilerek, belge içindekinin 900'e çıkarılmasıyla ; 1987 yılına ilişkin belgelerde yalnız 19 rakamının bulunmasından ve daha sonra gelenlerin doldurulmamasından onların gelecek yıllar içinde (örneğin, 1988, 1989 yıllarında) kullanılması veyahut da yapılmamış işler için belgelerin düzenlenmesi ve benzerleri gibi...

Bu tür yolsuzluklarda, belgenin tamamen uydurma olduğu, değiştirilmiş olduğu veyahut da önce kullanılmış bir belgenin tekrardan kullanıldığı hususları üzerinde durulur. Belgenin uydurma olduğu hususu iki yönden incelenir :

(1) -Belgenin maddesel bakımdan uydurma olması, yani belgenin işletme sahibi tarafından düzenlenmiş ve imzalanmış bulunması hususu. Genel giderlerini belli bir tutar kadar fazla göstermek isteyen işletme sahibinin , 100.000,--T.L.lık bir gider belgesini düzenlemesi ve bunu muhasebeye aktarması gibi.

(2) -Belgenin maddesel bakımdan tamam ve sıhhatli olmasına karşılık, kapsamının gerçeklere aykırı olması, yani mükellefiyet dışı olan bir kimseden sağlanmış olması hususu. Bu belgenin imza ve diğer belge olma nitelikleri tamam olduğu halde, içerisinde konusu geçen giderler yapılmadığından, düzmece eylemi yapılmış olmaktadır.

2) GEÇİRMELERİN HÜKÜMSÜZLEŞTİRİLMESİ (KAYITLARIN İPTAL EDİLMESİ)

Muhasebe geçirmelerinin ters madde biçiminde yazılmasıyla yapılan bir yolsuzluktur. Örneğin, satışı yapılmış malların yeniden mal hesabının borcuna, işletme maddeleri hesabının alacağına geçirilmesi gibi. Geri alınmış gibi gösterilen malların envanter mevcutlarından düşülmesi ile ortaya çıkan zarar, geri alınan maddelerin değeri (maliyet değeri artı kazanç) kadar olur.

Geri alınan malların varmış gibi gösterilmesi durumunda ise, yalnız son satışın kazancı gizlenmiş ve böylece de bir önceki örneğine kıyasla, yolsuzluğun derecesi hafifletilmiş olur. Genellikle servislere ayrılmamış veya satış, muhasebe ve kasa servislerinin aynı kişiler tarafından yönetildiği küçük işletmelerde, kazancı az göstermek veya para almalarını gizlemek amacıyla bu yolsuzluklar kolaylıkla yapılabilir.

3) MUHASEBE GEÇİRMELERİNİ YAPMAMAK (HESAPLARI KAPATMAMAK VEYA KAYIT DÜŞÜRMEK)

Yolsuzluğun gizlenmesi için tamamlanmış işlerin geçirmeleri açık bırakılabilir ve yapılmış olan kaçamak ve yolsuzlukları örtbas etmek için de muhasebe hesapları kapatılmayarak, bu hesaplar açık kalmış gibi gösterilebilir. Denetleme örgütünün iyi işlemediği durumlarda bu gibi yolsuzluklarda artış görülür. Bu tür yolsuzluk "zamanından önce" veya "zamanından sonra" geçirmeleri yapmak gibi farklı biçimlerde yapılmaktadır. Örneğin, satın alınmış fakat daha depoya girmeden önce satışı yapılmış emteanın; girişi ve çıkışı muhasebeye aktarılmayarak, satıştan sağlanan kazancın ve bu işlemin normal sonucu olarak da ortaya çıkacak verginin kaçırılması istenebilir.

