

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE ÇALIŞAN HİLELERİNE İMKÂN SAĞLAYAN KURUMSAL HATALAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: HATAY ÖRNEĞİ*

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Nesrin ÖKSÜZ***

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
2016; 18 (Özel Sayı-1); 23-50

23

ÖZ

Zayıf insan kaynakları yönetimi, etkin olmayan iç kontrol sistemi (İKS) faaliyetleri ve çalışanlara gereğinden fazla güven duyulması gibi İKS ile ilgili unsurlar çalışan hilelerine fırsat verilmesine neden olan önemli kurumsal hatalar olarak görülebilir. Acaba işletmeler bünyelerinde meydana gelen çalışan hilelerinin ve hilelere olanak sağlayan kurumsal zayıflıklarının farkında mıdır? Bu araştırma çalışması Hatay-Antakya'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde yaşanan çalışan hilesi türlerini tespit etmek ve yöneticilerin söz konusu hileleri niçin önleyemediğini ortaya koymak suretiyle bu soruya yanıt bulmayı amaçlamaktadır. Çalışmada kontrol edilmeyen iş ve faaliyetlerin çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hileli işlemlerin meydana gelmesine fırsat verdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Çalışan Hileleri, İç Kontrol Sistemi, Yolsuzluk Örnekleri

JEL Sınıflandırması: M 42, M 12, M 14

A RESEARCH STUDY ON THE INSTITUTIONAL ERRORS ENABLING OCCUPATIONAL FRAUD AND ABUSE IN MANUFACTURING COMPANIES: THE CASE OF HATAY

* Makale gönderim tarihi: 07.11.2015; kabul tarihi:12.12.2015

Bu çalışma, 23-25 Ekim 2015 tarihlerinde MODAV tarafından Ankara'da düzenlenen 12. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Mustafa Kemal Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü-Hatay, ozbirecikli@mku.edu.tr

*** Öksüzler A.Ş. Hatay, nimetnilada3@gmail.com

ABSTRACT

Some factors related to internal control system (ICS) of an institution such as weak human resources management, ineffective internal control activities and heavily relying on employees can be seen as crucial institutional errors giving employees opportunity to commit frauds. Well, are companies conscious of the occupational frauds and their own institutional weaknesses that make employee fraud possible? This survey aims to find answer to this question by determining types of fraudulent cases the surveyed manufacturing companies operating in the city Hatay have been experiencing, and by finding out why management of these companies can't prevent employee frauds from being occurred. In this study, we conclude that uncontrolled jobs and activities give opportunity employees to commit fraud.

Keywords: Employee Fraud, Internal Control System, Fraudulent Cases

JEL Classification: M 42, M 12, M 14

1. GİRİŞ

İşletmelerin büyümesi faaliyet hacimlerinin ve işlem sayılarının artması, varlık hareketlerinin farklı mekânlarda gerçekleşmesi gibi nedenlerle günümüzde bir işletme yöneticisinin işletme faaliyetlerini belirli bir sistem kurmadan yönetmesi, kontrol etmesi ve işletmenin varlıklarını çalışan hilelerine karşı koruması olanaksız hale gelmiştir. İş dünyasında yöneticilerin başarılı finansal sonuçlar karşılığında ikramiye alması, yüksek maaşlı işlerine devam etmesi, zam alması gibi nedenlerle hileli finansal tablo düzenleme eylemlerinin yanı sıra, orta ve alt kademede çalışanların da fırsat bulduklarında doğrudan işletme varlıklarını çaldıklarına ilişkin deneyimler bulunmaktadır. Her sektörde ve bölgede faaliyet gösteren her tür ve büyüklükte işletmenin yaşadığı en önemli sorunlardan biri olan çalışan hileleri işletmelerde ekonomik zararın yanı sıra itibar kaybına da yol açmaktadır.

Çalışan hilelerinin önlenmesi için alınabilecek en etkin önlemlerden birinin çalışanların hile yapmasına imkân veren potansiyel unsurların tespit edilmesi ve bu unsurların kontrol altına alınması olduğu söylenebilir. Bu itibarla işletmenin kurumsal yapısında hile yapılmasına imkân veren unsurların neler olduğunun tespit edilmesi çalışan hilelerinin önlenmesinde önemli bir aşama olarak kabul edilebilir. Bu çalışmada, genel olarak "Çalışan Hileleri" olarak adlandırılan hile eylemlerinin çeşitlerinin saptanması ve bu eylemlerin işletmenin organizasyon yapısındaki hangi zayıflık veya zafiyet

sonucunda meydana geldiğinin tespit edilmesi suretiyle bu tür vakaların önlenmesine yönelik öneriler geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde hile kavramına, hilenin ve hile yapanların karakteristik özelliklerine ve çalışanları hile yapmaya iten nedenlere yer verilmektedir. İkinci bölümde, çalışan hileleri üzerine yapılan araştırmaların sonuçlarına yer verilmektedir. Çalışmanın üçüncü bölümünde Hatay – Antakya’da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde meydana gelen çalışan hilelerinin türlerini ve nedenlerini tespit etmek amacıyla yapılan araştırma çalışması ile elde edilen bulgulara yer verilmektedir. Çalışmanın dördüncü bölümünde bulgular tartışılmakta, beşinci ve son bölümünde ise ulaşılan sonuçlar doğrultusunda geliştirilen önerilere yer verilmektedir.

2. HİLE KAVRAMI

Çeşitli anlamları olan hile, insani beceriler ile birinin diğeri üzerinde yarar sağlamasıdır. Hilenin içeriğinde dalavere, üçkâğıtçılık, kurnazlık, açığızluluk, dürüst olmama gibi yollarla birilerini aldatma vardır. Hile, aldatma, rüşvet, sahtecilik, haraç alma, bozulma, yozlaşma, hırsızlık, komplo, zimmet, kötüye kullanma, önemli gerçekleri gizleme gibi eylemleri de açıklamaktadır.

Luo (2005) hile olgusunu niteliklerine göre 7 başlıkta özetlemiştir (Gürbüz ve Dikmenli 2009, 121):

- 1) Kurum yapısından kaynaklanan hileler (context-based) (Kurum kültürü, İKS, insan kaynakları yönetimi vb nedenlerle)
- 2) Genel kabul gören davranışlardan sapma sonucu oluşan hileler (norm-deviated),
- 3) Güçten kaynaklanan hileler (power-related),
- 4) Gizli şekilde yapılan hileler (virtually covert),
- 5) Kasıtlı olarak (tasarlanarak) yapılan hileler (intentional),
- 6) Fırsata bağlı olarak yapılan hileler (opportunistic)
- 7) Algı ve zekâyaya dayalı (perceptual) olarak yapılan hileler

Hilenin ne ifade ettiğii kişiye, kültüre ve kuruma göre farklılık göstermektedir. Bazı hileler sahip olunan yetki ve gücün etkisi ile yapılmaktadır. Yetki veya güç, kanunla verilmiş olabileceğii gibi özel

sektörde kritik görevi olan kişilere örgüt tarafından verilmiş olan özel yetkiden de kaynaklanabilmektedir (Gürbüz ve Dikmenli 2009, 122). Bazı hileler planlı bir şekilde tasarlanarak ve genellikle birden fazla kişi tarafından yapılmaktadır. Bazı hileler örneğin “kontrol edilmeme” gibi bir fırsatın olduğunun fark edilmesi halinde yapılmaktadır. Bazı hileler ise çalışanların ortamdaki boşluğu algılaması veya zekâsıyla sistemi alt edeceğini düşünmesi neticesinde yapılabilmektedir.

