

## Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi

Serap AÇIK (\*)

**Öz:** “Hile” kelimesi, bir takım çıkarlar sağlamak amacıyla birilerini yanıltacak davranışta bulunmak demektir. Dolayısıyla, herhangi bir işte hileye başvurulması sonucu, bazı kişiler bundan zarar görmektedir. Muhasebe alanında yapılan hilelerden de çok geniş bir kitle hatta tüm toplum etkilenmektedir. Muhasebe hilelerinin en önemli etkilerinden biri, devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesi, diğeri ise muhasebe mesleğine olan güveni ortadan kaldırmasıdır. Bu çalışmanın amacı; muhasebe hata ve hilelerinin ortaya konulması, hangi amaçlarla yapıldıklarının, muhasebe hilelerine başvurulurken hangi yöntemlerin kullanıldığının ve vergi hukuku açısından incelenmesidir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Hataları, Muhasebe Hileleri, Hileler ve Vergi Cezaları

### Investigation of Accounting Fault and Fraud in Terms of Tax Law

**Abstract:** The word “Fraud” means the deceptive trick which is committed to mislead someone in order to gain some advantages. Therefore, as a result of the use of fraud at any work, some people suffer from it. Very wide range of community and even the entire community is affected by the fraud in the field of accounting. One of the most important effects of the accounting fraud is to affect the tax which is the most important income of the country and the other is to eliminate the credibility of the accounting profession. The aim of this study is to investigate the accounting fault and fraud, what purposes of the use them and which method used in accounting fraud in terms of tax law.

**Keywords:** accounting fault, accounting fraud, fraud and tax penalty

\*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi Oltu Meslek Yüksek Okulu.  
(e-posta: sacik@atauni.edu.tr)

## Giriş

Muhasebe hilesi; belli amaçlarla işletmelerin işlem, kayıt, belge ve raporlarında bilinçli bir şekilde tahrifler yapılmasıdır. İşletmelerde yaşanan muhasebe hileleri günümüzde büyük bir sorun haline gelmiştir. Yapılan muhasebe hilelerinden küçük bir kesim büyük yararlar sağlarken, çok geniş bir kesim de olumsuz etkilenmektedir. Muhasebede yapılan hileler işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine yol açmakta, ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemekte ve özellikle muhasebe mesleğine olan güveni azaltmaktadır. Muhasebe hilelerinin en önemli etkilerinden biri, devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesidir. Hileye karışmanın birçok amacı olabilir. Hile yapanlar, bu amaçlarını bir takım yöntemler

kullanarak gerçekleştirmektedir. Bu yöntemler işletmenin türüne ve özelliklerine bağlı olarak değişebilmektedir. Genel olarak hileler, ya işletmeyi olduğundan iyi göstermek ya da olduğundan kötü göstermek amacıyla yapılmaktadır (Bayraktar, 2007, s.12).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) Türk vergi sisteminin en temel kanunudur. Vergi kanunlarımızın temelini oluşturan bu kanun, vergi suçlarının da temel hükümlerinin yer aldığı bir kanun'dur. Bu suçlardan bir tanesi; ancak, en az bilinenlerinden birisi, muhasebe hilesidir (Gürsoy, 2009, s.203).

Bu çalışmadaki amacım, muhasebede yapılan hata ve hileleri, bunların vergi yasaları karşısındaki durumu hakkında literatürde yer alan farklı görüşleri ortaya koyarak işletmelerin bu konudaki uygulamalarına katkı sağlamaktır.

## I- Muhasebe Hakkında Genel Bilgiler

Muhasebe; İşletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere (ticari işlemler) ait bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, elde edilen sonuçların rapor halinde ilgili kişilere sunulması ve bu bilgilerin analiz edilip yorumlanmasıdır (Küçüksavaş, 2010, s.5).

Muhasebe sistemi hemen hemen her örgütte yer alan temel sayısal bilgi sistemidir. Bu sistem üç farklı amaçla bilgi sunmalıdır.

- İşletme içi bilgi gereksinmesi,
- İşletme içi ölçümleme gereksinmesi,
- İşletme dışı bilgi gereksinmesi.

İşletme içi bilgi gereksinmesinde maliyet yönetimi ve faaliyetlerin planlanması ve kontrolü hususunda yöneticilere bilgi sunulmaktadır.

İşletme içi ölçümleme bilgi gereksinmesinde, mal ve hizmetlerin fiyatlandırılması, önem verilmesi ve önem verilmemesi gereken ürünlerin seçilmesi, teçhizatlarla yatırım yapılması ve işletmenin tümünü kapsayan politikaların belirlenmesi ve uzun vadeli planlama yapılması gibi konularda yöneticilerin stratejik ve taktiksel kararlar almalarında bilgiye ihtiyaç vardır.

