

Hasılatın Tespiti ve Hasılat Hilelerinde Denetçinin Rolü

Dr. Öğr. Üyesi GÜLÇİN YILDIRIM

İstanbul Sebahattin Zaim Üniversitesi

gulcin.yildirim@izu.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-3877-6774>

Gönderilme Tarihi: 11.09.2019 Kabul Tarihi: 16.09.2019

Öz

Hasılat, şirket performansını değerlendirmek isteyen yatırımcılar ve pay sahipleri için temel performans göstergelerinden biridir. Hasılatın tespiti genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından önemli bir konudur. Hasılatın muhasebeleştirilmesi şirketlerin karşılaştıkları önemli bir sorun olmakta ve denetimin riskli konularının başında gelmektedir. Hem vergi mevzuatımızda hem de uluslararası standartlarda hasılatın tanımı ve tespiti ayrı ele alınmıştır. Son yıllarda büyük ölçekli işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları hileli finansal raporlamanın önemini ve bu konuya ilişkin denetçilerin sorumluluklarını gözler önüne sermiştir. Bağımsız denetim standartları denetçinin hileye karşı sorumluluğunu ayrı bir standartta ele almaktadır. Bu çalışmada hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde karşılaşılan hileler ve hileye ilişkin denetçinin sorumluluğu ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hasılat, Hasılatın Tespiti, Hile, TMS, TFRS.

JEL Sınıflandırması: M41, M42, M49 .

Revenue Recognition and Auditors Role in Revenue Recognition Fraud

Abstract

Revenue is one of the key performance indicators for investors and shareholders who want to evaluate company performance. In addition, the recognition of revenue is an important issue in terms of generally accepted accounting principles. Accounting for revenue is an important problem faced by companies and is one of the risk issues of audit. Both in our tax legislation and international standards, the definition and determination of revenue are handled separately. Accounting scandals in large-scale enterprises in recent years have highlighted the importance of fraudulent financial reporting and the responsibilities of auditors at this point. Independent auditing standards also address responsibility of auditors for fraud separately. In this study, revenue recognition frauds and the role of the auditor at those fraud are discussed.

Keywords: Revenue, Revenue Recognition, Fraud, TAS, TFRS.

JEL Classification: M41, M42, M49.

1. GİRİŞ

Muhasebe sisteminin en önemli çıktısı olan temel finansal raporlardan biri olan gelir tablosu özellikle karın tespiti noktasında hem vergi mevzuatı hem de muhasebe standartları açısından önem arz eder. Gelir tablosuna baktığımızda net kara ulaşırken ilk basamağın hasılat olduğunu görmekteyiz. Hasılat, işletmenin bir faaliyet döneminde olağan faaliyetlerinden kaynaklanan, ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artış yaratan ekonomik faydaların brüt tutarı olarak tanımlanmaktadır.

Hasılatın değişik durumlarda ne zaman ve ne ölçüde gerçekleştiğini belirlemek hem vergi mevzuatı hem de muhasebe standartları açısından zorlayıcı bir konudur. Kanun ve standart koyucuların yanında, hasılat kavramı denetim açısından da önemlidir. Finansal tablolara ilişkin makul düzeyde görüş bildirmekle yükümlü olan denetçi için de hasılatla ilişkin denetim süreçleri oldukça önemli olmakta ve detaylı denetim teknikleri gerektirebilmektedir.

Hile kavramı özellikle muhasebe ve denetim alanında her geçen gün önem kazanmakta, her iki alanda özellikle hileli finansal raporlamayı önlemeye yönelik kurallar geliştirilmektedir. Bağımsız denetim standartları kapsamında denetçinin hileye karşı sorumluluğu belirlenmiş, yapılan denetim çalışması kapsamında mesleki şüpheciliğe her daim sahip olması gereken denetçilerin, hileli durumlara ilişkin ne gibi denetim uygulamaları yapacakları açıklanmıştır.

Hileli finansal raporlara ilişkin örneklere bakıldığında özellikle hasılatla ilişkin hilelerin oranının yüksek olduğu görülmektedir. Bu çalışmada hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin hileli işlemlere yol açabilecek risk faktörleri, uygunsuz hasılat tanıma göstergeleri ve denetçilerin hileli işlemlere ilişkin sorumluluğu tartışılmaktadır.