2.1. Çalışan Hileleri

İş dünyasında hile, genel olarak bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak ve uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlaması şeklinde tanımlanabilir.

İşletmelerin tedarikçi ve müşterilerle ilişkilerini çok içli dışlı hale getirmeleri, yolsuzluk yapılması açısından uygun bir ortam hazırlamaktadır. Çalışanları, çalıştıkları işletmelerde hile yapmaya iten nedenlerin başında gelir düzeylerinin düşüklüğünden dolayı fakirlik çekmeleri ve yüksek bir yaşam standardına sahip olma istekleri gelmektedir. Öte yandan, çalışanın işinden memnun olmaması, haksızlığa uğradığını düşünmesi, beklediği terfi alamaması, düşük ücretle çalıştırılması, üstlerinden gerekli takdiri görememesi gibi nedenler de hileyi doğuran temel nedenler arasında sayılmaktadır. İşletmelerde işçi-işveren ilişkilerinin zayıf olması da çalışanların hile yapma ihtimalini arttırmaktadır (Şimşek 2001, 23).

2.2. Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri

Hile ile mücadelede ilk aşama hile belirtilerinin anlaşılması ve ortaya çıkartılmasıdır. Hilenin ortaya çıkarılmasında ilgililerin dikkate almaları gereken unsurlardan biri hile yapan kişilerin özellikleridir. Yıllarca karşılaşılan hile örnekleri üzerine yapılan araştırmalar %100 kesinlikte olmasa da bir ‘Hilekar Profili’ nin karakteristik özelliklerini ortaya koymaktadır. Aşağıda sıralanan özellikler, bu özellikleri taşıyan bir işletme çalışanın hile yaptığı veya yapacağı gibi bir kesin yargı olmayacağı gibi, bu özellikleri taşımayanların hile yapmayacağını da garantisi yoktur (Bozkurt 2011, 78). Hilekârın profilini tanımlamak için aşağıda alt başlıklar halinde sıralanan özellikler, Association of Certified Fraud Examiners – ACFE (Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği)’nin araştırma sonuçları ile desteklenmektedir.

2.2.1. Cinsiyet

ACFE'nin 2014 Hile Raporu'na göre Doğu Avrupa ve Batı/Orta Asya ülkelerinde hile yapan işletme çalışanlarının %80,8'i erkek, %19,2'si bayandır. İş hayatında erkeklerin sayıca daha fazla olması hile sıklığındaki bu farkın nedeni olabilir. Aynı konumda olan erkeklerle bayanlar kıyaslandığında erkeklerin hile yapma oranları hep daha fazla olmaktadır. Ancak oransal dağılım konumun seviyesine göre değişmektedir. Şöyle ki alt kademe çalışan seviyesinde hile yapanların %56'sı, yönetici (müdür) seviyesinde hile yapanların %70,5'i, şirket sahibi/üst yönetici seviyesinde hile yapanların %83'ü erkektir (ACFE 2014, 50).

2.2.2. Medeni Durum

Hile yapan işletme çalışanlarından evli olanların sayısının bekârlara göre daha fazla olduğu görülmektedir. Hile tutarları açısından evlilerle bekârlar arasında üç kat fark bulunmaktadır (Bozkurt 2011, 82).

2.2.3. Eğitim Durumu

Genel olarak bakıldığında, nitelikli hile yapanlar iyi eğitilmiş kişilerdir. Eğitim düzeyi arttıkça hilenin niteliği ve verilen maddi zararın boyutu artmaktadır. 2010, 2012 ve 2014 yılları araştırma sonuçları düşük eğitim düzeyine sahip çalışanların düşük tutarlı ancak sayıca daha fazla hile yaptığını, en yüksek tutarlı hilenin üniversite ve üstü eğitime sahip olanlar tarafından yapıldığını göstermektedir (ACFE 2014, 60).

2.2.4. Zekâ Düzeyi

Zekâ düzeyi yüksek olan veya bu iddiada bulunan çalışanlarda hile yapma isteği daha fazla görülmektedir. Bunun nedeni bu tür insanların çalıştıkları işletmelerin oluşturduğu iç kontrol yapısını ve güvenlik sistemlerini delerek kendilerini tatmin etmeleri olarak görülmektedir (Bozkurt 2011, 85).

2.2.5. Benlik düzeyi

Hile yapanların bir kısmı diğerlerine göre daha egoist bir yapıdadır. Bu kişilerin işletmedeki konumlarını beğenmemeleri, kendilerini daha önemli biri olarak görmeleri, üstlerini küçümsemeleri hile yapmalarına neden olmaktadır (Bozkurt 2011, 85).

2.2.6. Risk Alma Düzeyi

İşletmelerde hile yapanlar genellikle risk almayı seven türde insanlardır. Bunların başarısızlıktan korkmamaları, yakalanabileceklerini düşünmemeleri ve şanslarını denemek istemeleri bu sonucu ortaya koymaktadır (Bozkurt 2011, 85).

2.2.7. Yaş Dağılımı

ACFE tarafından yayımlanan raporlar işletmelerde hile yapanların yaşları ile yaptıkları hile sayısı ve tutarı arasında ilişki olduğunu göstermektedir. Araştırma sonuçlarına ilişkin bulgular aşağıda özetlenmiştir (ACFE 2014: 48):

İşletmelerde her yaş grubundaki çalışanlar hile yapmaktadır. Yaş düzeyi ile oluşan hile zararları arasında doğru orantı vardır. 25 yaş altı ile 60 yaş üstü hile sıklığı azalmaktadır. 31- 46 yaş arası hile sıklığı açısından en yoğun yaş aralığıdır. Yapılan hilelerin %66,2'si 31-50 yaş grubundaki çalışanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. 60 yaş üstü çalışanların yaptığı hile toplam içinde %3,4 paya sahip olmasına karşın bunların şirketteki konumu üst düzeyde olduğu için verdikleri zararın tutarı daha büyüktür. 60 yaş üstünün verdiği zarar, 25 yaş altındakilerin verdiği zararın 25-27 katıdır.

2.2.8. Görev Süresi (Kıdem)

İşletmelerde hile yapma oranları en fazla olanlar kıdemi 1-5 yıl arasında olanlardır (%40,7). Ancak işletmeye en yüksek tutarda zarar verenler kıdemi 10 yılın üzerinde olanlardır (ACFE 2014, 53).

2.2.9. Kurallara Uyma

İşletmelerde konulmuş olan kurallara uymama eğiliminde olan çalışanların hile yapma oranı daha fazladır. Bu kişiler sonuca daha kestirmeden gitmeyi yeğleyen ve kural tanımazlıkta kendilerini haklı göstermeye çalışan bir yapıdadır (Bozkurt 2011, 89).

2.2.10. Çalışma Koşulları

Genelde işletmeye sabah ilk önce gelen ve akşam en geç giden kişilerde hile eylemi daha fazla görülmektedir. Özellikle işinin bitmemesini neden olarak gösterip, gece geç saatlere kadar ve yalnız başına çalışmak isteyenlerde hile olasılığı artmaktadır. Diğer taraftan hileli eylemler sonucu yakalanan yöneticilerin çoğunun zorunlu olmadıkça izin kullanmadıkları belirlenmiştir (Bozkurt 2011, 89).

2.2.11. Kişilik Durumu

Hile yapan veya yapmaya teşebbüs eden kişilerin stres altında oldukları gözlenmiştir. Bu kişilerin özel hayatlarında parasal sıkıntı, kötü bir evlilik, uyuşturucu veya kumar bağımlılığı gibi sorunlar yaşadıkları görülmektedir (Bozkurt 2011, 89).