İşletme dışı bilgi gereksinmesinde, yatırımcılar, hükümet otoriteleri ve diğer işletme dışındaki menfaat gruplarının bilgi ihtiyaçlarının finansal tablolar yardımıyla raporlanarak giderilmesi söz konusudur (Karcıoğlu, 2000, s.7).

## II- Muhasebede Yapılan Hata ve Hileler

### A-Hata ve Hile Kavramı

TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve hatalara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı) hatayı şu şekilde tanımlamaktadır: (TMS, 2005, s.12)

“Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.”

Kasıtlı yapılmış hata kavramını, Sermaye Piyasası Kurulu Seri:X No:22(Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ) hile ve usulsüzlük olarak tanımlamaktadır. 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.

Hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıklardır (SPK, 2006, s.27).

Bu tanımlara göre, hata ve hile arasındaki temel fark, kasıt unsurudur.

### B- Muhasebe Hataları

Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Genelde kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır. İşletmelerin muhasebe kayıtlarında belli başlı muhasebe hataları "5" başlık altında toplanabilir.

- **Matematik hataları:** Muhasebe sisteminde yapılmak durumunda kalınan hesaplama işlemlerindeki yanlışlıklardır. Genellikle hesapların bakiyeleri hesaplanırken yapılan toplama veya çıkarma hataları şeklinde ortaya çıkar.

- **Kayıt hataları:** Belgeleri muhasebeleştirirken kayıtlarda yapılan rakam ve hesap yanlışlıklarına denir. Kayıt hatalarını üç grupta toplamak mümkündür:

1-Belgelerdeki rakamın defter kayıtlarına yanlış yazılmasıdır. Bu hata çoğunlukla rakamda yer alan sıfırların eksik ya da fazla yazılması veya takdim tehir diye adlandırılan rakamların yer değiştirmesi şeklinde kendini gösterir.

2- Bir işlemin yanlış algılanması sonucunda ait olduğu hesaba değil başka bir hesaba kaydedilmesidir.

3- Muhasebeleştirme sırasında ilgili hesabın borç ve alacağının karşılaştırılması biçiminde ortaya çıkar.

- **Nakil hataları:** Yevmiye defterlerindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya veya defter-i kebir gibi başka bir deftere aktarılırken yapılan yanlışlıklardır.

Nakil hataları iki şekilde yapılmaktadır.

1- Yevmiye defterindeki muhasebe kaydının başka bir sahifeye veya deftere aktarılırken rakamda hata yapılması şeklinde olur.

2- Nakil sırasında ilgili hesapta yanlışlık şeklinde olur.

- **Unutma ve tekrarlama:** İşletmeye ait alış, satış, gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç alınmaması unutma hatasıdır. Tekrarlama ise unuttuğunuz tersine bir işlemin defter kayıtlarına iki defa kaydedilmesidir. Mükerrer kayıt da denilen bu hata çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı ile hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesi olarak görülür.

- **Bilanço hataları:** Bilanço hataları üç grup halinde ele alınabilir.

1- İşletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlemesi ile amortisman ve

karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasa hükümlerine uygun hareket edilmemesi suretiyle ortaya çıkan hatalardır. Kısaca bu tür hatalara değerlendirme hataları da denilebilir. Dönem sonundaki mal mevcudunun yüksek veya düşük değerlendirilmesi, aktifleştirilip amortisman tabii tutulması gereken harcama doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıkların yanlış ayrılması belli başlı değerlendirme hatalarıdır.

2- Bilançoda niteliği belirsiz ve kapalı hesapların bulunmasıdır. Bu tür hesaplar bilançonun açık, anlaşılır olma niteliğine uymaz. Bilanço üzerinden işletme ile ilgili sağlıklı analiz yapılmasını önler. Tek Düzen Hesap Planı uygulamasında bu sakınca büyük ölçüde giderilmiştir.

3- Aktif ve pasif hesapların karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Alacaklar ve borçlar hesabının karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Bu hataların dönem sonucuna hiçbir etkisi olmaz ama bilançonun açıklık, sadelik, anlaşılır olma ilkelerine aykırıdır. Bilanço analizlerini güçleştirir, yanıltıcı olabilir (Katkat, 2007, s.103-105).

### C-Muhasebe Hileleri

Hile, bir veya birçok nedenle bir kişinin başka bir kişiye karşı haksız üstünlük sağlanması olarak tanımlanmaktadır. Hileli eylemler; yalan, gerçeği çarpıtma, oyun, kurnazlık gibi olumsuzlukları içerir ve çoğu zaman güvenliği ihmal etmeyi gerektirir. İşletmeler açısından konuya baktığımızda ise hile, işletmeyi zarara ve varlık kaybına uğratmaya yönelik kasıtlı ve kötü niyetli her türlü girişim olarak tanımlanabilir (Sürmeli, 2010, s.268).

