



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN HİLENİN ÖNLENMESİNDEKİ ROLÜNÜN
İNCELENMESİ ÜZERİNE NİTEL BİR ÇALIŞMA

Uğur ÇİL

1730250016

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK

ISPARTA- 2022

TEZ SAVUNMA TUTANAĞI





T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**İç Kontrol Sisteminin Hilenin Önlenmesindeki Rolünün İncelenmesi Üzerine Nitel Bir Çalışma**” adlı çalışmamın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakça kısmında gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

İmza

Uğur ÇİL

06.01.2022



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-SOYADI	UĞUR ÇİL
Öğrenci Numarası	1730250016
Enstitü Ana Bilim Dalı	İşletme
Programı	Muhasebe ve Finansal Yönetim
Programın Türü	Tezli Yüksek Lisans
Danışmanın Unvanı, Adı-SOYADI	Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK
Tez Başlığı	İç Kontrol Sisteminin Hilenin Önlenmesindeki Rolünün İncelenmesi Üzerine Nitel Bir Çalışma
Turnitin Ödev Numarası	1719403351

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 76 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 03/12/2021 tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Üniversitemiz Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönergesininin 14 üncü maddesinde yer alan filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

Kaynakçalar hariç, alıntılar dahil, 10 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç;

% 24 'tür.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdeler sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

07/02/2022

(İmza)

Danışmanın Unvanı-Adı-SOYADI

(ÇİL, Uğur, *İç Kontrol Sisteminin Hilenin Önlenmesindeki Rolünün İncelenmesi Üzerine Nitel Bir Çalışma*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2022).

ÖZET

İç kontrol, iş akışı ve süreçleri içine yerleştirilmiş; kişilerden etkilenen, işletmenin hedeflerine ulaşması durumlarında kullanılan ve makul oranlarda güvenilirlik sağlayan bir araç olarak ifade edilmektedir. İç kontrol sistemi ise işletmenin üst yönetim ve diğer tüm çalışanlarının etkilendiği bir süreçtir. İşletme içinde uygulanan tüm politika ve yöntemleri kapsamaktadır. İç kontrol sistemleri işletme varlıklarına zarar veren hata ve özellikle hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesinde stratejik bir öneme sahiptir.

Hata, işletme faaliyetlerinde kasıt olmadan yapılan yanlışlıklardır. Hile ise, birini aldatmak ve yanıltmak için yapılan; düzen, dolap, oyun ve entrikalardır. İşletme faaliyetlerinde hile, menfaat sağlamak amacıyla işletme varlıklarına kasıtlı olarak verilen zararlardır. Hile nedeniyle işletme varlıklarında oluşan kayıplar her geçen zaman artmaktadır. Hile nedenlerini açıklayan teorilerden birisi de hile elmasıdır. Hile elması; baskı, fırsat, haklı gösterme ve kabiliyet bileşenlerinden oluşmaktadır.

Çalışmanın amacı hilenin önlenmesinde iç kontrol sisteminin öneminin belirlenmesidir. Amaç doğrultusunda hile elması bileşenleri kapsamında otel işletmelerindeki hileler analiz edilerek, hile tespiti ve önlenmesinde iç kontrol sisteminin rolü değerlendirilmiştir.

Çalışmada doğal ortamdaki algıları, olayları, gerçek ve bütüncül bir şekilde ortaya çıkarmak için nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada otel çalışanlarının, iç kontrol ve hile elması bileşenleri kapsamında hileye ilişkin görüşlerini derinlemesine inceleyebilmek için nitel araştırma yöntemlerinden yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak yapılmıştır.

Araştırma sonucunda; araştırma yapılan otellerde iç kontrol sistemlerinin zayıf olması baskı ve fırsat bileşenin doğmasına neden olarak hileye sebep olmaktadır. İç kontrol sisteminin yeterli olmamasından dolayı işletmede fırsat zafiyetine sebebiyet vererek hile ortamına zemin hazırlamaktadır. Hilenin özellikle nakit akışının yoğun olduğu; muhasebe, finans, satış-pazarlama ve ön büro bölümlerinde kabiliyet yeteneğine bağlı hile olayları ile karşılaşmaktadır. Hile elmasından olan fırsat bileşenin güven duygusundan kaynaklı ortamlarda hile vakaları ile karşılaşmıştır. Hile yapanların kendilerine göre haklı bir mazeret üreterek hile yaptıkları tespit edilmiştir. Katılımcılara göre hile vakalarının tam olarak ortadan kaldırılmasının mümkün olmadığı, ancak en aza indirmek için otellerde iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Otel işletmeleri, İç kontrol sistemi, Hile, Hile Elması.

(Çil, Ugur, A Qualitative Study on the Role of the Internal Control System in The Prevention of Fraud, Master's Thesis, Isparta, 2022).

ABSTRACT

Built into internal control, workflow and processes; It is expressed as a tool that is influenced by people, used in cases where the business achieves its goals, and provides reliability at reasonable rates. The internal control system, on the other hand, is a process in which the top management and all other employees of the enterprise are affected. It covers all policies and methods applied within the enterprise. Internal control systems have a strategic importance in detecting and preventing errors and especially frauds that damage business assets.

Errors are unintentional mistakes made in business activities. Fraud, on the other hand, is done to deceive and mislead someone; order, scam, games, and intrigues. Fraud in business activities is deliberate damage to business assets in order to gain profit. Losses in business assets due to fraud are increasing day by day. One of the theories explaining the reasons for fraud is the fraud diamond. Fraud diamond; pressure, opportunity, justification, and ability.

The aim of the study is to determine the importance of the internal control system in preventing fraud. In line with the purpose, the role of the internal control system in the detection and prevention of fraud has been evaluated by analyzing the frauds in hotel businesses within the scope of fraud diamond components.

In the study, qualitative research method was used to reveal the perceptions and events in the natural environment in a real and holistic way. In the research, a semi-structured interview form, which is one of the qualitative research methods, was used to examine the opinions of the hotel employees on fraud within the scope of internal control and fraud diamond components.

As a result of the research; The weak internal control systems in the hotels surveyed cause the pressure and opportunity component to arise, leading to fraud. Due to the inadequacy of the internal control system, it causes a lack of opportunity in the business and prepares the ground for fraud. Especially where the cash flow of the fraud is intense; In accounting, finance, sales-marketing and front office departments, fraudulent incidents are encountered. There have been cases of fraud in environments stemming from the feeling of trust in the opportunity component of the cheating diamond. It has been determined that cheaters fraud by making a justified excuse according to themselves. According to the participants, it was emphasized that it is not possible to completely eliminate fraud cases, but that internal control systems in hotels should be strengthened in order to minimize them.

Keywords: Hotel businesses, Internal control system, Fraud, Fraud Diamond.

ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitim süresince değerli tecrübe ve bilgilerini benimle paylaşan, bu çalışmanın yürütülmesinde dikkat ve titizlikle bana yol gösteren danışmanım Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK'e, bugünlere ulaşmamdaki emek, gayret ve sabırlarıyla haklarını asla ödeyemeyeceğim değerli ailem ve arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Uğur ÇİL

Isparta, 2022

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar DİZİNİ	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1. İÇ KONTROL SİSTEMİ	3
1.1. Kontrol Kavramının Tanımı.....	3
1.2. Kontrol Türleri	5
1.3. İç Kontrolün Bileşenleri	6
1.3.1. Kontrol Ortamı	6
1.3.2. Risk Değerlendirme.....	7
1.3.3. Kontrol Faaliyetleri	7
1.3.4. Bilgi ve İletişim	8
1.3.5. İzleme	9
1.4. İç Kontrol Sistemi	10
1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı ve Türleri	12
1.4.1.1. Yönetmel Kontrol.....	13

1.4.1.2. Muhasebe Kontrolü.....	14
1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	14
1.4.3. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri.....	15
1.4.3.1. Görevlerin Ayrılığı İlkesi.....	16
1.4.3.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi.....	17
1.4.3.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi	17
1.4.3.4. Fiziksel Korunma İlkesi.....	18
1.4.3.5. Bağımsız Mutabakat Yapılması İlkesi.....	18
1.5. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi.....	18
1.6. Otel İşletmelerinde İç Kontrol ve Denetim Yapısı.....	20

2. BÖLÜM

HİLE, TEORİLERİ VE ÖNLENMESİ

1. HİLE.....	22
1.1. Hilenin Tanımı ve Özellikleri.....	22
1.2. Hile Türleri.....	24
1.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması	24
1.2.2. Ahlaki Olmayan Davranışlar – Yolsuzluk.....	25
1.2.3. Hileli Finansal Raporlama	27
2. HİLE TEORİLERİ	28
2.1. Hile Üçgeni Teorisi	28
2.2. Hile Elması.....	29
2.2.1. Baskı	31
2.2.2. Fırsat	33
2.2.3. Haklı Gösterme.....	34
2.2.4. Kabiliyet	35
2.3. Diğer Teoriler.....	35
2.3.1. Hile Küpü	35

2.3.2. Hile Ölçeği.....	36
2.3.3. ABC Modeli	36
2.3.4. Hile Beşgeni	37
3. HİLELERİN ÖNLENMESİ, TESPİT EDİLMESİ VE İNCELENMESİ	37
3.1. Hilelerin Önlenmesi	37
3.2. Hilelerin Tespit Edilmesi	39
3.3. Hilelerin İncelenmesi	39