2.2.12. Yaşam Koşulları

Rahat bir yaşam sürme hırsı, pahalı hobiler, bol para harcama isteği hile eğilimini tetikleyen göstergelerdir. Diğer yandan, çalışanın yaşam standardının aniden yükselmesi hile eyleminin önemli bir habercisi olarak kabul edilmektedir (Bozkurt 2011, 89).

2.2.13. İşletmedeki Konumları

İşletmede çalışanların hepsinin bir şekilde hile yapma olasılığı olmakla birlikte, çalışanların işletmede yetki kullanmasını sağlayan konumu ve yaptığı işin niteliği hile sıklığını ve neden olunan zararı doğrudan etkilemektedir. Nitekim 2014 için Dünya geneli verilerine göre işletmelerde meydana gelen hilelerin %42'si çalışanlar, %36'sı müdürler, %19'u ise tepe yönetim veya işletme sahipleri tarafından gerçekleştirilmektedir (ACFE 2014, 40). Doğu Avrupa ve Batı/Orta Asya ülkelerinde bu oran her üç kategori için de %32 olarak saptanmıştır (%4 diğer) (ACFE 2014, 41). Öte yandan incelenen vakaların ortalama değeri olarak hilelerin verdiği maddi zarar çalışanlar (68.000 \$), müdürler (1.000.000 \$), tepe yönetim veya işletme sahipleri (425.000 \$) (ACFE 2014, 43). Dolayısıyla çalışanların hile yoğunluğu yüksek ancak verdiği zarar düşüktür. Bu durum çalışanların stok hırsızlığı gibi küçük hileler yaptığı şeklinde yorumlanabilir.

2.2.14. İşletme Dışı İlişkileri

Çalışanların, işletme ile ilgili üçüncü kişilerle olan ilişkilerinin düzeyi diğer bir göstergedir. Çalışanın, özellikle işletmeye mal veya hizmet satanlar ve satın alanlarla ilişkilerini çok içli dışlı bir konuma getirmesi, yapılabilecek bir hile veya yolsuzluk açısından uygun ortam sağlamaktadır (Bozkurt 2011, 93).

2.2.15. Kişisel Kazanç Beklentileri

Çalışanın, işletmede yaşanacak bazı gelişmeler nedeniyle kişisel kazanç elde edilecek olması, hile yapma dürtüsünü doğurabilmektedir. Özellikle tepe yöneticiler bu amaçla bir kazanç sağlayabilmek için

işletmenin finansal tabloları üzerinde gerçek olmayan düzenlemeler yapabilmektedir (Bozkurt 2011, 93).

2.2.16. Gerçekçi Olmayan Beklentiler

Tepe yöneticilerden işletmeyi gerçekçi olmayan hedeflere ulaştırmalarının beklenmesi veya zorlama yapılması, bu konularda çalışan yöneticilerin hileli işlem yapmalarına neden olabilmektedir (Bozkurt 2011, 94).

2.3. Çalışanları Hile Yapmaya İten Nedenler

ACFE'nin araştırmaları, bir işletmede çalışanların tümünün hile yapabilecek potansiyele sahip olduğunu göstermektedir. Bir insan doğuştan suça yatkın olabileceği gibi, bulunduğu coğrafyadan, içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik ortamdan, yetiştirilme şekliyle veya aldığı eğitimden dolayı da suça yönelebilmektedir (ACFE 2012). Donald R. Cressey (1966) hile üzerine yaptığı çalışmalar sonucunda kişileri hile yapmaya iten üç temel unsur olduğunu öne sürmüştür. Bunlar (Omar ve Din 2010, 607): Baskı (Motivasyon veya İsteklendirme), Fırsat ve Haklı Gösterme (Rasyonelleştirme).

Hile üçgeni terimi Donald R. Cressey ile ilişkilendiriliyor olsa da Cressey'in çalışmalarında hiç "Hile üçgeni" terimi geçmemektedir. "Hile üçgeni"ni bir terim olarak ortaya atan kişi ACFE'nin kurucusu olan ve hile konusunda çok sayıda çalışmalar yapan Joseph T. Well'dir. Well, Cressey'in hipotezinde yer alan üç unsuru geliştirerek genel bir alt yapı oluşturmuştur (Omar ve Din 2010, 607). Hile üçgeninde yer alan ve çalışmamız açısından da önem taşıyan bu unsurlar aşağıda örnekler yardımıyla açıklanmaktadır.

2.3.1. Baskı (İsteklendirme)

Türk Dil Kurumu baskıyı, belirli ruhsal etkinlik ya da süreçlerin, kişinin isteği dışında bilinçaltına itilmesi veya bu itilenlerin bilince çıkmasını önleme durumu olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu 2012). Bir işletmede çalışanların, işletme performansını artırıcı şekilde başarılı olması ödüllendiriliyorsa, yani performansa dayalı ödüllendirme sistemi varsa, bu durum çalışanlar üzerinde baskı (veya isteklendirme) etkisi yaratır. Performansa dayalı ödüllendirmeden kaynaklanan çalışan hileleri genellikle finansal tabloların şirketin durumunu olduğundan daha iyi göstermeye yönelik muhasebe hileleridir. Bu tür hileler üst düzey yöneticiler tarafından yapılmaktadır.

Kişiyi hile yapmaya yönlendiren farklı baskı (motivasyon) türleri vardır (Bozkurt 2011, 113):

Psikolojik Motivasyon: Hırsızlık duygusu kişinin doğasında var olup, çalmış olmak için hırsızlık yapmaktadır. **Egoya Dayanan Motivasyon:** Kişisel itibar sağlayabilmek dürtüsüyle hırsızlığa yönelmez. **İdeolojik Motivasyon:** İdeolojik nedenlerle dayanan, morali üst seviyeye getirmeyi amaçlayan ve birini kurban yapmayı haklı gören bir yaklaşım biçimidir. **Ekonomik Motivasyon:** Ekonomik dürtülerle yapılan hırsızlık biçimidir. İşletmelerde en fazla karşılaşılan hile baskısı türüdür. Ekonomik motivasyon en basit anlatımla paraya olan gereksinimdir. Bazı durumlarda egoya dayanan ve ideolojik motivasyonla örtüşmektedir.

Bu çalışma kapsamında ele alınan çalışan hileleri daha ziyade alt ve orta kademe çalışanlar tarafından gerçekleştirilen ve Ekonomik Motivasyon kavramının tanımına uyan hilelerdir.

2.3.2. Fırsat

Hile yapma fikri çalışanın zihnine herhangi bir nedenle yerleşebilir, fakat bu eylem ilk etapta sadece düşünce düzeyinde oluşur. Çalışanın işletmede uygun ortamı bulunmasıyla hile yapmak için fırsat unsuru gerçekleşmiş olur. Oysa fırsat bulunmazsa, hile düşünce olarak kalır ve eylem gerçekleşmez (Akyel 2009, 59). Zayıf ahlak politikaları, üçüncü kişilerle ve ortaklarla yapılan gizli anlaşmalar, çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlemede yetersizlik, cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın olmaması, işletmede çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması, tepe yönetiminde umursamazlık ve yetenek eksikliği, sağlıklı denetim olmaması hileye fırsat sağlayabilen diğer etkenler olarak sayılabilir (Bozkurt 2011, 120).