Hile, bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak yanlış kullanımı veya uygulanması ile bir çalışanın kişisel yarar sağlama çabasıdır. Aynı zamanda hile, kasıtlı olarak yapılan, gerçeklere, adalete, dürüstlüğe ve eşitliğe karşı aldatma, yalan söyleme ve dolandırma faaliyetidir (Bozkurt, 2001, s.5).

Muhasebe hilesi, belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir. Muhasebe hileleri muhasebe hatalarının tersine bilinçli olarak yapılırlar (Terzi, 2012, s.52).

Muhasebe hilesine başvurmanın çeşitli amaçları vardır. Bunları şöyle sıralamak mümkündür:

- Zimmetlerin gizlenmesi,
- Ortakların birbirini yanıltma istekleri
- Daha az kar dağıtma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
- Vergi kaçırma düşüncesi.

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Hilenin, belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine bilerek yapıldığından tespit edilip, ortaya çıkarılması son derece güçtür (Katkat, 2007, s.106).

Bir başka tanımla, muhasebe hilesi, hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlanabilir (Bayraktar, 2007, s.14).

Hilenin ana unsurları şunlardır (Bozkurt, 2001, s.6):

- Gizli yapılan bir faaliyettir.
- Hile yapan kendine bir yarar sağlar.
- Kesinlikle bir kasıt unsuru vardır.
- Her durumda işletme zarar görür.

Bir kişinin çalıştığı işletmede hile yapmasına neden olarak, bilinen veya bilinmeyen çok çeşitli unsurlar olabilmektedir. Ancak bazı unsurların bir araya gelmesi durumunda hile eylemi kaçınılmaz olmaktadır. Bir işletme çalışanın hile yapması için gerekli olan üç unsurun varlığı hile üçgenini oluşturmaktadırlar. Bu unsurlar;

- **Baskı:** Çoğu zaman yöneticiler finansal sonuçların iyi gözükmesini isterler. Çünkü alacakları ücretler, primler ve işlerini sürdürmeleri buna bağlıdır. İşletmede çalışanlar ise uyuşturucu, kumar vb. nedenlerle fazla paraya ihtiyaç duymaları durumunda, bu kişiler muhasebe bilgileri üzerinde hileye başvurabilirler. Bu tür baskılar genellikle kişisel ve parasal çıkarlar için ortaya çıkmaktadır.

- **Haklı gösterme:** Hile üçgeninin ikinci faktörü, haklı göstermedir. Yöneticiler ve çalışanlar yaptıkları hileli davranışlar için kendilerini dürtüst ve haklı gösterecek birçok

bahane yaratırlar. Örneğin nakit hırsızlığı yapan çalışanlar, bunun hırsızlık değil ödünç alma olduğu konusunda kendilerini ikna ederek, yaptıkları hileyi haklı göstermeye çalışırlar. Yöneticiler ise, muhasebe bilgisi raporlarını çarpıtırken, bu sahteciliği işletme ve çalışanlar için yaptıklarına kendilerini inandırmaya çalışırlar.

- **Fırsat:** Bir çalışanın hile yapabilmesi için, bunu yapacak uygun bir konumda bulunması gerekir. Bir başka deyişle, çalışan ve yöneticilerin belge ve kayıtlarda hile yapabilmeleri için, gerekli yetkilere sahip olmaları gerekir (Sürmeli, 2010, s.268).

#### **D- Muhasebede Hile Yöntemleri**

Muhasebe hile yöntemleri çok sayıda olmakla birlikte, bu yöntemleri altı ana grup altında toplamak mümkündür.

**1. Kasdi Hatalar:** Muhasebe hataları bilgisizliğe ve dikkatsizliğe dayanır. Ancak, bu yanlışlıklar belli amaçlarla sistematik olarak yapılırsa kasdi hata olur ve muhasebe hilesi sayılır. Bu yöntemde, işlemler veya hesaplamalar üzerinde bilerek bir takım yanlışlıkların yapılması söz konusudur. Dolayısıyla, burada yapılan hata değil, hiledir. Ancak, yapılan yanlışlığın hata mı yoksa hile mi olduğunun tespiti genellikle çok zordur. Yapılan yanlışlıkta kasit unsuru ispat edilemiyorsa, o yanlışlığı muhasebe hatası olarak kabul etmek gerekir

**2. Kayıt Dışı İşlemler:** İşletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Bir işletmede kayıt dışı işlemlerin varlığı, o işletmenin defter kayıtlarının gerçek durumu göstermesini engeller. Kayıt dışı işlemler fatura almamak, fatura düzenlememek veya mevcut olan faturayı gizlemek suretiyle yapılır. Kayıt dışı işlem, satış gelirini gizleyerek, vergi kaçırma amacı ile yapılır. Kayıt dışı işlemlerle sağlanan kaynaklar ya işletme dışında bir yerde (bankalardaki özel hesaplar gibi) toplanır yada bilançonun pasifinde yer alan kapalı hesaplar içinde gizlenir (Altındağ, 2001, s.688).