3. BÖLÜM

UYGULAMA

1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	41
1.1. Amaç ve Önem.....	41
1.2. Araştırma Tasarımı.....	42
1.3. Çalışma Grubu.....	43
1.4. Verilerin Toplanması.....	44
1.5. Geçerlik, Güvenirlik.....	44
1.6. Kapsam ve Kısıtları	45
1.7. Verilerin Analiz Edilmesi.....	46
2. BULGULAR	46
2.1. İç Kontrol Sistemi ile İlgili Bulgular.....	46
2.1.1. Denetim Teması.....	47
2.1.2. Denetimin İşleyiş Şekli.....	47
2.2. Hile Elması Bileşenleri ile İlgili Bulgular	49
2.3. Baskı Bileşeni ile İlgili Bulgular	50
2.4. Fırsat Bileşeni ile İlgili Bulgular	51
2.5. Haklı Gösterme Bileşeni ile İlgili Bulgular.....	52
2.6. Kabiliyet Bileşeni ile İlgili Bulgular	53
2.7. Hileyi Önleme ile İlgili Bulgular	55

TARTIŞMA	58
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	63
KAYNAKÇA	67
EKLER.....	77
ÖZGEÇMİŞ.....	79



TABLÖLAR DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Demografik Bilgiler	44
Tablo 2. Çalışanların ve Yöneticilerin Hile Yapma Nedenleri	57



ŞEKİLLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1. İç Kontrol Sorumluluk Alanları.....	16
Şekil 2. Varlıkların Kötüye Kullanılması	24
Şekil 3. Hile Üçgeni.....	29
Şekil 4. Hile ve Yolsuzluk Üçgeni.....	30
Şekil 5. Hile Elması	31
Şekil 6. Hile Beşgeni.	37
Şekil 7. Bulgular ve Hile Elmasına İlişkin Kavram Haritası.....	58

KISALTMALAR

ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners
Bkz.	: Bakınız
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
CIMA	: Chartered Institute of Management Accountants
COSO	: Comittee of Sponsoring Organizations
IFAC	: International Federation of Automatic Control
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
Md.	: Madde
TDK	: Türk Dil Kurumu
vd.	: Ve diğerleri

GİRİŞ

İç kontrol, iş akışı ve süreçleri içine yerleştirilmiş, kişilerden etkilenen, işletme hedeflerine ulaşması durumlarında kullanılan ve makul oranlarda güvenilirlik sağlayan bir araç olarak ifade edilmektedir. İşletmelerde iç kontrol sistemi, işletmenin kurumsallaşmanın sağlanmasında, misyon ve vizyonunun etkin ve verimli olmasında etkilidir.

Başarılı bir yönetimde iç kontrolün doğru anlaşılması, sağlıklı kurulması ve etkin uygulanması önemlidir. Bir işletmenin karşılaştığı değişimlere devamlı surette uyum gösteren tamamlayıcı ve dinamik bir süreç hal alan iç kontrol, işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesinde de önemli rol üstlenmiştir. Sürekli değişen ve daha dinamik bir hale gelen işletme faaliyetleri iç kontrolü ve iç kontrolün önemini daha da arttırmaktadır. Bu nedenle işletme içinde doğru tanımlanmalı, makul ve uygulanabilir şekilde sistematize edilmeli ve etkili bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Buna bağlı olarak da hileyi tespit ve önleme mekanizması olarak birbirini tamamlamalıdır. Günümüzde iç kontrol anlayışını dünya çapında kabul görmüş, iç kontrol ve uygulanmasına ilişkin küresel standartlar oluşturulmuştur.

İç kontrol sistemi, işletmenin üst yönetim ve diğer çalışanların etkilendiği bir süreçtir ve işletme içinde uygulanan tüm politika ve yöntemleri de kapsamaktadır. Bu sebeple işletmelerin yaşadığı ve son zamanlarda gündeme sıklıkla gelen tehlikelerden biri olan hilenin, ortaya çıkarılması hususunda da iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. Hile, işletmenin sürdürdüğü her faaliyette meydana gelebilmekte ve kişi veya kişiler tarafından işlenebilmektedir. Tespit edilemeyecekleri inancıyla motive oldukları görülen ahlaki zafiyetleri olan çalışanların, iç kontrol gibi güvenilir bir sistemin önlemlerini de atlatmanın bir yolunu bulabildikleri görülmektedir.

Çalışmada hile unsurlarının tanımlanmasında “Hile Elması” kullanılmıştır. Hile elması unsurları, baskı, fırsat, haklı göstermedir ve kabiliyet. Hile elmasında yer alan faktörlerden ilki olan baskı unsurdur ve mali içerikli olabileceği gibi, kötü alışkanlıklardan, hatta çalışanın işiyle ilgili yaşamış olduğu sıkıntılar sebebiyle de ortaya çıkabilmektedir. İşletme sahibi ve tepe yöneticilerinin en çok müdahale edebilecekleri unsurun fırsat olduğu görülmektedir. Fırsat, elmasın ikinci ayağıdır. İşletmelerde, hileye imkân verebilecek; fırsat ortamını doğuran unsurların ortadan

kaldırılması, işletmede yaşanacak hileleri de azalacaktır. Hile elmasının üçüncü ayağı olan haklı gösterme, kişinin işlemiş olduğu hile suçunu akla yatkın duruma getirebilmek için kendisini inandırdığı bahaneleri kapsamaktadır. Hile elmasının son ayağı olan kabiliyet ise hilenin boyutunu ve büyüklüğünü belirleyen önemli bir unsurdur. Bütün yetilerin kişide olsa bile kabiliyeti olmayan, yani hile konusunda yetkin olmayan kişinin kendisinde o beceri olmasa hile yapamayacağını anlatan dördüncü ve son ayaktır.



1. BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1. İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol, iç denetim, denetim ve kontrol kavramlarının günlük kullanımda birbirlerinin yerine sıklıkla kullanılabilen kavramlardır. Ancak özellikle denetim ve kontrol kavramlarının arasında ciddi farklılıklar vardır. Bu sebeple iç kontrol kavramının kapsamı iyi anlaşılabilmesi için öncelikli olarak denetim ve kontrol kavramları açıklanacaktır.

Denetim, iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili iddiaların daha önceden saptanan ölçütlere uygunluğunun araştırılması ve sonuçlarının ilgi duyanlara bildirilmesi için tarafsız bir şekilde kanıt toplayarak; bu kanıtların değerlendirildiği sistematik süreci ifade etmektedir (Güredin, 2000, s. 5). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından genel kabul görmüş tanımda ise; *“bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık” faaliyetlerine denetim denilmiştir.* İç denetim, işletme veya kuruluşun risk yönetim, yönetişim ve kontrol süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik disiplinli ve sistemli bir yaklaşımdır ve bu açıdan kuruluşların amaçlarına ulaşması için yardımcı olmaktadır (IIA, 2007, s. 5). Kontrol, bir şeyin aslına ve gerçeğe uygunluğuna bakmayı ifade etmektedir (TDK, 2019).

1.1. Kontrol Kavramının Tanımı

Kontrol, daha önceden belirlenmiş olan hedeflere ulaşabilmek için yönetim tarafından alınan tedbirler bütünüdür. Bu bağlamda işletmenin; hedeflere ulaşılması, amaçların gerçekleştirilmesinin önünde görülen risk ve belirsizliklerin yönetilmesi kapsamında alınan tedbirlerin tümü kontrol kapsamında değerlendirilmektedir (Candan, 2006).

Kontrol faaliyetlerinde iki önemli unsur vardır. Fiilen nerede bulunduğu ve nereye ulaşılmanın amaçlandığıdır. Bu sebeple kontrol fonksiyonlarının planlama aşamasında belirlenmiş olan amaçlarla, gerçekleşen sonuçların karşılaştırılması ve

aradaki farkların sebeplerinin araştırılması ve düzeltici önlemlerin alınması söz konusudur. Bu özelliği sebebiyle kontrol, devamlılık gerektiren bir yönetim fonksiyonu olarak görülmektedir (Adiloğlu, 2011, s. 95-96).

Bilimsel yönetime katkı sağlayan ve bugün de halen geçerliliğini koruduğu görülen yönetim ilkelerindeki evrenselliği ortaya koyan H. Fayol, kontrolün yönetsel işlerin bir parçası olduğunu belirtmiştir. Fayol kontrolü, bir işletmede yapılan işlerin programlara, verilen talimat ve kabul gören ilkelere uygun olarak yürüme ve yürümeme durumunun doğrulanması şeklinde ifade etmiştir. Yönetim biliminin gelişiminde kontrol tanımlarının farklılık gösterdiğini belirtmek gerekir. Ancak genel olarak Fayol'un yukarıda yapılan klasik yaklaşım geçerliliğini korumaktadır (Cömert, 2016, s. 3).

Kontrol denetimin öncesinde düşünülmesi gereken ve geniş kapsamlı bir kavramdır. Çünkü kontrol faaliyet ve işlerin yapıldığı sırada yapılan bir eylemdir. Kontrol içerisinde bulunan zamandaki işlemleri konu almaktadır. Denetimse geçmiş bir zamanda yapılan işlemleri konu alarak; incelemektedir. Denetim iş süreçlerinden bağımsız ve uzmanlar tarafından, kontrolse sistem içerisinde ve süreç dâhil edilen personeller tarafından yürütülen işlemlerdir. Kontrolün etkin olmaması durumunda etkili denetimden de söz etmek mümkün değildir (Yurtsever, 2008, s. 16).