2.3.3. Haklı Gösterme

Haklı gösterme (rasyonalizasyon) suiistimalcinin, davranışları konusunda kendi kendini haklı çıkarmasını sağlayan iç diyalogudur. Fail, işverenin kendisine bu bedeli borçlu olduğu konusunda kendi kendisini ikna eder (KPMG 2009, 15). İşletmelerde özellikle 'motivasyon unsuru' ile 'fırsat unsuru' arasındaki ilişkilere dikkat etmek gerekmektedir. Bu unsurlar birbirini etkilemektedir. İşletmede fırsat unsurlarının olması çalışanın iştahını kabartmakta ve hile yapma isteğinin artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle çalışanlara hile için fırsat veren unsurları en aza indirecek önlemler alınmalıdır.

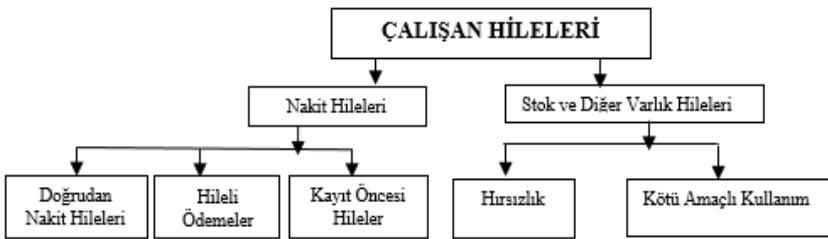
2.4.Çalışan Hilesi Türleri

Çalışmamızın kapsamı küçük ve orta ölçekli işletmelerde alt ve orta kademe çalışanlar tarafından gerçekleştirilen çalışan hileleri üzerinde odaklanmaktadır. Bu nedenle ACFE'nin (2014,11) "Occupational Fraud and Abuse Classification System (Fraud Tree)" (Mesleki Hile ve Hırsızlık Sınıflandırma Sistemi-Hile Ağacı)'nda yer alan ve çalışan hilelerinin yolsuzluk, varlıkların zimmete geçirilmesi ve finansal tablo hileleri şeklinde üç ana başlıkta sınıflandırıldığı tabloda yer alan hile türlerinin tamamı alınmamıştır.

Çalışmamızın kapsamı gereği burada sadece varlıkların zimmete geçirilmesi başlığında yer alan hile türleri sadece ana hatları ile ele alınmıştır. Şekil 1'de görüldüğü gibi varlıkların zimmete geçirilmesi kapsamındaki çalışan hileleri iki ana grup altında sınıflandırılmaktadır.

2.4.1. Nakit Hileleri

Nakit hileleri ile ilgili ilk tür, işletme içinde doğrudan doğruya yapılan nakit hırsızlığıdır. Hırsızlık; "birinin rızası olmadan, onun varlığını ele geçirme hareketi" olarak tanımlanır. Burada çalışan hilesi genel olarak nasıl yapılırsa yapılsın, sonuçta işletmenin bir varlığı çalınmış olmaktadır. ACFE'nin 2014 yılında yaptığı 1.325 hile vaka çalışmasında hile eylemlerinin muhasebe, satış, üretim (operasyon), müşteri ilişkileri, üst yönetim, satın alma gibi bölümlerde ve çok önemli ölçüde nakit hilesi şeklinde meydana geldiği saptanmıştır (ACFE 2014, 57).



Şekil 1. Çalışan Hileleri

Kaynak: ACFE (2014 Raporu, 11)

2.4.2. Stok ve Diğer Varlık Hileleri

Bu hırsızlıklar bir tek kalemden, çok değerli bir makine veya bir mamule kadar uzanabilir. Nakde dayanmayan varlık hileleri, nakit

hileleri kadar sık olmamasına karşın, verdikleri zarar açısından büyük tutarlardadır (Bozkurt 2011, 307). Nitekim ACFE'nin 2014'te yaptığı 1.325 vaka çalışmasında incelenen vakalar içinde hile tutarı en yüksek olan ilk beş bölüm sırasıyla sahipler/üst yönetim, yönetim kurulu, finans, depo-stoklar, satın alma şeklinde sıralanmaktadır (ACFE 2014, 57). Dolayısıyla stok hileleri üst sıralarda yer almaktadır.

3. LİTERATÜR ÇALIŞMASI

Gündüz, (2014, 144) çalışan hileleri üzerine yaptığı çalışmasında işletmelerde erkeklerin daha fazla hile yaptığını, çalışanların eğitim seviyesi yükseldikçe hile potansiyelinin de arttığını, bir çalışanın işyerindeki yönetsel kademesi yükseldikçe kontrol gücü elde ettiğinden hile yapma olasılığının daha yüksek olduğunu, hile yapmada yaş grubunun 36-45 olduğu sonucuna varmıştır. Şen (2013, 156) yapılan hilelerin, şirketlerin ciddi zarar ve maliyetlere katlanmasına sebep olduğunu, şirketlerin gelirinin %5'ini hile yoluyla kaybetmesine rağmen, ortaya çıkan hilelerin çoğunun nedenlerini araştırmadan üstünü kapattıklarını saptamıştır. Bu durum ülkemizde şirketlerin birçoğunun aile şirketi olmasından dolayı geleneksel yönetim tarzına sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bu anlayış kurumsal yönetim ilkelerinin henüz yeteri kadar yerleşmediğini de göstermektedir. Yılmaz (2013, 126) İstanbul'da işletmelerde hile nedenlerine ve önlenmesi ilişkin uygulamalarda çalışanların başvurdukları bilgi ve becerileriyle elde edemedikleri kazanımları hile yöntemleri kazanma isteklerinin kök nedenleri irdelendiğinde çoğu zaman kurum kültürünün oluşmamasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Keskin (2013, 131) Isparta'da Batı Akdeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, meslektaşlarının meslek etiğine uygun davranışta bulunmadığı ve ülkemizde meslek ahlakı çerçevesinde yapılan yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı kanaatinde olduğunu tespit etmiştir. Şengür (2012, 315) çalışmasında bağımsız denetçilerin ve iç denetçilerin Türkiye'deki işletmelerde gerçekleştirdikleri denetim çalışmaları sırasında en çok tespit ettikleri hile türlerinin finansal tablo açıklamalarının ihmal edilmesi, giderlerin ve gelirlerin farklı dönemlere kaydedilmesi ve dönem karının yüksek gösterilmesi olduğunu tespit etmiştir. Varıcı (2011, 274) tarafından yapılan araştırmada işletmelerde hile riskini arttıran en önemli faktörün etkin olmayan gözetim faaliyeti olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca

denetçilerin birçoğunda sosyal sorumluluk eksikliği olduğu saptanmıştır. Akdemir (2010, 225) tarafından yürütülen çalışmada işletmelerin büyük çoğunluğunda genel olarak hile bilincinin düşük olduğu, hile riskini azaltıcı kontrollerin birçoğunun uygulanmadığını saptamıştır. Kiracı (2004, 256) Eskişehir’de 42 Bağımsız Denetim firmasında yaptığı çalışmada genel olarak denetçilerin hile konusuna gereken önemi verdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Güçgüner (2013, 133) İstanbul’da tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmeler üzerine yaptığı çalışmada söz konusu şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini ve görevlerin ayrılığı ilkelerini benimsemedikleri, hile riskine yönelik var olan kontrollerin yetersiz olduğu sonucuna varmıştır. Karausta (2013, 145) Antalya’da adli denetim mesleğinin gerekliliği üzerinde ki çalışmada adli denetimi gerekli kılan nedenlerin mesleki hilenin var olduğu ve adli denetimin uygulanmasını işletmelerde yaşanması olası mesleki hilelerin önlenmesi, caydırılması ve tespit edilmesi konusunda etkili olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

ACFE’nin 2014 çalışmasında çalışan sayısı 100’den az olan ve küçük işletme olarak kabul edilen işletmelerin büyük ölçekli işletmelere kıyasla daha farklı hile türleri ile karşı karşıya oldukları tespit edilmiştir. Örneğin küçük işletmelerde çek düzenleme hilesi oranı %22, büyük işletmelerde ise %7’dir. Ayrıca küçük işletmelerde nakit para çalma hilelerinin büyük işletmelerde görülenin iki katı olduğu saptanmıştır (ACFE 2014, 26)

Yukarıda yer verilen araştırma sonuçları işletmelerde meydana gelen çalışan hilelerinin işletmeden kaynaklanan en önemli nedenleri arasında yönetsel eksiklikler ve kontrol faaliyetlerinin yetersizliği gibi unsurlar olabileceğini göstermektedir.