**3. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt:** İşletme faaliyetleri düzenli bir biçimde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemlerin yapıldığı tarih önemlidir ve kayıtların o tarih itibarıyla yapılması gerekir. İşlemin gerçekleşme zamanı ile kayıt altına alınma zamanı karıştırılmamalıdır. Kayıt zamanı, muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süredir ve ilke olarak on gündür. Yapılan işlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibarıyla kaydedilmesi gizli bir amacın varlığına işaret eder. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yılsonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraki bir tarihe

birakılması veya işletmenin likidite durumunu iyi göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi hileler buna örnektir

**4. Uydurma Hesaplar:** Bu yöntemde, hasılatı gizlemek veya maliyetleri şişirmek amacıyla fiktif kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılır. Bu hesaplar kullanılarak yapılan işlemler olduklarından farklı şekillerde kayıtlara yansıtılmış olur. Bu amaçla

açılmış olan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır. Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek için kullanılır. Burada hem işlem hem de belge vardır, ancak, işlem ile belgenin içeriği birbirinden farklıdır. Bu yönetime bir başka hileyi gizlemek amacıyla başvurulur.

**5. Belge Sahtekârlığı:** Belge sahtekârlığı, belgeler yoluyla yapılan bir muhasebe hilesi türüdür. Belge sahtekârlığı, muhasebe hile yöntemleri içinde en çok başvurulan yöntemlerden biridir.

Belge sahtekârlığı iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, hem belgenin kendisinin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu, tam anlamı ile sahte belge kullanımınıdır. İkincisi ise, belgenin kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu yöntemde, belgede yer alan miktar veya fiyat, olduğundan farklı gösterilir. Dolayısıyla, belge gerçekleşen işlemi olduğundan farklı gösterir. Bu tür belgelere de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge denir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının tespit edilip, ortaya çıkarılması oldukça güç bir iştir. Bu nedenle, belge sahtekârlığı en çok başvurulmuş muhasebe hile yöntemlerinden biridir.

Sahte belge kullanımının ilk madde ve malzeme alımlarında daha yaygın olduğu görülmektedir (belgeler.com).

**6. Bilançonun Maskelenmesi:** İşletmenin mali yapısı ile kârlılık ve likiditesi hakkında yanlış, yanıltıcı bilgi vermek ya da bu yönde imaj oluşturmak amacıyla bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesine bilançonun maskelenmesi denilir.

Bilanço çıkarmak envanter çalışmalarının bir parçası ve son aşaması olduğundan bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerlendirme sırasında yapılır. Bilançonun maskelenmesi olumlu ve olumsuz yönde olmak üzere iki şekilde olmaktadır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden yüksek değerlendirilirse, amortisman ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse, işletmenin likiditesi artırılır ve borçları azaltılırsa bilanço olumlu yönde maskelenmiş olur. Kıymetlerin düşük değerlendirilmesi halinde ise bilanço olumsuz maskelenmiş olur. Olumsuz yönde maskeleyen, maliyetler şişirilir, giderler arttırılır, gelirler olduğundan düşük gösterilir ve böylece işletmenin kârı olduğundan daha az gösterilmiş olur.

Bilançonun olumlu yönde maskelenmesine bilanço güzelleştirme adı verilmektedir. Bilanço güzelleştirmesinin belli başlı amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kâr dağıtmak,
- İşletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek,
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Vergi ödeyebilmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek.

Bilanço güzelleştirmeye, çoğunlukla bankalara karşı daha fazla kredi almak ve işletmenin imajını güçlendirmek için başvurulur. Bazen de, vergi ödeme isteği amaç olabilmektedir. Bilançonun olumsuz yönde maskelenmesinin amaçları ise şu şekilde sıralanabilir.

- Vergi kaçırmak,
- Kar dağıtmamak veya az dağıtmak,
- Hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak (alomaliye.com).

#### E- Muhasebe Hilesi Örnekleri

**Örnek1:** A işletmesi, kârlılığının yüksek olduğunu düşünmüş ve kârlılığını azaltıp, daha az vergi ödemek istemiştir. Gider ve maliyetlerini sabit tutarak, hasılatını azaltmak suretiyle, bunu yapabileceğini düşünmüştür. Bunun için kullandığı yöntem şu şekildedir. İşletme, satışları sonucunda elde ettiği çekleri, kendisinin değil de ortağınınmış gibi kayıtlarına almaktadır. Bunun için şu muhasebe kaydı yerine,

101- Alınan Çekler	118
600 Yurtiçi Satışlar	100
391 Hesaplanan KDV	18
Çek karşılığı satış	

Şu muhasebe kaydını yapmıştır:

101- Alınan Çekler	118
331 Ortaklara Borçlar	118
Ortaklardan çek alınması	

Bu şekilde işlem yaparak, 100 lira hâsılat ve 18 lira tutarında KDV'yi gizlemiştir. Bu kayıtlar, muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunu teşkil etmektedir. Manevi unsur ise, işletmenin vergi ödememek isteği ile bu kaydı hileli olarak yapma niyetidir.