Kontrol fonksiyonu yönetimin temel fonksiyonlarından ve süreklilik arz ederek; karşılaştırmayı içermektedir. Gerçekleşenle planlanan durumların arasındaki farkı göstermektedir. Başka bir ifadeyle, belirlenen hedeflerle bu hedeflere yönelik olarak gerçekleşen sonuçların uyumlaştırılmasını sağlamaktır (Fişek, 2005, s. 198). Kontrol ile reaksiyon ve uyum gösterme yeteneğinde artış ve koordinasyon özelliklerinin geliştirilmesi amaçlanmaktadır (Yılcı, 2003, s. 6). Kontrolle denetim arasındaki temel farklılıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Uzay, 1999, s. 6):

- Kontrol sürekli, denetim ise belirlenen zamanda yapılan faaliyettir.
- Kontrol eş zamanlı yürütülürken, denetim geçmişe dönük yapılmaktadır.
- Kontrol yaparken mekanik araçlar kullanılabilirken, denetim ise insan tarafından gerçekleştirilmektedir.

- Kontrolde İşletmeden bağımsız olmak gerekmekte; denetim ise bağımsızlık temel şarttır.

1.2. Kontrol Türleri

Kontrol yönetsel bir anlama sahiptir. Belli bir işlemin tamamlanmasının ardından değil, tersine gerçekleştirilmesi sırasındaki yöntem ve yolları da kapsayan, süreçlerin içine yayılmıştır. Süreklilik arz eden tüm sorumluluk sadece denetçilerin üzerine yüklememesi gereken, bütün işletme çalışanlarının sorumluluk taşıdığı uygulamalar olarak ifade edilmektedir (Özbek, 2012, s. 385). Bu tanımdan hareketle kontrol türleri açısından önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olmak üzere üç şekilde uygulandığı görülmektedir (Çelen, 2017, s. 6; Güner, 2009, s. 189; Yılmaz ve Öğüş, 2016, s. 84):

- **Önleyici Kontroller:** Önleyici kontroller risk ve hata oluşumunu önleyebilmek için oluşturulmaktadır. Ayrıca düzeltme masraflarının ortadan kaldırılması ya da azaltılması söz konusu olduğu için tercih edilmektedir.

Önleyici kontroller;

- Bilerek ve isteyerek yanlış yapılmasının önlenmesi için güvenilen
- Yetkin kimselerin işe alma ve görevlerin ayrılığı ilkesini benimsemesi,
- Uygun kayıt alma ve belgeleme işlemleriyle yanlış işlemlerin önlenmesi,
- İşletme kaynaklarının kötüye kullanımının engellenmesine yönelik yetkilendirme yapmak gibi
- Durumlar örnek olarak gösterilebilmektedir (Bodnar ve Hopwood, 2003: 152).

- **Tespit Edici Kontroller:** Bu kontrollerdeki esas amaç önleyici kontrollerin etkililiğinin ölçülmesidir. Önleyici kontrollere nazaran daha maliyetli olduğu görülmektedir. Ayrıca yapılabilecek bazı hataların önleme sistemiyle kontrol edilmesi mümkün görünmemektedir. Belirli türde yapılabilen hataların kontrol altına alınabilmesi için bağımsız kontrollerin yapılarak; gözden geçirilme ve karşılaştırmasından oluşturulmuştur. Bunlar gerçekleştikleri zaman tespit edilmeleri gerekmektedir (Çelen, 2017, s. 6).

- **Düzeltilici Kontroller:** İstenmeyen sonuçların ortaya çıkması ve tespit edilmesi durumlarında bu kontroller kullanılmaktadır. Tespit edici kontrol neticesinde tanımlanmış eksikliklerin düzeltilmesi ya da tekrar gerçekleşmemesi önemlidir. Böyle durumlarda yapılan tespit edici kontrolün bir anlamı olacaktır (Güner, 2009, s. 189). Raporlama ve belgeleme sistemleriyle hata giderilene dek sorunların yönetimin gözetiminde tutulması gerekmektedir. Düzeltilici kontroller önleyici ve tespit edici kontrollerin tamamlayıcısı niteliğindedir ve kontrollerin etkili olmasını sağlamaktadır (Yılmaz ve Öğüş, 2016, s. 84).

1.3. İç Kontrolün Bileşenleri

İç kontrol, iş akışı ve süreçleri içine yerleştirilmiş; kişilerden etkilenen, işletmenin hedeflerine ulaşması durumlarında kullanılan ve makul oranlarda güvenilirlik sağlayan bir araç olarak ifade edilmektedir. İlk defa 1992’de yayımlanan ve sonraki dönemlerde güncellendiği görülen COSO (Comittee of Sponsoring Organizations) “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Modeli”ne göre iç kontrol sistemi, birbiri ile bağlantılı beş bileşenden oluşturulmuştur. Modelde, iç kontrol sisteminin bileşenlerinin; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme şeklinde kabul edildiği görülmektedir (COSO, 1992).

1.3.1. Kontrol Ortamı

İç kontrolün temelini oluşturduğunu söylemek mümkündür. Kontrol ortamı; genellikle işletme veya kuruluşun iç kontrol bilinci, iş görme biçimi, değerler ve süreçleri, iş görenlerin yöneticileriyle ilişkileri gibi konuları kapsayan işletme kültürü olarak ifade edilebilir. İç kontrol sisteminde başarılı olabilmek, kontrol ortamı ile yakından ilişkilidir. İşletmenin üst yönetiminin iç kontrol amaçlarıyla ilgili destekleyici ve pozitif bir kontrol ortamının oluşturulması ve sürdürülmesi gerekir (Alagöz, 2008, s. 103; Ceyhan ve Kapan, 2014, s. 182).

Kontrol ortamının oluşturulmasında en önemli rol, işletmenin geçmişi ve kültürüne düşmektedir. Yönetim felsefesinin iyi olması, sorumluluk ve yetkilerinin doğru bir şekilde dağıtılması, uygun politikaların uygulanması kontrol ortamı için

önemlidir. Örneğin, vergi yasalarını yerine getirmeyen ve yasalara uymayan bir üst yönetimin işletmedeki kontrol ortamını zayıflatacaktır (Kaval, 2005, s. 126).

1.3.2. Risk Değerlendirme

İşletme ve kuruluşların hedeflerinin gerçekleştirilmesi, etki yapabilecek risklerin belirlenerek; değerlendirilmesi risk değerlendirme olarak ifade edilmektedir (Doğu, 2011, s. 82). Risk değerlemenin etkinliği, risklerin belirlenmesi, kontrol edilmesi ve yönetilmesine imkân vermektedir. Buradan hareket ederek iç kontrol sisteminin risk odaklı yapılandırılması gerektiğini söylemek mümkündür. Kısaca iç kontrol sistemi, işletmenin karşı karşıya kaldığı riskler ve risklerin tanımlanabilmesine imkân sağlamalıdır. Kontrol faaliyetlerinin bu tanımlanan alanlara yoğunlaşması, uygulamaların kurumsallaştırılması ve işletmede sistematik olarak işleyen erken uyarı mekanizmasının kurulması gerekir (Alagöz, 2008, s. 103). Özetle, risk değerlendirme süreci; denetçinin doğal ve kontrol risklerinin değerlemesinden farklı bir şekilde, İşletmenin hedeflerine yönelik risklerin tanımlanarak, analizi ve yönetiminden oluşmaktadır (Demirbaş, 2005, s. 170).

1.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kurulma hedeflerine yönelik risklerin karşısında yönetim tarafından belirlenmiş olan direktiflerin; çalışanlar tarafından yapılmasına yardımcı olan prosedür ve politikaları ifade etmektedir. İç kontrol faaliyetleri; işletmenin her düzeyinde ve her fonksiyonunda vardır. Onaylama ve yetkilendirmelerden, görevlerin ayrılması, varlıkların korunması, faaliyetleri ve performans değerlendirmelerine kadar çeşitli faaliyetleri içermektedir. Kontrol faaliyetleri, iç kontrol kapsamında bulunan İşletme hedefin gerçekleştirilmesiyle ilgili dört kategoriye ayrılmaktadır. Kontrol faaliyetlerini genel olarak aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür (Erdoğan, 2009, s. 82-83):

Yetkilendirme: Yetkilendirmeye her işlemin yetkilendirilen kişiler tarafından yürütülmesini ve bu hedefle her personelin sorumluluk ve yetkilerinin ayrıntılarıyla yazılı olarak ortaya konmasıdır (Acındı, 2007, s. 10).

Görevlerin ayrımı: Bir işin başlamasından tamamlanmasına kadar geçen süre içinde bütün sorumluluğun bir tek kişide toplanmasından öte farklı kişilere paylaştırılması gerekir. Sorumluluk ve görevlerin farklı bölüm veya kişilere verilmesiyle hata ve hile ihtimalinin azaltılması amaçlanmaktadır (Güven, 2008, s. 31).

Güvence Altına Alma: Kontrol faaliyetleri, denetçinin denetim alanı sayısının da dikkate alınarak oluşturduğu varlıklar; iddialara dayalı olarak denetim prosedürleri tasarımı ile ilgili olabilmektedir. Güvence altına almak, stokun güvenli olarak saklanması ve erişilmesinden yetkili kişilerle sınırlandırılmasıyla ilgili durumlardır (Erdoğan, 2009, s. 83).

Varlık İzlenebilirliği: İşletme personelinin başarısı, rapor ve kayıtların doğruluğu ve bunların tam olduğunun araştırılma işlemini ifade etmektedir. Büyük işletmelerde iç kontrol birimi içindeki bir kontrolör tarafından yapılması gerekmektedir. Bu işlemler daha küçük işletmelerde yönetici veya ortaklar tarafından yapılabilmektedir (Uzay, 1999, s. 32).