Bu çalışmada literatürde yer alan çalışmalarda ulaşılan sonuçlara farklı bir açıdan katkı sağlamak amacıyla, KOBİ ölçeğindeki üretim işletmelerinde çalışanların ne tür hileli işlemler yaptıkları ve bu duruma neden olan unsurların iç kontrol sisteminden kaynaklanıp kaynaklanmadığı, iç kontrol sisteminden kaynaklanıyorsa sürecin hangi aşamasında meydana geldiği tespit edilmeye çalışılmaktadır.

4. HATAY-ANTAKYA'DA FAALİYET GÖSTEREN ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MEYDANA GELEN ÇALIŞAN HİLELERİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

ACFE'nin raporlarında çalışan hilesinin en sık görüldüğü şirket türünün KOBİ türü işletmeler olduğu, toplam çalışan hilesi içerisinde sayı olarak en fazla görülen hilenin doğrudan çalma şeklinde olduğu belirtilmektedir. Bu araştırma çalışması ACFE'nin elde ettiği araştırma sonuçları dikkate alınarak yerel düzeyde (Hatay-Antakya) KOBİ ölçeğindeki işletmelerde yaşanan çalışan hilelerinin türlerinin ve bu hilelerin işletmelerin iç kontrol sisteminin hangi noktasındaki zayıflıktan (firsattan) kaynakladığının saptanması amacıyla yürütülmüştür.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Araştırmanın evrenini Antakya'da faaliyet gösteren 280 üretim işletmesi oluşturmaktadır. Çalışmada tesadüfi olmayan örneklem yöntemlerinden "Yargısal örneklem" yöntemi ile belirli bir üretim süreci ve örgüt yapısına sahip olduğu düşünülen 100 üretim işletmesi iradi olarak seçilmiştir.

4.3. Veri Toplama ve Değerlendirme Yöntemi

Veri toplamak için anket yöntemi kullanılmıştır. Konu ile ilgili önceden hazırlanan anket formları iradi olarak seçilen işletmelerin yönetim kademesinde bulunan kişilerle yüz yüze görüşmek suretiyle uygulanmış, yöneticilerin işletmelerinde yaşadıkları çalışan hilelerine ilişkin bilgi derinlemesine görüşme yöntemi ile elde edilmiştir. Anket formu genel bilgiler bölümü ile birlikte üç ana bölümden ve 43 sorudan oluşmaktadır. İlk bölüm, anketi cevaplayan işletmenin unvanının, faaliyet alanının ve personel sayısının sorulduğu genel bilgiler bölümüdür. İkinci bölümde işletme yetkilisinden geçmişte işletmede yaşamış oldukları çalışan hilelerine ilişkin örnekler vermesi istenmiştir. Üçüncü bölümde işletmelerde İKS unsurlarının mevcudiyetini tespit etmek amacıyla hazırlanan sorular yer almaktadır. Bu kapsamda cevaplayıcılara İKS'nin unsurları olan kontrol ortamına ilişkin 3 soru, risk değerlendirmeye ilişkin 2 soru, kontrol faaliyetlerine ilişkin 26 soru ve izleme faaliyetlerine ilişkin 8 soru yöneltilmiştir. Anket çalışmasında elde edilen veriler SPSS programına yüklenerek frekans

tabloları çıkarılmış, ayrıca bazı unsurlar arasında ilişki olup olmadığının tespiti için Ki Kare testi yapılmıştır. Anketle elde edilen hile vaka türleri içerik analizine tabi tutulmuştur.

4.3.1. Genel Bilgiler

Tablo 1’de görüldüğü gibi, araştırma kapsamındaki işletmelerin %32’si anonim şirket, %68’i limited şirket olup, şirketlerin %50’si gıda, %9’u inşaat, %6’sı tekstil ve %5’i mobilya sektöründe faaliyette bulunmaktadır. Şirketlerin %59’unda 11-50, %9’unda 1-10, %18’inde 51-100 arası personel çalışmaktadır. Şirketlerin %4’ünde ise 101-500 arası personel çalışmaktadır. Dolayısıyla şirketlerin yaklaşık %80’inde 1-50 arası personel çalıştığı görülmektedir.

Tablo 1. Şirketlerde Personel Sayıları

Personel Sayısı	N (%)
1-10	19 (%19,0)
11-50	59 (%59)
51-100	18 (%18)
101-500	4 (%4)

4.3.2. Saptanan Hile Türleri

Tablo 2’te görüldüğü üzere, çalışma kapsamında yer alan şirketlerin yönetim kademelerinden elde edilen bilgilere göre şirketlerde yaşanan çalışan hile ve yolsuzluk vakaları türleri itibariyle sınıflandırılmıştır. Buna göre en fazla yaşanan hile türü (%29) depolarda sayım yapılmaması ve çalışanlara fazla güven duyulması gibi nedenlerle çalışanların doğrudan mal ve para çalması şeklindeki hile türüdür. Şirketlerin %26’sında ise işletmenin çalışanlar tarafından kasıtlı olarak zarara uğratılması vakası yaşanmıştır. Bu verilere göre çalma şeklindeki hilenin hile türleri içindeki oranının (% 29 + % 16 + %19) % 64 olduğu görülmektedir.

Tablo 2. Hile Türlerinin Dağılımı

Hile Türü	N (%)
Doğrudan Mal ve Para Hırsızlığı	29 (%29)
İşletmeyi Kasıtlı olarak Zarara Uğratma	26 (%26)
Ürün Fiyat Farklılığından (Ucuz-Pahalı) Yararlanarak yapılan Hile*	19 (%19)
Mal Alış ve Satışında teslim sırasında Hile (Çalma eylemi)	16 (%16)
Hile Olayı Yaşanmamıştır	10 (%10)

4.3.3. Faktör Analizi ve Güvenilirlik

Elde edilen veriye uygulanan Faktör Analizine göre, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0,647 ve Bartlett's Test anlamlılık düzeyi, 000 bulunmuştur. Ankette yer alan 39 maddeye (Kontrol faaliyeti) Güvenilirlik Analizi uygulanmış ve 1. aşamanın sonucunda 7. ve 8. Kontrol faaliyetinin anketten çıkarılmasının uygun olacağı sonucuna varılmıştır. 2. aşamada kalan 37 Kontrol faaliyetine Güvenilirlik Analizi uygulanmış ve söz konusu 37 Kontrol faaliyetinin araştırılan konuyu açıklamada güvenilir olduğu sonucuna varılmıştır.

