

# Denetim ve Güvence Hizmetleri

Journal of Auditing and  
Assurance Services  
(AUDAS)

# Dergisi

Cilt/Volume:1 Sayı/Issue:1

Temmuz/July 2021



---

# **Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi** **Journal of Auditing and Assurance Services (AUDAS)**

**Cilt/Volume: 1, Sayı/Issue: 1**  
(30 Temmuz/July 2021)

**Yayıncı / Publisher**  
Denetim ve Güvence Hizmetleri Derneği, Ankara, TURKEY

**Yayın Dili / Language of Publication**  
Türkçe ve İngilizce - Turkish and English

**Yayın Türü / Publication Type**  
Yaygın Süreli/Periodical

**Yayın Periyodu / Publishing Period**  
Altı ayda bir Ocak ve Temmuz aylarında yayımlanır  
Biannual (January and July)

**Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi çift-körleme hakemlik süreci yürüten ulusal akademik bir dergidir.**  
**Journal of Auditing and Assurance Services (AUDAS) is a double blind peer-reviewed academic journal.**

**Yayımlanmak üzere dergimize sunulan her makale iThenticate programı kullanılarak benzerlik kontrolünden geçirilmektedir.**  
**All submissions are screened by a similarity detection software (iThenticate).**

**İletişim / Contact**  
**E-mail:** audasjournal@gmail.com  
**Web:** <https://journal.guvencehd.org.tr/>

---

# Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi

## Journal of Auditing and Assurance Services (AUDAS)

### Sahibi / Owner

Denetim ve Güvence Hizmetleri Derneği

### Editorial Board

#### Baş Editor / Editor-in-Chief

Ahmet Fethi DURMUŞ, Ph.D

İnönü University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Malatya/Turkey, ahmet.durmus@inonu.edu.tr

#### Editör Yardımcıları / Co-Editors

Yasemin ERTAN, Ph.D

Bursa Uludağ University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Bursa/Turkey, yasertan@uludag.edu.tr

Ömer Faruk GÜLEÇ, Ph.D

Kırklareli University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Kırklareli/Turkey, omerfarukgulec@klu.edu.tr

Yasin ŞEKER, Ph.D

Hitit University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Çorum/Turkey, yasinseker@hitit.edu.tr

#### Yabancı Dil Editörü/English Language Editor

Ömer Faruk GÜLEÇ, Ph.D

Kırklareli University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Kırklareli/Turkey, omerfarukgulec@klu.edu.tr

#### Bilim Danışma Kurulu / Scientific Advisory Board

Ali ALAGOZ, Ph.D, Selçuk University, aalagoz@selcuk.edu.tr

Durmuş ACAR, Ph.D, Burdur Mehmet Akif Ersoy University, durmusacar@sdu.edu.tr

Ali İhsan AKGUN, Ph.D, Yıldırım Beyazıt University, ihsan.akgun@ybu.edu.tr

Doğın ARGUN, Ph.D, Marmara University, dargun@marmara.edu.tr

İsmail BEKÇİ, Ph.D, Isparta Süleyman Demirel University, ismailbekci@sdu.edu.tr

Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT, Ph.D, Ankara Hacı Bayram Veli University, seyhan.cil@hbv.edu.tr

Hüseyin DALGAR, Ph.D, Burdur Mehmet Akif Ersoy University, hdalgar@mehmetakif.edu.tr

Ali DERAN, Ph.D, Tarsus University, alideran@tarsus.edu.tr

Engin DİNÇ, Ph.D, Karadeniz Technical University, edinc@ktu.edu.tr

Hayrettin USUL, Ph.D, İzmir Katip Çelebi University, hayrettin.usul@ikcu.edu.tr

Halil Emre AKBAŞ, Ph.D, Yıldız Technical University, eakbas@yildiz.edu.tr

Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU, İzmir Bakırçay University, sezer.bozkus@bakircay.edu.tr

Ayşe Nilgün ERTUĞRUL, Ph.D, İstanbul Medeniyet University, anertugrul@gmail.com

Soner GOKTEN, Ph.D, Başkent University, sgokten@baskent.edu.tr

Fevzi Serkan ÖZDEMİR, Ph.D, The Grand National Assembly of Turkey, fsozdemir@gmail.com

#### Tasarım-/ Design

Yasin ŞEKER

---

Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi, Creative Commons Atf-Gayri Ticari-Aynı Lisansla Paylaş 4.0 (CC BY) Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

Journal of Auditing and Assurance Services (AUDAS), is licensed by Creative Commons Attribution-Non-Commercial-No Derivatives 4.0 (CC BY) licence

---

## **Güvence Hizmetleri Derneği Başkanı'nın Mesajı**

Güvence Hizmetleri Derneđinin kuruluş amacı Türkiye'de güvence hizmetlerinin düzenlenmesi, tanıtılması ve özendirilmesi, ahlak, gelenek ve ilkelerinin yerleştirilip korunması ve güvenliğinin arttırılması, konusu içerisine giren alanlarda teorisyen ve uygulayıcı niteliklerinin yükseltilmesi için ulusal veya uluslararası alanda genel kabul gören araçların, ilkelerin, esasların ve standartların geliştirilmesi ve yayınlar yoluyla ilgililere duyurulması ve bunların benimsenip uygulanması konusunda gerekli çabalarda bulunulması olarak belirlenmiştir. Biz de bu amaca uygun olarak Muhasebe, Denetim ve Güvence alanlarında akademi, uygulamacı ve yasal düzenleyiciler ile bir araya gelerek faaliyetlerimizi gerçekleştirip bu faaliyetleri geniş bir kullanıcı kesime ulaştırmayı hedeflemekteyiz. Pandemi döneminde de bu faaliyetlerimizi yoğun bir şekilde gerçekleştirdik.

Derneđimizin en önemli faaliyetlerinden birisi de Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi'nin yayın hayatına başlamasıdır. Bu konuda öncelikle ülkemizdeki önemli bir boşluğu dolduracağına inandığımız dergimizde hedefimiz kaliteli yayınları ilgililer ile buluşturmak ve ulusal ve uluslararası kabul gören indeksler içinde yer almasını sağlamaktır. Derginin çıkarılmasında emek veren editörler, hakemler ve tüm yayın ekibine şükranlarımızı sunarız.

**30.7.2021**

**Prof. Dr. Ganite KURT**

**Güvence Hizmetleri Derneği Başkanı**

---

---

## Editörün Notu

Değerli araştırmacılar ve okurlar,

Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergimizin (AUDAS) ilk sayısını (Temmuz 2021) sizlerle buluşturmanın mutluluğu içerisindeyiz. Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere yılda iki sayı ile yayın hayatına başlayacak olan dergimizin hedefi muhasebe, denetim ve güvence hizmetleri ile ilgili çalışmalarını okuyucularla buluşturmak ve aynı zamanda bu alanlarda çalışan değerli akademisyenlere çalışmalarını yayınlama olanağını sunmaktır. Bu kapsamda ilk sayımızı beş değerli çalışma ile yayınlamış bulunmaktayız.

Akademik ve etik ilkeler doğrultusunda titiz bir değerlendirme sürecinden geçirilerek okuyucuya ulaşan ve her biri uzun ve yorucu çalışmaların ürünü olan makaleleri, yayınlanarak geniş platformlara ulaştırılması amacıyla dergimize gönderen kıymetli araştırmacılara, aynı titizlik ve hassasiyetle yoğun mesailer arasında başvuruları değerlendiren ve sürecin önemli halkalarından olan hakemlerimize, derginin her aşamasında yoğun ve titiz çalışmaları ile birlikte olduğumuz editör kurulundaki arkadaşlarıma ve derginin fikir aşamasından yayın aşamasına kadar her zaman yanımızda olan değerli hocam Güvence Hizmetleri Derneği Başkanı Prof.Dr. Ganite KURT'a teşekkür ederim.

Dergimizin siz değerli araştırmacılar ve okuyucuların katkısı ile Muhasebe, Denetim ve Güvence hizmetleri alanlarında önemli bir dergi olması için yoğun bir şekilde çalışmalarımızı sürdüreceğiz. Çalışmalarınızın dergimizde değerlendirilmesi için [audasjournal@gmail.com](mailto:audasjournal@gmail.com) adresine iletebilirsiniz.

Saygılarımla.

**Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ**

**Editör**

---

## İÇİNDEKİLER/CONTENTS

### MAKALELER/ARTICLES

---

Musa ÖZÇELİK – Ganite KURT .....	1-21
Varlıkların Kötüye Kullanımı ve Finansal Raporlamada Hile Göstergeleri: Örnek Olay Analizi Misappropriation of Assets and Fraud Indicators in Financial Reporting: A Case Study	
Murat ÖZCAN – Mehmet GÜNLÜK .....	22-35
Borsa İstanbul İmalat Sektöründeki Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi: Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir İnceleme Determining the Key Audit Matters in Istanbul Stock Exchange Manufacturing Sector: An Investigation in the Food, Beverage and Tobacco Sub-Sector	
Süleyman YÜKÇÜ – Nur OKUR .....	36-47
Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi Risky Areas Audit in Independent Audit	
Tülay TELLİOĞLU – Batuhan KARABAY .....	48-67
Mermer Sektöründe Safha Maliyet Sistemi Fire Hesaplamaları ve Bir Uygulama Örneği The Phase Cost System in the Marble Sector Waste Calculations and an Application Example	
Turgay YAVUZARSLAN .....	68-82
Finansal Bilgi Manipülasyonlarının Teorik Açıdan Değerlendirilmesi Theoretical Assesment of Financial Statement Manipulations	

## Varlıkların Kötüye Kullanımı ve Finansal Raporlamada Hile Göstergeleri: Örnek Olay Analizi\*

Musa ÖZÇELİK<sup>1</sup>

Ganite KURT<sup>2</sup>

### Özet

Bir örgütte hile meydana geldiğinin veya gelebilecek olacağının sinyalinin veren göstergeler vardır. Bu göstergelere hile göstergeleri denmektedir. Hile göstergelerini hile meydana gelmeden önce veya meydana geldikten sonra zarar büyümeden tespit etmek hile kaynaklı kayıpları azaltacaktır. Bu çalışmada SAS No: 99 ve ISA Madde 240'da yer alan varlıkların kötüye kullanımı ve finansal tablo hileleri için belirlenen hile göstergeleri özgün bir gruplandırma ile verilmiş ve örnek olay incelemesi yapılmıştır. Gruplandırma sonucunda hile göstergeleri hileden önce ve hileden sonra olmak üzere iki temel gruba ayrılmıştır. Hileden önceki göstergeler baskı, fırsat ve haklı gösterme olmak üzere üç grupta sunulurken, literatürden farklı olarak hileden sonraki göstergeler ise gizleme, çatışma ve değişim olmak üzere üç ayrı grup halinde sunulmuştur. Bir hile meydana geldikten sonra hileyi gizlemeye yönelik davranışlar olduğu gibi bir takım değişimler ve çatışmalarda çıkabilmektedir. Türkiye'de faaliyet gösteren bir bankada yaşanan örnek olaylar incelenerek hile meydana gelmeden önce ve meydana geldikten sonra ortaya çıkan uyarı işaretleri tespit edilmiş ve literatüre 11 adet yeni hile göstergesi kazandırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Uyarı İşaretleri, Kırmızı Bayraklar, Bankacılık

## Misappropriation of Assets and Fraud Indicators in Financial Reporting: A Case Study

### Abstract

There are indicators signaling that fraud has occurred or may occur in an organization. These are called as fraud indicators. Identifying the fraud indicators in advance of the damage grows before or after fraud occurs will reduce losses caused by fraud. In this study, the misappropriation of assets in SAS No: 99 and ISA Article 240 and fraud indicators determined for financial statements frauds are presented with an authentic grouping, and it has been conducted a case study. As a result of grouping, fraud indicators are divided into two main groups as before and after fraud. While the indicators before fraud are presented in three groups as pressure, opportunity, and rationalization; unlike the literature, the indicators after fraud are presented in three separate groups as concealing, conflict, and variation. There might occur some changes and conflicts, as well as the behaviors aimed at concealing the fraud after fraud occurs. The examples of events that occurred in a bank operating in Turkey have been examined and the warning signs appeared before and after the occurrence of fraud have been identified and it has brought 11 new fraud indicators into the literature.

**Keywords:** Audit, Warning Signs, Red Flags, Banking

### Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 7.6.2021

Makale Kabul Tarihi / Accepted: 21.7.2021

\*Bu çalışma 01-03 Ekim 2020 tarihinde düzenlenen "1st International Audit and Assurance Services (Online) Symposium"da özet bildiri olarak sunulan çalışmanın tamamlanmış halidir.

<sup>1</sup>Sorumlu Yazar, Arş. Gör., Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, Mersin/Türkiye, musaozcelik@tarsus.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-2175-3605

<sup>2</sup>Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Finans ve Bankacılık Bölümü, Ankara/Türkiye, ganitekurt@gmail.com, ORCID ID: 0000-0001-6438-2501

**Atıf (Citation):** Özcelik, M., ve Kurt, G. (2021). Varlıkların kötüye kullanımı ve finansal raporlamada hile göstergeleri: örnek olay analizi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 1(1), 1-21.

## 1. GİRİŞ

Varlıkların kötüye kullanımında ve finansal raporlamada hileleri çok geç olmadan önlemeye veya ortaya çıkarmaya yardımcı olan uyarı işaretleri vardır (Dzamba, 2004: 12). Uyarı işaretleri, hile olasılığını gösteren önemli kanıt parçaları olup (Green ve Calderon, 1996) önlem almanız gerektiğini bildiren kırmızı bir bayraktır. Önemine bağlı olarak uyarı işaretleri, hilenin meydana gelme olasılığı nedeniyle, bir şirketin daha derinlemesine araştırılması gerektiğini gösteren bir işaret olarak düşünülebilir.

Denetçiler, şirketlerin birçok bilgisine erişebilen ve daha fazla uyarı işareti sağlayabilen kişilerdir. Dış denetçiler denetimlerinde, finansal raporlama hilelerine odaklanma eğilimindedir, iç denetçiler ise varlıkların kötüye kullanılması da dâhil olmak üzere daha çeşitli hileler ile ilgilenmektedir (Chadwick, 2000). Ancak birçok şirket bağımsız denetimden geçmemekte veya iç kontrol mekanizmaları bulunmamaktadır. Her iki durumda da, finansal tablo kullanıcıları (vergi otoritesi, yatırımcılar, bankalar, denetçiler, yönetim vb.) hile veya hile olasılığını gösteren işaretlere dikkat etmelidir (Koornhof ve Du Plessis, 2000). KPMG (2013)'ye göre, vakaların % 21'inde bir hilenin meydana gelebileceğine dair açık uyarı işaretleri vardır. Dolayısıyla bu uyarı işaretlerini önceden görüp tedbir almak olası hileleri engelleyerek finansal kayıpların önüne geçecektir. Ancak çok sayıda uyarı işareti olmasına rağmen, uygulamada hileyi tespit etmenin kolay olmadığı kabul edilmelidir. Finansal tablolarda hilelerin % 42'si meydana geldikten sonra (çoğunlukla çalışanlardan, müşterilerden veya anonim kişilerden), % 16 şirket yönetiminin kontrolleri sonucunda, % 14'ü iç kontrol yoluyla, % 3'ü bağımsız denetim yoluyla ve geri kalan % 25 ise şans eseri tespit edilmektedir (Olcina, 2016).

Bu çalışmada varlıkların kötüye kullanımında ve finansal raporlamada hilelerin hangi koşullarda ortaya çıkabileceği ve işaretlerinin neler olduğuna değinilecektir. SAS No: 99 ve ISA Madde 240'da yer alan uyarı işaretleri Tablo 1'de görüldüğü gibi özgün bir sınıflandırma ile çalışmada sunulmuştur. Ayrıca Türkiye'de faaliyet gösteren bir bankada yaşanan örnek olaylar incelenerek hile meydana gelmeden önce ve meydana geldikten sonra ortaya çıkan uyarı işaretleri tespit edilmiştir.

## 2. ARAŞTIRMAYA İLİŞKİN LİTERATÜR

### 2.1. Hile Nedir?

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 240'da hileyi, “yönetim, çalışanlar veya yönetimden sorumlu olanlar arasında bir veya daha fazla kişi tarafından kasıtlı bir eylem” olarak tanımlamaktadır (IFAC, 2009). PwC (2009)'nin küresel ekonomik suç araştırması, tüm firmaların neredeyse üçte birinin (% 30) son on iki ay içinde ekonomik suçla karşı karşıya olduğunu ve bu suçların iş ve toplum için büyük kayıplara neden olduğunu bildirmiştir. 99 sayılı Denetim Standartları Beyanı (SAS) (AICPA, 2002) ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA) 240 (IFAC, 2009) gibi mevcut denetim standartları, finansal tabloların değerlendirilmesinde hileleri, hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması olarak iki ayrı kategoriye ayırmıştır.

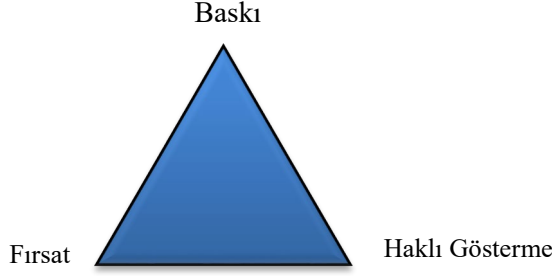
Şirket gelirlerinin yıllık % 6'sının çalışanlar tarafından yapılan dolandırıcılık sonucu kaybedildiği tahmin edilmektedir (Holtfreter, 2004). Bu dolandırıcılıkların büyük bir çoğunluğu varlıkların kötüye kullanımı ile ilgilidir (KPMG, 2004). ACFE (2018) tarafından yapılan ve 2.690 vakanın incelendiği bir çalışmada adet olarak büyük bir kısmının (%89) varlıkların kötüye kullanılması olarak gerçekleştiği, diğer taraftan finansal raporlama hilelerinin adet olarak daha az olsa da gerçekleşen vakaların parasal boyutunun varlıkların kötüye kullanımından kaynaklanan kayıplardan daha çok olduğu görülmüştür.

### 2.2. Hile Üçgeni

1950'lerde ünlü bir kriminoloji uzmanı Cressey (1950), “Hile Üçgeni Teorisi” olarak bilinen bir kavram ortaya koymuştur. Teori, insanların neden hile yaptıklarıyla ilgili bir açıklama sağlamak için geliştirilmiştir. Bir hile söz konusu olduğunda, baskı, fırsat ve haklı gösterme olmak üzere üç temel kavramın mevcut olduğu söylenmiştir. Baskı, muhtemel hile yapacak kişinin mali, iş veya kişisel baskılarla karşı karşıya kaldığı bir durumdur. Baskı altında olan kişiler sorunlarını çözmek için kısa vadeli seçenekler ararlar ve çoğu durumda dolandırıcılık olası bir alternatif çözümdür. Diğer bir kavram ise hile yapma fırsattır. Bu tür bir fırsat, şirketin iç kontrol sisteminin veya



organizasyonel yapısının zayıf olduğu durumlarda, hile yapan kişilere şirket tarafından verilen güven biçiminde olabilir. Haklı gösterme ise etik kuralların olmaması ve şirket/çalışan menfaati için yapıldığı düşünülen durumlarda ortaya çıkmaktadır. Şekil 1 teoriyi göstermektedir.



### Şekil 1. Hile Üçgeni Teorisi

Bu hile üçgeni teorisi üç risk kategorisini tanımlar ve hilenin meydana gelmesinde kilit koşullar olarak görülür. Bu kilit koşulların oluşması hileye zemin hazırlamakta ve hile yapmayı gerektirecek sebeplerinde oluşması ile hile gerçekleşmektedir.

2004 yılında yapılan bir çalışmada, Wolfe ve Hermanson (2004), Cressey'nin önceki çalışmasını tamamlamak için üçgene başka bir hile boyutu olarak yeteneği eklemişler ve orijinal Hile Üçgeni, Hile Elması Teorisi olarak yeniden adlandırmıştır. Yetenek, sahtekârın kişisel özelliklerini tasvir eder. Teorik olarak, eğer dolandırıcı zorlayıcı, kendine güvenen ve doğrudan karar verme yetkisine sahipse hilenin yapılması daha kolay olacaktır.

Robertson'a (2000) göre finansal raporlama hileleri başlıca şu sebeplerle yapılmaktadır:

- Şirketin amaç ve hedeflerine ulaşmak
- Finansman sözleşmelerine uygunluğu göstermek
- Performansla ilgili primler almak
- Mevcut finansmanla ilgili daha uygun şartlar edinmek veya yeni finansman bulmak
- Hisse satışı yoluyla yatırım çekmek
- Hisse başına gerçekçi olmayan artan kazançları açıklayabilmek
- Olumsuz piyasa algısını ortadan kaldırmak

### 2.3. Uyarı İşaretleri (Kırmızı Bayraklar)

Geçmişte yaşanan hile ve manipülasyonlar incelendiğinde birçoğunun benzer semptomlar gösterdiği görülmektedir. Finansal tablolarda hileler uyarı işareti (kırmızı bayrak) denilen bazı belirti ve sinyallerden sonra meydana gelir (Dzamba, 2004: 12). ACFE (2014) tarafından araştırılan 1.483 dolandırıcılık vakasının % 92'sinin (kırmızı bayraklar) uyarı işareti sergilediğini belirtilmiştir. Uyarı işaretlerinin olması hile yapıldığının kesin bir göstergesi olmasa da (Elliot ve Willingham, 1980: 8) bu göstergelere uygun bir şekilde odaklanmak, finansal tablo hilelerine neden olan temel faktörlerin keşfedilmesine yardımcı olabilir (Krambia-Kapardis, Christodoulou, ve Agathocleous, 2010). Denetim süreçlerinde de hilenin ortaya çıkarılmasında uyarı işaretleri önemli bir araç olarak görülmektedir (Pincus, 1989). SAS No: 99 ve ISA 240 standartları uyarı işaretleri için en önemli kaynaklardır.

Uyarı işaretleri Tablo 1'de gösterildiği gibi davranışsal, sektörel, hile yapılmadan önce ve hile yapıldıktan sonra olmak üzere 4 ana gruba ayrılmıştır. Davranışsal ve sektörel uyarı işaretleri hile yapanlarda görülen genel özellikleri gösterir.

**Hile Yapılmadan Önce:** Bunlar, hilenin meydana gelme olasılığını artıran ve genellikle hile üçgeninde yer alan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları ile alakalıdır. Örneğin, başarıyı ödüllendiren bir yönetim anlayışıyla

çalışan işletmede sonuçları manipüle etmek için güçlü bir baskı vardır. Bu şirkette iç kontrol mekanizmaları eksikse hile yapılma ihtimali yüksektir.

**Hile Yapıldıktan Sonra:** Hile yapıldıktan sonra, uyarı işaretleri çoğunlukla niceldir ve hesaplarda algılanabilir. Hile sonrasında gizleme ve çatışma davranışları sergilendiği gibi kişi veya örgütte değişimlerde meydana gelebilir. Davranışsal değişiklikler, analitik anormallikler ve farklı gruplar arasında çeşitli çatışmalar örnek olarak gösterilebilir. Nicel göstergeler haricinde maaşlarıyla tutarlı olmayan çok lüks bir yaşam tarzına sahip yöneticiler veya çalışanlar gibi nitel göstergeler de vardır.

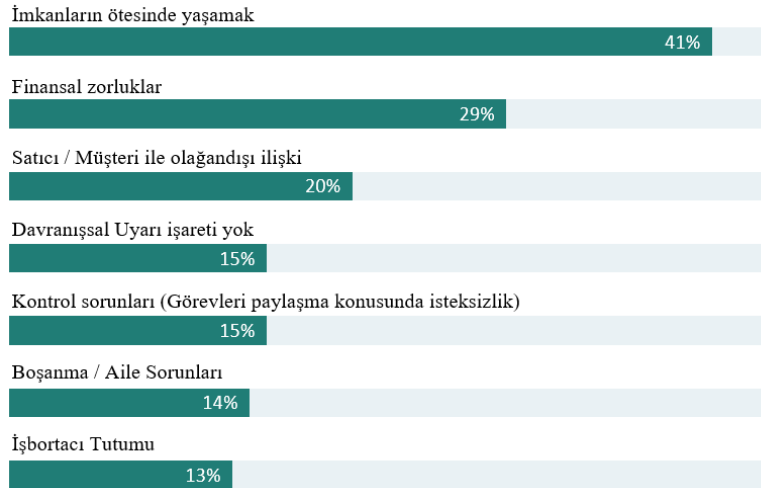
**Tablo 1. Uyarı İşareti (Kırmızı Bayrak) Grupları**

Uyarı İşaretleri			
Davranışsal	Kişisel özellikler.		
Sektörel	İçinde bulunulan sektöre ait özel durumlar.		
Hile Yapılmadan Önce	Neden		
	Baskı	Fırsat	Haklı Gösterme
	Kişi veya örgütü hile yapmaya zorlayan durumlar.	Kişi veya örgüte hile yapma imkanı veren durumlar.	Etik olmayan davranışlar.
Hile Yapıldıktan Sonra	Sonuç		
	Gizleme	Çatışma	Değişim
	Yapılan hilenin ortaya çıkmaması için bilgi kaçırmama.	Örgüt içi farklı birimler arasında veya örgüt ile diğer kuruluşlar arasındaki anlaşmazlıklar.	Davranışta, finansal ve finansal olmayan oranlardaki anormal değişimler.

**Kaynak:** SAS No: 99 ve ISA 240'da yer alan uyarı işaretlerine göre tarafımızca oluşturulmuştur.

### 2.3.1. Davranışsal (Kişisel) Uyarı İşaretleri

Genellikle çalışanlar tarafından yapılan hileler örgüte zarar verirken çalışanın kendi menfaatindedir ve varlıkların kötüye kullanılması olarak sonuçlanır. Bu tür bir hilede bazı davranışsal uyarı işaretleri ortaya çıkar. ACFE (2018: 45)'ye göre, en yoğun davranışsal uyarı işaretleri Şekil 2'de gösterilmiştir.



### Şekil 2. En Yoğun Karşılaşılan Davranışsal Uyarı İşaretleri

**Kaynak:** (ACFE, 2018: 45)

Diğer davranışsal uyarı işaretleri ise sınırlılık, şüphencilik veya savunmasızlık, bağımlılık sorunları, yetersiz ücret konusunda şikayetçi tavırlar, kuruluş içinden aşırı baskı, sosyal izolasyon, geçmişteki yasal sorunlar, izne ayrılmayı reddetme, istihdamla ilgili geçmiş sorunlar, yetki eksikliğinden şikayetçi davranışlar, başarı için aşırı aile / akran baskısı, yaşam koşullarında istikrarsızlık olarak karşımıza çıkmaktadır (ACFE, 2018: 45).

---

KPMG'nin (2016) 81 ülkede 750 hile yapan kişi üzerinde yaptığı analiz sonuçlarına göre hile yapanlar;

- 36-55 yaşları arasında (%69),
- Çoğunluğu erkek (%83) olmakla birlikte artan oranda kadın,
- Kurumun kendi çalışanı (%65),
- Yönetici veya müdür düzeyinde pozisyona sahip (%35),
- Kurumda en az altı yıl çalışmış (%38),
- Otokratik (%18) (Hile yapmak üç kat daha kolaydır.),
- Kendilerini örgütlerinde saygın olarak tanımlar,
- Hileyi başkaları üzerinden yürütür (%62),
- Hileyi kişisel kazanç için (%60), açgözlülüğünden (%36) ve haklı gördüğünden (%27) yapar.

Yukarıda belirtilen davranışsal (kişisel) uyarı işaretleri hile yapanlarda sık rastlanan kişisel özellikler veya davranışlardır. Bu uyarı işaretlerinin mevcut olması hile yapılacağı anlamına gelmeyip hile yapılma ihtimalini artıran unsurlardır.

### 2.3.2. Sektörel Uyarı İşaretleri

Varlıkların kötüye kullanımı ve finansal tablolarda hile için daha eğilimli sektörler ve ülkeler vardır. Şirketin bu sektör ve ülkelerde faaliyet göstermesi öncül uyarı işaretleri olup daha derinlemesine araştırma gerektirir. Sektörel uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009; Amat, 2019):

- Azalan kar marjları ile birlikte rekabetin yoğun olduğu sektörde faaliyet göstermek.
- Küçülme ve durgunluğun yaşandığı sektörde faaliyet göstermek.
- Teknoloji, ürün eskimesi veya faiz oranları gibi hızlı değişikliklere karşı yüksek hassasiyeti olan şirketler.
- Müşteri talebinde önemli düşüşler ve sektörde veya genel ekonomide artan iş başarısızlıkları.
- Yeni yasal düzenlemeler veya yasal düzenleme gereksinimleri.
- Fiyatların üretilen veya tahmin edilen sonuçlara göre belirlendiği sektörlerde (elektrik, gaz, otoyollar vb.) faaliyet göstermek.
- Kayıpları karşılamak için şirketin devletten sübvansiyon alması.
- Sahtecilik (vergi cennetleri vb.) için daha elverişli ülkelerde faaliyet göstermek.
- Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ'ler) ve aile şirketleri (Bu şirketlerde daha az vergi ödemek için düşük kâr elde etme konusunda daha yüksek bir istek olabilir. Bazen hile, azınlık hissedarlardan şirketin gerçek durumunu gizlemek içinde yapılır).
- Borsada işlem gören şirketler (Kârın yüksek olması için daha fazla baskının olduğu şirketlerdir).

### 2.3.3. Hile Yapılmadan Önceki Uyarı İşaretleri

Hile yapılmadan önce bir takım uyarı işaretleri vardır. Bu işaretler daha çok nitel işaretleridir. Hile yapılmadan önceki uyarı işaretleri hile üçgeninde belirtilen üç temel kategori altında değerlendirilecektir. Bunlar:

- Baskı
- Fırsat
- Haklı Gösterme

---

Bu geniş risk kategorilerinin her birinde, bir şirket içinde birçok farklı ve spesifik potansiyel kırmızı bayrak görülebilir. Bu uyarı işaretleri genel olarak organizasyonel uyarı işaretleri olup erken algılanması, olası hilelerin önüne geçebilir.

### 2.3.3.1. Baskı

Şirketin gerçekte olduğundan daha iyi bir performansta görünmesini isteyen yöneticiler ve çalışanlar olabileceği gibi şirketin gerçekte olduğundan daha kötü durumda göstermek isteyen yönetici ve çalışanlar olabilir. Şirketi gerçekte olduğundan daha kötü durumda göstermek istenmesinin sebepleri şunlardır (Amat, 2019):

- Daha az vergi ödemek.
- Ödenen temettüleri azaltmak.
- Yönetim kurulunda veya yönetim ekibinde yapılan bir değişiklikten sonra, sorunları önceki yönetime atfetmek.
- Pay sahipleri veya yönetim kurulu üyeleri arasındaki çıkar çatışmaları.
- Halka açık şirketlerde payını artıracak yöneticilerin hisse değerini düşürme isteği.

Her iki durumda da yönetim ve personel üzerinde hile yapma baskısı oluşmaktadır. Baskı faktöründen kaynaklanan finansal tablolarda hile yapıldığına dair uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- Finansal istikrar veya kârlılığın tehdit altında olduğu durumlar.
- İflas ve haciz ile sonuçlanabilecek işletme zararları.
- Yönetimin üçüncü tarafların gereksinimlerini veya beklentilerini karşılaması için baskılar.
- Aşırı derecede iyimser algı için yönetimin oluşturduğu beklentiler dâhil olmak üzere, yatırım analistlerinin, kurumsal yatırımcıların, önemli alacaklıların veya diğer kişilerin gerçekçi olmayan kârlılık beklentileri.
- Rekabete devam edebilmek için ek borç veya öz kaynak finansmanı ihtiyacı.
- Borsaya kote olma gereksinimlerini, borç geri ödemelerini veya diğer borç sözleşmesi gereksinimlerini karşılamada zayıflık.
- Kötü finansal sonuçları raporlamanın işletme birleşmeleri veya sözleşmeler üzerinde algılanan veya gerçek olumsuz etkileri.
- İşletmedeki önemli finansal çıkarlar. (Örn. yakın bir tarihte satılacak veya halka arz olacak şirket. Bu durumlarda, satıcılar satış fiyatını yükselten daha iyi bir imaj sunmakla ilgilenebilirler.)
- Tazminatlarının önemli bölümleri (örneğin, primler, hisse senedi opsiyonları ve kazanç düzenlemeleri) hisse senedi fiyatı, faaliyet sonuçları, finansal pozisyon veya nakit akışı için saldırgan hedeflere ulaşılmaya bağlı olması.
- İşletme borçlarına kişisel kefaletler.
- Yönetim veya işletme personeli üzerinde, satış veya kârlılık teşvik hedefleri de dahil olmak üzere, yönetişim veya yönetimden sorumlu olanların belirlediği finansal hedeflere ulaşmaları için aşırı baskı.

Baskı faktöründen kaynaklanan işletme varlıklarının kötüye kullanıldığına dair uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- Yönetim veya çalışanların yüksek tutarlı kişisel finansal yükümlülükleri ve nakit ve diğer varlıklara kolay erişimi.
- Bilinen veya beklenen gelecekteki çalışan işten çıkarmaları.
- İşten çıkarılmamak veya terfi almak için gerçekçi olmayan hedef veya ciro rakamlarına ulaşmaya yönelik baskı uygulayan şirket.
- Çalışanların maaş veya yan hak planlarında yakın zamanda yapılan veya beklenen değişiklikler.
- Başarı karşılığında yüksek promosyonlar, maaş veya diğer ödüller.

### 2.3.3.2. Fırsat

**İç Kontrol ve Denetim Zayıflıkları:** Son zamanlarda yaşanan kurumsal çöküşler ile birlikte, şirketler kurumsal yönetime odaklanmış ve iç kontrol, yönetim sürecinin önemli bir parçası haline gelmiştir (Gramling ve Ramamoorti, 2003). İç kontrol fonksiyonu, şirketlere değer katmaktadır (Carey, Simnett, ve Tanewski, 2000; Carcello, Hermanson, ve Raghunandan, 2005) ve dış denetçiler tarafından tespit edilen hataları azaltan önemli bir fonksiyondur (Wallace ve Kreutzfeldt, 1991). İç denetçilerin dış denetime yaptıkları katkı denetim komitesinin bağımsızlığı, yetkinliği, personel deneyimi ve ulaşılabilirliği ile yakından ilgilidir (Zain, Subramaniam, ve Stewart, 2006).

KPMG'ye (2016) göre, dolandırıcılıkların % 61'i düşük iç kontrole sahip şirketlerde görülür. Bir şirkette iç kontrol veya denetim mekanizmasının olmaması hile için bir fırsat oluşturur. Uluslararası standartlara göre (AICPA, 2002; IFAC, 2009) finansal raporlama hilelerine yol açabilecek iç kontrol ve denetim ile ilgili uyarı işaretleri şunlardır:

- İç kontroldeki önemli eksiklikleri veya zayıflıkları içeren durumlar dâhil, etkisiz muhasebe ve bilgi sistemleri denetimi veya iç kontrol mekanizmasının olmaması.
- Kilit pozisyonlarda bulunan muhasebe, iç denetim veya bilgi teknolojisi personelinin sık değişimi veya etkin olmaması.
- Ara dönem finansal raporlama üzerindeki kontrol eksikliği.

İç kontrol şirketleri iç suç davranışlarından korumak için önemli bir yönetim aracı olarak görülmektedir (Nestor, 2004). Varlıklar çalışanlar veya yabancılar tarafından kötüye kullanıldığında iç denetimin hile tespitinde hayati bir araç olduğunu ileri sürülmektedir (Luehlfing, Daily, Phillips Jr, ve Smith, 2003; Marden ve Edwards, 2005; Belloli, 2006). İç kontrol fonksiyonuna sahip kuruluşların, varlıkların kötüye kullanılması yoluyla hileleri tespit etmede iç kontrol fonksiyonuna sahip olmayan kuruluşlardan daha fazla başarılı olduğu görülmektedir (Coram, Ferguson, ve Moroney, 2008).

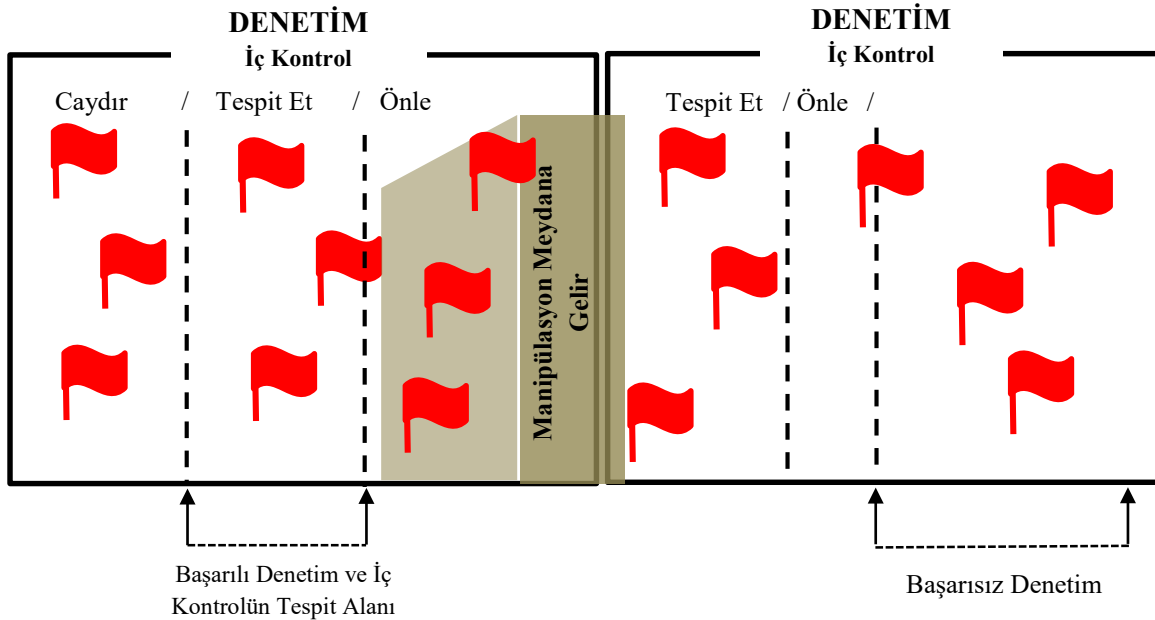
Varlıklar üzerindeki yetersiz iç kontrol, bu varlıkların kötüye kullanılmasına yatkınlığı artırabilir. İç kontrol ve denetim zayıflıklarından kaynaklanan varlıkların kötüye kullanılmasına yönelik uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- Görev dağılımının veya iç kontrolün yetersiz olması.
- Seyahat ve diğer geri ödemeler gibi üst yönetim harcamalarının yetersiz denetimi.
- Varlıklardan sorumlu çalışanların yetersiz denetimi.
- Varlıklara erişimi olan çalışanların iş alımda yetersiz taranması.
- Varlıklara ilişkin kayıtların yetersiz tutulması.
- İşlemlerin yetki ve onay sisteminin yetersiz olması.
- Nakit, yatırım, stok veya duran varlıklar için yetersiz koruma önlemi.
- Varlıkların tam ve zamanında mutabakatlarının olmaması.
- İşlemlerin zamanında ve uygun şekilde belgelenmemesi.
- Bilgi teknolojisi çalışanlarının bir suiistimalinin algılamasına yönelik denetim eksikliği.
- Bilgisayar sistemleri olay günlükleri üzerindeki denetimler ve gözden geçirmeler de dâhil olmak üzere otomatik kayıtlar üzerinde yetersiz erişim denetimleri.

**Bağımsız Denetim Zayıflıkları:** Geçmişte Enron skandalı gibi vakalarda da gördüğümüz gibi denetim raporları yanılmaz değildir ve bazen denetçiler tarafından gerçeği yansıtmayan raporlar oluşturulabilir. Ancak olumlu görüş içeren bir denetim raporu iyiye işarettir. BDS-200'e göre denetçi denetimini yaptığı firmanın finansal tablolarının gerçeğe uygun ve yürürlükteki muhasebe kurallarına göre hazırlandığına yönelik olumlu görüş bildirir. Aksi

takdirde olumsuz görüş bildirir veya görüş bildirmeyi reddeder. Finansal tablo kullanıcılarının ulaşamadığı bilgilere denetçiler ulaşabilir. BDS-240'a göre finansal tablolardaki hilelerin tespitinde denetçilerin sorumlulukları vardır. Yeterli ve uygun denetim kanıtı ile makul güvence vermek denetçinin sorumluluğundadır. Dolayısıyla denetçinin olumsuz görüşü veya görüş bildirmekten sakınması finansal tablo kullanıcıları için önemlidir. Bu sebeple bağımsız denetim zayıflıkları hile için fırsat oluşturabilir. Bağımsız denetim zayıflıkları ile ilgili uyarı işaretleri şunlardır (Amat, 2019):

- Kendilerini denetlemeyi bıraktıkları veya kendilerini borsaya kote etmedikleri için daha az kontrole sahip olan şirketler.
- Bağımsız denetçinin yeterli tecrübe veya bilgisinin olmaması.
- Bağımsız denetimden geçmeyen şirketlerle yapılan önemli işlemler.
- Denetimi zor olan karmaşık işlemler.