1.3.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim sistemleri, kontrol faaliyetlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyulan bilgilerin toplanmasında kullanılmaktadır. Finansal raporlama süreçlerine uygun bilgi sistemi, işlemleri tanımlama, tasnif etme, analiz etme, kaydetme ve raporlama için oluşturulan yöntemler ile işletmenin borç ve varlıklarının hesabını verme sorumluluğunun sürdürülmesi için oluşturulan yöntemlerden oluşmaktadır. İletişim, finansal raporlamanın yanında iç kontrol, prosedür ve politikaların açıkça anlaşılmasında da önemlidir. Ayrıca söz konusu politika ile prosedürler konusunda ilgili kimselerin nasıl alıştığı ve sorumluluklarıyla ilişkilidir. İletişim işletmenin büyüklüğüne bağlı bir şekilde sözlü ve yazılı olabilmektedir. Ayrıca bir işletmede tersine bilgi akışının da iletişim kapsamına girdiğini belirtmek gerekir. İletişim için iletişim kanallarının net ve açık olması ve yönetim sorunlarının başlangıç aşamalarında çözmeye eğilimli olması gerekmektedir (Doyrangül, 2001, s. 55).

Yönetimin politika ve hedeflerini personele ulaştırmasını sağlayan iletişim ve bilgi sistemi iç kontrol yapısının merkezi sinir sistemi olarak görülmektedir. Muhasebe sistemi tasarımının iletişim ve bilgi sisteminin işlemlerin yapılması, gerçekleşmesi, raporlanması ve kaydedilmesiyle ilgili sorumluluğu sağlayacak biçimde yapılması gerekmektedir (Uzay, 2010, s. 5). Kısaca, bilgi sistemleri çeşitli kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi için gereken bilgileri toplamaktadır (Doysangöl, 2002).

1.3.5. İzleme

İzleme, iç kontrol faaliyetlerinin belirli dönemlerde kontrol faaliyetlerinin, kalitenin işleyişini, tasarımını ve alınacak önlemleri değerlendirme durumlarından oluşturulan süreçtir. İzleme bileşeninde, kontrol faaliyet ve diğer planlanan işlerin zaman içinde düzgün işleme veya işlememe durumunu incelemektedir. Başka bir ifadeyle, iç kontrol sisteminde değişen amaç, koşul, risk ve kaynaklara uygun duruma getirilmesi için yönetim tarafından izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan iç kontrol sistemi, izleme faaliyetiyle değişen şartları takip ederek dinamik bir yapı oluşturulabilmektedir. İç kontrol sisteminde işlemlerden bütün çalışanlar sorumludur ancak esas sorumluluk üst ve orta düzey yöneticilerindir. İşletmede iç kontrol sisteminin izlenmesinden sorumlu olanlar; mali işler ve muhasebe elemanları, iç denetçiler, yönetim kurulu üyeleri ve dış denetçiler olarak sıralamak mümkündür (Ceyhan ve Kapan, 2014, s. 183; Uyar, 2010, s. 51).

İşletmelerin iç kontrol sistemi zamanla bazı sebeplerle değişebilmektedir. Dolayısıyla yönetimin iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğinin belirlenmesine ihtiyaç vardır. Bu durumda izleme, iç kontrol sisteminin zamanla başarısının katkısı değerlendirilmektedir. Bu süreçte yönetimin gereken düzeltici önlemleri alması ve kontrol faaliyetlerinin zamanla değerlendirilmesini içermektedir. İç kontrol sistemi performansının değerlendirme süreci ise gözlemlene kontrolleriyle yürütülmektedir. Yönetim, İşletme hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlayan ve kabul edilebilir bir güven seviyesinin oluşturulabilmesi için, iç kontrollerin etkin çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesi gerekir (Uzay, 1999).

İç kontrol sisteminde operasyonel etkinlik değerlendirmesinde iç denetim birimi bu değerlendirme işlemlerini yapan başka çalışanların yönetim tarafından görevlendirilmesi gerekir. İç denetim biriminin etkinliği için bu birimde çalışanlar, menfaat çatışmalarından etkilenmemelidirler. Özgür ve objektif raporlama yapmaları ve görev tanımlarının net bir şekilde tanımlanması önemlidir. Bunun yanında iç denetim biriminde çalışanların mesleki yetkinliklerinin yeterli olması; bu yetkinliklerinin devamlılığı için eğitim imkânlarının olması ve iç denetim biriminde kaynakların yeterli olması gerekmektedir (Pickett, 2003).

1.4. İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sistemi, bir işletmenin var olan faaliyetlerinin değerlendirilmesine ilişkin kendi içinde geliştirmiş olduğu denetim mekanizmasına denir (Bakır, 2011, s. 21). İç kontrol sisteminin doğru bir şekilde anlaşılması, sağlıklı kurulması ve etkin işletilmesi konularında uluslararası çalışmaların büyük katkısı olmuştur. Uluslararası Yüksek Denetim İşletmeleri Organizasyonu (INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions) ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC: International Federation of Automatic Control) bu konudaki çabalarıyla standart oluşturma çalışmalarının küresel düzeyde sürdüğü görülmektedir. Bu çalışmalar kapsamında; 1992'de Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzu'nu yayımlayan INTOSAI, 2004'te de kılavuzu gözden geçirilerek; yeniden yayımlanmıştır (Akyel, 2010, s. 84).

İç kontrol, iş akışı ve süreçleri içine yerleştirilmiş, kişilerden etkilenebilen, işletmenin hedeflerine ulaşmak için kullanılan bir araç olarak ifade edilmektedir. İç kontrol sisteminin hataları, ortaya çıkarılarak ve önlenme bakımında kesin bir güvence sağlamadığı görülmektedir (Korkmaz, 2007, s. 8) İç kontrol, politika, organizasyon ve prosedürlerin tümünü kapsamaktadır. Bu organizasyon (Keskin, 2006, s. 12);

- Prosedür ve politikalar,
- Bir işletmede, istenen sonuçlara ulaşma,
- Bu sonuçlara ulaşabilmek için kullanılan kaynaklar,
- Belirlenen hedeflere uyum sağlama,

- İsrâf, kötü ve hileli yönetimden koruma,
- Güvenilir bilgi ve zamanında ulaşma, rapor etmek ve gerektiği zaman karar alma mekanizmalarını kullanma amacıyla oluşturulmaktadır.

İşletmelerin büyümesiyle birlikte; faaliyetlerin daha karmaşık duruma gelmesi muhtemeldir. İşletme yöneticilerinin faaliyetlerle ilgili doğrudan bilgi sahibi olma imkânlarının azalması durumunda iç kontrolün önemi artmaktadır. Böyle durumlarda iyi yürütülen bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple hata, hile, yolsuzluk ve savurganlığı en aza indirerek; verimlilik ve etkinliği arttıracak, güvenilir, doğru raporlamayı sağlayacak, işletmenin organizasyon yapısı ve büyüklüğüne uygun olarak etkin ve sürekli geliştirilebilen bir iç kontrol sisteminin oluşturularak; çalıştırılması önemlidir (Güney, 2009, s. 6).

İşletme faaliyetlerini, işletme yönetiminin dışında etkileyenler yalnızca ortaklar ve çevre değildir. İşletmelerin sosyal çevresi, doğal şartlar ve kanunlar gibi dış faktörlerde İşletme faaliyetlerini yönlendirmekte ve etkilemektedir. İşletme yönetimi, kanunların gerektirmiş olduğu şartlara ve sosyal çevredeki baskılara uymak durumunda kalacağından, İşletme politikası ve bu politikanın yürütülmesi için seçeceği yöntem ve usulleri bu unsurlara göre belirlenmektedir. İşletme faaliyetlerinin etkilendiği ve yönlendirdiği bu unsurlara “dış kontrol” denilmektedir. İşletme içerisinde var olan kontrolleri İşletme dışındaki kontrollerden ayırabilmek için de yukarıda bahsedilen iç kontrol kavramı kullanılmaktadır. İşletme yönetimi, işletmenin iç kontrol sistemini oluşturma aşamasında veya sistemde herhangi bir değişiklik yaparken, işletme dışındaki faktörleri de değerlendirmek durumundadır, bu esnada iç ve dış kontrol arasında ayırım yapılması ve dış kontrol kavramına pek gerek kalmaması sağlanmaktadır (Kepekçi, 2000, s. 55-56).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla oluşturulduğu görülen iç kontrol sistemi kapsamında iç kontrolün özellikleri aşağıda sıralanmıştır (BÜMKO, 2006, s. 1-2).

- İç kontrol faaliyetleri, sistematik ve devamlı surette ve yönetimin sorumluluğu kapsamında yürütülmelidir.
- İç kontrol düzenleme ve faaliyetlerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınmalıdır.

- İç kontrolle ilgili sorumluluk, işlem süreci içinde bulunan tüm görevleri kapsamaktadır.
- İç kontrol mali ve mali olmayan bütün işlemleri kapsamaktadır.
- İç kontrol yapısının senede en az bir defa değerlendirilmesi ve alınması gereken önlemlerin belirlenmesi gerekir.
- İç kontrol ile ilgili düzenlemelerle uygulamalarda mevzuata uyma, saydamlık, ekonomiklik, hesap verilebilirlik, etkililik ve etkinlik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınmaktadır.

İç kontrol kısaca işletmede yapılan ve tanımlanmış olan işlerin düzeltilmesi ve değerlendirilmesini içeren faaliyetleri ifade eden kontrol kavramıyla örtüşmektedir. İç kontrol, İşletme içerisinde bir fonksiyon olarak yapılması gereken kontrollerin sistematik yapısı olarak görülmektedir (Yurtsever, 2010, s. 16).