2. TEMEL KAVRAMLAR

2.1. Hasılat

Hasılat (İngilizce karşılık; revenue) kavramı değişik şekillerde tanımlanabilir. Epstein ve Mizra'ya¹

göre hasılat; “Bir işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan brüt ekonomik fayda girişi (bu girişlerin işletme sahiplerden veya sermaye katılımcılarının katkılarıyla ilgili artışlar haricinde, öz kaynak artışlarına neden olması koşuluyla hasılat olarak kabul edilir)” olarak tanımlanmaktadır.

Hasılat özellikle gelir ve kazanç kavramlarıyla eş değer kullanılmaktadır. Ancak bu üç kavram birbirinden farklı anlamlara sahiptir. Satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti, kira gibi olağan işletme faaliyetleri neticesinde hasılat ortaya çıkmaktadır.²

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kavramsal Çerçeve madde 4.25.a geliri tanımlarken “*Gelir, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.*” ifadesi ile hasılat ve kazancı kapsayıcı bir tanımlama yapmaktadır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinde Hasılat standardına göre ise hasılat “İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.”³

Türk vergi mevzuatında hasılat kavramı, gelir ve kazanç anlamlarında kullanılmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 39. maddesine göre hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade etmektedir. En yalın hali ile hasılat, mal ve hizmet sağlanmasından kaynaklanan varlıklardaki artış veya yükümlülüklerdeki azalmadır. Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkmakta ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşıyabilmektedir. Bu yönüyle bir işletme tarafından yaratılan brüt faaliyetin ölçüsüdür. Tahakkuk esasına göre hasılat kaydı için, gelirin tahsil edilmiş olma zorunluluğu olmayıp, tutar ve mahiyet olarak kesinleşmesi ile gelir kaydedilir. Nakit temelli yaklaşımda ise, hasılat genellikle mal veya hizmetlerin alınmasından sonra müşteriden nakit alındığında tanımlanır. Net satış rakamına ulaşmak için satış iadeleri ve satış iskontoları gibi hasılatın yapıldığı çeşitli indirim-

1 Epstein, B., & Mirza, A. (2002). Wiley Ias 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards. John Wiley & Sons

2 Aktaş, R., & Varol, İ. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi.

3 KGK. (2018). TFRS 15, Ek.A. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf adresinden alındı

ler söz konusudur. Aynı şekilde vergiler de hasılatın içerisinde yer almamaktadır.

2.2. Hasılatın Tespiti

Hasılatın tespiti (İngilizce karşılık; revenue recognition), bir işletmenin bir satış işlemini gelir olarak muhasebeleştirilmesi olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla, hasılatın tespiti, finansal tablolarda belirli şartları taşıyan gelirin kaydedilmesidir. Hasılatın tespiti, hasılatın tanındığı veya muhasebeleştirildiği koşulları belirleyen genel kabul görmüş bir muhasebe ilkesidir.

2.3 Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılat

Vergi mevzuatı ve muhasebe standartlarının hasılatı bakış açılarındaki farklılık hasılatın muhasebeleştirilmesi kural ve ilkelerinde de farklılıklar doğurmaktadır. Hasılatın tespiti, vergi mevzuatı açısından vergi matrahının tespiti, muhasebe standartları açısından ise, işletmenin kârının gerçeğe uygun sunumu ve şirketin gerçek değerinin tespiti açılarından önemlidir.

Vergi mevzuatımızda hasılat kavramı çoğunlukla gelir ve kazanç anlamlarına gelmekte iken TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinde Hasılat Standardında ise hasılat “İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir”.

Hem vergi mevzuatı hem de muhasebe standartları açısından hasılatın elde edilme zamanı ve değerlendirilmesi konusu önemlidir. Elde edilme zamanına ilişkin dönemsel ve tahakkuk kavramlarına baktığımızda hem vergi mevzuatı hem de muhasebe standartları birbirine yakın bakış açısına sahipken, hasılatın değerlendirilmesi konusunda farklı uygulamalar bulunmaktadır. Vergi mevzuatımız hasılatın değerlemesine ilişkin borsa rayıcı ve emsal bedeli uygulamalarını getirirken; muhasebe standartları gerçeğe uygun değer tespitini vurgular.⁴