4) UYDURMA GEÇİRMELER

Varsayılan alıcılar veya satıcılar için hesaplar açılarak ve onlara ilişkin düzmece belgeler düzenlenerek, varlığın değeri arttırılmak veya azaltılmak istenebilir. Yolsuzluk ve kaçamakların ortaya çıkarılması için, belgelerin dikkatle incelenmesi ve denetlemesi yapılan konular üzerinde üstünlüğün kurulması gereklidir.

5) GEÇİRMELERİ YANLIŞ DÜŞÜRME

Defterlere, yanlış geçirmeler ve eksik işlemler yapılması, hareketsiz hesaplardan yararlanılmak istenilmesi, ortakların birbirlerine karşı dürüst

olmamaları gibi bazı yanlışlıklar ve yolsuzluklar yapılması, bu konuya örnek olarak göstertilebilir. Konu için şöylece açıklama yapılabilir:

Günlük defterde işlemin doğrusu yazılmıştır. Buna karşılık bu geçirme büyük deftere alınırken, yanlışlığın yapılmasına imkan sağlanmıştır. Bu gibi yanlışlıklar ve yolsuzluklar ile net varlığın azaltılması amacı güdülebilir. Geçirmeleri yanlış düşürme türleri; yanlış rakamlı geçirme, evrakta sahtekârlık, geçirmelerin iptal edilmesi, uydurma işlemlerin geçirilmesi, yanlış hesaplara geçirmeler yapılması ve kalanların değiştirilmesi gibi işlemlerdir.

Bu tür kaçamaklarda ya hesaplar, ya da rakamlar yanlış olarak geçirilirler.

6) GEÇİRMELERİ ZAMANINDA YAPMAMAK

Muhasebenin sağlamlığı ve sıhhati, işlemlerin oldukları anda defterlere geçirilmeleri ve konulmuş bulunan hukuk düzeni kurallarına uyulması bakımından önem taşıyan bir konu olmaktadır. Bu prensiplere uyulmadığında geçirme düzeni yönünden sakıncalı durumlar ortaya çıkabilir. İki dönem arasında geçirmeler zamanında yapılmadığında, dönemlerle ilgili bilançolar, gerçek dışı olarak düzenlenmiş olurlar.

Dönemin geçirmelerinin, hiçbir ilgisi olmadığı halde diğer dönem ile ilgilendirilmesi, yolsuzluk işlemini ortaya koymaktadır. Genellikle bu tür geçirmeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür :

(1) -Bu dönem ile ilgili mal alışlarının, gelecek dönemin muhasebesinde gösterilmesi,

(2) -Bu dönem ile ilgili mal satışlarının, gelecek dönemin muhasebe geçirmeleri arasına katılması,

(3) -Bu dönem ile ilgili para alma işlemlerinin, gelecek dönemin muhasebe geçirmeleri arasına eklenmesi,

(4) -Gelecek dönem ile ilgili para alma işlemlerinin, bu dönemin muhasebe geçirmeleri arasına alınması,

(5) -Gelecek dönem ile ilgili mal satışlarının, bu dönemin muhasebe geçirmeleri arasında gösterilmesi,

(6) -Borçlu sıfatıyla imzalanarak verilen senetlerin veya işletme üzerine keşide edilen poliçelerin, muhasebe geçirmelerine aktarılmaması; ödemeler olması durumlarında ise, satış hesapları aracılığı ile denge kurulmasıyla ilgili geçirmelerin yapılması.

7) MASKELEME (KAMUFLAJ)

Muhasebede kullanılan hesapların, işletmenin gerçek ekonomik ve finansal durumunu gösterebilmesi için, onların karakterlerine uygun olarak kullanılmalrı gerekir. Buna karşılık gerçek yönleriyle, ekonomik ve finansal yönlerini göstermek istemeyen işletmeler, hukuk düzeni yönünden suç olmayan " maskeleme (kamuflej) " yoluna gitmektedirler. Pratikte genellikle bu tür kaçamaklara organizasyon yanlışlıklarından değil, bilanço çıkarıldıktan sonra hesaplar arası yapılan nakil işlemleri olarak rastlanmaktadır. Örneğin , sağlam alacaklarla şüpheli alacaklar ve alacaklı cari hesapların birleştirilerek, toplamının borçlara mahsup edilmesiyle, borçların bilançodan kaldırılması, değeri düşük emtea hesabı ile birlikte ele alınması;bankaya olan borçlarını göstermek istemeyen işletmelerin bunu bankalardan olan alacakları ile takas etmesi gibi.