1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı ve Türleri

Her işletmede bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. İç kontrol sistemi, işletmenin omurgasıdır. Bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgilerin ve raporların, doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliğini artırmak, işletme faaliyetlerinin işletme yönetimince belirlenen politikalara uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistemdir. Bir işletmede iç kontrol sisteminin oluşturulması önemli bir zorunluluktur. Bir İşletmede iç kontrol sistemiyle öncelikli olarak mali tabloların güvenilirliği ve anlaşılabilirliğinin sağlanması hedeflenmektedir. İşletme varlıklarının korunması, ilgili mevzuata uygunluk ve verimlilikte artış sağlanmaktadır. İç kontrolün iyi tasarlanarak uygulanması durumunda, İşletmenin hedeflerine ulaşma hususunda işletme yönetimine güvence ile beraber yönetim ve muhasebe faaliyetlerinin kontrolünü sağlamaktadır (Dabbağoğlu, 2009, s. 110). İç kontrol, muhasebe ve yönetim faaliyetleri açısından incelenmektedir. Bunun temel amacı ise genel kabul gören denetim standartlarına göre bir denetim çalışmasının kapsamının belirlenebilmesidir (Kuyucu, 2003, s. 12).

1.4.1.1. Yönetmel Kontrol

İşletme hedeflerinin belirlenmesinin ardından bu hedeflere ulaşılacak her çeşit faaliyetleri kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle, işletmeye ait kaynakların verimli kullanımı, finansal ve finansal olmayan bilgilerin kaliteli üretimi, müşterilerin memnuniyetinin sağlanması ve iş akış süreçlerinin belirlenmesi gibi konular yönetmel kontrol kapsamındadır (Çiğdem, 2018, s. 7). Yönetmel kontroller, muhasebe kontrolünün oluşturulması konusunda temel teşkil etmekte; yönetim yetki ve onayından geçecek bütün karar ve yöntemleri içermektedir (Güredin, 2014, s. 317).

Yönetmel kontrollerin genellikle istatistikî analizler, hareket ve zaman araştırmaları, eğitim programları, başarı raporları ile kalite kontrolleri gibi kontrolleri de içermektedir (Yalman, 2015, s. 5). İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve işletilmesinde yönetimin temel amacı aşağıdaki gibi özetlenebilir (Güredin, 2010, s. 168-169):

- Güvenilir bilgiye ulaşılması: İşletmelerin faaliyet akışlarında etkinlik için yönetimin istenen zamanda ve hızla güvenilir bilgilere ulaşmaya ihtiyaç duyulmaktadır.
- İşletme verimliliğinin artırılması: Üretim sürecinin her aşamasının kontrol edilerek görülen eksikliklerin tamamlanmasını sağlayacak uygun bir kontrol sistemi zaman ve iş gücü tasarrufuyla varlıkların gereksiz ve yetersiz kullanımı önlenmektedir.
- İşletme varlıklarının ve kayıtların korunması: Bir işletmenin fiili ve fiili olmayan varlıkların İşletme içi ve dışındaki çevrenin negatif etkileri karşısında risk altında olabilmektedir. Bu varlıkları kayıp, hırsızlık ve hileli kullanmak gibi durumların engellenmesi için uygun kontrollerin yapılması gerekir.
- Belirlenen politikalara bağlılığın özendirilmesi: İşletmenin belirlediği amaçlara ulaşabilmek için daha önceden belirlenen kaide ve kurallar bulunmaktadır. Bu hedeflere ulaşma konusunda çalışanların da bir bütünlük içerisinde hareket edip etmediği, bu kaide ve kurallara uygun davranıp davranmadığı iç kontrol yapılarıyla test edilmektedir.

Özetle, yönetim politikalarına uyumu özendirerek; faaliyetlerin verimliliğinin iyileştirilmesini hedefleyen iç kontrolleri yönetsel kontrol şeklinde tanımlamak mümkündür (Kaval, 2008, s. 89).

1.4.1.2. Muhasebe Kontrolü

Muhasebe kontrolleri, işletmelerde finansal tablolarda aslına ve gerçeğe uygun kayıtların kullanımı ve yanlışlıkların daha önceden tespit edilerek engellenmesi olarak ifade edilebilir. Muhasebe kontrolü, işletme planları, muhasebe kayıtlarının güvenilirliği ve doğruluğunu, kaynak ve varlıklarının korunmasını kapsayan kayıt ve yöntemleri kapsamaktadır. Muhasebe kontrolleri aşağıdaki hususlara göre tasarlanmaktadır (Güredin, 2014, s. 317):

- İşletme faaliyetleri, yönetimin yetkilerine göre yürütülmelidir.
- Finansal tablolar, genel kabul edilen muhasebe ilkeleri kapsamında hazırlanmalıdır.
- Varlıkların kullanım işlemleri yalnızca yönetimin verdiği yetkiler kapsamında yapılmalıdır.
- Belirli aralıklarla, finansal kayıtlar ile İşletme varlıkları kontrol edilerek karşılaştırmalar yapılmalıdır. Farklı sonuçların olması halinde gereken işlemlerin yapılması gerekir.

1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İşletme bünyesinde bulunan herkes kişisel ve mesleki anlamda dürüst olmalı, etik değerleri sürdürmeli ve yürürlükte belirtilen davranış kurallarına uymalıdır. Turizm işletmelerinin de benzer olarak dürüst olması ve etik değerleri muhafaza etmesi gerekmektedir. İşletme yönetimi ve bütün çalışanlar, organizasyon içerisinde, iç kontrole uygun bir şekilde destekleyici ve olumlu bir ortam oluşturmalı ve devam ettirilmelidir (Uğurlu, 2018, s. 13).

İç kontrol sistemindeki temel amaç işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesidir. Bu noktada İşletmenin temel hedeflerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Özbek, 2012, s. 402-403):

- Operasyonların verimliliği ve etkinliği, operasyonel süreçlerin bütünü işletmenin varlıklarını, maddi kaynak ve kıymetlerini korumak amaçlanmaktadır. Ayrıca verimli, etkin, düşük maliyet ve yüksek performansla kullanmayı kapsamaktadır.
- Finansal raporlarda güvenilirliğin sağlanması, işletme faaliyetlerine ait bütün dönemsel ve yıllık faaliyet raporlarındaki açıklama ve bilgilerin doğruluğunun sağlanması,
- Finansal raporlama ve işletmenin bütün faaliyetlerinde yasal mevzuata uygunluğun yanı sıra işletme içerisinde geliştirilen prosedür ve politikalara uyumlu bir şekilde faaliyetlerin gerçekleştirilmesi.
- Bu hedeflere ulaşabilmek için gereken prosedür ve politikaların aşağıdaki unsurlardan oluştuğu görülmektedir (Arslan, 2012, s. 131):
- Bağımsız performans gözetimi (performansın bütçe ve plan öngörülerıyla karşılaştırılması),
- Yeterli bilgi, belge ve kayıt (işlemlerin tamamlanması, doğruluk ve yetkilendirme açısından incelenmesiyle ilgili kontroller),
- Fiziki kontroller (kayıt ve varlıkların fiziki güvenliğini temin eden kontrol faaliyetleri),
- Sorumluluk ve görevlerin dağılması (yetkilendirme, muhasebe ve kayıt fonksiyonlarının farklı görevlilere verilmesi, fiziki sorumlulukların farklı kişilere verilmesi).

Yöneticilerin kontrollere uygun davranması ve çalışana örnek olması önemlidir. Bu açıdan yöneticiler, iç kontrolü desteklemeli ve iç kontrolün hedeflerine ve bilhassa ahlaki davranışlarla ilgili olanları cezbeden performans değerlemeleri yapmaları gerekmektedir (Saltık, 2007, s. 14).

1.4.3. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

İşletmelerde etkin iç kontrol yapısının uygulanması için iç kontrol yapısını oluşturan ilkelerin esas alındığı bir düzenin kurulması gerekmektedir. Bu düzenin kurulabilmesi için de aşağıdaki şartlara ihtiyaç duyulmaktadır (Güven, 2008, s. 44);

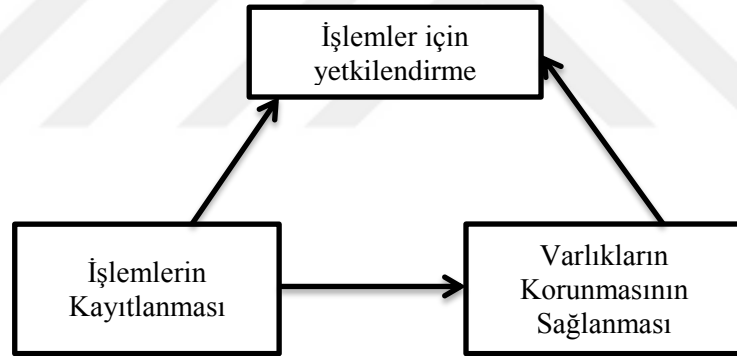
- İç kontrol devamlı ve tam olmalıdır.