**Şekil 3. Denetim ve İç Kontrol Süreci**

**Yönetimsel Sorunlar:** Finansal raporlama hileleri üzerine daha önce yapılan araştırmalar genellikle bu tür sahtekârlıkların görülme sıklığının zayıf kurumsal yönetim uygulamaları ile ilgili olduğunu göstermektedir. Ayrıca, hileli finansal raporlamanın niteliği gereği finansal tablo hilelerinde üst yönetimin suç ortağı olma olasılığı yüksektir (Beasley, 1996; Dechow, Sloan, ve Sweeney, 1996; McMullen, 1996; Abbott, Park, ve Parker, 2000). Yönetimsel sorunlardan kaynaklanan uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- Telafi edici kontroller olmaksızın tek bir kişi veya küçük bir grup tarafından yönetimin hâkimiyeti.
- Finansal raporlama süreci ve iç kontrol konusunda üst yönetimden sorumlu olanların etkin olmayan gözetimi.
- İşletmenin kontrolüne sahip olan bireyleri veya yönetimi belirleme güçlüğü.
- Olağandışı tüzel kişilikleri veya yönetimsel yetki hatlarını içeren aşırı karmaşık organizasyon yapısı.

**Organizasyonel Sorunlar:** Bazı organizasyonel sorunlar finansal raporlama hileleri için fırsat oluşturabilir. Organizasyonel sorunlardan kaynaklanan finansal tablo hilelerinin uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- 
- Olağan iş akışında olmayan veya bağımsız denetimden geçmeyen kuruluşlarla önemli işlemler.
  - İşletmenin tedarikçilere veya müşterilere şart veya koşulları dikte ederek belirli bir endüstri sektörüne hükmetmesine fırsat veren güçlü bir finansal varlık.
  - Varlıklar, borçlar, gelirler veya giderler gibi önemli hesaplara dayalı doğrulanması zor subjektif tahmin veya belirsizlikler.
  - Farklı iş ortamlarının ve kültürlerinin olduğu uluslararası sınırlarda bulunan veya yürütülen önemli operasyonlar.
  - Vergi cenneti bölgelerinde, açık iş gerekçesi olmadan önemli banka hesap hareketleri veya yan kuruluşlar veya şubeler ile işlemler (Örneğin Enron, bir vergi cenneti olan Cayman Adaları'nda binlerce yan kuruluşa sahipti ve bunları borçlarını gizlemek ve kârları şişirmek için kullandı.).

Bazı organizasyonel özellikler veya koşullar, varlıkların kötüye kullanımına karşı fırsatlar oluşturabilir. Varlıkların kötüye kullanımına dair fırsat oluşturabilecek koşullara bağlı uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- İşletmede tutulan yüksek miktardaki nakit.
- Küçük ve değeri yüksek veya yüksek talep gören envanter öğeleri.
- Hamiline yazılı çekler, elmaslar veya bilgisayar çipleri gibi kolayca nakde dönüştürülebilir varlıklar.
- Küçük boyutlu, satılabilir veya gözlemlenebilir mülkiyet tanımlaması olmayan sabit varlıklar.

### 2.3.3.3. Haklı Gösterme

Bazı durumlarda çalışan veya yöneticiler hile yapmada kendilerini haklı görebilirler ve hile için zihinlerinde temel oluşturabilirler. Bu durumlar finansal raporlama hilelerini, yöneticilerin haklı görmesine sebep olabilir ve hileye zemin hazırlayabilir. Finansal tablo hilelerini haklı göstermeye sebep olabilecek uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- Yönetim tarafından işletme değerlerinin ve etik standartların belirlenmesi veya çalışanlara iletilmesinde yetersizlik.
- Menkul kıymetler yasalarının veya diğer yasa ve yönetmeliklerin ihlali, dolandırıcılık veya yasa ve yönetmelik ihlali iddiasıyla işletmeye, üst yönetimine veya yönetim kurulu üyelerine yönelik suçlamaların bilinen geçmişi.
- İşletmenin hisse senedi fiyatını veya kazanç eğilimini korumaya veya artırmaya yönelik yönetimin aşırı ilgisi.
- Yönetim tarafından analistlere, alacaklılara ve diğer üçüncü taraflara gerçekçi olmayan başarı tahminlerini gerçekleştirme taahhüdü.
- Yönetimin, iç kontrolde bilinen önemli eksiklikleri veya zayıflıkları zamanında düzeltmemesi.
- Vergi güdülü nedenlerle bildirilen kazançları en aza indirmek için uygunsuz araçların kullanılmasına yönelik yönetimin ilgisi.
- İşletme sahibi veya yöneticilerin kişisel ve ticari işlemlerini ayırmaması.

**Muhasebe Uygulamaları:** Şirket yöneticileri, işletmenin içinde bulunduğu sektörün yapısına ve öznel kararlarına dayanarak alternatif TFRS kurallarından muhasebe yöntemlerini seçme yetkisine sahiptir. Dolayısıyla şirket yönetimi inisiyatifine bırakılmış bu yöntemler ile şirketin performans sonuçları ve finansal durumları gerçeğe uygun olmayacak şekilde sunulabilir (Marilena ve Corina, 2012). Muhasebe uygulamaları ile ilgili uyarı işareti ise şudur:

- Yönetimin, maddi kaygılar ile yaratıcı veya uygunsuz muhasebe uygulamalarını haklı çıkarma girişimleri (AICPA, 2002; IFAC, 2009).

---

Bazı durumlar varlıkların kötüye kullanımını çalışanların haklı görmesine sebep olabilir ve hileye zemin hazırlar. Bu uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- Çalışanın varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili riskleri izleme veya azaltma ihtiyacını göz ardı etmesi.
- Çalışanların şirketlerine karşı öfke ve memnuniyetsizliklerini gösteren davranışları.
- İşletmede küçük hırsızlıklara karşı tolerans.

#### **2.3.4. Hile Yapıldıktan Sonraki Uyarı İşaretleri**

Geçmişte finansal tablo hilelerinin ve varlıkların kötüye kullanımının gerçekleştiğine dair göstergelerde vardır. Bir hile gerçekleştikten sonra hileyi gizlemeye yönelik davranışlar gerçekleşebileceği gibi taraflar arasında çatışmalarda meydana gelebilir. Ayrıca örgütte veya kişilerde hilenin dumanları olarak tabir edebileceğimiz bir takım değişimler ortaya çıkabilir.

Bu sebeple hile yapıldıktan sonraki uyarı işaretlerini üç temel başlık altında gruplandırabiliriz. Bunlar;

- Gizleme
- Çatışma
- Değişim

Literatürde uyarı işaretlerinde buna benzer bir gruplandırma görülmemiştir. Ancak SAS No: 99 ve ISA Madde 240'da yer alan uyarı işaretleri incelendiğinde bu tür bir gruplandırmanın uyarı işaretlerini anlama ve kullanma bakımından daha sağlıklı olacağı düşünülmüştür. Zira uyarı işaretlerinin tamamını baskı, fırsat ve haklı gösterme başlığı altında değerlendirmek bazı uyarı işaretleri için uygun olmamaktadır. Çünkü Cressey (1950), tarafından geliştirilen hile üçgen teorisinde yer alan baskı, fırsat ve haklı gösterme faktörleri, insanların neden hile yaptıklarıyla ilgili bir açıklama sağlamaktadır. Oysa aşağıda da göreceğimiz bazı uyarı işaretleri hile meydana geldikten sonra ortaya çıkmaktadır.

##### **2.3.4.1. Gizleme**

Bir hile gerçekleştikten sonra ortaya çıkmasını engellemek için gizlemeye yönelik davranışlar ve uygulamalar ortaya çıkabilir. Finansal raporlama hilelerinin gizlenmeye çalışıldığına dair uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009; Amat, 2019):

- Özellikle dönem sonlarına yakın önemli, olağandışı veya oldukça karmaşık işlemler.
- Açık gerekçe olmadığı halde ticari araçların kullanılması.
- Üst düzey yöneticilerin ve avukatların yüksek geliri.
- Finans ile ilgili olmayan yöneticilerin muhasebe ilkelerinin seçimine veya tahminlerin belirlenmesine aşırı katılımı veya meşguliyeti.
- Yönetimin, denetimin tamamlanması veya denetçi raporunun düzenlenmesi ile ilgili makul olmayan zaman kısıtlamaları gibi makul olmayan talepleri.
- Denetçinin, insanlara veya bilgilere erişimini uygunsuz bir şekilde sınırlayan veya yönetişimden sorumlu kişilerle etkin iletişim kurma imkânını sınırlayan resmi veya gayri resmi kısıtlamalar.
- Denetçiyle ilişkilerde yönetimin hâkimiyet davranışı (Özellikle denetçinin çalışmasının kapsamını veya denetim sözleşmesine atanan veya ona danışılan personelin seçimini veya devamlılığını etkileme girişimlerini içerir.).
- Hukuk danışmanlarında sık değişiklikler.
- Denetçilerin görüşlerini etkileme girişimleri.
- Bağımsız denetim şirketinin sık sık değiştirilmesi.



Varlıkların Kötüye Kullanımı gerçekleştikten sonra gizlemeye çalışıldığına dair uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- Kilit kontrol fonksiyonlarını yerine getiren çalışanlarda yıllık izne ayrılmama isteği.
- Mevcut kontrollerden kaçmak veya bilinen iç kontrol eksikliklerini gidermemek.

#### 2.3.4.2. Çatışma

Finansal tablolarda hile yapıldığında bazı çatışma davranışları ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda finansal tablo hilelerinin yapılmış olabileceğini gösteren uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- Üst yönetimde düşük moral.
- Hissedarlar veya yönetim kurulu üyeleri arasındaki uyuşmazlıklar.
- Muhasebe, denetim veya raporlama konularında mevcut veya önceki denetçiyle sık sık yaşanan anlaşmazlıklar.

Varlıkların kötüye kullanıldığını gösteren uyarı işaretleri;

- Sinirlilik hali, şüphencilik veya savunmasızlık

olarak karşımıza çıkabilmektedir (ACFE, 2018: 45).

#### 2.3.4.3. Değişim

Hile meydana geldikten sonra analitik veya davranışsal değişimler meydana gelmektedir. Bu değişimleri hilenin dumanları olarak nitelendirebiliriz. Değişim kapsamında finansal raporlamada hile yapılmış olabileceğine dair uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009; Amat, 2019):

- Şirketin çalışma biçiminde, organize etkinliklerde fazla lüks harcamalar, vb.
- Vergi cezaları.
- Vergi otoritesi tarafından kayıtların incelemeye alınması.
- Derecelendirme kuruluşları tarafından derecelendirmelerin bozulması.
- Şirket hisselerini mantıklı bir sebep olmadan satan yöneticiler ve yönetim kurulu üyeleri.

**Analitik Anormallikler:** Finansal tablo hilelerini tespit etmede finansal oranlar uyarı işareti olarak kullanılabilir (Agyei-Mensah, 2015). BDS 520 Analitik Prosedürler Standardına göre finansal ve finansal olmayan veriler analiz edilerek analitik inceleme prosedürleri gerçekleştirilmektedir. Bu sayede finansal tablolarda farklı kalemler ilişkilendirilerek birden çok oran hesaplanabilir. Finansal oranlar, bir şirketin güçlü ve zayıf yönlerini belirlemede iyi araçtır ve sorunlu olan finansal oranlar detaylı araştırma gerektiren bir uyarı işareti olarak görülür (md.4). AICPA (2002) ve IFAC'a (2009) göre analitik yöntemler ile tespit edilebilecek uyarı işaretleri şunlardır:

- Özellikle aynı endüstrideki diğer şirketlere kıyasla hızlı büyüme veya olağandışı karlılık.
- Ana faaliyetlerde tekrarlanan negatif nakit akışları ve ana faaliyetlerden nakit akışı üretmemeye.

Varlıkların kötüye kullanıldığında değişim kapsamında ortaya çıkan uyarı işaretleri şunlardır (AICPA, 2002; IFAC, 2009):

- Varlıkların kötüye kullanıldığını gösterebilecek davranış veya yaşam tarzındaki değişiklikler.
- Yönetici ve personellerde yaşam tarzı değişikliği (Lüks harcamalar vb).

### 3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden olan örnek olay incelemesi yapılmıştır. Örnek olay, bankalarda görev yapan iç kontrolörlerden edinilen bilgilere göre Türkiye’de faaliyet gösteren bankalarda meydana gelmiş varlıkların kötüye kullanımı olaylarından türetilmiş olup olayların bilinmeyen yönleri akışa göre tamamlanmıştır. Gizlilik açısından olaylarda adı geçen banka, şube ve personeller gerçek isimleri ile adlandırılmamış ve ilgili banka ‘‘X Bankası’’, şubeler ise ‘‘A, B, C, D’’ şubeleri olarak kodlanmıştır.

### 4. ÖRNEK VAKA İNCELEMESİ

Bu çalışmada Türkiye’de faaliyet gösteren bir bankada yaşanan varlıkların kötüye kullanımı örneklerine yer verilerek, bu örneklerde yer alan hile göstergeleri belirlenmiştir.

#### Örnek Vaka <sup>3</sup>

*Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bir Banka (X Bankası)<sup>4</sup> Örneği*

#### *X Bankası Genel Görünümü*

X Bankası Türkiye’de uzun süredir faaliyet gösteren kurumsal bir bankadır. İç kontrol ve iç denetim mekanizmaları olup şube ve genel müdürlük birimlerinin denetimi bağımsız bir şekilde yürütülmektedir. Personel alımları ise İnsan Kaynakları birimi tarafından yapılmakta olup liyakatin yanında referansada önem verilmektedir. Yönetici pozisyonunda yer alan çalışanların referansı nadiren olsa personel alımlarında liyakatin önüne geçmektedir. Personeller işe alındıktan sonra yüzeysel bir eğitime girip iş başı yapmaktadır. İlgili bankada çalışanlar hedef sistemi ile çalışmakta olup yıllık ve aylık hedefleri (Örneğin 50 adet kredi kartı satmak, 5 milyon TL kredi kullandırmak, 10 milyon TL mevduat sağlamak, 100 adet otomatik fatura ödeme talimatı almak vb.) gerçekleştirmeleri durumunda yüksek prim ve ödüller almaktadır. Hedeflerin gerçekleşmemesi durumunda işten çıkarmalar olabileceği gibi düşük maaş zammı ilede sonuçlanabilmektedir. Hedefler geçmiş yıl gerçekleşen rakamlar ve içinde bulunulan yılın beklentilerine göre verilmekte olup her yıl artmaktadır. Terfiler ise liyakatten çok hedefleri gerçekleştirme başarısına göre verilmektedir. Normal şartlarda terfiler her 2 yılda bir verilmektedir. Ancak ekonominin genel görünümü durağan olduğu için yeni şube açılmamaktadır ve terfi imkanları bu sebeple kısıtlıdır.

#### Hile Yapılmadan Önceki Uyarı İşaretleri

- Personel alımlarında referansın liyakatin önüne geçmesi
- İşe yönelik eğitim eksikliği
- Hedef sistemi ile çalışan şirket ve prim/ödül sistemi
- Küçülme veya durağanlık yaşanan sektörlerde faaliyet
- Rekabetin yoğun olduğu sektörde faaliyet

İlgili bankanın bazı şubelerinde genel durum aşağıdaki gibidir:

#### A Şubesi Genel Görünümü

A şubesinde çalışan gişeci Metin Bey işe başlayalı iki yıl olmuştur. Yöneticileri ve şube çalışanları ile arası iyi olup yöneticileri Metin’e güven duymaktadır. Metin Bey bireysel satış birimine geçmeyi çok istemektedir ve şube müdürüne bu durumu her fırsatta dile getirmektedir. Şube müdürü ise Metin’e satış konusunda kendini göstermesi için kredi kartı satmasını istemiştir. Metin bu görüşme üzerine beklentinin üzerinde kredi kartı satmaya başlamıştır. Gişede işler yoğun olduğu için imza alacağı kredi kartı başvuru formlarını hazırlayıp mesaiden sonra yanında

<sup>3</sup> Bankalarda görev yapan iç kontrolörlerden edinilen bilgilere göre Türkiye’de faaliyet gösteren bankalarda meydana gelmiş gerçek olaylardan türetilmiş olup olayların bilinmeyen yönleri akışa göre tamamlanmıştır. Gizlilik açısından olaylarda adı geçen banka, şube ve personeller gerçek isimleri ile adlandırılmamıştır.

<sup>4</sup> İlgili banka bu çalışmada ‘‘X Bankası’’ olarak adlandırılacaktır.

götürerek akşamları müşterilere kart satmaktadır. Şube güvenliğide gişeci Metin'e kart satma konusunda yardımcı olmakta ve şubede büyük bir dayanışma ile çalışmaktadırlar.

Hile Yapılmadan Önceki Uyarı İşaretleri

- Zamanında terfi alamayan personel
- Çalışanlar arasında kontrolleri aksatmaya sebep olabilecek aşırı güven
- Aşırı hırs ve istek
- Terfi veya işe devam edebilmek için başarı zorunluluğu
- Mesai saatleri dışında gözlemsiz yapılan işlemler
- Görev tanımının dışında işler ile ilgilenen personel

#### B Şubesi Genel Görünümü

B şubesinde çalışan operasyon yetkilisi Nergis Hanım takas çekleri<sup>5</sup> ile ilgilenmektedir. İlgili çekler sistem üzerinden tahsil edildiğinde üzerlerine tahsil edildi kaşesi basılarak arşive kaldırılmaktadır. Nergis hanım görev tanımında yer alan diğer işlerden dolayı çok yoğun çalışmaktadır. Bu sebeple her gün yüzlerce çeke tahsil edildi kaşesi basmayı zaman alıcı görmektedir. Ayrıca tahsil olmuş ve vadesi geçmiş çeklerin bir hükmü kalmadığı için tahsil edildi kaşesi basmamakta bir sakınca görmemektedir. Şubeye denetime gelen müfettişlerde önemsiz gördüğünden bu çekleri kontrol etmemektedir. İlgili şubede arşiv dolduğu için arşivde yer alan evraklar genel müdürlükte yer alan merkez arşive gönderilmiştir. Merkez arşivde arşiv çalışanları bu evrakları kanunlarda belirtilen süreler dahilinde muhafaza ettikten sonra imha ediyor.

Hile Yapılmadan Önceki Uyarı İşaretleri

- Mesai saatlerinde yetişmeyecek kadar fazla iş
- Personelin yaptığı iş ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmaması
- Yetersiz iç kontrol ve denetim
- Yöneticinin kontrol eksikliği

#### C Şubesi Genel Görünümü

C şubesinde bir aile ortamı vardır. Şubede çalışan herkes birbirine güvenmekte ve birbirlerinin sorunları ile ilgilenmektedir. Son zamanlarda şube güvenlik görevlisinin gergin ve düşünceli olduğu gözlemlenmiştir. Ancak güvenlik görevlisi Nuri Bey bir sorununun olmadığını söylemiştir. Şube kasasının iki adet anahtarı olup kasa iki anahtarda olmadan açılmamaktadır. Güvenlik gerekçesi ile kurallar gereği her iki anahtar farklı iki personel tarafından muhafaza edilmelidir. Kasa anahtarını muhafaza etmekle sorumlu gişeci Nazmi Bey ile müdür yardımcısı Mehmet Bey anahtarlar büyük olduğu için ve sabah işe gelirken evde unutma ihtimaline karşın, anahtarları akşam eve götürmeyip şubede zor bulunacak bir yere saklamayı tercih etmektedirler. Şubede gelişmiş alarm sistemi olduğu için hırsız girse bile anahtarları bulup kasayı açana kadar polisin şubeye geleceğini düşünmektedirler.

Hile Yapılmadan Önceki Uyarı İşaretleri

- Çalışanlar arasında kontrolleri aksatmaya sebep olabilecek aşırı güven
- Personelde gergin, düşünceli ve stresli tavırlar
- Ciddi sorumluluğa sahip personelde rahat tavırlar ve işi küçümseme

<sup>5</sup> Müşteriler takip ve tahsil kolaylığı açısından ellerinde vadesi henüz gelmemiş herhangi bir bankaya ait olan alacaklısı oldukları çeklerini tahsil için çalıştıkları bankaya vermektedirler. Bu işleme takas adı verilmektedir.

#### D Şubesi Genel Görünümü

D şubesinde operasyon yetkilisi Veli Bey ile yöneticisi uzun yıllardır beraber çalışmaktadır. Bu güne kadar birbirlerinin herhangi bir yanlışlarını görmemişlerdir. Dolayısıyla birbirlerine çok güvenmektedirler. Gişe yetkilisi kasada bulunan dövizleri hergün kullanmamaktadır, kasaya tek giren operasyon yöneticisi, operasyon yetkilisi ve gişecedir. Bu sebeple kasadaki dövizleri hergün saymakla uğraşmamayı tercih etmişlerdir. Dövizleri kasadan çıkarıp saymak yerine operasyon yetkilisi hergün kasaya inip deste olarak tam olup olmadığını kontrol etmektedir.

#### Hile Yapılmadan Önceki Uyarı İşaretleri

- Rotasyona tabi olmadan uzun süre aynı ortamda çalışmak
- Çalışanlar arasında kontrolleri aksatmaya sebep olabilecek aşırı güven
- Görev tanımının dışında işler ile ilgilenen personel
- Ciddi sorumluluğa sahip personelde rahat tavırlar ve işi küçümseme

#### **Hilelerin Meydana Gelmesi**

##### Vaka 1 (A Şubesi)

Gişeci Metin Bey'in kart satışları geçmiş dönemlere göre çok fazla artış göstermiştir. Bu başarı yöneticilerinin gözünden kaçmamış ve güvenlik görevlisi ile kordineli çalışması takdir edilmiştir. Bankanın iç denetçileri, yaptıkları rutin kontrollerde son zamanlarda yeni satılan kredi kartlarından 1 TL tutarında harcama yapıldıktan sonra müşteri isteği üzerine iptal edildiğini tespit etmişlerdir. Bir sorun olabileceğini düşünerek ilgili kredi kartı işlemlerini incelemişlerdir. İlgili kredi kartlarının tamamının A şubesinde çalışan gişeci Metin Bey tarafından satıldığını, şifre oluşturma işlemlerinin şube telefonundan müşteri hizmetleri aranarak yapıldığını ve 1 TL'lik harcamaların tamamının şubeye yakın bir marketten yapıldığını tespit etmişlerdir. Kredi kartlarının tamamının ise aynı telefonda müşteri hizmetleri aranarak iptal edildiği tespit edilmiştir. Bunun üzerine şubeye giderek soruşturma yapan müfettişler gişe yetkilisi Metin Bey'in müşterilerin haberi olmaksızın adlarına kredi kartı çıkartıp şifrelerini alıp kartı aktif hale getirmek için 1 TL harcama yaptığını ve 1 TL borç tutarını ödedikten sonra kartın sahibi gibi müşteri hizmetlerini arayarak kartları iptal ettirdiğini tespit etmişlerdir. Bunun üzerine gişeci Metin Bey ve kart şifrelerini almak için yardım eden güvenlik görevlisinin iş akti fesih edilmiştir.

#### Hile Yapıldıktan Sonraki Uyarı İşaretleri

- Analitik anormallikler (satış adetleri, işlem tutarları vb.)
- Personel başarısındaki hızlı değişim

##### Vaka 2 (B Şubesi)

X Bankası'na diğer bankalardan ihbar gelmeye başlamıştır. Şöyleki müşteriler tarafından diğer bankalara tanzim edilen çekler tahsil edilmiş görünüyor. Şubelere tanzim edilen bu çeklere sahte olduğu şüphesiyle ilgili şubelere el koyuluyor. Bankalar el koydukları bu çekleri incelediklerinde çeklerin sahte olmadığını, ilgili çeklerin X Bankası takas sisteminden tahsil olduğunu tespit ediyorlar. Takas sisteminde kayıtlı çek görüntüleri incelendiğinde şubelere tahsil için ibraz edilen çeklerin görüntüleri birebir uyum sağlıyor. Takas sistemindeki görüntü ile ibraz edilen çeklerdeki tek farkın keşide tarihi kısmı olduğu, keşide tarihinde sonradan değiştirildiği görülüyor. Bu tespiti yapan bankalar peşi sıra X Bankası'na durumu iletmeye başlıyorlar. X Bankası gerekli incelemeleri yaptıktan sonra soruşturma teftişi başlatıyor. Birçok şubeden binlerce çekin geldiği merkez arşivde çalışan personellerden birisi, üzerine tahsil edildi kaşesi basılmayan çekleri ayırıp bu çeklerin vadesini ileri bir tarihe değiştirip keşideci imzasına benzer bir imza ile paraflıyor. Daha sonra bu çekleri açtıkları bir paravan şirket üzerinden ciro ederek kullanıyor ve mal satın alıyor veya nakte çeviriyor. Çek yaprakları gerçek ve çek keşidecilerinin findex raporları<sup>6</sup> olumlu olduğu için çeki ciro yoluyla alıp karşılığında mal veya para verenler doğal olarak tereddüt etmiyorlar. Vadesi gelen çekleri çek hesabının yer aldığı banka şubesine götüren alacaklılar çekin

<sup>6</sup> Gerçek veya tüzel kişilerin kredibilitelerini gösteren raporlar.

tahsil edildiği gerçeğiyle yüzleşiyor. Soruşturma teftişi merkez arşivde çekleri çalıp piyasaya süren personeli tespit ediyor. Ayrıca çeklerin üzerine tahsil edildi kaşesi basmayan personellere ise ihtar veriyor.

Hile Yapıldıktan Sonraki Uyarı İşaretleri

- Gelen ihbarlar

#### Vaka 3 (C Şubesi)

Güvenlik görevlisi Nuri Bey maddi sıkıntılar içerisinde. Akşamları gişeci Nazmi Bey ile müdür yardımcısı Mehmet Bey'in anahtarları sakladığı yeri bilmektedir. Akşam şubeden herkes çıktıktan sonra kamera kayıtlarını durdurup kasaya girmiştir. Kasada yer alan dövizlerin bir kısmını çalan Nuri Bey kameraları tekrar aktif hale getirmiştir. Ertesi gün kasa sayımı yapan gişeci Nazmi Bey bir miktar doların eksik olduğunu tespit etmiştir. Kamera kayıtlarına baktıklarında kayıtların durdurulduğunu tespit eden müdür yardımcısı Mehmet Bey teftiş birimine bilgi vermiştir. Soruşturma başlatan müfettişler kasa anahtarlarının şubede bırakıldığını ve güvenlik görevlisinin hırsızlık yaptığını tespit etmişlerdir.

Hile Yapıldıktan Sonraki Uyarı İşaretleri

- Sayımlarda eksiklik tesbiti
- Sürekli çalışması gereken güvenlik kameralarında yaşanan sebepsiz kesintiler

#### Vaka 4 (D Şubesi)

Operasyon yetkilisi Veli Bey'in tefeciye borcu vardır ve bunu şubedeki herkesten gizlemiştir. Kendisine duyulan güven sebebi ile kasaya tek başına girebilmektedir. Kasadan hergün sailmayan dövizden borcu kadar alıp tekrar kısa sürede yerine koymayı planlamıştır. Kasadan para çalıp borcunu ödeyen Veli Bey dövizlerin sayılması için erteleyici tavırlar sergilemeye başlamıştır. Birkaç hafta sonra kasayı sayan gişe yetkilisi paranın eksik olduğunu tespit etmiştir. Olay üzerine kamera kayıtları incelenmiş ve paranın operasyon yetkilisi Veli Bey tarafından çalındığı görülmüştür.

Hile Yapıldıktan Sonraki Uyarı İşaretleri

- Sayımlarda eksiklik tesbiti
- Hileyi gizlemeye yönelik tavırlar

### 5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmada X Bankasının A, B, C ve D şubelerinde yaşanan varlıkların kötüye kullanımı vakaları incelenmiştir. Kurumun ve şubelerin hile meydana gelmeden önceki genel görünümü tespit edilmiş ve hilenin meydana gelebileceğini gösteren uyarı işaretleri belirlenmiştir. Ayrıca hileler meydana geldikten sonra hilenin meydana gelmiş olduğunu gösteren uyarı işaretleri belirlenmiş ve Tablo 2'de maddeler halinde verilmiştir.

**Tablo 2. Örnek Olayda Tespit Edilen Hile Göstergeleri**

Hile Yapılmadan Önceki Uyarı İşaretleri	Hile Yapıldıktan Sonraki Uyarı İşaretleri
<p>X Bankası Genel Görünümü</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Personel alımlarında referansın liyakatin önüne geçmesi* (F, H)</li> <li>• İşe yönelik eğitim ve bilgi eksikliği* (F)</li> <li>• Hedef sistemi ile çalışan şirket ve prim/ödül sistemi (B)</li> <li>• Küçülme veya durağanlık yaşanan sektörlerde faaliyet (B)</li> <li>• Rekabetin yoğun olduğu sektörde faaliyet (B)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yok</li> </ul>
<p>A Şubesi Genel Görünümü</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zamanında terfi alamayan personel* (B, H)</li> <li>• Çalışanlar arasında kontrolleri aksatmaya sebep olabilecek aşırı güven* (F)</li> <li>• Aşırı hırs ve istek* (B)</li> </ul>	<p><u>Vaka 1 (A Şubesi)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analitik anormallikler (satış adetleri, işlem tutarları vb.) (D)</li> <li>• Personel başarısındaki hızlı değişim* (D)</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Terfii veya işe devam edebilmek için başarı zorunluluğu (B)</li> <li>• Mesai saatleri dışında gözlemsiz yapılan işlemler* (F)</li> <li>• Görev tanımının dışında işler ile ilgilenen personel (F)</li> </ul>	
<b>B Şubesi Genel Görünümü</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mesai saatlerinde yetişmeyecek kadar fazla iş* (F)</li> <li>• İşe yönelik eğitim ve bilgi eksikliği* (F)</li> <li>• Yetersiz iç kontrol ve denetim (F)</li> <li>• Yöneticinin kontrol eksikliği (F)</li> </ul>	<b>Vaka 2 (B Şubesi)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gelen ihbarlar* (D)</li> </ul>
<b>C Şubesi Genel Görünümü</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Çalışanlar arasında kontrolleri aksatmaya sebep olabilecek aşırı güven* (F)</li> <li>• Personelde gergin, düşünceli ve stresli tavırlar (B)</li> <li>• Ciddi sorumluluğa sahip personelde rahat tavırlar ve işi küçümseme (F)</li> </ul>	<b>Vaka 3 (C Şubesi)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sayımlarda eksiklik tesbiti (D)</li> <li>• Sürekli çalışması gereken güvenlik kameralarında yaşanan sebepsiz kesintiler* (G)</li> </ul>
<b>D Şubesi Genel Görünümü</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rotasyona tabi olmadan uzun süre aynı ortamda çalışmak* (F)</li> <li>• Çalışanlar arasında kontrolleri aksatmaya sebep olabilecek aşırı güven* (F)</li> <li>• Görev tanımının dışında işler ile ilgilenen personel (F)</li> <li>• Ciddi sorumluluğa sahip personelde rahat tavırlar ve işi küçümseme (F)</li> </ul>	<b>Vaka 4 (D Şubesi)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sayımlarda eksiklik tesbiti (D)</li> <li>• Hileyi gizlemeye yönelik tavırlar (G)</li> </ul>
B: Baskı, F: Fırsat, H: Haklı Gösterme, G: Gizleme, Ç: Çatışma, D: Değişim *Literatürde yer almayan örnek olayda belirlenen uyarı işaretleri.	

Tablo 2’de yer alan hile göstergelerinden SAS No: 99 ve ISA Madde 240’da belirtilmeyen çalışma bulgularımızda yer alan hile göstergeleri Tablo 3’de detaylı incelenmiştir.

**Tablo 3. Çalışmada Belirlenen Hile Göstergelerinin Açıklamaları**

Uyarı İşareti	Grup	Açıklama
<b>Personel alımlarında referansın liyakatin önüne geçmesi</b>	Ö/F, H	İşe yönelik yeterli liyakate sahip olmayan personelin hatalı işlemler yapma ihtimali yükselmektedir. Bu da hile yapacak kişilere fırsat oluşturmaya sebep olabilir. Ayrıca bu kişilerde referanslarından kaynaklı aşırı güven oluşabilir.
<b>İşe yönelik eğitim ve bilgi eksikliği</b>	Ö/F	Personelin yaptığı iş ile ilgili yetersiz bilgiye sahip olması, önemli hata ve eksiklerin farkında olmasına engel olmaktadır. Bu da hile yapacak kişiler için fırsat oluşturabilir.
<b>Zamanında terfi alamayan personel</b>	Ö/B, H	Zamanında terfi alamayan personel daha hızlı terfi almak için hileye başvurabilmektedir ve bu hileyi terfi almak için haklı görmektedir.
<b>Çalışanlar arasında kontrolleri aksatmaya sebep olabilecek aşırı güven</b>	Ö/F	Çalışanların birbirlerine olan aşırı güvenleri, rutin kontrolleri yapmamaya sebep olabilmektedir. Bu da hile yapacak kişiler için fırsat oluşturmaktadır.
<b>Aşırı hırs ve istek</b>	Ö/B	İşe yönelik aşırı hırs ve terfi isteği çalışan üzerinde hile yapmaya yönelik baskı oluşturabilir.
<b>Mesai saatleri dışında gözlemsiz yapılan işlemler</b>	Ö/F	Kontrol ve gözlem gerektiren işleri mesai saatleri dışında yapmak hile için fırsat oluşturabilmektedir.
<b>Mesai saatlerinde yetişmeyecek kadar fazla iş</b>	Ö/F	Fazla iş yükü, personelin bazı kontrolleri aksatmasına sebep olabilir. Bu da hile yapmayı düşünenler için fırsat oluşturabilmektedir.
<b>Rotasyona tabi olmadan uzun süre aynı ortamda çalışmak</b>	Ö/F	Uzun süre aynı ortamda çalışmak, müşteri ve çalışanlar ile samimi ilişkiler geliştirmeye katkı sağlayabilir. Bu da hile yapacak kişiler için fırsat oluşturmaktadır.
<b>Personel başarısındaki hızlı değişim</b>	S/D	Personel başarısındaki açıklaması yapılamayan hızlı değişimler, hile yapıldığının bir göstergesi olabilir.
<b>Gelen ihbarlar</b>	S/D	Hileye maruz kalanlardan veya üçüncü kişilerden gelen ihbarlar hile yapıldığının göstergesi olabilir.
<b>Sürekli çalışması gereken güvenlik kameralarında yaşanan sebepsiz kesintiler</b>	S/G	Varlıkların kötüye kullanımının kameralar tarafından kayıt edilmemesi için kameralar kasıtlı olarak kayıt dışı bırakılabilir.
Ö: Hileden önceki uyarı işaretleri, S: Hileden sonraki uyarı işaretleri, B: Baskı, F: Fırsat, H: Haklı Gösterme, G: Gizleme, D: Değişim		

## 6. SONUÇ

Varlıkların kötüye kullanımı ve finansal tablolarda hile yapıldığına dair hile göstergeleri SAS No: 99 (AICPA, 2002), ISA Madde 240'da (IFAC, 2009) ve davranışsal uyarı işaretleri ise ACFE tarafından düzenlenen raporda (ACFE, 2018: 45) belirlenmiştir. Çalışmamızda kullanım kolaylığı açısından bu göstergeler Tablo 1'deki gibi tarafımızca yeniden gruplandırılarak davranışsal, sektörel, hile yapılmadan önce ve hile yapıldıktan sonra olarak dört temel gruba ayrılmıştır. Hile yapılmadan önceki uyarı işaretleri Cressey (1950) tarafından geliştirilen Hile Üçgeni Teorisi'nde yer alan baskı, fırsat ve haklı gösterme başlıkları altında gruplandırılmıştır. Bunlar hilenin yapılmasına neden olabilecek göstergelerdir. Bu sebeple hile göstergelerinin tamamını bu grupta göstermek yanlış olacaktır çünkü bazı hile göstergeleri hile yapıldıktan sonra ortaya çıkmaktadır. Hile yapıldıktan sonraki uyarı işaretleri ise hilenin sonuçları olarak adlandırabileceğimiz gizleme, çatışma ve değişim başlıkları altında özgün bir gruplandırmaya tabi tutulmuştur. Hile yapıldıktan sonra hileyi gizlemeye yönelik çabalar ortaya çıkabileceği gibi kişiler ve birimler arasında çatışmalarda ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca kişi, şirket veya raporlarda da olağandışı performans artışı veya karlılık artışı gibi değişimlerde meydana gelebilmektedir.

Örnek olay incelemesi bulgularımıza göre 29 adet hile göstergesi tespit edilmiş olup bunlardan 11 adeti literatürde yer almayıp örnek olayımızda yer almaktadır. Literatüre kazandırdığımız bu 11 adet hile göstergesinin yaşanmış farklı örnek olaylarda da tespit edilerek yaygınlaştırılması gerekmektedir. Varlıkların kötüye kullanımı ve finansal tablo hilelerinin önceden tespiti için geçmişte yaşanan olayları iyi analiz etmek gerektiği gibi gelecekte yaşanacak olayları da öngörebilmek gerekmektedir. Buda iç kontrolör ve denetçilerin hile yapanlardan daha zeki ve öngörülü olmasını gerektirmektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Yazar Katkısı:** Musa ÖZÇELİK (%50), Ganite KURT (%50)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The authors declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Author Contributions:** Musa ÖZÇELİK (50%), Ganite KURT (50%)

## KAYNAKÇA

Abbott, L. J., Park, Y., ve Parker, S. (2000). The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance*, 26, 55 – 67.

Agyei-Mensah, B. K. (2015). The determinants of financial ratio disclosures and quality: Evidence from an emerging market. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 5(1).

AICPA. (2002). Consideration of fraud in a financial statement audit. statements on auditing standards, Sas No. 99, AU Section 316.

Amat, O. (2019). Detecting accounting fraud before it's too late. *John Wiley & Sons*.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2014). Report to the nations on occupational fraud and abuse. Austin, TX: The association of certified fraud examiners, Inc.

Association of Certified Fraud Examiners (2018). Report to the nations 2018 global study on occupational fraud and abuse. USA: Association of Certified Fraud Examiners, Inc.

Bağımsız Denetim Standardı 200: Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi. Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf)

- 
- Bağımsız Denetim Standardı 240: finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları. Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20240\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20240(1).pdf)
- Beasley, M. S. (1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. *Accounting review*, 443-465.
- Belloli, P. ve McNeal, A. (2006). Fraudulent overtime: access to the company's time recording system enables a local site manager to commit fraud. *Internal Auditor*, 63(3), 91-94.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., ve Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.
- Carey, P., Simnett, R., ve Tanewski, G. (2000). Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 37-51.
- Chadwick, W. E. (2000). Keeping internal auditing in-house. *Internal Auditor*, 57(3), 88.
- Coram, P., Ferguson, C., ve Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48(4), 543-559.
- Cressey, D. R. (1950). *Other People: A Study in a Social Psychology of Embezzlement*. Glenco, IL, Freepress.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., ve Sweeney, A. P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary accounting research*, 13(1), 1-36.
- Dzamba, A. (2004). 36 Red flags to look for when reviewing financial reporting controls. *Financial Analysis, Planning & Reporting*, 4(8), 1-12.
- Elliot, R.K. ve Willingham.J.J. (1980). *Management fraud: detection and de-terrence*. New York: Petrocelli Books.
- Gramling, A. A. & Ramamoorti, S. (2003). Research opportunities in internal auditing. Institute of Internal Auditors.
- Green, B. P. ve Calderon, T. G. (1996). Information privity and the internal auditor's assessment of fraud risk factors. *Internal Auditing-Boston-Warren Gorham And Lamont Incorporated*, 11, 4-15.
- Holtfreter, K. (2004). Fraud in US organisations: an examination of control mechanisms. *Journal of Financial Crime*, 12(1), 88-95.
- IFAC. (2009). The Auditor's Responsibilities Relating To Fraud In An Audit Of Financial, International Standard On Auditing, ISA No. 240.
- Koornhof, C., ve Du Plessis, D. (2000). Red flagging as an indicator of financial statement fraud: The perspective of investors and lenders. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 8(1), 69-93.
- KPMG (2016). Global profiles of the fraudster: technology enables and weak controls fuel the fraud. Erişim adresi: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2016/05/global-profiles-of-the-fraudster.html/>
- KPMG (2004). Fraud Survey 2004. *KPMG*, Brisbane, Qld.
- KPMG (2013). Perfiles globales del defraudador. KPM Forensic, Madrid. Çevrimiçi, <https://www.portal.protecturi.org/wp-content/uploads/2013/12/Perfiles-globales-defraudador.pdf>
- Krambia-Kapardis, M., Christodoulou, C., ve Agathocleous, M. (2010). Neural networks: the panacea in fraud detection?. *Managerial Auditing Journal*, 25(7), 659-678.
- Luehlfiing, M. S., Daily, C. M., Phillips Jr, T. J., ve Smith, L. M. (2003). Cyber crimes, intrusion detection, and computer forensics. *Internal Auditing*, 18(5), 9-9.
-



- Marden, R., ve Edwards, R. (2005). Employee fraud in the casino and gaming industry. *Internal Auditing*, 20(3), 21-30.
- Marilena, Z. ve Corina, I. (2012). Embellishment of financial statements through creative accounting policies and options. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 347- 351.
- McMullen, D. A. (1996). Audit committee performance: An investigation of the consequences associated with audit committees. *Auditing*, 15(1), 87-103.
- Nestor, S. (2004). The impact of changing corporate governance norms on economic crime. *Journal of Financial Crime*, 11(4), 347-352.
- Olcina, E. (2016). Motivaciones y perfil del defraudador en la empresa. *Revista de Contabilidad y Dirección* 23: 11–26.
- Pincus, K. V. (1989). The Efficacy of a Red Flags Questionnaire for Assessing the Possibility of Fraud, Accounting, *Organizations and Society*, 14(1-2), 153-164.
- Price Water House Coopers (PwC), (2009). The Global Economic Crime Survey, Çevrimiçi, <https://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/pdf/global-economic-crime-survey-2009.pdf>
- Robertson, J. C. (2000). *Fraud Examination for Managers and Auditors*. Austin, TX: Viesca Books.
- Wallace, W. A. ve Kreutzfeldt, R. W. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research*, 7(2), 485-512.
- Wolfe, D. T. ve Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *CPA Journal*, 74(12), 38-42.
- Zain, M. M., Subramaniam, N., ve Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18.