Teslim ve hizmetlerin birden fazla döneme yayılması ve içerisinde birden fazla bileşeni olan mal ve

hizmet satışlarına ilişkin olması durumlarında vergi mevzuatı ve muhasebe standartları farklılaşmaktadır. Muhasebe standartları açısından hasılat yaratan her bir işlem ayrı olarak ele alınmalıdır.⁵

Çalışmanın konusu gereği detaylarına inilmemekle birlikte mal satışları, vadeli satışlar, malların deneme veya değerlendirme amacıyla gönderilmesi, konsinye satışlar, satış sonrası hizmet bedelleri, benzer mal ve hizmetlerin takası halinde hasılatın doğuşu, ihracatla ilgili ortaya çıkan kur farkları, hizmet satışlarında ve inşaat sözleşmelerinde hasılatın doğma zamanı, faiz, isim hakkı ve temettülerde hasılatın doğuşu, finansal kiralama işlemlerinde hasılatın doğuşu konularında da vergi mevzuatımız ve muhasebe standartları farklı uygulamalar içermektedir.⁶

3. HASILAT HİLELERİ

Yapılan araştırmalar şirketlerin özellikle de üst düzey yöneticilerin finansal tablolarda yaptıkları gelir hilelerinin büyüklüğünü ortaya koymaktadır. Hile konusunda ciddi çalışmalar yapan Uluslararası Sertifikalı Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (ACFE) tarafından en son yayımlanan 2018 Global Suistimal Raporuna göre, mali tablo hileleri kaynaklı yaşanan kayıp, ortalama varlıkların kötüye kullanımı oluşma sıklığı açısından en yaygın olandır (rapordaki vakaların %89'u), bununla birlikte kayıp tutarı açısından en az maliyetli (medyan 114.000 dolarlık kayıp tutarı) olanıdır.⁷ Buna karşın, vakaların sadece %10'unu oluşturan mali tablo suistimali, en büyük mali etkiye yol açmıştır (medyan 800.000 dolarlık kayıp). Yolsuzluk suistimalleri hem sıklık (vakaların %38'i) hem de medyan kayıp tutarı (250.000 dolar) açısından orta sıradadır.⁸ Araştırmalar, üst düzey yönetimin, hasılatın finansal tablolara hatalı alınması veya varlıkların gereğinden fazla değerlendirilmesi yolları ile finansal raporlama sahtekarlıklarının çoğunu desteklediğini göstermektedir.

4 Elmas, Y. (2014, 6). TMS 18 Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi, Türk vergi sistemi ile Karşılaştırılması. T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı.

5 Malkoç, C. (2013). Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Tespit Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman bilim Dalı.

6 Yıkılmaz, S., Deran, A., & Erduru, İ. (2016). Hasılat Yaratan İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(4)

7 <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018>

8 <https://www.accafinc.com/muhasebe/muhasebe-skandallari/acfe-fraud-raporu-2018>

Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu muhasebe ilkelerinin belirlenmesi sürecinde zorluk, anlaşmazlık ve tartışmalara yol açmış bir konudur. Muhasebe döngüsü içerisinde hasılatın tanınmasının uygun olabileceği birkaç nokta vardır. Döngü içerisindeki her adım (satın alım, üretim, satış ve tahsilat) kuruluşa değer katma potansiyeli taşır. Hasılatın bu döngünün hangi noktasında tanınacağı önemli bir sorundur. Tarihsel olarak baktığımızda muhafazakar bir yaklaşımla hasılat aşağıdaki üç koşulun sağlanması durumunda muhasebeleştirilir;

1. Mal teslimi veya hizmetin gerçekleştirilmesi ve faturalandırılabilir olması durumunda alıcı ve satıcı arasında tanımlanan bir değişim gerçekleşmiştir.

2. Kazanç süreci tamamen veya büyük ölçüde tamamlanmıştır.

3. Tahsilat yapılmıştır.

Bu kriterlere göre çoğunlukla hasılat malların sevki veya hizmetin sunumu ve faturalandırılabilir olması durumunda muhasebeleştirilir. Bu üç kriterin uygulanması özellikle müşteri iade hakkına sahip olduğunda veya satıcının ürünün teslimatından sonra hizmet vermesi gerektiği durumlarda oldukça zorlayıcı olabilmektedir.