- İç kontrol sadece mali ve muhasebe servislere özgü değildir, işletmenin bütün servisleriyle ilişkili olmalıdır.
- İç kontrol, temel bir işin veya amacın gerçekleşebilmesi için kurulmuş olmalıdır. Bu işle görevli uzman bir çalışan hayal gücünü kullanarak araştırmalarında kendi eleştiri ve yeteneklerini kullanması gerekmektedir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin temel ilkelerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

1.4.3.1. Görevlerin Ayrılığı İlkesi

İşletme organizasyonunda işletmenin büyüklüğüne göre, görevlerin, yolsuzluk ve hataları ortaya çıkartabilecek ve mümkün olan en alt seviyeye indirilerek farklı kişiler arasında dağıtılması önerilmektedir (Bozkurt, 2000, s. 23). Aşağıdaki Şekil 1’de iç kontrol sorumluluk alanları verilmiştir:



Şekil 1. İç Kontrol Sorumluluk Alanları (Erdoğan, 2006, s. 95)

Yukarıdaki şekle bakıldığında işletmeler için yetkilendirme, varlıkların korunmasının sağlanması ve işlemlerin kayıtlanması olarak üç farklı sorumluluk alanının belirlenmesi gerekmektedir. Bu alanlar hem iş yükünü azaltacak hem de iş tanımında kolaylık sağlayacaktır. Bu noktada, görevler ayrımı ilkesinin kapsama alanını belirtmek gerekir (Kaval, 2008, s. 200);

- Varlıkların korunması ve kayıt görevi birbirinden ayrılmalıdır.
- Muhasebe içinde de kayıt işlemlerinin yapılma görevi birbirlerinden ayrılmalıdır.

- Faaliyetlerin gerçekleştirilmesiyle kayıt tutma işlevleri birbirlerinden ayrılmış olması gerekmektedir

1.4.3.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi

Bu ilkedeki temel amaç, çalışanın yönetimin belirlediği yetki alanı kapsamında faaliyetlerini sürdürmelerinin sağlanmasıdır. Yetkiler, özel veya genel olabilmektedir. Genel yetki İşletme politikaları ve genel işletme uygulamalarıyla ilişkilidir. Örneğin, ürünler için fiyat listelerinin kullanılması ve kredili satış işlemlerinde kredi limitlerinin belirlenmesi, çalıştırılacak olan çalışanların sayısı ve niteliklerinin belirlenmesi, elde bulunan stok miktarlarının daha önceden belirlenmiş noktanın altına düştüğü zaman, stoklar için otomatik bir şekilde yeniden sipariş verilmesi ve benzeri kararlar genel yetki kapsamına girmektedir (Uzay, 1999, s. 12).

1.4.3.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi

Bir işletmede, iç kontrolün etkinliğinin sağlanması, belgeleme düzeninin uygun olması önemlidir. Güvenilir muhasebe kayıtlarını tutmak ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanlarda raporlanması için işletmede, bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olması gerekmektedir. Etkin bir kontrolün gerçekleştirilebilmesi için işletmede iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekmektedir (Güredin, 2000, s. 45).

İş ve işlemlerin belgelenme işlevi doğru ve tam yapılmalıdır. Bu amaçlarla belgelerin hazırlanma aşamasında bazı ilkelerin dikkate alınması önemlidir. Bunlar aşağıda verilmiştir (Arens, 2005, s. 294):

- Belgelerde kayıpların anlaşılması veya gerektiği zaman kolaylıkla bulunması için numaralı bir şekilde düzenlenmesi gerekir,
- Belgelerin uygun bir şekilde tamamlanması ve sistem içinde uygun yerlere akışının sağlanması için gereken açıklamaların yapılması gerekir,
- Belgeler işlemin meydana geldiği zamanda düzenlenmeli,
- Belgeler kolayca anlaşılmalı sağlayacak şekilde düzenlenmelidir,
- Belgelerin, gerçekleri yansıtma amacı güderek tasarlanması gerekir.

1.4.3.4. Fiziksel Korunma İlkesi

Kayıt ve varlıkların fiziki anlamda korunabilmesi için; fiziksel önlemin alınması gerekir ve bu kaynaklara ulaşımın sınırlandırılması önemlidir. Fiziksel önlem; kayıt ve varlıkların kilitli dolaplarda, kilitli ve kapalı ambarlarda, ateşe dayanıklı kasalarda, güvenlik görevlisi ya da cihazlarıyla donatılan ortamlarda korumak gibi önlemleri içermektedir. Kaynaklara ulaşmanın sınırlı hale getirilmesi, varlıkların yetkisiz kullanımı ve kayba uğrama risklerini azaltacaktır (İzgi, 1990, s. 45).

1.4.3.5. Bağımsız Mutabakat Yapılması İlkesi

Etkin bir bağımsız mutabakatta aşağıdaki üç koşul önemlidir (Acındı, 2007, s. 53);

- Mutabakat işlemi, varlıkların korunması ve kaydedilme işlemlerinde sorumlu olmayan personeller tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.
- Mutabakat, belli aralıklarla toplam veya örnekleme esas alınarak yapılması gerekir.
- Mevcut yanlış ve hatalar gereken düzeltmelerin yapılması için personele bildirilmelidir.

1.5. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol ile iç denetim birbirleriyle karşılıklı etkileşim halinde olan sistemlerdir. İç kontrol, bir kurumun yöneticileri yönetim kurulu ve diğer çalışanları tarafından yönlendirilmekte ve güvenilir finansal raporlamayı, verimli faaliyet ve yasalara uygunluğunun sağlanması için tasarlanmış bir süreci ifade etmektedir. İç kontrol sistemi, kurumun amaçlarına ulaştığına, işlem ve faaliyetlerin etkin bir şekilde gerçekleştirildiğine, düzenleme ve kanunlara uyulduğuyla ilişkili makul bir güvence sağlanması için tasarlanan bir sistemdir. Kurumda kontrol faaliyetlerinin kontrol edilmesi, iç kontrol sisteminin devamı olarak izlenmesi ve değerlendirmeye tabi tutulması iç denetimin sorumluluğundadır. İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliği ve başarı düzeylerini araştırmakta, sistemin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığı ve kurumun hedef ve amaçlarının hangi düzeyde karşılandığını araştırır (Şengür, 2005, s. 5).

İç denetim, kurumla ilişkili faaliyetler olarak, kurumun incelenmesi ve değerlendirilmesi için o kurumda oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak ifade edilmektedir. Denetim fonksiyonunun iç olma durumu örgütte, kendi personelleri tarafından, o kurumun etkin çalışanları için bağımsız olarak yapılmasından kaynaklanır. İç denetim fonksiyonu kurum dışından denetim ekibiyle de gerçekleştirilebilmektedir. Ancak bu o faaliyetlerin iç olma niteliğini değiştirmemektedir (Midyat, 2007, s. 29).

Kurumlarda iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin, hiçbir etki altında kalmaksızın yönetim için çalışabilmeleri için en üst birime sorumlu olacak biçimde örgütlendikleri görülmektedir. Ayrıca yürütme fonksiyonundan uzak tutulmaktadır. Çalışmalarının içinde iç kontrol yapısının bir faktörü olarak görev yapmaları da vardır. İç denetçiler, iyi bir yönetim için kurumdaki mevcut iç kontrol yapısının sürekli izlendiği ve bununla alakalı raporu en üst yöneticiye düzenli olarak verildiği görülmektedir. İç denetçilerin sorumlu oldukları işlerin çoğu, mali tablo denetiminde yapılanlarla benzerlik göstermektedir (Bozkurt, 2006, s. 134).

İç kontrol sisteminin yeterliliğini inceleyen ve değerleyen bir iç denetçi (Elitaş, 2004, s. 222);

- Verimliliği ölçebilmek için yönetimin faaliyet standartlarını belirleyip belirlemediğini,
- Belirlenmiş faaliyet standartlarının anlaşılıp anlaşılmama durumunu,
- Faaliyet standartlarından sapmaların belirlenerek, analiz edilip, düzeltici önlemler almakla sorumlu bireylere iletilip iletilmediğini,
- Düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını belirleme görevini üstlenmiştir.

İç denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğini inceleyerek; değerlendirmesini yaparken (Demirkan, 2007, s. 91);

- Kurum faaliyetleri ve raporlarının üzerinde önemli etkiye sahip planlara, politikalara, yasalara ve prosedürlere uygunluğun sağlanması için kurulan sistemi gözden geçirmektedir.
- Kurum faaliyetlerinin, prosedür ve politikalara uygun yürütülüp yürütülmediğini belirlemektedir.

İç denetimin temel işlevlerinden biri kurumdaki iç kontrol sisteminin sağlıklı olarak yürütülmesine katkı sağlamaktır. Bunun için iç denetçinin bir kurumdaki kontrol mekanizmalarını iyi tanıyarak; değerlendirmesi önemlidir. Başka bir ifadeyle, iç denetim bir anlamda iç kontrol sisteminin esas amaçlarına ulaşmış ve ulaşmadığıyla ilişkili olarak kurum yöneticilerine bilgi vererek onların doğru karar almaları ve iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi durumundan sorumludur.