---

**SUMMARY**
**Introduction**

In this study, in which situations the fraud can occur or what the indicators are will be addressed with the examples. The warning signs involved in SAS No: 99 and ISA Article 240 have been demonstrated in Table 1 with an authentic grouping.

**Literature Review****Warning Signs (Red Flags)**

Warning signs, demonstrated in Table 1, are categorized into four main groups as behavioral, sectorial, before fraud, and after fraud. Behavioral and sectorial warning signs show the general features of individuals who commit fraud.

**Table 1. Warning Signs (Red Flag) Groups**

<b>Warning Signs</b>			
<b>Behavioral</b>	Personal features		
<b>Sectorial</b>	The special circumstances of the sector involved		
<b>Before Fraud</b>	<b>Cause</b>		
	<b>Pressure</b>	<b>Opportunity</b>	<b>Rationalization</b>
	The circumstances that force the individual or organization to fraud	The circumstances that give an opportunity to the individual or organization for fraud	Unethical behaviors
<b>After Fraud</b>	<b>Effect</b>		
	<b>Concealing</b>	<b>Conflict</b>	<b>Variation</b>
	Information suppression in order not to reveal fraud	The conflicts among different units within the organization or between the organization and other organizations	Abnormal changes at financial and non-financial rates in behaviors.

**Source:** It was formed by the authors of the present study based on the warning signs in SAS No:99 and ISA Article 240.

**Methodology**

In this study, a case study, one of the qualitative research methods, was carried out. The case study, based on the information gathered from the internal controller employed in banks, was derived from the presence of misappropriation of assets that occurred in banks operating in Turkey and unknown aspects of the cases were completed according to the flow. In terms of privacy, the proper names of the banks, branches, and employers in the cases were not used, alternatively, the corresponding bank is coded as “Bank X”, and the branches are coded as “A, B, C, D”.

**Findings**

Misappropriation of assets in the cases in A, B, C, and D branches of Bank X was investigated in this study. The general view of the bank and the branches before the fraud was identified and the warning signs of the likelihood of fraud were determined. Additionally, after the occurrence of fraud, the warning signs showing the occurrence of fraud were detected and were specified in Table 2.

**Table 2. Fraud Indicators Detected in the Case Study**

Warning Signs Before Fraud	Warning Signs After Fraud
General View of Bank X <ul style="list-style-type: none"> <li>• In personnel recruitment, forestallment of reference to merit* (O, R)</li> <li>• Lack of training on the job* (O)</li> <li>• Company operating with the target system and bonus/reward system (P)</li> <li>• Activity in sectors experiencing stability or downsizing (P)</li> <li>• Activity in highly competitive sectors (P)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Non-existent</li> </ul>
General View of Branch A <ul style="list-style-type: none"> <li>• Staff who could not get promoted on time* (P)</li> <li>• Overconfidence among employees that may disrupt controls* (O)</li> <li>• Excessive ambition and desire* (P)</li> <li>• The necessity of success in order to continue to work and to be promoted (P)</li> <li>• Transactions carried out of working hours without observation* (O)</li> <li>• Personnel dealing with works out of job description (O)</li> </ul>	<u>Case 1 (Branch A)</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analytical abnormalities (sales volumes, transaction amounts, etc.) (V)</li> <li>• Rapid change in staff success* (V)</li> </ul>
General View of Branch B <ul style="list-style-type: none"> <li>• Too much work to keep up during working hours* (O)</li> <li>• Personnel's not having enough information about the job* (O)</li> <li>• Inadequate internal control and audit (O)</li> <li>• Manager's lack of control (F)</li> </ul>	<u>Case 2 (Branch B)</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Denunciations* (V)</li> </ul>
General View of Branch C <ul style="list-style-type: none"> <li>• Overconfidence among employees that may disrupt controls* (F)</li> <li>• Tense, thoughtful and stressful attitudes in personnel (B)</li> <li>• Relaxed attitudes and underestimation of seriously responsible personnel (F)</li> </ul>	<u>Case 3 (Branch C)</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Detection of deficiencies in stock-taking (V)</li> <li>• Unreasonable interruptions in security cameras needed to work continuously* (C)</li> </ul>
General View of Branch D <ul style="list-style-type: none"> <li>• Working in the same environment for a long time without being subject to rotation* (O)</li> <li>• Overconfidence among employees that may disrupt controls* (O)</li> <li>• Personnel dealing with works out of job description (O)</li> <li>• Easy manners and disdain of work in seriously responsible personnel (O)</li> </ul>	<u>Case 4 (Branch D)</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Detection of deficiencies in stock-taking (V)</li> <li>• Attitudes towards concealing fraud (C)</li> </ul>
P: Pressure, O: Opportunity, R: Rationalization, C: Concealing, Co: Conflict, V: Variation *Warning signs not involved in literature but in the case study.	

## Conclusion

Misappropriation of assets and fraud indicators in relation to the occurrence of fraud in financial statements are determined in SAS No: 99 (AICPA, 2002) and ISA Article 240 (IFAC, 2009) and on the other hand, behavioral warning signs are identified in a report prepared by ACFE (ACFE, 2018, s.45). In the present study, these indicators are reclassified for the ease of use and categorized into four main groups as behavioral, sectorial, before fraud and after fraud as seen in Table 1. The warning signs before fraud are categorized under the titles of pressure, opportunity and rationalization included in Fraud Triangle Theory developed by Cressey (1950). These are the indicators that may cause fraud. Therefore, it will be a mistake to show all the fraud indicators in this group inasmuch as some of the fraud indicators appear after fraud. The warning signs after fraud are, on the other hand, categorized with an authentic grouping under the headings of concealing, conflict, and variation, which we can call the consequences of fraud. After fraud, there may be seen some efforts to conceal the fraud, as well as there may be some conflicts between individuals and units. Additionally, there may occur some changes such as an abnormal increase in performance or profitability in individuals, company, or statements.

According to the findings of the case study, 29 fraud indicators have been identified and 11 of them are not included in literature but they are observed in the present case study. These 11 fraud indicators which we have brought into the literature should be identified and generalized in different case studies.

## Borsa İstanbul İmalat Sektöründeki Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi: Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir İnceleme

Murat ÖZCAN<sup>1</sup>

Mehmet GÜNLÜK<sup>2</sup>

### Özet

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuları içermektedir. Yayınlanan “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı” ile 2017 yılından itibaren, “görüş vermekten kaçınma” dışındaki denetçi görüşünün bildirildiği bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlar ve denetçi raporunun iletişim değerini artırır. Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi ile finansal tablo bilgi kullanıcılarına, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular hakkında ilâve bilgiler sağlar. Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul İmalat Sektörünün alt sektörlerinden biri olan Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe yer alan şirketlere ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularına yönelik değerlendirme yapmaktır. Bu amaçla söz konusu sektörde yer alan toplam 27 şirket için 2017-2020 yılları arasında hazırlanan 101 bağımsız denetim raporu incelenerek bağımsız denetçilerin kilit denetim konuları olarak neleri dikkate aldığına dair bir değerlendirme yapılmıştır. Araştırma bulgularına göre ilgili sektörde 202 adet kilit denetim konusunun tespit edildiği, en fazla bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla %18,81 ile Hasılat (38 adet), %16,34 ile Maddi Duran Varlıklar (33 adet), %15,84 ile Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü (32 adet), %15,34 ile Ticari Alacaklar (31 adet), %7,92 ile Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (16 adet) ve %5,94 ile Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü (12 adet) konularında olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları, Borsa İstanbul.

## Determining the Key Audit Matters in Istanbul Stock Exchange Manufacturing Sector: An Investigation in the Food, Beverage and Tobacco Sub-Sector

### Abstract

Key audit matters include, in the auditor's professional judgment, matters of most significance in the audit of the current period financial statements. With the published "BDS 701 Communicating Key Audit Matters in the Auditor's Report Standard", it has been made mandatory to include key audit matters in audit reports, in which the auditor's opinion, other than "refraining from giving opinion", since 2017. Key audit matters are communicated to provide greater transparency regarding the audit performed and to increase the communication value of the auditor's report. Communicating key audit matters provides, in the auditor's professional judgment, additional

### Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 11.7.2021 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 22.7.2021

<sup>1</sup>Bu çalışma 16 – 18 Mayıs 2021 tarihleri arasında düzenlenen 6. Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Kongresinde sunulan “Borsa İstanbul İmalat Sektöründeki Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi Gıda İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir İnceleme” isimli özet bildirinin tamamlanmış halidir.

<sup>1</sup> Sorumlu Yazar, Dr. Öğr. Üyesi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Bolu/Türkiye, mozcan@ibu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-9106-4146

<sup>2</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Milas Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, Muğla/Türkiye, mehmetgunluk@mu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-9665-7557

**Atıf (Citation):** Özcan, M., ve Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 1(1), 22-35.

information to the intended users of the financial statements (“target users”) in understanding the most important issues in the audit of the financial statements for the current period. The purpose of this study is to determine the key audit issues that the auditors pay attention most during the independent audit. For this purpose, 101 audit reports prepared between 2017 and 2020 for a total of 27 companies in the Food, Beverage and Tobacco sector, one of the sub-sectors of İstanbul Stock Exchange Manufacturing Sector, were examined and an evaluation was made on what the auditors consider as key audit matters. According to the research findings, 202 key audit matters (KAM) were identified in the relevant sector, and the most reported key audit matters were Revenue (38 of 202 KAMs) with 18.81%, Tangible Fixed Assets (33 of 202 KAMs) with 16.34%, Inventories / Provision for Inventories (32 of 202 KAMs) with 15.84%, Trade Receivables (31 of 202 KAMs) with 15.34%, Investment Properties (16 of 202 KAMs) with 7.92% and Goodwill and Intangible Fixed Assets with Unlimited Life with 5.94% (12 of 202 KAMs) were found to be in the subjects.

**Keywords:** *Audit, Audit Report, Key Audit Matters, İstanbul Stock Exchange.*

## 1. GİRİŞ

21. yüzyılın ilk çeyreğinde Amerika Birleşik Devletlerindeki halka açık bazı sermaye şirketlerinde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları sonunda yaşanan küresel boyuttaki finansal krizler, denetimin kalitesinin, işletmelere kattığı değerin ve ihtiyaca uygunluğunun sorgulanmasına (Uzay ve Köylü, 2018: 48) ve halka açık şirketlerin finansal raporlarına ile bağımsız denetim raporlarına yönelik güvensizliğin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Özcan ve Günlük, 2021: 291). Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu ve International Audit and Assurance Standards Board (IAASB) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu gibi düzenleyici kuruluşlar, özellikle halka açık şirketlerde şirketlere yönelik bu güvensizliğin ortadan kaldırılmasının ve finansal raporların finansal bilgi kullanıcıları tarafından daha doğru anlaşılmasının, denetçilerin analizleri sırasında “kritik” olarak belirledikleri konuların açıklandığı alanları içeren genişletilmiş denetim raporları ile sağlanabileceğini gündeme getirmiştir. Genişletilmiş denetim raporları ile finansal tablo bilgi kullanıcılarına denetim sonuçlarının şeffaf bir şekilde yansıtılması ve denetim raporlarının iletişim değerinin artırılması suretiyle finansal tablo bilgi kullanıcılarının karar alırken daha rasyonel davranmaları amaçlanmıştır (Yaşar ve Çetin, 2020: 385; Yalçın, 2020: 4221). Bu kapsamda, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), 2015 yılının Ocak ayında Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 701-Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardını yayımlamıştır (IAASB, 2015). ISA 701 ile denetim raporunda yer verilen bu yeni bölüm, işletmenin finansal raporlarının daha doğru anlaşılmasını sağlamak için denetçilerin, denetim faaliyetleri sırasında, işletme için kritik olarak belirledikleri konuların açıklandığı alanlardan oluşmaktadır. Bu standart ile ayrıca, farklı ülkelerdeki denetim raporlarının ortak bir düzende sunulması ve finansal tablo bilgi kullanıcıları için daha anlaşılır bir “dil” sağlanması amaçlanmaktadır (Yalçın, 2020: 4221).

Türkiye’de ise, Uluslararası Denetim Standardı ile uyumlu olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı”, 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 9 Mart 2017 tarihinde Resmî Gazetede yayımlayarak yürürlüğe konmuştur.

Bu çalışmada, bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının önemi, nasıl belirlendiği ve yararları irdelenerek Borsa İstanbul İmalat Sektörünün alt sektörlerinden biri olan Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe yer alan şirketlere ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularına yönelik değerlendirmeler yapılmıştır. Bu amaçla söz konusu sektörde yer alan toplam 27 şirket için 2017-2020 yılları arasında hazırlanan 101 bağımsız denetim raporu incelenerek bağımsız denetçilerin en sık karşılaştıkları kilit denetim konularının tespitine yönelik bir inceleme yapılmıştır.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

“Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular” olarak tanımlanan kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir (BDS 701, paragraf 8). Kilit denetim konuları, denetçinin denetim sırasında yaptıklarını açıkladığı ve dikkatini odakladığı noktaları belirttiği açıklamaları içerir (Atay ve Çeltikçi, 2021: 117). BDS 701 Kilit Denetim

Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı ile yeniden düzenlenen bağımsız denetim raporları içerisinde ayrı bir başlık ve paragraf altında yer verilmesi gereken kilit denetim konuları, denetçinin öncelikli olarak finansal tablo bilgi kullanıcılarına gerçekleştirilen denetimin amacı ve güvenilirliği hakkında bilgi sağlar (Teraman ve Çelik, 2019: 51). Kilit denetim konularının bildirilmesi ile denetçinin gerçekleştirdiği denetime yönelik en çok önem arz eden konuların vurgulanması amaçlanır; bu durum denetçinin temel sorumluluklarını değiştirmez (Uzay ve Köylü, 2018: 49). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi, denetimin başlangıcından, denetim raporunun imzalanmasına kadar olan denetim sürecinin nasıl olması gerektiği hususunda da bilgi sağlayarak finansal tablo bilgi kullanıcılarına yol gösterir.

### **2.1. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardının Amacı**

Bağımsız denetim raporu, profesyonel olmayan yatırımcıların, algıları ve yargılarını değiştirebilmekte, yorumlarını şekillendirebilmektedir (Teraman ve Çelik, 2019: 52). Kilit denetim konularının bildirilmesi ile yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlanması ve denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması amaçlanmaktadır (BDS 701, md.2). Böylece finansal tablo bilgi kullanıcılarının, işletme için önemli olarak kabul edilen konuları denetim raporunda görmeleri, denetim raporunu daha rahat anlamaları ve daha fazla bilgi sahibi olmaları sağlanır; finansal tablo bilgi kullanıcılarına potansiyel risk taşıyan denetim konuları hakkında gerekli açıklamalar yapılarak daha detaylı bilgi verilir (Teraman ve Çelik, 2019: 52).

### **2.2. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinin Yararları**

Bağımsız denetim raporu finansal tablo bilgi kullanıcıları ile iletişim kurmada en önemli araçlardan biridir. Bu nedenle, bağımsız denetçinin mesleki deneyimine ve yargısına göre önemli kabul ettiği konuları denetim raporunda bildirmesi finansal tablo bilgi kullanıcıları açısından önemlidir (Biçer ve Erol, 2017: 75). Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, finansal tablo bilgi kullanıcılarının, üst yönetim ve denetimden geçmiş finansal tablolardan sorumlu olan yöneticiler ile daha fazla etkileşimde bulunmalarını sağlayabilir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetim raporunda bildirilen kilit denetim konularının aşağıda yer alan faydaları sağlayacağını belirtmiştir (Biçer ve Erol, 2017: 75):

- a. Denetimde şeffaflığı artırarak, denetim raporunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak,
- b. Denetçi için önem arz eden konuların, finansal tablo bilgi kullanıcıları için anlaşılabilirliğini arttırmak,
- c. Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının yer almasına imkân vermek,
- d. Finansal tablo bilgi kullanıcıları ile işletmenin üst yönetimi arasında iletişim kurulabilmesi için gerekli bir dayanak olmak,
- e. Bağımsız denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişimi arttırmak,
- f. Denetçinin mesleki şüphecilikle denetim yaparak denetim kalitesinin artırılmasını sağlamayı amaçlamaktır.

### **2.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi**

Kilit denetim konuları aksi belirtilmedikçe, denetçi raporunda “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında, raporun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanılarak bildirilir. Kilit denetim konularının denetçi raporundaki yeri, denetçi görüşünün yer aldığı bölüme yakın olmalıdır (BDS 701, paragraf A31). Yakın olmasındaki temel amaç, denetim sürecindeki kilit bulguların ön planda yer almasını sağlayarak, finansal tablo bilgi kullanıcılarının denetime özgü bilgilere verdikleri değer algılandığını göstermektir. Finansal tablo bilgi kullanıcılarının denetim sürecine yönelik daha detaylı bilgilere ihtiyaç duymalarının bir sonucu olarak ortaya çıkan kilit denetim konularına yer verilen denetçi raporunda, bu ihtiyacın dikkate alındığı mesajı verilmelidir. Denetçi raporunda “kilit denetim konuları” başlığı altında bildirilen kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesine göre finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğu belirtilir. Denetim raporunda ayrıca denetçinin görüş oluştururken finansal tabloların denetimi kapsamında kilit denetim konularını bir bütün olarak dikkate alındığı ve bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediği ifade edilir (Güleç, 2020: 74).

Bağımsız denetçi, işletme yönetiminden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından önemli sayılabilecek hususları, mesleki tecrübesine göre karar vererek kilit denetim konuları olarak belirlemektedir. Bu nedenle kilit denetim konuları işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir.

Denetçiler kilit denetim konularını belirlerken aşağıdaki hususlara dikkat etmelidirler (Karacan ve Uygun, 2018: 637):

- Kilit denetim konuları işletmeye özgü olmalıdır,
- Kilit denetim konularının açıklamasında genel ve standartlaşmış ifadelerden kaçınılmalıdır,
- Sorumluluktan kurtulma duygusuyla gereğinden fazla kilit denetim konusu belirlenmemelidir,
- Belirlenen kilit denetim konuları ile ilgili herhangi bir çözüm önerisi getirilmeye çalışılmamalıdır,
- Kilit denetim konularıyla ilgili uygulanan denetim prosedürleri ayrıntılı olarak sıralanmalıdır,
- İşletmenin gizli ve özel bilgilerini açıklamamaya azami ölçüde dikkat edilmelidir,
- Kilit denetim konularının raporda belirtilmesiyle şartlı veya olumsuz görüş açıklandığı algısı yaratılmamalıdır.

Denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kilit denetim bulgularının bazı nitelikler taşıması gerekir. Bu niteliklerin aşağıdaki şekilde olması gerektiğini ifade etmektedirler. Buna göre Sayar ve Ergüden (2016):

- Kilit denetim bulguları işletmeye özgü olmalıdır,
- Kilit denetim bulguları denetçinin finansal tablolara ilişkin açıkladığı görüşün yerine geçmemelidir,
- Kilit denetim bulguları genel ve standart kalıplaşmış ifadelerden uzak olmalıdır,
- Kilit denetim bulguları, konunun denetim faaliyeti sürecinde çözülemediğini ima etmemelidir,
- Kilit denetim bulguları sınırlı olumlu görüş algısı oluşturmamalıdır,
- Kilit denetim bulguları gereğinden uzun listeler halinde olmamalıdır.

### 3. LİTERATÜR

Bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına ait literatür incelendiğinde yapılan araştırmalarda içerik analizi yöntemi kullanıldığı görülmektedir. Literatürde yer alan çalışmalar Tablo 1’ de özetlenmiştir.

**Tablo 1. Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Kilit Denetim Konularına Ait Literatür Taramasının Sonuçları**

Araştırmacı	İşletme Sayısı/Sektör	Kapsadığı dönem	Bulgular
Karacan ve Uygun (2018)	Hisse senetleri BİST’de işlem gören ve reel sektörde faaliyet gösteren 62 işletme	2017 yılı	Bağımsız denetim raporlarında 134 kilit denetim konusunun yer aldığı ve kilit denetim konularının önem sıralamasının ise maddi duran varlıklar, hasılat, ticari alacakların geri kazanılabilirliği, ertelenmiş vergiler, stoklar ve çalışanlara sağlanan faydalar olduğu tespit edilmiştir.
Kavut ve Güngör (2018)	Hisse senetleri BİST 100 Endeksinde işlem gören işletmeler	2017 yılı	Bağımsız denetim raporlarında 211 kilit denetim konusunun yer aldığı, sektörel farklılıklara rağmen raporlanan kilit denetim konularının benzerlik gösterdiği ve kilit denetim konularının önem sıralamasının hasılatın muhasebeleştirilmesi, şerefiye, ticari alacaklar ve stoklar şeklinde olduğu tespit edilmiştir.
Uzay ve Köylü (2018)	Hisse senetleri BİST İmalat Sektöründe işlem gören işletmeler	2017 yılı	Bağımsız denetim raporlarında 354 adet kilit denetim konusunun olduğu ve kilit denetim konularının önem sıralamasının hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar olduğu tespit edilmiştir.

Çağırın ve Varıcı (2019)	Hisse senetleri BİST İmalat Sektöründe işlem gören 171 işletme	2017 yılı	Denetçi görüşüne göre kilit denetim konularının sayısında farklılığın olmadığı buna karşın denetim firmaları ile kilit denetim konuları sayısı arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir.
İşseveroğlu (2019)	Hisse senetleri BİST 100 Endeksinde işlem gören sigorta işletmeleri	2017 ve 2018 yılları	Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının önem sıralamasının gerçekleşmiş ancak raporlanmamış tazminat bedellerinin tahmin edilmesi, muallak tazminat karşılığından kaynaklanan net nakit akışlarının iskonto edilmesi, sigorta sözleşme yükümlülüklerinin hesaplanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin avanslar ve yatırımlar ile kullanım amaçlı gayrimenkuller olduğu tespit edilmiştir.
Türel ve Türel (2019)	Hisse senetleri BİST’de işlem gören işletmelerin	2017 ve 2018 yılları	Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının önem sıralamasının finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğünün olduğu, bununla birlikte dört büyük denetim firması ile diğer denetim firmaları arasında raporlanan kilit denetim konularının sayısı açısından anlamlı bir farklılığın bulunmadığı tespit edilmiştir.
Karapınar ve Dölen (2020)	Hisse senetleri BİST’de işlem gören 374 işletme	2018 yılı	Bağımsız denetim raporlarında 707 kilit denetim konusunun yer aldığı, kilit denetim konularının önem sıralamasının hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, stoklar, maddi duran varlıklar, şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın bulguları aynı zamanda sektör ve denetim görüşüne göre kilit denetim konularının farklılaştığını, dört büyük denetim firması tarafından belirlenen kilit denetim konuları sayıları ile diğer denetim firmaları tarafından belirlenen kilit denetim konuları sayıları arasında anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir.
Taş ve diğerleri (2020)	Hisse senetleri BİST 30 Endeksinde işlem gören işletmeler	2017 ve 2018 yılları	Farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının benzerlik gösterdiği tespit edilmiştir.
Atay ve Çeltikçi (2021)	Hisse senetleri BİST 100 Endeksinde işlem gören işletmeler	2017 – 2018 ve 2019 yılları	Bağımsız denetim raporlarında 647 kilit denetim konusunun yer aldığı kilit denetim konularının önem sıralamasının hasılat şerefiye, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklar olduğu tespit edilmiştir.
Sneller ve diğerleri (2016)	Hisse senetleri Hollanda AEX borsasında işlem gören 75 bilgi teknoloji işletmesi	2013 ve 2015 yılları	Bağımsız denetim raporlarında yer alan toplam 255 kilit denetim konusu içerisinde bilgi teknolojileri konusunda 39 kilit denetim konusu tespit edilmiştir.
Peatoomsuwan ve Yalrabil (2018)	Hisse senetleri Tayland SET borsasında işlem gören 640 işletme	2017 yılı	Bağımsız denetim raporlarında 1230 kilit denetim konusunun yer aldığı, aynı sektörde faaliyet gösteren işletmeler için raporlanan kilit denetim konularının farklılık gösterdiği ve kilit denetim konularının önem sıralamasının ise hasılat, stok, ticari alacaklar ve maddi duran varlıklar olduğu tespit edilmiştir.
Li (2020)	Çin Borsası’nda A tipi hisse senedine sahip olan işletmeler	2016 – 2018 yılları	Birbirini takip eden üç yıla ait bağımsız denetim raporlarında en fazla yer alan kilit denetim konusunun imalat sektöründe raporlandığı, kilit denetim konularının önem sıralamasının ise gelir tahakkuku, alacak hesapları, şerefiye, değer düşüklüğü, stok kayıtları ve varlıklarda değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir.



## 4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

### 4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; Türkiye’de ilk defa 2017 faaliyet yılına ait “görüş vermekten kaçınma” denetçi görüşü dışındaki görüş türüne sahip bağımsız denetim raporlarında uygulanmaya başlayan kilit denetim konularının kapsamına yönelik içerik analizi yapmaktır. Bu amaçla Borsa İstanbul İmalat Sektörünün alt sektörlerinden biri olan Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe yer alan toplam 26 şirkete ait 2017-2020 yılları arasında hazırlanan toplam 97 bağımsız denetim raporunda öne çıkan kilit denetim konuları ile raporlanan kilit denetim konularının yıllara ve şirketlere göre dağılımının belirlenmesi araştırma kapsamına alınmıştır.

### 4.2. Araştırmanın Önemi

Finansal tabloların bağımsız denetimi sürecinde kilit denetim konularının denetçiler tarafından ele alınması yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağladığı ve denetçi raporunun iletişim değerini artırdığı için bağımsız denetim kalitesini de olumlu yönde etkileyebilir. Kilit denetim konuları, denetçilerin mesleki muhakeme gücü ve deneyimleri doğrultusunda şirketlerin finansal ve finansal olmayan verilerin değerlendirilmesi sonucunda belirlenmektedir. Bu açıdan, denetim görüşünün oluşturulmasında hangi kilit konuların etkili olduğunun raporlanması hem denetçiler hem de denetim raporunda yer alan bilgilere ihtiyaç duyanlar açısından son derece önemlidir (Vargün, 2021: 391). Bu sebeple, Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe yer alan şirketlerin 2017-2020 yılları arasındaki bağımsız denetim raporlarının genel olarak hangi kilit denetim konularını içerdiğini raporlayan bu araştırma söz konusu sektöre ait finansal bilgiye ihtiyaç duyanlar açısından önem taşımaktadır.

### 4.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, Borsa İstanbul İmalat Sektörünün alt sektörlerinden biri olan Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe yer alan 26 şirketin 2017–2020 yıllarına ait hesap dönemlerine ilişkin bağımsız denetim raporları, 1 Nisan 2021 tarihi itibarıyla incelenmiş ve denetim raporlarında hangi kilit denetim konularının yer aldığına yönelik içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında kullanılan veriler; Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)’ın kurumsal web sitesinde ([www.kap.org.tr](http://www.kap.org.tr)) yer alan ilgili şirketlerin bağımsız denetim raporlarına ulaşılarak elde edilmiştir. Araştırma kapsamında yer alan şirketlerin listesi Tablo1’de yer almaktadır.

Berelson’a (1971) göre içerik analizi, iletişimin görünen içeriğinin nesnel, sistematik ve nicel yollardan tanımlanması için veri toplamak amacıyla kullanılan bir araştırma tekniğidir. Bu yöntem, raporda sunulan her tür bilgiyi kodlamayı ve bu konuya ayrılan her raporun yüzdesini ölçmeyi içerir (Lober ve diğerleri; 1997: 59). Kodlama sonucunda elde edilen sayısal ölçümler, başka tür analizlerin yapılmasında veri olarak kullanılabilir (Hackston ve Milne, 1996: 84). Bu yönüyle içerik analizi, bağımsız denetim raporları, sosyal sorumluluk ve çevresel raporlama, sürdürülebilirlik raporları, faaliyet raporları gibi işletmeler ve paydaşlar arasında önemli bir iletişim aracı olan raporlardaki açıklamaların içeriğinin nesnel ve sistematik olarak analizinde kullanılması uygun olan bir tekniktir (Kavut ve Güngör, 2018: 64).

## 5. BULGULAR

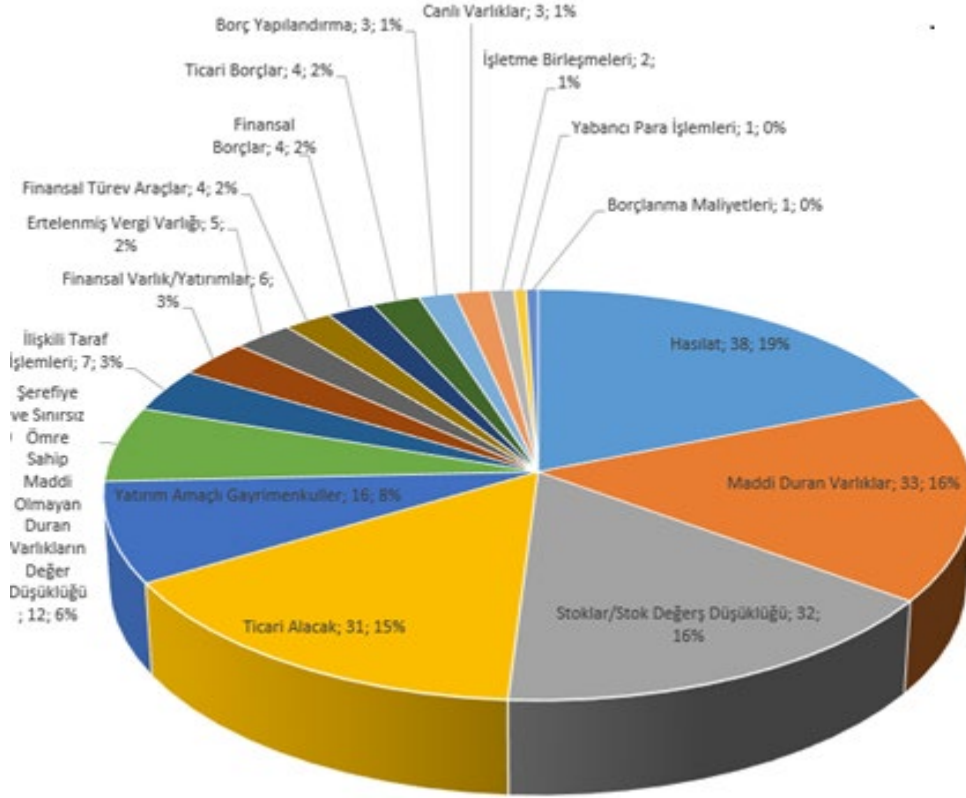
Bağımsız denetçilerin Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe 2017-2020 yılları arasında gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri sırasında hangi şirketlerde, hangi kilit denetim konularını dikkate aldıklarına yönelik bilgiler Tablo 2’de yer almaktadır.

**Tablo 2. Kilit Denetim Konularının Şirketler Açısından Dağılımı**

Kilit Denetim Konusu	Kilit Denetim Sayısı (2017)/Şirketler	Kilit Denetim Sayısı (2018) /Şirketler	Kilit Denetim Sayısı (2019) /Şirketler	Kilit Denetim Sayısı (2020) /Şirketler	Kilit Denetim Sayısı (2017-2020)
<b>Hasılat</b>	9 BANVT-DARDL-FRIGO-KENT-KERV-T-KNFRT-SELGD-TATGD-ULUUN	10 AVOD-BANVT-DARDL-FRIGO-KENT-KNFRT-OYLUM-SELGD-TATGD-ULUUN	8 BANVT-DARDL-FRIGO-KENT-OYLUM-SELGD-TATGD-ULUUN	11 AVOD-BANVT-DARDL-FADE-FRIGO-KENT-OYLUM-KRVGD-SELGD-TATGD-ULUUN	38
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	7 AVOD-KERV-T-PETUN-PINSU-PNSUT-SELGD-ULKER	8 KERV-T-OYLUM-PETUN-PINSU-PNSUT-SELGD-ULUUN-ULKER	10 AVOD- ERSU-PENG-D-PETUN-PINSU-PNSUT-SELGD-TKURU-ULUUN-ULKER	8 ERSU-FRIGO-KERV-T-PENG-D-PINSU-TUKAS-ULUUN-ULKER	33
<b>Stok/Stok Değer Düşüklüğü</b>	10 AVOD-BANVT-ERSU-FRIGO-KENT-KNFRT-TATGD-TKURU-TUKAS-ULUUN	10 AVOD-ERSU -FRIGO-KENT-KNFRT-SELGD-TATGD-TKURU-TUKAS-ULUUN	7 AVOD-ERSU -FRIGO-KENT-KNFRT-TATGD-ULUUN	5 AVOD- KENT-KRVGD-KNFRT-ULUUN	32
<b>Ticari Alacaklar</b>	5 DARDL-KRSTL-PINSU-TBORG-ULUUN	8 AVOD-DARDL-KRSTL-PINSU-SELGD-TUKAS-TBORG-ULUUN	7 DARDL-KNFRT-KRSTL-PINSU-TKURU-TUKAS-TBORG-ULUUN	11 AVOD-DARDL-KRVGD-KNFRT-KRSTL-PETUN-PINSU-PNSUT-TBORG-ULUUN	31
<b>Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</b>	4 AVOD-PENG-D-SELGD-VANET	3 KERV-T-SELGD-VANET	5 AVOD-KERV-T-PENG-D-SELGD-VANET	4 FADE-PENG-D-TUKAS-VANET	16
<b>Şerefiye/Sınırsız Kabul Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	3 AEFES-CCOLA-ÜLKER	3 AEFES-CCOLA-ÜLKER	3 AEFES-CCOLA-ÜLKER	3 AEFES-CCOLA-ÜLKER	12
<b>İlişkili Taraf İşlemleri</b>	2 ERSU-VANET	2 ERSU-VANET	2 ERSU-VANET	1 VANET	7
<b>Finansal Varlık/Yatırımlar</b>	2 ÜLKER-VANET	2 ÜLKER-VANET	1 ÜLKER	1 ÜLKER	6
<b>Ertelenmiş Vergi Varlığı</b>	-----	1 PENG-D	2 PENG-D-TUKAS	2 PENG-D-TUKAS	5
<b>Finansal Türev Araçlar</b>	1 ULUUN	1 ULUUN	1 ULUUN	1 ULUUN	4
<b>Finansal Borçlar</b>	1 ULUUN	1 ULUUN	1 ULUUN	1 ULUUN	4
<b>Ticari Borçlar</b>	1 ULUUN	1 ULUUN	1 ULUUN	1 ULUUN	4
<b>Borç Yapılandırma</b>	1 FRIGO	1 FRIGO	1 FRIGO	-----	3
<b>Canlı Varlıklar</b>	1 BANVT	1 BANVT	1 BANVT	-----	3
<b>İşletme Birleşmeleri</b>	1 KERV-T	1 AVOD	-----	-----	2
<b>Yabancı Para İşlemleri</b>	-----	1 OYLUM	-----	-----	1
<b>Borçlanma Maliyetleri</b>	-----	1 OYLUM	-----	-----	1
<b>TOPLAM</b>	48	55	50	49	202

Tablo 2 incelendiğinde bağımsız denetçilerin Gıda, İçecek ve tütün alt sektöründeki 26 şirketin 2017-2020 yıllarına ait denetim raporlarında toplam 202 kilit denetim konusu belirlendiği görülmektedir. Raporlanan kilit denetim konuları içerisinde sırasıyla hasılat (38 adet), maddi duran varlıklar (33 adet), stoklar/stok değer düşüklüğü (32 adet), ticari alacaklar (31 adet) ve yatırım amaçlı gayrimenkuller konularının önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Raporlanan kilit denetim konularından Finansal Türev Araçlar, Finansal Borçlar ve Ticari Borçlar

kilit denetim konularının sadece ULUUN şirketi; yabancı para işlemleri ve borçlanma maliyetleri kilit denetim konularının ise sadece 2018 yılına ait OYLUM şirketi için geçerli olduğu dikkat çekmektedir.



**Grafik 1. 2017-2020 Yılları Arasındaki Kilit Denetim Konularının Türlerine Göre Dağılımı**

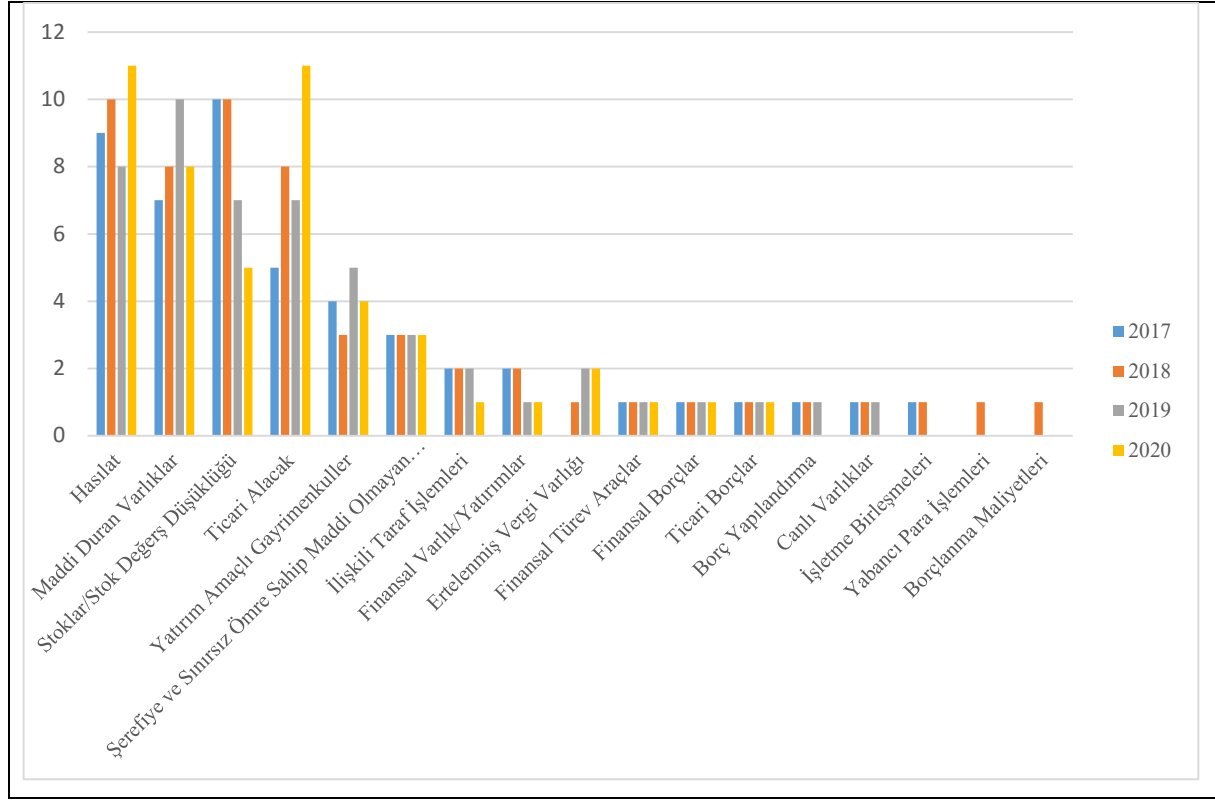
Bağımsız denetçilerin Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe 2017-2020 yılları arasında gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri sırasında kilit denetim konularının yıllara göre dağılımına yönelik bilgiler Tablo 3'de yer almaktadır.