Muhasebe standartları hasılatın muhasebeleştirilmesinde alternatif yöntemler içermektedir. Bu alternatif hasılat tanıma yöntemlerinin çoğu sektöre özgüdür. Örneğin, inşaat sektöründe, uluslararası muhasebe standartları hasılatın muhasebeleştirilmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemini gerektirmektedir⁹.

Bir müşterinin malları satın almayı kabul ettiği ancak alıcı tarafından belirtilen yerlere gönderim talebinde bulunana kadar satıcının fiziksel mülkiyeti elinde tuttuğu, fatura ve bekletme işlemlerinde, normalde teslimat gerçekleşinceye kadar gelir kaydedilmez¹⁰.

Satıcıların müşterilere önemli iade ayrıcalıklarına izin verdiği sektörlerde, gelir aşağıdaki koşulların tümü karşılanırsa tanınır:

1. Fiyat büyük ölçüde sabittir veya satış sırasında belirlenebilir.

2. Alıcı satıcıya ödeme yapmıştır veya alıcı satıcıya ödeme yapmak zorundadır ve zorunluluk ürünün alıcı tarafından yeniden satılmasına bağlı değildir.

3. Alıcının satıcıya karşı yükümlülüğü, hırsızlık veya ürünün fiziksel olarak tahrip olması veya zarar görmesi durumunda değişmez.

4. Satış amacıyla ürünü alan alıcı, satıcı tarafından sağlananlar dışında ekonomik bir faydaya sahiptir.

5. Satıcının, alıcı tarafından ürünün tekrar satılmasını sağlamaya dair önemli bir yükümlülüğü yoktur.

6. Gelecekteki ekonomik faydanın miktarı makul bir şekilde tahmin edilebilir.

Bu altı şartın yerine getirilmemesi durumunda, iade hakkı büyük ölçüde sona erene ya da satış şartları tam olarak yerine getirildiği zamana kadar gelir ertelenmelidir.

Sadece sınırlı koşullar altında kabul edilebilen iki yöntem ise taksitli satış yöntemi ve maliyet geri kazanma yöntemidir. Bu iki yöntem, satıcının gelecekteki tahsilatları ile ilgili önemli belirsizlikler olduğunda veya işlemlerle ilgili ek önemli harcamaların muhtemel olduğu durumlarda kabul edilebilir, ancak bunlar makul bir doğruluk derecesi ile tahmin edilemez. Taksitli satış yönteminde kar rakamı, nadiren alıcıdan nakit olarak alınan tutar olarak kabul edilir. Öte yandan, maliyet geri kazanma yönteminde, alıcıdan alınan nakit tutarı, satıcının satış maliyetini aşmıyacağı kadar satıştan elde edilen kar olarak kabul edilmez.

Birden çok hasılat muhasebeleştirilmesi ilkesi olmasına rağmen, şirketler kurallara her zaman sadık bir şekilde uymamaktadırlar. Finansal tabloların hazırlanmasında sorumluluk üst yönetime aittir. Ancak bu durum bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin vermesi gereken makul güvence çerçevesinde olası hileleri dikkate alması sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Hasılatın tanınmasına ilişkin hileli durumlar, denetçilerin ek denetim prosedürleriyle daha fazla araştırma yapmasına neden olması nedeniyle önemlidir. Özellikle iç kontroldeki zayıflıklar veya yetersiz ve etkisiz denetimler bu tarz hileli durumlara zemin hazırlamaktadır. Bu noktada denetçileri olası sorunlara karşı uyarılması gereken bazı risk faktörleri

9 TMS 11, Md. 25, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>

10 TFRS 15, B.79, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf

yani “kırmızı bayraklar”dan da bahsetmek gerekmektedir.

3.1 Hasılat Hilelerine İlişkin Risk Faktörleri (Kırmızı Bayraklar)

Finansal raporlar içerisinde özellikle hasılat bilgi kullanıcıları açısından önem arz eder. Bunun yanında hasılat hileleri finansal raporlama açısından da oldukça önemlidir. Bu nedenle denetçilerin hasılat hilelerine ilişkin ilgili risk faktörlerini dikkate alarak hareket etmeleri gerekir. Nitekim BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardına göre denetçi finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek durumundadır (BDS 240, Md.5).