**Örnek2:** B işletmesi, almış olduğu bir ihalede çok yüksek kâr elde etmiştir. Kârını dolayısıyla ödeyeceği vergiyi düşürmek istemektedir. İhale devlet ihalesi olduğu için hasılatını gizlemeyi başaramamaktadır. Devlet ihaleleri ile ilgili vergi incelemelerinde öncelikle sahte belge hususunun inceleneceğini ve sahte belge kullandığının tespiti durumunda ciddi ceza alacağını düşündüğü için elindeki gerçek gider belgelerini fazla basamak ile kaydetmeye karar vermiştir. Bunun için şu muhasebe kayıtları yerine,



---

150- İlk Madde ve Malzeme	100	
191- İndirilecek KDV	18	
320- Satıcılar		118
Kredili ilk madde ve malzeme alımı		

---

---

710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	100	
150- İlk Madde ve Malzeme		100
İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi		

---

Şu muhasebe kayıtlarını yapmıştır:

---

150- İlk Madde ve Malzeme	1000	
191- İndirilecek KDV	180	
320- Satıcılar		1180
Kredili ilk madde ve malzeme alımı		

---

---

710- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1000	
150- İlk Madde ve Malzeme		1000
İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi		

---

Bu kayıtlar ile mükellef, 900 TL fazladan gider yapmış gibi gözükmüş. 162 TL fazladan KDV indirimini yapma şansı bulmuştur. Bu tarz kayıtlar **“sehven yapılmıştır”** bahanesinin en rahat kullanılabilceği kayıtlardır. Zira burada niyeti tespit etmek çok zordur. Ancak aynı sene içerisinde defalarca yapılmış ya da bir seferde çok yüksek montanlı yapılmış ise artık bunun sehven yapıldığının söylenmesi abes olacaktır. Yine burada, satıcıya olan gerçek ödemesini ilerde yaptığıında, satıcının cari hesabı bu fazlalıklar nedeniyle hep alacaklı kalacaktır. Bu ise bilançoda izlenmeye devam edecektir. Ancak bu kalabalık bilançolarda fark edilmeyecektir (Gürsoy, 2009, s.5).

### III-Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi

#### A-Vergi Kaçırmaya Yönelik Muhasebe Hileleri

Muhasebe hilelerine başvurma sebeplerinden en önde geleni vergi kaçırma dır. Bu amaçla mükellefler çeşitli yöntemlere başvururlar. Bunlardan en önemli olanları şunlardır.

**1-Satış yolsuzlukları:** Satılan mal bedellerinin veya görülen hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmeden iş sahiplerince açıktan tahsil edilmesine satış yolsuzluğu denir. Bu da dört şekilde gerçekleşir; Gizli satış, Fatura sahtekârlığı, Uydurma firmalara satış, Zarar satışı.

**2-Alış yolsuzlukları: Dönem** kazancını azaltıp, vergi kaçırmaı amaçlayan alış yolsuzlukları da üç şekilde yapılabilir; Kayıt dışı alış, Yüksek bedelle alış, Alış iskontolarını kayıt dışı bırakma.

**3-İşletme giderlerini yükseltme:** Gelir tablosunda yer alan maliyet ve giderlerin herhangi birinin hileli yollarla artırılması suretiyle dönem kârı azaltılabilir. İmalat giderleri içinde yolsuzluğa en uygun kalemlerden birisi amortismanlardır. Amortismanına tabi olmayan kıymetleri amortismanına tabi tutmak, amorti edilen kıymeti yeniden amortismanına tabi tutmak ve yüksek oranda amortisman ayırmak bunun en güzel örnekleridir. Giderleri yükseltmenin bir diğer yolu aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken harcamaların doğrudan gider yazılmasıdır.

#### 4- Özel giderleri işletmeye aktarma: Bu giderlerin belli başlıları şunlardır:

- Ev giderleri: Aydınlatma, ısıtma, haberleşme, su, kapıcı, hizmetçi, giyim giderleri.
- Şahsi giderler: Yolculuk, misafir ağırlama, yardım, bağış, hediyeler, tatil giderleri gibi.
- Mali giderler: Özel borç faizi, şahsi sigorta primi gibi .

**5. Değerleme hileleri:** Değerleme gününde işletmenin mevcut mal, borç ve alacakları belli usullere göre değerlendirilir. Mal stoklarının değerlendirilmesi önemlidir. Dönem sonu stoklarının değerinin düşük veya yüksek olması, uzun dönemde işletmenin kazancını değiştirmez ama dönem kaymasına yol açar. Stok değerlemesinin düşük yapılması o dönem kazancının eksik, takip eden dönem kazancının ise fazla çıkması sonucunu doğurur. Değerleme aracılığıyla dönem kazancını ve vergi matrahını ayarlama imkanı olduğundan, işletmeler bunu istisnadan faydalanma veya zarar mahsubu amacıyla uygulayabilirler. Bir başka değerlendirme hilesine yeni kurulan şirketlerde rastlanır. İşletmelerin ilk yılları genellikle zararlıdır ve zararların mahsup süresi sınırlıdır. Bu yüzden mahsup düşmemek için bir kısım giderlerini sabit kıymetlerin maliyetine atıp, amortisman yolu ile itfa edebilirler.

