

**T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**ŞİRKETLERDE HİLE DENETİMİ VE HİLEYİ
ÖNLEMENE YÖNELİK PROAKTİF YAKLAŞIMLAR:
VAKA ANALİZİ**

Mevlüde Burcu BADELİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR**

KONYA-2019

**T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**ŞİRKETLERDE HİLE DENETİMİ VE HİLEYİ
ÖNLEMeye YÖNELİK PROAKTİF YAKLAŞIMLAR:
VAKA ANALİZİ**

Mevlüde Burcu BADELİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR**

KONYA-2019



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Mevlüde Burcu Badeli
	Numarası	17811101156
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Ana Bilim Dalı
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	Doktor Öğr. Üyesi Mehmet Nuri Salur
	Tezin Adı	Şirketlerde Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Proaktif Yaklaşımlar: Vaka Analizi

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan ‘Şirketlerde Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Proaktif Yaklaşımlar: Vaka Analizi’ başlıklı bu çalışma 10.10.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sıra No	Danışman ve Üyeler		
	Unvanı	Adı ve Soyadı	İmza
1	Doktor Öğretim Üyesi	Mehmet Nuri Salur	
2	Doçent Doktor	Hüseyin Çetin	
3	Doktor Öğretim Üyesi	Semih Büyükipekçi	



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Mevlüde Burcu Badeli		
	Numarası	17811101156		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	<input checked="" type="checkbox"/>	
		Doktora	<input type="checkbox"/>	
Tezin Adı	Şirketlerde Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Proaktif Yaklaşımlar: Vaka Analizi			

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin Adı Soyadı
İmzası

Mevlüde Burcu Badeli



ÖZET

Öğrencinin	Adı Soyadı	Mevlüde Burcu Badeli		
	Numarası	17811101156		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Ana Bilim Dalı		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	<input checked="" type="checkbox"/>	
		Doktora	<input type="checkbox"/>	
	Tez Danışmanı	Doktor Öğr. Üyesi Mehmet Nuri Salur		
Tezin Adı	Şirketlerde Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Proaktif Yaklaşımlar: Vaka Analizi			

Özet

Hile, meydana geldiği işletmelere maddi kayıplar vermenin yanı sıra, itibar kaybına neden olarak büyük zararlar vermekte, işletmelerin sürekliliğini tehdit etmektedir. Bu nedenle son yıllarda hilenin tespit edilmesi ve önlenmesine yönelik çalışmalar yapmak işletmeler için zorunluluk haline gelmiştir. Hile meydana geldikten sonra geleneksel yöntemler kullanarak ortaya çıkarmaktan ziyade, önleyici tedbirler olarak proaktif yöntemlerle hilenin önüne geçmek daha karlı olacağı gibi hilekarlar açısından caydırıcıdır da.

Bu çalışmanın amacı hileye genel bir bakış açısı getirerek hilenin ve hile ile mücadele yöntemlerinin anlaşılmasına katkı sağlamaktır. Ayrıca gerçekleştirilen vaka analizi ile hile ile mücadelede hile riski değerlendirme sürecinin önemini ortaya koymaktır.

Çalışmanın ilk bölümde hile genel olarak ele alınmış, tanımı, türleri, maliyeti anlatılmıştır. İkinci bölümde denetim kavramından bahsedilmiş, özellikle hile denetimi ve hile denetimine yönelik yaklaşımlar incelenmiştir. Üçüncü bölümde literatür çalışmasına yer verilmiş ve Türkiye’de faaliyetini sürdüren bir işletme üzerinde yapılan vaka çalışması ile ‘hile riski değerlendirme’ konusu ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir. Sonuç bölümünde ise çalışmadan elde edilen bulgulara ve önerilere değinilmiştir.

Yapılan çalışmada hile ile mücadelede pasif yaklaşıma sahip geleneksel yöntemler yerine proaktif yaklaşıma sahip hile denetimi yöntemleri benimsenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hile, Hile Denetimi, Proaktif Yaklaşım, Hile Riski Değerleme



ABSTRACT

Author's	Name and Surname	Mevlüde Burcu Badeli		
	Student Number	17811101156		
	Department	Business Administration		
	Study Programme	Master's Degree (M.A.)	<input checked="" type="checkbox"/>	
		Doctoral Degree (Ph.D.)	<input type="checkbox"/>	
	Supervisor	Doktor Öğr. Üyesi Mehmet Nuri Salur		
Title of the Thesis/Dissertation	Fraud Auditing in Companies and Proactive Approaches to Preventing Fraud: A Case Study			

Abstract

In addition to giving financial losses to the firm where it occurs, the fraud causes great loss as a result of loss of reputation and threatens the continuity of the firm. For this reason, it has become a necessity for enterprises to identify and prevent fraud in recent years. Rather than using the traditional methods after the fraud has occurred, preventive measures to prevent the fraud with proactive approach is more profitable and more deterrent.

The aim of this study is to provide an overview of fraud and to contribute to the understanding of fraud and methods of combating fraud. In addition, with the case analysis performed, the importance of the fraud risk assessment process in the fight against fraud is revealed.

In the first part of the study, fraud is discussed in general and its definition, types and costs are explained. In the second part, the concept of auditing is mentioned, especially fraud auditing and approaches to fraud auditing are examined. In the third part, the literature study is mentioned. And Turkey with a case study on the company continuing its activities 'fraud risk assessment' has been examined in detail. In the conclusion part, the findings and recommendations obtained from the study are mentioned.

As a result, a proactive approach to fraud control should be preferred to combat fraud instead of traditional methods with a passive approach.

Key Words: Fraud, Fraud Auditing, Proactive Approach, Fraud Risk Assessment

İÇİNDEKİLER

Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu.....	i
Bilimsel Etik Sayfası.....	ii
Özet.....	iii
Abstract.....	iv
Tablolar Listesi.....	vii
Kısaltmalar Listesi.....	viii
Önsöz ve Teşekkür.....	ix

Giriş.....	1
-------------------	----------

BİRİNCİ BÖLÜM HİLE KAVRAMI

1.1. Hilenin Tanımı.....	3
1.2. Hile Üçgeni.....	4
1.2.1. Özentî/Baskılar.....	5
1.2.2. Fırsat.....	6
1.2.3. Haklı Gösterme.....	6
1.3. Hile Karosu.....	7
1.4. Hile Grupları.....	7
1.4.1. Çalışan Hileleri.....	8
1.4.2. Yönetim Hileleri.....	9
1.4.3. Yatırım Hileleri.....	9
1.4.4. Satıcı Hileleri.....	10
1.4.5. Müşteri Hileleri.....	10
1.5. Hilenin Belirtileri (Kırmızı Bayraklar).....	10
1.6. Afe 2018 Hile Raporu.....	11
1.6.1. Hilenin Maliyeti.....	11
1.6.2. Hilenin Yöntemleri.....	13
1.6.3. Hilenin Tespiti.....	14
1.7. Hile Yapanların Özellikleri.....	15

İKİNCİ BÖLÜM DENETİM KAVRAMI VE HİLE DENETİMİ

2.1. Denetim.....	17
2.2. Denetimin Unsurları.....	18
2.3. Denetimin Sınıflandırılması.....	19
2.3.1. Finansal Tablolar Denetimi.....	19
2.3.2. Uygunluk Denetimi.....	20
2.3.3. Faaliyet Denetimi.....	20
2.4. Denetçi Tanımı ve Türleri.....	20
2.4.1. Bağımsız Denetçiler.....	21

2.4.2.	İç Denetçiler	21
2.4.3.	Kamu Denetçileri.....	21
2.5.	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	21
2.6.	Denetim Süreci	22
2.7.	Hile Denetimi.....	24
2.7.1.	Pasif Yaklaşım.....	24
2.7.2.	Reaktif Yaklaşım	24
2.7.3.	Proaktif Yaklaşım	24
2.8.	Hile Riski Değerleme.....	27
2.8.1.	Hile Riski Değerleme Ekibi Oluşturma.....	28
2.8.2.	Hile Riski Değerleme Süreci	28

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM VAKA ANALİZİ

3.1.	Literatür Taraması.....	32
3.2.	Vaka Çalışmasının Amacı ve Kapsamı	41
3.3.	Söz Konusu İşletmenin Yapısı.....	41
3.4.	Olası Hile Risklerini Belirlemek Amacıyla Bilgi Toplanması	42
3.5.	Hile Olasılığının ve Öneminin Değerlendirilmesi	43
3.6.	Risklere Karşılık Verilmesi	47
Sonuç.....		49
Kaynakça.....		52
Ekler.....		56

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1.1. Hile Grupları.....	9
Tablo 1.2. Hilenin Maliyeti.....	14
Tablo 1.3. Hilenin Endüstri Bazında Değerlendirilmesi.....	15
Tablo 1.4. Hilenin Tespit Yöntemleri.....	16
Tablo 2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	25
Tablo 2.2. Denetim Standartları, Denetim Aşamaları, Bağımsız Denetim Süreci....	26
Tablo 2.3. Hilenin Meydana Gelme Olasılığı.....	32
Tablo 2.4. XYZ İşletmesinde Hile Riskinin Hesaplanması.....	33
Tablo 3.1. Şirkette Risklerin Kapsadığı Hile Unsurları.....	39
Tablo 3.2. Şirketin Risk Ağırlıkları ve Risk Puanı.....	40
Tablo 3.3 Şirketin Risk Faktörleri.....	40

KISALTMALAR LİSTESİ

- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- ACFE** : Association of Certified Fraud Examiners
Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği
- AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants
Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
- BDS** : Bağımsız Denetim Standartları
- BİST** : Borsa İstanbul
- CFE** : Certified Fraud Examiner
Sertifikalı Suistimal İnceleme Uzmanı
- CFO** : Chief Financial Officer
Mali İşler Müdürü
- COSO** : The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway
Commission
- GKGDS** : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- GKGMİ** : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- İİBF** : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
- İMKB** : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
- KAP** : Kamuyu Aydınlatma Platformu
- KGK** : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- No** : Numara
- s.** : Sayfa
- SAS** : Statement on Auditing Standards
Denetim Standardı
- SEC** : Securities and Exchange Commission
ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
- SMMM** : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
- TDK** : Türk Dil Kurumu
- TDS** : Türkiye Denetim Standartları
- TFRS** : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları
- vb.** : ve benzeri

vd. : ve diđerleri

YMM : Yeminli Mali Mũşavir



ÖNSÖZ ve TEŞEKKÜR

‘Şirketlerde Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Proaktif Yaklaşımlar: Vaka Analizi’ başlıklı bu çalışma Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlanmıştır.

Öncelikle tezimin her aşamasında akademik bilgisini ve kıymetli zamanını benden esirgemeyen tez danışmanım, sayın Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR’a emekleri ve sabrı için teşekkürü bir borç bilirim.

Hayatımın her anında maddi ve manevi desteğini benden esirgemeyen sevgili annem Zübeyde BADELİ ve babam Ahmet BADELİ’ye teşekkürlerimi sunarım.



GİRİŞ

Hile, yolsuzluk, kasıtlı olarak varlıkları ve kaynakları kötüye kullanma gibi güveni suistimal ederek gerçekleştirilen hukuki olmayan eylemlerdir. Hileli işlem görmüş, gerçeği yansıtmayan finansal tablolar, işletme yönetimi, işletme ortakları, yatırımcılar, kamu kurum ve kuruluşları gibi tüm işletme ilgililerini, karar verme mekanizmalarını zedeleyerek olumsuz yönde etkilemektedir.

Hile ile ilgili yürütülen çalışmalar, hilenin maliyetinin, suistimal edilen işletmenin gelirinin, yaklaşık %5'i civarında olduğunu göstermektedir. Hilenin işletmelere verdiği ekonomik zararın yanı sıra itibar kaybına da sebep olduğu düşünüldüğünde ortaya çıkan sonuç hilenin günümüzde işletmelerin en önemli sorunu haline geldiğini doğrular niteliktedir.

Yapılan çalışmalar hileyi tamamen yok etmenin mümkün olmadığını göstermektedir. Fakat hileden kaynaklı zararı en aza indirmenin çeşitli yolları vardır. İşletmelerde hileye karşı kontroller geliştirmenin, hileden korunmanın en etkin yolu hile denetimidir. Hile denetimi son yıllarda ortaya çıkan bir alan olup, pasif bir yaklaşıma sahip olan geleneksel denetimin aksine proaktif bir yaklaşımı benimsemektedir. Proaktif yaklaşım ile işletmelerde herhangi bir iç kontrol zayıflığı ya da hile iddiası olmadığı halde hile ihtimalini göz önünde bulundurarak önleyici tedbirlerle hilenin maliyetini en aza indirmek mümkündür. Hilenin işletmelere verdiği zararın, ortaya çıkma süresiyle doğru orantılı olduğu göz önünde bulundurulduğunda proaktif yöntemin gerekliliği tartışılmaz boyuttadır. Ayrıca proaktif yaklaşımın diğer yöntemlere kıyasla caydırıcı olması işletmeler tarafından tercih edilmesi için bir başka nedendir.

Bu çalışmanın konusunu proaktif yaklaşımda denetim planının temelini oluşturan hile riski değerlendirme süreci oluşturmaktadır. Hile riski değerlendirme, işletmenin sahip olduğu olası hile risklerini tanımlayıp önem ve meydana gelme ihtimalleri bakımından değerlendirilmesi sürecidir (Pehlivanlı, 2011: 5). Çalışmanın uygulama bölümünde de Türkiye'de faaliyetini sürdüren merkezi Ankara'da olan bir şirket üzerinde hile riski değerlendirme süreci uygulanmıştır. Şirketin sahip olduğu riskli alanlar belirlenerek, henüz hile ortaya çıkmadan risklere verilecek karşılıklar

tasarlanmış hile olasılığını en aza indirmek amaçlanmıştır. Uygulama aşamasında şirketin faaliyet raporları, finansal tabloları ve bağımsız denetçi raporlarından faydalanılmıştır.

Bu çalışmanın amacı; hile ile mücadelenin en önemli adımı, hileyi hilekâr kadar iyi bilmektir düşüncesi ile hilenin anlaşılmasına katkı sağlamaktır. Bu amaca yönelik olarak hile kavramı, tanımı, unsurları anlatılmış maliyeti, yöntemleri ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir. Ayrıca hile ile mücadelede yeni bir metot olan proaktif yaklaşımın vaka çalışması üzerinde anlatılarak işletmelere sağladığı faydanın daha iyi anlaşılması amaçlanmıştır.

Hile ile ilgili araştırmalara bakacak olursak, uluslararası literatürde daha fazla çalışılmasına rağmen özellikle son yıllarda ülkemizde önemi kavranmış ve konuyla ilgili birçok çalışma ortaya koyulmuştur. Bu tez çalışmasında da ACFE, KPMG gibi uluslararası denetim firmalarının araştırmaları, raporları ele alınmıştır. Ayrıca hile konusunu kapsayan, kitaplar, tezler ve bilimsel dergilerde yayınlanmış makalelerden faydalanılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, hile genel olarak ele alınmış, hilenin çeşitli tanımlarına, türlerine ve unsurlarına yer verilmiştir, hilenin belirtilerinden (kırmızı bayraklar), maliyetinden, tespit yöntemlerinden bahsedilmiş hilekâr profili analiz edilmiş konuya dair raporlardan faydalanılmıştır.

İkinci bölümde denetim kavramına, unsurları, sınıflandırması ve süreci anlatılarak yer verilmiştir. Hile denetimine dair yaklaşımlar anlatılmıştır. Hile denetiminde proaktif yaklaşım üzerinde durulmuş hile riski değerlendirme süreci anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde konuya dair ortaya koyulmuş kaynaklar, tezler, akademik dergilerde yayınlanmış makaleler taranarak gerekli veriler sistemli bir biçimde toplanarak literatür çalışması hazırlanmıştır. Ayrıca teorik bölümde bahsedilen hile riski değerlendirme süreci vaka analizi (örnek olay) şeklinde açıklanmıştır.

Sonuç bölümünde ise çalışmanın teorik ve uygulama bölümünde elde edilen sonuçlara yer verilmiş ve vaka analizine konu olan işletmeye ve işletmenin bulunduğu sektöre yönelik önerilere değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

HİLE KAVRAMI

Hilenin tarihi insanlık kadar eski olup günümüzde hala işletmeleri büyük miktarda zarara uğratarak tehdit etmektedir (Pehlivanlı, 2011: 3). Hile kapsamı oldukça geniş, birçok farklı tanımına ulaşabileceğimiz bir kavramdır. Bu bölümde hile kavramı ayrıntılı bir biçimde incelenmiş ve hileye dair teorik bilgilere yer verilmiştir. Konuya dair önemli sayılan raporlardan faydalanılarak hileye genel bir bakış açısı getirilmiştir.

1.1. Hilenin Tanımı

Türk Dil Kurumu (TDK) hileyi, (Türk Dil Kurumu, 2018);

“Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” olarak tanımlar.

Hile çeşitli anlamlar içeren genel bir terimdir. Kişinin insani becerilerini kullanarak bir diğer kişi üzerinden, yarar sağlayacağı her türlü düzenlemedir. Aldatmaca, düzenbazlık, dolandırıcılık, kurnazlık, açığözlülük, dürüst olmama gibi yollarla birini aldatması hilenin genel içeriğidir.

Hile, kayırma, haksız menfaat sağlama, usulsüzlük, aldatma, rüşvet, sahtecilik, haraç alma, hırsızlık, komplo, zimmet gibi eylemleri açıklamakta ve kavramakta kullanılan bir anlam taşımaktadır (Bozkurt, 2009: 60).

Bir diğer hile tanımı da;

Bir çalışanın çalıştığı işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını, kötü niyetle uygunsuz bir şekilde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır. İnsanlığın ilk dönemlerinden beri var olan hile, günümüzde de işletmelerin büyük miktarda zararlarına ve hatta iflas etmelerine neden olan bir takım ahlaki olmayan eylemlerdir (Pehlivanlı, 2011: 3).

Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği (ACFE)’nin tanımı ise; Gizleme, aldatma ya da güveni ihlal etme şeklinde belirtilebilecek herhangi yasa dışı eylemdir (ACFE, 2016).

İşletmelerde büyük kayıplara yol açan hile eylemleri, gizleme ve güven ihlali şeklinde nitelendirilebilecek yasadışı bir eylemdir ve bu eylemler güç ya da şiddet kullanımına bağlı olmayıp kişiler ve örgütler tarafından yapılabilmektedir (Ataman ve Aydın, 2017: 2).

Hile ve hata sıklıkla karıştırılan kavramlardır. Aralarındaki en bariz fark ise kasıt unsurudur. Hile de menfaat söz konusuysen, hata dikkatsizlik ve ihmalden kaynaklanır. İkisinin de işletmelere zarar verdiği çok açıktır.

Hataları finansal tablolardaki kasti olmayan aksaklıklar ya da rakam ve açıklama eksiklikleri olarak açıklarken hileleri ise kasti aksaklıklar ya da rakam ve açıklama eksiklikleri olarak açıklayabiliriz (Altıntaş, 2010: 151).

Örnek olarak bir finansal tablonun hazırlanışı sırasında değerlerden birinin rakamsal olarak yanlış aktarılması kasıt unsuru içermediği için hata olarak kabul edilir. Fakat birinin kasıtlı olarak yanlış rakamları mali tablolara aktarıp, yatırımcıları yanlış yönlendirmesi hile olarak değerlendirilir (Çalış ve Çatıkkaş, 2010: 147).

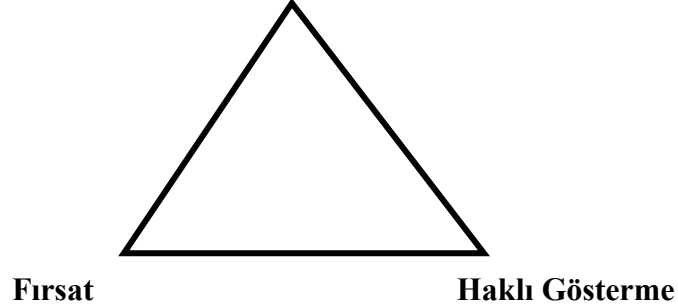
1.2. Hile Üçgeni

Hile üçgeni teorisi, hile vakalarının nedenlerini inceleyen bir kanıdır (Khasanah, 2017: 82). Adli muhasebe araştırmacıları ve uygulayıcıları, hile denetçileri ve finansal suç araştırmacıları, onlarca yıldır hile araştırmalarının dayanağı olan “Hile Üçgeni” ne oldukça aşinadır. 1953 yılında Cressey tarafından geliştirilen ve daha sonra başkaları tarafından “Hile Üçgeni” olarak adlandırılan hile üçgenin üç unsuru baskı, fırsat ve haklı göstermedir (Huber, 2017: 30).

Bir hile tanımı kabul edildikten sonra, hile üçgeni hile denetim planına dahil edilmelidir. Bu nedenle, hile teorisi hile üçgeninin anlaşılmasını içerir. Hile üçgeni genellikle hile riskini tanımlama ve değerlendirme sürecinin bir parçası olarak kabul edilir (Vona, 2008: 12).

Şekil 1.1’de hile üçgeni üzerinde, hilenin temel özellikleri olan, özenti/baskılar (pressures), fırsatlar (opportunity), ve haklı gösterme (rationaization) gösterilmektedir (Pehlivanlı, 2011: 3).

Şekil 1.1. Hile Üçgeni

Özenti/Baskılar

Kaynak: Pehlivanlı, 2011: 3

Bu üç unsurdan herhangi birinin varlığı, hilenin meydana gelmesine neden olabilmektedir. Hile oluştuktan sonra ortaya çıkarmak yerine, henüz oluşmadan tespit edip önlemek hem daha alıkcı hem daha ekonomiktir (Dumanoğlu, 2005: 352). İşletmelerde hilenin nasıl meydana geldiğini anlamanın yolu bu unsurları incelenmekten geçer (Terzi, 2012a: 31).

1.2.1. Özenti/Baskılar

Bireysel faktörler ve işletme içi şartlardan kaynaklanabilecek özenti ve baskılar hileli işlemlere neden olabilmektedir. İşletmeden kaynaklı nedenlere hedeflerin yüksekliği örnek gösterilirken, bireysel faktörlere; aşırı borçlanma, kötü alışkanlıkların, bağımlılıkların getirdiği baskılar, örnek verilebilir (Pehlivanlı, 2011: 4). Tutturulması oldukça zor hedefler karşılığında yüksek primlerin taahhüt edilmesi, çalışanları hile yapmaya teşvik edebilir (KGK, 2018: 23).

Hileli işlemlerin yapılmasına neden olan baskı unsuru finansal olan ve finansal olmayan olarak sınıflandırılabilir. İşletmelerin belirledikleri kar hedefleri, işletme ortaklarının beklentileri, performans odaklı ücretlendirme finansal unsurlarken, işletme çalışanlarının sosyal statülerini arttırma isteği ise finansal olmayan diğer bir baskı unsurudur (Yazıcı, 2018: 847).

Özenti ve baskı nedeniyle meydana gelen hileli işlemlerin önüne, hedeflerin ulaşılabilirliğini arttırarak ve personele uygulanan psikometrik testlerle geçilebilir (Pehlivanlı, 2011: 4).

1.2.2. Fırsat

Bahsedilen üç temel özellik içerisinde işletme yönetimini ve sahiplerini en çok ilgilendiren unsur fırsattır. Diğer iki unsura doğrudan müdahale edilemezken, fırsat unsurunun önüne geçmek mümkündür (Bozkurt, 2009: 117). Kişiler fırsat unsuru meydana geldiğinde, yakalanmayacağı ya da yakalansa bile cezadan bir şekilde kurtulacağı düşüncesi ile suça yönelmektedir (Yazıcı, 2018: 847). İşletme yönetimi suistimali önlemek ve tespit etmek için uygun önlemleri almadıkları anda, en güvenilir çalışanların bile sahtekârlık yapmalarına fırsat yaratırlar (Azam, 2018: 55). İşletmelerde hilenin önünü açabilecek fırsatların azalması, hile olasılığını düşürecek dolayısıyla hilenin yol açtığı zararları azaltacaktır (Bozkurt, 2009: 117).

İşletmede kontrol çevresinin etkin olmaması fırsat unsurunu meydana getirip hile yapmanın yolunu açabilir (KGK, 2018: 24). İç kontrol yapısı veya sistemini geliştirmek fırsat ihtimalini azaltmanın en önemli yollarından biridir. İç kontrol yapısı hem hilenin önlenmesi, hem de meydana gelen hilenin ortaya çıkartılmasında önemli rol oynar.

İç kontrol yapısı, küçük ölçekli işletmelerde, işletme sahiplerinin çalışan faaliyetlerini denetlemesi şeklinde olabileceği gibi, büyük ölçekli işletmelerde denetim komisyonu çalışmaları, iç denetim faaliyetleri şeklinde de olabilir. Buradaki husus hileye teşebbüs durumunda bu girişimi saptayabilecek bir başka çalışan ya da bölümün olmasıdır (Alıcı ve Türedi, 2014: 127).

1.2.3. Haklı Gösterme

Haklı gösterme; çalışanların emeklerinin karşılığını alamama hissiyatı ya da yükselme beklentilerinin karşılanmaması gibi sebeplerle usulsüz işlemlerde kendilerini haklı görme duygusudur. İşletme içi adaletin oluşturulması ve her kademe çalışanlarda etik kurallara uyumun artması usulsüz işlemlerde haklı görme meylini azaltacaktır (Pehlivanlı, 2011: 4).

Hilekârlar, çok çalışıyorum ve daha fazlasını hak ediyorum, bunu yapan yalnızca ben değilim, bu benim tek çarem, yaptığım şeyin kimseye zararı yok gibi telkinler ile ilk önce kendisini ikna ederek suçu rasyonelleştirirler (Yazıcı, 2018: 847).

Bazı bireylerin etik değerleri onların bile isteye hileli davranışlar sergilemesine müsaade edebilir. Öte yandan kendisinden bu tür davranışlar beklenmeyen, dürüst olarak nitelendirilen bireylerin bile yeterli baskı altında kaldıklarında usulsüzlüklere yönelmesi söz konusu olabilir (Doğan ve Kayakıran, 2017: 172).

Anlaşıldığı üzere çeşitli baskılara maruz kalan bireyler, işletme içerisindeki çeşitli yetersizliklerden faydalanarak elde ettikleri fırsatları usulsüz bir şekilde kendi çıkarlarına kullanmaktadırlar ve suçluluk duygularını yok etmek için kendilerince haklı sebepler öne sürmektedirler (Gönen ve Rasgen, 2016: 95).

1.3. Hile Karosu

“Hile üçgeni” kişiyi hileye iten nedenleri üç unsurla açıklamıştır. Bu unsurlar baskı, fırsat, haklı gösterme olarak sınıflandırılmıştır. Fakat David T. Wolfe ve Dana R. Hermanson 2004 yılında, bu üç unsurun bir arada olmasının her zaman hileyi meydana getirmek için yeterli olmayacağını, çoğunlukla göz ardı edilen fakat hilenin ortaya çıkmasına neden olan bir unsur daha olduğunu ortaya koymuşlardır. Bu dördüncü unsur kişinin doğasında var olan ya da sonradan geliştirdiği becerileri yani “yetkinlikleri” dir. Hile üçgeninin hile karosuna dönüşmesi yetkinliklerin bu üç unsura eklenmesi ile gerçekleşir (Mengi, 2012: 113).

Bu teori, hileyi hafifletmenin anahtarını, baskı ve haklı görme dışında fırsat ve yetkinlik kombinasyonu ile ortaya çıkan belli bir duruma odaklanmak olarak açıklar (Achmad vd., 2018: 253).

1.4. Hile Grupları

İşletme odaklı yapılan hileler, çalışan hileleri, müşteri hileleri, yatırım hileleri, yönetim hileleri, satıcı hileleri şeklinde beş ana grup halinde sınıflandırılırlar. Tablo 1.1.’de hile grupları ayrıntılı şekilde gösterilmiştir. Genel olarak işletmelerin karşı karşıya kalması muhtemel hile türlerini kapsamaması nedeniyle, önemli bir sınıflandırma olarak kabul edilmektedir (Bozkurt, 2009: 64).

Tablo 1.1. Hile Grupları

Hile Türü	Kurban	Hileyi Yapan	Açıklama
Çalışan Hileleri	İşveren	Çalışanlar	Çalışan hırsızlık yapar.
Yönetim Hileleri	Finansal Tablo İlgilileri	Tepe Yöneticileri	Finansal tablolar olduğundan farklı gösterilir.
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırıma para yatırılır.
Satıcı Hileleri	Alım Yapan İşletmeler	Satıcılar	Fiyatlar şişirilir, sevk olmadan para alınır.
Müşteri Hileleri	Satış Yapan İşletmeler	Müşteriler	Satıcı aldatılır.

Kaynak: Bozkurt, 2011: 65

1.4.1. Çalışan Hileleri

Çalışan hileleri, zimmet yoluyla hırsızlık ya da mesleki hileler olarak da adlandırılmaktadır. Yaygın olarak bir çalışanın, işletmenin sahip olduğu değerlere el koyarak ya da yasa dışı yollarla işvereni dolandırmadır. Çalışan hilelerini doğrudan ve dolaylı olarak ikiye ayırabiliriz.

Doğrudan yapılan hileler, çalışanın şirketten nakit para, demirbaş vb. varlıkları çalması şeklinde gerçekleşir. Bu işlemi paravan şirket olarak da yapabilmektedir. Doğrudan hilelerde aracı yoktur. Çalınan varlık direkt çalışanın cebine girmektedir.

Dolaylı hilelerde ise arada bir aracı bulunmaktadır. Çalışan işletmedeki konumundan faydalanarak çıkar sağlamaktadır. İlgili satıcı veya alıcılara yarar sağlayarak onlardan rüşvet almaktadır. Bu suretle malı olduğundan daha yüksek fiyatla almakta, eksik teslim edilmekte veyahut hiç almamaktadır. Müşterilere ise malı olduğundan düşük fiyatla satıp, fazla mal teslimatı yapılmaktadır. Dolaylı hilelerde çalışan üçüncü kişilerden fayda sağlayıp, sağlanan bu faydayı işletmeye sonradan ödetmektedir (Bozkurt, 2011: 65).

Çalışanların yaptığı suistimaller, hileye maruz kalan işletmenin itibarını etkilediği gibi çalışanların ahlakını da bozduğu için üzerinde durulması gereken bir hile türüdür (Ghani vd. , 2017: 79).

1.4.2. Yönetim Hileleri

Yönetim hileleri işletme içerisinde yapılan en önemli hile türlerinden biridir. “Hileli finansal raporlama” şeklinde de adlandırılabilir. Bu tür hileler oldukça büyük zararlara yol açar. Yönetim hileleri çoğunlukla tepe yöneticileri tarafından yapılır. İşletmenin finansal tablolarıyla oynanması ya da değiştirmesi şeklinde gerçekleştirilir (Bozkurt, 2011: 65).

Yönetim eliyle yapılan yalnızca yöneticilere ya da işletme sahiplerine üstünlük sağlayan bunun yanı sıra üçüncü kişileri zarara uğratacak düzenlemeleri işletmeyi bulunduğu durumdan daha iyi gösterebilecek düzenlemeler ve işletmeyi bulunduğu durumdan daha kötü gösterebilecek düzenlemeler olarak iki gruba ayırabiliriz.

İşletme yöneticileri vergi kaçırma amacıyla ciroyu saklayarak, stoklar üzerinde bir takım oynamalar yaparak, giderleri gerçeği yansıtmayacak şekilde kaydedip düşük göstererek işletmeyi bulunduğu durumdan daha kötü gösterirler. Halka açık işletmelerde ise yöneticiler, piyasa değerini arttırmak ve işletmeye itibar kazandırarak kolay ve düşük maliyetli kredi sağlayabilmek amacıyla hileli yöntemlerle işletmeyi bulunduğu durumdan daha iyi gösterirler (Ertikin, 2017: 76).

1.4.3. Yatırım Hileleri

Hilekârların, yatırımcıları aslında var olmayan yatırımlara para yatırılması için ikna etmesi ile ortaya çıkan hileler yatırım hilesi olarak ifade edilir (Özeroğlu, 2014: 187).

Yatırım hileleri deyince ilk akla gelen örnek Charles Ponzi olayıdır. Olayın kahramanı Ponzi, 1920’lerin başlarında yatırımcılara yüksek faizler vadederek para toplamaya başlamıştır. Fakat söz verdiği yatırımları yapmamıştır, aslında ortada bir işletme, ürün veya finansal düzenleme yoktur. Bu arada, yatırımcıların haberi olmadan, daha sonraki yatırımcılardan toplanan parayı, önceki yatırımcılara söz verilen getiriye ödemek, pazarlama maliyetlerini karşılamak ve cömert bir yaşam tarzını karşılamak için kullanmıştır. Ponzi, bu yolla kendisine güvenip, yatırım yapan birçok yatırımcıyı dolandırıp hile literatürüne geçmiştir (Frankel, 2012: 4).

Maalesef ülkemizde son yıllarda yatırım hilelerine sıkça rastlanmaktadır. Bu hile türü yatırımcının tüm mal varlığını aniden kaybetmesine neden olabilir. Bu nedenle oldukça tehlikelidir.

1.4.4. Satıcı Hileleri

Satıcı hileleri, ya salt işletmenin mal veya hizmet satın aldığı kişiler tarafından ya da işletme çalışanları ile ortaklaşa gerçekleştirdikleri hilelerdir. Yalnız satıcı işletme tarafından gerçekleştirilen hileler de, alım satım konu olan malın düşük kalitede olması, eksik teslim edilmesi ya da hiç teslim edilmemesi şeklinde gerçekleşebilir. Satıcı işletme gönderilmemiş mallar için fatura düzenleyerek, satışı gerçekleştirilen malın fiyatını olduğundan yüksek göstererek yapılabilir. Hile, satıcı ile alıcı işletme tarafından ortaklaşa yapılıyor ise işletme çalışanın rüşvet alması söz konusudur. İşletme çalışanı aldığı rüşvet sayesinde yüksek miktarda fatura kabul edip, işletmeye olağandan fazla iş verebilmektedir (Doğan ve Kayakıran, 2017: 174).

1.4.5. Müşteri Hileleri

Müşteri hileleri, müşteriler tarafından ‘Tüketici Kanunu’nun bile isteye yanlış yorumlanarak, işletmelerin suistimal edilmeye çalışılmasıdır (Özeroğlu, 2014: 186). Müşteri hilelerinde “tüketici kanunu” bilinçli olarak yanlış yorumlanarak işletmeler istismar edilmeye çalışılır. Müşterilerin satış yapan işletmeler aleyhine davranarak, olağan şartlarda elde edemeyeceği avantajları işletmeleri aldatarak elde etmesidir. Malı ödemesini yapmadan almak, düşük fiyatla almak gibi örneklendirilebilir.

1.5. Hilenin Belirtileri (Kırmızı Bayraklar)

Hileli işlemlerin gerçekleşmiş olabileceğine ya da gerçekleşeceğine dair ipuçları veren hile belirtilerini ‘kırmızı bayraklar’ olarak da ifade edilebilir. Hile belirtileri analizi, işletmenin örgüt yapısı, işletme faaliyetlerinin yürütülme tarzı ve işletme kültürünün analiz edilmesine dayanmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 36). Yaygın olarak yönetimle ilgili hile belirtileri dört başlıkta incelenmiştir (Bozkurt, 2009:132):

Faaliyetlerin Yürütülmesi İle İlgili Anormallikler; Finansal tablo verilerindeki tutarsızlıklar, satışlardaki normal olmayan rakamlar, alacak tahsili sürecindeki sıkıntılar, firmanın özkaynak yapısındaki yetersizlikler, piyasada kötü namla

tanınmak, kriz ortamında faaliyetlerin sürdürülmesi faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili anormalliklere örnek verilebilir.