IV . YANLIŞLIKLARIN ÖNLENMESİ

Yanlışlıkların önlenmesini sağlamak üzere, alınabilecek tedbirleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

Bütün işlerin ve işlemlerin belgelere dayandırılması, işlem sayılarının ve değerlerinin belgelerle karşılaştırılması, satırlar arasında boşluk bırakılmaması, borçlu ve alacaklı hesaplar için ayrı ayrı renklere kopya kağıtların kullanılması, bunun için kimyasal araçlardan yararlanılması, geçirmelerin müsvette defterlerinde saptanması, borçlu ve alacaklı işlemlerin ayrı ayrı kimselerce defterlere geçirilmesi, çift günlük (tek ve çift günler ; peşin ve veresiye işlemlerine göre ayrı ayrı defterler) örgütleme ile çalışmalarda bulunulması, hesap kalıntılarının yeniden gözden geçirilmesi, dengeleme rakamlarının kullanılması, günlüğün borçlu kolonlarının toplamı ile alacaklı kolonlarının toplamının ve büyük defter ile yardımcı defterlerin toplamının denk olması (ikinci ve alt dereceli hesaplarla ana hesap'ar arasında uyuşumun kurulması) denetlemenin devamlı yapılması ve benzerleri gibi tedbirler.

Yanlışlıkların önlenmesinde revizörler ve inceleme elemanlarının da görevleri vardır. Bu görevler arasında, bir muhasebenin ve bu muhasebe ile ilgili finansal belgelerin samimiyetinin ve düzenliliğinin sağlanması hususu başta gelen görevlerden olmaktadır. Çünkü revizyon tekniği herşeyden önce "doğrulama", "puantaj" (denetlemeyi belirtmek üzere bir işaret koyma) ve "belgelerin incelenmesinden" ibaret olan işlemlere dayanır.

Bu doğr. lamalar, genellikle muhasebenin bütün faktörlerinin, tümü üzerinden "sürelî" bir biçimde karşılaştırmalar yapılabilmesiyle mümkün olabildiği gibi, gerekli yerlerde yapılacak sondajlar da çalışmayı hafifletebilir. Denetleme, değer hareketlerinin, bu hareketlere konu olan belgelerle veya tanıt belgelerin günlük geçirmeleri ile karşılaştırılması şeklinde yapılır. Denetlemenin amacı, hataları ve hileleri ortaya çıkarmaktır. Şöyle ki :

Hatalar (yanlışlıklar) kısaca unutma (ihmal etme) veya muhasebe kurallarını bilmemekten doğan mesleki yanlışlıklardır, biçiminde tanımlanabilir.

Hileler isteğe bağlıdır. Böyle bir eylemi, yani hileyi (veya yanlışlığı) yapacak kimse, gerçeğe uymayan bir muhasebe durumu yaratarak, değerlerin aşılmasını maskeleyerek amacı güder. Hilelere işletmede çalışanlar veya bizzat yöneticileri tarafından başvurulabilir.

Muhasebe ve bilanço yolsuzluklarına karşı alınacak tedbirleri iki şekilde incelemek mümkündür.

Devletin yapmış olduğu vergi denetimi ve vergi incelemesi
İşletme sahiplerinin yapmış oldukları denetim.

B - VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ (DEVLETİN YAPMIŞ OLDUĞU)

I. VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ AYRIMI

Uygulamada "Vergi Denetimi" ve "Vergi İncelemesi" farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Vergi Denetimi, daha çok vergiyi doğuran olayı,

anında yakalamaya yönelik yoğun ve yaygın faaliyetler bütünüdür. Vergi İncelemesi ise, bir işletmenin veya bir müessesenin, kayıt ve belgeleri üzerinden hareketle, vergi kayıp ve kaçağını tesbit etmeye çalışan, kapsamlı ve derinlemesine çalışmayı gerektiren bir faaliyettir. Birisi cari (içerisinde bulunulan) yılın, diğeri geçmiş yılların kontrol ve denetimini amaçlamaktadır.

II. VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Vergi incelemesinin geçmiş yılların hesap ve belgelerinin tetkik edilmesi olduğunu belirtmiştik. Vergi incelemesine başlandığında, vergiyi doğuran olayın üzerinden belirli bir zaman geçmiştir. Vergi kaçağı ile ilgili belge ve izler, mümkün olduğunca silinmiştir. Defter ve muhasebe sistemi yasalara uygun bir şekilde tanzim edilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte vergi kayıp ve kaçağını yakalamak oldukça uzun zamanı ve ayrıntılı bir çalışmayı gerektirmektedir. Oysa vergi denetiminde vergiyi doğuran olayı anında yakalamak, vergi kayıp ve kaçağına sebep olabilecek yolları anında kapatabilmek, mükelleflerin vergi kaçırma arzularını frenleyebilmek mümkündür. Yollarda yapılabilecek etkili bir denetim ile, faturasız mal girişlerini önlemek kolaylaşacak, girişlerin belgelendirilmesi ise, satışları da belgeli hale getirecektir.

III. VERGİ DENETİMİNDE ÜZERİNDE DURULAN HUSUSLAR

Vergi denetiminde bakılan ve mükelleflerden istenilen belgeler ve yapılan denetim türleri başlıklar itibariyle şöyledir :

1) KAYIT VE BELGE DENETİMİ

1 . Vergi Levhası

2 . Günlük Defterler

3 . Fiş , Fatura v.b. Belgeler

4. Sevk İrsaliyesi,
5. Taşıma İrsaliyesi,
6. Yolcu Listesi ,
7. Müşteri Listesi,

2) KASA SAYIMI VE YAZAR KASA DENETİMİ

3) FİİLİ ENVANTER

Fiili envanter işletme mevcutlarının teker teker sayılarak, işletmeye faturasız mal giriş veya çıkışın olup olmadığı tesbit edilir.

Sayılan mallar, mal grupları itibariyle dökümleri yapılarak ve şu formüle göre giriş ve çıkış olup olmadığı kontrol edilir.

Dönembaşı Mal Mevcudu + Dönem İçi Alışlar = Dönem İçi Satışlar + Fiili Envanter Anındaki Mal Mevcudu.

Bu eşitlik sağlanamazsa, yani eşitliğin sol tarafında bir fazlalık varsa, dönem içerisinde faturasız satış yapıldığı; sağ tarafında bir fazlalık varsa, ya dönem başı stokunun eksik gösterildiği veya dönem içerisinde belgesiz alış olduğu ortaya çıkarılmış olur.

IV. VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemesinin, mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinde ayrıntılı ve derinlemesine bir çalışmayı gerektirdiği yukarıda belirtilmişti. Bu vergi incelemesi, kanunun inceleme yetkisi verdiği kimseler tarafından yapılır. Bunlar "Maliye Müfettişleri ve Yardımcıları", "Hesap Uzmanları ve Yardımcıları", "Gelirler Kontrolörleri", "Vergi Kontrol Memurları", "Bağımsız Vergi Dairesi Müdür" lerinden oluşmaktadır. Çeşitli vergi incelemeleri, çeşitli safhalardan oluşmakta ve çok çeşitli konular üzerinde durmaktadır.