Tablo 3. Anket Sorularının Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik Analizi	N	Cronbach's Alpha
1. Aşama	39	,866
2. Aşama	37	,893

4.3.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ile Ulaşılan Tespitler

Araştırma kapsamına giren şirketlerde iç kontrol sistemi unsurlarının varlığını tespit etmek amacıyla iç kontrol sisteminin bileşenleri dikkate alınarak hazırlanan anket formu uygulanmıştır. Böylece Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme gibi İKS'nin ana unsurlarını oluşturan süreç ve

* Bu hile örneğinde, satış elemanları kalitesi gereği fiyatı yüksek olan malı daha önce anlaştıkları kişilere kalitesi gereği fiyatı düşük olan mal çıkışı yaparak satmakta ve farkı paylaşmaktadır.

işlemlerin işletmelerde ne ölçüde mevcut olduğuna yönelik aşağıdaki tespitler elde edilmiştir.

1-Araştırma kapsamındaki şirketlerin %77'sinden fazlasında kontrol ortamı unsurlarının bulunduğu ifade edilmiştir.

2-Araştırma kapsamındaki şirketlerin %70'inden fazlasında yönetimin iç ve dış riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahip olduğu ifade edilmiştir.

3-Araştırma kapsamındaki şirketlerin çoğunda (%80'inden fazlasında) varlıkların fiziki kontrolüne yönelik faaliyetlerin mevcut olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu şirketlerin sadece %23'ünde malların sisteme giriş ve çıkışında barkod sistemi kullanılmaktadır.

4-Araştırma kapsamındaki şirketlerin %65'inde görevlerin ayrımı ilkesine uygun davranıldığı ifade edilmiştir.

5-Şirketlerin %97'sinde ise işlem ve faaliyetlerin yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirildiği ifade edilmiştir.

6-Araştırma kapsamındaki şirketlerin %70'inde kaynak ve kayıtlara erişim ve hesap verilebilirlik ilkesine uygun davranıldığı ifade edilmiştir. Ancak stok depolarının sayımı ve kayıtlarla karşılaştırma yapılması araştırma kapsamındaki şirketlerin sadece %65'inde uygulanmaktadır.

7-Araştırma kapsamındaki şirketlerin yaklaşık olarak %90'ında belgelerin, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalandığı ifade edilmiştir.

8-Araştırma kapsamındaki şirketlerin yaklaşık olarak %60-65'inde bilgi işlem sistemine erişimi kontrol etmek için fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur ve gerekli tedbirler alınmaktadır.

9-Araştırma kapsamındaki şirketlerin yaklaşık olarak %60-65'inde performans değerlendirmesine yönelik faaliyetler yürütülmektedir.

4.3.5. Ki-Kare Analizi

Tablo 2'de türleri itibariyle sınıflandırılmış olan çalışan hile ve yolsuzluk vakaları aşağıdaki şekilde kodlanarak iç kontrol sistemi unsurları ile arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının anlaşılabilmesi için Ki-kare Analizine tabi tutulmuştur.

- 0- Hile Olayı Yaşanmamıştır
- 1- Mal Alış ve Satışlarında Hile (Çalma Eylemi)
- 2- İşletmeyi Kasıtlı Olarak Zarara Uğratma
- 3- Doğrudan Mal ve Para Hırsızlığı
- 4- Ürün Fiyat Farklılığından (Ucuz-Pahalı) Yararlanarak yapılan Hile

Tablo 4. Kontrol Ortamı-Hile İlişkisi

	N	Pearson Chi- Square Value	Sig. (p value)
Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak yordamlar mevcuttur.	100	3,890	,421
Çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur.	100	9,932	,270
Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur.	100	14,095	,079

Tablo 5. Risk Değerlendirme- Hile İlişkisi

Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.	100	5,282	,727
Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.	100	7,417	,492

Tablo 6. Kontrol Faaliyetleri – Hile İlişkisi
Tablo 6.1. Varlıkların Fiziksel Kontrolü – Hile İlişkisi

İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.	100	1,754	,988
İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan yordamlar vardır.	100	6,733	,566
Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.	100	11,840	,158
Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.	100	6,460	,596
Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.	100	7,186	,517
İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.	100	8,917	,349
Depoların kontrolü güvenilir personel tarafından yapılmaktadır.	100	8,174	,417
Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.	100	8,355	,400
Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.	100	1,154	,886
Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder.	100	3,608	,462
Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.	99	3,807	,874

Tablo 6.2. İşlem ve Faaliyetlerle İlgili Yetkilendirme – Hile İlişkisi

Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.	100	8,989	,343
İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.	100	1,223	,874

Tablo 6.3. Kaynak ve Kayıtlara İlişkin Hesap Verilebilirlik ve Erişim – Hile İlişkisi

İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.	100	5,653	,686
Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	100	7,099	,526
Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	100	2,242	,691
Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	100	6,817	,557

Tablo 6.4. Belgelendirme – Hile İlişkisi

Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.	100	8,375	,398
Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.	100	2,020	,732

Tablo 6.5. Bilgi İşlem Kontrolleri – Hile İlişkisi

Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.	100	5,752	,675
Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.	100	5,354	,719
Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.	100	9,463	,305
Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.	100	11,320	,184
Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilir.	100	11,387	,181

Tablo 6.6. İzleme Faaliyetleri – Hile İlişkisi

Üst yönetim bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler.	100	10,535	,229
Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir.	100	15,392	,052
Yöneticiler, belirli aralıklarla performans göstere ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir.	100	10,671	,221
Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir.	100	2,644	,619
Önemli noktalar kameralarla izlenir.	100	5,745	,676
Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir.	100	10,751	,216

Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir.	100	1,521	,823
İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır.	100	5,496	,704
YORUM: Tabloda yer alan unsurların anlamlılık düzeylerine (p değerlerine) bakıldığında, hepsinin alfa değeri olan 0,05'ten büyük olduğu görülmektedir. Bu durum, ele alınan 37 unsur ile hile işlemleri arasında anlamlı bir ilişki olmadığı anlamına gelmektedir. Böylece araştırma kapsamındaki şirketlerde İKS unsurlarının varlığının çalışan hilelerinin önlenmesi üzerinde önemli bir etkisi bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Hile örneklerinin içeriği incelendiğinde bu sonucun nedeni anlaşılmaktadır. Nitekim hile vakalarında hileli işlemlerin meydana gelmesinde genellikle işletmede çalışanlara duyulan güvenin ön planda olmasının ve kontrol faaliyetlerinin etkin olmamasının önemli rolü olduğu görülmektedir.			

5. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

İş dünyasının en önemli sorunlarından bir olan çalışan hileleri üzerine yapılan çalışmaların çoğu işletmelerdeki çalışan hilelerinin en önemli nedenleri arasında yönetsel eksiklikler, çalışanlara duyulan aşırı güven ve kontrol faaliyetlerinin yetersizliği gibi unsurlar olduğunu göstermektedir.

Bu çalışmada literatürde yer alan çalışmalarda ulaşılan sonuçlara farklı bir açıdan katkı sağlamak amacıyla, Hatay-Antakya'da faaliyet gösteren KOBİ ölçeğindeki üretim işletmelerinde çalışanların ne tür hileli işlemler yaptıklarının tespit edilmesi suretiyle hileli işlemin içeriği dikkate alınarak hileli işleme olanak sağlayan unsurların iç kontrol sisteminden kaynaklanıp kaynaklanmadığı, iç kontrol sisteminden kaynaklanıyorsa sürecin hangi aşamasından kaynakladığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Araştırma kapsamındaki şirketlerden elde edilen verilerin analiz edilmesi ile aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Araştırma kapsamındaki şirketlerin yaklaşık %80'inde 11-100 arası personel çalışmaktadır. Dolayısıyla bu işletmeler varlıkların

teslim alınması, teslim edilmesi, nakit hareketleri gibi işlemlerde varlıkların çalınmaya karşı korunmasını sağlamak için bir dizi iç kontrol faaliyeti oluşturmayı gerektirecek büyüklüktedir.