**Tablo 3. Kilit Denetim Konularının Yıllar İtibariyle Sayı Dağılımı**

No	Kilit Denetim Konusu	2017	2018	2019	2020	Toplam	%
1	Hasılat Kaydedilmesi/Muhasebeleştirilmesi	9	10	8	11	38	18,81%
2	Maddi Duran Varlıklar	7	8	10	8	33	16,34%
3	Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	10	10	7	5	32	15,84%
4	Ticari Alacak	5	8	7	11	31	15,35%
5	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	4	3	5	4	16	7,92%
6	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	3	3	3	3	12	5,94%
7	İlişkili Taraf İşlemleri	2	2	2	1	7	3,47%
8	Finansal Varlık/Yatırımlar	2	2	1	1	6	2,97%
9	Ertelenmiş Vergi Varlığı		1	2	2	5	2,48%
10	Finansal Türev Araçlar	1	1	1	1	4	1,98%
11	Finansal Borçlar	1	1	1	1	4	1,98%
12	Ticari Borçlar	1	1	1	1	4	1,98%
13	Borç Yapılandırma	1	1	1		3	1,49%
14	Canlı Varlıklar	1	1	1		3	1,49%
15	İşletme Birleşmeleri	1	1			2	0,99%
16	Yabancı Para İşlemleri		1			1	0,50%
17	Borçlanma Maliyetleri		1			1	0,50%
<b>TOPLAM</b>		<b>48</b>	<b>55</b>	<b>50</b>	<b>49</b>	<b>202</b>	<b>100%</b>

Tablo 3 incelendiğinde bağımsız denetçilerin Gıda, İçecek ve tütün alt sektöründeki 26 şirketin 2017-2020 yıllarına ait denetim raporlarında yer alan toplam 202 kilit denetim konusunun 17 başlık altında gruplandırıldığı görülmektedir.

Raporlanan kilit denetim konuları içerisinde yıllar itibariyle 2017 yılında 48 adet, 2018 yılında 55 adet, 2019 yılında 50 adet ve 2020 yılında 49 adet kilit denetim konusunun belirlenmiştir. Tablo 3 incelendiğinde 2018 yılında belirlenen kilit denetim konusu sayısının diğer yıllara göre fazla olduğu, fakat yıllar arasında kilit denetim konularının sayısı bakımından birbirine yakın olduğu görülmektedir.



**Grafik 2. Kilit Denetim Konularının 2017-2020 Yılları Arasındaki Dağılımı**

Bağımsız denetçilerin Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe 2017-2020 yılları arasında gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri sırasında şirketlerde belirlenilen kilit denetim konularının yıllara göre dağılımına yönelik bilgiler Tablo 4’de yer almaktadır.

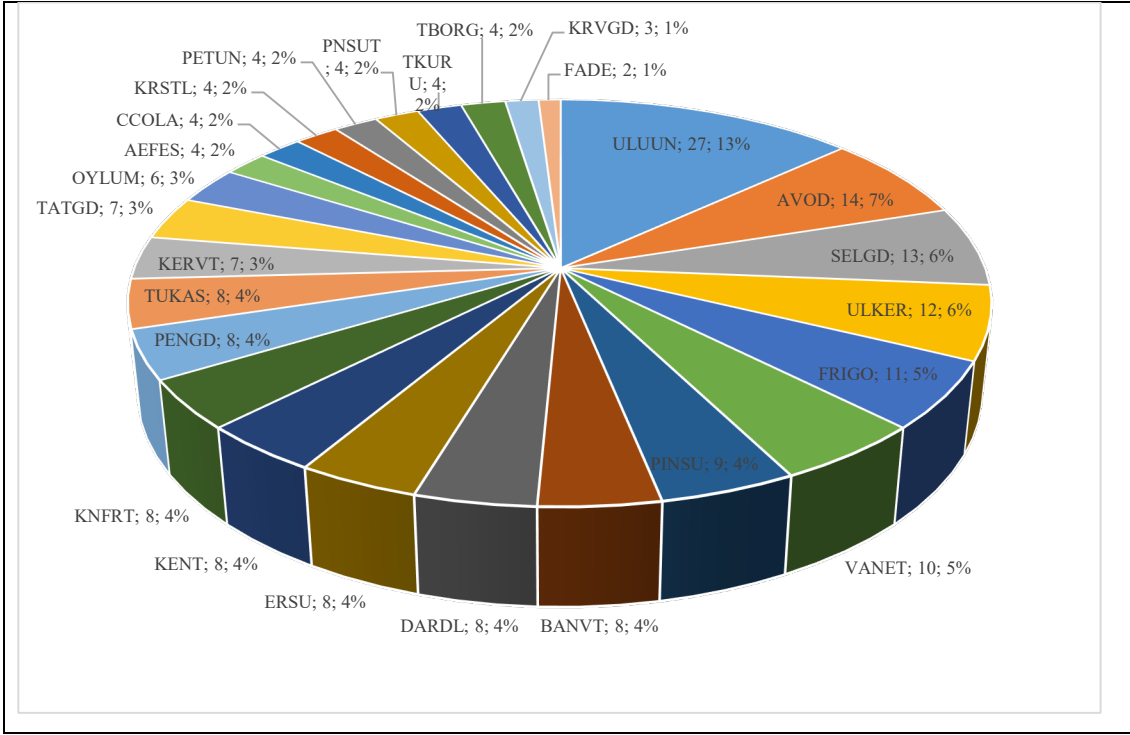
**Tablo 4. Şirketlerde Belirlenen Kilit Denetim Konularının Yıllara Göre Dağılımı**

No	Şirket Kodu/Kilit Denetim Konu Sayısı	2017	2018	2019	2020
1	AVOD (14)	Maddi Duran Varlıklar - Stoklar Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Hasılat - Stoklar Ticari Alacaklar - İşletme Birleşmeleri	Stoklar - Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Hasılat - Stoklar - Ticari Alacaklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2	AEFES (4)	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü
3	BANVT (8)	Hasılat - Stoklar-Canlı Varlıklar	Hasılat - Canlı Varlıklar	Hasılat - Canlı Varlıklar	Hasılat
4	COLLA (4)	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü
5	DARDL (8)	Hasılat - Ticari Alacaklar	Hasılat - Ticari Alacaklar	Hasılat - Ticari Alacaklar	Hasılat - Ticari Alacaklar
6	ERSU (8)	Stoklar - İlişkili Taraf İşlemleri	Stoklar - İlişkili Taraf İşlemleri	Maddi Duran Varlıklar - Stok Değeri Düşüklüğü - İlişkili Taraf İşlemler	Maddi Duran Varlıklar
7	FADE (2)				Hasılat - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Borsa İstanbul İmalat Sektöründeki Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi:  
Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir İnceleme

8	FRIGO (11)	Hasılat - Stok Değer Düşüklüğü - İhtiyarı Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	Hasılat - Stok Değer Düşüklüğü - İhtiyarı Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	Hasılat - Stok Değer Düşüklüğü - İhtiyarı Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	Hasılat - Maddi Duran Varlıklar
9	KENT (8)	Hasılat - Stok Değer Düşüklüğü	Hasılat - Stok Değer Düşüklüğü	Hasılat - Stok Değer Düşüklüğü	Hasılat - Stok Değer Düşüklüğü
10	KERVET (7)	Hasılat - Maddi Duran Varlıklar - İşletmeler Birleşmeleri	Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (1)	Maddi Duran Varlıklar
11	KRVGD (3)				Hasılat - Stoklar - Ticari Alacaklar
12	KNFRT (8)	Hasılat - Stoklar	Hasılat - Stoklar	Stoklar - Ticari Alacaklar	Stoklar - Ticari Alacaklar
13	KRSTL	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar
14	OYLUM (6)		Hasılat	Hasılat	Hasılat - Maddi Duran Varlıklar - Yabancı Para İşlemleri - Borçlanma Maliyetleri
15	PENGD (8)	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Ertelemiş Vergi Varlığı	Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Ertelemiş Vergi Varlığı	Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Ertelemiş Vergi Varlığı
16	PETUN (4)	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar
17	PINSU (9)	Maddi Duran Varlıklar - Ticari Alacaklar - Muhasebe Politika Değişikliği	Maddi Duran Varlıklar - Ticari Alacaklar	Maddi Duran Varlıklar - Ticari Alacaklar	Maddi Duran Varlıklar - Ticari Alacaklar
18	PNSUT (4)	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Ticari Alacaklar
19	SELGD (12)	Hasılat - Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Hasılat - Maddi Duran Varlıklar - Stok değer düşüklüğü - Ticari Alacaklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Hasılat - Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Hasılat
20	TATGD (7)	Hasılat - Stok değer düşüklüğü	Hasılat - Stok değer düşüklüğü	Hasılat - Stok değer düşüklüğü	Hasılat
21	TKURU (4)	Stoklar	Stoklar	Maddi Duran Varlıklar - Ticari Alacaklar	
22	TUKAS (8)	Stoklar	Stok Değer Düşüklüğü - Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar - Ertelemiş Vergi Varlıkları	Maddi Duran Varlıklar - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Ertelemiş Vergi Varlıkları
23	TBORG (4)	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar
24	ULUUN (27)	Hasılat - Stok / Stok Değer Düşüklüğü Ticari Alacaklar - Finansal Türev Araçlar - - Finansal Borçlar - Ticari Borçlar	Hasılat - Maddi Duran Varlıklar - Stoklar / Stok Değer Düşüklüğü - Ticari Alacaklar - Finansal Türev Araçlar - Finansal Borçlar - Ticari Borçlar	Hasılat - Maddi Duran Varlıklar - Stoklar / Stok Değer Düşüklüğü - Ticari Alacaklar - Finansal Türev Araçlar - Finansal Borçlar - Ticari Borçlar	Hasılat - Maddi Duran Varlıklar - Stoklar / Stok Değer Düşüklüğü - Ticari Alacaklar - Finansal Türev Araçlar - Finansal Borçlar - Ticari Borçlar
25	ULKER (12)	Maddi Duran Varlıklar - Şerefiye - Finansal Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar - Şerefiye - Finansal Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar - Şerefiye - Finansal Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar - Şerefiye - Finansal Yatırımlar
26	VANET (10)	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Finansal Yatırımlar - İlişkili Taraf İşlemleri	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller - Finansal Yatırımlar - İlişkili Taraf İşlemleri	Yatırım amaçlı Gayrimenkuller - İlişkili Taraf İşlemleri	Yatırım amaçlı Gayrimenkuller - İlişkili Taraf İşlemleri

Tablo 4 incelendiğinde Gıda, İçecek ve tütün alt sektöründeki 8 (AEFES, COLA, DARDL, KENT, KRSTL, TATGD, TBORG, ULKER) şirkette belirlenen kilit denetim konularının dört yılda da aynı olduğu görülmektedir. Tablodan ayrıca dört yıl boyunca en fazla sayıda kilit denetim konusu belirlenen şirketlerin sırasıyla ULUUN (27 adet), AVOD (14 adet), SELGD (13 adet), ULKER (12 adet), FRIGO (11 adet) ve VANET (10 adet) olduğu belirlenmiştir.



**Grafik 3: 2017-2020 Yılları Arasındaki Kilit Denetim Konularının Şirketlere Göre Dağılımı**

## 6. SONUÇ

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması finansal piyasaların güven ve istikrar içinde çalışabilmesinin önemli unsurlarından birisidir. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması ise kilit denetim konularına yer verilen genişletilmiş denetim raporları ile mümkün olabilir. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlamakla birlikte denetçi raporunun iletişim değerini de artırır. Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi ile finansal tablo bilgi kullanıcılarına, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular hakkında ilâve bilgiler sağlar.

Bu araştırmada, Borsa İstanbul İmalat Sektörünün alt sektörlerinden biri olan *Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe* yer alan toplam 26 şirket için 2017 - 2020 yılları arasında hazırlanan 101 bağımsız denetim raporu içerik analizi yöntemi ile incelenerek bağımsız denetçilerin yılları itibariyle kilit denetim konuları olarak neleri dikkate aldıklarına dair bir değerlendirme yapılmıştır.

a-) Elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçilerin 2017-2020 yılları arasında Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe faaliyet gösteren şirketlerde gerçekleştirdikleri denetim sürecinde toplam 202 kilit denetim konusu belirledikleri kilit denetim konularının yoğun olarak, Hasılat (38 adet; %18,81), Maddi Duran Varlıklar (33 adet; %16,34), Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü (32 adet; %15,84), Ticari Alacaklar (31 adet; %15,35) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller olarak (16 adet; %7,92) olarak dağılım gösterdiği tespit edilmiştir.

b-) Bağımsız denetçilerin 2017-2020 yılları arasında Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe faaliyet gösteren şirketlerde gerçekleştirdikleri denetimlerde kilit denetim konularının ULUUN (27 adet;%13), AVOD (14 adet;%7), SELGD (13 adet;%6), ULKER (12 adet; %6), FRIGO (11 adet;%5) ve VANET (10 adet;%5) şirketlerinde yoğun olarak belirlendiği tespit edilmiştir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Yazar Katkısı:** Murat ÖZCAN (%50), Mehmet GÜNLÜK (%50)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The authors declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Author Contributions:** Murat ÖZCAN (50%), Mehmet GÜNLÜK (50%)

---

## KAYNAKÇA

- Atay, M. S., ve Çeltikçi Polat, N. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) bildirimlerinin içerik analizi yöntemiyle incelenmesi: Borsa İstanbul (BİST-100) şirketleri üzerine bir araştırma. *Mali çözüm*, 31(164), 113-142.
- Berelson, B. (1971). *Content analysis in communication research*. Hafner, New York.
- Bıçer, A. A., ve Erol, S. (2017). UDS 701 kapsamında denetimde tespit edilen kilit bulguların finansal bilgi kullanıcılarına sunulması. *Öneri dergisi*, 12(47), 71-84.
- Çağırın, F. K., ve Varıcı, İ. (2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründeki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *Uluslararası iktisadi ve idari incelemeler dergisi*, 22, 193-208.
- Güleç, Ö. F. (2020). *Bağımsız denetçi raporundaki dönüşüm: kilit denetim konuları*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Hackston, D., ve Milne, J. M. (1996). Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(1), 77-108.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve finansman dergisi*, 84, 49-64.
- Karacan, S., ve Uygun, R. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi-BDS 701. *Uluslararası sosyal araştırmalar dergisi*, 11 (57), 632-649.
- Karapınar, A., ve Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe ve bilim dünyası dergisi*, 22(4), 763-780.
- Kavut, F. L., ve Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe enstitüsü dergisi*, 16(59), 59-70.
- Lober, D. J., Bynum, D., Campbell, E., ve Jacques, M. (1997). The 100 Plus corporate environmental report study: A survey of an evolving environmental management tool, *Business strategy and the environment*, 6, 57-73.
- Li, H. (2020). A study of key audit matters disclosure. *Modern economy*, 11, 399-406.
- Özcan, M. ve Günlük, M. (2021). “Coso iç kontrol modelinin finansal raporlamanın doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamadaki rolü”, içinde Güneş, R., Karabınar, S. ve Saban, M. (ed). *Denetimde Seçme Konular 7: Bağımsız Denetim-İç Kontrol-İç Denetim*. Gazi Kitabevi, ss. 291-328.
- Pratoomsuwan, T., ve Yolrabil, O. (2018). The key audit matter (kam) practices: the review of first year experience in Thailand. *NIDA Business journal*, 23, 63-91.
- Sayar, A. R. Z., ve Ergüden, A. E. (2016). Son düzenleme ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. *Muhasebe ve denetime bakış*, 16 (48), 85-98.
- Sneller, L., Bode, R., ve Klerkx, A. (2016). Do IT matters matter? IT-related key audit matters in Dutch annual reports. *International journal of disclosure and governance*, 14 (2), 139-151.

- Taş, O., Mert, H., ve Başkaya, V. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim raporları ve BİST kapsamında farklı sektörlere yönelik bir araştırma. *Vergi sorunları dergisi*, 377, 21-32.
- Teraman, Ö., ve Çelik, B. (2019). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporuna yansıtılması: Bağımsız denetçileri etkilemesi üzerine bir araştırma. *Çukurova üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 23(1), 49-61.
- Türel, A., ve Türel, A. (2019). Bağımsız denetim ve kilit denetim konuları: BİST şirketleri 2017-2018 analizi. *Uluslararası sosyal araştırmalar dergisi*, 12(68), 1267-1272.
- Uzay, Ş., ve Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 52, 47-70.
- Vargün, H. (2021). “BDS 701 kapsamında kilit denetim konularının raporlanması: BİST 100 endeksinde işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma”, içinde Karabulut, Ş. (ed). *Muhasebe Organizasyon Pazarlama: Anlayış Tartışma ve Gelişmeler*. Cilt-1: Muhasebe, Gazi Kitabevi, ss. 381-400.
- Yalçın, N. (2020). Raporlanan kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörler: Borsa İstanbul’da bir uygulama. *İşletme araştırmaları dergisi*, 12(4), 4220-4230.
- Yaşar, A., ve Çetin, E. (2020). BDS 570 kapsamında verilen denetçi raporlarının iletişim değeri açısından incelenmesi. *İşletme araştırmaları dergisi*, 12(1), 384-391.



## SUMMARY

### Introduction

Key audit matters in independent audit reports include those that, in the auditor's professional judgment, are most important in an audit of the current period's financial statements. With the "BDS 701 Standard for Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report", it has become mandatory to include key audit matters in the independent audit reports in which the auditor's opinion is expressed, except for "avoidance of opinion", since 2017. Communicating key audit matters in the audit report provides greater transparency about the audit being performed, increases the communicative value of the auditor's report, and gives financial statement information users with additional information on matters of most importance in the audit of the current period's financial statements. Addressing key audit issues by the auditors during the independent audit of financial statements may also positively affect the quality of independent auditing, as it provides greater transparency regarding the audit being conducted and increases the communication value of the auditor's report. In this respect, reporting which key issues are effective in forming the audit opinion is important for both auditors and information users who benefit from the independent audit report.

### Purpose

The aim of this study is to perform a content analysis on the key audit issues reported in the independent audit reports of companies in the Food, Beverage and Tobacco sector, one of the sub-sectors of İstanbul Stock Exchange Manufacturing Sector. At the same time, it is aimed to determine the types and numbers of key audit issues reported by the auditors in the period covering the years 2017 – 2020 in the independent audit reports in the sector under consideration.

### Method

In this research, the independent audit reports of 26 companies in the Food, Beverage and Tobacco sector, one of the sub-sectors of Istanbul Stock Exchange Manufacturing Sector, for the accounting periods of 2017-2020 were examined as of April 1, 2021, and the content analysis of which key audit issues are included in the audit reports was carried out. The data used in the research was obtained by accessing the independent audit reports of the relevant companies on the corporate website ([www.kap.org.tr](http://www.kap.org.tr)) of the Public Disclosure Platform (KAP).

### Findings and Conclusions

In this research, 101 independent audit reports prepared between 2017 and 2020 for a total of 26 companies in the *Food, Beverage and Tobacco sector*, which is one of the sub-sectors of Istanbul Stock Exchange Manufacturing Sector, were examined by content analysis method and an assessment has been made about what the independent auditors considered as key audit issues.

a-) According to the findings, the key audit issues that the independent auditors determined in total 202 key audit subjects during the audit process carried out by the companies operating in the Food, Beverage and Tobacco sub-sector between 2017-2020 were mostly Revenue (38 items; 18.81%), Tangible Assets (33 items; 16.34%), Inventories/Inventory Impairment (32 items; 15.84%), Trade Receivables (31 items; 15.35%) and Investment Properties (16 items; 7.92%) distribution was found.

b-) In the audits carried out by independent auditors in companies operating in the Food, Beverage and Tobacco sub-sector between 2017-2020, the key audit subjects were found in companies such as ULUUN (27 items; 13%), AVOD (14 items; 7%), SELGD (13 items; 6%), ULKER. (12 items; 6%), FRIGO (11 items; 5%) and VANET (10 items; 5%).

## Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi

Süleyman YÜKÇÜ<sup>1</sup>

Nur OKUR<sup>2</sup>

### Özet

Bağımsız denetim meslek mensupları bağımsız denetçiler denetimlerinde her daim belli bir düzeyde risk faktörleriyle karşı karşıya gelmektedir. Bu risk faktörlerinin değerlerinin az veya çok olması yazılacak denetim raporunda önemli katkı sağlamaktadır. Bu çalışmanın amacı doğrultusunda, bağımsız denetim alanında risk faktörlerinin incelenip denetimin sürecinin, denetim sonuç raporunun, denetlenen firmanın ve bağımsız denetim meslek mensupları bağımsız denetçilerin denetim süreçlerinde karşılaştıkları risk faktörleri ve bu faktörlerin alanları incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Risk, Denetim, Risk Alanları Denetimi

### Risky Areas Audit in Independent Audit

#### Abstract

Independent auditors, who are independent audit professionals, always face a certain level of risk factors during their audits. The audit report to be written will be affected highly by the risk factors' values, if they are high or low. In line with the purpose of this study, the risk factors in the field of independent auditing, the audit process, the audit result report, the audited firm and the independent auditors, and the risk factors that they will encounter in the audit processes and the areas of these factors are examined.

**Keywords:** Risk, Audit, Risk Areas Audit

### 1.GİRİŞ

Bağımsız denetim tarihine baktığımızda, yaşanan denetim skandalları bizlere bağımsız denetim sürecinde risk alanlarının öneminin bilincine varmamızı sağlamıştır. Risk alanlarında yapılacak özenli çalışmalar ve mevzuatlara uygun denetim süreçlerinin yönetilmesi bağımsız denetimlerin güvenilirliğini, kalitesini ve doğruluğunu arttırdığı görülmüştür. Bağımsız denetim sürecinde risk alanlarına verilen önemin artması bağımsız denetçilere karşı kaybolan değerleri tekrar kazandırmıştır. Bağımsız denetimde riskin olmaması imkânsızdır. Önemli olan var olan riski en az değerle bağımsız denetim sürecini tamamlamaktır. Bu araştırmanın amacı; bağımsız denetim alanında risk faktörlerinin inceleyip denetimin sürecinin, denetim sonuç raporunun, denetlenen firmanın ve bağımsız denetçinin etkilerini belirlemektir.

#### Derleme Makale / Review Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 11.3.2021 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 23.7.2021

<sup>1</sup>Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı, İzmir/Türkiye, suleyman.yukcu@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1514-5953

<sup>2</sup> Sorumlu Yazar, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı, İzmir/Türkiye, nur.okur@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4644-2560

**Atf (Citation)::** Yükçü, S., ve Okur, N. (2021). Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 36-47.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmada, ‘hesap uzmanları derneği yayınları’ ‘bağımsız denetim standartları’, TÜRMOB Yayınlarından ve DergiPark sosyal bilimler veri tabanından 1980’li yıllardan başlayarak ilgili yayınlar incelenmiştir. İncelemeler sırasında anahtar sözcük olarak ‘risk’, ‘risk faktörleri’ bağımsız denetim’ ‘kilit denetim’ kullanılmıştır. ilgili araştırma ve incelemeler yapılarak literatür taranmıştır.

Karapınar (2018), “Denetim Risk Modeli ve Denetim Sürecine Etkisi” başlıklı çalışmasında bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi sürecinde denetim risk modelinin ve unsurlarının taşıdığı önem aktarılmış ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetim risk modelini tespit edilmesi üzerine tespitlerde bulunmuştur.

Mert, Güner ve Duyar (2019) “İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkilerinin Bist Kapsamındaki Şirketler Üzerinde Araştırılması” adlı çalışmalarında borsaya kote firmaların bağımsız denetim süreçlerinin bağımsız denetçi meslek mensubu üzerindeki etkilerine yer verilmiştir.

Tokmar (2019) “Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamaları: Tekstil Firması Örneği” adlı çalışmasında bağımsız denetim süreçlerinin tüm aşamalarını değerlendirmiş olup bağımsız denetçi meslek mensubunun sorumlulukları hakkında çıkarımlarda bulunmuştur.

Taş, Mert ve Başkaya (2020) “Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları ve Bist Kapsamında Farklı Sektörlere Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmalarında bağımsız denetçi meslek mensubunun raporunun şeffaflığı ihtiyacının artması ve denetçi raporlarında standartların uygulanması, içerik ve detaylar açısından ele alınmıştır.

## 3. RİSK KAVRAMI

Risk sözcüğü Fransızca kökenli olup, sözcüğün kökeni ‘riziko’dur. Riziko sözcüğü sözlük anlamı ise zarara uğrama tehlikesidir (Özbilgin, 2012: 88).

Bir başka deyişle risk, insan hayatı, sağlık mülkiyet ya da çevre üzerindeki istenmeyen, olumsuz sonuçların gerçekleşme olasılığıdır.

Risk, ‘beklenmeyen sonuçlarla karşılaşma tehlikesi’ olarak da tanımlanabilir.

Yaşamımızla ilgili attığımız her adımın bize getirecekleri, yani gelecekte gerçekleşebilecek olaylar hakkında kesin bir yargıya varamamamızın temeli riskin her daim hayatımızda var olmasıdır. Yaşam mücadelesi devam ettiği sürece riskin ortadan kaldırılması mümkün değildir. Bu sebeple önemli olan, karşılaşabileceğimiz risk faktörlerinin etkilerini olabildiğince azaltarak sürecin iyi yönetilmesini sağlamaktır.

Yaşamımızın her alanını etkileyen risk faktörü oldukça çeşitliliğe sahiptir. Bu risk çeşitlerinden biri de mesleki risktir.

Mesleki risk, en genel anlamıyla yapılan iş edimi gerçekleştirilirken iş sebebiyle ya da iş sırasında zarara uğrama tehlikesidir (Kepekçi, 1998: 38).

Denetim mesleğinin icra eden denetçiler her daim denetim riskleriyle karşı karşıyadır. Denetim riski beraberinde riskini de barındırmaktadır. Denetçinin mesleki icraatlarını ortaya koyarken uğrayabileceği kayıp veya zararlar anlamına gelen iş riski meslek erbaplarına belli yükümlülükler getirmektedir. Denetçinin görevi yükümlülüklerinin gerekliliklerinin ışığında denetim sürecini en az risk ile yürütüp, sonuçlandırmaktır.

## 4. BAĞIMSIZ DENETİMDE RİSK KAVRAMI

Bağımsız denetimde risk işletmenin finansal tablolarını hatalı şekilde beyan etmesi ve meslek mensubunun önemli yanlışlıkları tespit etmeden mali tabloların doğru olarak beyan edildiği şeklinde görüş verme riskidir (Sağlam, Uyar ve Yolcu, 2020: 391).

Bir başka deyişle, işletmenin özünden kaynaklanan risk olup, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde meslek mensubunun mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirme olasılığıdır (Kepekçi, 1998: 38).

Hatasız bir denetim yapılması mümkün olmadığından meslek mensupları için her zaman denetim riski söz konusudur. Bu noktada önemli olan meslek mensubunun mali tabloların önemli yanlışlıklar içermediği hakkında güvence vererek denetim planlamasını oluşturması ve yürütmesidir (Sağlam ve diğerleri, 2020: 391).

Meslek mensubu hazırladığı denetim raporunda bir görüşe varmak için mali tablolarla ilgili önemli yanlışlıklar içermediğine ilişkin yeterli ve güvenilir kanıt toplar ve bunlar üzerinden değerlendirme yapar. Meslek mensupları denetim riskini subjektif yargılarına ve denetim politikalarına göre belirler. Denetimde risk belirlenirken, meslek mensupları önemlilik düzeyine ulaşmayan hataları önemsememektedirler.

Meslek mensubu denetimini sürdürürken belirli risklerle ve belirsizliklerle karşılaşacağına farkında olmalıdır. Çalışma sırasında ulaştığı delillerin güvenilirliği ve mali tabloların önemli yanlışlıklar içermediği gibi hususlarla ciddi belirsizlikler söz konusudur. Meslek mensubu denetim sürecinin yürütürken söz konusu riskleri göz önünde bulundurarak hareket etmelidir.

İşletmeler denetleme sürecinde meslek mensubuna yanlışlık içeren finansal tablolar vererek görüşünü etkilemeye çalışabilmektedir. Meslek mensubu mali tabloların gerçeğe uygun olması hususunda karşılaşılabilecek risklerin en az seviyeye indirilmesi, bu risklerin ortadan kaldırılması ve mali tabloların tamamıyla doğruları yansıtması hususunda sorumluluğa sahiptir.

Denetim riski, meslek mensubu tarafından kabul edilebilir bir düzeyde olmalıdır. Yüksek ve düşük riskler içeren denetim süreçlerinin işleyişleri de farklı olacaktır. Yüksek risk faktörü bulunduran bir denetim sürecinde meslek mensubunun, birlikte çalışacağı ekibin daha kapsamlı çalışması sağlamalı denetim faaliyetleri için daha fazla mesai harcamalı ve çalışan kişilerin sayılarını arttırması gerekmektedir (Kepekçi, 1998: 39).

Meslek mensubu denetim riskini belirlerken BDS 315 ölçütlerine göre hareket etmelidir. Bu ölçütlerin bazılarını sıralayacak olursak;

- İşletmenin mali tablolarına ulaşım sağlayan kullanıcı sayısı,
- Rapor sonucuna göre işletmenin problemlerle karşılaşp karşılaşmayacağı,
- İşletmenin daha önce çalıştığı meslek mensubu ile ilişkisi,
- İşletmenin muhasebe standartlarına olan bağlılığı,
- İşletmenin müdahil olduğu davalar,
- İşletmenin iç yüzünde kontrol mekanizmasının olup olmadığı,
- İşletme çalışanlarının eğitim ve bilgi seviyeleri,
- İşletmenin kullandığı programların düzeyi,
- İşletme yönetim kurulunun denetim ekibine bakış açısı ve davranışları.

Meslek mensubunun denetim faaliyetini sürdürürken mali tabloların doğruluktan uzak olarak önemli yanlışlıklar içerebileceğini ile hareket ederek mesleki şüpheciliğini göz önünde bulundurarak yukarıda bazılarını yer verilen BSD 315 ölçütlerine göre hareket etmesi gerekmektedir. Meslek mensubunun bu tavrı oluşabilecek risk unsurlarını minimum seviyeye indirmektedir.

## 5. BAĞIMSIZ DENETİMDE RİSK FATÖRLERİ

Meslek mensubu denetim sürecini için ihtiyacı olan kanıtlar ve gerçeği yansıtan mali tablolara ulaşmak amacıyla denetim şeması oluşturması gerekmektedir. Meslek mensubu bu şema neticesinde sorumluluğunda olan risk seviyesini belirler. Bu şemada üç risk tür riskten oluşur. Bunlar; yapısal (doğal) risk, kontrol riski ve bulgu riskidir (Kepekçi, 1998: 41).

### 5.1. Yapısal (Doğal) Risk

Denetimi yapılan firmanın mali tablolarında önemli yanlışlıkların bulunması halidir. İşletmenin iç kontrol sisteminin oluşmasını sağlayan prosedür ve politikaların olmadığına oluşabilecek yapısal ve çevresel nitelikler nedeniyle hesap kalanının önemli yanlışlıklardan etkilene bilirliğiğidir.

İç kontrol sistemi devre dışı kaldığında ortaya çıkan mali tablolarda oluşan yanlışlar yapısal (doğal) riski belirlemektedir. Mali tablolardaki yanlışlıkların fazla olduğunda yapısal (doğal) risk de fazla olacaktır.

Yapısal (doğal) risk belirlenirken etkileyici olan değişkenler şöyledir (Karapınar, 2019: 40-43);

- Müşteri İşletmenin Yapısı
- Mali Raporlarda Hilelerden Doğan Hata Faktörleri
- Bir Önceki Denetim Sürecinin Sonuçları
- Şirket Sorumlarının mali Tablolara Karşı Tutumu
- Denetimin Sayısı
- İlişkili Taraflarla Olan İşlemler
- Olağan Dışı İşlemler
- İşletme Varlıklarının Kötü Kullanılması

### 5.2. Kontrol Riski

Mali tablolarda ve diğer kaynaklarda oluşan yanlışlığın bulunması mümkünken işletmenin iç kontrol sistemi tarafından gerektiği zamanda engellenememesi, tespit edilip düzeltilememesi olasılığıdır. Mali tabloların önemli hatalar içerip içermediğine ilişkin değerlendirmeler niteliksel veya niceliksel veriler olarak elde edilir. Denetimden sorumlu meslek mensubu kontrol risk düzeyi seviyesine iç kontrol ve muhasebe sistemimdeki araştırmalarından sonra ulaşır.

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin elverişli olması kontrol risk seviyesinde azalma eğilimi gösterir. Kontrol sisteminin elverişliliği işletmeye bağlı çalışanlar tarafından oluşturulmaktadır. Bu doğrultuda mükemmel bir elverişlilik beklemek mümkün olmayacaktır. Sonuç olarak denetim sürecinde kontrol riski hiçbir şekilde sıfır olarak belirlenemez (Sağlam ve diğerleri 2020: 392).

İşletmedeki kontrol sisteminin elverişli çalışması meslek mensubuna pozitif yönde sirayet eder. Etkin bir kontrol sistemi işletmenin hem alıcılarıyla olan ilişkilerinin hem de çalışanlarının iş yürütmelerinin denetim süreci dışında denetime tabi tutulduğunun göstergesidir.

Olası risklerin değerlendirilmesi ve analizleri anlaşılır ve kolay olacaktır. Sağlıklı bir kontrol sistemine sahip işletme meslek mensubuna maliyet tasarrufu sağlar.

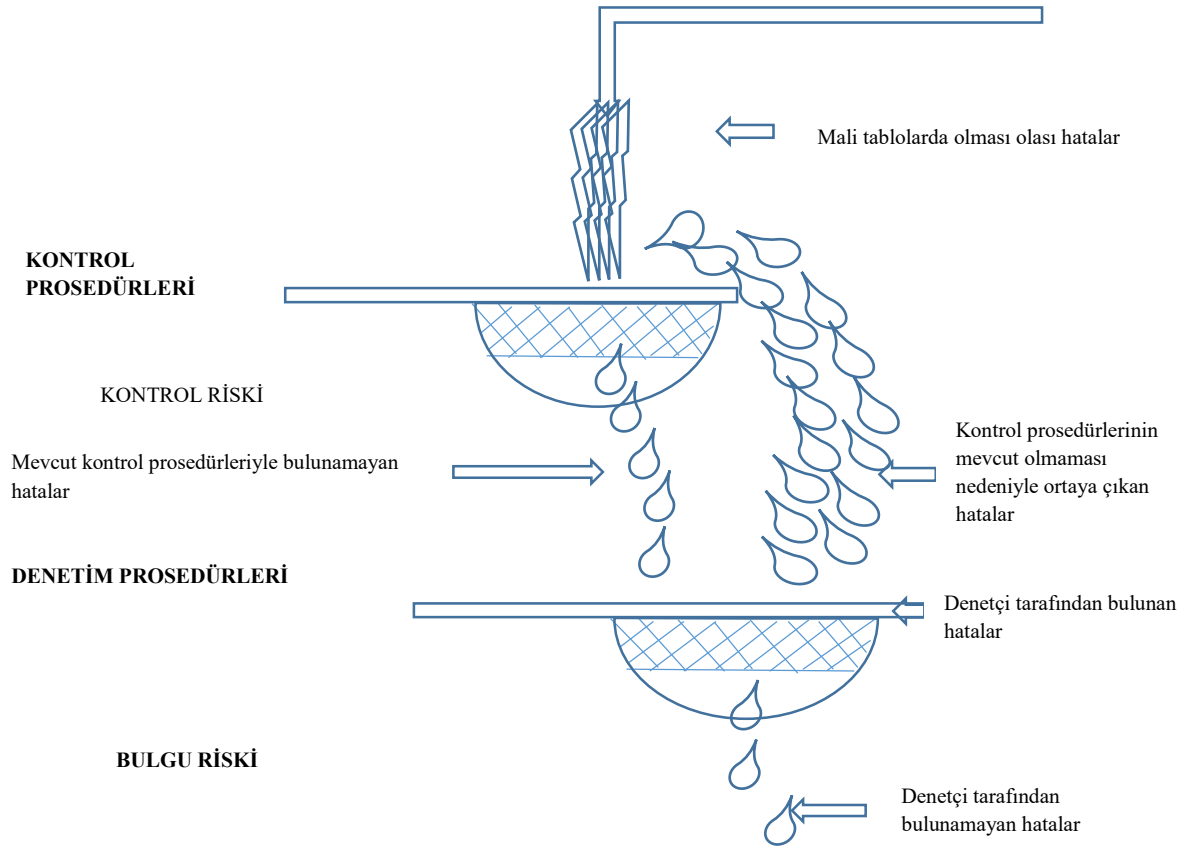
### 5.3. Bulgu Riski

İşletmenin mali tablolarında oluşan önemli yanlışlığın iç kontrol sistemi tarafından tespit edilememesinden sonra meslek mensubunun denetimi sonucunda da tespit edilememesidir. Bu risk denetim faaliyetlerinin sonucunda meslek mensubunun sorumluluğunu üstlendiği bir risktir.

Yapısal (doğal) risk ve kontrol riski kontrolleri meslek mensubunun elinde değilken bulgu riski meslek mensubuna bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Meslek mensubu yapısal (doğal) riski ve kontrol riskini denetim sürecinde değerlendirirken bulgu riskini ortaya koyar ve risk düzeyi belirler (Kepekçi, 1998: 40).

Bulgu riskinin düşük olması hem meslek mensubu tarafından hem de denetime tabi olan firma tarafında istenilen bir sonuçtur.

Meslek mensubu bulgu riskine sebep olan önemli yanlışlıkları tespit etmek için daha fazla delil toplamalı ve gerekirse denetim sürecini uzatıp daha fazla mesai harcamalıdır.



### Şekil 1. Yapısal (Doğal) Risk

**Kaynak:** Kepekçi, 1998: 40 Şekil 3.1 Denetim Riski

Denetim risk faktörleri yukarıda resim olarak açıklanmıştır. Denetim süreci içerisindeki faaliyet konusundan, mükelleflerden veya yapılan işlemlerin özelliklerinden doğabilecek önemli yanlışlıkların mali tablolara yansımaları (yapısal risk) musluk olarak çizilmiştir. İlk süzgeç müşterilerin önemli yanlışlıklarını bulmak ve önlemek için kurulan iç kontrol sistemini göstermektedir. İç kontrol sisteminin, finansal tablolara aktarılmadan önemli yanlışlıkları bulması gerekmektedir. İç kontrol sistemiyle ulaşılamayan ya da iç kontrol sistemi aşamasında gözden kaçan yanlışlıklar riski (kontrol riski) vardır. Örnek vermek gerekirse, iç kontrol sürecinde sistem aksaklığı veya yetersizliği sebebiyle süzgeçten geçen önemli yanlışlıklar olması mümkündür.

Geride kalan önemli yanlışlıklar ise iç kontrol sisteminin kayıtlarına girmemiş, sistemde ulaşma imkânı olmayan yanlışlıklardır. İç kontrol sistemi yetersiz ise birçok yanlışlık, gözden kaçmaktadır. Mükelleflerin iç kontrol sistemleri önemli yanlışlıkları bulamazsa, finansal tablolara aktarılmış olan önemli yanlışlıkları bulmak meslek mensubuna kalmaktadır. Meslek mensubu, planlanan süre ve maliyetle yanlışlıklara ulaşmayı sağlayacak denetim prosedürlerini ortaya koyar. Denetim prosedürleri ikinci süzgeçte çizilmiştir. Meslek mensubu önemli yanlışlıkların tümünün bulunmuş olduğunun güvencesini veremez. Bu noktada bulgu riski mutlaka olacaktır (Kepekçi, 1998: 41).

Meslek mensubunu ortaya koyduğu denetim planında öngörülen denetim riski mümkün olduğunca düşük olmalıdır. Örnek verecek olursak, hesap kalanları noktasında denetim riski %3 veya %5 olmalıdır.

Denetim riski aşağıdaki formül ile gösterilmektedir (Kepekçi, 1998: 41);

$$DR = YR \times KR \times BR$$

DR = Öngörülen denetim riski

YR = Yapısal (doğal) risk

KR = Kontrol riski

BR = Bulgu Riski

Denetim sürecini planlanırken risk formülü iki şekilde kullanılmaktadır. Denetim riski formülü meslek mensubuna planladığı denetim sürecinin mantığa uygun olup olmadığını değerlendirmesi hususunda yardımcı olmaktadır.

Örneğin, denetimi planlarken, meslek mensubu yapısal (doğal) riskin %75 kontrol riskinin %45 ve bulgu riskinin % 15 olması gerektiğine karar verirse hesaplanan denetim riski % 5 ( 0,75 x 0,45 x0,15) olacaktır. Meslek mensubunun süreç için öngörümlediği risk % 5 ‘ ten büyük ise, sürecin sağlıklı olarak yürütüleceği meslek mensubu tarafından kabul edilmektedir.