1) VERGİ İNCELEMESİNİN ÇEŞİTLERİ

1. Normal İnceleme,
2. İhbarlı İnceleme,
3. Aramalı İnceleme,

4. Karşıt İnceleme.

2) VERGİ İNCELEMESİNİN SAFHALARI

1. Mükellef Dosyasının ve Beyannamesinin İncelenmesi,
2. Mükellefle Temas Kurma ve İşyerini Gezme
3. İşi ve Muhasebe Sistemini Tanıma
4. İncelemeyi Sonuçlandırarak Tutanak Hazırlama.

3) VERGİ İNCELEMESİNDE DİKKAT EDİLEN VE VERGİ KAYITLARIYLA VERGİ KAÇAĞINA YOLAÇAN BAŞLICA KONULAR

1. Muhasebe Hataları

- (1) Matematik Hataları
- (2) Kayıt Hataları
- (3) Nakil Hataları
- (4) Unutma ve Tekrarlama Hataları

2. Muhasebe Hileleri

- (1) Kasdi Hatalar
- (2) Kayıt Dışı İşlemler
- (3) Vaktinden Önce veya Sonra Kayıt Yapılması
- (4) Uydurma Hesaplar Açılması
- (5) Belge Sahtekârlığı (Sahte veya Yanıltıcı)

3. Satış Yolsuzlukları

- (1) Gizli Satış
- (2) Fatura Sahtekârlığı

(3) Uydurma Firmalara Satış

4. Alış Yolsuzlukları

(1) Kayıt Dışı Alış Göstermek

(2) Yüksek Bedelli Alış Göstermek

(3) Alış İskontolarını (Peşinat veya ciro) Göstermemek

5. İşletme Giderlerini Yükseltme

(1) Gerçek Olmayan Gider Kayıtları

(2) Gider Olan ve Fakat İşle İlgili Olmayan Gider Kayıtları
(Şahsî ve ailevî giderler)

(3) İşletme İle İlgili Olup, Gider Yazılmaması Gereken Gider-
lerin Kayıtları (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler vb.
gibi)

6. Fevkalâde Hasılatın Gizlenmesi

(1) Çeşitli Tazminatlar

(2) Şüpheli Alacaklardan Yapılan Tahsilâtlar

(3) Iskarta ve Atıkların Satılması İnan Elde Edilen Hasılatlar

7. Demirbaş Eşyalarda

(1) Yüksek Bedelli Alış Göstermek

(2) Yüksek Oranda Amortisman Ayırmak

(3) Satışlarını Düşük Bedelli Göstermek, Kârı Gizlemek.

8. Yemek, Seyahat, Telefon ve İkamet Giderleri

Bu gibi giderlerin kabul edilebilmesi için,

(1) -İşin mahiyet ve büyüklüğü ile orantılı olması,

(2) -İşin devamı için gerekli olması şartları aranmaktadır.

Bu şartlara uymayan, bu tür ekstra giderlerin gider yazılmasımümkün değildir.

4. VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ BİLGİ ALDIĞI KAYNAKLAR

Kamu ve özel tüm teşekküller, vergi inceleme elemanlarınca kendilerinden istenilen bilgileri süresinde ve tam olarak vermek durumundadırlar.Özellikle ; noterler, tapu ve ziraat odaları, mahkemeler, bankalar, oda, borsa ve meslek teşekkülleri incelemeye ışık tutacak her türlü bilgileri veren kuruluşlardır.

5) VERGİ İNCELEMELERİNİN ÇEŞİTLİLİĞİNE GÖRE TAKİP EDİLEN YÖNTEMLER

1.ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İNCELEME YÖNTEMLERİ

Üretim işletmelerinde başvurulan en önemli inceleme yöntemi randıman incelemesidir. İşletmenin ürettiği mamulün çeşidine göre , üretimde kullanılan bütün ham ve yarı mamul maddelerden hareket ederek ve üretim aşamasındaki fireleri düşerek gerçek üretimi bulmak mümkündür.