- Araştırma kapsamındaki şirketlerin yaklaşık %80'inde kontrol ortamı tesis edildiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla şirketlerin çoğunda yönetim iç kontrol faaliyetlerinin öneminin farkındadır ve İKS'nin tasarımına önem vermektedir.

44

- Anonim şirketlerin neredeyse tamamında, limited şirketlerin ise yaklaşık olarak %30'unda kontrol ortamı bulunmaktadır. Bu durum anonim şirketlerin büyümenin getirdiği gereksinim ile iç kontrol sistemine daha fazla önem verdiği şeklinde yorumlanabilir.

- Araştırma kapsamında yer alan inşaat ve tekstil işletmelerinin tamamında kontrol ortamının mevcut olduğu görülmekle birlikte gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin %80'inde kontrol ortamı unsurlarının mevcut olduğu saptanmıştır.

- Araştırma kapsamındaki şirketlerin yaklaşık %70'inde risk değerlendirme faaliyetlerine önem verildiği ifade edilmiştir. Acaba yöneticiler risk değerlendirme kavramını sadece işletme dışı ekonomik ortamdan kaynaklanan risklerin öngörülmesi olarak mı algılamıştır? Eğer öyleyse bu durum iç kontrol faaliyetlerinin izlenmesinde de zayıflık olabileceğini gösterir.

- Risk değerlendirmesi yapan anonim şirketlerin oranı, limited şirketlerin oranına göre daha yüksektir. Bu sonuç anonim şirketlerin faaliyetlerin genişliği nedeniyle risk değerlendirmeye daha fazla önem verdiği şeklinde yorumlanabilir.

- Risk değerlendirmesinin oransal olarak en fazla yapıldığı sektörlerin inşaat, tekstil ve mobilya sektörü olduğu görülmektedir. Örneklem içinde en fazla gıda sektörü işletmeleri yer almaktadır. Gıda sektöründe işletmelerin sadece %50'sinin risk değerlendirmesi yaptığı görülmektedir. Bu bulgu çalışan hile vakası örnekleri ile de desteklenmektedir. Nitekim risk değerlendirmesinin düşük olduğu gıda sektörü işletmelerinde hile vakası daha fazla yaşanmaktadır. Buna ek olarak gıda sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin sadece %30'unda barkod sistemi kullanıldığı görülmektedir. Oysa stoklar içinde yer alan birimlerin çok sayıda ve türde olduğu, ayrıca stok devir hızının yüksek olduğu işletmelerde hile riski doğal olarak yüksektir ve yönetimin bu

riske karşılık stok kontrolüne ve satış tahsilat döngüsüne daha fazla önem vermesi gerekir.

- Araştırma kapsamındaki şirketlerin %80'inden fazlasında varlıkların fiziki kontrolüne yönelik faaliyetlerin mevcut olduğu ifade edilmiştir. Ancak çalışan hilelerine yönelik vakaların içeriği analiz edildiğinde, çoğu yönetimin stok hareketleri ve stok kontrolü ile sorumluluğu çalışanlara delege etmesi nedeniyle depo sorumlularının depolardan mal çaldıkları anlaşılmaktadır.

- Araştırma kapsamındaki şirketlerin sadece %23'ünde malların sisteme giriş ve çıkışında barkod sistemi kullanılmaktadır. Stok kontrolüne teknolojik anlamda destek sağlayan barkod sisteminin kullanılmaması İKS'nin etkinliği açısından önemli bir eksiklik olarak yorumlanabilir.

- Araştırma kapsamındaki şirketlerin %65'inde İKS'nin etkinliğini sağlayacak en önemli kontrol faaliyetlerinden biri olan "Görevlerin ayrımı" ilkesine uygun davranıldığı ifade edilmiştir. Ancak çalışan hilelerine olanak verilmemesi açısından çok büyük önem taşıyan "Görevlerin ayrımı" ilkesi, çalışan hilelerinin önlenmesinde tek başına yeterli olmayabilmektedir.

- Araştırma kapsamında yer alan işletmelerin sadece %10'unda hile vakası yaşanmadığı ifade edilmiştir. Bu bulgu iş dünyasında çalışan hilelerinin ne denli endişe verici bir seviyede olduğunu göstermektedir.

- Hileli işlemlerin %26'sı işletmenin çalışanlar tarafından farklı nedenlerle kasıtlı olarak zarara uğratılması şeklindeki hilelerden oluşmaktadır. Bu tür eylemler genellikle çalışanların motivasyon sorunlarından kaynaklanabilmektedir.

- Araştırma kapsamında yer alan işletmelerde en fazla yaşanan hile türü %64 oranla etkin sayım yapılmaması ve çalışanlara fazla güven duyulması gibi nedenlerle oluşmaktadır. Bunlar; çalışanların depolardan mal çalmak, kasadan para çalmak, yüksek fiyatlı malın parasını alıp, düşük fiyatlı mal vererek farkı zimmete geçirmek, işletmeye gelen malı depoya giriş esnasında veya öncesinde çalmak şeklindeki hile türleridir.

- Yapılan Ki-kare analizinde İKS unsurları ile hile vakaları arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüştür. Çalışan hilelerinin

içeriği analiz edildiğinde, elde edilen bu sonuç anlamlıdır. Nitekim çalışan hilelerinin tür olarak çoğunda görevlerin ayrımı, barkod kullanımı, varlıklara dokunmanın ayrılması, yetkilendirme gibi önemli iç kontrol faaliyetlerine rağmen çalışanların işbirliği içinde davranma veya kendisine duyulan güveni istismar etme gibi İKS dışında gelişen unsurlar vasıtasıyla hile yaptıkları görülmektedir.

- Stok depolarının sayımı ve kayıtlarla karşılaştırma yapılması araştırma kapsamındaki şirketlerin %65’inde uygulandığı ifade edilmiştir. Ancak bu işlem üst yönetim tarafından mı yoksa orta kademe bir çalışan tarafından mı yapılmaktadır? Çalışan hilelerine olanak verilmemesi açısından çok büyük önem taşıyan “Sık ve ani depo kontrolü ve stok sayımı”nın üst yöneticiler tarafından ihmal edilmesi ve depo sayımlarının da personel tarafından yapılması halinde çalışanlara hile yapması için fırsat yaratılmış olmakta ve İKS devre dışı kalmaktadır.

- Ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin sadece %23’ünde malların sisteme giriş-çıkışı barkotla yapılmaktadır.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bulgular ışığında ulaşılan sonuçlar doğrultusunda aşağıdaki öneriler sunulmuştur:

- Yaşanan çalışan hilesi vakalarının çoğu araştırma kapsamındaki işletmelerin yönetimlerinin stokların fiziksel kontrolünü çalışanlara delege ettikten sonra onları kontrol etmemesinin depo sorumlularına depodan mal çalma imkânı verdiğini göstermektedir. Dolayısıyla işletmelerin çoğunda iç kontrol faaliyetlerinin stokları koruyacak ölçüde etkin olmadığı ve hileyi önleyici rolünün ortadan kalktığı görülmektedir. Nitekim yaşanan yolsuzluklar genellikle çalışanlar tarafından yapılan iş ve işlemlerin şüphe üzerine veya tesadüfen kontrol edilmesi neticesinde ortaya çıkarılmıştır. Bu itibarla, stok hilelerinin önlenmesi için yöneticilerin zaman zaman stok sayımlarında bizzat bulunması ve ani stok sayımları ile depo sorumlularını kontrol etmesi, her kademedeki çalışanların gerçekleştirdiği işlemleri herhangi bir zamanda kontrol etmesi gerekmektedir.