Yönetimle İlgili Anormallikler; Yöneticilerin şahsi borçlarının fazla olması, dürüst olmayan yönetim, yönetici davranışlarında yıllarca izin kullanmama gibi dikkat çeken hareketler, yönetim kadrosunda liyakatin azalması, kumar gibi kötü alışkanlık sahibi olan yöneticilerin varlığı, yönetimle ilgili hile riskini ortaya koyan belirtilerdir.

Örgüt Yapısı İle İlgili Anormallikler; İşletme yapısındaki karmaşıklık, yönetimin çok baskıcı olması, üst düzeyde normal karşılanmayacak işlemler (özellikle yıllonlarında), zayıf örgüt kültürü, etkisiz iç denetim yapısı, tepe yönetiminde sürekli değişiklik örgüt yapısı ile ilgili belirtilerdir.

Üçüncü Kişiler İle İlgili Anormallikler; Aynı anda çok sayıda farklı banka ile iş yürütme, kamu kurum ve kuruluşları ile sorun yaşama, sürekli bağımsız denetçi değişimi, denetçilere bilgi akışı sağlamada yaşanan isteksizlikler, ciddi hukuki dava süreçleri içinde bulunma üçüncü kişilerle ilgili anormalliklere verilebilecek örneklerdir.

1.6. ACFE 2018 Hile Raporu

ACFE ilki 1996'da olmak üzere, 2002 den itibaren her iki yılda bir 'İş Suistimali ve İstismar Üzerine Uluslara Rapor' yayınlamıştır. Sertifikalı Suistimal İnceleme Uzmanları (CFE'ler) tarafından hazırlanan rapor, hilenin maliyetini, hilenin nasıl gerçekleştiğini, nasıl tespit edildiğini açıkladığı için oldukça önemli bir çalışmadır. 2018 de yayınlanan rapor, dünyadaki en kapsamlı ve en çok alıntı yapılan mesleki hile kaynağıdır. Bu bölümde ACFE'nin yayınladığı "Report to the Nations 2018" den edinilen bilgilerden faydalanılmıştır.

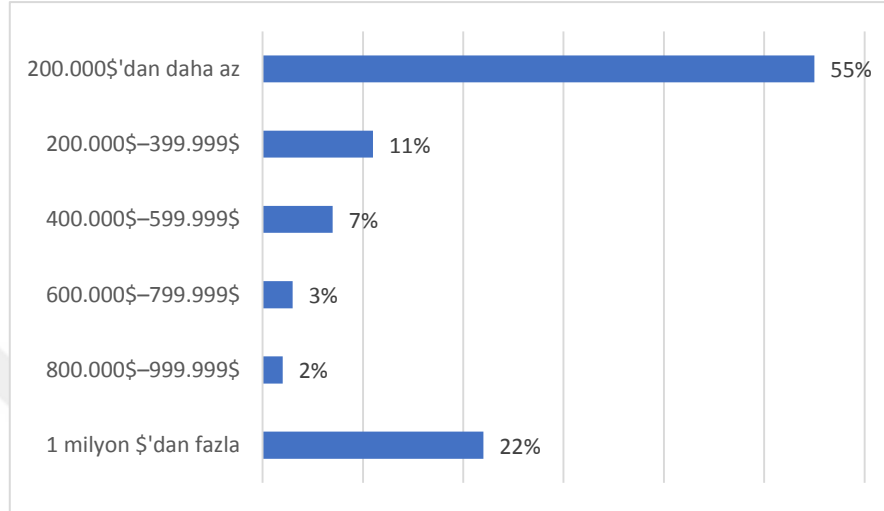
1.6.1. Hilenin Maliyeti

Bu raporda; 125 ülkeden, 23 ana endüstri kategorisi dahil, 2.690 gerçek mesleki dolandırıcılık vakası incelenmiştir.

Rapordan elde edilen verilere göre, incelenen vakalarda meydana gelen toplam zarar 7.1 milyar dolar iken, ortalama olarak 130.000 dolar kayıp yaşanmıştır.

Şekil 1.2. vakaların kayıp dağılımını göstermektedir. İncelenen vakaların % 55'i 200.000 ABD dolarından daha az finansal hasara yol açarken, beşte birinden fazlası en az 1 milyon ABD doları zarar etmiştir (ACFE, 2018).

Tablo 1.2. Hilenin Maliyeti



Kaynak: ACFE, Report to the Nations, 2018.

Raporda hilenin maliyeti suistimale uğrayan şirketlerin faaliyetlerini sürdürdükleri endüstri kollarına göre de değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucuna göre en fazla vaka sayıları Bankacılık ve Finans Hizmetleri ve İmalat sektörlerinde görülürken çalışmamızın uygulama kısmına konu olan şirketin faaliyetini sürdürdüğü Enerji sektöründe ise toplam 94 vaka görülmüş olup ortalama 300000 ABD doları kayıp meydana gelmiştir. Tablo 1.3'de rapora konu olan diğer endüstri kolları, vaka sayıları ve ortalama kayıpları ile birlikte verilmiştir. Gerek endüstri kolları hakkında genel bilgi edinmek açısından gerek kıyaslamaya konu olması açısından önemli görülen bir değerlendirmedir (ACFE, 2018). Küresel dolandırıcılığın gerçek maliyeti, özellikle skandalın ardından itibar zararı ve iş kaybı gibi dolaylı maliyetleri hesaba katıldığında büyük olasılıkla görünen maliyetten daha yüksek olacaktır.

Tablo 1.3. Hilenin Endüstri Bazında Değerlendirilmesi

Sektör	Vaka Sayısı	Maliyeti (\$)
Bankacılık ve Finansal Hizmetler	366	110000
İmalat	212	240000
Hükümet ve Kamu Yönetimi	201	125000
Sağlık	158	100000
Perakende	108	50000
Sigorta	101	153000
Eğitim	97	68000
Enerji	94	300000
İnşaat	90	227000
Diğer	84	70000
Nakliye ve Depolama	83	140000
Yemek Servisi ve Ağırlama	76	90000
Teknoloji	68	150000
Dini, Hayırsever veya Sosyal Hizmetler	60	90000
Hizmetler (Profesyonel)	58	258000
Sanat, Eğlence ve Rekreasyon	51	88000

Kaynak: ACFE, Report to the Nations, 2018.

1.6.2. Hilenin Yöntemleri

Bu raporun amaçlarından biri hilekarların yöntemlerini incelemektir. Raporla mesleki suistimal üç ana kategoride incelenmiştir. Bunlar ‘varlıkların kötüye kullanımı’, ‘yolsuzluk’, ‘hileli finansal raporlama’dır (ACFE, 2018);

Varlıkların Kötüye Kullanımı; Varlıkların kötüye kullanımı, mesleki suistimal yöntemleri arasında en yaygın olanıdır. Rapordaki vakaların % 89’unda meydana gelmiştir. Aynı zamanda en düşük maliyetli olanıdır ve ortalama 114.000 dolar kayba neden olmuştur.

Yolsuzluk; Yolsuzluk planları bir sonraki en yaygın mesleki suistimal biçimidir. Raporla göre vakaların % 38’ini içermektedir. Mağdur kuruluşlara ortalama 250.000 dolar kaybettirmiştir. Yolsuzluk, rüşvet, haraç, olağan olmayan hediyeler, çıkar çatışmaları olarak dört alt başlığa ayrılmaktadır (Ataman ve Aydın, 2017: 5).

Hileli Finansal Raporlama; Hileli finansal raporlama, finansal tablo kullanıcılarının işletmeye dair görüşlerini etkilemek amacıyla kasti olarak gerçekleştirilen eylemlerdir. Finansal tablolarda bazı tutar ve açıklamalara yer verilmemesini de kapsar. Hileli finansal raporlama piyasa beklentileri karşılamaya yönelik baskı nedeniyle veya performansa dayalı ücreti arttırma isteği ile finansal tabloların yanlış sunulması, vergiyi asgari seviyeye indirme amacıyla kazancı az gösterme, banka finansmanını garanti altına alma amacıyla kazancı çok gösterme şeklinde olabilir (KGK, 2018: 17). Hileli finansal raporlama en az görülen fakat en pahalıya mal olan mesleki suistimal yöntemidir. Rapordaki verilere göre davaların % 10'unda meydana gelmiştir ve ortalama 800.000 dolar kayba neden olmuştur.

1.6.3. Hilenin Tespiti

Mesleki suistimallerin tespit yöntemlerini anlamak, etkili önleme stratejileri uygulamak için kritik öneme sahiptir. Raporda anket katılımcılarının verdiği bilgilerden faydalanılmıştır. Anket katılımcılarından, araştırdıkları suistimalleri başlangıçta nasıl algıladıklarını bildirmişlerdir. Bu veriler aynı zamanda kurumların pasif olmaktan ziyade proaktif yöntemlerle hileyi tespit etmek için nasıl adımlar atabileceğini göstermektedir (ACFE, 2018).

Raporda yer alan bilgilere göre tespit yöntemlerinde en üst sırada 'ihbar' yöntemi bulunmaktadır. Hileyi algılamamanın en yaygın yöntemi ihbar olduğundan, raporda ihbar kaynakları incelenmiştir. Rapora göre ihbarların %53'ü hile mağduru kuruluşların çalışanlarından gelirken %32'si kuruluş dışındaki kişiler tarafından (müşteriler, satıcılar ve rakipler) yapılmıştır. İhbarların %14'ü ise isimsiz kaynaklardan elde edilmiştir (ACFE, 2018). En yaygın diğer iki tespit yolunun ise sırasıyla 'iç denetim' ve 'yönetim teftişi' olduğu görülmektedir. Bu bulgu şaşırtıcı değildir, çünkü bu üç yöntem 2010'dan beri raporun her baskısında mesleki suistimali tespit etmenin en yaygın yöntemleri olmuştur. Bu üç tespit yöntemi mevcut raporda vakaların % 68'i oluşturmaktadır. Tablo 1.4'te diğer tespit yöntemlerine yer verilmiştir.

Tablo 1.4. Hilenin Tespit Yöntemleri

Tespit Yöntemi	2018 (%)
İhbar	40
İç Denetim	15
Yönetim Teftişi	13
Kazayla	7
Diğer	6
Hesap Mutabakatları	5
Belge İncelemesi	4
Dış Denetim	4

Kaynak : ACFE, Report to the Nations, 2018.

1.7. Hile Yapanların Özellikleri

Hilekâr işletmede dürüst ve çalışkan olarak bilinen, bu özellikleri sayesinde işletmede hareket alanına sahip çalışandır. Hareket özgürlüğünü elde eden çalışan, muhasebe sistemine hakim ve sistemin açıklarını bilen hilekar harekete geçmek için uygun zamanın gelmesini bekler (Pehlivanlı, 2011: 21).

Denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri sunan KPMG ‘Bir Suistimalcinin Profili’ raporunu hazırlamıştır. Aralarında Türkiye’nin de bulunduğu 81 ülkeden, 750 farklı suistimalci profili incelenmiştir. Rapora göre tipik bir suistimalcinin özellikleri (KPMG, 2016);

- Yaş grubu olarak 36-55 yaşları arasında (araştırmaya konu olan hilekârların %69’u)
- Çoğunlukla erkek (%79), fakat kadınların oranı 2010 yılında %13 iken %17’ye yükseldi.
- Mağdur edilen şirket içerisinde (%65)
- Üst düzey yönetici ya da genel müdür konumunda (%34)
- Şirkette çalışma süresi 6 seneden fazla (%38)
- Zorba biri olarak tanımlanıyor (%18) ve cana yakın olarak görülme oranı görülmeme oranının 3 katı
- Kendilerini işletme içerisinde saygınlığı olan kişiler olarak tanımlıyorlar.

- Başkalarıyla işbirliği yapmış olma olasılığı yüksek (2013 anketindeki %70 oranından hafif bir düşüşle suistimallerin %62'si)
- Şahsi kazanım elde etme (%60), hırs (%36) ve “yapabilirim” duygusuyla (%27) motive oluyor.



İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE HİLE DENETİMİ

Denetim, bağımsız bir uzman tarafından, bir ekonomik dönem ya da birime ait verilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırma, bu konuda gerekli kanıtları toplayıp, değerlendirerek rapor sunma sürecidir (Bozkurt, 2012: 23). Hile denetimi ise standart denetim yöntemlerinin hukuki sorgulama teknikleri ile birleştiği yeni bir alandır (Emir, 2008: 110). Bu bölümde denetim kavramı tanımlanmış, yeni bir denetim tekniği olan hile denetimi incelenmiş ve hile denetimi yaklaşımları anlatılarak özel olarak proaktif yaklaşım üzerinde durulmuştur. Uygulama bölümüne konu olan hile riski değerlendirme süreci ayrıntılı bir biçimde anlatılmıştır.

2.1. Denetim

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanmış olan 'Bağımsız Denetim Yönetmeliğine' göre finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, doğruluğu ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda, denetim standartlarına uygun olarak bağımsız denetim tekniklerini uygulamak suretiyle kayıt, defter ve belgeler üzerinden denetlenip değerlendirilerek rapora aktarılması sürecidir. Bağımsız denetimde güvence sağlayacak uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amaçlanır (SMMM, 2018: 3).

İşletme içerisinde fark edilmesi güç olan eksikliklere çözüm bulunması, müşterilerle olan ilişkilerin geliştirilmesi ve işletmelerin en temel amaçlarından olan karlılığın artırılması için denetim kavramı önemli bir araçtır. Sürekli aynı işi yapan işletme çalışanlarında oluşan işletme körlüğü, çalışanların işletme içerisinde meydana gelen sorunları tanımlayıp çözme konusundaki yetersizliğine yol açacaktır. Denetim dışarıdan bakan gözlerle işletme körlüğüne çözüm bulması bakımından da önemli kabul edilmiştir (Sabuncu, 2017: 163).

Denetim, doğru bir şekilde yerine getirildiğinde işletmeler açısından önemli bir fonksiyon olacağı gibi yanlış yapıldığında büyük zararlara yol açabilmektedir (Bozkurt, 2013: 57). Denetime tabi konuların önceden belirlenmiş kıstaslara uyup

uymadığı konusunda güvence sağlayacak görüş oluşturmak denetimin temel amacıdır (SMMM, 2018: 18). Denetim sistemi karşılamayı amaçladığı diğer ihtiyaçlardan bazıları da şöyle sıralanabilir (Erdoğan, 2002: 54) :

- İşletmenin finansal durumu ile ilgili gereken bilgiyi sağlamak
- Yatırım konusunda karar vericilere veri sağlamak
- İşletmenin vergi yükümlülüğü hakkında bilgi vermek
- Bölgesel, ulusal, sektörel planlama bakımından işletmeye dair göstergeler sunmak

2.2. Denetimin Unsurları

Yukarıda yapılan tanımlarda dikkat çeken kavramları maddeler halinde açıklayarak tanımları destekleyebiliriz.

Denetim, Ekonomik Bir Birim veya Döneme Ait Bilgilere Uygulanır: Denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi denetim çalışmasının temelidir. Bu nedenle her denetim çalışmasında denetimin gerçekleşeceği dönem ve uygulama alanı net olarak belirlenmelidir. Denetim alanı genellikle, bir işletme ya da onun birimlerinden birisi olabilir. Denetim dönemi ise denetimin hangi sınırlı süreyi kapsadığıdır. Denetim süresinin başı ve sonu belli olmalıdır. Genelde 1 yıl tercih edilirken, 2 yıllık, 3 aylık periyotlarda olabilir (Bozkurt, 2012: 23).

Önceden Belirlenmiş Ölçütlere Dayanır: Denetçinin bilgileri değerlendireceği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları (GKGMI) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS)'ler ölçüt olarak kabul edilir. İşletmeler finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarken ekonomik faaliyetini sürdürdükleri çevreleri veya yönetim amaçlarını göz önünde bulundurlar. Denetimde uygulanacak Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) denetimin amacına göre değişmektedir (Alagöz vd. , 2011: 6).

Denetim Gerekli Kanıtları Toplama ve Değerlendirme Esasına Dayanır: Denetim çalışmaları neticesinde tutarlı bir sonuca ulaşabilmenin esas koşulu uygun ve yeterli miktarda kanıt elde etmektir. Denetim gereken kanıtların toplanıp değerlendirilmesi çalışmasıdır (SMMM, 2018: 4).

Denetim Tarafsız ve Bağımsız Olmalıdır: Finansal tablo okuyucuları güvenilir ve yansız bakış açısına ihtiyaç duydukları için bağımsız denetçi raporu isterler. Denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin bağımsızlığına duydukları güven denetimin değerini belirler (Alagöz vd. , 2011: 6).

Denetim Sürecinin Son Aşamasında Elde Edilen Görüşün Bilgi Kullanıcılarına İletilmesi Amacıyla Bir Rapor Düzenlenir: Bilgi kullanıcıları ve işletme ilgilileri (SMMM, 2018: 4):

- İşletme Yönetimi
- İşletme Ortakları
- Yatırımcılar
- Yabancı Kaynak Sağlayanlar
- Çalışanlar ve Kuruluşları
- Danışmanlık Kuruluşları
- İşletme İle Ticari Bağlı Olanlar
- Kamu Kurum ve Kuruluşları
- Kamuoyu

2.3. Denetimin Sınıflandırılması

Denetim çeşitli kaynaklarda farklı şekillerde sınıflandırılmıştır. İşletme ilgilileri ilgi alanlarına göre genellikle üç farklı alanda denetim çalışması yapmaktadır. Bunu esas alarak denetimi ‘Finansal Tablolar Denetimi’, Uygunluk Denetimi’ ve ‘Faaliyet Denetimi’ olarak sınıflandırıp, inceleyebiliriz. .