**6. Arıza giderleri gizleme:** Alınan çeşitli tazminatlar (sigorta tazminatı gibi), amorti edilip tahsilane olanak kalmayan alacaklardan yapılan tahsilatlar, fatura dışı sağlanan özel

indirim veya iskontolar ile hurda, deşe, ıskarta ve artıkların satış hasılatı gibi unsurlardır (Altındağ, 2001,s.692-693).

### **B-Vergi Hukukunun Muhasebeden İstedikleri**

Vergi ödeme gücü kriteri olarak, bir zamanlar sahip olunan varlıklar (köleler, hayvanlar, gayrimenkuller, kaldırılan ürün miktarı vb.) esas alınırken, ticaret ve sanayinin gelişmesiyle temel vergileme ölçüsü gelir olmuştur. Gelirin vergilenmesiyle (gelir ve kurumlar vergisi) birlikte devletler, alacakları vergiyi sağlıklı bir şekilde hesaplayabilmek ve faaliyet sonuçlarıyla gelirin vergilenmesine ilişkin ilke ve esaslar arasında uyum sağlamak için muhasebeye büyük bir önem vermişler ve çeşitli müdahalelerde bulunmuşlardır. Örneğin gelirin dönemsel olma özelliğine paralel olarak muhasebede dönemsellik kavramı ve bunun sonucu olarak gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelirin safi veya net olma esasına paralel olarak maliyet esası kavramı, değer olarak ifade edilme ve hesaplanma esasına paralel olarak parayla ölçülme kavramları benimsenmiştir. Söz konusu müdahalelerin muhasebe disiplininin gelişmesine olumlu katkıları olduğu kadar özellikle ekonomi ve iş hayatındaki gelişmelerle uyumlu olmadıkları durumlarda önemli boyutlarda olumsuz katkıları olmaktadır. Asıl olan ekonominin dinamikliği ve bunun sonucu olarak gelirlerin ve dolayısıyla vergilerin artmasıdır (Hacıosmanoğlu, 2001, s.22).

Mükellefler vergi usul kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki amaçları sağlayacak şekilde tutarlar:

- 1.Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
- 2.Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
- 3.Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
- 4.Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- 5.Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek ( 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.171).

Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uygun olmak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standart-

ları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir ( 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Md.175).

Vergi hukuku, vergi gelirlerini arttırmayı amaçlamış olmasına rağmen muhasebeyi ilgilendiren ve muhasebe uygulamalarını yönlendiren önemli hükümlere yer vermiştir.

### **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler şunlardır:**

- Defter tutmaya ilişkin esaslar (171-214.maddeler)
- Kayıt nizamına ilişkin esaslar (215-219.mddeler)
- Vesikalara ilişkin esaslar (227-Mük. md.242 )
- Değerleme Esasları (258-312. maddeler)
- Amortisman ve Amortisman tabi malların satılmasına ilişkin esaslar (313- 330.maddeler)

### **C- Vergi yasalarında yapılan değişikliklerin muhasebe uygulamasına etkisi**

Vergi yasaları ve uygulamaları gerek mevcut şekliyle gerekse de zaman zaman yapılan değişikliklerle, muhasebe uygulamasını büyük ölçüde yönlendirmektedir. Muhasebenin kendi kurallarını ortaya koyması ve bunu uygulaması, yürürlükteki hükümler karşısında pek mümkün değildir. Yapılan muhasebe işlemleri, ticari karı ortaya çıkarmakta daha sonra mali karı bulmak için yapılan işlemlerin (özellikle de gider hesaplarının kayıt işlemleri) belli bir kısmı kabul edilmemektedir. Örneğin; kıdem tazminatı karşılıkları, binek otomobillerinin motorlu taşıtlar vergisi, vadeli çekler için ayrılan amortismanlar, perakende satış yapanlarda, son iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilmeyen alacakların, ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, işin devam ettiği yıllar süresince kar-zarar beyan edilmeyişi, vergi yasalarının muhasebeye ve dönem karının her yıl itibariyle belirlenmesini engellemesine canlı bir örnektir.