Denetçiler, yönetim özellikleri ve yönetimin kontrol ortamı üzerindeki etkisine ilişkin risk faktörlerini dikkate almalıdır. Aşağıdaki özelliklerden herhangi biri mevcutsa, yönetimin hasılatla ilişkin hile motivasyonuna sahip olduğu düşünülebilir:

1. Yönetimin hedeflenen gelire bağlı ikramiye ve / veya hisse senedi opsiyonlarına sahip olması,
2. Yönetimin, agresif muhasebe politikalarını benimseyerek şirketin hisse senedi fiyat düzeyini korumak veya arttırmak yönünde hareket etmesi,
3. Yönetimin gerçekçi olmayan hedeflere ulaşacakları yönünde üçüncü taraflara (analistler, müşteriler, kreditorler vb.) bilgilendirmede bulunması,
4. Gelir ve kazancı artırmak için üst yönetimden gelen baskılar.

Kontrol ortamıyla ilgili olarak, denetçinin, yönetimin iç kontrollere ve doğru finansal raporlamaya karşı tutumunu da değerlendirmesi gerekir.

Denetçinin, bir şirketin faaliyet gösterdiği ekonomik ortamın yanlış gelir tanıma nedeniyle yanlışlık riskini etkilediğini hatırlaması önemlidir. Bir şirketin hasılatını uygunsuz bir şekilde muhasebeleştirme riskini artırabilecek çok sayıda faktör vardır. Bunlardan biri şirketin faaliyet gösterdiği ekonomik ortamdır ve denetçinin bunu göz önünde bulundurması gerekir. Örneğin; sektördeki kar marjlarının düşmesiyle birlikte yüksek derecede rekabet veya piyasa doygunluğu olabilir. Endüstri hızla değişen teknolojiye veya hızlı ürün eskimesine karşı savunmasız hale gelmiş veya sektörde genel bir ekonomik kriz yaşanıyor olabilir. İşletmenin özellikleri ve finansal istikrarı denetçinin değerlendirmesi gereken bir başka risk alanıdır. Hasılatın uygunsuz muhasebeleştirilmesi yoluyla hileli finansal raporlama aşağıdaki koşullar altında gerçekleşebilir:

1. İşletmenin, operasyonel faaliyetlerden pozitif nakit akışı elde edememesi,
2. Finansal tablolarda raporlanan tutarların tahminlere dayalı olması ya da raporlanan tutarların yakın gelecekte önemli bir değişime maruz kalma olasılığının bulunması ve bu değişimin şirket üzerinde finansal olarak yıkıcı bir etkisinin bulunması,
3. Şirketin alışılmadık derecede hızlı bir büyüme veya karlılık elde etmesi,
4. Önemli derecede gelir kaybına neden olabilecek bir müşterinin kaybedilmesi.

Hileli hasılat tespiti riskini değerlendirirken, denetçinin şirketin doğasını ve karmaşıklığını, finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını değerlendirmesi önemlidir. Risk faktörlerini değerlendirmek, denetçilerin potansiyel gelir hileleri konusunda uyarılmasına yardımcı olur. Ancak, denetçiler risk faktörlerinin tespiti yanında hileli hasılat muhasebeleştirilmesinin mevcutta gerçekleşip gerçekleşmediğini de araştırmalıdır.

3.2 Hasılat Hilelerine İlişkin Göstergeler

Şirketler rapor edilen geliri artırmak amacıyla gelir kayıtları üzerinde oynama yapabileceğinden, denetçilerin gelir kayıtlarının biçimini değerlendirmeleri yanında işlemin özünü de incelemeleri gerekir. Bir şirketin rapor edilen geliri etkilemesinin bir yolu, faaliyet dışı elde edilen kazancının faaliyet gelirleri olarak yanlış sınıflandırılmasıdır. İlişkili taraf işlemlerinin eksik sunumu muhtemelen en sık kullanılan sahte finansal raporlama yöntemidir. Ayrıca şirket, satış geliri, ilişkili bir şirkete satış yapmış gibi göstererek olduğundan çok daha yüksek gösterebilir.

Geliri manipüle etmenin bir diğer yöntemi kayıt zamanı üzerinde oynama yapmaktır. Bu, satış işlemi tamamlanmadan önce bir işlemin satış olarak sınıflandırılmasını içerir. Bir satıcı, satış koşulları üzerinde anlaşmaya varmadan önce mal gönderebilir veya belirsizlikler hala mevcut olsa da veya satışların tamamlanamadığını belirten başka hizmetler gerekli olsa bile, gelir kaydı yapabilir. Satışları şişirmek için sık kullanılan bir başka yöntem ise “faturalandır ve tut” (İngilizce: Bill and Hold) yöntemidir. Bu yöntem uyarınca, malların tesliminden önce satışlar müşterilere faturalanmaktadır.