Yukarıda anlatılan yöntemle bulunan denetim risk oranı meslek mensubunun kabul edilebilir denetim riskine ulaşmasına yardımcı olmasının yanında, verimlilik konusunda yeterli olamamaktadır. Verim düzeyinin üst düzeye sahip olduğu denetim riskine ulaşmak isteyen meslek mensupları bu formülü başka şekilde kullanmaktadırlar. Kullandıkları bu formül doğrultusunda bulgu riskine ve kanıt sayısına ulaşılacaktır.

Bu doğrultuda formül aşağıdaki gibidir (Kepekçi,1998: 41);

$$BR = \frac{DR}{YR \times KR}$$

Önceki örneğimizden yola çıkarsak, meslek mensubunun denetim riskinin % 4 olarak planladığını varsayalım. Denetim planı, % 11,85 bulgu riski 0,04(0,75 x 0,45) düzeyinde uygun sayıda kanıt toplamak üzere değişecektir.

## 6. ÖZEL RİSK ALANLARI DENETİMİ

Denetim riskinin özel alanları, denetim sürecinin işleyişinde meslek mensubunun yükümlülüklerini etkiler. Denetçi, gerçekleşen bir hata veya hilenin münferit bir olay olduğunu varsayamaz. Bu sebeple, tespit edilen yanlışlığın “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri nasıl etkilediğinin dikkate alınması, değerlendirmenin geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğinin belirlenmesinde önemlidir. (BDS330) Bu etki denetim sürecinin yürütülmesinin de ötesinde sonuçlanmasında ve raporlanmasında da önemli yere sahiptir.

Özel risk alanları aşağıdaki gibidir (Kepekçi,1998: 42);

- Yönetici yolsuzlukları
- Yasadışı eylemler
- Mükellef olan işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar
- Mükellefin faaliyetlerine son verme olasılığı

### 6.1.Yöneticilerin Yolsuzlukları

Finansal tabloları açıklanan verilerde bulunan önemli yanlışlıkları, yanlışlıklar ve yolsuzluklar olarak iki başlık altında incelemek meslek mensubunun yükümlülüklerinin çerçevesini çizmek için uygun bulunmaktadır.

Yanlışlık kavramı, finansal tablolarda isteyerek yapılmayan hatalı veri izahatlarının yapılması veya veri bilgi girişinin unutulması anlamına gelmektedir.

Finansal tablolarda ortaya çıkan yanlışlıklar aşağıdaki maddeler gibi özetlenebilir (Kepekçi,1998: 41);

- Muhasebe kayıtlarının sistem girişlerinde oluşan kayıtlar
- Muhasebe işlemlerinin sonucunda yapılan yorumlamaların hatalı olması sonucu yanıltıcı muhasebe öngörümlemeleri (yanıltıcı tahminler)
- Muhasebe ilkelerinin yanlış uygulanması

Yolsuzluk kavramı, finansal tablolarda bile isteye yapılan hatalı veri bildirimlerinin yapılmasını veya verilerin yine bile isteye finansal tablolara yansıtılmamasını ifade eder. Yolsuzluklar, gerçek dışı bilgileri içeren finansal tablolar oluşturulmasını ve varlıkların çalınmasını kapsar.

Meslek mensubu için yolsuzluklara ulaşmak önemli yanlışlık içeren kayıtlara ulaşmaktan daha zordur. Bu noktada meslek mensubu, denetim mesleğinin yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla yüksek düzeyde önem ve dikkat gerektiren bir denetim süreci yürütmelidir.

Meslek mensubu ilk olarak mükellef işletmenin koşullarını sorgulayarak önemli yolsuzluk olasılığını değerler, sonrasında yolsuzluklara belirlenen plan çerçevesinde ulaşmak için denetim sürecini planlar. Meslek mensubunun bu noktada mükellef firmanın yöneticilerinin dürüst olup olmadıklarıyla ilgili düşünce bildirmemelidir. Değerlendirme yapması gereken konu denetim riskidir. Meslek mensubunu önemli yolsuzluk risk oranını yüksek belirlemesi mükellef işletmenin yöneticilerinin dürüst olmadığı görüşüne ulaştırmamaktadır. Meslek mensubu mükellef işletmenin yöneticilerinin dürüst olmadığı görüşüne varırsa finansal tablolar üzerinde denetim gerçekleştirmez, kabul eder. Meslek mensubu yolsuzluk riskini önemli yanlışlıklara ulaşma riskini en az seviyeye indirmek için denetimi sürecini yürütmek için belirler (Kepekçi,1998: 42).

Meslek mensubundan önemli yanlışlıklara ulaşma noktasında gösterdiği performansı önemli yolsuzluklara ulaşması için de göstermesi beklenmemelidir. Yapılan yolsuzluklara ulaşmanın zorluğu ve mükellef işletmenin yöneticilerini yolsuzlukları saklamak için verdikleri uğraş bütün önemli yolsuzluklar ulaşılmasını engeller.

Mükellef işletmenin yöneticilerinin yapmış olduğu yolsuzluklar için, meslek mensubunun bulduğu yanlışlıklara aynı düzeyde güvence vermesi maliyetli değildir. Ancak, meslek mensupları mükellef işletme yöneticilerinin yolsuzluklarına ulaşmak sorumluluğundadır. Meslek mensubu yolsuzluk yapılabilecek etkenleri belirler ve etkenler mükellef işletme yöneticilerinin özellikleri ve mükellef işletmenin faaliyet alanına ilişkin bilgiler içerir. Örnek verecek olursak, mükellef işletmenin karlılık oranlarının piyasaya göre düşük olması, yöneticilerinin iş çevresinde iyi olmaması gibi etkenlerdir (Kepekçi,1998: 43).

Meslek mensubunun mükellef işletmenin çalışanlarının önemli yolsuzluklarına ulaşma yükümlülüğü önemli yanlışlıklara ulaşma yükümlülüğünden daha azdır. Meslek mensubu tüm çalışanların önemli yolsuzluklar yapıp yapmadığına ulaşma yükümlülüğünde olsaydı denetim test sayıları olabildiğince fazlalaşacaktı. Çalışan dağılımının oldukça çeşitli olduğu mükellef işletmede önemli yolsuzluğa oldukça zordur. Örneğin, bir grup çalışanın katıldığı önemli yolsuzluk belge sahteciliğini içeriyor ise, bu yolsuzluğa ulaşmak normal denetim sürecinde mümkün olmayacaktır.

## 6.2.Yasadışı Eylemler

Yasadışı eylemler denetim alanı açısından yasalara ve diğer hükmedici kurallar karşı yapılan eylemler olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarına ve çevre kanunlarına karşı eylemler yasadışı eylem olarak kabul edilmektedir. Vergi kanunlarına karşı yapılan eylemler finansal tabloları doğrudan etkilerken, çevre kanunlarına ilişkin eylemler eğer bir maddi ceza doğruyorsa finansal tabloları etkiler. Meslek mensuplarının çevre kanunları üzerine bilgisi olması ve bu kanunlar üzerine değerlendirme yapması beklenemez (Kepekçi,1998: 43).

Yasadışı eylemler, finansal tabloları denetim sürecinde olan mükellef işletme tarafından veya işletme yöneticileri ve çalışanları tarafından yapılan mükellef işlemeye hakkı olmayan çıkarlar sağlayan eylemlerdir. Mükellef işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili olmayan çalışanların yasadışı eylemleri bu kapsam içinde değildir.

Meslek mensubunun yasadışı eylemleri bulma yükümlülüğü, önemli yolsuzlukları bulma yükümlülüğünden net bir şekilde ayırmak gerekmektedir. Mükellef işletmenin çalışanlarının veya yöneticilerinin eylemlerini yasadışı olması finansal tablolardaki verilerin saklanmasıyla doğrudan ilişkilidir.

Meslek mensupları yasadışı eylemleri bulma yükümlülükleri üç başlık altında incelenmektedir(Kepekçi,1998: 43);

- Yasadışı eylemlerin varlığına inanmak için neden olmaması
- Yasadışı eylemlerin varlığına inanmak için neden olması
- Yasadışı eylemlerin varlığının bilinmesi



### 6.2.1. Yasadışı Eylemlerin Varlığına İnanmak İçin Neden Olmaması

Normal şartlar altında hazırlanmış bir denetim süreci yasadışı eylemlerin var olup olmadığına ulaşmak için hazırlanmamaktadır. Önemli yanlışlıklara ve önemli yolsuzluklara ulaşma noktasında yürütülen çalışma sırasında yasadışı eylemlerin varlığına ulaşılabilir. Mükellef işletmenin yönetim kurulu karar defterini incelemek, yöneticileriyle ve hukuk danışmanlarıyla görüşmeler yapmak ve hesap kalanlarına maddi doğru testleri yapmak gibi işlemler varsa eğer yasadışı eylemlere ulaşılabilir.

Meslek mensupları bu eylemlerin önüne geçmek için mükellef işletmenin yöneticileriyle görüşmeler yapar. Bu görüşmeler sonucunda yasadışı eylemlerin varlığına dair bir nedene ulaşamazsa, araştırmaya son vermelidir (Kepekçi,1998: 44).

### 6.2.2 Yasadışı Eylemlerin Varlığına İnanmak İçin Neden Olması

Belli kanun ve mevzuatların finansal tablo verilerinin belirlenmesinde önemli etkileri vardır. Vergi mevzuatı finansal tablo verilerini gider kalemleri noktasında doğrudan etkiler. Meslek mensupları bu mevzuatları hukuki açıdan daha çok gerçekleştirdiği denetim doğrultusunda değerlendirmelidir. Meslek mensuplarının finansal tablolardaki verilerin oluşmasını doğrudan etkileyen yasadışı eylemlerden oluşan yanlışlıklara ulaşması ve raporuna ekleme yükümlülüğü önemli yanlışlıklara ve önemli yolsuzluklara ulaşma yükümlülüğüyle eş değerdedir. Finansal tabloları dolaylı olarak etkileyecek yasadışı eylemlerin, bazı noktalarda önemli etkisi vardır. Meslek mensubu her ihtimali göz önünde bulundurarak hareket etmelidir. Meslek mensubu yaptığı çalışmalar doğrultusunda yasadışı eylemlerin var olabileceğine dair bulgulara ulaşırsa, bu bulguları kanıtlamak için denetim çerçevesini oluşturan prosedürleri uygulamalıdır. Ancak, genel kabul görmüş denetim süreç uygulamaları gerçekleşmiş yasadışı eylemlere ulaşılabilmesine dair güvence vermemektedir.

Meslek mensubu yasadışı eylemlerin var olduğuna inanırsa bu eylemlerin özelliklerini ve finansal tablolara olan etkilerini incelemek üzere gerekli kanıtlar toplamalıdır. Bu süreçte meslek mensubu mükellef işletmenin yöneticileriyle görüşmeli eğer görüşmeden istediği sonuçlara ulaşamazsa işletmenin hukuk danışmanlarıyla ve ilgili çalışanlarla görüşüp, ilgili şüphesi topladığı kanıtlarla gerekçelendirmekle yükümlüdür (Kepekçi,1998: 44).

### 6.2.3. Yasadışı Eylemlerin Varlığının Bilinmesi

Meslek mensubu ulaştığı kanıtlar doğrultusunda yasadışı eylemlerin var olduğunu sonucuna ulaştıysa eylemlerin finansal tablolara olan etkileri önceleyerek şartı veya olumsuz görüş bildirmelidir. Meslek mensubu yasadışı eylemlerin var olup olmamasıyla alakalı kanıt toplama sürecinde olumsuzluklarla karşılaşarsa görüş bildirmekten kaçınmalı; mükellef işletme meslek mensubunun bu tür görüş bildirmesini kabul etmez ise, meslek mensubu denetim sürecinden çekildiğini mükellef işletmenin yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmelidir.

## 6.3. Mükellef Olan İşletmenin İlişkili Olduğu Kişi ve Kuruluşlar

Mükellef işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar arasında işletmenin iştirakleri ve bağlı ortakları, yönetimi veya faaliyet politikasının etkilendiği diğer işletmeler, işletmenin büyük ortakları, büyük ortaklarının diğer işletmeleri yer alır.

Mükellef işletme ve ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar arasında önemli ticari faaliyetler olabileceği gibi önemsiz işlemlerde olabilir veya hiç işlem olmayabilir. Muhasebe ilkeleri mükellef işletmenin ilişkili olduğu kurum ve kuruluşlarla önemli olan tüm faaliyetlerini açıklama zorunluluğu getirmektedir. Bu kurum ve kişilerle olan ilişkiler doğrultusunda mükellef işleme yöneticilerinin dürüstlüğü konusunda değerlendirme yapılmamalıdır. Bu işlemlerin önemli yolsuzluklara sebep olabilecek etkileri Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan örtülü sermaye (m.16) ve örtülü kazanç (m.17) işlemlerinden kaynaklanmaktadır.

Mükellef işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kurumlarla yaptığı işlemler aşağıdaki maddeleri içeriyor ise önemli yönetim yolsuzluğu varlığı kabul edilir (Kepekçi,1998: 46).

- Piyasa faiz oranlarına oranlara önemli derecede az veya yüksek faiz uygulayarak borç vermek veya borçlandırmak

- Piyasa değerlerinden önemli sayılacak farklı değerler üzerinden kiralama veya kiraya verme işlemleri
- Emsallere göre çalışanlara önemli derece farklı değerler üzerinden maaş, ikramiye ve prim gibi ödemeler gerçekleştirme
- Piyasa değerlerinden önemli sayılacak farklı değerler üzerinden duran varlık imalat, inşaat işleri yapma veya yaptırma, satma veya satın alma işlemleri
- Piyasa değerlerinden önemli sayılacak farklı değerler üzerinden hammadde ve mamul satın alma ve satma işlemleri

Bu maddeler üzerinden meslek mensubu ilgili kurumları ve bu kurumlarla olan işlemleri belirlemeli, denetlemeli, finansal tablolara olan etkilerinin aydınlatıcı olma hususunu değerlendirmelidir (Kepekçi, 1998).

Denetim sürecinde normal işlemler dışında önemli işlemlerin taraflarıyla yapılan işlemlerin mükellef işletmenin ilişkili olduğu taraflar olmasaydı, diğer kişilerle bu işlemlerin oluşup oluşmadığını belirlemek imkânlar dâhilinde değildir.

#### **6.4. Mükellefin Faaliyetlerine Son Verme Olasılığı**

Meslek mensubu yürüttüğü denetim sürecinin sonucunda mükellef işletmesinin iflas etme riskini dikkate alarak hareket etmelidir. Mükellef işletmenin iflası; meslek mensubunun sonuçlandığı denetim sürecinin kalitesini mahkemede savunmak durumunda kalma riskini artırır. Meslek mensubu denetimini gerçekleştirdiği finansal tabloların düzenleme tarihlerinden itibaren bir yıl içinde mükellef işletmesinin iflasına ilişkin görüş bildirmekle yükümlüdür. Meslek mensubunun bu görüşüne yürüttüğü denetim sürecinde elde ettiği verilerle ulaşır.

Meslek mensubu yeni mükellef işletmeyle veya eski mükellef işletmeyle devam etmede anlaşma sağlamadan önce işletmelerin iflas etme risklerini göz önünde bulundurarak karar vermelidir. Meslek mensupları dava sürecinin yüksek olması sebebiyle iflas riski taşıyan işletmelerle anlaşma sağlamayacaktır. Bu durum denetim riskinden işletme riskini etkiler (Kepekçi, 1998: 47).

#### **7. Risk Değerlendirilmesinin Gözden Geçirilmesi ve Belgelendirme**

Mükellef işletmenin yönetimi tarafından sunulan veri ve belgelerin önemli yanlışlık riskinin meslek mensubu tarafında değerlendirilmesi mevcut denetim sürecinde elde edilen kanıtlara dayanır ve süreç esnasında elde edilen ek kanıtlara bağlı olarak değişkenlik gösterebilir (Sağlam ve diğerleri, 2020: 398).

Risk değerlendirme süreci çoğunlukla mükellef işletmenin sağladığı veri ve belgelerin önemli yanlışlıkların işleyen kontrol sistemleri tarafından engellenebileceği veya önemli yanlışlığa ulaşıp yanlışlığın giderilmesi beklentisine dayanabilir.

Kontrollerin etkin işlemesine yönelik denetim kanıtları elde etmek üzerine yapılan testler meslek mensubuna söz konusu kontrollerin denetim sürecinde sağlıklı veri sağlamadığı sonucu verirse bu testler de denetim kanıtı sayılmaktadır.

Meslek mensubu uyguladığı denetim sürecine ek olarak teknikler uygulayarak elde ettiği kanıtları risk değerlendirme sürecinde denetim sürecinde elde ettiği kanıtlarla karşılaştırmalıdır. Olası çelişkili sonuçlarda meslek mensubu risk değerlendirmesini tekrar gözden geçirmekle yükümlüdür.

Meslek mensubu denetim süreci sonucunda ulaştığı risk değerlemelerini mükellef işletme yönetime veya yönetimden sorumlu kişilerle paylaşmakla mükelleftir. Paylaşımları sonucunda ilgili kişilerden süreç ile ilgili geri bildirim alamayan veya risk değerlendirme sürecinde önemli yanlışlıklar olduğunu kanaatine varan meslek mensubu ilgili risk değerlemelerini üst yönetimin bilgisine sunmakla yükümlüdür.

Meslek mensubu finansal tabloları etkileyecek, belirlenmiş önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek üzerine yapılacak denetim sürecinin süresini, maliyetini ve içeriğini mükellef işletme yönetiminin sağladığı verilerle değerlendirilmiş risklerin bağlantısı ortaya koyarak yazılı olarak bildirmekle yükümlüdür. Meslek mensubu daha önceki denetim süreçlerinden elde edilen verileri kullanmayı düşündüğünde önceki denetim sürecinde test edilmiş

kontrollere dayanarak ulaştığı sonuçları yazılı olarak belgelendirmekle yükümlüdür (Sağlam ve diğerleri, 2020: 397).

## 8. SONUÇ

Küreselleşmenin, işletmeler üzerine yarattığı rekabet, belirsizlik ve muhattap çevrelerin hızlı değişimleri olumsuz etkileri doğrultusunda finansal tablolarda önemli yanlışlıkların ve önemli yolsuzlukların arttığı görülmüştür. Tarihte görmüş olduğumuz denetim skandalları (Enron, Worldcom, Parmalat gibi) işletmelerin yönetim stratejilerinin, ilişkilendikleri kurum ve kuruluşların bu yanlışlık ve yolsuzluklara sebebiyet verebildiği tespit edilmiştir. İşletmelerin finansal verilerinden etkilenen tablo kullanıcılarının doğru ve tarafsız bilgilerle hazırlanmış tablolara ihtiyaçları artmıştır. Bu noktada devreye bağımsız denetim girmiştir. Tarafsız ve mevzuata uygun yürütülen bağımsız denetim süreçlerinin öneminin arttığı görülmüştür. Çalışma doğrultusunda bağımsız denetim alanında risk faktörlerinin incelendiği denetimin sürecinin, denetim sonuç raporunun, denetlenen firmanın ve bağımsız denetçinin görüşlerinin sonucunda, bağımsız denetim sürecinde meslek mensuplarının en dikkatli çalışmalarını risk alanları konusunda icra etmeleri tespit edilmiştir. Risk alanları ve bu alanlardaki tehditler her daim vardır ve var olmaya devam edecektir. Küreselleşmenin etkileri, yaşanan denetim skandalları ve bunların ışığında kazanılan deneyimler doğrultusunda, önemli olanın tarafsız ve mevzuata uygun bir bağımsız denetim raporu için risk değerlerini en az seviyeye indirmek olduğu tespit edilmiştir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Yazar Katkısı:** Süleyman YÜKÇÜ (%50), Nur OKUR (%50)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The authors declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Author Contributions:** Süleyman YÜKÇÜ (50%), Nur OKUR (50%)

## KAYNAKÇA

Bağımsız Denetim Standartları 315

Bağımsız Denetim Standartları 350

Hesap Uzmanları Derneği (2004). *Denetimin İlke ve Esasları*. 1. Cilt 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği.

Karapınar, N. (2018). Denetim risk modeli ve denetim sürecine etkisi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İzmir.

Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kurumlar Vergisi Kanunu (2006). 5520 Sayılı Kanun Cilt:45 Sayı: 26205

Mert, Ü. H., Güner, M., ve Duyar, G. (2019). İşletmenin sürekliliği standardının denetim raporlarına etkilerinin bist kapsamındaki şirketler üzerinde araştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış= Accounting & Auditing Review*, 19(57), 119-140.

Öztürk, Y., Türker, İ., Biçer, A., ve Gündoğdu, S. (2013). *Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı*. Cilt 1 Yıl 2013 Türmob Yayınları 464

Sağlam, N, Uyar, S., ve Yolcu, M. (2020). *Bağımsız denetim uygulama rehberi*. Baskı 1, Bursa: Muhasebe Tr Yayınları.

Taş, O., Mert, H., ve Başakaya, A. (2019). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları ve Bist kapsamında farklı sektörlere yönelik bir araştırma. *PressAcademia Procedia*, 9(1), 155-159.

Tokmar, E., (2019). Türkiye’de bağımsız denetim uygulamaları: tekstil firması örneği. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

---

**SUMMARY**

The distrust left by the audit scandals of the past to the field of independent auditing and to the professionals practicing the profession has increased the importance of risk areas. Independent audit professionals have made risk factors one of the important stages of independent audit processes in line with what has happened over the years. In this study, the risk factors that independent audit professionals may encounter during their audit activities and the areas of these risk factors are examined. In line with these examinations, it has been observed that the independent auditor professionals work very hard to keep the risk factors and risk areas at a minimum level. In the light of these studies, independent auditor professionals use three different risk factors in order to reach objective evidence and the most accurate financial statements while preparing the audit chart. These are inherent (natural) risk, control risk, and discovery risk. The effect of faulty accounting records on the financial statements, the inherent risk in the detection of material errors caused by taxpayers, the control risk in the detection of malfunctions that may arise from the taxpayers' own internal control systems, the remaining material errors are the data that are not recorded in the taxpayer's system and cannot be accessed systematically. In these cases, independent audit professionals cannot provide full assurance of material misstatements that will be reached by applying the planned audit procedures. In the detection of these, there is a risk of discovery. After the independent auditor has completed the risk factor examinations, the independent auditor determines the risk level by using the determined formulas. It is essential that the risk ratio is low. The fact that the audit risk is low indicates that the audit procedures of the independent auditor profession are set up correctly. After the independent auditor examines the risk factors and determines the risk level, he continues to examine the special risk areas and advances the audit process. Special areas in audit risk also directly affect the obligations of the independent auditor profession. Independent auditors are obliged to audit special areas regarding whether the errors they reach carry the risk of material misstatement. There are stages of work to be done in line with the control of these areas. These stages are; Managerial corruption, illegal actions, persons and organizations associated with the taxpayer are the possibility of ending the activities of the taxpayer. Independent auditors are obliged to inform the management about the audit process and to share their opinions in line with the data they provide. As a result, in line with the studies carried out, it has been seen that the independent auditor professions have improved the process by carefully examining all the risk factors and risky areas they encounter in order to make the independent audit processes progress through transparency, with the experience gained over the years. In the process, it has been determined that the independent auditor professions try to keep the risk levels of the independent audit reports at the lowest level by giving importance to their work on risk factors and risky areas while performing their profession.

## Mermer Sektöründe Safha Maliyet Sistemi Fire Hesaplamaları ve Bir Uygulama Örneği\*

Tülay TELLİOĞLU<sup>1</sup>

Batuhan KARABAY<sup>2</sup>

### Özet

Bu çalışmada, mermerin blok şeklienden istenilen ürün haline gelene kadarki süreçte ortaya çıkan fireler hesaplaması ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi konusu incelenmiştir. Mermerin ocaktan blok olarak çıkartılmasına ilişkin işlemler ve fireler çalışmanın kapsamında değildir. Mermer sektöründe üretim, farklı safhalarda gerçekleştiği için kullanılan sistem, safha maliyet sistemidir. Mermer işleme tesislerinde, ilk safhada blok mermer katrak kesim veya ST (este) kesim tercih edilerek levha haline getirilmektedir. Levha halinde gelen mermer ikinci safha olarak fırınlama ve son safha olan ebatlamada işlem görmektedir. Özellikle mermerin türüne bağlı olarak ortaya çıkan fireler, levhaların kesim şekli ve kalınlığına göre fireler %10 - %33 arasında ortaya çıkarken, talep ölçülerine göre kesimi sırasında %15 ve üzerine kadar fire söz konusu olmaktadır. Çalışmada, blok mermerde her safhada ortaya çıkan fire oranları verileri için Afyon Ticaret Odası'nın verileri baz alınmıştır. Uygulama yapılan bir işletmenin verileri üzerinde, baz alınan fire oranları ile safhalardaki fireler belirlenmiş, maliyetler hesaplanmış ve işlemler muhasebeleştirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Mermer sektörü, Safha maliyet yöntemi, Fire

## The Phase Cost System in the Marble Sector Waste Calculations and an Application Example

### Abstract

In this study, calculation of waste and accounting of transactions in the process from the shape of the marble block to the desired product has been examined. The process and waste related to the extraction of marble from the quarry is not within the scope of the study. Since the production in the marble sector takes place in different phases, the system used is the phase cost system. In the marble processing plants, in the first stage, block marble is turned into slabs by using gang saw cutting or ST cutting. The marble in the form of slabs is processed as the second stage, oven drying and the final stage, the sizing. According to the type of marble, the waste occurs between 10% and 33% depending on the cutting method and thickness of the slabs, while there is a waste of up to 15% and more during cutting related to customer's dimensional demand. In this study, the data obtained from Afyon Chamber of Commerce were taken as basis for waste rates occurring at every phase in block marble cutting. Based on the data of an applied enterprise, the based waste rates and waste in the phases were determined, costs were calculated and transactions were accounted.

**Keywords:** Marble sector, Phase Cost system, Wastage

### Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 21.4.2021 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 25.7.2021

\*Bu çalışma Dr. Öğretim Üyesi Tülay TELLİOĞLU danışmanlığında Batuhan KARABAY tarafından 26.10.2020 tarihinde tamamlanan "Mermer Sektöründe Üretim Kayıplarının Maliyetlere Etkisi" başlıklı ve 652837 tez no'lu yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

<sup>1</sup> Dr. Öğretim Üyesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Afyonkarahisar, Türkiye, fidanci@aku.edu.tr, ORCID ID : 0000-0001-5659-7027

<sup>2</sup> Sorumlu Yazar, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yüksek Lisans Mezunlu, batuhan\_karabay@hotmail.com, ORCID ID : 0000-0002-5691-3947

**Atf (Citation):** Tellioglu, T., ve Karabay, B. (2021). Mermer sektöründe safha maliyet sistemi fire hesaplamaları ve bir uygulama örneği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 1(1), 48-67.

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde hem rezerv hem de ihracat açısından önemli bir yere sahip olan mermer sektörünün üretimi ocaktan hammadde çıkarımı ile başlamaktadır. Yüksek maliyet gerektiren hammadde çıkarımında istenilen kalitede bir blok elde edilemediği takdirde mevcut hammadde ile düşük verimli bir üretime başlanmakta ya da yüksek verimliliği olan başka bir hammadde çıkarımı yoluna gidilebilmektedir. Mermer sektörü diğer sektörlerle nazaran biraz daha karmaşık olan üretim yapısı nedeniyle de maliyetleri sürekli artan bir sektör olarak göze çarpmaktadır. Mermer sektöründe, üretim sürecinin başlangıcı olan hammadde çıkarımı haricinde üretim sürecinin diğer aşamalarında da karşılaştığı birtakım üretim kayıpları mevcuttur. Bu çalışma, üretimin ilk aşaması (ocaktan hammadde çıkarımı) haricindeki sonraki aşama olan üretim hattına (fabrikaya) alınması (kesim, fırınlama ve cilalama, ebatlama) işlemlerindeki üretim kayıplarını kapsamaktadır. İşletmede üretim sırasında ilk olarak ortaya çıkan fireler, kesim çeşitleri olan st kesim ve katrak kesim şekline göre değişmektedir. Kesim şeklinde kararı genellikle talep belirlemektedir. Fırınlama ve cilalama sırasında oluşan firelerden başka ebatlamada da yine verilen siparişlerdeki talepler doğrultusunda hareket edilmesiyle yüksek oranlı fireler oluşmaktadır. Mermer sektöründe üretim, safhalardan oluştuğu için maliyet ve firelerin hesaplamasında safha maliyet sistemi kullanılmaktadır. Safha maliyet sisteminde de hesaplamalar, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre ya da ilk giren ilk çıkar yöntemine göre yapılabilmektedir. Bu çalışmada, örnek işletmede ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılmıştır, ancak işletmenin dönem başı yarı mamul stoku yoktur. Mermer sektöründe üretim sırasında ortaya çıkan fireler, ülkemizde bölgeler itibarıyla hatta il bazında Sanayi ve Ticaret Odaları tarafından belirlenmektedir. Bu durumun bölgesel olarak mermer ocaklarının bulunduğu yerler itibarıyla belirlenmiş fire oranları, mermer blokta kesilen parçanın kalınlığına, üretim sırasında kesilme biçimine (katrak veya este kesme şekline göre), ebat ölçülerine, mermerin cinsine ve cilalanma durumuna göre değişmektedir.

Bu çalışmanın amacı, mermeri blok şeklinde satın alarak istenilen ürün haline gelene kadarki süreçte, farklı safhalarda ortaya çıkan firelerin hesaplanması ve işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınması konusunda bilgi vermektir. Mermer sektöründe fire boyutunun, bölgesel bazda olduğu kadar, mermerin kesim biçimine ve ebatlanmasına bağlı olarak da önemli ölçüde değişiklik gösterdiği görülmektedir. Çalışmada, söz konusu değişikliğin genellikle siparişlere göre, mermer işletmelerinin nihai ürün elde edene kadar yaptıkları işlemlerin, safha maliyetleme sürecinde ortaya çıkan hesaplamaları ve muhasebeleştirilmeleri önem arz etmektedir.

## 2. MERMER SEKTÖRÜNE DÜNYA VE TÜRKİYE AÇISINDAN BAKIŞ

Doğal taş sektörü, kolay işlenebilir kayaçların ocaklardan çıkartılarak üretimi ve işlenmesiyle kurulmuş ve gelişmiştir (Şengüler ve Adıgüzel, 2019: 3). Türk doğal taş sektörü; çeşit ve rezerv zenginliği, sektör deneyimi, hammadde bolluğu, deniz ulaşımında nakliye kolaylığı, dinamik sektör yapısı, kullanılan yeni teknolojiler ve geniş renk skalası ile dünya doğal taş piyasasında önemli bir yere sahiptir (T.C. Ekonomi Bakanlığı, Doğal Taş Sektörü). Dünya rezerv toplamının çeyreğinden daha fazla bir rezerve sahip Alp kuşağındaki ülkemiz, hem jeolojik yapısı ve rezerv büyüklüğü ile bağlantılı olarak hem de mermer çeşitliliğine bağlı olarak, dünyada doğal taş piyasasında önemli bir konumdadır. (Eraslan ve diğerleri, 2008: 196).

Doğal taş ihracatında, katma değer açısından en yüksek ürün, işlenmiş mermer ve işlenmiş travertendir. İşlenmiş mermer ve traverten, ihracatın en önemli kısmını oluşturmaktadır. Türkiye'nin işlenmiş mermer ve traverten ihracatında yer alan ülkeler Tablo 1'den görüleceği üzere ilk sırada Amerika Birleşik Devletleri' (ABD) dir. Daha sonra sıralanan Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri, Güney Kore ve Vietnam şeklinde toplamda beş ülkeye yer verilmiştir. Ayrıca Tablo 2'de, Türkiye'nin ihracat yaptığı söz konusu ülkelerdeki diğer rakip ihracatçı ülkeler ve pazar payları görülmektedir.

**Tablo 1. 2019 İşlenmiş Mermer - Traverten İthalat ve İhracat Verileri**

DÜNYA İTHALAT TUTARI(1000\$)	TÜRKİYE İHRACAT TUTARI(1000\$)			
3.658.663	931.533	25,46%		
DÜNYA İTHALAT SIRALAMASI	TÜRKİYE İHRACAT SIRALAMASI	İTHALATÇI ÜLKE	ÜLKENİN 2019 İTHALAT TUTARI (1000\$)	DÜNYA İTHALATININ YÜZDE KAÇI?
1	1	ABD	1.067.953	29,190%
2	2	Suudi Arabistan	202.881	5,545%
3	6	BAE	159.085	4,348%
4	29	Güney Kore	127.546	3,486%
5	67	Vietnam	114.074	3,118%

Kaynak: <https://www.imib.org.tr/raporlar/ihracat-istatistikleri>

**Tablo 2. 2019 Türkiye'nin İşlenmiş Mermer - Traverten İhracat Ettiği İlk Beş Ülkelerdeki Diğer Rakip İhracatçı Ülkeler ve Pazar Payları**

İHRACATÇI ÜLKE SIRALAMASI	MEVCUT ÜLKEDEKİ RAKİP İHRACATÇILAR	RAKİP ÜLKELERİN MEVCUT ÜLKE PAZARDAKİ PAYI	2019 BİRİM TUTARI (1000\$/Ton)	RAKİP ÜLKELERİN MEVCUT ÜLKEDEKİ İHRACAT TUTARLARI (1000\$)	RAKİP ÜLKELERİN MEVCUT ÜLKEDEKİ İHRACAT MİKTARI (ton)
ABD	DÜNYA	100%	1.049	1.067.953	1.018.154
1	İtalya	29%	2.825	313.666	111.038
2	Türkiye	25%	566	271.626	480.221
3	Çin	21%	1.400	218.940	156.349
4	Hindistan	8%	801	89.050	111.194
5	Brezilya	4%	1.038	47.849	46.116
S.ARABİSTAN	DÜNYA	100%	270	202.881	750.480
1	Türkiye	41%	263	82.811	315.252
2	İtalya	11%	624	23.231	37.210
3	Çin	11%	257	22.368	87.067
4	İspanya	8%	455	16.133	35.432
5	Mısır	7%	106	13.665	129.105
BAE	DÜNYA	100%	-	159.085	-
1	Çin	28%	805	44.235	54.922
2	İtalya	24%	1.553	38.965	25.094
3	Türkiye	24%	514	38.322	74.550
4	Yunanistan	14%	877	21.685	24.715
5	İspanya	8%	733	11.982	16.338
GÜN. KORE	DÜNYA	100%	687	127.546	185.738
1	Çin	61%	965	77.932	80.742
2	İtalya	10%	1.235	12.278	9.945
3	Mısır	9%	233	11.627	49.918
4	Umman	9%	550	10.864	19.745
5	Yunanistan	3%	842	3.543	4.207
6	Türkiye	3%	648	3.205	4.943
VIETNAM	DÜNYA	100%	-	114.074	-
1	Çin	96%	1.201	109.238	90.987
2	Hindistan	2%	383	1.740	4.544
3	İtalya	1%	969	1.385	1.429
4	Türkiye	0%	406	514	1.265
5	İspanya	0%	515	511	993

Kaynak: <https://www.imib.org.tr/raporlar/ihracat-istatistikleri>



Blok mermer ihracatında ise Çin Halk Cumhuriyeti en önemli alıcı olmaktadır (T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Doğal Taşlar, 2020). 2000’li yıllarda Türkiye, dünya doğal taş ihracat sıralamasında sekizinci sırada yer alırken 2006 yılında beşinci sırada yer almıştır. Mermer ve traverten ihracatında 2009 yılında da Çin, İtalya ve İspanya’yı geride bırakarak en fazla ihracatta bulunan ülke olmuştur. 2012 ve 2015 yılları arasında dünya blok mermer ihracatında ise İtalya ve İspanya’ya göre açık farkla birinci konumda bulunmuştur (Kacı, 2017: 13). Türkiye, 2019 yılında en fazla ihracat yapan ülke olarak ilk sırada yer alırken, bu sırayı İtalya ve Yunanistan takip etmiştir” (T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Doğal Taşlar, 2020).

Ülkemiz 2019 yılı verilerine göre, ; 1,407,967,000 \$’lık pazarın blok mermer olarak en büyük ihracatçısı ülkemiz olmuştur. Türkiye 808,739,000 \$ rakamıyla 2019 yılında pazarın önemli ihracatçılarından birinci konumdadır. Aşağıda Tablo 3’de Türkiye ve diğer ihracat yapan Dünya ülkelerinin 2015-2019 yılları arasındaki ihracat rakamları görülmektedir.

**Tablo 3. 2015-2019 Yılları Arası Türkiye ve Dünya’da Blok Mermer İhracatı Rakamları (000) ilavesiyle**

İhracatçı	2015	2016	2017	2018	2019
Dünya	1,237,820	1,170,024	1,530,421	1,376,249	1,407,967
Türkiye	712,260	731,122	999,224	870,841	808,739
İtalya	164,274	161,144	169,427	147,018	139,212
İran	604	758	40,086	39,273	94,504
Makedonya	16,710	16,523	36,436	47,402	50,607
Birleşik Arap Emirlikleri	712	758	567	737	35,335
Portekiz	27,603	16,610	18,758	30,700	34,532
Hindistan	28,421	29,135	34,308	31,417	30,157
İspanya	107,216	71,755	57,610	42,288	27,674
Vietnam	0	29	19	74	26,748
Namibya	8,309	9,006	20,804	19,067	20,874
Pakistan	39,376	27,735	25,094	21,855	20,330
Yunanistan	14,114	13,731	20,275	22,912	20,169
Brezilya	5,606	4,069	4,544	7,302	13,290
Tunus	8,389	9,763	10,726	9,302	11,192
Çin	14,203	10,571	10,269	9,459	10,470
Umman	11,537	700	2,147	2,680	8,960
Hırvatistan	4,302	7,506	8,683	9,749	8,581
Arnavutluk	872	1,743	1,202	811	5,843
Endonezya	9,709	6,502	8,438	7,135	5,600
Amerika Birleşik Devletleri	4,549	3,724	3,986	4,897	4,062
Fas	5,733	4,490	3,839	5,600	3,608
Angola	0	0	0	0	2,458
Slovenya	2,469	3,723	3,931	2,098	1,449
Estonya	1,064	1,257	1,453	1,048	1,419
Meksika	5,572	6,016	10,134	7,418	1,388
Mısır	25,710	10,902	22,119	13,185	1,239
Fransa	1,259	1,389	2,000	1,971	1,169
Bulgaristan	272	452	556	1,169	1,103

**Kaynak :** [https://www.kayserito.org.tr/dosyalar/251512 Mermer ve Traverten \(Blok, Kalın Dilimler Şeklinde Kesilmiş\) Pazar Araştırması Raporu](https://www.kayserito.org.tr/dosyalar/251512%20Mermer%20ve%20Traverten%20(Blok,%20Kalın%20Dilimler%20Şeklinde%20Kesilmiş)%20Pazar%20Araştırması%20Raporu)

Türkiye'nin 2019 yılı 808,739,000 \$ tutarı mermer ihracatına ilişkin ülkeler bazında bakıldığında; en büyük ithalatçı Çin, Hindistan, İtalya olduğu görülmektedir. Tablo 4'de, 2015- 2019 yıllarında en fazla ihracat yaptığımız ülkelere ilişkin bilgiler yer almaktadır.