1.6. Otel İşletmelerinde İç Kontrol ve Denetim Yapısı

Otel işletmeleri, turizm işletmeleri içinde bulunan konaklama işletmeleri arasında yer almaktadır. Otel işletmeleri, insanların geçici bir şekilde geceleme, yeme, içme, kültürel ve sosyal ihtiyaçların belli bir ücrete karşılık çalışılan, en az on odalı ekonomik ve sosyal amaçlı kurulan tesislere denir (Gökdeniz ve Dinç, 2007, s. 9). Otel işletmelerinin yirmi dört saat çalışması ve gelir noktalarının fazla olması değişken bir yapıya sahip olmalarına sebep olmuştur. Özellikle uygulamaları olan otel işletmelerinde genellikle muhasebe departmanında iç kontrole yönelik faaliyet gösterdiği görülmektedir. İç kontrol sisteminin iyi çalışmasının sağlanmasıyla otelin tüm varlıklarının korunması ve varlıklardaki kayıpların gereksiz ve verimsiz kullanımı önlenmektedir. Konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi içinde korunması gereken varlıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Şener, 2007, s. 163-134):

- Nakit değerlerinin korunması; banka ve kasadaki paraların verimli olarak kullanımının sağlanması için, nakit para giriş ve çıkışlarının etkin kontrolüyle konuklara yapılan iskonto ve alınan paraların konuk hesaplarına uygun şekilde kaydının alınması,
- Otel çalışanları tarafından doğabilecek, ihmal ve hileyi (yönetimin tanıdığı hakların dışında, ücret ödmeden, içecek ve yiyecek malzemelerini kullanmak gibi) önleme,
- Gereksiz harcamaların kontrol altına alınması ve otelde kullanılan elektrik süpürgesi ve televizyon gibi malzemelerin iyi korunması ve kırılmalarının önlenmesi için gereken tedbirlerin alınmasıdır.

Otel işletmelerindeki iç kontrol sistemi içinde işletme varlıklarının korunmasının sağlanabilmek için; çalışanların, hile ve hata yoluyla kaybolan varlıklardan sorumlu tutarak, söz konusu mağduriyetin, ücretlerinden kesileceğini bildirmesi etkin bir yöntemdir. Bu anlamda işletme varlıklarının belirli kişilerin sorumluluğunda fiziki koruma altına alınması, gereksiz kullanım ve kayıpları önleyecektir.

Küçük ölçekli otellerde, yönetici genel olarak nakit akışını kendisi izleyebildiği için iç kontrol gereksinimi azdır. Oysa büyük ölçekli otellerde, tek kişilik bir kontrol yetersiz kalmakta ve etkin bir iç kontrol sisteminin uygulanması gerekmektedir. Ancak iyi bir iç kontrol sağlamak için katlanılan maliyet hiçbir zaman sistemin getireceği faydalardan daha fazla olmamalıdır (Gönen, 2007, s. 85).

2. BÖLÜM

HİLE, TEORİLERİ VE ÖNLENMESİ

1. HİLE

Hile, insan yaşamının neredeyse her alanında karşılaşılabilen ve insanın olduğu her yerde görülmesi muhtemel bir olgudur. Geçmişten bugüne kadar çok değişik isimlerle ifade edilmiştir. Hile kavramına günlük yaşamdaki insan ilişkilerinde de rastlamak mümkündür. Bunun yanında ticaretle, eğitimde, siyasette, ekonomide kısaca hemen her alanda görülebilmektedir. Bu sebeple hile kavramının, günümüzde benzer birçok kelimeyle ifade edildiği söylenebilir (Yılmaz, 2019, s. 5). Çalışmanın bu bölümünde hile kavramı detaylı olarak incelenmiş, hile alanında yapılan çalışmalardan bahsedilmiş ve hile elması teorisi üzerinde durulmuştur.

1.1. Hilenin Tanımı ve Özellikleri

Hileyle mücadelede edebilmek için, hilenin ne olduğu veya ne olmadığını anlamak önemlidir. Bir olayın hile olabilmesi ve incelenebilmesi için gereken bazı durumların yerine gelmesi beklenmektedir. Aşağıda hile kavramının tanımı ve özellikleri verilmiştir.

Hile kavramı aldatılan, aldatan ve yapılan işlem ya da eylemin sonuçları üzerine kurulmuştur (Saban, 2011, s. 59). Hile, “bir kişiyi kandırmak veya aldatmak için gerçekleştirilen kasıtlı davranışlar” için kullanılmaktadır (Rezaee, 2002, s. 2). Başka bir deyişle, bilerek ve isteyerek yapılan yanlış, yanılgı ve yanılgı olarak ifade edilebilir (Çatıkkaş ve Çalış, 2011, s. 147; Yaman, 2008, s. 145;).

Türk Dil Kurumu (TDK) (2020) hile kavramını iki şekilde tanımlamıştır. Birincisi, “*birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, oyun, dolap, entrika ve desise,*” ikincisiyse, “*çıkartmak için bir şeye değersiz bir şey katma*” olarak kayıtlara geçmiştir. Muhasebe açısından hile kavramı, bir çalışanın içerisinde bulunduğu işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını kasıtlı bir şekilde uygun olmayan biçimde kullanarak ya da ele geçirip haksız kazanç sağlaması olarak ifade edilmektedir (Bozkurt, 2009, s. 60).

Muhasebe alanında yapılan çalışmalarda, “hata ve hile” kelimelerinin sıklıkla cümle içinde kullanıldığı görülmektedir. Bu yaklaşımda, hata ve hile kavramlarının her ikisi de etik dışı davranış olarak algılanmasına sebep olabilmektedir. Gerçekte muhasebede hata ve hile denildiğinde muhasebe kural ve ilkelerine uymayan davranışlar akla gelmektedir. Hile birini aldatmak, yanıltmak için bilinçli bir şekilde yapılan davranış olarak tanımlanırken hata ise bir iş veya bir görev esnasında bilinçsizce farkında olmadan yapılan davranış olarak tanımlayabiliriz. Bu sebeple her iki kavramında farklı anlamlar ve farklı olgular olduğu görülmektedir. (Zeytin, 2007, s. 85).

Hilenin özelliklerinin tanımlanması, hata ve hile ayrımı açısından önemlidir. Bağımsız denetim standartlarının amaçları açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar olmak üzere iki türlü kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır. Her iki türde hile (Özçelik vd., 2017, s. 201);

- Hile yapmaya yönelik teşvik ve baskıyı,
- Hile yapmak için algılanan bir fırsatı,
- Eylemin bir ölçüde rasyonelleşmesini içermektedir.

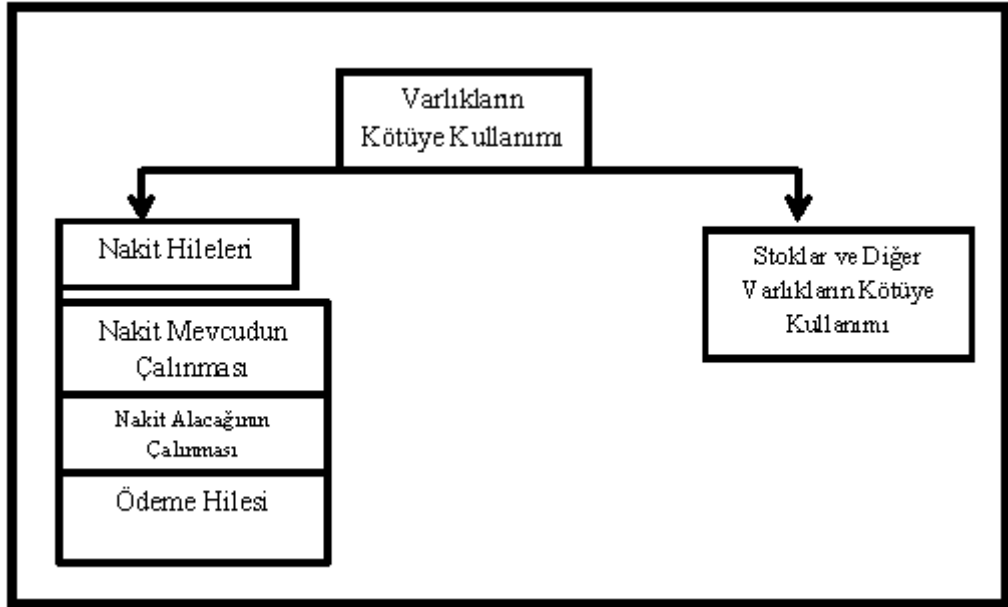
Hilenin özelliklerinden bahsettikten sonra hatadan tekrardan bahsetmek hata ve hilenin daha iyi anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Hatalar finansal tablolarda bulunan kasti olmayan yanlışlıklar şeklinde tanımlanmaktadır. Verilerin, kaydedilmesi gereken ekonomik bir olayın, bir açıklama veya tutarın finansal tablolarda belirtilmemesi veya bir tutar veya yanlış bir işlemin finansal tablolara dâhil edilmemesi sonucunda meydana gelmektedir (Güredin, 2007, s. 132). Bir başka ifadeyle, üçüncü kişinin veya karşı tarafın hukuki işlem yapmasının sağlanması için onu kasten yanıltma durumuna hile denir (Zevkliler, 2013, s. 181). Fiili olarak karşı taraflara yanlış beyanlarda bulunmak, aldatmak olarak gerçekleşebilmenin yanında sözleşme yapılmadan önce açıklamanın gerekli olduğu durumlarda sessiz kalarak da gerçekleşebilmektedir (Kılıçoğlu, 2011, s. 194; Reisoğlu, 2014, s. 124).

1.2. Hile Türleri

Hile türleri farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Yapılacak genel bir sınıflandırmada hile; varlıkların kötüye kullanılması, ahlaki olmayan davranışlar, yolsuzluk ve hileli finansal raporlama olarak üç kategoriye ayrılmıştır (Aydın, 2006, s. 11; Bozlak, 2019, s. 26; Bozkurt, 2009, s. 65; Oskay, 2018, s. 25).