2.3.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetiminin kapsadığı temel özellikler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2012: 28).

- Finansal tablolar denetiminde temel amaç denetime konu olan tablolara güvenilirlik kazandırmaktır.
- Finansal tablo denetimini gerçekleştiren denetçi, denetlediği kurumdan bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Denetçi, saptadığı hatalar üzerinde tek tek durmaksızın finansal tablo hakkında genel bir görüş oluşturmaktadır.

- Denetçi, finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili görüşüne rasyonel bir dayanak sunmalıdır. Yine de bu durum, mali tablo %100 güvenilir demek değildir.

2.3.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı denetlenen işletmenin faaliyetlerinin, yasalara, ilgili yönetmeliklere, uygun olup olmadığını belirlemektir. İşletmelerin faaliyetlerinin ya da işlemlerinin, belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılır. Bu tür denetimde işletme tepe yönetimi ya da kamu kuruluşları gibi belirli bir otoritenin ortaya koyduğu kurallara uygunluk denetlenir (Alagöz vd. 2011: 8).

Uygunluk denetimine, işlemlerin SGK müfettişleri tarafından sosyal güvenlik mevzuatına uyup uymadığının denetimini veya iç denetçilerin iç kontrol sistemini göz önünde bulundurarak faaliyetleri incelemesini örnek gösterebiliriz (Özyer, 2014: 2).

2.3.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetiminin amacı genel olarak işletmenin faaliyetlerinde etkin ve etken olup olmadığını ortaya koymaktır. Etkenlik işletmenin hedeflerine ulaşmadaki başarısını ölçmeye yaramaktadır. Etkenlik ise işletmenin amaçlarına ulaşırken faydalandığı kaynakları ne kadar verimli değerlendirdiğini ölçmektedir (Bozkurt, 2012: 29). Tanımlardan görüldüğü üzere faaliyet denetimi diğer denetim türlerine kıyasla daha karmaşık ve kapsamlı olan denetim türüdür.

“Denetimi denetçinin denetlenen kurum ya da kuruluşla ilişkisi açısından ise iç denetim ve dış denetim şeklinde sınıflandırabiliriz. Denetim kurum ya da kuruluşun bünyesinde çalışan denetim personeli tarafından yapılıyorsa iç denetim, kendi personeli olmayan kişiler tarafından yapılıyorsa dış denetim olarak tanımlanabilir” (Bozkurt, 2013: 59).

2.4. Denetçi Tanımı ve Türleri

Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyimini kullanarak denetim faaliyetlerini sürdüren, gereken ahlaki değere sahip, bağımsız ve yansız davranan ve çalışmalarında yeterli özveriye gösteren kişidir (Bozkurt, 2012: 31). Denetçiler

yaptıkları denetim çalışmalarının konumu ve içeriği göz önünde bulundurularak genelde üç sınıfta incelenirler. Bunlar, ‘Bağımsız Denetçiler’, ‘İç Denetçiler’ ve ‘Kamu Denetçileri’dir (Bozkurt, 2012: 31).

2.4.2. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçi, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre bağımsız denetim yapmak üzere, yeminli mali müşavirlik veya serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatına sahip meslek mensupları içinden seçilmiş, kurum tarafından yetkilendirilen kişidir (SMMM, 2018: 16).

2.4.3. İç Denetçiler

İç denetçiler, işletme bünyesinde bulunan, işletmenin daimi çalışanı olarak denetim faaliyetini yürüten kişilerdir. İşletme tepe yönetiminin talepleri doğrultusunda denetim hizmeti vermek iç denetçilerin esas amacıdır (Bozkurt, 2012: 33).

2.4.4. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, denetimi devlet adına yapan, çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarının denetim(teftiş) biriminde çalışan ve bağlı olduğu kurum ve kuruluşa denetim raporu sunmakla görevli olan kişilerdir. Sayıştay denetçisi, maliye müfettişi gibi örneklendirebiliriz (Alagöz vd, 2011: 10).

2.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilen “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) küçük güncellemelerle günümüze kadar gelmiştir. AICPA açıklayıcı tebliğ olarak kabul edilebilecek raporlar yayınlamaya denetçilere kolaylık sağlamayı amaçlamaktadır. Bu raporlara ‘Denetim Standartları Beyanları (SAS)’ adı verilmektedir. Günümüzde denetim uygulamalarının temelini oluşturan bu raporların sayısı 80den fazladır” (Bozkurt, 2012: 36). GKGDS toplamda on adet olup, şu üç başlık altında toplanır (Alagöz vd. , 2011:13).

- Genel Standartlar
- Çalışma Alanı Standartları
- Raporlama Standartları

Tablo 2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	Çalışma Sahası Standartları	Raporlama Standartları
<ul style="list-style-type: none"> • Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı • Bağımsız Davranma Standardı • Mesleki Özen ve Titizlik Standardı 	<ul style="list-style-type: none"> • Planlama ve Gözetim Standardı • İç Kontrolün İncelenmesi Standardı • Kanıt Toplama Standardı 	<ul style="list-style-type: none"> • GKGMi'ne Uyum Standardı • Devamlılık Standardı • Açıklama Standardı • Görüş Bildirme Standardı

Kaynak: Oktay, 2013: 52

2.6. Denetim Süreci

Denetim süreci temelde 4 aşamadan meydana gelir (SMMM, 2018: 89).

- Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü
- Denetimin Planlanması
- Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi
- Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması.

Sürecinin ilk aşaması müşteri seçimi ve işin kabulüdür. Bu aşamada denetçi teklifte bulunan şirket ile ilgili bilgi edinmek amacıyla ön araştırma yapar, varsa eski denetçi ile bağlantı kurar. Denetçi gerekli bilgileri edinip, kalite kontrol standartları çerçevesinde değerlendirerek işi alıp almama kararı verir. İş kabul edilip sözleşme yapıldıktan sonraki aşama planlamadır. Denetçi bu aşamada denetim amacına ulaşmak için yapılacak işlerin sırasını belirler. Denetçi planlama aşamasını tamamladıktan sonra denetim faaliyetlerinin yürütülmesi aşamasına gelir bu aşamada denetçi kontrol ve maddilik testleri uygulayarak denetim kanıt elde etmeye çalışır. Denetçi denetim sürecinin son aşamasında denetimin tamamlar ve bulguları raporlar (SMMM, 2018: 89).

Tablo 2.2. Denetim Standartları, Denetim Aşamaları ve Bağımsız Denetim Süreci

Denetim Standartları	Denetim Aşamaları	Bağımsız Denetim Süreci
1. Genel Standartlar a. Mesleki Eğitim ve Tecrübe b. Bağımsızlık c. Kişisel ve Ahlaki Nitelikler		1. Denetçinin Seçimi (Görevlendirilmesi) Safhası:
2. Çalışma Alanı Standartları a. Planlama ve Gözetim	1. Olanı Belirlemek	2. Planlama Safhası a. Denetlenen İşletme Hakkında Bilgi Toplama b. Denetim Çalışmalarını Bölümleme
b. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi		c. İç Kontrol Sistemini Değerlendirme d. Önemlilik Düzeyini Belirleme e. Denetim Riski Düzeyini Belirleme f. Denetim Amaçlarını Belirleme g. Denetim Programının Taslağını Yazma h. Zaman Planlaması i. Emek Planlaması
c. Denetim Delili Toplama	2. Olması Gerekenle Karşılaştırmak 3. İkisi Arasındaki Sapmaları Belirlemek	3. Yürütme (Uygulama) Safhası a. Denetim Programının Hazırlanması b. Denetim Çalışma Dosyasının Hazırlanması c. Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenmesi d. Bulguların Düzenlenmesi e. Delillerin İncelenmesi f. Bağımsız Denetim Tekniklerinin Uygulanması g. Tahlillerin Yapılması h. Denetimin Sonuçlandırılması ı. Önerilerin Belirlenmesi
3. Raporlama Standartları	4. Bir Yargı veya Sonuca Ulaşmak	4. Raporlama Safhası

Kaynak: Erdoğan,2002: 59

2.7. Hile Denetimi

Hile denetimi, finansal tablolarda hile, hata veya yanlışlığın varlığını anlamak amacıyla makul bir güvence sağlamak için yürütülen planlanmış bir faaliyettir (Doğan ve Kayakıran, 2017: 167). Bu denetim türü standart denetleme teknikleri üstüne kurulu olup, bir hile şemasını ortaya çıkarmaktadır. Hile denetimi işletme özelinde elde edilecek bilgilerin yanı sıra suistimallerin farklı sektörlerde nasıl meydana geldiği ile ilgili bilgiye de ihtiyaç duyar (Emir, 2008: 110).

Hile denetiminin temel konusu insanlardır. Hileyi meydana getiren üç unsur bir araya geldiğinde kişiler eğilimlerini hile yapmaya yöneltirler (Ertikin, 2017: 76). Hile denetimi, bir metodolojiden ziyade bir zihniyettir ve finansal denetimden farklı yaklaşımlara sahiptir. (Grubor vd. , 2016: 45). Hile denetimine dair üç yaklaşım vardır, bunları pasif yaklaşım, reaktif yaklaşım ve proaktif yaklaşım olarak üç başlığa ayırabiliriz (Vona, 2008: 19).

2.7.2. Pasif Yaklaşım

Denetim, kontrollerin yönetim tarafından öngörüldüğü şekilde yürürlükte olup olmadığını belirlemek amacıyla tasarlanmıştır. Örnekleme rastgele ve sonuçsuzdur. Denetim prosedürü, kontrollerin varlığını belirlemek ve hile belirtilerine (kırmızı bayraklar) karşı uyanık olmak için tasarlanmıştır (Vona, 2008: 19).

2.7.3. Reaktif Yaklaşım

Reaktif yaklaşımda, hile iddialarına yanıt olarak bir soruşturma yapılır. Bu yaklaşımda, prosedürler belirli bir iddiayı çözmeye odaklanmaktadır (Vona, 2008: 19). Hileye dair bir ihbar ya da ortaya çıkan hile belirtileri üzerine şüphe duyulan alanda araştırma yapılır. Bu yaklaşımda araştırmaya girişilmesi için ortada hile belirtisi olmalıdır (Ertikin, 2017: 78).

2.7.4. Proaktif Yaklaşım

Bu yaklaşımda hile arayışı, hilenin meydana geldiğini gösteren hiçbir dolandırıcılık iddiası veya iç kontrol zayıflığı olmadığında gerçekleşir (Vona, 2008: 19). Proaktif hile denetimi, işletmenin hileden kaynaklı zararını en aza indirmekte kullanılan en etkili yöntemlerden biridir (Çalış ve Çatıkkaş, 2010: 146). Önemli

olan oluşabilecek hilelere karşı önceden önlem almak ve olası hileler, hile meydana geldiği vakit uygulanması gerekenler, hileye karşı yönetim ve çalışanların bilgilendirilmesi vb. konularda önceden hazırlıklı olmaktır (Dumanoğlu, 2005: 356).

Hile denetiminde proaktif yaklaşımlar temelde ‘tümevarım yöntemi’ ve ‘tumdengelim yöntemi’ olarak iki grupta incelenir (Çalış ve Çatıkkaş, 2010:147). Bu iki proaktif yöntemin özellikleri birbirine benzerdir. Yöntemler, geniş çaplı veri tabanlarının incelenerek hilenin neden olduğu olağandışı durumları ortaya çıkarmaktadır. Bu yöntemler hile şüphesi bulunmayan hallerde, hileyi bulma umuduyla yapılır (Terzi, 2012b: 53).

2.7.4.1. Tümevarım Yöntemi

Bu yöntemde amaç özelden genele ya da parçadan bütüne ulaşabilmektir. Yönteme hile denetimi tarafından bakıldığında, ilk önce hilenin kaynakları ya da hile belirtileri tespit edilir ve bunlar takip edilerek hile ortaya çıkarılır. Tümevarım yöntemi uygulanırken dijital analiz tekniğinden ve veri madenciliği yazılımlarından faydalanılır (Çalış ve Çatıkkaş, 2010: 147).

2.7.4.1.1. Veri Madenciliği

Veri madenciliği kavramı 1990’larda ortaya çıkmış ve dünya da yeni yaygınlaşmıştır. Bilişim sektöründe veri madenciliğiyle ilgili yazılım ve donanım ürünleri üzerinde çalışan firmalar son senelerde çoğalmaktadır. Bunların içinde istatistikçilerin fazlasıyla aşına olduğu SPSS firması da bulunmaktadır (Çalış ve Çatıkkaş, 2010: 148).

Veri madenciliğini çok fazla miktarda bilginin depolandığı veri tabanlarından, hedefimiz doğrultusunda, geleceğe dair tahminlerde bulunmamızı sağlayacak, anlamlı olan veriye ulaşma ve veriyi kullanma olarak tanımlayabiliriz (Savaş vd. , 2012: 4). Veri madenciliği türlerini dört başlıkta inceleyebiliriz (Alkan, 2007: 5) :

- Bağlantı Analizleri: Veriler arasındaki önemli ilişkileri ortaya çıkarmayı amaçlar.
- Sınıflandırma: Veri tabanında bulunan verilerin ait oldukları sınıfın tahmin edilmesidir.

- Sayısal Tahmin: Sahip olunan verilerden yola çıkarak hedef sayısal değerin tahmin edilmesidir.
- Kümeleme: Veri tabanındaki veriler içerisinde birbirine benzer verilerin gruplandırılıp diğerlerinden ayrılmasıdır.

Veri madenciliğinin finansal uygulamalar için kullandığı teknikleri şu şekilde sıralayabiliriz (Alkan, 2007: 10):

- Yapay sinir ağları
- Genetik algoritmalar
- İstatistik kökenli yöntemler
- Karar ağaçları
- Veri görselleştirme

Hile denetiminde veri madenciliği programlarının kullanılması işletmelere, her geçen gün gelişen ve karmaşık bir hal alan kurumsal yönetim sistemleri içinde çok kısa sürede bütün veri tabanını analiz edebilme yeteneği kazandırmaktadır (Çalış vd. , 2014: 96). Hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde faydalanılan veri madenciliği yöntemi, çeşitli işletme fonksiyonları açısından işletmeye yarar sağlamaktadır. Örnek vermek gerekirse muhasebe, risk yönetimi, pazarlama alanlarında kullanılabilir (Terzi, 2012b: 56).

2.7.4.1.2. Şirket Veri Tabanlarının Dijital Analizi (Benford Kanunu)

Benford Kanunu ve formüllerinden faydalanılarak yapılan analizler dijital analiz olarak da isimlendirilmektedir (Samancı ve Yanık, 2013: 242). Benford Kanunu denetim alanında kullanılan matematiksel yöntemlerden biridir. Bu kanun sayıların belirli basamaklarında her bir rakam için rakamların rastlanma olasılıklarını öngören bir matematik kuralıdır. Benford Kanunu, denetçilere olası hilelerin, potansiyel hataların veya diğer düzensizliklerin saptanmasında etkin bir araç sağlamaktadır. Denetçi, incelediği verilerin rakamsal dağılımlarına bakarak gerçekleri yansıtmayı yansıtmadığına dair görüş sahibi olabilmektedir (Boztepe, 2013: 73).

Benford Kanunu anakütleden seçilen sayıların ilk basamağının 1 olma olasılığını %30,1, ve 2 olma olasılığını %17,6 olarak belirlemiştir. 9 olma olasılığı ise %4,6'dır. Bu kanuna uygun olmayan sayı dizilişlerinde bir hile olacağı varsayımı

ile kanun hile denetimlerinde bir araç olarak kullanılmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 49). İşletmelerin ve kurumların iç denetim ve dış denetimlerinde Benford Kanunu'ndan yararlanılmaktadır. Satışlar, giderler, ticari alacaklar, ticari borçlar vb. ile ilgili muhasebe hesapları Benford Kanunu için en uygun muhasebe verileridir. Ayrıca veri kümesini bir yıl gibi geniş bir dönem almak kaydıyla muhasebenin hemen hemen tüm hesaplarında Benford Kanununu uygulanabilir. Bu değerlendirmeler işlemlerin kayıt altına alındığı durumlarda geçerlidir (Akkaş, 2007: 198).

2.7.4.2. Tümdengelim Yöntemi

İki metotta özel bir hile şüphesi olmamasına rağmen bir şey bulma umudu ile uygulanmaktadır. Tümdengelim yöntemi öncelikli olarak özel bir durumda meydana gelebilecek hile türlerini belirleyerek teknoloji ve diğer yöntemlerle hilenin varlığının araştırılmasıdır (Çalış ve Çatıkkaş, 2010: 154).

Proaktif yaklaşımda denetim planı hile riski değerlendirmelerine odaklı gerçekleşmektedir. Denetim testleri ve denetim teknikleri hile incelemelerine özgü olmakta ve raporlama tamamen hile denetimine dayanmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 5).

2.8. Hile Riski Değerleme

Hile karşıtı uzmanlar arasında, hile riski değerlendirme yapmanın, hilenin tespiti ve nihayetinde işletmeyi tehdit eden belirli hile türlerini önlemek amacıyla kontroller tasarlanması için kritik öneme sahip olduğu konusunda genel bir fikir birliği vardır (Goldmann, 2010: 129).

Hile riski değerlendirme sürecinin aşamaları, işletme içerisinde potansiyel risk unsurlarının varlığının araştırılması, bu unsurların öneminin ölçülmesi ve bunlarla ilişkili olarak riskinin belirlenmesi şeklindedir (Kiracı, 2004: 69).