Bazı şirketler, hasılatı yüksek göstermek için gerçek veya var olmayan müşterilere hayali satışlar yapabilir. Bu durumda yönetim sahte satış belgeleri oluşturur. Satış geliri, satışlara ekli koşullar göz ardı edilerek değiştirilebilir. Bazen satıcılar satış koşullarını koyabilirler. Bu durumda mülkiyet riski alıcıya geç-

mez, denetçinin kaydedilen satış işlemlerinin şart ve koşullarını etkili bir şekilde değiştiren herhangi bir “yan anlaşma” olup olmadığını araştırması gerekir. Müşterilerle yapılan “yan anlaşmalar” ürünün finansmanı, taksitli satışlar ve zararlara karşı verilen garantilere ilişkin düzenlemeleri içerebilir.

Hesap döneminin sonunda dağıtıcılara veya satıcılara yüksek hacimli satışların yapılması da hileli bir durumun göstergesi olabilir. Satıcılar, alıcıları, ihtiyaç duyduklarından daha fazla mal satın almaya teşvik ederek veya zorlayarak satışları arttırmaya çalışırlar. Denetçiler bu tarz hileli durumlardan şüphelendiğinde satış iadelerini göz önünde bulundurmamalıdır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe standartları sektör bazında değişiklik gösterebilmektedir. Hatalı hasılat tespiti kimi durumda GAAP’ın (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri) yanlış

uygulanmasının bir sonucu olabilmektedir. Örneğin yıllara sari inşaat işlerinde tamamlanma yüzdesinin olması gerekenden yüksek hesaplanması ilgili dönemde daha fazla gelir yazılmasına neden olacaktır. Denetçi, satış gelirlerini şişirmek için kullanılacak gelirin tespitine ilişkin önemli, olağandışı veya oldukça karmaşık işlemleri araştırmalıdır.

Şirketler sık sık gelirleri mali dönemler arasında kaydırmaya çalışırlar. Örneğin; satış gelirini arttırmak için sevkiyatlar mali yıl bitimi sonrasında yapılır ancak mali yıl defterleri, gönderilen malların gelirlerini kaydetmek için açık tutulur. Dönem kapanışı yapılmaz. Alternatif olarak, bir şirket satış gelirini azaltmak istiyorsa, dönem kapanışını erkenden yapar, böylece mali yılın son birkaç günü gönderilen mallar satış olarak kaydedilmez. Bu bölümde ele alınan göstergeler, Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1: Uygunsuz Hasılat Tanıma Göstergeleri

- Faaliyet dışı gelirlerin yanlış sınıflandırılması.
- Belirsizlikler olmasına rağmen gelirlerin kaydedilmesi,
- Müşteriye daha fazla hizmet verilmesi gerekmesine rağmen gelirlerin kaydedilmesi.
- "Faturala ve beklet" programları (satışların kaydedilmesi ancak ürünlerin gönderilmemesi).
- Gerçek veya var olmayan müşterilerle hayali satışlar oluşturulması,
- Sahte satış belgeleri oluşturulması,
- Müşterilere ek koşullara sahip satışlar yapılması. Örneğin;
 - Finansman düzenlemeleri
 - Yüksek getiri oranlarına sahip satışlar
 - Taksit satışları
 - Müşterilere zararlara karşı garantiler verilmesi
- Satış iadeleri ve / veya iskontoların kayıt dışı veya uygunsuz olması,
- Tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanıldığı durumlarda yanlış hesaplamalar yapılması,
- İlişkili taraf işlemlerine ilişkin yetersiz dipnot açıklamaları,
- Satış fiyatını işaretleyerek satış gelirlerini şişiren ilişkili taraf işlemleri,
- Çıkar çatışmaları
- Ortak mülkiyete bağlı şirketlere yüklü satışlar yapılması,
- Önemli, sıra dışı veya çok karmaşık işlemlerin varlığı,
- Gelirlerin kaydırılması veya kazançların aşağıdaki yöntemler ile yönetilmesi eğilimi:
 - Gelirin kaydedilmesi sonrası ilgili dönem hesaplarının kapatılmaması veya
 - Geliri bir sonraki döneme kaydırmak için hesapların erken kapatılması.