**Tablo 4. 2015-2019 Yılları Arasında Türkiye'nin Blok Mermer İhracatında Bulunduğu Ülkeler ve Rakamları (000) ilavesiyle**

İthalatçı	2015	2016	2017	2018	2019
Dünya	712,260	731,122	999,224	870,841	808,739
Çin	604,208	629,191	863,750	725,216	658,698
Hindistan	51,312	45,654	72,815	77,999	81,869
İtalya	3,179	5,251	5,960	8,922	14,266
Mısır	3,098	4,739	6,923	6,957	7,505
Tayvan	10,646	8,959	7,936	8,812	6,551
Cezayir	0	41	316	2,549	5,928
Bangladeş	1,481	854	1,860	2,686	3,879
Yunanistan	1,703	2,413	2,478	3,237	3,693
Suriye Arap Cumhuriyeti	1,894	1,442	1,359	2,742	3,371
Vietnam	1,709	3,903	7,934	5,308	3,273
Endonezya	6,768	6,585	4,008	4,832	2,407
Hong Kong	3,131	2,144	2,745	1,947	2,117
Tayland	4,133	3,679	3,915	3,817	1,692
Ürdün	1,487	1,278	1,496	1,850	1,650
İspanya	811	1,181	2,461	2,030	1,250
Lübnan	1,940	1,162	1,949	1,818	1,149
Brezilya	1,322	790	529	739	939
Macaristan	199	57	147	364	918
Portekiz	299	653	444	753	718
Almanya	788	270	272	280	560
Bosna Hersek	368	372	437	525	507
Fas	141	278	305	513	492
İsrail	359	665	612	634	401
Birleşik Arap Emirlikleri	829	417	321	211	389

**Kaynak :** <https://www.kayserito.org.tr> > dosyalar > 251512 Mermer ve Traverten (Blok, Kalın Dilimler Şeklinde Kesilmiş) Pazar Araştırması Raporu)

### 3. MERMER TÜRLERİ

Mermer, doğal bir taş olup, yer altında bulunan madenlerden elde edilmektedir. Türkiye'de 80'in üzerinde değişik yapıda bulunan ve 120'nin üzerinde değişik renk-desenden oluşan mermer rezervi belirlenmiştir. Uluslararası piyasada en tanınmış mermer çeşitleri; Süpren, Elazığ Vişne, Akşehir Siyah, Manyas Beyaz, Bilecik Bej, Kaplan Postu, Denizli Traverten, Ege Bordo, Milas Leylak, Gemlik Dişbaz ve Afyon Şeker sayılmaktadır (Çorlu Ticaret ve Sanayi Odası, Mermer Sektörü, 2020). Ülkemizde önemli rezerv yataklarına sahip bölgeler Marmara, Batı Anadolu, Güney Anadolu, Orta ve Kuzey Anadolu Bölgeleri'dir (Çetin, 2003: 246). Türkiye'de çıkarılan mermerlerin değer bazında öne çıkanları Onyx Mermer, dünyada en nadir bulunan ve Türkiye'deki en değerli mermerlerin başında gelmektedir. Sıcak sular sebebiyle oluşmuş taş tabakalarına traverten, ılık veya soğuk suların meydana getirdiği teressübata (çökmeye) onyx mermeri adı verilmektedir (Arıkan, 2019; 464). Fay hatlarına yakın yerlerde oluşan bu mermerlerin ışık geçirgenliği özelliği sayesinde kullanım yerlerinde ışık yansıtılarak kullanılması özel tercihler arasında yer almaktadır. En değerli kabul edilen ikinci bir mermer ise Beyaz

Mermer'dir. Marmara Bölgesi ağırlıkta olmak üzere Afyon'da da Beyaz Mermer çıkarılmaktadır. Kusursuz beyazlığa sahip olan mermerin çıkarılması da oldukça zahmetlidir.

#### 4. MERMER İŞLETMELERİNİN ÜRETİM YÖNTEMLERİ

Mermer işletmelerinin üretim yöntemlerini, ocak işletmelerindeki 7 üretim yöntemleri ile fabrika üretim yöntemleri olarak ikiye ayırmamız, (sıralı bir işlem olmasından kaynaklı) üretim yöntemlerinin daha anlaşılabilir olmasını sağlayabilecektir. Ocak işletmelerinde kullanılan üretim yöntemlerinde birçok farklı üretim yöntemi kullanılmaktadır. Farklı üretim yöntemlerinin kullanılmasının sebepleri mermer yataklarının konumuyla yakından ilişkilidir. Mermer yatakları dik, yatay ve eğimli konumda olabilmektedir. Üretim yöntemi belirlenirken yatakların bulunduğu konuma göre belirlenmelidir. Açık ocak doğal taş madenciliği sistemi içinde mermer yatağının geometrisi, masif, tabakalı ya da yapraklanmalı durumuna ve topografik koşullara bağlı olarak değişik açık ocak doğal taş üretim yöntemleri uygulanabilmektedir (Kulaksız, 2012: 4). Kullanılan yöntemler genellikle delme çatlatma, elmas telle kesme ve zincirli kollu kesicilerle kesme yöntemleri olmaktadır (Geological Survey of Norway, 2015).

Ocaktan bloklar halinde çıkarılan doğal taşlar, çeşitliliğine göre belirlenecek olan ekipman ve tesis makine seçimiyle, mermerlerin istenilen ölçülere göre kesilip şekil verilmesi için st ve katrak bölümüne gönderilir. Bu fabrikalarda taş yapısına göre kullanılan kumlu ve elmaslı katrak kesicilerle küçük boyutlara ayrıştırılır. Blokların çıkarılması aşamasında oluşan yamukluklar, katrak fabrikasında elmaslı daire testereler kullanılarak giderilmektedir. Daha sonra yüzey işleme yöntem ve süreçleri, sarf malzemesi ve testereler, soketler, matkap uçları, kablolar taşın niteliğine göre belirlenir. Parlatma ve cilalama ekipmanları ile küçük levhalar halindeki mermerlerin renk, desen, damar yapısı gibi kendine has özelliklerini daha da belirginleştirmek ve daha parlak bir görünüme kavuşturmak için silme ve cilalama işlemi yapılarak üretim tamamlanır.

#### 5. FİRE KAVRAMI VE TÜRLERİ

Üretim işlemine giren ilk madde ve malzeme ve yardımcı maddelerin kırılma, dökülme, bozulma, çekme, buharlaşma, eksilme vb. gibi sebeplerle kaybettiği miktarlar veya satış değerinin bulunmadığı haline fire denir. Fireler üretim faaliyeti sonucunda fiziki yapılarının olup olmamasına göre tam fire ve kısmi fire olarak ayrılmaktadır. Fireler fiziksel olarak tespit edilebildiği gibi, tespit edilemediği durumlar da olmaktadır. Bir mamulün bünyesinde yer alan net hammadde miktarı ile üretim sürecine giren brüt hammadde miktarı arasındaki farkın, fiziken mevcut olmaması durumunda oluşan firelere tam fire denir. Üretime giren hammaddelerin tamamının üretilen mamul bünyesinde yer almaması ve fiziki açıdan bir varlığının olmasına rağmen ekonomik bir değer taşımayan firelere kısmi fire denir (Yeşilyurt, 2013: 7-8).

Fire kavramı, artık kavramı ile karıştırılabilmektedir. Bu kavramları birbirinden ayıran en belirgin özellik firelerin herhangi bir satış değerinin bulunmaması, artıkların ise üretim sonucu hala bir satış değerinin olmasıdır. Firelerin kontrol edilmesi buharlaşma, çekme vb. gibi fiziksel olarak yok olan durumlardan ötürü mümkün olmadığı durumlarla karşılaşmaktadır. Fireleri normal ve anormal olarak ayırmak gerekir. Normal fireler sağlam birimlerin maliyetine dahil edilir. Anormal fireler ise doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır (Karakaya, 2007: 306). Böylece fireleri üretilen mamule yüklemek gerektiğinden maliyetleri artırıcı bir etkisi olacaktır.

Normal olarak ortaya çıkmış (bölgesel ya da il bazında resmi kuruluşlarca açıklanan oranlarda) herhangi bir ekonomik değere sahip olmayan mermer firelerinin muhasebeleştirilmelerine gerek olmamaktadır. Çünkü, firenin bir satış değeri olmadığı düşüncesinden hareketle, sipariş ve safha maliyet sistemlerinde bilindiği üzere bunlara ilişkin maliyetler, üretilen mamullere kendiliğinden yüklenmektedir (Yaşanan, 2009: 111).

Fireler oransal olarak normal ve anormal düzeyleri tespit edildiğinde normal fireler 710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Hs. ya da 730 Genel Üretim Giderleri Hs.'nin borç tarafına, anormal fireler de 689 Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar Hs.'nin borç tarafına borç kaydı yapılacaktır (Akdoğan ve diğerleri, 2018: 196).

## 6. FİRE ORANLARININ BELİRLENMESİ

Randıman hesaplamaları yapılırken güvenilir sonuçların elde edilmesi gereği fire ve zayıat oranlarının sektör ve satılan mallar düzeyinde bilinmesi gereklidir. Ancak vergi mevzuatında yer alan, tüm kuruluşları kapsayan, vergi idaresi tarafınca da geçerliliği olan standart bir fire oranı bulunmamaktadır. Üretimde ve satışta yaşanan herhangi bir firenin hangi oranlarda gerçekleşeceği kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar neticesinde tahmini bir şekilde belirlenmektedir. İşletmelerin bağlı oldukları ticaret ve sanayi odaları, üniversitelerin ilgili bölümleri, belediyeler gibi kurumlar tarafından üyelerin talebi halinde veya kendiliğinden fire ve zayıat oranları belirlenmektedir (Biyan, 2009).

“5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu hükümleri çerçevesinde ticaret ve sanayi odaları, çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmeleri ilgilendiren bilgi ve haberleri derlemek, işletmelerin faaliyet hayatları boyunca ihtiyaç duyabilecekleri bilgileri sağlamak veya bunların elde edilmesini kolaylaştırmak ile yükümlüdürler” (Demirel, 2011).

Vergi mevzuatımızda randıman ve fire oranlarıyla ilgili bir boşluk olduğu açıktır. Yukarıda da belirtildiği üzere Ticaret ve Sanayi Odaları'nca sınırları belirlenmiş fire ve zayıat oranlarına o ilde faaliyet gösteren işletmeler tarafından uyulması gerekmektedir.

## 7. MERMER SEKTÖRÜNDE FİRE ORANLARININ HESAPLANMASINDA AFYON SANAYİ VE TİCARET ODASI (ATSO) VERİLERİNİN KULLANILMASI

Bu sektörde üretim sırasında ortaya çıkan fireler, ülkemizde bölgeler itibarıyla hatta il bazında Sanayi ve Ticaret Odaları tarafından belirlenmektedir. Bu durumun bölgesel olarak mermer ocaklarının bulunduğu yerler itibarıyla belirlenmiş fire oranları, mermer bloktan kesilen parçanın kalınlığına, üretim sırasında kesilme biçimine (katrak veya este kesme şekline göre), ölçülerine, mermerin cinsine ve cilalanma durumuna göre değişmektedir. İnceleme Afyon bölgesinde yapıldığı için Afyon Ticaret ve Sanayi Odası (ATSO) fire ve zayıat oranları baz alınmıştır. Firelere ilişkin baz alınan veriler, aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

**Tablo 5. Blok Mermerin Katrak Kesiminde İstenilen Kalınlıklara Göre Ortaya Çıkan Fire Miktarı ile Cilalamada Ortaya Çıkan Fire Miktarı Verileri**

Kalınlık (cm)	Ürün Sınıfı	Levha Adedi	Fire Adedi	Net Adet	Ürün Miktarı	1 m <sup>3</sup> nihai Ürünü	1 m <sup>3</sup> % Fire	Cilalı Adet	Ürün Miktarı	1 m <sup>3</sup> % Fire
4	Ham Levha	29	2	27	20,70	18,90	% 8	25	17,50	% 15
3	Ham Levha	37	3	34	26,40	23,80	% 10	32	22,40	% 15
2	Ham Levha	50	6	44	35,70	30,80	% 14	40	28,00	% 22

Renkli mermerde % 15 fazla fire vardır. Traverten mermerde % 20, Bej mermerde % 25 fazla fire vardır.

**Kaynak:** <http://www.afyonkarahisartsos.org.tr/index.asp?s=152&t=2&a=21>

**Tablo 6. Blok Mermerin Este (ST) Kesiminde İstenilen Kalınlıklara Göre Ortaya Çıkan Fire Miktarı ile Cilalamada Ortaya Çıkan Fire Miktarı Verileri**

Kalınlık (cm)	Ürün Sınıfı	Levha Adedi	Fire Adedi	Net Adet	Ürün Miktarı	1 m <sup>3</sup> nihai Ürünü	1 m <sup>3</sup> % Fire	Cilalı Adet	Ürün Miktarı	1 m <sup>3</sup> % Fire
4	Ham Levha	24	2	22	17,10	15,40	% 16	20	14,00	% 21
3	Ham Levha	29	3	26	20,70	18,20	% 12	24	16,80	% 19
2	Ham Levha	38	6	32	27,10	22,40	% 17	28	19,60	% 28

Renkli mermerde % 15 fazla fire vardır. Traverten mermerde % 20, Bej mermerde % 25 fazla fire vardır.

**Kaynak:** <http://www.afyonkarahisartsos.org.tr/index.asp?s=152&t=2&a=2>

**Tablo 7. Blok Mermerin Katrak Kesim Levhasından İstenilen Ebatlamalara Göre Ortaya Çıkan Fire Miktarı Verileri**

Kalınlık (cm)	1 m <sup>3</sup> Ham Levha	90 x 90	1 m <sup>3</sup> % Fire	60 x 60	1 m <sup>3</sup> % Fire	50 x 50	1 m <sup>3</sup> % Fire	30 x 60	1 m <sup>3</sup> % Fire
4	18,90	13,10	% 31	15,50	% 18	13,50	% 28	17,10	% 10
3	23,80	15,70	% 34	19,05	% 20	16,65	% 30	20,25	% 15
2	30,80	19,10	% 38	23,10	% 25	20,05	% 35	24,65	% 20

**Kaynak:** <http://www.afyonkarahisartsos.org.tr/index.asp?s=152&t=2&a=21,02.07.2020>

**Tablo 8: Blok Mermerin Este (ST) Kesim Levhasından İstenilen Ebatlamalara Göre Ortaya Çıkan Fire Miktarı Verileri**

Kalınlık (cm)	1 m <sup>3</sup> Ham Levha	60 x 60	1 m <sup>3</sup> % Fire	50 x 50	1 m <sup>3</sup> % Fire	40 x 40	1 m <sup>3</sup> % Fire	30 x 60	1 m <sup>3</sup> % Fire
4	15,40	12,65	% 18	11,00	% 28	13,20	% 14	13,85	% 10
3	18,20	14,55	% 20	12,75	% 30	15,30	% 16	16,00	% 12
2	22,40	17,45	% 22	15,25	% 32	18,35	% 18	19,25	% 14
1,5	29,40	22,65	% 23	19,70	% 33	23,80	% 19	25,00	% 15
1	36,40	27,30	% 25	22,65	% 35	29,10	% 20	30,60	% 16

Renkli mermerde % 15 fazla fire vardır. Traverten mermerde % 20, Bej mermerde % 25 fazla fire vardır. Cilalanmadaki fire oranı % 10 civarındadır.

**Kaynak:** <http://www.afyonkarahisarso.org.tr/index.asp?s=152&t=2&a=21>

**Tablo 9. Blok Mermerin Örneklenmiş Boyutlarına ve Kesim Şekline Göre Oluşturulmuş Ortalama Verileri**

Blok: 2,75 x 1,30 x 1,40 = 5,00 m <sup>3</sup>	Blok: 2,75 x 1,30 x 1,40 = 5,00 m <sup>3</sup>
1.Levha: 2,75 x 1,30 = 3,57 m <sup>2</sup> { ≈ } 3,50 m <sup>2</sup>	1.Levha: 2,75 x 0,65 x 2 Adet = 3,57 m <sup>2</sup> { ≈ } 3,50 m <sup>2</sup>
1 Katrak Levhanın çalışma kalınlığı = 7 mm	1 Este diskinin çalışma kalınlığı = 14 mm
	5 cm üst tarama ve 5 cm alt kalan fire
Travertenin Ortalama Özgül Ağırlığı: 2800 kg	Mermerin Ortalama Özgül Ağırlığı: 3000 kg
5 Ton Moloz Mermer: =1 m <sup>3</sup> Blok Mermere eşdeğerdir	

**Kaynak:** <http://www.afyonkarahisarso.org.tr/index.asp?s=152&t=2&a=21>

Afyon Ticaret ve Sanayi Odası'nın belirlemiş olduğu fire ve zayıt oranlarında fire hesaplamalarının yapılmasına ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Yukarıda ATSO tarafından belirlenmiş veriler ışığında, m<sup>3</sup>, m<sup>2</sup>, levha (adet), nihai ürün (cilalamadan önce) ve fireler hesaplanmıştır. (KATRAK kesime göre)

#### KESİM SAFHASI:

Bloğun kesim boylamasına yapılırken

Baz alınan blok ölçüsü

Boy                      En                      Yükseklik

2,75 m                      1,30 m                      1,40 m

Blok Hacmi: 2,75 x 1,40 x 1,30 { ≈ } 5 m<sup>3</sup>

Levha (m<sup>2</sup>): 2,75 x 1,30 = 3,57 m<sup>2</sup> { ≈ } 3,50 m<sup>2</sup>

Katrak kesim ile levhanın çalışma kalınlığı 7 mm

Söz konusu mermer bloğu 4 cm kalınlığında kesmiş olursa (4 cm + 7 mm = 4,7 cm)

140 cm / 4,7 cm = 29,78 { ≈ } 29 adet levha elde edilmiştir.

29 adet levha en iyi şartlarda elde edilen bir miktardır. Afyon Ticaret ve Sanayi Odası verileri ışığında katrak üretimi 4 cm kesim kalınlığında levha adedi 29, fire adedi 2, geriye kalan net levha adedi ise 27 olmaktadır. Kırılma, çatlama vb. gibi nedenlerle 29 levhadan %7'lik bir fire sonucunda (29 adet x 0,07 = 2,03 { ≈ } 2 adet) 27 adet olarak kabul edilmektedir.

29 adete göre alan miktarı:

3,57 m<sup>2</sup> x 29 adet = 103,53 m<sup>2</sup>

103,53 m<sup>2</sup> / 5 m<sup>3</sup> = 20,70 m<sup>2</sup> (1 m<sup>3</sup>'ten en iyi şartlarda sağlanan alan)

27 adete göre alan miktarı:

3,50 m<sup>2</sup> (3,57 m<sup>2</sup>'den yuvarlanmış rakam) x 27 adet = 94,50 m<sup>2</sup>

94,50 m<sup>2</sup> / 5 m<sup>3</sup> = 18,90 m<sup>2</sup> (fireden sonra 1 m<sup>3</sup>'ten sağlanan alan)

1 m<sup>2</sup>'deki fire oranı şöyle bulunur:

18,90 m<sup>2</sup> / 20,70 m<sup>2</sup> = 0,92

$1 - 0,92 = 0,08$  yani % 8 fire olarak bulunur.

#### FIRINLAMA VE CİLALAMA SAFHASI:

Bu safhada mermer levhaları, belirli bir sıcaklığa tabi tutulduğundan çatlama, kırılma ya da başka nedenlerle ortalama fire oranı % 8 olmak üzere, 27 adet  $x 0,08 = 2,16 \{ \approx \} 2$  adet fire vermektedir. Cilalama safhasına girmeden önce levha sayısı  $27 - 2 = 25$  adete düşmüş olur.

Yukarıda yapılan alan ( $m^2$ ) hesabını 25 adet levha için yaparsak;

$$3,50 m^2 \times 25 \text{ adet} = 87,5 m^2$$

$$87,5 m^2 / 5 m^3 = 17,5 m^2 \text{ (cilalamadan sonra } 1 m^3 \text{'ten sağlanan alan)}$$

Fırınlama ve cilalamadaki fire oranı ise şöyle hesaplanır:

$$17,5 m^2 / 20,70 m^2 = 0,845 \{ \approx \} 0,85$$

$1 - 0,85 = 0,15$  olarak % 15 fire ortaya çıkmaktadır.

#### EBATLAMA SAFHASI:

Bu safhada, genel kabul görmüş olarak 90 x 90 cm, 60 x 60 cm, 50 x 50 cm, 30 x 60 cm ebatlarında kesimler gerçekleştirilmektedir. Ancak verilen siparişteki ölçütlere göre çalışılmaktadır. Burada ebatlama 90 x 90 cm olarak alınmıştır.

Ebatlama safhasında öngörülen ölçülere göre fire durumu aşağıdaki gibidir:

90 x 90 ölçülerinde  $1 m^3$  ham levha, katrak üretiminde  $1 m^3$  nihai üründen elde edilen  $18,90 m^2$ 'dir. Ebatlama işleminde çeşitli sebeplerle fire kaybına uğrayarak  $13,10 m^2$ 'lik bir ürün elde edilmiştir.

$$13,10 m^2 / 18,90 m^2 = 0,693 \{ \approx \} 0,69$$

$1 - 0,693 = 0,307$  yani yaklaşık olarak % 31'lik bir fire ortaya çıkmaktadır. Ancak buradaki fire oranı, kesim safhasında verilen fire oranı da dahil edilerek bulunduğu % 8'lik kesim safhasında bulunan fire oranı, ebatlama safhasında bulunan % 31'lik fire oranından çıkarılarak bulunur.  $\% 31 - \% 8 = \% 23$  sadece ebatlama safhasında verilen fire olmaktadır.  $m^2$  hesaplaması, ebatlama safhasında verilen fire oranına, kesim safhasındaki fire oranı eklenerek yapılmaktadır.

$m^2$  olarak hesaplanırsa;

$$18,90 m^2 \times 0,307 = 5,802 \{ \approx \} 5,80 m^2 \text{ fire}$$

$$18,90 m^2 - 5,80 m^2 = 13,10 m^2 \text{ 'lik ürün elde edilir.}$$

Kesim safhasında % 8, fırınlama ve cilalama safhasında % 7 ve ebatlamada (90 x 90 cm ebatı için) % 23 fire ile toplamda  $\% 8 + \% 7 + \% 23 = \% 38$  oranında bir kayıptan söz edilmektedir.

Afyon Ticaret ve Sanayi Odası'nın mermer fabrikaları için son yayınlamış olduğu fire oranlarında, "üretim çeşitliliği ve mermer cinsine göre (bej, onyx, mermer ve traverten grubu vb.) ve üretime esas ebatlara ölçülere göre ve üretimde kullanılacak yarı mamulün evsafına (niteliğine) göre değişkenlik göstereceğinden global olarak ortalama maksimum % 50 olabileceği kanaatine varılmıştır."(Afyonkarahisar Ticaret ve Sanayi Odası, 2020) ibaresine yer verilmiştir.

Mermer sektöründe fire hesaplamaları yapılırken taşın cinsine, sertliğine, işlenmesine, cilalanmasına göre farklılıklar gösterdiğinden genel kabul görmüş standart bir fire oranı bulunmamaktadır. Bu nedenle de Afyon Ticaret ve Sanayi Odası ortalama bir yüzdeyle firenin üst sınırını belirleyerek, bu sınır aşılmadığı sürece verilen fire oranlarını normal fire olarak, sınırın üstünde çıkan fireleri ise anormal olarak kabul etmektedir.

## **8. BİR İŞLETME ÖRNEK UYGULAMASI**

Uygulamaya konu olan işletme Afyon İli sınırlarında yer almaktadır. Afyon Ticaret ve Sanayi Odası fire ve zayıf oranları baz alınarak fire hesaplamaları yapılmıştır. İşletmede üretim üç safhada gerçekleştiği için safha maliyet sistemi kullanılarak uygulama yapılmıştır. Uygulamada safhalar itibarıyla ortaya çıkan tercihler (katrak-este kesim

gibi veya ebatlama tercihleri gibi) ve yapılan harcamalara ilişkin bilgiler yüz yüze görüşme yöntemi ile yönetici ve muhasebe departmanında çalışan sorumlu kişilerden toplanmıştır. İşletmeden alınan tüm bilgiler resmi belgeye dayandırılan maliyet verileri olup, 7/A maliyet muhasebesi üretim esaslı Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderleri hesapları çerçevesindeki verilerden oluşmaktadır.

### 8.1. Uygulama Yapılan Mermer İşletmesinin Üretim Safhaları

Üretim safhası sırasıyla ocak (hammadde), nakliye (blok taşıma), fabrikaya teslim alım, üretim hattına yönlendirme, kesim çeşitlerinin belirlenmesi (st ve katraç), cila – ebatlama ve en son aşama olan paketleme safhalarından oluşmaktadır.

Başka bir işletmeden veya işletmenin kendi ocaklarından blok halinde alınan mermerlerin işletmeye nakliyesi yapılır. Fabrikaya gelen mermer bloklar için üretim safhaları şöyledir:

**Kesim:** Bu işletmede katraç ve st (este) olarak iki kesim makinesi de mevcuttur. Fire hesaplamasında st (este) kesim yapılması örnek alınmıştır.

**Fırınlama:** Mermerlerin cinsine göre yapılan fırınlama işlemindeki fireler örnekte kullanılmıştır.

**Cilalama:** Mermerlerin genellikle cinslerine göre özellikle mermerdeki gözeneklerin kapanması amaçlı yapılan işlemindeki fireler örnekte kullanılmıştır.

**Ebatlama:** Mermerlerin kullanılacağı yerler itibariyle istenen ölçütlerin verildiği safha olan ebatlama kısmında ortaya çıkan fireler örneğin içindedir.

### 8.2. Uygulama Yapılan Mermer İşletmesinin Üretim Sırasında Ortaya Çıkan Fire Hesaplamaları

İşletmelerde blok mermerden kesilerek elde edilen levhalar ve süreç sonuna kadar ortaya çıkan fireler ATSO'nun verilerinden yararlanarak, Katraç kesime göre (bloklar boy tarafından) 7 mm kesme payına gitmektedir. ST (ESTE) kesimde ise 14 mm kesim payıdır. Bu yüzden katraç kesimde örneğin 2 cm kalınlığında levhalar elde edilmek isteniyorsa, bir levhanın kesimi,  $2 \text{ cm} + 0,7 \text{ cm} (7 \text{ mm}) = 2,7 \text{ cm}$ 'den hesaplanmaktadır. ST kesimde ise 14 mm olduğundan dolayı  $2 \text{ cm} + 1,4 \text{ cm} (14 \text{ mm}) = 3,4 \text{ cm}$  den hesaplanmaktadır. Mermer sektöründe mermer kesme kalınlıkları 2 cm, 3 cm ve 4 cm olarak genel kabul görmüştür.

İşletmenin verilerinden yola çıkarak blok mermer alışına ilişkin kayıt aşağıdaki gibi yapılmıştır:

$1 \text{ m}^3$  mermer alış fiyatı (ya da elde etme maliyeti) = 600 TL

$600 \text{ TL} \times 4 \text{ m}^3 = 2.400 \text{ TL}$  (KDV 10 hariç)

*İşletmenin Hammadde Alımı*

	01.04.2019		
	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	2400	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	240	
	100 KASA HESABI		2640
	4 m <sup>3</sup> blok mermer alınması		

Yukarıda verilen bilgiler ışığında incelenen işletme verileri ile ilgili hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılmıştır. (ESTE kesime göre)

**Boy**    **En**    **Yükseklik**

200 cm   120 cm   170 cm

(2 m)    (1,2 m)   (1,7 m)

Blok Hacmi:  $2 \text{ m} \times 1,7 \text{ m} \times 1,2 \text{ m} = 4,08 \text{ m}^3 \{ \approx \} 4 \text{ m}^3$

Levha (m<sup>2</sup>):  $2 \text{ m} \times 1,2 \text{ m} = 2,4 \text{ m}^2$

**KESİM SAFHASI:**

İncelenen işletme ST kesim çalışılmıştır ve çalışma kalınlığı  $14 \text{ mm} = 1,4 \text{ cm}$ 'dir. Mermer bloğu 3 cm kalınlığında kesilmiştir. ( $3 \text{ cm} + 1,4 \text{ cm} = 4,4 \text{ cm}$ )

$1,7 \text{ m} = 170 \text{ cm} / 4,4 \text{ cm} = 38,63 \{ \approx \} 38$  adet levha

38 adete göre alan hesabı:

$$2,4 \text{ m}^2 \times 38 \text{ adet} = 91,2 \text{ m}^2$$

$$91,2 \text{ m}^2 / 4 \text{ m}^3 = 22,8 \text{ m}^2 \text{ (en iyi şartlarda } 1 \text{ m}^3\text{'ten sağlanan alan)}$$

ST (ESTE) kesimde üretim 3 cm kesim kalınlığında levha adedi 29, verilen fire adedi ise 3, net adet 26 olduğundan yaklaşık olarak %10'luk bir fire çatlama, kırılma vb. nedenlerle verilmiştir. Afyon İlinde faaliyet gösteren işletmede ise levha adedi 38 olduğundan,  $38 \times \% 10$  (veriler ışığındaki fire oranı) = 3,8 {  $\approx$  } 4 adet levha fire verilmektedir.

$$38 - 4 = 34 \text{ adet levha}$$

$$2,4 \text{ m}^2 \times 34 \text{ adet} = 81,6 \text{ m}^2$$

$$81,6 \text{ m}^2 / 4 \text{ m}^3 = 20,4 \text{ m}^2 \{ \approx \} 20 \text{ m}^2 \text{ (fireden sonra } 1 \text{ m}^3\text{'ten sağlanan alan)}$$

1 m<sup>2</sup>'deki fire oranı şöyledir;

$$20 \text{ m}^2 / 22,8 \text{ m}^2 = 0,877 \{ \approx \} 0,88$$

$$1 - 0,88 = 0,12 \text{ (\% 12 fire) olarak ortaya çıkmaktadır.}$$

#### FIRINLAMA VE CİLALAMA SAFHASI:

Bu safhada mermer levhalarında ortalama fire oranı % 12 olmak üzere,

Ortaya çıkan fire 34 adet için;

$$34 \text{ adet} \times 0,12 = 4,08 \{ \approx \} 4 \text{ adet olmaktadır.}$$

Böylece cilalanmaya girmeden önce levha sayısı  $34 - 4 = 30$  adete düşmüş olacaktır.

m<sup>2</sup> hesabı 30 adet levha için;

$$2,4 \text{ m}^2 \times 30 \text{ adet} = 72 \text{ m}^2$$

$$72 \text{ m}^2 / 4 \text{ m}^3 = 18 \text{ m}^2 \text{ (fırınlama ve cilalamadan sonra } 1 \text{ m}^3\text{'ten sağlanan alan)}$$

Fırınlama ve cilalamadaki fire oranı ise şöyledir;

$$18 \text{ m}^2 / 22,8 \text{ m}^2 = 0,789 \{ \approx \} 0,79$$

$$1 - 0,79 = 0,21 \text{ (\% 21) fire olmaktadır.}$$

#### EBATLAMA SAFHASI:

Ebatlama olarak 50 x 50 ölçütu seçilmiştir.

50 x 50 ölçülerinde 1 m<sup>3</sup> ham levha, katrik üretiminde 1 m<sup>3</sup> nihai üründen elde edilen 20 m<sup>2</sup>'dir. Ebatlama işleminde çeşitli sebeplerle fire kaybına uğrayarak 14 m<sup>2</sup>'lik bir ürün elde edilmiştir.

$$14 \text{ m}^2 / 20 \text{ m}^2 = 0,7$$

$1 - 0,7 = 0,30$  yani % 30'luk bir fire ortaya çıkmaktadır. Ancak buradaki fire oranı, kesim safhasında verilen fire oranı da dahil edilerek bulunduğundan % 12'lik kesim safhasında bulunan fire oranı, ebatlama safhasında bulunan % 30'luk fire oranından çıkarılarak bulunur.  $\% 30 - \% 12 = \% 18$  sadece ebatlama safhasında verilen fire olmaktadır. m<sup>2</sup> hesaplaması, ebatlama safhasında verilen fire oranına, kesim safhasındaki fire oranı eklenerek yapılmaktadır.

m<sup>2</sup> olarak hesaplanırsa;

$$20 \text{ m}^2 \times 0,30 = 6 \text{ m}^2 \text{ fire}$$

$$20 \text{ m}^2 - 6 \text{ m}^2 = 14 \text{ m}^2\text{'lik ürün elde edilir.}$$

Kesim safhasında % 12, fırınlama ve cilalama safhasında % 9 ve ebatlamada (50 x 50 ebatı için) % 18 fire ile toplamda  $\% 12 + \% 9 + \% 18 = \% 39$  oranında bir kayıptan söz edilmektedir.

Bu oran ATSO'nun belirlemiş olduğu fire sınırları içerisinde olduğundan, sektörde normal fire sınırları içerisinde kabul edilmektedir. Üretim içinde yaşanan tüm kayıplar (fireler) siparişlerin maliyetine yüklediği için sipariş maliyetine dâhil edilmektedir.



### 8.3. Uygulama Mermer İşletmesindeki Üretim Kayıplarının Safha Maliyet Sistemine Göre Hesaplanması, Yevmiye - Büyük Defter Kayıtları ve Kayıplarının Bertaraf Edilmesi Kayıtları

#### 8.3.1. Safha Maliyet Sisteminde Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemine Göre Mermer İşletmesinin Fire Hesaplamaları

Nisan ayına ait bilgiler aşağıdaki gibidir :

##### BİRİNCİ SAFHA (KESİM SAFHASI)

Dönem Başı Yarı Mamul Stoku			0
Dönem İçinde Üretimine Yeni Başlanan			38 adet levha = 91,2 m <sup>2</sup>
Dönem İçinde Üretimi Tamamlanıp Devredilen			30 adet levha = 72 m <sup>2</sup>
Fire			4 adet levha = 9,6 m <sup>2</sup>
Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku			4 adet levha = 9,6 m <sup>2</sup>

##### Dönem Üretim Maliyetleri

Direkt İlk Madde ve Malzeme (DİMM) Açısından (Satın alınan blok mermer tutarı)		2.400
Şekillendirme Açısından <sup>a</sup>		2.250

##### Dönem Sonu Yarı Mamul Tamamlanma Dereceleri

Direkt İlk Madde ve Malzeme Açısından		% 100
Şekillendirme Açısından		% 90

<sup>a</sup> 1.Safhada şekillendirme açısından;

İşçilik Giderleri : 2.000 TL

Genel Üretim Giderleri : 250 TL

##### 1.Basamak Miktar Sağlama

Dönem Başı Yarı Mamul Stoku		0
Üretime Alınanlar		38 adet levha = 91,2 m <sup>2</sup>
<b>Üretime Giren Miktar</b>		<b>38 adet levha = 91,2 m<sup>2</sup></b>
Tamamlanıp Devredilen Miktar		30 adet levha = 72 m <sup>2</sup>
Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku		4 adet levha = 9,6 m <sup>2</sup>
Fire		4 adet levha = 9,6 m <sup>2</sup>
<b>Üretimden Çıkan Miktar</b>		<b>38 adet levha = 91,2 m<sup>2</sup></b>

##### 2.Basamak Eşdeğer Birim Sayısının Hesaplanması

	DİMM	Şekillendirme
Tamamlanıp Devredilen	30 adet = 72 m <sup>2</sup>	30 adet = 72 m <sup>2</sup>
DSYM x DSYM Tamamlanma Dereceleri (9,6 m <sup>2</sup> x % 100 ; 9,6 m <sup>2</sup> x % 90)	9,6 m <sup>2</sup>	8,64 m <sup>2</sup>
<b>Toplam</b>	<b>81,6 m<sup>2</sup></b>	<b>80,64 m<sup>2</sup></b>

##### 3.Basamak Eşdeğer Birim Maliyeti

DİMM Eşdeğer Birim Maliyeti	2.400 / 81,6 m <sup>2</sup> = 29,4117 TL/Adet
Şekillendirme Eşdeğer Birim Maliyeti	2.250 / 80,64 m <sup>2</sup> = 27,9017 TL/Adet
<b>Toplam Birim Maliyet</b>	<b>57,3134 TL/Adet</b>

##### 4.Basamak Tamamlanıp Devredilen Mamul ve DSYM Maliyetinin Hesaplanması

Mamul Maliyeti = Tamamlanan Eşdeğer Sayısı x Birim Eşdeğer Maliyet	72 m <sup>2</sup> x (29,4117 TL/Adet + 27,9017 TL/Adet) 4.126,5648
<b>Toplam Mamul Maliyeti</b>	<b>4.126,5648</b>
DSYM Maliyeti = DSYM Eşdeğer Sayısı x Birim Eşdeğer Maliyeti	
DİMM	9,6 m <sup>2</sup> x 29,4117 282,3523
Şekillendirme	8,64 m <sup>2</sup> x 27,9017 241,0706
<b>DSYM Maliyeti</b>	<b>523,4229</b>

<b>5.Basamak Tutar Sağlaması</b>
DBYM Maliyeti + Dönem Üretim Maliyeti = Tamamlanan Mamul Mamul Maliyeti + DSYM Maliyeti
$0 + (2400 + 2250) = 4126,5648 + 523,4229$
$4650 = 4649,9877$ (Aradaki fark, küsuratlardan kaynaklanmaktadır)

**İKİNCİ SAFHA (FIRINLAMA VE CİLALAMA SAFHASI)**

Dönem Başı Yarı Mamul Stoku	0
1.Safhadan Devralınan Birimler	30 adet levha = 72 m <sup>2</sup>
Dönem İçinde Üretimi Tamamlanıp Devredilen	26 adet levha = 62,4 m <sup>2</sup>
Fire	4 adet levha = 9,6 m <sup>2</sup>
Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku	0

<b>Dönem Üretim Maliyetleri</b>	
Devralınan Maliyetler	4.126,5648
DİMM Açısından <sup>b</sup>	120
Şekillendirme Açısından <sup>b</sup>	350

<b>1.Basamak Miktar Sağlama</b>	
Dönem Başı Yarı Mamul Stoku	0
Üretime Alınanlar	30 adet levha = 72 m <sup>2</sup>
<b>Üretime Giren Miktar</b>	<b>30 adet levha = 72 m<sup>2</sup></b>
Tamamlanıp Devredilen Miktar	26 adet levha = 62,4 m <sup>2</sup>
Dönem Sonu Yarı Mamul Stoku	0
Fire	4 adet levha = 9,6 m <sup>2</sup>
<b>Üretimden Çıkan Miktar</b>	<b>30 adet levha = 72 m<sup>2</sup></b>

<b>2.Basamak Eşdeğer Birim Sayısının Hesaplanması</b>			
	Devralınan Maliyetler	DİMM	Şekillendirme
Tamamlanıp Devredilen	26 adet = 62,4 m <sup>2</sup>	26 adet = 62,4 m <sup>2</sup>	26 adet = 62,4 m <sup>2</sup>
DSYM x DSYM Tamamlanma Dereceleri	0	0	0
Fire	4 adet = 9,6 m <sup>2</sup>		
<b>Toplam</b>	<b>72 m<sup>2</sup></b>	<b>62,4 m<sup>2</sup></b>	<b>62,4 m<sup>2</sup></b>

<b>3.Basamak Eşdeğer Birim Maliyeti</b>	
Devralınan Maliyetler	$4.126,5648 / 72 \text{ m}^2 = 57,3134 \text{ TL/Adet}$
DİMM Eşdeğer Birim Maliyeti	$120 / 62,4 \text{ m}^2 = 1,9230 \text{ TL/Adet}$
Şekillendirme Eşdeğer Birim Maliyeti	$350 / 62,4 \text{ m}^2 = 5,6089 \text{ TL/Adet}$
<b>Toplam Birim Maliyet</b>	<b>64,8453 TL/Adet</b>

<b>4.Basamak Tamamlanıp Devredilen Mamul ve DSYM Maliyetinin Hesaplanması</b>	
Mamul Maliyeti = Tamamlanan Eşdeğer Sayısı x Toplam Birim Eşdeğer Maliyet	$62,4 \text{ m}^2 \times (57,3134 + 1,9230 + 5,6089)$ 4.046,3467
Normal Fire Maliyeti = Tamamlanan Eşdeğer Sayısı x Fire Farkı*	$62,4 \text{ m}^2 \times 8,8174$ 550,2057
<b>Toplam Mamul Maliyeti = Mamul Maliyeti + Normal Fire Maliyeti</b>	$4.046,3467 + 550,2057$ 4.596,5524
DSYM Maliyeti = DSYM Eşdeğer Sayısı x Birim Eşdeğer Maliyeti	0
DİMM	0
Şekillendirme	0
<b>DSYM Maliyeti</b>	<b>0</b>

<b>5.Basamak Tutar Sağlaması</b>
DBYM Maliyeti + Dönem Üretim Maliyeti = Tamamlanan Mamul Maliyeti + DSYM Maliyeti
$0 + (4.126,5648 + 120 + 350) = 4.596,5524 + 0$
$4.596,5648 = 4.596,5524$ (Aradaki fark küsuratlardan kaynaklanmaktadır.)

° 3.Safhada şekillendirme açısından;

Elmas ucunun eskime payı : 150 TL  
Tahta Çerçeve + Etiket : 150 TL

\*\* Fire Dikkate Alınarak Bulunan Birim Eşdeğer Maliyet = 2.Safhadan Devreden Maliyet / (2.Safhadan Devreden Miktar – 3.Safhadaki Fire Miktarı)

Fire Dikkate Alınarak Bulunan Birim Eşdeğer Maliyet = 4596,5524 TL / 62,4 m<sup>2</sup> – 12 m<sup>2</sup>  
= 91,2014 TL/ m<sup>2</sup>

Fire Farkı = Fire Dikkate Alınarak Bulunan Birim Eşdeğer Maliyet – Fire Dikkate Alınmadan Bulunan Birim Eşdeğer Maliyet

Fire Farkı = 91,2014 TL – 73,6628 TL  
= 17,5386 TL

Safha maliyeti sisteminde, ilk safhada fire maliyetleri göz önünde alınmamaktadır. Diğer safhalarda dikkate alınıp, toplam üretim maliyetine yüklenmektedir (Akdoğan ve diğerleri, 2018: 272).