Denetimde geleneksel anlamda risk değerlendirme denetimin esas amaçlarına dayanır. Modern risk değerlendirme ise işletme faaliyetlerinin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek bütün unsurların değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir (Pehlivanlı, 2011: 16). Hile riski değerlendirmesi aşağıdaki ilkelere dayanmalıdır (Iyer ve Samociuk, 2010: 41) :

- Hile, süreci kötüye kullanan kişiler ve diğer kişilerle ilgilidir. Birincil amaç, hile risklerini anlamaktır.
- Hile riski, “kurum üzerinde etkisi olan bir dolandırıcılık işleminde bulunan bir failin (veya failerin) şansı” olarak tanımlanır. Etki olumlu veya olumsuz olabilir.
- Yapılan değerlendirme, bir failin mevcut kontrollerini, yani bugünün hile risklerini göz önünde bulundurarak potansiyel olarak kullanabileceği yöntemleri belirlemelidir. Her yöntem için algılanan kontroller ve etkili olup olmadıkları belirlenmelidir.
- Hile riskleri, “olasılık” ve “önem”e göre analiz edilmeli ve daha sonra öncelik sırası belirlenmelidir.
- Risk değerlendirmesinde yöntemi ve ilgili kontrolleri tanımladıktan sonra, risklere verilecek karşılıklar belirlenebilir.

2.8.2. Hile Riski Değerleme Ekibi Oluşturma

Birçok kuruluş, birim yöneticilerinden, farklı hile risklerini tek bir oturumda değerlendirmelerini ister. Bunun çok faydalı bir yöntem olmadığı düşünülmektedir. En iyi sonuç ayrı bir hile riski değerlendirme ekibi oluşturularak alınacaktır (Iyer ve Samociuk, 2010: 42). Hile riski değerlendirme ekibi, risk değerleme sürecinin yürütülmesinde önemli deneyime sahip kıdemli bir iç denetçi ve / veya dışarıda deneyimli bir hile denetçisi içermelidir. Takımın diğer üyeleri şunları içermelidir (Goldmann, 2010: 131):

- CFO
- Satın alma personeli veya satın alma müdürü
- İç denetçi
- Risk yöneticisi
- İnsan kaynakları yöneticisi
- Hile tespiti ve önlenmesinde uzmanlığa sahip dış danışman (lar)

2.8.3. Hile Riski Değerleme Süreci

Hile riski değerlendirme süreci, bir kuruluş ve / veya belirli bir iş sistemine yönelik doğal hile risk programları olarak da bilinen temel hile planını belirlemekle

başlar (Vona, 2008: 14). SAS no.88 ve SAS no.99 hile riski değerlendirme süreci için 5 adım öngörmüştür (Kiracı, 2004: 69) :

- Hile riski faktörlerinin varlığını araştırma
- Hileden kaynaklı yanıltıcı beyan riskini değerlendirme (risk belirleme)
- Değerleme sonucuna göre uygun bir denetim yanıtı oluşturma
- Denetim testlerini yapma ve test sonuçlarını değerlendirme
- Belgelendirme

2.8.3.1. Hile Riski Faktörlerinin Varlığını Araştırma

Hilenin tespit edilmesi genellikle gizlenmiş olması nedeniyle oldukça zordur. Hile denetçisi hilenin unsurlarını göz önünde bulundurarak, hileye yönelik baskının varlığına işaret eden ya da hileye fırsat oluşturan durumları (hile riski faktörlerini) belirleyebilir (KGK, 2018:23).

Hile riski değerlendirme ekibinin yaklaşımı organizasyondan organizasyona farklılık gösterecektir, ancak çoğu denetçi altı ana kategoride hile risklerini belirlemeye odaklanır (Goldmann, 2010: 134):

- Hileli finansal raporlama
- Varlıkların yanlış kullanımı
- Uygun olmayan bir amaç için yapılan harcama ve borçlar
- Hile ile elde edilen gelir ve varlıklar
- Hileli biçimde kaçınılan maliyetler ve harcamalar
- Üst yönetim tarafından yapılan finansal suistimal

2.8.3.2. Risk Belirleme

Risk yönetimi standartları genellikle risklerin olasılık ve önem açısından analiz edilmesi gerektiğini ve risk değerlendirme sürecinde izlenmesi gereken bazı temel adımları ortaya koyduğunu belirtir. Olasılığın ve öneminin nasıl hesaplanması gerektiğine dair kesin kurallar yazmaz. Değerlendirme hem nicel hem de niteliksel olabilir (Iyer ve Samociuk, 2010: 42). Riskin değerlendirilmesindeki en yaygın yaklaşım, her bir riski analiz edip ilk önce riskin önemlilik seviyesi belirlemek daha sonra ise riskin meydana gelme olasılığını saptamaktır. Risklere uygun kontroller uygulamak amacıyla riskler önceliklendirilir (Akdemir, 2010: 27).

Riskin Önemlilik Seviyesini Belirleme: Riskin meydana geldiği vakit yaratacağı etki, riskin önemi olarak değerlendirilebilir. Riskleri yarattıkları etkiye göre ‘Önemli’ ‘Orta’ ‘Önemsiz’ şeklinde sınıflandırır, risk puanını hesaplarken sırasıyla 3-2-1 şeklinde ölçeklendirebiliriz.

Riskin Meydana Gelme Olasılığını Belirleme: Bazı işletmeler, birim yöneticilerinin, tabloda gösterildiği gibi, riskin meydana gelme zamanına göre 'olasılığını' tahmin ederek tüm riskleri analiz etmelerini ister (Iyer ve Samociuk, 2010: 42).

Tablo 2.3. Riskin Meydana Gelme Olasılığı

Olasılık	Açıklama
Yüksek	Bir yıl içinde gerçekleşmesi muhtemel
Orta	Beş yıl içinde gerçekleşmesi muhtemel
Düşük	Beş yıl içinde gerçekleşmesi muhtemel olmayan

Kaynak: (Iyer ve Samociuk, 2010:42)

Yüksek-orta-düşük olasılıklarını risk puanını hesaplarken 3-2-1 şeklinde ölçeklendirebiliriz.

Riskin önemlilik seviyesini ve meydana gelme olasılığını belirledikten sonra her bir riske dair ‘risk puanı’ elde edilecektir

Risk faktörlerini belirleme aşaması, her bir risk kaleminin toplam risk içindeki nispi değerini (%) saptamak ve her bir risk faktörünü risk derecesine göre puanlamak olarak değerlendirilebilir (Kiracı, 2004: 77).

Daha iyi anlaşılması amacıyla örnek üzerinde göstermek gerekirse, XYZ işletmesi için saptanmış 3 risk faktörünü aşağıdaki gibi değerlendirebiliriz:

Tablo 2.4. XYZ İşletmesinin Hile Riskinin Hesaplanması

	Nispi Risk Ağırlığı		Risk Puanı (önem x olasılık)		Risk Faktörü
Risk1	%30	x	2 x 3	=	1.8
Risk2	%30	x	3 x 2	=	1.8
Risk3	%40	x	2 x 2	=	1.6
Toplam	%100			=	5.2

Yapılan hesaplamalar sonucu işletmenin hile riski 0 ile 9 arasında bir rakam çıkacaktır. 0 riskin olmadığı durumları ifade ederken, 9 riskin yüksek olduğunu ifade etmektedir. Verilen örnekte işletmenin toplam hile riski seviyesi ‘5.2’ olarak hesaplanmıştır. Denetçi bu rakamı riskli olarak değerlendirecektir.

Sürecin bütün aşamalarında denetçinin tecrübesi, mesleki şüpheciliğini kullanarak ortaya koyduğu yargı hile riskini gösterecektir (Kiracı, 2004: 69).

2.8.3.3. Değerleme Sonucuna Göre Uygun Bir Denetim Yanıtı Oluşturma

Denetçi, yapılan hile risk değerlemesi sonucunda finansal tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı genel işleri tasarlar ve uygular. Belirlenen risklere dair alınacak önlemler, yapılacak uygulamalar hakkında yönetim ve ilgili kişiler bilgilendirilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VAKA ANALİZİ

Vaka çalışmaları, bilimsel araştırmaların kalitesini arttırdığı gibi teorik bilginin uygulamaya dönüştürülmesi açısından oldukça önemlidir (Pehlivanlı, 2011: 120). Çalışmamızın bu bölümünde konuya dair tezler, bilimsel makaleler incelenip literatür taraması yapılmıştır. Ayrıca teorik bölümde anlatılan hile riski değerlendirme yöntemi kullanılarak vaka analizi (örnek olay) gerçekleştirilmiştir.

3.1. Literatür Taraması

Gerety ve Lehn (1997), yayınladıkları çalışmada muhasebe dolandırıcılığının sebeplerini ve sonuçlarını deneysel olarak incelemişlerdir. İnceleme 1981-1987 döneminde ABD Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC) tarafından yapılan, açıklama ihlali ile suçlanan 62 firmadan örneklem seçilerek yapılmıştır. Yazarlar bu araştırmaya göre muhasebe hileleri meydana geldikleri an hisse senedi fiyatlarını artırırken, SEC tarafından yapılan açıklamaların hisse senedi fiyatlarını önemli ölçüde düşürdüğü sonucuna varmışlardır. Kurumsal yönetim yapıları, denetçi itibarı ve muhasebe temelli icra tazminat programlarının kullanımının ise hile yapma kararını etkilemediği sonucuna varmışlardır.

Erdoğan (2002), çalışmasında ulusların kalkınması önündeki önemli iki engel olarak vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiden bahsetmiştir. Bunların önüne geçmenin ancak etkin bir muhasebe düzeni ve muhasebe düzeninin denetimi sağlanarak olacağını söylemiştir. Denetimin etkinliğini sağlamanın en önemli yolunun ise bağımsız denetim olduğunu düşünmektedir.

Karyono (2002), çalışmasında hile denetimine, hileye yol açan koşullara, dolandırıcılık özelliklerine ve türlerine ve denetçinin hileyi tespit etmedeki sorumluluğuna genel bir bakış getirmeyi amaçlamıştır. Endonezya'da yapılan çalışmada, Endonezya'da yolsuzluk olgusunun kötüye gittiğinden, yolsuzluğun sistemde doğal karşılandığından ve hükümetin yönetiminde birleştiği varsayımından bahsedilmiştir. Denetçinin, hileyi tespit etmek için özel denetim teknikleri ve prosedürleri geliştirmesi gerektiği sonucuna varmıştır. Ayrıca, denetçilerin, kamuoyunun, özellikle de hile olayını kanıtlamak için araştırmacılarla (polis ve

savcılar) çalışma konusunda talepleri ve beklentileri göz önüne alındığında, mesleki yeteneklerini sürekli olarak geliştirmeleri gerektiğini belirtmiştir.

Kiracı (2004), hile riski değerlendirme ve hileleri tespit etme konularını her yönüyle anlatmak amacıyla hazırladığı doktora tezinin teorik bölümde muhasebe hataları ve hileleri, iç kontrol ve iç denetim, hile riski değerlendirme süreci gibi konulara yer vermiştir. Çalışmasının teorik bölümünde denetçinin hile riski değerlemesi aracılığıyla denetimin güvenilirliğini artırarak dava edilme riskini azaltabileceği ve denetimde etkinliğin sağlanması için bağımsız denetçi ve iç denetçinin işbirliğinin önemli olduğu sonuçlarına varmıştır. Son bölümde ise SPK'dan yetki alan 81 denetim firması üzerinde anket çalışması yapıp şu sonuçlara ulaşmıştır. Ankete katılan denetçilerden:

- %85'i hile riski değerlendirme yapmaktadır.
- %45'i iç denetçilerle işbirliği içerisindedir.
- %60'ı yasal düzenlemeleri yetersiz bulmaktadır.

Dumanoğlu (2005), çalışmasında hata ve hile kavramlarına değinmiş iki kavram arasındaki farklılıkları anlatmıştır. Hataların bilgisizlik ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelirken, hilelerde menfaat söz konusu olduğunu belirterek aradaki temel farkın kasıt unsuru olduğundan bahsetmiştir.

Kishali ve Pehlivanlı (2006), çalışmalarında geleneksel denetim ve risk odaklı denetimi karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışmanın devamında anket uygulamasına yer verilmiştir. 100 şirkete gönderilen anketlere 36 şirketten geri dönüş almış ve sonuçları değerlendirilmiştir. Yaptıkları değerlendirmede bankacılık sektörü denetim alanında yaşanan gelişmeleri yakından takip ederken, reel sektörün henüz bu konuda istenen aşamaya gelmediği sonucuna varılmıştır.

Kandemir ve Sağlar (2007), çalışmalarında Enron olayını bütün unsurlarıyla inceleyerek, vakadan gerekli derslerin çıkarılmasına katkıda bulunmayı amaçlamışlardır. Benzer çalışmalar ve konu hakkındaki literatür taranarak, Enron olayını ayrı bir vaka olarak değil sistematik bir hata olarak değerlendirip, politika önerilerinde bulunmuşlardır. Denetim mesleğini güçlendirmek ve işletmelerde etik

politikası oluşması ve bu politikanın kamuoyuna ilan edilerek, bütün faaliyetlerinde gözetmesinin gerekliliği sonucuna varmışlardır.

Emir (2008), çalışmasında hileli finansal işlemlerin, tarihi gelişimini, hile üçgenini ve hilenin özelliklerini incelemiştir. Ekonomiye şirketler, şirketleri ise insanlar oluşturur bakış açısıyla hile denetimi konusunu insanlar üzerine temellendirmiştir.

Erol (2008), çalışmasında dünya çapında yaşanan muhasebe skandallardan incelemiş, bu skandallara karşılık kurumsal yönetim kavramının gelişmesinden bahsetmiştir. Ülkemiz akademisyenlerinin yolsuzluklar nedeniyle bozulan finansal yapının nasıl tekrar inşa edileceği üzerine çalışmalara odaklanması gerektiğini söylemiştir.

Küçük (2008), hazırladığı doktora tezinde işletmelerin maruz kaldığı muhasebe hilelerini araştırmak ve finansal tablolardan bilgi edinenlerin hile ve usulsüzlükler hakkındaki yanlışlarının kaynağını ve nasıl önenebileceği ortaya çıkartmayı amaçlamıştır. Çalışmasının teorik bölümünde hileye dair temel kavramlara, ulusal ve uluslararası alandaki gelişmelere, adli muhasebecilik mesleğine ve mesleğin Türkiye'deki durumuna dair bilgiler verilmiştir. Çalışmasının uygulama kısmında bir anonim şirketin bilanço ve gelir tablosu analiz edilerek, gerçek finansal tablolar ile hileli finansal tablolar arasındaki farklılıklar göz önüne alınarak finansal tablo ilgililerinin nasıl yanıltıldığını göstermiştir. Çalışmasında adli muhasebecilik üzerine çalışmalar yapılması ve meslek olarak tanınmasının gerekliliği sonucuna varmıştır.

Bozkurt (2009), 'İşletmelerin Kara Deliği: HİLE' isimli kitabında hilenin araştırılması ve önlenmesi konularını anlatmış, işletmelerin karşılaşabileceği hile türlerini ayrıntılı bir şekilde incelemiş özellikle çalışan hileleri üzerinde durmuştur. Alanında önemli sayılan kaynaklardandır.

Altıntaş (2010), çalışmasında hata ve hile kavramlarını açıklayıp bu konularla ilgili ülkemizdeki ve dünyadaki düzenlemelere yer vermeyi amaçlamıştır. Ülkemizde bağımsız denetçilere gerekli eğitimlerin verilim meslek yasaları ile ilgili düzenlemeler yapılması gerektiği sonucuna varmıştır.

Çalış ve Çatıkkaş (2010), çalışmalarında, hileye maruz kalan işletmelerde hilenin maliyetini en aza indirmenin en etkili yolu olan proaktif hile denetimini ayrıntılı bir şekilde incelemiştir. Hile ile mücadele de daha etkin olmanın yolunun “Denetim” fonksiyonunu üstlenen sorumluların bu yöntemleri kullanması olduğu sonucunu çıkarmışlardır.

Çatıkkaş (2011), çalışmasında işletme yönetimleri tarafından yapılan hile çeşitlerinden olan finansal tablo hilelerini ele almıştır. Hile ve hata kavramlarına yer vermiş, özel olarak finansal tablo hilelerini incelemiştir. Hileyi ortaya çıkarmak için işletme yönetiminin, çalışanların ve denetçilerin konuya hakim olup kesin kanıtlara ulaşana dek ya da aksi ispat edilene kadar takibi bırakmaması gerektiği sonucuna varmıştır.

Akyel ve Seçkin (2012), çalışmalarında, hile denetiminde veri madenciliği yöntemi üzerinde durmuş, veri madenciliği yöntemlerinden biri olan ‘k- En Yakın Komşuluk Algoritması’nın hileli uygulamaların tespitinde kullanılabileceği vurgulamışlardır. Bu yöntemin özellikle çalışan hilelerinin önlenmesinde faydalı olabileceğini ifade etmişlerdir. Bu yöntemin kullanılmasıyla hile yapma ihtimali olan çalışanların önceden tespit ederek, hilenin oluşmasına fırsatın önüne geçmenin mümkün olduğunu söylemişlerdir. Çalışmalarında, sayısal verilerden faydalanarak sosyal bazı durumların açıklanıp tanımlanabileceği düşüncesiyle, hilenin tanımlanıp önüne geçilmesinde veri madenciliği tekniğinin uygulama yöntemlerinden biri olan k-en yakın komşuluk algoritmasından faydalanabileceğini iddia etmektedirler. Bu yöntemle işletmelerin geçmiş yıllardaki deneyimlerinden faydalanarak çalışanların hileli işlemleri gerçekleştirmeye yatkınlıklarının tahminde bulunacaklarını düşünmektedirler. Çalışmada; çalışanların yaşları, senelik gelir, senelik fazla mesai saati, senelik izin kullanımı, gibi veriler dikkate alınarak hesaplamalar yapılmış ve araştırma konusu olan çalışanlara dair tahmini yargılara ulaşılmıştır. Bu şekilde çalışanların hile yapma ihtimallerine dair sınıflandırma yapmanın mümkün olduğu sonucuna varmışlardır.