Kaynak¹¹: Hurtt, D., Kreuze, J., & Langsam, S. (2001)

11 Hurtt, D., Kreuze, J., & Langsam, S. (2001). Auditing to Combat Revenue Recognition Fraud. The Journal of Corporate Accounting & Finance.

3.3. Hasılat Hilelerinin Tespitinde Denetçinin Sorumlulukları

Hileli finansal raporlamaların çoğunluğu, hasılatın tespitine ilişkin konuları içermektedir. Hasılatın tespitine ilişkin konular ise, satışlara ilişkin olağan görünen muhasebe işlemleri içerisinde yapılan hileli işlemlerdir. Bu tarz uygunsuz muhasebe işlemleri, muhasebe kurallarının uygulanmasından kazancı yönetmek amacıyla satışların tahrif edilmesine kadar uzanır. Bu nedenle, denetçilerin hasılatın tespiti açısından artan denetim riski gösterebilecek hususlara özellikle dikkat etmesi ve profesyonel şüphecilik ve ek denetim prosedürleri ile uygun şekilde yanıt vermeleri gerekir.¹²

Denetimin planlanmasında denetçi, müşterinin muhasebe politikalarını ve hasılatın tespitine ilişkin prosedürleri (sipariş alma ve kabul etme, malları gönderme, envanteri, satış ve faturalama işlemlerini kaydetme) hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Denetçi, gelir tanıma alanının nasıl denetleneceğine dair kapsamlı bir rehberlik için BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları standardına uygun hareket etmelidir.

Hasılatın tespiti ve finansal raporlama sahtekarlığı arasındaki ilişki göz önüne alındığında denetçinin hasılatla ilişkin hile riskini özel olarak değerlendirmesi gerekir.

Denetçilerin, çeşitli düzeylerdeki personelinin, hasılatın fazla tespitine ilişkin işlemlere dahil olabileceği ihtimalini göz önünde bulundurmaları da gerekir. Bazı durumlarda, müşteriler ve tedarikçiler de bu hileli olaylara dahil olabilir.

Hasılatla ilişkin denetim çalışmaları her zaman yüksek düzeyde bir dikkat gerektirir, ancak özellikle aşağıda belirtilen belirli faktörlerin veya koşulların bilinmesi durumunda özel dikkat gerekebilir: Bunlar; (1) kontrol ortamı; (2) özel dikkat gerektiren konular; ve (3) hasılatın tespitine ilişkin potansiyel dolandırıcılık vakalarıdır.

Risk faktörlerinin tanımlanmasına yardımcı olmak için denetçiler yönetim sorgulamaları yapmalıdır. Yönetimin hileye karşı yaklaşımını analiz etmelidir. Denetçi, kurum içerisinde hileye ilişkin algıyı ölçmelidir. Özellikle bağlı ortaklıklar, faaliyet bölümleri, işlem

türleri, hesap bakiyeleri veya finansal tablolar hile risk faktörlerinin var olduğu veya var olma ihtimalinin daha yüksek olduğu yerlerdir.

Denetçinin, hile nedeniyle meydana gelen önemli yanlışlık riskiyle ilgili yargısı, denetçinin mesleki şüphecilik özelliğinden etkilenir. Hile nedeniyle önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine yanıt olarak, denetçi, hasılatla ilişkin göz önünde bulundurulması gereken belgelerin niteliği ve kapsamının seçimi konusunda daha hassas olabilir. Ayrıca, denetçinin, yönetimin açıklamalarına ilişkin daha fazla ispat edici kanıt bulması gerekebilir. Doğrulayıcı kanıt, ek analitik prosedürler, belge incelenmesi veya işletme içindeki veya dışındaki kişiler ile görüşme yoluyla elde edilebilir. Önemli yanlışlık risk değerlendirmesi nedeniyle, denetçi ilave denetim uygulamalarına karar verebilir. Yönetimin seçimi ve önemli muhasebe politikalarının uygulanmasına dikkat edilmesi gerekir.