Günümüzde muhasebe uygulaması, vergi muhasebesine dönüşmüş durumdadır. Hesapların işleyişi, birbiriyle olan ilişkisi, yansıtma hesapları ve dönem sonundaki diğer işlemlerin bilinmesi hatta çok iyi bilinmesi yeterli değildir. Bunların da ötesinde, vergi mevzuatının ve uygulamasının çok iyi bilinmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak yukarıdaki açıklamalardan ve verilen örneklerden de fark edileceği gibi, vergi yasalarının muhasebe ile yakın bir ilişkisi bulunmaktadır. Yapılan kimi değişiklikler, muhasebeyi bütünüyle yönlendirebilmektedir. Zaman zaman da muhasebe kendi kurallarını dahi uygulayamamaktadır. Sağlıklı ve kurallara uygun bir şekilde işleyen bir muhasebe, ülkemiz vergi sistemi yönünden de son derece önemlidir.

### **D- Vergiden Kaçınmak İçin Yapılan Hata Ve Hilelere Karşı Vergi Hukukuna Göre Uygulanan Cezalar**

Toplumsal yaşamı düzenleyen ve kişilere belli görevler yükleyen kuralların eksiksiz uygulanmasının sağlanabilmesi için, kurallara uymama halinde bir takım yaptırımlarla

karşılaşacağıının öngörülmesi gerekir. Bu yaptırımların bir türü de cezadır. Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler için öngörülen cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında düzenlenmiştir. Anılan Kanunun ilgi bölümünde cezayı gerektiren fiiller, bu fiillerin tespit edilmesi, cezaların kesilmesi, ortadan kalkması gibi konularda geniş düzenlemeler yapılmıştır.

Sözü edilen Kanunun 331'nci maddesine göre, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi suçu, vergi kanunlarına aykırı hareket etme fiilidir.

Vergi usul kanununda yer alan cezalar şunlardır:

**1. Vergi Ziyayı Cezası:** Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesine göre, vergi ziyayı (kayıbı), mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesine göre, vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyayı, 359. Maddede yer alan suçlardan dolayı olursa, ceza 3 katı daha fazla uygulanır.

**2. Usulsüzlük Cezası:** Kanunların vergi uygulamaları bakımından koydukları bazı şekil ve usul hükümleri vardır. İlgililerin bunlara uymaları zorunludur. Bu şekil ve usul hükümlerine uymama usulsüzlük cezası olarak nitelendirilmiştir.

Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamalesinin yapılmamış olması gibi fiiller I. derecede usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerdir.

**3. Özel Usulsüzlük Cezası:** Özel usulsüzlük cezası gerektiren fiiller, genellikle mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet verecek ve muhtemel bir vergi suçu işlemeye götüreceği nitelikte olan belge düzeni ve kayıt nizamına ilişkin kanunda yer alan hükümlere gerektiği şekilde uyulmaması fiilleridir.

Özel usulsüzlük cezası, vergi idaresinin yıl içinde yapacağı denetlemelerde vergiyi doğuran olaylarla belge ve kayıtlar arasında ilişki kurularak vergi ziyasına yol açacak suçların zamanında önlenmesini sağlamaya yöneliktir.

Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerdir. Bu kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 4000 TL lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

**4. Hürriyeti bağlayıcı cezalar:** Vergi kanunlarına aykırı bazı fiiller vergi cezaları dışında ceza mahkemesinde de yargılanmayı gerektirmektedir. Bu fiiller, hürriyeti bağlayıcı cezalarla yaptırım altına alınmışlardır. Bunların başında kaçakçılık suçu gelir. Kaçakçılığa iştirak halleri, vergi mahremiyetinin ihlali ile mükellefin özel işlerini yapan memurlara ilişkin düzenlemeler de diğer suç ve cezaları oluşturur.

4369 sayılı Kanunla değiştirilen biçimiyle, kaçakçılık cezasını oluşturan suçlar ve cezaları iki ana grupta toplanmıştır. Birinci grupta belirtilen fiiller için öngörülen ceza altı aydan üç yıla kadar hapis cezası olup paraya çevrilebilmesi kabul edilmiştir. İkinci grupta belirtilen fiiller için öngörülen ceza ise on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası olup paraya çevrilebilmesi olanağı yoktur. Bu fiiller iki grup halinde madde metninde yer almaktadır.

Birinci grup; Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

- Defter kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler
- Yanıltıcı belge düzenleyen veya bu belgeyi kullananlar

İkinci grup; Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler
- Defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar
- Belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri
- Belgeleri Maliye bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya kullananlar.

#### **Sonuç**

İşletmelerde yapılan muhasebe hileleri günümüzde büyük bir sorun haline gelmiştir.

Yapılan muhasebe hilelerinden küçük bir kesim büyük yararlar sağlarken, çok geniş bir kesim de olumsuz yönde etkilenmektedir. Muhasebede yapılan hileler işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine yol açmakta, ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemekte ve özellikle de muhasebe mesleğine olan güveni azaltmaktadır. Muhasebe hileleri-

nin en önemli etkilerinden biri de, devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesidir. Öte yandan, büyük şirketlerin büyük çaplı muhasebe hileleri yapmaları ve bunun sonucunda da hak edilmeyen büyük kazanımlar elde etmeleri ülkedeki zengin ile fakir arasındaki uçurumu derinleştirmekte, bu da sosyal açıdan bir takım problemlere yol açmaktadır.