Örneğin, bir zeytinyağı işletmesi ele alınsın. Bu zeytinyağı işletmesinin üretimle ilgili elde mevcut bilgileri şu şekildedir:

Dönem başı stok : Sıfır

Dönem içi alışları : 30 Ton ham yağ, 250 ton tane zeytin,

Dönem içi satışları : 38 ton işlenmiş yağ; 250 ton prina,

Dönem Sonu Stoku : 32 ton işlenmiş yağ,

Zeytinde randıman : 1/6

Has yağın işlenmesi aşamasında fire: 0,01 dir.

Bu durumda yapılacak randıman incelemesi şöyle olacaktır:

250.000 kg. zeytin, 1/6 sı yağ elde edildiğine göre,

$250.000:6 = 41.666$ kg. yağ elde edilir.

250.000 kg. tane zeytin-41.666 kg. yağ = 208.334 kg. pirina artığı elde edilmesi gerekir.41.666 kg. üretilen ham yağ+30.000 kg. alınan ham yağ=71.666 kg. ham yağ.Yağ işlenirken %1 fire olduğuna göre, $71.666-716=70.950$ kg. işlenmiş yağ elde edilir.Formülde yerine konulduğunda $70.950=38.000+32.000$ eşitliği ortaya çıkar. Görüldüğü gibi, sol tarafta 950 kg.lık bir fazlalık vardır. Bu fazlalık;

- Geri teknoloji kullanma sonucu firelerde bir fazlalık olabilir.

- Dönem stokunun eksik değerlendirilmesinden de olabilir.

Pirina olarak ise, mükellefin elde ettiği pirina 208.334 kg. olup, satışını gösterdiği ise 205.000 kg. dır. Aradaki fark küçüktür. Pirina parça parça satılmış ise, terazi payı olabilir. Veya mükellefin işletmeden kendisi için çektiği iddia edilirse, emsal bedeli ile değerlendirilip, hasılatına ilave edilir.

2. ALIM-SATIM İŞLETMELERİNDE İNCELEME YÖNTEMLERİ

Bu işletmelerde de kaydi envanter yapılarak, mal dengesi araştırılabilir. Banka kayıtları ve karşıt inceleme yöntemlerine başvurulabilir.

3. HİZMET İŞLETMELERİNDE İNCELEME YÖNTEMLERİ

Banka kayıtları, otellerde polis kayıtları, lokantalarda randıman incelemesi yapılabilir.

4. İNŞAAT İŞLERİNDE İNCELEME YÖNTEMLERİ

Banka kayıtları, alıcı ifadeleri, inşaat maliyetleri.

5. DAYANIKLI TÜKETİM MADDELERİ SATAN İŞLETMELERDE İNCELEME YÖNTEMLERİ

Fiili envanter, banka kayıtları.

6. SERBEST MESLEK ERBABININ İNCELENMESİ

Noter, hastahane ve banka kayıtları.

V. RAPOR YAZILDIKTAN SONRAKİ İŞLEMLER

1) Vergi dairesince vergi ve cezalar tarhedilir.

2) Mükellefin hakları ve ödevleri kendisine bildirilir.

Mükellef, yazılan rapor ve bu rapora dayanılarak tarheli'n vergileri için,

Vergi Mahkemesine itiraz edilebilir,

Vergi indirimi isteyebilir,

İstisna isteyebilir.

Sonuç itibariyle, insanlar sayısınca hile ve vergi kaçırma yöntemleri vardır. Ama incelemeye kaçırılan verginin ortaya çıkarılması her zaman mümkündür. Bunu bilen insanların vergi kaçırmaya daha az tevessül edecekleri ve ettikleri de bir gerçektir. Vergi incelemesini ve vergi kaçağı yollarını anlatmaktır ki amaç, vergi incelemesi ile her türlü kaçağın yoklanacağı ve vergi kaçırmanın riskli bir kumar olduğu fikrini verebilmektir. Montaigne şöyle demektedir: "Aldatmaya ve aldanmaya en elverişli şeyler, bilmediğimiz şeylerdir".