Finansal tabloların maddi bir yanlışlık içermesine karşı denetçi, muhasebe etrafında yoğunlaşmalı aynı zamanda iç kontrollerin etkinliğini de göz önünde bulundurmalıdır. İç kontrollerin dikkate alındığı durumlarda, denetçinin, yönetimin bu kontrolleri aşma isteğine karşı duyarlı olması gerekir.

Denetçi hasılatın tespitine ilişkin maddi yanlışlık riski olduğu kanaatine varırsa, denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını değiştirmelidir.

Denetçi, denetim sırasındaki hile değerlendirmesinin sonuçlarını, müşterinin ilgili personeline iletmeden sorumludur. Eğer hilenin gerçekleştiğine veya olabileceğine dair kanıt varsa, müşterinin uygun yönetim seviyesi bilgilendirilmelidir. Hile üst yönetimi içeriyorsa, denetçi denetim komitesini bilgilendirmelidir. Denetim komitesinin bulunmadığı hallerde, denetçi yönetim kuruluna bilgi vermelidir.

4. SONUÇ

İşletmelerin başarısı ölçüsü firma değeri, karlılık ve pozitif nakit akımı ile belirlenmektedir. Karlılık ise büyük ölçüde hasılat ile ilişkilidir. Nitekim gelir tablosu dönem hasılatı ile başlar. Hasılatın doğru olarak ölçülememesi nihayetinde dönem karının, dönem vergisinin ve dağıtılacak kar rakamının hatalı tespit edilmesine neden olur.

12 Georgiades, G. (2003). Audit Issues in Revenue Recognition. Miller GAAS.

Hem vergi mevzuatı hem de muhasebe standartları elde edilme zamanı, tutarı, değerlemesi açısından hasılat türüne göre farklı uygulamalar getirmektedir. Hasılatın tespiti aynı zamanda denetim açısından da önemlidir. Özellikle hileli finansal raporlama açısından hasılat hilelerine ilişkin denetçinin sorumlulukları önem arz etmektedir.

Bir şirketin mali durumunu olduğundan farklı göstermesi için belki de en kolay yol hasılatın uygunsuz bir şekilde tanınmasıdır. Denetçiler mali tablo hileleri konusunda bu potansiyel yolun farkında olmalıdır. Ancak denetçilerin hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin standartları bilmeleri yeterli değildir. Denetçilerin aynı zamanda hasılat hilelerine ilişkin risk faktörlerini tanımlamaları ve hali hazırda hasılat hilesi yapılmış ise buna ilişkin göstergelerin farkında olmaları da gerekir. Risk faktörleri ve hile göstergeleri denetçiyi muhtemel problemlere karşı uyarmalı ve ek denetim prosedürlerinin gerekliliği konusunda yol gösterici olmalıdır. Denetçiler, mesleki şüphecilik içerisinde, risk faktörlerinin ve hile göstergelerinin varlığını tamamen araştırmalıdır.

KAYNAKÇA

- Aktaş, R., & Varol, İ. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi.

- Elmas, Y. (2014, 6). TMS 18 Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi, Türk vergi sistemi ile Karşılaştırılması. T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı.

- Epstein, B., & Mirza, A. (2002). Wiley Ias 2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards. John Wiley & Sons.

- Georgiades, G. (2003). Audit Issues in Revenue Recognition. Miller GAAS.

- <https://www.accafin.com/muhasebe/muhasebe-skandallari/acfe-fraud-raporu-2018>.

- <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/>. (tarih yok).

- Hurtt, D., Kreuze, J., & Langsam, S. (2001). Auditing to Combat Revenue Recognition Fraud. The Journal of Corporate Accounting & Finance.

- KGK. (2018). BDS 240, Md.5. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkler/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/Y%C3%9CR%C3%9CRL%C3%9CKTEN%20KALDIRILANLAR/BDS_240_Y%C3%BCr%C3%BCr%C3%BCkten%20Kald%C4%B1r%C4%B1lm%C4%B1%C5%9Ft%C4%B1r.pdf adresinden alındı

- KGK. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Md.4.25. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf) adresinden alındı

- KGK. (2018). TFRS 15, Ek.A. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf adresinden alındı

- Malkoç, C. (2013). Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hasılatın Tespit Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman bilim Dalı.

- TFRS 15, B.79. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf

- Yıkılmaz, S., Deran, A., & Erduru, İ. (2016). Hasılat Yaratıcı İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(4).