### 8.3.2. Mermer İşletmesinin Yevmiye Kayıtları

*Dönem İçinde Birinci Safhaya İlişkin Maliyetlerin Kaydı*

01.04.2019			
<b>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.</b>			
710.0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		2400	
710.0.01 Birinci Safha			
<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI</b>		2000	
720.1 İşçi Ücret ve Giderleri			
720.1.01 Birinci Safha			
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI</b>		250	
730.4 Çeşitli Giderler			
730.4.01 Birinci Safha			
<b>XXX İLGİLİ AKTİF VE PASİF HESAPLAR</b>			4650
Dönem içinde birinci safhaya ilişkin maliyetlerin kaydı			

*Dönem İçinde Oluşan Maliyetlerin Yarı Mamuller Hesabına Aktarılması*

01.04.2019			
<b>151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI</b>			
151.01 Birinci Safha		4650	
<b>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>			
711.0 İlk Madde ve Malzeme Yansıtma			2400
<b>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>			
721.1 İşçi Ücret ve Giderleri Yansıtma 2000-			2000
<b>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>			
731.4 Çeşitli Giderler Yansıtma Hesabı 250-			250
Dönem içinde oluşan maliyetlerin Yarı Mamuller Üretim Hesabında birinci safhaya aktarılması			

*Dönem İçinde İkinci Safhaya İlişkin Maliyetlerin Kaydı*

04.04.2019			
<b>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.</b>			
710.0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri		120	
710.0.02 İkinci Safha			
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI</b>		350	
730.4 Çeşitli Giderler			
730.4.02 İkinci Safha			
<b>XXX İLGİLİ AKTİF VE PASİF HESAPLAR</b>			470
Dönem içinde ikinci safhaya ilişkin maliyetlerin kaydı			

*Dönem İçinde Birinci Safhada Oluşan ve İkinci Safhada Oluşan Maliyetlerin Kayıtları*

04.04.2019			
<b>151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI</b>		470	
151.02 İkinci Safha			
<b>152 MAMULLER HESABI</b>		4126,56	
<b>151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI</b>			
151.01 Birinci Safha			
<b>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>			4126,56
711.0 İlk Madde ve Malzeme Yansıtma			120
<b>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>			
731.4 Çeşitli Giderler Yansıtma			350
Dönem içinde birinci safhada oluşan maliyetlerin mamuller ve ikinci safhaya aktarılması ve ikinci safhada oluşan maliyetlerin mamullere yüklenmesi			

*İkinci Safhada Tamamlanan Mamullerin İlgili Hesaplara Alınması*

04.04.2019			
<b>152 MAMULLER HESABI</b>		470	
<b>151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI</b>			
151.02 İkinci Safha			470
İkinci safhada tamamlanan mamullerin ilgili hesaplara alınması			

*Dönem İçinde Üçüncü Safhaya İlişkin Maliyetlerin Kaydı*

10.04.2019			
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI</b>		300	
730.4 Çeşitli Giderler			
730.4.03 Üçüncü Safha			
<b>XXX İLGİLİ AKTİF VE PASİF HESAPLAR</b>			300
Dönem içinde üçüncü safhaya ilişkin maliyetlerin kaydı			

*Dönem İçinde İkinci Safhada ve Üçüncü Safhada Oluşan Maliyetlerin Kayıtları*

10.04.2019			
<b>151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI</b>		300	
151.03 Üçüncü Safha			
<b>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>			300
731.4 Çeşitli Giderler Yansıtma			
Dönem içinde ikinci safhada oluşan maliyetlerin mamuller ve üçüncü safhaya aktarılması ve üçüncü safhada oluşan maliyetlerin mamullere yüklenmesi			

*Üçüncü Safhada Tamamlanan Mamullerin İlgili Hesaplara Alınması*

10.04.2019			
<b>152 MAMULLER HESABI</b>		300	
<b>151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI</b>			
151.03 Üçüncü Safha			
Üçüncü safhada tamamlanan mamullerin ilgili hesaplara alınması			300

*Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması*

31.12.2019			
<b>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>		2520	
711.0 İlk Madde ve Malzeme Yansıtma		2000	
<b>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>		900	
721.1 İşçi Ücret ve Giderleri Yansıtma			
<b>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>			
731.4 Çeşitli Giderler Yansıtma			
<b>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI</b>			2520
710.0 İlk Madde ve Malzeme			
<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI</b>			2000
720.1 İşçi Ücret ve Giderleri			
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI</b>			900
730.4 Çeşitli Giderler			
Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması			

**8.3.3. Mermer İşletmesinin Büyük Defter Kayıtları**

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI			
Birinci Safha	2400 -	İlk Madde ve Malzeme	2520 -
İkinci Safha	120 -		
	2520 -		2520 -
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI			
Birinci Safha	2000 -	İşçi Ücret ve Giderleri	2000 -
	2000 -		2000 -
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI			
Birinci Safha	250 -	Çeşitli Giderler	900 -
İkinci Safha	350 -		
Üçüncü Safha	300 -		
	900 -		900 -
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI			
İlk Madde ve Malzeme Yansıtma	2520 -	İlk Madde ve Malzeme Yansıtma	2520 -
	2520 -		2520 -
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI			
İşçi Ücret ve Giderleri Yansıtma	2000 -	İşçi Ücret ve Giderleri Yansıtma	2000 -
	2000 -		2000 -
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI			
Çeşitli Giderler Yansıtma	900 -	Çeşitli Giderler Yansıtma	900 -
	900 -		900 -
151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI			
Birinci Safha	4650 -	Birinci Safha	4126,56 -
İkinci Safha	470 -	İkinci Safha	470 -
Üçüncü Safha	300 -	Üçüncü Safha	300 -
	5420 -		4896,56 -
152 MAMULLER HESABI			
	4126,56 -		
	470 -		
	300 -		
	4896,56 -		

**8.3.4. Mermer İşletmesindeki Üretim Kayıplarının Bertaraf Edilmesi ve Kayıtları**

Üretim kayıpları sektörden sektöre farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle kimi işletmeler üretim kayıplarını değerlendirirken, kimi işletmeler ise üretim kayıplarını değerlendirmeye tabi tutmayabilirler. İşletmelerin üretim yapmak için kullandıkları hammaddenin değeri değerlendirme noktasında çok önemli rol oynamaktadır. Maddi değeri yüksek olan bir hammaddeye sahip olabilen bir işletmenin, üretim aşamasında veya sonunda karşılaştığı üretim kayıplarını değerlendirmesi kaçınılmaz olmaktadır. Araştırmaya konu olan işletmenin üretim aşamasında ve sonunda karşılaştığı üretim kayıplarını değerlendirmesi, kayıpların ekonomik bir değer taşımadığı ve üretime tekrar girdi olarak sağlanamaması nedeniyle yapılmamaktadır. İşletme karşılaştığı bu kayıpları faaliyet gösterdiği alanın yakınlarında boş bir araziye dökmetedir. Bu kayıplar fire olarak değerlendirilmekte ve üretim sonucu elde edilen fire oranını belirleyerek, satışa hazır olan mamule yüklemektedir. Ayrıca bahse konu döküntülerin de taşımayla ilgili maliyetleri satışa hazır olan mamule (siparişe) yüklenmektedir.

İşletme 30.04.2019 tarihinde üretim sonucu kırık mermer parçalarının bertaraf edilmesi için, bu parçaları kendi kamyonuna yüklemek suretiyle boş araziye boşaltmış ve yakıt gideri olarak 100 TL harcamıştır.

#### Normal Firenin Gider Olarak Gösterilmesi

	30.04.2019		
	<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI</b>	100	
	<b>100 KASA HESABI</b>		
	Üretim kayıplarının bertaraf harcamasının üretim maliyetine dahil edilmesi		100

#### Giderlerin Yarı Mamule Aktarılması

	30.04.2019		
	<b>151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI</b>	100	
	<b>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</b>		100
	Harcamanın yarı mamule aktarılması		

#### Yarı Mamullerin Mamuller Hesabına Devri

	30.04.2019		
	<b>152 MAMULLER HESABI</b>	100	
	<b>151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI</b>		100
	Yarı mamullerin mamuller hesabına devri kaydı		

Eğer işletmedeki üretim kayıplarının ekonomik bir değeri olsaydı, ekonomik değeri olan artıkların/kayıpların satılmaları, ekonomik sayılacak harcamalarla yeniden işlenebilecek duruma gelenlerin işlenmesi ve elden çıkartılmaları (Hacıüstemoğlu, 2000: 74) gerekirdi. Ancak böyle bir durum söz konusu olmadığından, işletme herhangi bir kayıt tutmamaktadır.

## 9. SONUÇ

Çalışmada mermer işletmesinden alınan bilgiler doğrultusunda fire ve zayıt hesaplamaları ve safha maliyet sisteminde fire hesaplamaları ortalama ağırlıklı maliyet yöntemine göre yapılmıştır. Bu hesaplamalar ocaktan hammaddenin alınması haricindeki üretim hattında gerçekleşen işlemleri kapsamaktadır. Uygulamaya konu olan işletmenin fire ve zayıt oranlarının hesaplanmasında Afyon Ticaret ve Sanayi Odası'nın yayınlamış olduğu "kapsamlı" fire ve zayıt oranları kullanılmıştır. İşletmeden alınan veriler ışığında safha maliyet sisteminde fire hesaplamaları üç safhadan (kesim safhası, fırınlama ve cilalama safhası ve ebatlama safhası) oluşmaktadır. Uygulama işletmesinde ilk safhada eşdeğer mamul miktarlarının hesaplanmasında fire dikkate alınmamıştır. Ancak diğer safhalarda, bir önceki safhadan devreden üretimi tamamlananların maliyeti, o safhada daha az birime ait olduğu için fire farkı düzeltmeleri yapılarak o safhadaki toplam mamul maliyeti bulunmuştur. Yapılan hesaplamalar sonucunda mermer sektöründe faaliyet gösteren işletmenin % 39'luk bir fire kaybı yaşadığı tespit edilmiştir. Elde edilen orandan da görüleceği üzere, üretime ilişkin yapılan harcamaların yarısına yakını kayıp (fire) olarak ortaya çıkmaktadır. Üretim kayıpları, bütün sektörde faaliyet gösteren işletmeler için benzer sorunlar doğurmaktadır. Bu sorunlardan en önemli olanlar maliyetlerin artması, kar marjının düşmesidir. İşletme için üretimin en önemli kaynağı hammadde ve hammaddenin kalitesi olmaktadır. İşletme için çatlaksız, lekesiz, taş üzerindeki damarların az olması ve iri yapılı fosiller gibi etkenlerin olmaması önemli bir kıstas olmaktadır. Aksi takdirde verimliliği ciddi anlamda olumsuz etkilemektedir. Çıkarılan blok ölçüleri, verilen ölçülere yakın değilse çıkarılan bloğun metrajı düşük olmakta ve bu da verimliliği düşürmektedir ve bu noktada kesim makinelerinin parametrelerinin doğru belirlenmesi çok önemlidir. İşletmenin hammadde açısından daha az fire için bu parametreleri alanında uzman kişilerce belirlemesi, işletme açısından yerinde bir adım olacaktır. İşletmenin stok durumu iklim şartlarına, hammaddenin uygunluğuna, fiziki yapısına bağlı olduğundan oldukça değişkendir. Özellikle kış aylarında bloklar arasındaki çatlaklara giren suların donmasıyla çatlakların açılması ve bloğun dağılması, üretimden çıkan mamulün ise uzun süre stoklanmasından kaynaklı bandılların çürümesi, taşıyıcı paletlerin zamanla kırılması, stoklama açık bir alanda ise taşlarda oluşan renk bozulmaları, stoklamanın belirlenen (mevsimsel) süreler içinde yapılması açısından daha uygun olacaktır.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Yazar Katkısı:** Tülay TELLİOĞLU (%50), Batuhan KARABAY (%50).

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The authors declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Ethical Approval:** The approval of the x University Ethical Committee no x dated x was obtained for this study.

**Author Contributions:** Tülay TELLİOĞLU (50%), Batuhan KARABAY (50%).

---

## KAYNAKÇA

Afyonkarahisar Ticaret ve Sanayi Odası, (2020). Fire ve zayıat oranları, 10. meslek grubu (mermer fabrikaları) fire oranları. Erişim Adresi: <http://www.afyonkarahisartso.org.tr/index.asp?s=152&t=2&a=21>

Afyonkarahisar Ticaret ve Sanayi Odası, Fire ve zayıat oranları. <http://www.afyontsocci.org>

Akdoğan, N., Gündüz, H. E. ve Sevim, A., (2014). *Maliyet muhasebesi* (3. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Arıkan, M. (2019). Türkiye’de mermercilik. Erişim Adresi: <http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/100.pdf>

Bıyan, Ö. (2009). Türk vergi hukukunda randıman incelemesi ve fire uygulaması. <http://www.ozgurbiyan.com/2009/12/turk-vergi-hukukunda-randiman-incelemesi-ve-fire-uygulamasi>

Çorlu Sanayi Odası, 2020, Mermer sektörü, 1-15.

Demirel, A. (2011). Vergi mevzuatında fireler. Erişim Adresi: [https://www.vergidegundem.com/documents/10156/290074/agsts2011\\_makale1.pdf](https://www.vergidegundem.com/documents/10156/290074/agsts2011_makale1.pdf)

Eraslan, H., İpçioğlu, İ., Haşit, G. ve Erşahan, B., (2008). Bilecik bölgesi mermer sektörünün uluslararası rekabetçilik analizi: sektörel sorunlar ve çözüm önerileri. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(10), 193-217.

Geological Survey of Norway (2015). Production of natural stone. <https://www.ngu.no/en/topic/production-natural-stone>

Hacıüstemoğlu, R. (2000). *Maliyet muhasebesi* .(3. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Kacı, S. (2017). *Bilecik mermer sektörü raporu*, Bilecik: Bebka.

Karakaya, M. (2007). *Maliyet muhasebesi* (Geliştirilmiş 3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Kulaksız, S. (2012). Madencilikte çevre yönetimi. Erişim Adresi: [http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/c9e69f5ac607d69\\_ek.pdf?tipi=2..](http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/c9e69f5ac607d69_ek.pdf?tipi=2..)

Şengüler, M. ve Adıgüzel, M. (2019). Türkiye mermer sektörünün ve rekabet gücünün incelenmesi. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Dış Ticaret Enstitüsü, Erişim Adresi: <https://www.ticaret.edu.tr/uploads/dosyalar/921/226%20Turkiye%20Mermer%20Sektorunun%20ve%20Rekabet%20Gucunun%20incelenmesi.doc.pdf>

T.C. Ekonomi Bakanlığı, Doğal taş sektörü. Erişim Adresi: <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/uuid/dDocName:EK-051196>

Yaşanan, E. (2009). *Tüm yönleriyle fire ve zayıatlar*. Ankara: Epamat Basım.

Yeşilyurt, İ. (2013). *Sanayi işletmelerinde üretim kayıplarının muhasebeleştirilmesi ve bir uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.



---

**SUMMARY**

The marble sector is a sector where costs increase due to its production structure, which is gradually more complicated than other sectors. Apart from the extraction of raw material, that is marble blocks, which is the beginning of the production process in the marble sector, there are some production losses encountered in other production process stages. In this study, calculation of waste and accounting of recording in the process from the shape of marble block up to the desired product has been examined. The process and waste related to the extraction of marble from the quarry is not within the scope of this study. Since the production in the marble sector takes place in different stages, the system used is the phase- cost system. At the first stage in the marble processing plants, block marble is cut into slab slices by using gang saw cutting or ST cutting methods. The marble in the form of slabs is processed at the second stage, followed by oven drying and the final stage is sizing. According to the type of marble, the waste occurs between 10% and 33% depending on the cutting method and thickness of the slabs, while there is a waste of up to 15% and more during cutting related to customer's dimensional demand. In this study, the data obtained from Afyon Chamber of Commerce were taken as basis for waste rates occurring at every phase in block marble cutting. In the marble sector, there is no generally accepted standard for waste rate calculation as it varies according to the type, hardness, processing and polishing of the stone. For this reason, Afyon Chamber of Commerce and Industry determines the upper limit of the waste with an average percentage and accepts the waste rates as normal waste as long as this limit is not exceeded, and the waste that exceeds the limit is accepted as extraordinary. For the calculation of equivalent product quantities, waste is not taken into account at the first phase during the application. However, in the following phases, corrections on the product cost for the product transferred from the previous phase were made since the product quantity is less in the current phase. The waste difference is the difference between the unit equivalent cost calculated considering the waste and the unit equivalent cost found without taking the waste into account. As a result of the calculations, it has been determined that the firm operating in the marble sector has experienced a loss of 39%. As it can be seen from the rate obtained, almost half of the expenses related to production occur as production loss. All losses in production are added to the order cost. Information regarding the preferences (such as gang-saw-ST cutting or sizing preferences) and expenses made by the stages of practice were collected from the company managers and other staff working in the accounting department. All information received from the business is cost data based on official document and 7/A Cost Accounting consists of data within the framework of production-based Direct Raw Materials and Materials, Direct Labor Expenses and General Production Expenses.

# Finansal Bilgi Manipülasyonlarının Teorik Açıdan Değerlendirilmesi

Turgay YAVUZARSLAN<sup>1</sup>

## Özet

Çalışmada nitel analiz yöntemi kullanılarak finansal bilgi manipülasyonu yöntemleriyle ilgili yerli ve yabancı literatür incelenmiştir. Çalışmada finansal manipülasyon yöntemleriyle ilgili temel bir çerçeve oluşturmak amaçlanmıştır. Buna göre finansal bilgi manipülasyonu temelde yaratıcı muhasebe uygulamaları ve hileli finansal raporlama olmak üzere iki başlık altında ele alınmıştır. Yaratıcı muhasebe uygulamaları ise kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi ve agresif muhasebe yöntemleri olmak üzere dört başlık altında incelenmiş ve açıklanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Finansal Bilgi Manipülasyonu, Yaratıcı Muhasebe, Hileli Finansal Raporlama

## Theoretical Assessment of Financial Statement Manipulations

### Abstract

In this study, related literature about financial information manipulation have been examined by using qualitative analysis methods. In this study, creating an essential frame about financial manipulation method has been aimed. According to this basically financial manipulation is examined under two titles: creative accounting applications and fraudulent financial reporting. Creative accounting applications have been tried to be examined and explained under four titles: earning management, income smoothing, big bath accounting and aggressive accounting methods.

**Keywords:** Audit, Financial Statement Manipulation, Creative Accounting, Fraudulent Financial Reporting

## 1. GİRİŞ

İşletmelerin finansal durum ve performansları hakkındaki bilgiler periyodik olarak hazırlanan finansal tablolar aracılığıyla işletmeden yarar sağlayan veya işletmeden yararlanma ihtimali bulunan bilgi kullanıcılarına sunulur. Bilgi kullanıcıları mevcut yatırımcılar, yöneticiler, kreditorler olabileceği gibi, henüz işletmeyle bir ilişkisi olmayan potansiyel yatırımcılar veya kreditorler de olabilir. Finansal tablolar aracılığıyla sunulacak bilgilerin güvenilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin sağlanması için muhasebe standartları ve ilkeleri ile vergi mevzuatı dikkate alınmaktadır. Bununla birlikte ilgili mevzuatta bir takım boşluklar ve tercih edilebilecek yöntemler bulunmaktadır. Finansal bilgilerin üretilmesi sürecinde bu boşluklardan çıkar sağlama amaçlı yararlanmak mümkündür. Ayrıca bilgi üretiminde ilgili ilke ve kuralların ihlal edilme ihtimali de bulunmaktadır. Kural ihlalleri işletmeler tarafından çıkar sağlama amacıyla bilinçli olarak veya dikkatsizlik veya bilgi eksikliği nedeniyle farkında olmadan da yapılabilmektedir. Burada mevcut mevzuat ihlal edilmesi yoluyla veya boşluklarından yararlanılması yoluyla,

### Derleme Makale / Review Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 31.12.2020 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 26.7.2021

Bu çalışma 01-03 Ekim 2020 tarihinde düzenlenen "1st International Audit and Assurance Services (Online) Symposium" da özet bildiri olarak sunulan Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri başlıklı bildirinin tamamlanmış halidir.

<sup>1</sup> Öğr. Gör., Ondokuz Mayıs Üniversitesi Çarşamba Ticaret Borsası MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Samsun/Türkiye, turgay.yavuzarslan@omu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-0481-1279

**Atf (Citation):** Yavuzarslan, T.(2021). Finansal bilgi manipülasyonlarının teorik açıdan değerlendirilmesi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 1(1), 68-82.

işletmeler hakkındaki bilgilerin gizlenmesi, çarpıtılması, bilgi kullanıcılarının çıkar sağlama amacıyla bilinçli olarak yönlendirilmesi ihtimali ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada ilgili literatür taranarak finansal manipülasyon yöntemlerinin sınıflandırılması ve betimlenmesi amaçlanmıştır. Genellikle birbirinin yerine kullanılan finansal manipülasyon yöntemleriyle ilgili kavramların teorik kanıtlar aracılığıyla sınıflandırılması yoluyla ilgili literatüre katkıda bulunmak amaçlanmaktadır. Çalışmada ilk olarak finansal bilgi manipülasyonu kavramı, nedenleri ve olası sonuçları üzerinde durulmuştur. Ardından finansal bilgi manipülasyonları, yaratıcı muhasebe uygulamaları ve hileli finansal raporlama olmak üzere iki ana başlık altında ele alınmıştır. İki yöntem arasındaki farklar ele alındıktan sonra, finansal manipülasyonla ilgili tekniklere teorik açıdan örnekler verilmiştir.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

### 2.1. Finansal Bilgi Manipülasyonu Kavramı

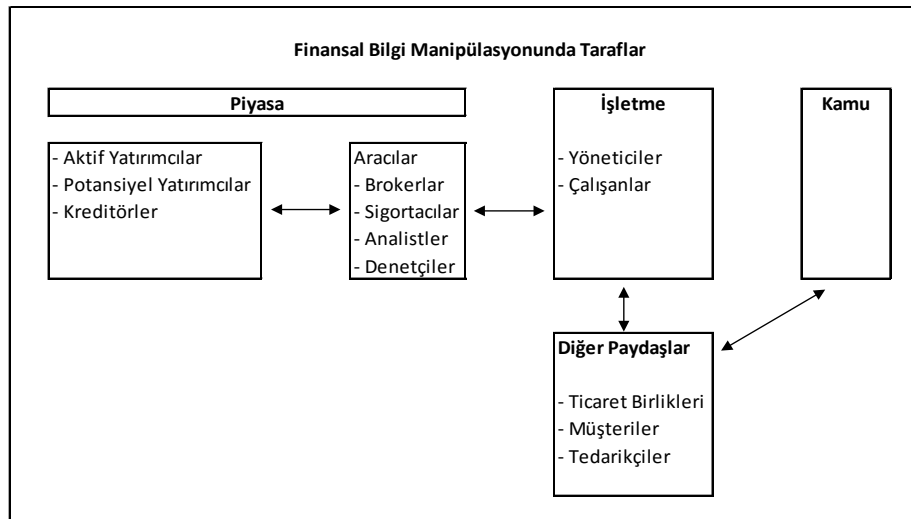
Manipülasyon kelimesi Fransızca kökenli bir sözcük olup, TDK'ya göre yönlendirme, seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirme anlamına gelmektedir. Buna göre finansal bilgi manipülasyonunu, finansal bilgilerin bilgi kullanıcılarını yönlendirme amacıyla değiştirilmesi olarak ifade etmek mümkündür.

Finansal bilgi manipülasyonu, yöneticilerin, işletmenin durumunu yansıtmayan raporlama yöntemlerini tercih etmesi, bilgi kullanıcılarını çıkar sağlama amacıyla farklı gerçeklere yönlendirmesi durumunda ortaya çıkmaktadır (Healy ve Wahlen, 1999). İşletme yönetimi, firmanın gerçek finansal durum ve performansını gizleyerek, yatırımcıları, kreditorleri, hissedarları firmanın gerçek durumundan uzak tutmak için finansal bilgi manipülasyonunu kullanabilir. Finansal bilgi manipülasyonu, uluslararası finansal raporlama standartlarındaki esnekliklerin kötüye kullanımının bir sonucudur (Özcan, 2019). Manipülasyon, dönem karını etkileyen gelir tablosu üzerinde yapılan işlemlerle birlikte, bilançoya bağlı işlemleri de içermektedir ki, bu işlemler organizasyonun finansal yapısını etkilemektedir (Kızıl ve diğerleri, 2016).

Borsada işlem yapan yatırımcılar, bir hisse senedi ile ilgili alım, satım veya elde tutma kararını verirken, finansal bilgilere oldukça bağımlıdırlar. Finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, bilgi kullanıcılarının doğru karar verebilmeleri için son derece önemlidir. (Bhasin, 2016).

Finansal bilgi manipülasyonu, işletmeye, diğer şirketlerden, toplumdaki, fon sağlayıcılardan sağlanabilecek varlık transferi ihtimalini artırmak amacıyla yönetimin gerçekleştirdiği muhasebe uygulamalarıdır (Stolowy ve Breton, 2004).

Finansal bilgi manipülasyonu temelde bir yönetim aktivitesidir. Bununla birlikte bu alanda yönetim üzerinde baskı yaratan taraflar da mevcuttur. Bu tarafları aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür (Stolowy ve Breton, 2004):



**Şekil 1. Finansal Bilgi Manipülasyonunda Taraflar**

**Kaynak:** Stolowy ve Breton, 2004

Finansal bilgi kullanıcıları arasında zaman zaman çıkar çatışmaları olabilir. Örneğin yatırımcılar karar verirken işletmenin durumunu gerçeğe en yakın haliyle görmek isterken, işletme yönetimi ise artan rekabet şartları nedeniyle yeni hissedarlar çekebilmek, fon kaynaklarını artırabilmek için durumu olduğundan daha iyi göstermek isteyebilirler (Remenaric ve diğerleri,2018).

Finansal bilgi manipülasyonu, hisse senedi piyasasında işletmeye bakışı olumlu hale getirmek, finansman maliyetlerini azaltmak, yönetici primlerini artırmak veya maksimize etmek, iç ve dış hedeflere ulaşmak, sözleşmelere dayalı cezalardan kaçınmak, sonuçlar kabul edilebilir performans ölçülerinin dışında ortaya çıktığında uygulanabilecek politik düzenleyici müdahalelerden kaçınmak amaçlarını taşır. Eşit düzeyde olmasa bile, yukarıda sayılan nedenler, kamu sektöründeki bazı yöneticileri bile finansal raporları manipüle etmeye teşvik edebilir. Merkezi bir yönetim tarafından yüksek politik maliyetleri olan katı finansal kriterlerin olması, (örneğin Avrupa birliği ülkelerinde süregelen cari açık, milli gelirin %3'ünün üstünde, borçlanma limitinin ise milli gelirin %60'ının üzerinde olması durumunda, söz konusu ülke Aşırı Borç Prosedürü uygulamalarına tabi tutulmakta ve bunun sosyal, finansal ve politik maliyetlerine katlanmaktadır.) kamu yöneticilerini bu uygulamalara teşvik edebilir. Yasal bir düzenleme olmasa bile, birçok kamu kurumu yöneticisi yüksek miktarda zarar eden kurumların başında görünmek istemeyeceklerdir. Bununla birlikte kamu kurumlarının her zaman yüksek miktarlarda kar etmesi, vergilerin veya fiyatların aşırı olduğu algısını yaratabileceği için her zaman olumlu da karşılanmayabilir (Hodges, 2018). Yine de hükümetler planlanmış seçimler öncesinde, kamu borcu ile bütçe dengesini güzel göstermek amacıyla bir takım yaratıcı muhasebe işlemleri yapabilirler (Reischmann,2015).

## 2.2. Finansal Bilgi Manipülasyonun Nedenleri

Finansal bilgi manipülasyonuna yönlendiren temel nedenler, iç ve dış kar beklentilerini karşılama isteği, şirketin mali durumunun kötüleşmesi durumunda bunu gizleme isteği, hisse senedi fiyatlarını artırma, gelecekte öz kaynak veya yabancı kaynak finansmanına ihtiyaç duyulması halinde işletmeyi cazip hale getirmek, yöneticilerin performansa dayalı bireysel gelirlerini artırma istekleri olarak gösterilebilir (Beasley ve diğerleri,2010).

İşlerini hatta saygınlıklarını kaybetmelerine sebep olsa bile yaratıcı muhasebe uygulamaları yöneticiler için ilgi çekici olmuştur. İşletmeyi kötü yöneterek zarara sebep olmaları durumunda da, yaratıcı muhasebe uygulamalarını kullanarak işletmeyi olduğundan daha iyi gösterdikleri tespit edildiğinde de hissedarlar tarafından kovulma ihtimalleri bulunmaktadır. Bununla birlikte, hissedarların çok azı mali tabloları incelediklerinde yaratıcı muhasebe uygulamalarının yapılmış olabileceğini fark edecek kadar bilgi birikimine sahiptir. Finansal bilgiler herkese sunuluyor olsa bile, her bilgi kullanıcıları bunları yorumlayacak birikime sahip değildir (Ciocan, 2017b).

Yaratıcı muhasebe ve hileli finansal raporlamaya yönlendiren sebepler aşağıdaki gibidir (Jones,2011):

A. Kişisel Nedenler: Maaşları artırmak, prim bazlı ödemeler, iş güvenliğini sağlama isteği, bireysel tatmin, çalışanların şirket hissedarı olabilme arzusu

B. Piyasa Beklentileri: Analistlerin hedeflerine ulaşma isteği, karın istikrarlı hale getirilmesi isteği, yaratıcı muhasebenin olağan karşılanması

C. Özel koşullar: Borçlanma ve borçlanmayı yönetmek, yeni iş konuları, işletme devirleri ve birleşmeleri, yeni yönetim ekibi, mevcut düzenlemelerin adil olmadığına inanmak, yaratıcı muhasebenin yasadışı olmaması nedeniyle kullanılabilmesi düşüncesi

D. Hileli Finansal Raporlama: Varlıkların kötüye kullanımı

Yaratıcı muhasebe ekonomik koşullar ile ilgilidir. Örneğin ekonomik gerileme döneminde işletme yönetimi üzerinde karı yükseltmesi yönünde baskıyı artıracaktır. Bu durumda da işletme yönetimi yaratıcı muhasebe uygulamalarına başvurabilmektedir (Jones, 2011). İşletmelerin yaşadıkları finansal sıkıntı ile yaratıcı muhasebe uygulamaları arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır (Öztürk ve Yılmaz, 2019). Enflasyon oranındaki artışların, faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki değişimlerin belirsizlikleri artırması işletmeleri, bu riskleri azaltmak için finansal piyasalardaki araçlardan yararlanmaya yönlendirir. Bu araçlar da işletmelerle ilgili bilgilerin karartılması için uygun zemini hazırlayabilir (Cugova ve Cug, 2020). Yönetim üzerinde karlılık baskısının yüksek olduğu,

ekonomik dalgalanmalara karşı hassas işletmelerde muhasebe politikalarının esnetilmesi yoluyla finansal manipülasyon işlemleri gerçekleştirilmektedir. Türkiye’de yaratıcı muhasebe uygulamaları çoğunlukla işletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermek amacıyla yapılmaktadır (Genç, 2018).

Manipülasyon uygulamaları, yöneticilerin kendilerini güvenceye alma, itibarlarını artırma gibi finansal olmayan amaçları olabileceği gibi karı artırarak elde edecekleri prim bazlı ödemeleri artırabilmek için finansal amaçlar da taşıyabilir (Cugova ve Cug, 2020). Şirket yöneticilerine sağlanan hisse senedine dayalı prim ve ücretlendirme ile teşvik programları, manipülasyon için uygun bir ortam sağlamaktadır. Özellikle hisse senedi opsiyonuna sahip olan üst düzey yöneticiler için bu sistemin sağladığı büyük kazanç sağlama imkanı, manipülasyon yoluyla hisse fiyatını artırmak için etik dışı uygulamalara başvurmalarına neden olmaktadır (Kurt ve diğerleri, 2019).

Muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan bir araştırmada iç kontrol sisteminin ve denetim kurulunun yetersizliğinin, yöneticinin çıkarlarını ön plana almasının, muhasebe elemanlarının yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmaması, bilgi kullanıcılarına işletmenin durumunu daha cazip göstermek, yeni fon kaynakları sağlamak gibi sebeplerin yaratıcı muhasebeye neden olduğu tespit edilmiştir (Kızıllı ve diğerleri, 2016).

Bağımsız denetçilere göre, finansal bilgi manipülasyonu çoğunlukla zayıf iç kontrol sistemine sahip olan, etik değerleri arka plana alarak agresif muhasebe uygulamaları yapan, kurumsal yönetim yapısına sahip olmayan işletmelerde ortaya çıkmaktadır (Genç, 2018). Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu, iç denetçilerin denetim standartlarına hakim olduğu ve denetim komitesi ile işbirliği içinde çalıştığı işletmelerde hileli finansal raporlama ihtimali azalmaktadır (Demir ve diğerleri, 2019). Denetçinin eğitim seviyesi ve deneyimi yükseldikçe, finansal bilgi manipülasyonlarının yapılma ihtimali azalmaktadır (Kızıllı ve diğerleri, 2016). Ayrıca işletmenin yönetim kurulu üyelerinin aynı zamanda işletmede üst düzey yönetici olarak çalışması, işletmenin durumu ile ilgili gerçeğe aykırı bilgilerin ortaya çıkma ihtimalini artırmaktadır (Kızıllı ve diğerleri, 2016).

### 2.3. Finansal Bilgi Manipülasyonlarının Olası Sonuçları ve Engellenmesi

Finansal bilgi manipülasyonları kısa vadede fayda sağlayabilir. Uzun vadede ise sağlanan kaynaklardan elde edilen faydaların etkisini tersine çevirebilir. Resmi görevliler, muhasebe uygulamalarına ilişkin standartlar ve hissedarlar, finansal bilgi manipülasyonunun etkisini ortadan kaldırmak için hep birlikte çabalarlar (Özcan, 2019).

Yakın geçmişte büyük firmaların, finansal piyasalarda olumsuz etkilerle ve hisse değerinin düşmesiyle sonuçlanan hileli finansal raporlama örnekleriyle karşılaşmıştır (Hajek ve Henriques, 2017). ABD’de yaşanan örneklerde, hileli finansal raporlama suçlamasıyla ilgili ilk haberin ortaya çıkmasıyla şirketin hisse değerinin ortalama olarak %16,7 düştüğü, bu şirketlerin %28’inin iki yıl içinde iflas ettiği veya tasfiye edildiği, %47’sinin hisselerinin ulusal borsalarda işlem görmesinin yasaklandığı, %62’sinin maddi duran varlıklarını satmak zorunda kaldıkları tespit edilmiştir (Beasley ve diğerleri, 2010).

Etkin bir piyasada finansal bilgi manipülasyonunun ortaya çıkmasıyla, öncelikle piyasanın gösterdiği olumsuz tepki ile birlikte hisse senedi fiyatları düşmektedir. Ardından hisse senedi fiyatı bir miktar toparlanma göstererek, başlangıç noktasına dönmese de değer artışı yaşamaktadır. Hisse senedi fiyatındaki dalgalanmalar ise olayın ilk ortaya çıkmasıyla birlikte artarken, sonradan düşmektedir (Tekin ve Kabadayı, 2011).

Manipülasyonlar, işletmelere ve hissedarlarına, aynı zamanda toplumun finansal piyasalara olan güvenine önemli etkilerde bulunabilir (Beasley ve diğerleri, 2010). Finansal bilgi kullanıcılarını bilinçli olarak yanlış yönlendiren yönetimler, önemli finansal ve sosyal sonuçlara sebep olacaktırlar. Bu durum her ülke için önemli ekonomik sonuçlar ortaya çıkaracaktır (Kim, 2016).

Finansal bilgi manipülasyonlarının tamamen engellenmesi mümkün değildir. Muhasebe kayıt sürecinde görev alan kişiler başta olmak üzere, muhasebe politikalarına yön veren yöneticilerin etik anlayışlara sahip olmaması ile birlikte hile üçgeninin, fırsat, baskı ve haklı gösterme bileşenleri tamamlanmakta ve manipülasyon ortaya çıkmaktadır (Bezirci ve Karahan, 2015).

Kurumsal yönetim mekanizması, yönetim kurulunun büyük ve küçük tüm hissedarlara, çalışanlara, müşterilere ve topluma karşı hesap verilebilir bir yapıya sahip olmasını sağlar. Bu yüzden yaratıcı muhasebeden uzak durulacak

bir ortamın sağlanması için kurumsal yönetim gereklidir. (Brauweiler , 2019). Bir çok bilimsel araştırma ve politika yaklaşımlarında, “Hissedar değeri” olarak ele alınan modelin dünyada yaşanan ekonomik krizlerin ana nedenlerinden biri olduğuna inanılmaktadır. Bu durum söz konusu modelin temel varsayımlarının hatalı olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir. Özellikle Avrupa’da kurumsal yönetimin tarihsel gelişimi dikkate alındığında, şirket değerini en doğru belirleme yönteminin hisse senedi piyasaları olduğunu ifade eden ve şirket üst yöneticilerinin şirket değerine göre ücretlendirilmesini öneren yaklaşımların son yirmi yıllık dönemde sorgulanmaya başladığı gözlenmektedir (Kurt ve diğerleri, 2019).

Güçlü bir kurumsal yönetim ve iç kontrol sisteminin kurulması, finansal bilgi manipülasyonunun engellenmesini sağlayabilir (Özcan, 2019). Türkiye’de bir işletmenin kurumsal yapısındaki gelişmişlik, finansal raporlarının kalitesini de artırmaktadır (Kargın ve diğerleri, 2015). Sosyal sorumluluk bilincinin gelişmiş olduğu bir kurumsal yapıda gerçeğe uygun olmayan verilerin üretildiği yaratıcı muhasebe uygulamalarından kaçınılmaktadır (Mutuc ve diğerleri, 2019). İyi bir kurumsal yönetim için güçlü iç kontrol sistemine, genel müdür ve yönetim kurulu başkanlığı görevlerinin ayrı yürütülmesine, denetim kuruluna ve bağımsız yöneticilere ihtiyaç duyulmaktadır (Jones, 2011).

Yaratıcı muhasebenin engellenmesi için aşağıda ifade edilen önlemlerin alınması doğru olacaktır (Bhasin, 2016):

- Yaratıcı muhasebe uygulamalarını ortaya çıkmasını engellemek ve tahmin etmek için katı iç ve dış düzenlemelerin getirilmesi gereklidir.
- Uygulanacak muhasebe yöntemlerinin seçim koşulları açıkça belirlenmeli ve böylece keyfi politika seçimlerinin önüne geçilmelidir.
- Tutarlılığın bozulmaması için uygulanan muhasebe politikalarının devamlılığı sağlanmalıdır.
- İç ve dış denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını tespit etme ve raporlamadaki sorumluluğu ve yetkisi artırılmalıdır.
- Muhasebe ilke ve standartlarındaki boşluklardan hiç kimsenin bir avantaj sağlamaması için işletmeler muhasebe düzenlemelerine sıkıca bağlı kalmalıdır.
- İç denetçiler düzenli olarak rotasyona tabi tutulmalı ve yönetimin baskısı altında bırakılmamalıdır. Denetim komitesi yönetici olmayan, bağımsız kişiler arasından hissedarlar tarafından seçilmelidirler.

Yaratıcı muhasebe yöntemlerinin engellenmesi için hizmet alınan denetim şirketinin her dönem değiştirilmesi faydalı olabilir. Çalışanlar arasından, arzu edilmeyen durumların yönetime bildirilmesini sağlayacak politikalar geliştirilebilir. Etik kodların farkında olan çalışanlar istihdam etmektir (Remenaric ve diğerleri, 2018).

Tüm önlemlere rağmen yaratıcı muhasebe uygulamalarının tamamen ortadan kaldırılabileceğini düşünmek mantıklı değildir. Bununla beraber bu amaca ulaşmak için ne kadar çaba gösterilirse bu ihtimal oldukça azaltılacaktır (Bhasin, 2016).

### 3. YÖNTEM

Çalışmada nitel analiz yöntemi kullanılmıştır. Finansal bilgi manipülasyonu yöntemleriyle ilgili yerli ve yabancı literatür incelenmiş, çeşitli manipülasyon yöntemlerine yönelik verilere ulaşılmıştır. Ulaşılan veriler çalışmanın amacına uygun olarak sınıflandırılmış ve finansal manipülasyon yöntemleriyle ilgili temel bir çerçeve oluşturmak amaçlanmıştır.

### 4. FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU YÖNTEMLERİ

Muhasebe manipülasyonları, kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi ve agresif muhasebe (yaratıcı muhasebe) yöntemleriyle yapılmaktadır (Stolowy ve Breton, 2004). Literatürde yaygın olarak yukarıda ifade edilen sınıflandırma esas alınmış olmakla birlikte bu tekniklerden genel olarak yaratıcı muhasebe uygulamaları olarak bahsedilmektedir. Bununla birlikte mevzuata aykırı olarak yapılan finansal manipülasyon türü olarak ifade edilen hileli finansal raporlama da (Stolowy ve Breton, 2004), işletmenin durumunu olduğundan farklı gösterdiği için manipülasyon yöntemleri arasına dahil edilmesi doğru olacaktır.