V. İŞLETMELERİN KENDİ BÜNYELERİ İÇERİSİNDEKİ KİMSELERİN YAPMIŞ OLDUKLARI YOLSUZLUKLARA KARŞI ALACAKLARI TEDBİRLER

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptarın, ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Tanımdaki süreçlilik, denetimin dinamik bir faaliyet olduğunu ortaya koymaktadır. Bu süreç denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgileri tarafsızca bir ön yargıya vurmadan toplar, bunların işlenmesi, değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir. Muhasebe denetimi, mali tabloların objektif incelemesini ve bu tabloların sunulmasının doğruluğu ile ilgili bir uzmanlık görüşünün ifadesini sağlar.

İşletmelerin teknik ve personel yönünden büyüyüp, geniş alana yayılmaya başlaması, yönetimlerin de zorlaşmasına yol açmış ve dolayısıyla bizzat gözlem, nezaret ve kontrol imkânı ortadan kalkmıştır. Böyle olunca yöneticiler muhasebe ve istatistik raporlarından faydalanmak suretiyle işletmeyi kontrol etmek ve yönetmek durumunda kalmışlardır. Raporlamanın devamlılığı sayesinde yönetici çeşitli hususlarda bilgi sahibi olur. Yalnız bu raporları olduğu gibi kabul etmek, onları ve dayandıkları kayıtları devamlı surette tetkik etmek ve analize tabi tutmak şarttır. Bu tetkik ve analiz işlemine "iç denetim" denir. İç denetim sisteminin yaratılabilmesi için şu müşterek faktörler ele alınabilir:

- Yetki ve sorumlulukları uygun surette ayıran iyi bir organizasyon plânı,

- Aktifler, borçlar ile gelir ve giderlerin makul surette kontrolüne imkân verecek bir muhasebe denetim sistemi,

- Her bir departmanın fonksiyonlarını yapmada takip edeceği yol ve usuller,

Sorumluluklarla uygun sayı ve kalitede eleman.

İç denetimin bazı belirgin amaçları şöylece özetlenebilir:

1) İşletmenin, işletme politikasına bağlılığı sağlayan yöntemleri saptayarak yönetimin, teşebbüs faaliyetlerini en etkin biçimde yönetmesine yardımcı olmak,

2) Üretilen malî verilerin ve iç yöntemlerin güvenilirliğini saptamak,

3) Yeterli olmayan uygulamaları düzeltmek ya da kaldırmak,

4) Faaliyetlerin çeşitli aşamalarında gerekli değişiklikleri önermek,

5) Teşebbüs varlıklarının hertürlü zarara karşı korunması, muhasebeleştirilmesi ve ettirilme imkânlarını araştırmak,

6) Yönetim tarafından ortaya konulan politikalar arasında, koordinasyonu : ağılayabilme derecesini saptamak.

Muhasebe iç denetimi, bir muhasebe kaydı olarak hesaplara yansıyan

bir işlemin doğruluğunu ayrıntısına kadar arama biçimindeki rutin bir işin ötesinde ticari faaliyetlerin analizine ve tam donemsel araştırmalar alanına kadar uzanır.