• Araştırma kapsamındaki şirketlerde yaşanan zimmete geçirme odaklı vaka örneklerinde genellikle yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde “güven duygusu” nun önemli yer tuttuğu anlaşılmaktadır. Ancak vakaların çoğu yöneticilerin çalışana duyduğu güvenin kontrolsüz kalması halinde hızla istismar edildiğini göstermektedir. İşyerlerinde ve iş ilişkilerinde kuşkusuz “güven” faktörü çok önemlidir, ancak güven duygusu “kontrol etme”nin önüne geçmemelidir.

• Çalışan varlıkların erken tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması için nakit, ticari mal, hammadde, taşınır ve taşınmaz mallar gibi varlıkların dökümü mümkünse çeyrek dönemler bazında çıkarılıp kayıtlarla karşılaştırılmalı ve tutarsızlıklar sorgulanmalıdır. Çünkü bu tür tespitler ne kadar geç yapılırsa o denli büyük kayıp oluşmakta ve genelde bu kayıplar tahsil edilememektedir. Özellikle aile şirketi kültürü gereği bu tür olaylara karışan çalışanların sadece işine son verilmekte, çoğu kez yasal işlem dahi yapılmamaktadır.

• Şirketlerde barkod kullanımının yaygınlaşması varlıkların kontrolü açısından önemlidir. Ancak, vaka analizlerinden çıkarıldığı üzere, barkod esaslı stok takip sistemlerinin kullanıldığı işletmelerde dahi çalışanlar stokların fiziki kontrolünde zafiyet olduğunu keşfettikleri anda harekete geçebilmektedir. Dolayısıyla fiziksel kontrollerin sadece yılsonunda yapılması halinde barkod kullanımı gibi teknolojik önlemler dahi varlıkların korunması için yeterli olmayabilmektedir.

• Yöneticiler, çalışanların ve mal sevkiyatı yapanların öğrendiklerinden farklı davranışlar sergilemelidir. Deponun ani sayımı, habersiz stok kontrolü, mesaiye farklı saatlerde gelme, hiç kontrol edilmeyen noktaların ani kontrolü gibi. Nitekim bazı vaka örnekleri, yöneticilerin tesadüfen de olsa habersiz gittiği depoda satıcı tarafından bilinçli olarak eksik gönderilen malların çalışanlar tarafından tammiş gibi teslim alındığını saptamış olduğunu göstermektedir.

• İş hacminin büyümesi, depo sayısının ve çalışan sayısının artması durumunda yetki ve görevlerin ayrımı önem kazanır. Varlık hareketlerinin sadece bir veya birkaç kişi tarafından yürütülmesi halinde zaman içinde çalışan hileleri yaşanması mümkün olabilir.

• Şirket yöneticileri işletme dışı riskleri öngörmenin yanı sıra işletme içi hile riski için de öngörülü olmalı, insan kaynakları yönetimine önem vermelidir. İşe alma sürecinde ve sonrasında

personelin özgeçmişini araştıran ve değerlendiren, hile yapanların karakteristik özellikleri konusunda bilgi sahibi olan etkin bir insan kaynakları yönetimi oluşturulmalıdır. Hile yapan çalışanların karakteristik özelliklerini bilmek, ne tür hilelerin yapılabileceğini bilmekten daha önemlidir. Çünkü önemli olan hilenin önlenmesini sağlamaktır. Bunun için insan kaynakları yöneticisinin potansiyel hilekârın tipik özelliklerini taşıyan kişiler hakkında daha fazla bilgi toplaması ve temkinli olması gerekir. Ancak detaylı araştırmalar sonucu işe alınan personel ile yıllarca sorunsuz çalışarak oluşturulan güven duygusunun dahi kontrolsüz bir ortamda hayal kırıklığı ile sonuçlanabildiği unutulmamalı ve geçmişi temiz olsa da çalışanlara aşırı bir güven duygusu beslenmemelidir.

- Zaman zaman çalışanlara etik eğitimi niteliğinde eğitimler verilmelidir. Ayrıca hile riskini azaltmak için işletmede alınan önlemlerin ve yaptırımların çalışanlara açıkça anlatılması yararlı olabilir. Çünkü işletmede hileye karşı önlem alındığının ve hile sonucunda yaptırıma maruz kalacağının farkında olan bir çalışanın hile yapma olasılığı daha düşük olabilir.

- Şirketlerin bütçe uygulamalarına önem vermeleri, performans ölçümü yapmaları ve başarısızlıkların nedenlerini analiz ederek varlıklarını koruyucu önlemler almaları gerekir.

KAYNAKÇA

ACFE 2012. Report to the Nations, 2012 Global Fraud Study <http://www.acfe.com/rtnn/docs/2012-report-to-nations.pdf> (Erişim Tarihi: 11.06.2015).

ACFE 2014. Report to the Nations, 2014 Global Fraud Study <http://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf> (Erişim Tarihi: 21.07.2015).

Akdemir, Ç. 2010. “İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Lisansüstü Tez, Marmara Üniversitesi SBE: 225.

Akyel, N. 2009. “Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve

Öneriler”, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi: 59.

Bozkurt, N. 2011. İşletmelerin Kara Deliği: Hile - Çalışan Hileleri, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

Fazekas, M. 2008. HR's Role in Managing the Risk of Fraud, ([Http://www.Hrhighway.Co.Za/Features/Topics/2063426:Topic:1833](http://www.Hrhighway.Co.Za/Features/Topics/2063426:Topic:1833)) (Erişim Tarihi: 05.03.2013).

Güçgüner, S. 2013. “Tekstil Sektöründe Hile Riskinin Ölçülmesi, Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama”, Yayınlanmış Lisansüstü Tezi, Marmara Üniversitesi SBE: 145.

Gürbüz, S.ve O. Dikmenli. 2009. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 22.

Karausta, T. 2013. “Mesleki Hile Adli Denetim ve Türkiye’de Adli Denetim Mesleğinin Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi SBE, 2013: 145.

Keskin, S. 2013 “Muhasebe Hata Ve Hilelerin Karşısında Etkin Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmış Lisansüstü Tez, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE: 145.

Kiracı, M. 2004. “Hileli Risk Değerlendirmesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Alan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Yayınlanmış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE: 256.

Omar, N.B. ve Din, H.F.Mohammad. 2010. “Fraud Diamond Risk Indicator: An Assessment of its Importance and Usage” Malezya: 607-612.

Şen, Ç. 2013. “İşletmelerde Çalışan Hilelerin Tespiti, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi”, Yayınlanmış Lisansüstü Tezi SBE, İstanbul Aydın Üniversitesi: 156.

Şengür, E.D. 2012. Auditors Perception of Fraud Prevention Measures: Evidence from Turkey, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 14 (1): 128-138.

Şimsek, E.E. 2001. “Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Türk Dil Kurumu, www.tdk.org.tr (Erişim Tarihi: 05.08.2012).

Wells, J.T. 2013. Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection, John Wiley & Sons Inc., Austin, Texas, USA.

Yılmaz, K. 2013. “İşletmelerde Hile, Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Uygulamalar ve Örnek Olaylar”, Yayınlanmış Lisansüstü Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE: 126.