Mengi (2012), çalışmasında, hile ve usulsüzlüklerin meydana gelme nedenlerinin anlaşılmasını sağlamak amacıyla, hileye dair temel bilgileri ve hile üçgenini ve unsurlarını (baskı, fırsat, haklı gösterme) açıklamıştır. Çalışmasının

devamında hile üçgeninin üç unsuruna ‘yetkinliğin’ eklenmesiyle meydana gelen hile karosundan bahsetmiştir. Hile karosunun denetçiler açısından dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Çalışanların yetkinliklerini kötüye kullanabilme olasılıklarının üzerinde durulması gerektiğinden bahsetmiştir ve hilenin dört unsurunun bulunduğu durumlarda tetikte olunması gerektiğini belirtmiştir.

Terzi (2012b), çalışmasında hile denetimi ile işletmelerin maruz kaldığı hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde kullanılan proaktif yöntemlerden biri olan veri madenciliği ile bütünleştirmeyi amaçlamıştır. Çalışması sonucunda finansal açıdan büyük ölçekli verilerin analiz edilip anormal durumda olan verilerin belirlenmesi için veri madenciliği yönteminin işletmeler için faydalı olacağını söylemiştir

Coşkun (2013), doktora tezinin teorik bölümünde hile, hileye yönelik kavramlar ve hile ve usulsüzlüklerin ekonomik boyutunu incelemiş, adli muhasebecilik ve adli muhasebeciliğin işletmelerdeki hile ve suiistimalleri önlemedeki öneminden bahsetmiştir. Uygulama kısmında ise adli muhasebe mesleği ve denetiminin gerekliliği üzerine yaptığı çalışması için faaliyetini Türkiye’de sürdüren 93 bağımsız denetim şirketi ortaklarına anket uygulamıştır. Anket sonucunda bağımsız denetçinin yaşı ve bağımsız denetim şirketinin faaliyet süresinin, adli muhasebe farkındalığı ile ilişkili olduğu sonucuna varmıştır. Yaşı genç bağımsız denetçilerin, farkındalık düzeyinin daha yüksek olduğunu gözlemlemiştir. Ayrıca bağımsız denetçilerin faaliyet süresini ile adli muhasebe mesleğine verdiği önem arasında ters orantı saptamıştır.

Alıcı ve Türedi (2014), çalışmalarında finansal raporlama hilelerini incelemiş, türlerine, hangi durumlarda meydana geldiklerine ve bunların sonuçlarına değinmişlerdir. Finansal raporlama hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesinde etkin bir iç kontrol yapısının rolünü açıklamışlardır.

Bulca ve Yeşil (2014), çalışmalarında hile ve hile riskini Türkiye Denetim Standartları kapsamında bulunan 240 sayılı Bağımsız Denetim Standardı bakımından incelemişlerdir. Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim sürecine dair bilgilere yer vermişlerdir. İç kontrol sistemi ve bağımsız denetim, Türkiye’de yasal düzenlemelerle birçok işletme için zorunluluk haline gelse de muhasebe ve finansal

tablo hilelerinin önüne geçmek gibi birçok faydası düşünüldüğünde zorunluluk durumu bulunmayan işletmelerinde altyapılarını Türkiye Denetim Standartları'na uygun hale getirilmesinin yararlı olacağını belirtmişlerdir.

Cengiz ve Dinç (2014), çalışmalarında denetçi etiği ve muhasebe denetiminde hata ve hile kavramları arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamışlardır. Bu amaca yönelik olarak, 2001 yılında meydana gelip dünya üzerinde büyük ses getiren Enron skandalını kavramsal bir bakış açısıyla incelemişlerdir. Araştırmaya göre hata ve hile kavramları ile denetçi etiği arasında önemli ilişkiler olduğu sonucuna varmışlardır.

Çalış, Engin ve Keleş (2014), çalışmalarında hile türlerinin zaman içerisinde değişikliğe uğraması ve işletme veri tabanlarının genişlemesi nedeniyle klasik denetim yöntemlerinin hileleri tespit etme konusunda yetersiz geldiğini ve hile denetiminde proaktif yaklaşımların kullanımlarının ihtiyaç haline geldiğini ifade etmişlerdir. Faaliyetini sağlık sektöründe sürdüren bir firmanın satın alma bölümündeki olası hileleri tespit etmek amacıyla Benford Kanunu uygulamışlardır. Araştırmaya göre söz konusu bölümde yüksek hile olasılığı olduğu sonucuna varmışlardır.

Özeroglu (2014), çalışmasında insanları hileye dair unsurları analiz ederek hileye yönelik önlemler hakkında bilgi vermeyi de amaçlamıştır. Denetimin güçlendirilmesinin hile ile mücadelede önemli yeri olduğunu belirtmiştir.

Soltani (2014), makalesinde, üç Amerikalı (Enron, WorldCom ve HealthSouth) ve üç Avrupalı (Parmalat, Royal Ahold ve Vivendi Universal) kurumsal başarısızlığının karşılaştırmalı bir analizini sunmaktadır. Araştırma analizleri, Avrupa ve ABD arasındaki siyasi kurumlar, yasalar ve yönetmelikler ile yönetsel uygulamalar açısından büyük farklılıklar olmasına rağmen, altı grup arasında önemli benzerlikler olduğu gerçeğine ışık tutmuştur. Altı şirketin yetersiz kurumsal yönetim ve kontrol mekanizmaları, çarpık teşvik planları, muhasebe düzensizlikleri, denetçilerin başarısızlığı, baskın CEO'lar, işlevsiz yönetim davranışları konularında birleştiği sonucuna varmıştır.

Gönen ve Rasgen (2016), çalışmalarında hile üçgeni kavramı ile hilenin meydana gelmesinin sebeplerini açıklamışlardır. İstatistiki bir denetim tekniği olan

Benford Yasası'nın tanımı yapılmış ve özellikleri vurgulanmıştır. Rakamların dağılım sıklıklarını belirleyerek, hilenin tespitinde önemli bir teknik olan Benford Yasası'nın tanımı ve özelliklerini anlatmışlardır. Çalışmalarının son bölümünde BİST'ten elde ettikleri 2014 senesine ait 359.377 adet veriyi inceleyerek şüpheli gördükleri iki ayrı işletmenin testleri ve uygunluk analizlerini uygulayarak Benford Yasası'nın hile denetimindeki önemini gösterilmeye çalışmışlardır. Son olarak Benford Yasası ile denetim sürecini kısaltarak denetçinin zaman ve maliyet bakımından kar elde edeceğinden bahsetmişlerdir ve sahip oldukları yetkiyi kötüye kullanan yöneticilerin engellenmesi için iç denetimin önemini vurgulamışlardır.

Grubor, Ristić , Simeunović (2016), yaptıkları çalışmada, edindikleri bilgilere göre BİT'lerin (Bilgi ve iletişim teknolojileri) bir işletmedeki muhasebe ve genel iş süreçlerinde hilenin yakalanmasında giderek artan bir rol oynadığını belirtmişlerdir. Hileyi kısa bir süre içinde etkili ve verimli bir şekilde saptamak için tek bir kişide zor karşılaşılabilecek olan denetim, bilgisayar suçu ve dijital adli soruşturma becerilerinin birlikte olması gerektiğinden bahsetmişlerdir. Bu nedenle hile denetimi sürecini hem dijital araştırmacının hem de hile denetçisinin ortak yürütmesi gerektiği sonucuna varmışlardır.

Karakaya (2016), çalışmasında hile denetimini 'çalışan hileleri denetimi' olarak incelemiştir. Hile, özellikleri ve türleri hile denetimi kavramlarını incelemiştir. Hile denetimi ve iç kontrol yapısı ilişkisi üzerinde durmuştur. İç kontrol unsurunun hile denetiminden sonuç almak adına faydalı olduğu sonucuna varmıştır. Hile denetiminin faydalı olabilmesi için dinamik yapıda olmalı, sürekli güncel tutulması gerektiğini belirtmiştir. Çalışmaya göre hile denetimine katkı sağlayan tek yapı iç kontrol değildir. Kurumsal yönetim, iç kontrol ve denetim kavramlarının birlikte çalışırsa daha yüksek verim alınacağından bahsetmiştir.

Ataman ve Ruhan (2017), çalışmalarında işletmelerde ortaya çıkan ve önemli kayıplara neden olan hileler ve bunun çözümü olarak gösterilen hile denetimi incelemiş ve devamında ACFE Türkiye (Uluslararası Suiistimal İnceleme Derneği)ne kayıtlı denetçilerin katılımıyla anket çalışması yapmışlardır. 383 üyeye gönderilen anket için 80 kişiden geri dönüş alıp, 73 kullanılabilir anket formuna ulaşmışlardır. Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde, hilenin nedeni olarak en

fazla mali baskıların öne sürüldüğü, en çok karşılaşılan hile türünün rüşvet ve fatura hileleri olduğu ve hilekârların en az yarısının hak ettiği i cezayı almadığı sonucuna ulaşmışlardır. Hilenin önlenmesinin, hilenin tespitinden daha önemli olduğunu bu nedenle proaktif denetim yaklaşımının kullanımı hile ile mücadeleyi kolaylaştırdığını belirtmişlerdir.

Doğan ve Kayakıran (2017), çalışmalarında önce hile ve hileye dair temel kavramlar teorik olarak anlatmış, sonra hilenin önlenmesinde önemli bir kavram olan hile denetimini açıklamışlardır. Hile denetimi teknikleri detaylı olarak anlatılmış ve bağımsız denetim ve hile denetimi karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Karşılaştırma sonucunda hile denetiminin gerekliliği ve önemi vurgulanmıştır.

Ertikin (2017), çalışmasında hile denetiminde kullanılan proaktif yaklaşımların işleyişine ilişkin bilgiler verme amacıyla hile, hile türleri ve hile denetimi kavramlarını açıklayıp hilenin meydana gelmesine neden olan unsurlar ve hile denetimine yönelik geliştirilen yöntemler hakkında bilgiler vermiştir. Ertikin'e göre hile denetimine dair açıklanan proaktif yöntemlerin hem birbirlerine karşı üstünlükleri bulunmamaktadır hem de tek başlarına etkin değillerdir. Yöntemlerin beraber kullanımı hileye karşı mücadelede başarıyı arttıracaktır. Çalışma da teknolojik gelişmelerin artması denetimin yapay zekâ ile yürütülen bir süreç haline gelmesi durumunu bile teknolojiye ayak uydurabilmiş denetçilere ihtiyaç olacağından bahsedilmiştir.

Fathi vd. (2017), çalışmalarında İslami banka çalışanlarının profili ile çalışanların hileye yönelmeleri arasında ilişki olup olmadığını incelemişlerdir. Çalışmalarında cinsiyet, yaş, konum ve dindarlığın çalışanların hile kararlarını etkileyip etkilemediğini incelemeyi amaçlamaktadırlar. Hile Üçgeni modelini kullandıkları çalışmalarında, Malezya'daki İslami bankalardaki 109 çalışana anket uygulamışlardır. Ve banka çalışanlarının İslami bankalarda varlık kötüye kullanımını etkilemede cinsiyet, yaş, durum ve dindarlık arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varmışlardır.

Khasanah (2017), 'X' bölgesinde bazı çiftçiler, çiftçi grupları, perakendeciler ve denetçiler üzerinde veri toplama, gözlem, görüşme yöntemleriyle yaptığı

çalışmada ‘sübvansiyonlu gübre dağıtım sürecinde’ hile durumlarını araştırmayı amaçlamıştır. Hile belirtilerinin, hile üçgeninin unsurlarını içerdiği sonucuna varmıştır.

Sabuncu (2017), çalışmasında hile risklerini azaltmak için etkin bir iç kontrol sisteminin gerekliliğini vurgulamıştır. İç kontrol sistemi ve iç denetimin ilişkisini incelemiştir. İç denetimi, iç kontrolün bağımsız unsuru olarak tanımlamıştır.

ACFE (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği) (2018), ilki 1996’da olmak üzere, 2002’den itibaren her iki yılda bir ayrıntılı raporlar yayınlar. Tez çalışmasının teorik bölümünde de faydalanılan ‘İş Suistimali ve İstismar Üzerine Uluslara Rapor’ dünya üzerinde gerçekleşen mesleki hile vakalarının kapsamlı incelenmesine dayanmaktadır. Bu vakaların maliyeti, hilenin nasıl gerçekleştiği ve tespit yöntemleri ayrıntılı şekilde incelenmiştir, raporda yapılan analizler sonucu bir hilekâr profiline de yer verilmiştir. Bu çalışmada da 2018’de yayınlanan rapora yer verilmiştir, son rapordaki verilere göre incelenen vakalarda toplam zarar 7.1 milyar dolardır. Rapor içeriği bakımından hile konusunda genel kabul görmüş bir çalışmadır.

Achmad vd. (2018), çalışmalarında Endonezya’da borsada işlem gören hile şüphesi olan 12 şirket ve hile şüphesi olmayan 32 şirketi temel alarak lojistik regresyon analizi kullanmışlardır. Araştırma sonucunda yatırımcılara fonlarına yatırım yapma konusunda daha dikkatli olmalarını önermiştir. Özellikle, yönetimde daha fazla değişiklik yapan şirketler muhasebe hilesi olma eğiliminde olduğu sonucuna varmıştır.

Azam (2018), çalışmasında kişileri hileye yönelten nedenleri incelemeyi amaçlamıştır. Elde ettiği bulgular, potansiyel faillerin, başkaları tarafından uygulanan güçlerin bir sonucu olarak hileli programa dahil edildiklerini göstermektedir. Çalışmasında hile literatüründe sıkça bahsedilen baskı, algılanan fırsat ve hileli davranışlarını kabul edilebilir olarak rasyonelleştirmeyi bireylerin hileye yönelme nedenleri arasında göstermiştir.

KGK (2018), denetim raporlarının bağımsız ve doğru hazırlanmasına yönelik kamu yararını korumayı amaçlayan kamu gözetimi, muhasebe ve denetim

standartları kurumu (KGGK), Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayınladı. Tez çalışmamda da denetçinin finansal tabloların denetiminde hileye ilişkin sorumluluklarını düzenleyen Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240'dan faydalanılmıştır.

Yazıcı (2018), çalışmasında ortamdaki herhangi bir düzensizliğin daha büyük suçları tetikleyerek suçun yayılmasına sebep olduğunu öne süren Kırık Camlar Teorisini, hile üçgeni unsurlarından fırsat ile ilişkilendirmeyi amaçlamıştır. Hilenin sadece parasal değil sosyolojik boyutunun tartışılması gerektiğini belirtmiştir.

3.2. Vaka Çalışmasının Amacı ve Kapsamı

Bu vaka çalışmasının amacı, önceki bölümlerde teorik olarak anlatılan hile riski değerlendirme sürecinin vaka analizi üzerinden pratiğe dönüştürülerek daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır. Vaka çalışması işletmedeki olası hile risklerini tanımlayıp, analiz ederek bu risklere karşılık verilmesi şeklinde gerçekleştirilmiştir. Analiz yapılırken aşağıdaki aşamalara uyulacaktır:

- Olası hile risklerini belirlemek amacıyla bilgi toplanması
- Hile risklerinin belirlenmesi
- Hile olasılığının ve öneminin değerlendirilmesi
- Hile risklerine karşılık verilmesi

Hile riski değerlendirmesi amacıyla, yeterli bilgi, tecrübe ve yetkinliğe sahip kişilerden oluşan bir risk değerlendirme takımı oluşturulmuştur. Yönetim tarafından oluşturulan bu takımın üyeleri aşağıdaki bireylerden oluşmaktadır:

- Muhasebe birimi personellerinden
- Faaliyet sürecinde çalışan personellerden
- İnsan kaynakları birimi yöneticilerinden
- Hukuki destek sağlayan personelden
- Danışmanlık için dışarıdan destek alınan hile deneticisi.

3.3. Söz Konusu İşletmenin Yapısı

Çalışmada Türkiye'de faaliyetini sürdüren, merkezi Ankara'da bulunan, ana faaliyet konusu madenlerin çıkarılması ve işletilmesi olan bir anonim şirket ele alınmıştır. Şirket Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlı olup hisselerinin bir

kısmı halka açık olarak Borsa İstanbul'da (BİST) işlem görmektedir. Şirketin bünyesinde bulunan personel sayısı 2250 kişidir.

3.4. Olası Hile Risklerini Belirlemek Amacıyla Bilgi Toplanması

İşletmede olası hile risklerinin belirlenmesi için oluşturulan denetim ekibi tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

Denetim ekibi önderliğinde birim yöneticileriyle toplantılar yapılmış, çalışanlarla görüşmeler yapılmıştır. Belge incelemeleri gerçekleştirilmiş ve yapılan ihbarlar değerlendirilmiştir. Şirketin konsolide özkaynaklar değişim tablosu, konsolide kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve konsolide nakit akış tablosu dahil olmak üzere konsolide finansal raporları, geçmiş yıllara ait bağımsız denetçi raporları ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü sektör hakkında bilgiler toplanmıştır. İncelenen şirketle aynı sektörde bulunan şirketlerin faaliyet raporlarına ve yıllık finansal raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden ulaşılmıştır. Bu raporlar incelenerek sektörün risklerine dair genel görüş elde edilmiştir.

Yapılan inceleme sonucu hile riskini belirlemeye fayda sağlayabilecek bilgiler aşağıdaki gibi maddelendirilmiştir:

- Uluslararası altın piyasasında altın fiyatlarının ABD doları cinsinden belirlenmesinin şirketin faaliyet konusu gereği önemli olduğu ve döviz kuru riskine sebep olduğu belirlenmiştir.
- Dönemsellik ilkesi gereği satışların kayıt döneminin doğruluğu oldukça önemlidir. Hasılatın kaydedilmesi konusu üzerinde durulmuş faturalanmış fakat kazanılmamış gelirin olduğu durumlar incelenmiştir.
- Çalışanlarla yapılan görüşmelerde, çalışanlar tazminatsız işten çıkarmalar olduğundan bahsetmiş, ücret adaletsizliklerinden şikâyetçi olduklarını bildirmişlerdir. Ayrıca şirket çalışanları iş güvenliği konusunda endişelerini anlatmışlardır. Yapılan görüşmeler sonucu çalışanların baskı hissettikleri kanısına varılmıştır.
- Önceki yıllarda iç kontrol birimi ve riskin erken saptanması komitesi mevcut değildir.