VII. SONUÇ

Açıkgöz suçlular, devamlı olarak, işverenleri ve devleti dolandırmak için yeni plânlar ve yolsuzluklar hazırlama uğraşı içindedir. Denetmen suç girişimlerini boşa çıkarma konusunda her zaman uyanık bulunmalıdır. Bir kimsenin tek başına veya başkalarıyla suç ortaklığı halinde yolsuzluk ve kaçakçılık yapamayacağı bir muhasebe sistemi mevcut değildir. Gerek denetmen ve gerekse işveren hileyi önlemeyi, yapıldıktan sonra bulmaya yeğ tutarlar. Bir suçun önlenmesi, uğranılacak zarardan ve sonra suçluyu yakalamak ve cezalandırmaktan çok daha iyidir. Suç işlemeye yönelten dürtü, ulaşılabilecek bütün ihtimallerin başarılı önlemlerle ortadan kaldırılması halinde çoğunlukla unutulur. Bu nedenle her teşebbüste varlıkları etkinlikle koruyacak ve sağlıklı iş yöntemleri getirecek bir mali iç kontrol sistemi kurulmalıdır. Aynı şekilde devletin de vergi kaçırmaya çalışan işletme ve şahıslara karşı daima uyanık bulunması ve yolsuzluklara karşı denetleme ve kontrol işlevini hassasiyetle yerine getirmesi gereklidir.

Muhasebe belgelerinin eksiksiz ve düzenli olarak tutulması, muhasebe bilgilerinin gerçeklere uygun olup olmadığının kontrol edilerek, kanunlardaki boşlukların doldurulması gereklidir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkililerinden alınan bilgilere göre; vergi denetimlerinin daha etkin yapılabilmesi için eleman takviyesine gidilecektir. Bu nedenle Bakan Ekrem PAKDEMİRLİ, boş kadroların doldurulması emrini vermiştir.(1)

Vergi denetim elemanlarının toplam kadro sayısı; 4895 iken bunun sadece 2378'i doludur. 2517'si ise boştur. Vergi denetim elemanları ile ilgili kadrolar şu şekilde gruplanabilir:

(26.5.1989 günü itibariyle)

(1) PAKDEMİRLİ, Ekrem, Yeni Asır, günlük gazete, İzmir, 26.5.1989.

Maliye Müfettişleri	Hesap Uzmanları	Gelirler Kontrolörleri	Vergi Kontrol Memurları	TOPLAM	
91	461	481	1484	2517	BOŞ
116	327	419	1516	2378	DOLU
207	788	900	3000	4895	KADRO SAYISI

ZUSAMMENFASSUNG

Als Folge des Wachstums und der Entwicklung der Betriebe, der Kompliziertheit der Leitungen und dem Bedürfnis des Staates die Betriebe und Personen zu kontrollieren, gewann der Begriff Kontrolle, in den letzten Jahren an Wichtigkeit. Es ist sicher, dass dieser Begriff eine weite Bedeutung beinhaltet.

Um bei der Kontrolle den gewollten Ergebnis zu erhalten muss der Kontrolleur auf diesem Gebiet spezialisiert und objektiv sein. Aus diesem Grund muss ein gesundes, internes Kontrollsystem aufgebaut werden, das Betroffene bei jedem Versuch wirksam vor solchen Versuchen schützen kann. Der Staat muss auf steuerhinterziehern achten und seine Aufgabe als Kontrollorgan erfüllen.

Unterlagen der Buchführung müssen lückenlos und pünktlich vorhanden sein. Es muss kontrolliert werden, ob diese Informationen der Wahrheit entsprechen und die Steuergesetze lückenlos sind.

KAYNAKÇA

AKTUĞLU, Mehmet Ali (1984) **İhtisas Muhasebeleri**, 3 Kitap Birarada.(Tarım İşletmeleri, Banka İşletmeleri, Sigorta İşletmeleri ve Muhasebeleri), Mas Ambalâj Matbaası, İzmir.

AKTUĞLU, Mehmet Ali (1986) **Denetleme ve Revizyon**, Bilgehan Basımevi , İzmir.

ANONİM (1969) **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Yayınlarından, No.128, Ankara.

ARKUN, Osman Fikret (1980) **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, İstanbul .

HİÇŞAŞMAZ, Mazhar (1982) **İşletme Hesaplarının İncelenmesi (Revizyon ve Kontrol)**, Ankara .

PEKİNER, Kâmuran (1975) **İşletme Denetimi (İşletme Analizleri)**, İstanbul .