İşletmelerde muhasebe hilelerine başvuranlar, hileleri belirli amaçlarla, bir takım yöntemleri kullanarak gerçekleştirmektedirler. Hile yapanların amaçları genel olarak iki grupta toplanmaktadır. Bunlardan birincisi, işletmeyi olduğundan iyi göstermek; ikincisi ise, işletmeyi olduğundan kötü göstermektir. Dolayısıyla, kullanılan yöntemler de, işletmeyi olduğundan iyi gösterebilecek düzenlemeler ve işletmeyi olduğundan kötü gösterebilecek düzenlemeler şeklinde iki ana gruba ayrılabilir. İşletmelerin durumunu olumlu veya olumsuz gösteren düzenlemeler; işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin taraflı davranışı sonucu, üçüncü kişilerin aleyhine, çıkar için yapılan hilelerdir. Bu hilelerden zarar görenler devlet, alıcılar, ortaklar ve pay sahipleri, borç verenler ve bazen de işletmenin kendisi olabilmektedir. İşletme yönetimi tarafından yapılan hilelerin nedenleri; zimmetlerin gizlenmesi, ortakların birbirini yanıltma isteği, daha az kâr dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği, vergi kaçırma düşüncesi, kişisel çıkar sağlama, hilelerin çeşitli yöntemlerle kolayca yapılabilmesi ve aşırı rekabete dayanan baskılarla karşı karşıya kalmaları şeklinde sıralanabilir.

İşletmeler tarafından yapılan hilelerin gerçekleştirilmesinde kullanılan yöntemler ise genel olarak; kayıt dışı işlemler, kasti hatalar, belge sahtekârlığı, işlemden önce veya sonra kayıt, uydurma hesaplar kullanma ve bilançonun maskelenmesi şeklinde sıralanabilir.

Yol açtığı sorunların ve etkilerinin büyük çaplı olması nedeniyle, muhasebe hileleri olgusu ilgili kurumlar ve kişiler tarafından özenle üzerinde durulması gereken bir konudur. Konuya ilişkin cezai müeyyideler gözden geçirilmeli ve hile yapanları caydıracak önlemler alınmalıdır. Özellikle de, daha yaygın bir şekilde başvuru alan hile yöntemleri için gerekli tedbirler alınmalıdır. Muhasebe hilelerini engelleyecek veya ortaya çıkarabilecek önlemlerin alınması için kullanılan yöntemlerin ve hilelere başvurunun altında yatan amaçların iyi bir biçimde analiz edilmesi gerekmektedir. Böylece, hileleri önleyebilecek veya ortaya çıkarabilecek daha rasyonel adımlar atılabilir. Muhasebe hileleri ile yapılan yolsuzlukların ekonomi ve sosyal hayat üzerinde ciddi sorunlara yol açması, ilgililerin konuya daha bir özenle eğilmelerini gerekli kılmaktadır.

### **Kaynakça**

- Altındağ, M. ( 2001). Vergi ve Revizyon Rehberi (Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı). İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Karcıoğlu, R. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar. Erzurum: Aktif Yayınevi.

- Küçüksavaş, N. (2005). Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması (Genişletilmiş 10. Baskı). İstanbul: Kare Yayınları.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1999). Denetim İlke ve Esasları (Güncelleştirilmiş 2. Baskı). İstanbul: Yıldız Ofset.
- Sürmeli, F. (2010). Muhasebe Bilgi Sistemi. Eskişehir: Açık öğretim Fakültesi Yayınları No:860.
- Bayraktar, A. (2007). Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi. (Doktora Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Katkat, M. (2007). Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozkurt, N. (2000). “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”. Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan: 15 – 22.
- Hacıosmanoğlu M.Ç. (2001) “Yeni Bir Bin Yıla ve Yüz Yıla Başlarken Muhasebe ve Vergi Sistemlerine Eleştirel Bir Bakış”. Vergi Dünyası, Sayı 237, s.22-30.
- Terzi, Serkan. (2012). “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 54, Nisan 2012, ss.51-64.
- <http://www.belgeler.com/blg/2ie8/muhasebe-hata-ve-hileleri> Erişim: 12.12.2012
- <http://www.alomaliye.com/halil> Söyler İşletmelerde yapılan hileler 3.htm Erişim: 12.12.2012
- [www.hellac.com/konugoster.asp?id=215](http://www.hellac.com/konugoster.asp?id=215). - Mali Müşavir Ferdi Asım HELLAÇ
- Gürsoy, H. Muhasebe Hilesi . Yaklaşım / Kasım 2009 / Sayı: 203
- TMS (2005). Türkiye Muhasebe Standartları: TMS 8 -Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı. Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları.
- Sermaye Piyasası Kurulu Seri: X No:22sayılı Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. 12.06.2006.Tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.