Buna göre finansal manipülasyon yöntemlerini aşağıdaki şekilde göstermek mümkündür:



## Şekil 2. Finansal Bilgi Manipülasyonu

**Kaynak:** Stolowy ve Breton, 2004

### 4.1. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Yaratıcı muhasebe uygulamaları, birçok finansal bilgi manipülasyonunda geniş bir rol oynamaktadır. Bu uygulamaların iç denetçiler ve bağımsız dış denetçiler tarafından tespit edilmesi oldukça zordur (Özcan, 2019).

Yaratıcı muhasebe ifadesi, temelde bu işin uygulayıcıları ile piyasadaki gelişmeleri raporlayan ve yorumlayan gazeteci ve televizyon yorumcusu kişiler tarafından ortaya konulmuştur. Onlar bu durumu herhangi bir teoriden değil, piyasa gözlemlerinden türetmişlerdir. Yaratıcı muhasebenin, yatırımcılara, sürekli artan kar gibi görmeyi arzu edecekleri durumları yansıtarak, onları yanlış yönlendirdiklerini ifade etmişlerdir (Stolowy ve Breton, 2004).

Yaratıcı muhasebe, muhasebe ilke ve standartlarını takip eden fakat bu standartların asıl ulaşmak istediği amaçların dışına çıkan, bilgi kullanıcılarına işletmenin durumunu olduğundan farklı gösteren muhasebe uygulamalarıdır. Başka bir ifade ile, “finansal bilgi kullanıcıları aslında ne görmek istiyorlar?” düşüncesine uygun olarak muhasebeleştirme yapılmasıdır (Bhasin, 2016).

Yaratıcı muhasebeyi, işletmeyi finansal açıdan başarılı göstermek için muhasebe standartlarındaki belirsizliklerden ve boşluklardan yararlanan bir süreç olarak tanımlamak mümkündür (Remenaric ve diğerleri, 2018). Yaratıcı muhasebe teknikleri, finansal manipülasyon ihtimalinin azaltılması için güncellenen muhasebe standartlarını yakından takip eder. Manipülasyon ihtimalinin azaltılması için yapılan bu değişiklikler genellikle finansal bilgilerin olduğundan farklı gösterilmesi için yeni fırsatlar sunar. Önemli finansal oranların iyileştirilmesi için mevzuattaki bu boşluklardan yararlanılır (Remenaric ve diğerleri, 2018).

Yaratıcı muhasebe, muhasebe ilkelerini devre dışı bıraktığı ve muhasebe sistemine olan güveni sarstığı için bilgi kullanıcıları açısından arzu edilen bir uygulama değildir. Denetçiler, şirketin yaratıcı muhasebe uygulamaları nedeniyle çöküşünde, görevlerini ihmal etmeleri nedeniyle suçlanmaktan korkmaktadırlar. Tedarikçiler ve kreditorler, yaratıcı muhasebe uygulamaları sonucunda yanlış tercihler yapıp, normalde mal satmak istemeyecekleri, kredi kullanılmayacakları müşteriler ile iş yapmış olabilirler (Jones, 2011).

Muhasebe standartlarındaki esneklikler, muhasebe meslek mensuplarına, finansal durumu mümkün olduğunca gerçekçi sunabilmek için tanınmış fırsatlardır. Katı yasal düzenlemelerle sağlanamayacak bu esneklik, muhasebe standartları vasıtasıyla ortaya konulmuştur (Ciocan, 2017a).

Yaratıcı muhasebe teknikleri yalnızca işletmenin mevcut durumunu olduğundan iyi göstermek için değil, vergi ödemelerinden kaçınmak için de kullanılabilir. Bu maksatla yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla işletmenin dönem karının düşürülmesi de mümkündür (Ginta ve Tirau, 2019).

#### 4.1.1. Kar Yönetimi

Kar yönetiminin iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlar, yatırımcıları işletmenin hisse senetlerini satın almak için teşvik etmek ve işletmenin piyasa değerini artırmaktır (Stolowy ve Breton, 2004). Kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi ve büyük temizlik muhasebesi yöntemleri birbirine oldukça yakındır. Her bir yöntemin bir diğerinin parçası olabilmesi ihtimali nedeniyle de aralarındaki çizgi oldukça incedir (Ciocan, 2017a). Kar yönetiminde işletmenin gerçek performansı olduğundan daha iyi gösterilerek, hisse senedi piyasalarında işlem

yapan yatırımcıların etkilenmesi amaçlanmaktadır. Finansal piyasaların etkinliği piyasa sağlanan bilgi akışının güvenilirliği ile ilişkilidir. Bu açıdan bakıldığında kar yönetimi yoluyla yapılan finansal bilgi manipülasyonu finansal piyasaya olan güveni olumsuz etkilemektedir (Uzunoğlu ve Karacaer, 2019).

Kar yönetimi bazı durumlarda karı olduğundan daha düşük göstermek suretiyle avantajlar sağlamayı amaçlayabilmektedir. Jones (1991) yapmış olduğu çalışmada, ABD’de Birleşik Devletler Uluslararası Ticaret Komisyonu tarafından incelenen bazı işletmelerin, dış ticaretle ilgili teşviklerden daha fazla yararlanmak amacıyla karlarını olduğundan düşük gösterdiğini tespit etmiştir.

#### **4.1.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi**

Düzensiz tutarlarda kar elde eden işletmelerin, istikrarlı dönem karlarına sahip olan işletmelere göre daha kötü yönetildiği düşünülmektedir. Kardaki bu istikrarsızlık, işletmenin hisse senedi fiyatlarını da olumsuz etkilemektedir (Jones, 2011). Karın istikrarlı hale getirilmesi, karda ara sıra meydana gelen düşüşlerin, yatırımcılar tarafından kötü bir işaret olarak algılanabileceği için yöneticiler tarafından gerekli görülebilir (Brauweiler , 2019). Kötü giden bir yılda, işletmenin yaşadığı finansal zorlukları maskeleyerek ve itibarını korumak için bir defaya mahsus olmak üzere gelirler artırılabilir (Brauweiler , 2019).

Karın istikrarlı hale getirilmesinin açık amacı, elde ettiği kar sürekli artan bir işletme yaratmaktır. Bu durum kısmen kar yönetimi ile benzerlik taşıyabilir. Bununla birlikte karın istikrarlı hale getirilebilmesi için, işletmenin yüksek miktarlarda kar elde etmesi gereklidir. Bu büyük karın bir kısmı, gerektiğinde karda meydana gelen değişimleri dengelemek için kullanılır. Karın istikrarlı hale getirilmesi basit olarak, kardaki varyansın azaltılması olarak ifade edilebilir. Kardaki varyansın azaltılması ise yalnızca piyasa katılımcılarının yanlış yönlendirilmesine neden olmayacaktır. Kardaki varyans, hile riskinin tahmini için kullanılan bir gösterge olduğu için, bunun düşürülmesi, piyasada işletmenin hileli finansal raporlama yapma ihtimaline ilişkin algıyı da değiştirecektir (Stolowy ve Breton, 2004).

#### **4.1.3. Agresif Muhasebe**

Agresif muhasebe, muhasebe standartlarının zorlanması suretiyle yapılan muhasebe uygulamalarıdır (Dereköy, 2020).

Agresif muhasebe uygulamalarında genel olarak gelirlerin artırılması, giderlerin ise ertelenmesine yer verilmektedir. Bu açıdan bakıldığında hem gelir hem de gider hesaplarının manipülasyonunun olduğunu söylemek mümkündür (Elitaş, 2013). Agresif muhasebe kavramı ile yaratıcı muhasebe kavramı literatürde eş anlamlı olarak kullanılmıştır. Bununla birlikte yaratıcı muhasebe kavramının genel olarak hileli finansal raporlama dışındaki manipülasyon yöntemlerini kapsayıcı şekilde kullanımı daha yaygındır.

#### **4.1.4. Büyük Temizlik Muhasebesi**

Büyük temizlik muhasebesi, zaten kötü giden bir yılda sonuçların olduğundan da kötü bir şekilde yansıtılmasıdır (Brauweiler , 2019).

Büyük temizlik muhasebesi, tüm kötü koşullardan bir defada kurtulma üzerine kurulu bir yönetim stratejisidir. Bu yöntemde gelecek yıllarda muhasebeleştirilecek maliyetler bir yılda kaydedilir. Genellikle bir işletme devredildiğinde veya yeni bir yönetim kurulu göreve geldiğinde uygulanmaktadır. Devir işleminin gerçekleştiği dönemde mümkün olduğunca fazla gider yazılması, gelecek yıllardaki performansı daha iyi gösterecektir (Jones, 2011).

#### **4.2. Hileli Finansal Raporlama**

Cressey 1953 yılında yaptığı çalışmasında hilenin fırsatlar, baskı ve rasyonelleştirme olmak üzere üç ayaklı bir kavram olduğunu ifade etmiştir. Hilenin fırsatlar ayağına, etkisiz yönetim kurulu, yüksek devir hızı (yönetim kurulu) oranları, yönetimin tek kişiye bırakılması örnek olarak gösterilebilir. Bahsedilen unsurların hile için gerekli ortamı, fırsatı sağladığı ifade edilebilir. Hilenin baskı unsuru, kötü finansal performans, performans bazlı primler, firma hedeflerine ulaşılması için kurulan yüksek baskıdan oluşabilir. Söz konusu unsurlar hilenin yapılması için



ihtiyaç duyulan gerekçeyi ortaya koymaktadır. Hilenin son unsuru rasyonelleştirme ise finansal yönetimle ilgisi olmayan katılımcıların muhasebe politikalarında yer almasından veya denetçilerin değişmesi durumunda ortaya çıkabilir (Roden ve diğerleri, 2016). Rasyonelleştirme hile için gerekli motivasyonu ifade etmektedir. Kişi yapacağı işlemin suç olduğunu fark etmekle birlikte, güvenilir insan imajını da korumak istemektedir. Hileciler, yaptıkları işin aslında suç olmadığını veya haklı olduklarını ya da meydana gelen olayda tek sorumlu olmadıklarını düşünerek kendilerini haklı çıkarmaya çalışırlar. Hilenin ortaya çıkması için bu üç unsurun bir araya gelmesi gereklidir. Cressey'in hile üçgeni, hilenin ortaya çıkmasıyla ilgili genel çerçevenin anlaşılmasına katkıda bulunmasına rağmen, mükemmel bir şekilde rehberlik sağlayamamaktadır (Voussinas, 2019). Wolfe ve Hermanson 2004 yılındaki çalışmalarında Cressey'in hile üçgenine, dördüncü unsur olarak "yetenek"i eklemişler ve üçgeni, hile elması olarak adlandırmışlardır. Hile üçgenindeki unsurlara ek olarak, bireyin kişilik unsurlarının ve yeteneklerinin de etkili olduğunu ifade etmişlerdir. Kişinin fırsatı tanıyabilme ve bundan yararlanma yeteneğine sahip olması gereklidir (Wolfe ve Hermanson, 2004). Dorminey ve diğerleri, hile üçgenini modern bulgular eşliğinde yeniden değerlendirmişlerdir. Hile riskini tespit etmede bir bileşen olarak yararlanılabileceğini fakat hileyi belirlemede ve önlemede tek başına yeterli olamayacağını öne sürmüşlerdir (Dorminey ve diğerleri, 2010). Kassem ve Higson yaptıkları çalışmada Cressey'in hile üçgeni modeline, Wolfe ve Hermanson'un modeli ile Kranacher ve diğerleri'nin geliştirdiği, hilenin motivasyon kaynaklarını para, ideoloji, zorlama ve ego olarak tanımladığı, MICE (Money, ideology, coercion, ego) modelini de dahil ederek "Yeni hile üçgeni" modelini geliştirmiştir. Yeni hile üçgeni modeli, belirtilen modelleri birleştirerek, motivasyon, fırsatlar, hileye katılma kapasitesi ve bireysel dürüstlük unsurlarından oluştuğunu ifade etmiştir (Kassem ve Higson, 2012). Voussinas ise Wolfe ve Hermanson'un geliştirdiği "Hile Elması" yaklaşımına "ego" bileşenini ekleyerek "S.C.O.R.E" kavramını geliştirmiştir. Bu yaklaşımda ortaya çıkan hile beşgeni, teşvikler, yetenek, fırsatlar, rasyonelleştirme ve ego bileşenlerinden oluşmaktadır. Ego bileşeni, son zamanlarda meydana gelen bir çok hile vakasında, dolandırıcıların ortak kişilik özelliği olarak görüldüğü için modele eklenmiştir (Voussinas, 2019).

Hileli finansal raporlama, yönetimden bir veya daha fazla kişi tarafından, bazı durumlarda çalışanların da kullanılması suretiyle, adil olmayan avantajlar elde etmek için yapılan uygulamalardır. Aşağıda ifade edilen şekillerde ortaya çıkabilir (Ginta,2018):

- Belgelerin veya verilerin değiştirilmesi veya manipüle edilmesi (gerçeği gizlemek veya yanlış aksettirmek amacıyla)
- Varlıkların kötüye kullanımı veya çalınması
- İşletmenin gelecekteki finansal durumunu tehlikeye atabilecek şekilde varlık ve kaynakların uygunsuz tahsisi
- Finansal tabloların oluşturulması aşamasında bazı işlemlerin etkisinin ortadan kaldırılması veya gözardı edilmesi
- Finansal durumu, bilgi kullanıcılarına yanlış yansıtmak amacıyla, muhasebe standartlarını bilinçli olarak yanlış kullanmak.

Hileli finansal raporlama durumunda, gerçekten kazanç elde edenler, hilecilerin kendileridir. Onlar işletmeyi, ortakları, kreditorleri ve diğer bilgi kullanıcılarını dolandırmış olurlar (Jones, 2011). Hileli finansal raporlamada mikro düzeyde, yatırımcılar, kreditorler, çalışanlar, tedarikçiler zarar görürken, makro düzeyde devlet ve dolayısıyla toplum zarar görmektedir (Selimoğlu ve Altunel, 2019).

Varlıkların kötüye kullanımı hırsızlık, zimmete geçirme, maliyet hesaplarının şişirilmesi, işletme varlıklarının işletme amaçları dışında kullanımı gibi uygulamalardır. Hileli finansal raporlama, gerçekleşmemiş satışların gerçekleşmiş gibi gösterilmesi, gelecek dönemde ortaya çıkacak gelirlerin cari dönemde ortaya çıkmış gibi kaydedilmesi, cari döneme ait finansman maliyetlerinin ertesi dönemde raporlanması gibi yöntemlerle finansal durumun kasıtlı olarak çarpıtılmasıdır. Hileli finansal raporlama genellikle yönetim tarafından veya yönetimin bilgisi dahilinde yapılmaktadır (Ata ve Seyrek, 2009).

## 5. YARATICI MUHASEBE UYGULAMALARI VE HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA FARKI

Yaratıcı muhasebe, muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan, araştırma gerektiren yaratıcı bir çalışma ve teknolojik bir süreçtir. Yaratıcı muhasebe teknikleri kullanılarak, arzu edilen finansal durum ve performansın yansıtılması ile sonuçlar gerçeklerden uzaklaştırılmış olabilir. Bu durumda yaratıcı muhasebenin, hileli finansal raporlama ile aynı anlama gelip gelmeyeceği konusu tartışılabilir. Yaratıcı muhasebenin muhasebe standartlarından türetilmiş uygulamalardan kaynaklanması, hileli finansal raporlamanın ise yasaların ihlal edilmesi yoluyla ortaya çıkması, ikisinin aynı anlamı taşımadığını göstermektedir (Cernusca ve diğerleri, 2016).

Yasaların ve standartların dışında yapılan manipülasyonlar, hileli finansal raporlama olarak kabul edilir. Kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi, yaratıcı muhasebe uygulamaları genellikle yasal sınırlar içerisinde gerçekleştirilen uygulamalardır (Stolowy ve Breton, 2004).

Yaratıcı muhasebe ve hileli finansal raporlama arasında ince bir çizgi vardır. Yaratıcı muhasebe yasa ve muhasebe standartlarındaki boşluklar ve esnek uygulamalardan yararlanmakta olup, gerçeği olduğu gibi yansıtma niyeti taşımayan, bilgi kullanıcılarını aldatmayı ve yanlış yönlendirmeyi amaçlayan, ahlaki olmayan bir yaklaşımdır. Yaratıcı muhasebe ve hileli finansal raporlama benzer amaçları taşıyor gibi görünseler de aynı anlama gelmemektedirler. Yaratıcı muhasebe standartların özünü yansıtmasa da onlara aykırı hareket etmemektedir. Bununla birlikte yasaların ve muhasebe standartlarının esnekliği ile sınırlıdır (Ginta, 2018).

Türkiye’de bağımsız denetçiler üzerinde yapılan bir çalışmada, bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamaları ile hileli finansal raporlamayı birbirinden farklı kavramlar olarak gördüğü tespit edilmiştir. Bununla birlikte iki kavram arasında ayırım yapmanın oldukça zor olduğu ifade edilmiştir (Genç, 2018). Hileli finansal raporlama ve yaratıcı muhasebe uygulamaları işletmeler tarafından bilinçli olarak yapılmaktadır (Çıtak, 2019).

## 6. FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONUNDA UYGULANAN TEKNİKLER

Yaratıcı muhasebe uygulamalarında, yasaların ve muhasebe sisteminin esnekliklerinden yararlanılabilecek 4 temel yöntem bulunmaktadır. Bunlar gelirlerin artırılması, maliyetlerin azaltılması, varlıkların artırılması, borçların düşürülmesidir. Gelirlerin artırılmasında amaç, doğrudan karı besleyecek gelirlerin artırılmasıdır. Bunun birkaç yolu bulunmaktadır. Genel olarak satış gelirlerinin gerçekleşmeden kaydedilmesi ya da faiz gelirleri gibi faaliyet dışı gelirlerin maksimize edilmesi yoluyla, muhasebe standartlarındaki düzenlemelerin esnekliğinden yararlanılarak gerçekleştirilir. Maliyetleri azaltma yönteminde, kar doğal olarak artırılmış olmaktadır. Maliyetleri azaltmak için, maddi duran varlıkların ömürleri olduğundan yüksek gösterilerek amortisman giderleri düşürülebilir, dönem sonu envanter işlemlerinde satış maliyetleri düşürülerek, kar yüksek gösterilebilir. Varlıkların artırılmasında ise şerefiye, marka değeri gibi maddi olmayan duran varlıklar kayıtlara değerinin üzerinde alınabilir, maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilerek, varlıklar artırılabilir. Borçları azaltma yönteminde ise genellikle bilanço dışı finansman ve borçları öz kaynak olarak kaydetme yöntemi kullanılır (Jones, 2011). Varlıkların artırılması ve borçların azaltılmasında temel amaç işletmenin bilanço yapısını iyileştirmektir. Borç ödeme gücüyle ilgili temel finansal analiz oranlarının iyileştirilmesi için bu yöntem izlenebilir. Ayrıca stoklar gibi varlık gruplarının değerinin artırılması satış maliyetlerini düşürecek dolayısıyla dönem karını artıracaktır.

Yaratıcı muhasebe, muhasebe sisteminde yer alan farklı yöntemlerden yararlanma (farklı amortisman yöntemlerinden, stok değerlendirme yöntemlerinden yararlanma), varlıkların ve borçların değerlendirilmesinde farklı yöntemlerin kullanılabilmesi (gerçeğe uygun değer muhasebesi) esnekliklerinden faydalanmaktadır (Brauweiler, 2019). Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi, maddi olarak zor durumda olan işletmelerin yeniden değerlendirme fonlarının öz kaynaklarını yapay olarak artırması yoluyla, borçlanma kapasitesini iyileştirmektedir (Dreghiciu ve Putan, 2016). Değerleme, yaratıcı muhasebenin yaygın kullanılan araçlarından biridir. Muhasebe işlemlerinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları birçok varlık grubu için gerçeğe uygun değer ölçümü ile raporlamayı benimserken, vergi kanunlarının bazı varlık grupları için tarihsel maliyet üzerinden değerlemeyi zorunlu kılması muhasebe uygulamalarında problemlere yol açmaktadır (Cugova ve Cug, 2020). Bazı işletmeler faaliyet konularının doğal bir parçası olarak dönem karının ve varlıkların değerinin yüksek gösterilebilmesi açısından bu yöntemlerden olumlu olarak yararlanmaktadırlar. Örneğin canlı varlık sahibi tarım işletmeleri, canlı varlıkların, özellikle canlı hayvanların olgunlaşmalarıyla birlikte gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen

artışları değer artış karları olarak gelir tablolarına yansıtmaktadırlar. Ortaya çıkan bu değer artışı aynı zamanda işletmenin varlık toplamında da artış yaratmaktadır. Gerçeğe uygun değer tespitinde de varlığa ilişkin asıl piyasayı veya en avantajlı piyasayı tespit etme yetkisi işletmeye verilmiştir (TFRS 13, Madde 16). Bu açıdan bakıldığında gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanan varlıklar için de işletmelere serbestlik tanındığını söylemek mümkündür.

Ayrıca işletmeler aktifinde yer alan bir varlığı kiralama şirketine satıp, tekrar geri kiralayabilir (Cugova ve Cug, 2020). Özellikle ekonomik ömrünü tamamlamış maddi duran varlıklarda satıştan elde edilen tutarın tamamını işletme açısından gelir olarak kaydedilecektir. Fakat bu durumda TMS 17 kiralama işlemleri standardı hükümleri uygulanacaktır. İlgili standarda göre bir varlığın satılıp, finansal kiralama yoluyla tekrar kullanılmaya başlaması durumunda defter değeri ile satış bedeli arasındaki fark gelir olarak kaydedilmez. Geçici hesaba alınıp, ilgili varlığın finansal kiralama süresi boyunca itfa edilir. Dolayısıyla bu imkandan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun muhasebeleştirme yapmak zorunda olan işletmeler yararlanamayacaktır. Bu durumda ancak satıştan sonra benzer nitelikte bir varlığı (taşıt, makine) kolayca kiralayabileceği durumda bu yöntemi seçebilirler. Bu durumda duran varlık kaleminden dönen varlık kalemine (nakit veya alacak) bir geçiş sağlanarak, borç ödeme gücüyle ilgili oranlar iyileştirilmiş olacak, aynı zamanda satış geliri elde etmek imkanı yakalanacaktır.

Yabancı kaynakların seviyesi, geçici olarak yapay bir biçimde düşürülerek işletmenin kaynak yapısı güçlendirilmiş olarak sunulabilir ve bu durumun hisse değerini daha iyi bir hale getirmesi beklenebilir (Brauweiler, 2019). Ayrıca kısa-uzun vadeli aktif ve pasifler işletme likiditesinin görünümünü iyileştirmek için tersine sınıflandırılabilir (Cugova & Cug, 2020). Örneğin bir işletme kısa vadeli kredi borçlarını geçici olarak uzun vadeli kredi borcuna dönüştürebilir. Bu durumda işletmenin likidite oranlarında geçici olarak bir iyileşme sağlanacaktır.

Türkiye’de finansal bilgi manipülasyonuna yönelen işletmelerin hasılatları manipüle etmek yerine, daha çok satış maliyetleri, pazarlama, yönetim ve finansman gibi esas faaliyetle ilgili diğer giderleri kullandıkları tespit edilmiştir. Ayrıca varlıkların değerini olduğundan farklı göstermek için de amortisman ve karşılık hesapları gibi düzenleyici hesapları kullandıkları tespit edilmiştir (Uzunoğlu ve Karacaer, 2019). Büyük işletmeler daha çok, karı artırmaya yönelik yaratıcı muhasebe uygulamaları ile ilgilenmektedir (Aslanoğlu ve diğerleri, 2016).

Elde ettiği satış gelirinin belirli bir oranını tedarikçiler ile paylaşan işletmeler, daha fazla gelir etme isteğiyle satış gelirlerini farklı şekilde sınıflandırabilirler. Örneğin yakın geçmişte söz konusu durum nedeniyle Türkiye’de sinema yapımcıları ile sinema salonu işletmecileri arasında anlaşmazlık yaşanmıştır. Sinema salonunda elde edilen bilet satış gelirinin belirli bir oranı film yapımcısına ödenmektedir. Burada sinema salonu işletmecileri, yapımcılara ödeyecekleri payı düşürmek amacıyla, elde edilen bilet satış gelirinin bir kısmını, sinema salonu girişinde satılan yiyecek, içecek bedellerinin içine gizlemiştir. Müşterilere yalnızca sinema bileti (örneğin 20 TL) veya sinema bileti ve yiyecek, içecek (Örneğin toplam 30 TL) alternatifleri sunulmuştur. Sinema bileti ile birlikte yiyecek, içecek almayı tercih eden müşterilere yapılan satışın gelirinde sinema biletinin payı düşürülerek (örneğin 5 TL sinema bileti, 25 TL yiyecek, içecek) raporlanmıştır.

Sözleşmeye dayalı olarak zamana yayılı şekilde yapılan işlerde işletmelerin tamamlama yüzdesini olduğundan farklı göstermek suretiyle gelirlerini manipüle etme imkanı bulunmaktadır. Örneğin Dereköy (2020) ile Dugar ve Gurajathi (2018)’nin yapmış olduğu çalışmalar incelendiğinde 2008 ile 2014 yılları arasında sözleşmeye bağlı gelirlerinde tamamlanma yüzdesini olduğundan farklı göstermek suretiyle Japonya’nın dünyaca ünlü şirketi Toshiba’nın 1,2 milyar dolardan fazla gelirlerini şişirdiği görülmektedir.

Yaratıcı muhasebe uygulamaları vergiden kaçınma isteğinin etkili olduğu durumlarda da kullanılabilir. Örneğin, ay sonunda KDV hesaplarının kontrolü neticesinde ödenecek KDV çıkacağını tespit eden işletme yönetimi, ertesi ayda gerçekleştireceği mal alışlarını erkene çekip, vergi yükünden kurtulmak isteyebilir. Aynı şekilde ay sonunda gerçekleştirilmesi durumunda ödenecek KDV yükünü artıracak bir satışı, ertesi aya da erteleyebilir.

Bağımsız denetçilere göre, Türkiye’de yaratıcı muhasebe uygulamaları çoğunlukla giderlerin aktifleştirilmesi, dönem sonunda stokların yüksek değerde gösterilmesi yoluyla giderlerin kısılarak, karın artırılması yöntemini benimsemektedir (Genç, 2018).

Hileli finansal raporlamada ise en yaygın kullanılan iki teknik gelirlerin uygun olmayan şekilde kaydedilmesi ve varlıkların aşırı değerlendirilmesidir (Beasley ve diğerleri, 2010). Türkiye’de bağımsız denetçiler üzerinde yapılan başka bir araştırmada hileli finansal raporlamada daha az vergi ödemek için karı düşük göstermeye yönelik uygulamalar olduğu gibi çoğunlukla işletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermeye yönelik uygulamalar yapılmaktadır. Türkiye’de çoğunlukla fazla amortisman ayırma, stok değer düşüklüklerinin ayrılmaması ve varlıkların yanlış hesap gruplarına kaydedilmesi yoluyla hileli finansal raporlama yapıldığı tespit edilmiştir (Demir ve diğerleri, 2019). Hileli finansal raporlamanın yöneticinin risk alma kapasitesine bağlı olduğunu söylemek mümkündür. İşlemler mevzuata aykırılık taşıdığından ne kadar hileli raporlama yapılacağı, yöneticinin sınırı ne kadar aşacağına bağlıdır.

Yaratıcı muhasebe uygulamaları işletmelerin durumunu olduğundan daha iyi göstermeyi amaçlamaktadır. Bu iyileşme sağlandığında bazı durumlarda yalnızca işletmenin durumu değil bir sektörün görünümü de düzeltilir. Örneğin Türkiye’deki bazı bankalar temerrüde düşmüş, tahsil etme ihtimali azalmış kredi alacaklarını, varlık yönetim şirketlerine satmaktadırlar. Uygulanan bu yöntemle bankanın kredi alacakları içerisindeki batık kredi olarak tabir edilen alacakların oranı azaltılmakta, bankanın aktif kalitesi artırılmaktadır. Ayrıca bu krediler için kaydedilen beklenen kredi zararları da ortadan kaldırılmakta, böylece dönem karında da artış sağlanmaktadır. Bu işlem sektör genelinde uygulandığında ise Türk bankacılık sisteminin genel görünümünde iyileşme sağlanmaktadır.

Görüldüğü üzere manipülasyon uygulamalarının bir kısmı işletmenin finansal durum tablosunu esas almaktayken, bir kısmı gelir tablosuna odaklanmaktadır. Bilanço üzerinde yapılan uygulamaların ise bir kısmı yalnızca borç ödeme gücünü iyileştirmeye yönelikken, bir kısmı bilanço düzeltmenin yanı sıra gelir tablosunu da etkilemektedir. Bununla birlikte yukarıda ifade edildiği gibi yaratıcı muhasebe uygulamaları ile hileli finansal raporlama arasında çok ince bir çizgi bulunmaktadır. Uygulamaların bir kısmı yasal sınırlar içerisinde iken bir kısmı mevzuatı ihlal etmektedir.

## 7. SONUÇ

Finansal bilgi manipülasyonu ile ilgili yerli ve yabancı literatür incelendiğinde konu ile ilgili bir çok kavramın bulunduğu ve bu kavramların zaman zaman birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Çalışmada finansal bilgi manipülasyonu kapsamında mevcut literatür incelenmiş, uygulanan temel yöntemler belirlenmiş ve uygun şekilde sınıflandırılmıştır.

Finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgilerden yararlanacak kişileri bilinçli olarak yönlendirmeyi amaçlayan finansal bilgi manipülasyonu temel olarak yaratıcı muhasebe uygulamaları ve hileli finansal raporlama yoluyla gerçekleştirilmektedir. İlgili literatür incelendiğinde yaratıcı muhasebe uygulamalarının mevzuatın sağladığı esnekliklerden yararlanılarak, yasal düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirildiği, hileli finansal raporlamanın ise yasal düzenlemelerin çiğnenmesi suretiyle gerçekleştirildiği görülmektedir. Yaratıcı muhasebe uygulamalarının da kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi ve agresif muhasebe yöntemleriyle gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Yaratıcı muhasebe uygulamaları ve hileli finansal raporlama benzer amaçlar taşınmakta ve aynı derecede yıkıcı etkilere sebep olmaktadır.

Uygulamaya yönelik teorik kanıtlar değerlendirildiğinde ise manipülasyon uygulamalarının bir kısmı işletmenin finansal durum tablosunu esas almaktayken, bir kısmının gelir tablosuna odaklandığı görülmektedir. Finansal durum tablosu üzerinde yapılan uygulamaların bir kısmı yalnızca borç ödeme gücünü iyileştirmeye yönelikken, bir kısmı bilanço düzeltmenin yanı sıra gelir tablosunu da etkilemektedir. Bununla birlikte yukarıda ifade edildiği gibi yaratıcı muhasebe uygulamaları ile hileli finansal raporlama arasında çok ince bir çizgi bulunmaktadır. Uygulamaların bir kısmı yasal sınırlar içerisinde iken bir kısmı mevzuatı ihlal etmektedir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Yazar Katkısı:** Turgay Yavuzarslan (%100)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The authors declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Author Contributions:** Turgay Yavuzarslan (100%)

---

## KAYNAKÇA

- Aslanoğlu, S., Cengiz, S., Dinç, Y., ve Dilsiz, M. (2016). Yaratıcı muhasebe uygulamalarının bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: BİST’de bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (69) , 1-24.
- Ata, H.,A. ve Seyrek, İ.,H. (2009). The use of data mining techniques in detecting fraudulent financial statements: an application on manufacturing firms. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi dergisi*, 14 (2), 157-170.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. ve Neal, T.L. (2010). Fraudulent financial reporting, committee of sponsoring organizations of the treadway commission, Jersey City.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. ve Neal, T.L. (2010). Fraudulent financial reporting: 1998-2007, an analysis of U.S. public companies. The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission. <https://www.coso.org/Documents/COSO-Fraud-Study-2010-001.pdf>
- Bezirci, M., ve Karahan, N. (2015). Muhasebe kayıt sürecindeki manipülasyonların neden ve sonuç ilişkisinin değerlendirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15 (29) , 216-240.
- Bhasin, M. (2016). Survey of creative accounting practices: an empirical study. *Wulfenia*, 23, 143-162.
- Brauweiler, H.C., Yerimpasheva, A., ve Balgabayeva, Z. (2019). Avoiding creative accounting: corporate governance and leadership skills. *Zeszyty teoretyczne rachunkowości” stowarzyszenie księgowych tom, 104* (160), 9–19.
- Cernusca L., David D., Nicolaescu C., ve Gomoi B.C. (2016), empirical study on the creative accounting phenomenon. *Studia universitatis. Vasile goldisl arad. Economics series*, 26(2), 63-87
- Ciocan, C. C. (2017). Motivations in choosing creative accounting techniques: a managerial perspective. *“Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series*, 17(2), 525-530.
- Ciocan, C. C. (2017). True and fair view: incentive or inhibitor for creative accounting? *“Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series*, 17(1), 451-455
- Cugova, A. VE Cug, J. (2019). Motivation for the use of creative accounting techniques in the conditions of the globalized business environment. *Shs Web Of Conferences 74, 01004 Globalization And Its Socio-Economic Consequences 2019*, 1-8
- Çıtak, N . (2019). Yaratıcı muhasebe mi? Aldatıcı muhasebe mi?. *TIDE Academia Research* , 1(1) , 55-76 .
- Demir, M , Kısakürek, M , ve Arslan, Ö . (2019). İç denetim sisteminin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolüne yönelik bağımsız denetçiler üzerinde bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (82) , 111-134.

- Dereköy, F . (2020). Muhasebe manipülasyonları: Toshiba vakası. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (85) , 91-110.
- Dorminey, J., Fleming, S., Kranacher, M. ve Riley, R. (2010). Beyond the fraud triangle. *The CPA Journal*, 80 (7), 17-23.
- Dreghiciu A.E. ve Putan, A. (2016). Specific procedures and techniques of the creative accounting concerning tangible assets reevaluation. *Ovidius University Of Constantza, Faculty Of Economic Sciences*, 1(1), 509-514.
- Elitaş, B . (2013). Muhasebe manipülasyonu ve muhasebe bilgi kalitesine etkisi. *Muhasebe ve finansman dergisi*, (58) , 41-54.
- Genç, M . (2018). SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış denetim şirketlerindeki denetçiler açısından yaratıcı muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* , (17. UIK Special Issue) , 347-368.
- Ginta, A.I. (2019). Creative accounting in the economic-financial system – conventions for the avoidance of double taxation. *Annals Of The „Constantin Brâncuși” University Of Târgu Jiu, Economy Series*, 1/2019, 112-118
- Ginta, A.I. ve Tirau A.I. (2018). Analysis of creative accounting – faithful image relationship and creative accounting. Fraud relationship. *“Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series*, 18 (2), 599-604.
- Hajek, P. ve Henriques, R. (2017). Mining corporate annual reports for intelligent detection of financial statement fraud –a comparative study of machine learning method. *Knowledge-Based Systems*, 128, 139–152
- Healy, P.M. ve Wahlen J. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons* 13(4), 365-383.
- Hodges, R. (2018). How might harmonization influence the future prevalence of public sector creative accounting? *Tékhné , Special Issue 2018*, 3-14
- Jones, J.J. (1991), Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193–227.
- Jones, M.J., 2011. *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*, John Wiley & Sons.
- Kargın, M., Aktaş, R. ve Arıcı, N. (2016). Kurumsal yönetimin finansal raporlama kalitesindeki rolü: Borsa İstanbul üzerine karşılaştırmalı bir uygulama. *Yönetim Ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 22 (2) , 501-519 .
- Kassem, R. ve Higson, A. (2012), The new fraud triangle model. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 3 (3), 191-195
- Kızıllı, C , Akman, V , Çelik, İ. ve Şener, S. (2016). Yaratıcı muhasebe yöntemleri ve finansal bilgilerin manipülasyonu: profesyonel muhasebe meslek mensupları üzerinde örnek bir uygulama. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (1).
- Kim Y.J., Baik, B. ve Cho, S. (2016). Detecting financial misstatements with fraud intention using multi-class cost-sensitive learning. *Expert Systems With Applications* 62, 32–43
- Kurt, G., Kahyaoglu, S.B. ve Yazıcı, N. (2019). *Kurumsal sürdürülebilirlik sektörel iyi uygulama örneği-Bisse*, Ankara:Gazi
- Mutuc, B.E., Lee, J.S. ve Tsai, F. (2019). Doing good with creative accounting? Linking corporate social responsibility to earnings management in market economy, *country and business sector contexts. Sustainability* 2019 (11), 4568 1-20

- 
- Özcan, A . (2019). Analyzing the impact of forensic accounting on the detection of financial information manipulation. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(2) , 1744-1760
- Öztürk, S, ve Yılmaz, C . (2019). Finansal sıkıntının muhasebe manipülasyonu ile ilişkisi: bist gelişen işletmeler piyasası'nda bir uygulama. *Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi* , (41) , 241-253 .
- Reischmann, M. (2015). *Creative accounting and electoral motives: evidence from oecd countries*. Ifo Working Paper No. 201
- Remenarić, B., Kenfelja, I. ve Mijoč, I. (2018). Creative accounting – motives, techniques and possibilities of prevention. *Ekonomski Vjesnik / Econviews*, 31(1), 193-199.
- Roden, M.D., Cox, R.S. ve Kim, Y.J. (2016). The fraud triangle as a predictor of corporate fraud. *Academy Of Accounting And Financial Studies Journal*, 20(1), 80-92.
- Selimoğlu, S , Altunel, M . (2019). Finansal tablo hileleri ve hile denetimi konusunda Türkiye’de hazırlanmış yüksek lisans/ doktora tezleri kapsamında akademik literatür taraması: 2008-2018. *Muhasebe ve finansman Dergisi*, 127-140
- Stolowy, H. ve Breton G. (2004). Accounts manipulation: a literature review and proposed conceptual framework, *review of accounting & finance*, 3 (1), 5-92.
- Tekin, A , ve Kabadayı, N . (2014). Kazanç yönetimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 14 (1-2) , 127-159
- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı
- TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı
- Uzunoğlu, H. ve Karacaer, S. (2019). Finansal Bilgi Manipülasyonu: BİST sınai endeksi üzerine bir çalışma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 37 (3) , 547-564 .
- Wolfe, D.T. ve Hermanson, D.R. (2004). The fraud diamond: considering the four elements of fraud. *CPA Journal*, 74 (12), 38-42.

## **SUMMARY**

### **Introduction**

Information about the financial position and performance of enterprises is provided to information users who benefit from the business or are likely to benefit from the business through periodically prepared financial statements. The beneficiaries of the financial statements can be existing investors, managers, lenders, as well as potential investors or lenders who are not yet related to the business. Accounting standards and principles and tax legislation are taken into account to ensure the reliability and intelligibility of the information to be presented through the financial statements. However, there are a number of gaps in the relevant legislation and methods that can be preferred. In the process of producing financial information, these gaps can be exploited to provide unfair advantages. In addition, there is a possibility that the relevant principles and rules may be violated in the preparation of financial statements. Violation of the rules can be done consciously by businesses for the purpose of generating interests. These violations can also be made unwittingly due to inattention or lack of information. At this point, the possibility arises that information about businesses is hidden, distorted, and information users are consciously directed for the purpose of providing interests, through violation of existing legislation or through the use of gaps.

The study examined the relevant literature and aimed to classify and describe the methods of financial manipulation. It is intended to contribute to the relevant literature through the classification of concepts related to financial manipulation methods, which are often used interchangeably, through theoretical evidence. The study first focused on the concept of financial information manipulation, its causes and possible consequences. Financial statement manipulations are covered under two main headings: creative accounting practices and fraudulent financial reporting. After examining the differences between the two methods, theoretical examples of techniques related to financial manipulation are given.

### **Method**

Qualitative analysis method was used in the study. The literature on financial information manipulation methods has been examined and data on various manipulation methods has been reached. The data achieved was classified in accordance with the purpose of the study and it was aimed to create a basic framework for methods of financial manipulation.

### **Conclusions**

When the literature on financial statement manipulation is examined, it is seen that there are many concepts related to the subject and that these concepts are often used interchangeably. In the study, the existing literature on financial statement manipulation was examined, the basic methods used were determined and classified.

Financial statement manipulation aims to consciously direct people who will benefit from the information presented through financial statements. It is mainly carried out through creative accounting practices and fraudulent financial reporting. When the relevant literature is examined, it is seen that creative accounting practices are realized within the framework of legal regulations by taking advantage of the flexibility provided by the legislation, while fraudulent financial reporting is realized by violating the legal regulations. Creative accounting practices have also been found to be carried out with earning management, income smoothing, big bath accounting and aggressive accounting methods. Creative accounting practices and fraudulent financial reporting carry similar purposes and have equally devastating effects.

Considering the theoretical evidence for the application, it is seen that some of the manipulation practices are based on the balance sheet of the enterprise, while some of them are focused on the income statement. Some of the applications made on the Financial Position Statement are aimed only at improving solvency, while some of them affect the income statement as well as correcting the balance sheet. However, as mentioned above, there is a very thin line between creative accounting practices and fraudulent financial reporting. Some of the practices comply with the legislation, while some violate the legislation.