- İşletmenin Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS) uygun olarak her dönem sonu bağımsız denetimi gerçekleştirilmektedir.
- İşletme aleyhine yürütülen davalar olduğu bilgisine ulaşılmıştır.

3.5. Hile Olasılığının ve Öneminin Değerlendirilmesi

Denetim ekibi edindiği bilgiler sonucu altı (6) riskli alana yoğunlaşmışlardır. Bu aşamada her hile riskini ayrı inceleyip, gerçekleşme olasılığını ve önemini değerlendirecektir.

Çalışanlara İlişkin Hile Riski; Çalışanların yaklaşımında memnuniyetsizlik sezen denetim ekibi çalışan görüşmelerini derinleştirip daha fazla bilgi edinmek istemiştir. Bunun sonucunda çalışanların kendi aralarında seçtiği temsilcilerle görüşmeler yapılmıştır. Temsilciler özellikle iş güvenliği ile ilgili endişelerini dile getirmişlerdir. Çalışırken yeterli koruyucu malzeme verilmediğini, zaten işleri gereği maruz kaldıkları kimyasallardan korunmaya maskenin yetmeyeceğini ifade etmişlerdir.

Temsilcilerin üzerinde durduğu bir diğer konuda tazminatsız işten çıkarmalardır. Yönetimin itirazlara hiç tahammülünün olmadığından bahsedilmiştir. Şikâyetlerinin karşılığının disiplin kuruluna sevk edilmek olduğunu geri adım atmayan çalışanların tazminatları dahi verilmeden işten çıkarabilecekleri anlatılmıştır. Denetim ekibi çalışma düzeninin vardiyalı olması sebebiyle düzensiz dinlenme, çalışma ortamının karanlık olması, işe uzak yerlerden gidip gelme gibi faktörlerin çalışanları psikolojik açıdan etkilediğini gözlemlemiştir. Yapılan görüşmeler sonucu çalışanlar üzerinde hile unsurlarından baskı, fırsat ve haklı görmenin varlığına kanaat getirilmiştir.

Hasılatın Finansal Tablolara Aktarılmasına İlişkin Hile Riski; Denetim ekibi özellikle borsada işlem gören şirketlerde yönetimin üzerinde hasılatın yanlış şekilde finansal tablolara aktarılarak hileli finansal raporlama yapması için baskı olabileceğini göz önünde bulundurarak bu konudaki riski ayrıntılı incelemiştir

Şirketin hasılat süreci incelenerek satış-teslimat süreçleri çözümlenmiştir. Müşterilerle yapılan sözleşmeler incelenmiş ticari teslim şartları ile ilgili hükümler değerlendirilmiş ve farklı teslimat durumlarında hasılatın tablolara aktarılma

zamanlamasını incelemiştir. Raporlama dönemi sonrası meydana gelen satışlar ve iadeler incelenip yüksek tutarlı iadenin olup olmadığına bakılmıştır.

Şirketin ticari teslim şartlarına odaklanıldığında teslimat ile ilgili riskleri üstlenmemek adına katı şartları olduğu görülmüştür. Bu durum hasılatın farklı döneme kaydedilme riskini meydana getirmekte ve hile unsurlarından fırsatı ortaya çıkarmaktadır. Bu risk kalemi muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik kavramı gereği önemlidir.

Stok ve Duran Varlık Hırsızlığına İlişkin Hile Riski; Denetim ekibi şirketin gerçekleşen stok sayımına gözlemci olarak katılmıştır. Örneklemeye yöntemi kullanılarak stoklara ait bilgiler elde edilmiştir. Şirketin stok maliyetlerini ilgilendiren üretim, satın alma, dönüştürme maliyetleri incelenmiştir.

Şirketin stokları, işlenmeye hazır maden cevheri, gümüş ve altından oluşan dore barları içeren maden stoklarıdır. Şirketin faaliyet konusu gereği stoklarının “yükte hafif pahada ağır” olması varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin fırsata yol açmaktadır.

Endüstri Kolu Koşullarına İlişkin Hile Riski; Yapılan çalışmalar, endüstri koşullarını hileli finansal raporlamaya ilişkin risk faktörleri arasında kabul etmektedir. Bu nedenle denetim ekibi şirketin faaliyetini sürdürdüğü endüstri kolu ile ilgili detaylı bilgi almak için araştırma yapmıştır.

Şirket faaliyetini sürdürdüğü sektör gereği küresel ölçekli firmalarla rekabetini sürdürmektedir. Uluslararası rakipleriyle sürekli rekabet içinde bulunan şirket sıkı ve zorlayıcı bir rekabet ortamı içerisinde yer almaktadır.

Uluslararası altın piyasasında altın fiyatlarının ABD doları cinsinden belirlenmesi kur riskini meydana getirmektedir. Döviz fiyatındaki değişimlerin yarattığı istikrarsızlık hammadde fiyat politikalarını olumsuz etkilemektedir.

Ülkenin enerji fiyatları ve maliyet girdilerinin yüksek olması nedeniyle maliyet artmaktadır. Bu da sektörü oldukça olumsuz etkileyen bir durumdur.

Ayrıca şirket faaliyet konusu gereği alması gereken ruhsatlar ve izinlerle, çeşitli kanunlarla getirilen yasaklarla karşı karşıyadır.

Denetim ekibi yapılan incelemeler sonucu aşağıdaki sonuçlara varmıştır:

- Rekabet düzeyinin yüksek olması
- Kur riskinin varlığı
- Maliyetlerin zorlayıcı derecede yüksek oluşu
- Hukuki yaptırımların varlığı

Kanundan Kaynaklı Risk Faktörü; Şirket faaliyet konusu gereği kanun ve mevzuat kaynaklı birçok risk barındırmaktadır. Mevcut ve ileri dönemlerde maruz kalınacak davalar ve kanuni uygulamaların varlığı söz konusudur. . Denetim ekibi hukuk birimiyle değerlendirmeler yapmış hukuki sürece yönelik iç ve dış teyit talep ederek denetim kanıtı elde etmiştir. Bu kanıtlar sonucunda şirket aleyhine çıkması muhtemel bir kararın, şirketin faaliyetlerini yüksek oranda etkileyeceği için bu konuyu riskli olarak değerlendirmiştir.

Yönetime İlişkin Hile Riski; Denetim ekibi, yöneticiler ile yapılan görüşmeler sonucunda eski yöneticilere açılan sorumluluk davalarının varlığının mevcut yönetim üzerinde baskı oluşturduğunu gözlemlemiştir. Şirketin borsada işlem görmesi sebebiyle yöneticilerin bilançoğu olumlu yönde maskeleyip şirketin borsadaki hisse senedi fiyatlarını arttırmayı amaçlama ihtimalini göz önünde bulundurmuştur. Ayrıca iç denetim biriminin bulunmamasının fırsat unsurunu meydana getireceği düşüncesiyle yönetime ilişkin hile riski ihtimali değerlendirmiştir.

Tablo 3.1. Şirkette Risklerin Kapsadığı Hile Unsurları

	Baskı	Fırsat	Haklı Görme
Çalışanlara İlişkin Hile Riski	✓	✓	✓
Hasılatın Finansal Tablolara Aktarılmasına İlişkin Hile Riski	✓	✓	
Stok ve Duran Varlık Hırsızlığına İlişkin Hile Riski		✓	✓
Endüstri Kolu Koşullarına İlişkin Hile Riski	✓	✓	
Kanundan Kaynaklı Risk Faktörü	✓		
Yönetime İlişkin Hile Riski:	✓	✓	

Risk faktörlerini tespit ettikten sonra, her bir faktörün toplam risk içindeki nispi değerini bulunarak risk ağırlıkları belirlenmiştir. Toplam risk %100 olarak kabul edilip, her risk kalemi için nispi pay % olarak hesaplanacaktır. Denetçiler yapılan incelemelerden elde ettikleri bilgileri mesleki şüphecilik ve deneyimleriyle yorumlamıştır.

Denetçiler aynı zamanda hile riskinin gerçekleşme ihtimali (düşük:1, orta:2, yüksek:3) ve gerçekleştiği vakit yaratacağı etkiyi (önemsiz:1, orta:2, önemli:3) belirleyerek her risk kalemi için bir risk puanı oluşturulmuştur. Hile riski puanı oluşturulurken aşağıdaki formül kullanılmıştır:

$$\text{Gerçekleşme İhtimali} * \text{Önemi} = \text{Risk Puanı}$$

Hesaplanan risk puanları aşağıdaki gibidir:

Çalışanlara İlişkin Hile Riski	: 6 (3 * 2)
Hasılatın Finansal Tablolara Aktarılmasına İlişkin Hile Riski	: 4 (2 * 2)
Stok ve Duran Varlık Hırsızlığına İlişkin Hile Riski	: 6 (2 * 3)
Endüstri Kolu Koşullarına İlişkin Hile Riski	: 4 (2 * 2)
Kanundan Kaynaklı Risk Faktörü	: 3 (1 * 3)
Yönetime İlişkin Hile Riski	: 6 (2 * 3)

Denetçilerin belirledikleri risk ağırlığı ve risk puanı aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.2 Şirketin Risk Ağırlıkları ve Risk Puanı

	Risk Ağırlığı	Risk Puanı
Çalışanlara İlişkin Hile Riski	% 25	6
Hasılatın Finansal Tablolara Aktarılmasına İlişkin Hile Riski	% 10	4
Stok ve Duran Varlık Hırsızlığına İlişkin Hile Riski	% 20	6
Endüstri Kolu Koşullarına İlişkin Hile Riski	% 15	4
Kanundan Kaynaklı Risk Faktörü	% 10	3
Yönetime İlişkin Hile Riski	% 20	6
TOPLAM	%100	

Denetçi her bir hile riskine ait risk ağırlığını ve risk puanını belirledikten sonra elde ettiği iki veriyi çarparak risk faktörüne ulaşmıştır. Bulunan risk faktörlerini toplayarak şirketin hile riski derecesi bulunmuştur. Bulunan sonuç 0'a yaklaştıkça risk faktörü azalırken, 9'a yaklaştıkça risk seviyesi artacaktır.

Tablo 3.3. Şirketin Risk Faktörleri

Risk Türleri	Risk Faktörleri	
Çalışanlara İlişkin Hile Riski	(0.25 x 6)	1.5
Hasılatın Finansal Tablolara Aktarılmasına İlişkin Hile Riski	(0.10 x 4)	0.4
Stok ve Duran Varlık Hırsızlığına İlişkin Hile Riski	(0.20 x 6)	1.2
Endüstri Kolu Koşullarına İlişkin Hile Riski	(0.15 x 4)	0.6
Kanundan Kaynaklı Risk Faktörü	(0.10 x 3)	0.3
Yönetime İlişkin Hile Riski	(0.20 x 6)	1.2
Toplam		5.2

Denetim ekibi hile riski değerlemesi çalışması sonucu toplam risk faktörüne ulaşmıştır. Şirketin hile riski derecesi **5.2** olarak hesaplanmıştır. Bu rakam 9'a yakın olması nedeniyle şirketin risk seviyesi yüksek olarak değerlendirilebilir. Denetim ekibi yapılan değerlendirmelerin yanı sıra mesleki tecrübesi, yetkinliği ve mesleki şüpheciliğiyle bu yargıya varmıştır.

3.6. Risklere Karşılık Verilmesi

Bu bölümde yapılan analiz sonucu tanımlanan ve ölçülen risklere uygun karşılıklar verilecektir.

Stok kayıtları incelenerek fiziki stok sayımı sırasında daha dikkat edilmesi gereken yerler ve kalemler belirlenmiştir. Stok sayım tarihi ile raporlama tarihi arasındaki süreyi minimuma indirilmesi, bu sürede stok rakamlarının yönlendirilmesi riskini azaltacaktır. Stoklara erişimin kısıtlanması fırsat unsurunu azaltmak için etkili olacaktır. Farklı yerlerdeki stok sayımlarının denetçiler tarafından önceden haber vermeksizin, aynı anda yapılması faydalı olacaktır.

Raporlardaki cari dönem hasılatı ay, ürün, işkolu vs. gibi farklı temellerde listelenerek, bir önceki dönem verileri ile karşılaştırılması yoluyla analitik maddi doğrulama prosedürleri uygulanmalıdır. Beklenmedik ya da olağan olmayan hasılat

işlemlerinin belirlenmesi için bilgisayar destekli denetim tekniklerinden faydalanılması önerilmiştir.

Çalışanlarla ilgili risklere karşılık vermek amacıyla yapılması gereken kontroller aşağıda verilmiştir;

- Yeni işe alımlarda referans kontrolleri
- Geçmiş iş deneyimlerinin kontrolleri
- Sabıka kaydı kontrolleri
- Diploma ve sertifika kontrolleri

Çalışma şartları ve ücretlendirme gibi çalışanlar üzerinde baskı oluşturacak konularda düzenlemeler yapılmamıştır.

Yöneticilere ve çalışanlara iş ahlak düzeylerini yükseltmek amacıyla gerekli eğitimler verip etik kodlar geliştirmek faydalı olacağı düşünülmektedir.

Hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması amacıyla iç kontrol sistemi kurulması önerilmiştir. Yönetime iç kontrol süreci hakkında bilgi verilmiş, gerekli prosedürler hakkında yol haritası çizilmiştir.

Hile ile ilgili düzenlenmiş uluslararası raporlardaki verilere göre, hile vakalarının %40'ı ihbar yöntemiyle tespit edilmektedir. Denetim ekibi ihbar hatlarının hile karşısında caydırıcı bir unsur olacağını, hilenin önlenmesinde ya da erken tespitinde önemli rol oynayacağını bildirmiştir. Bu bilgiye dayanarak şirket içi 'ihbar hattı' kurulması önerilmiştir.

SONUÇ

Denetim kavramı gelişmiş ülkelerde çok uzun yıllardır var olmasına rağmen, ülkemizde son yıllarda önemi kavranmış ve gelişmeye başlamıştır.

Özellikle son yıllarda ABD'de meydana gelen Enron, WorldCom gibi büyük şirketlerin bilançolarında kasıtlı olarak usulsüzlük yapmasının yol açtığı muhasebe skandalları, dev işletmelerin çökmesine neden olmuş, küreselleşme nedeniyle ekonomik ve toplumsal etkileri tüm dünya üzerine yayılmıştır. Bu sonuç hile denetiminin gerekliliğini ortaya koymuştur.

Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin işletmelere ve dolayısıyla ekonomiye verdiği zarar nedeniyle hilenin önlenmesi zorunluluk haline gelmiştir. Hilenin tamamen önlenmesi çok olağan görünmese de önleyici tedbirler olarak hile ihtimali en aza indirilebilir.

Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği (ACFE) iki yılda bir hileye dair rapor yayımlar, yayınladığı bu raporda yer alan bilgilere göre, hilenin ortaya çıkış süresi ile hile mağdurlarının uğradığı zarar doğru orantılıdır. 60 aydan uzun süren hile vakalarının, ilk 6 ayda ortaya çıkan hile vakalarına oranla 20 kat daha maliyetli olduğu saptanmıştır. Bu sonuç işletmelerin hilekârları hızlı bir şekilde yakalamak ve hilenin işletmeye verdiği zararları en aza indirmek için proaktif hile tespit mekanizmaları uygulaması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Hileye dair yapılan çalışmalar incelendiğinde ACFE'nin yayınladığı rapor hilenin maliyeti, tespiti, yöntemleri hakkında bilgi vermesi ve bu konudaki en kapsamlı rapor olması açısından literatürde önemli yer tutmaktadır. Bu alanda yayınlanan makaleler ve tezler incelendiğinde ise dünyada birçok çalışma yapıldığı ülkemizde de bu alandaki çalışmaların özellikle son yıllarda giderek arttığı görülmektedir. Hile denetimi üzerine yapılan araştırmalardan ortaya çıkan ortak sonuç ise hile meydana geldikten sonra tespit etmeye yönelik geleneksel yöntemler yerine henüz hile oluşmadan önleyici tedbirler alan proaktif yaklaşıma sahip hile denetimi yöntemlerinin benimsenmesi gerektiğidir.

İşletmeler, iç kontrol yapısı, faaliyet konusu, faaliyetini sürdürdüğü endüstri kolu gibi sahip oldukları farklı koşullar nedeniyle farklı hile riskleri içerebilir. Bu

nedenle hile riskleri belirlenirken her işletme kendi şartlarında değerlendirilmeli, her işletmeye has hile şeması, hile riski değerlendirme süreci belirlenmelidir. Bu çalışmada da Türkiye’de faaliyetini sürdüren, faaliyet konusu madenlerin çıkarılması ve işletilmesi olan bir anonim şirket ele alınmıştır. Olası hile risklerini belirlemek amacıyla bilgi toplanması, hile risklerinin belirlenmesi, hile olasılığının ve etkisinin değerlendirilmesi, hile risklerine karşılık verilmesi şeklinde dört aşamada hile riski değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda altı (6) hile riski türü belirlenip, hile risklerinin önem ve olasılıkları değerlendirilerek işletmenin genel risk derecesi elde edilmiştir. 5.2 çıkan hile riski derecesi yüksek risk olarak değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda gerek çalışmaya konu olan şirkete gerek şirketin faaliyetini sürdürdüğü sektöre yönelik aşağıdaki önlemlerin alınması önerilmiştir;

- Varlıkların korunması, hata ve hilelerin önlenmesi veya erken tespit edilmesi amacıyla etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır.
- Hile tespit yöntemleri incelendiğinde en önemli kaynak ihbar hattı mekanizmasıdır. Bu nedenle işletme içerisinde ihbar hattı oluşturulmalı çalışanlar bu konuda bilgilendirilmelidir.
- İşletme içi ahlaki ortam oluşturulmalı, yöneticilere ve çalışanlara iş ahlak seviyelerini yükseltmeleri amacıyla gerekli eğitimler verilmelidir.
- Hile meydana geldiği vakit uygulanacak cezalar çalışanlar ve yöneticiler bakımından caydırıcı olmalıdır bu cezalardan taviz verilmeyeceği bilinmelidir.
- Beklenmedik ya da olağan dışı hasılat işlemlerinin saptanması amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerinden faydalanılması gerekmektedir.
- Personel alım sürecinde referans kontrolleri, geçmiş iş deneyimlerinin kontrolleri, sabıka kaydı kontrolleri, diploma ve sertifika kontrolleri titizlikle yapılmalıdır.
- Çalışanlar için ideal çalışma ortamı oluşturulmalı, çalışma koşullarında iyileştirilmeye gidilmelidir.
- Hile riski politikası yöneticiler tarafından benimsenmelidir.

Usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve önlenmesi için çeşitli kuruluşlar tarafından hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca hilenin önlenmesi ve tespit edilmesi konusunda işletme yönetimine, işletme çalışanlarına, denetçilere büyük pay düşmektedir.



KAYNAKÇA

ACFE, (2016). Global Fraud Study, <http://www.acfe.com/rtn2016.aspx> , Erişim Tarihi: 10.01.2018

ACFE, (2018). Report to the Nations, <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/> , Erişim Tarihi: 01.05.2015

Achmad, T., Ghozali, İ. ve Pamungkas D. (2018). “A Pilot Study Of Corporate Governance And Accounting Fraud: The Fraud Diamond Model”, Journal of Business and Retail Management Research, Sayı:2, 253-261.

Akdemir, Ç. (2010). İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Akkaş, M. E. (2007). “Denetimde Benford Kanunu'nun Uygulanması”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 9, Sayı:1, 191-206.

Akyel, N. ve Seçkin K. (2012). “K-En Yakın Komşuluk Algoritmasının Hile Denetiminde Kullanımı”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 21-39.

Alagöz, A., Kurt G., Özbirecikli M., Selimoğlu S., Uzay, Ş. ve Yanık S. (2011) Muhasebe Denetimi (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Alıcı, Ü. ve Türedi H. (2014). “Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi”, Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 6 (11), 119-133.

Alkan, A. (2007), Finansal Uygulamalarda Veri Madenciliği, TBD İstanbul Bilişim Kongresi, 08 Haziran 2007, s.1-48.

Altıntaş, N. N. (2010). “Denetimde Hata ve Hile”, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1, 151-161.

Ataman, B. ve Aydın R. (2017). “Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile tespitine Yönelik Bir Araştırma” , Marmara Business Review, Cilt: 2 , Sayı: 1, 1-23.

Azam, M. R. (2018). “Theory Application: Why People Commit Fraud”, International Journal of Management, Accounting and Economics, Cilt:5, Sayı:1, 54-66.

Bozkurt, N. (2012). Muhasebe Denetimi (6. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği: HİLE (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, P. (2013). “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler” , Denetim Dergisi, Sayı:12, 56-62.

Boztepe, E. (2013). “Benford Kanunu ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği”, LAÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, 73-83.

Bulca H. ve Yeşil T. (2014). “Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:1, Sayı: 2, 47-58.

Cengiz, S. ve Dinç Y. (2014). “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, 221-236.

Coşkun, A. (2013). Adli Muhasebe’de Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.

Çalış, E. ve Çatıkkaş Ö. (2010). “Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:45, 146-156.

Çalış, E., Engin A. ve Keleş E. (2014). “Hilenin Ortaya Çıkartılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:63, 93-108.

Çatıkkaş, Ö. (2011). “İşletmelerde Mali Tablo Hileleri”, Denetim Dergisi, Sayı:8, 18-30.

Doğan, S. ve Kayakıran D. (2017). “İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”, Maliye Finans Yazıları, Cilt: 1, Sayı:108, 167-188.

Dumanoglu, S. (2005). “Hata Ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:1, 347-358.

Emir, M. (2008). “Hile Denetimi”, Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 86, 109-120.

Erdoğan, M. (2002). “Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı:5, 51-63.

Erol, M. (2008). “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 1, 229-237.

Ertikin, K. (2017). “Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:75, 71-90.

Fathi, W. M., Ghani, E., Puspitasari, E. ve Said J. (2017). “Potential Employee Fraud Scape İn Islamic Banks: The Fraud Triangle Perspective”, Global Journal Al-Thaqafah, Cilt:7, Sayı:2. 79-93.

Frankel, T. (2012). The Ponzi Scheme Puzzle : A History and Analysis of Con Artists and Victims, New York : Oxford University Press.

Gerety, M. ve Lehn L. (1997). “The Causes and Consequences of Accounting Fraud”, Managerial and Decision Economics, Sayı:18, 587-599.

Goldmann, P. (2010). Financial Services Anti-Fraud Risk and Control Workbook, Hoboken, NJ : Wiley

Gönen, S. ve Rasgen M. (2016). “Hile Denetiminde Benford Yasası: Borsa İstanbul Örneği”, Journal of International Trade, Finance and Logistics, Cilt:1, Sayı:1, 93-113.

Grubor, G., Ristić N. ve Simeunović N. (2016). "Forensic Accounting In The Fraud Auditing Case", European Journal of Applied Economics, Cilt: 13, Sayı: 2, 45-56.

Gürbüz, F., Türedi H. ve Zor Ü. (2015). "Risk Odaklı İç Denetim", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:66, 1-19.

Huber, D. (2017). "Forensic Accounting, Fraud Theory, And The End Of The Fraud Triangle", Journal Of Theoretical Accounting Research, Sayı:14, 28-49.

Iyer, N. ve Samociuk M. (2010). A Short Guide to Fraud Risk : Fraud Resistance and Detection. England : Routledge.

Kandemir, C. ve Sağlar J. (2007). "Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?", Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:11, Sayı:1, 20-39.

Karakaya, G. (2016). "Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 330, 159-172.

Karyono, K. (2002). "Fraud Auditing", Journal the Winners: Economics, Business, Management, and Information System Journal, Cilt: 3, Sayı:2, 150-160.

KGK, (2018) Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS_240_RG.PDF Erişim Tarihi: 02.03.2019.

Khasanah, I. (2017) "State Loss Analysis With Investigation Audit Implementation On Cheating Indication Of Subsidized Fertilizer Distribution In The District X With Fraud Triangle Analysis", JRAMB (Jurnal Riset Akuntansi Mercubuana), Cilt: 2, Sayı:1, 82-104.

Kiracı, M. (2004) Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetim Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Alan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Doktora tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Kishalı, Y. ve Pehlivanlı D. (2006). "Risk Odaklı İç Denetim ve IMKB Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:30, 75-87.

KPMG, (2016), Bir Suistimalcinin Profili 2016 <https://home.kpmg.com/tr/tr/home/gorusler/2016/06/bir-suistimalcinin-profil-2016.html> Erişim Tarihi: 03.03.2018.

Küçük, İ. (2008). Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Mengi, B. T. (2012). "Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi: Hile Karosu", Mali Çözüm Dergisi. 113-125.

Oktay, S. (2013). "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri", Maliye Finans Yazıları. Sayı:3, 42-94.

Özeroğlu, A. İ. (2014). "Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri", Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Sayı:2, 180-196.

Özyer, M. A. (3-7 Aralık 2014). Kamu İdarelerinin Aynı Dönemde Sayıştay Ve Bağımsız Denetçiler (Ymm) Tarafından Denetiminin Sonuçları, 3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu Programı, Antalya.

Pehlivanlı, D. (2011). Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.

Sabuncu, B. (2017). “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:18, Sayı:2, 161-174.

Samancı, T. ve Yanık R. (2013). “Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:17, Sayı:1, 335-348.

Savaş, S., Topaloğlu N. ve Yılmaz M. (2012). “Veri Madenciliği ve Türkiye’deki Uygulama Örnekleri”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, Cilt:11, Sayı: 21, 1-23.

SMMM Staja Giriş Konu Serisi: Denetim, (2018) (8. Baskı) İstanbul: Deha Yayınları.

Soltani, B. (2014). “The Anatomy of Corporate Fraud: A Comparative Analysis of High Profile American and European Corporate Scandals”, Journal of Business Ethics, Cilt:120, Sayı:2, 251-274.

TDK (Türk Dil Kurumu), (2018). www.tdk.gov.tr Erişim Tarihi: 12.02.2018.

Tepegöz, Ş. M. ve Türedi H. (2018). “Finansman Şirketlerinde İç Kontrol Yapısı Yöntemi”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 13, Sayı 50, 138-158.

Terzi, S. (2012a). Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit. (1. Baskı) İstanbul: Beta Yayınları.

Terzi, S. (2012b). “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 54, 51-64.

Vona, L. W. (2008). Fraud Risk Assessment : Building a Fraud Audit Program. Hoboken, NJ : Wiley&Sons.

Yazıcı, N. (2018). “Hile Üçgeni: Fırsatların Önlenmesinde Kırık Camlar Teorisi”, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, Cilt:53 Sayı:3, 843-851.

Ek-1 Şirketin 31 Aralık 2018 Tarihi İtibarıyla Konsolide Bilançosu/Varlıklar**VARLIKLAR** **31 Aralık 2018** **31 Aralık 2017**

VARLIKLAR	31 Aralık 2018	31 Aralık 2017
Dönen Varlıklar	3.301.916	2.411.923
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.792.343	2.041.836
Ticari Alacaklar		
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	881	33.005
- Diğer Ticari Alacaklar	12.111	8.173
Diğer Alacaklar		
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	80.320	--
- Diğer Alacaklar	36.229	1.306
Stoklar	324.490	219.009
Canlı Varlıklar	11.781	11.564
Peşin Ödenmiş Giderler	13.129	33.636
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	317	256
Diğer Dönen Varlıklar	30.315	63.138
Duran Varlıklar	1.386.073	1.120.180
Diğer Alacaklar	3.033	7.120
Finansal Yatırımlar	225.919	226.429
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	220.219	109.585
Maddi Duran Varlıklar	742.357	658.578
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
- Şerefiye	15.415	15.415
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.483	1.466
Peşin Ödenmiş Giderler	50.140	19.602
Ertelenmiş Vergi Varlığı	102.564	62.617
Diğer Duran Varlıklar	23.943	19.368
TOPLAM VARLIKLAR	4.687.989	3.532.103

Ek-2 Şirketin 31 Aralık 2018 Tarihi İtibarıyla Konsolide Bilançosu/Kaynaklar

KAYNAKLAR	31 Aralık 2018	31 Aralık 2017
Kısa Vadeli Yükümlülükler	261.825	263.671
Ticari Borçlar		
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	2.311	4.297
- Diğer Ticari Borçlar	58.771	28.283
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	8.937	10.581
Diğer Borçlar	26.512	19.031
Ertelenmiş Gelirler	461	2.686
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	39.154	23.320
Kısa Vadeli Karşılıklar		
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin		
Kısa Vadeli Karşılıklar	7.272	4.916
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	109.123	162.909
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	9.284	7.648
Uzun Vadeli Yükümlülükler	138.111	86.551
Diğer Borçlar	28.889	20.713
Uzun Vadeli Karşılıklar		
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin		
Uzun Vadeli Karşılıklar	24.250	16.834
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	84.972	49.004
ÖZKAYNAKLAR	4.288.053	3.181.881
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	2.080.017	1.621.982
Ödenmiş Sermaye	388.080	388.080
Paylara İlişkin Primler	283 283	
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak		
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler		
- Kıdem Tazminatı Karşılığı Aktüeryal Kayıp Fonu	(3.525)	(2.775)
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	93.928	93.928
Geçmiş Yıllar Karı	1.142.466	938.027
Net Dönem Karı	458.785	204.439
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	2.208.036	1.559.899
TOPLAM KAYNAKLAR	4.687.989	3.532.103

Ek-3 Şirketin 31 Aralık 2018 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

	1 Ocak - 31 Aralık 2018	1 Ocak - 31 Aralık 2017
Kar veya Zarar Kısımı		
Hasılat	1.668.431	1.033.547
Satışların Maliyeti (-)	(695.393)	(479.786)
BRÜT ESAS FAALİYET KARI	973.038	553.761
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(4.467)	(5.024)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(166.753)	(131.411)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(41.788)	(19.931)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	41.764	45.547
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	(84.091)	(53.296)
FAALİYET KARI/ZARARI	717.703	389.646
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	615.000	238.768
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	(14.617)	-
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ KARI	1.318.086	628.414
Finansman Gelirleri	56.640	15.116
Finansman Giderleri (-)	(14.298)	(19.899)
VERGİ ÖNCESİ KAR	1.360.428	623.631
Vergi Gelir/Gideri	(253.659)	(126.593)
- Dönem Vergi Gideri	(293.457)	(140.677)
- Ertelenmiş Vergi Geliri	39.798	14.084
DÖNEM KARI	1.106.769	497.038
Dönem Karının Dağılımı		
Ana Ortaklık Payları	458.785	204.439
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	647.984	292.599
Sürdürülen faaliyetlerden pay başına kazanç/kayıp	1,182	0,527
Diğer Kapsamlı Gelir Kısımı		
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar		
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları (746)		(2.023)
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler	149	405
DiĞER KAPSAMLI GİDER/(GELİR)	(597)	(1.618)
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	1.106.172	495.420
Kapsamlı gelirin Dağılımı		
Ana Ortaklık Payları	458.035	202.821
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	648.137	292.599

Ek-4 Şirketin Aralık 2018 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Konsolide Nakit Akış Tablosu

	1 Ocak 31 Aralık 2018	1 Ocak 31 Aralık 2017
A. İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	994.927	431.166
Dönem Karı (Zararı)	1.106.769	497.038
Dönem Net Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler	377.865	255.415
Amortisman ve İtfa Gideri İle İlgili Düzeltmeler	100.007	109.306
Diğer Finansal Varlıklar veya Yatırımlar Değer Düşüklüğü (İptali) ile İlgili Düzeltmeler	11.189	1.898
Karşılıklar İle İlgili Düzeltmeler	16.189	22.277
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar (İptali) ile İlgili Düzeltmeler	10.561	9.776
Sektörel Gereksinimler Çerçevesinde Ayrılan Karşılıklar (İptali) ile İlgili Düzeltmeler	1.926	11.428
Diğer Karşılıklar (İptalleri) ile İlgili Düzeltmeler	3.702	1.073
Vergi (Geliri) Gideri İle İlgili Düzeltmeler	253.659	126.593
Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler	(3.179)	(4.659)
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler	(139.265)	(155.193)
Ticari Alacaklardaki Azalış (Artış) ile İlgili Düzeltmeler	17.507	(35.123)
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalış (Artış) ile İlgili Düzeltmeler	(111.156)	16.256
Stoklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler	(105.481)	(68.415)
Canlı Varlıklardaki Azalış (Artış)	(217)	(2.465)
Peşin Ödenmiş Giderlerdeki Azalış (Artış)	(10.031)	3.732
Ticari Borçlardaki Artış (Azalış) ile İlgili Düzeltmeler	28.502	(6.812)
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlardaki Artış (Azalış)	(1.644)	(993)
Faaliyetler ile İlgili Diğer Borçlardaki Artış (Azalış) ile İlgili Düzeltmeler	15.657	2.655
Ertelenmiş Gelirlerdeki Artış (Azalış)	(2.225)	1.265
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Diğer Artış (Azalış) ile İlgili Düzeltmeler	29.823	(65.293)
Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları	1.345.369	597.260
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar Kapsamında Yapılan Ödemeler	(1.535)	(1.970)
Vergi İadeleri (Ödemeleri)	(348.907)	(164.124)
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI	(244.420)	(115.427)
Maddi ve Maddi Olmayan Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri	3.387	10.920
Maddi ve Maddi Olmayan Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	(246.976)	(126.347)
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	(831)	-
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	--	(11.238)
Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları	--	(11.238)
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ (AZALIŞ)	750.507	304.501
DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	2.041.836	1.737.335
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	2.792.343	2.041.836

Ek-5 Şirketin 31 Aralık 2018 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Konsolide Özkaynaklar Değişim Tablosu

	Sermaye	Paylara İlişkin Primler	Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kazançlar	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	Net Dönem Karı/Zararı	Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Toplam Özkaynaklar
01 Ocak 2017 bakiyesi	388.080	283	(1.157)	93.928	911.871	59.188	1.452.193	1.304.080	2.756.273
Düzeltilme etkisi*	--	--	--	--	918	(33.950)	(33.032)	(36.780)	(69.812)
01 Ocak 2017 bakiyesi-yeniden düzenlenmiş	388.080	283	(1.157)	93.928	912.789	25.238	1.419.161	1.267.300	2.686.461
Geçmiş yıllar karlarına transfer	--	--	--	--	25.238	(25.238)	--	--	--
Toplam kapsamlı gelir	--	--	(1.618)	--	--	204.439	202.821	292.599	495.420
31 Aralık 2017	388.080	283	(2.775)	93.928	938.027	204.439	1.621.982	1.559.899	3.181.881
01 Ocak 2018 bakiyesi	388.080	283	(2.775)	93.928	938.027	204.439	1.621.982	1.559.899	3.181.881
Geçmiş yıllar karlarına transfer	--	--	--	--	204.439	(204.439)	--	--	--
Toplam kapsamlı gelir	--	--	(750)	--	--	458.785	458.035	648.137	1.106.172
31 Aralık 2018 bakiyesi	388.080	283	(3.525)	93.928	1.142.466	458.785	2.080.017	2.208.036	4.288.053