1.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanma yöntemiyle oluşan hilelerin aynı zamanda diğer hilelerden farklı bir şekilde maddi manevi zararlar vermeye ilişkilidir. Bunun nedeni kaynak olarak belirtilmiş her kaynağın kötüye kullanıma durumu iktisadi oluşum ve değer katma yasasına göre risk faktörü olabilmektedir (Gagliardi, 2014, s. 11-19). Şekil 2’de gösterildiği gibi, varlıkların kötüye kullanılması nakit hileleri ve stok ve diğer varlıkların kötüye kullanımı olarak iki başlık altında incelenmektedir:



Şekil 2. Varlıkların Kötüye Kullanılması (Report to the Nations, ACFE (Association Of Certified Fraud Examiners), 2018, s. 11)

* **Nakit hileleri:** Nakit hileleri kasada bulunan bir nakdin çalınma veya işletmeye ait bir alacağın kaydedilmeden veya kayıt yapıldıktan sonra işletme kayıtlarının değiştirilip ele geçirilme gibi eylemleri kapsamaktadır (Yılmaz, 2019,s. 29). Nakit hileleri kendi içerisinde üç kategoride incelenmektedir:

- **Nakit Hırsızlığı:** Bilinen en temel hile çeşididir. Bu hile çeşidinde genellikle nakit giriş veya çıkışı yapılan ya da kasadan sorumlu İşletme çalışanları tarafından, İşletmelere ait olan bir paranın nakit bir şekilde çalınmasını kapsamaktadır. Hırsızlık, birinin rızası olmaksızın, onun varlığının ele geçirilme eylemi şeklinde tanımlanmaktadır. Bu durumda doğrudan nakit mevcudunun çalınarak hem hile eylemi hem hırsızlık olarak değerlendirilmektedir (Özbirecikli ve Öksüz, 2016, s. 32).
- **Nakit Alacağıının Çalınması:** Kayıttan önce veya kaydın sonrasında olmak üzere iki grupta değerlendirilmektedir. Kayıt öncesi hileler, yapılan bir ödemenin işletmenin muhasebe kayıtlarına henüz işlenmeden çalınmasıdır. Bu sebeple bu tarz hilelere kayıt öncesi hileler ismi verilmektedir (Bozkurt, 2009, s. 181). Kayıt sonrası hileler nakit hırsızlığı olarak değerlendirilmektedir (Özbirecikli ve Öksüz, 2016, s. 32).
- **Ödeme Hilesi:** İşletme kayıtlarında onaylanmamış düzenlemeler yapılarak, sahte belgeler düzenleyip, belgelerin tahrif edilmesiyle işletmenin nakit ve benzer varlıklarının ele geçirilmesini ifade etmektedir. Böyle hilelere, bordrolar, faturalar, yazar kasa, çekler ve harcamalar üzerinde yapılan değişiklikler, tahrifler, olmayan olayların var gibi gösterilmesi gibi durumlar örnek olarak verilmektedir (Özeroğlu, 2014, s. 184).

* **Stok ve Diğer Varlıkların Kötüye Kullanımı:** Stok veya diğer varlıklar, işletmelerin sabit kıymetlerini ifade etmektedir. İşletme çalışanları ya da bazı durumlarda işletmeyle ilişki içindeki diğer taraflar işletme varlıklarını kendi menfaatleri için ve zararına kullandığı görülebilmektedir. Böyle hilelerde temelde iki yöntem bulunmaktadır. İlki, işletme varlıklarının doğrudan çalınma durumu, diğeri de varlığın tamamıyla çalınmadan ödünç alınma ya da işletmenin zararına olacak biçimde tüketilme durumu olabilmektedir (Wells, 2002, s. 250).

1.2.2. Ahlaki Olmayan Davranışlar – Yolsuzluk

TDK'de yolsuzluk kavramı yolsuz olma, mecaz anlamda ise bir yetki veya görevi kötüye kullanmak olarak tanımlanmıştır. Yolsuzluk, bir yetki veya görevinin, hukuk kurallarına aykırı bir şekilde kötüye kullanmak suretiyle, suiistimal etmek,

çıkar ya da menfaat sağlamak olarak tanımlanabilmektedir (Aydın, 2006, s. 11). Ahlaki olmayan davranışlar dört başlık altında toplanmaktadır:

* **Rüşvet Almak:** 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 252. maddede rüşvet, “*bir kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlaması*” şeklinde ifade edilmiştir. Bu anlamda, görevin gerektirdiği gibi yapılması gerekenlerin bir fayda karşılığında yapılmamasıyla rüşvet suçu işlenmiş olmaktadır (Gökcan, 2008, s. 253). Ticari rüşvet, özel sektörde faaliyetleri olan bir işletme çalışanının görevindeki bir iş için verilmesi icap etmeyen bir mal veya para alma durumudur. Bununla birlikte herhangi bir menfaatinin olması yahut mal, para veya menfaate ilgili teminat veya taahhüt kabul etmesini ifade etmektedir (Aydın ve Yılmaz, 2006, s. 35). Rüşvet suçunun oluşabilmesi için işin istendiği gibi yapılmış veya görülmüş olması şart görülmemektedir (Şengür, 2010, s. 38-39).

* **Karşı Tarafı Rüşvet Vermeye Zorlamak (İrtikap):** Ekonomik zorlamalar rüşvetin diğer bir yüzünü oluşturmaktadır. Bu durum Türk Ceza Kanunu’nun 250. maddesinde irtikâp olarak tanımlanmıştır. “İrtikâp, bir kamu görevlisinin, görevi dolayısıyla kendisine sağlanan nüfuzu kötüye kullanarak, muhatabı olduğu kişilerden menfaat talep etmesidir” (5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Md. 250).

Kamu işletmelerinde gerçekleşen bu eylem özel işletmelerde de gerçekleştirilebilmektedir (Yılmaz, 2019, s. 33-34).

* **Bağış ve Hediye Kabul Etmek:** İşletme çalışanlarının gereğine uygun bir şekilde tamamladığı görevi neticesinde, bu işten olumlu çıkar sağlayanların, iş tamamlanmasının ardından işletme çalışanlarına manevi ve maddi yararlar sunması olarak ifade edilmektedir. Hediye kabul etmenin rüşvetten farkı, hediyelerin işletme kararlarını etkileme gibi bir amaç taşımamasıdır (Wells, 2002, s. 301). Yapılan ödemeler ajanda, takvim veya ikram yemeği gibi küçük maddi değer olabileceği gibi, otomobil, para ve pahalı bir seyahat de olabilir (Howard, 2002, s. 120). Genellikle bir karar verilmeden önce ziyade genel olarak sonrasında ödül şeklinde yapılır. Birçok işletmenin bu yolsuzluğun önüne geçebilmek için etik politikalar oluşturduğu; nelerin bağış ve hediye olarak kabul edilemeyeceğinin belirlendiği görülmektedir (Kranacher vd., 2011, s. 386).

* **Çıkarların Çatışması:** Bir görevlinin veya işletme çalışanlarının resmi sorumluluk ve görevlerini objektif ve tarafsız olarak yerine getirmelerini etkileyen şahsi çıkarlarının sahip olmaları durumunda ortaya çıkmaktadır (OECD, 2011). Herhangi bir görevlinin veya işletme personellerinin şahsi çıkarları kendine, ailesine, arkadaşlarına, yakın akrabalarına ya da siyasi ilişki veya iş bağlantısı içinde olduğu kişi ya da İşletmelere sağlanan her çeşit menfaati içermektedir (Yüksel, 2009). Rüşvet olaylarında, çalışan komisyonun elde edilmesi için hileli fatura onaylanabilmektedir. Çıkarlar çatışmasında ise çalışanların hileli faturayı onaylamasındaki temel amaç satıcı işletmede güdülen gizli çıkardır (Wells, 2002, s. 311). Çıkarların çatışması genel olarak, mağdur işletmeden habersiz bir şekilde işletme çalışanının gizli çıkarının bulunduğu bir işletmeden normal fiyatının üzerinde bir fiyattan ürün satın alması veya işletme çalışanının gizli çıkarının olduğu bir işletmeye normal fiyatının altında bir fiyattan ürün satmasıyla ortaya çıkmaktadır (Şengür, 2010, s. 44).

1.2.3. Hileli Finansal Raporlama

Finansal tablo kullanıcılarının kandırılması için mali tablolarda bilinçli olarak yanlış beyan veya açıklamaların ihmali hileli finansal raporlamayı ifade etmektedir. Varlıkların zimmete geçirilme ve işletme varlıklarının çalınma durumunu ifade etmektedir. İşletmeler kullandıkları verileri bilgi sistemlerinde yapılan faaliyetler olarak kaydetmektedir. İşletmedeki bilgi sisteminin, kayıtlı verilerin derlenmesi ve kullanıcıların istemiş olduğu raporların almasını sağlar. İşletmenin statü veya faaliyetlerinin görüldüğü finansal tablo veya diğer raporlar İşletme yöneticilerince hazırlanmakta ve üçüncü kişilere sunulmaktadır (Oskay, 2018, s. 25).

Her ne kadar işletmeye ait finansal tabloların hazırlanarak sunulmasında, işletme yönetiminin sorumluluğunda olsa da bilgi suiistimal riski ihtimallerine karşılık özellikle halka açık işletmelerin üzerinde gözetim yapan işletme ve bağımsız denetçilerin bu sürece dâhil oldukları görülmektedir. Bu anlamda halka açık olan bir şirkette finansal raporlamanın hazırlanma süreci içinde rol alan taraflar; denetim komitesi, yönetim kurulu, iç denetim fonksiyonu, kontrolörler ve muhasebe bölümü olarak sıralanmaktadır. Bütün bu süreçte en tepede yönetim kuruluyla denetim komitesi bulunmaktadır (Sürer, 2004, s. 111).

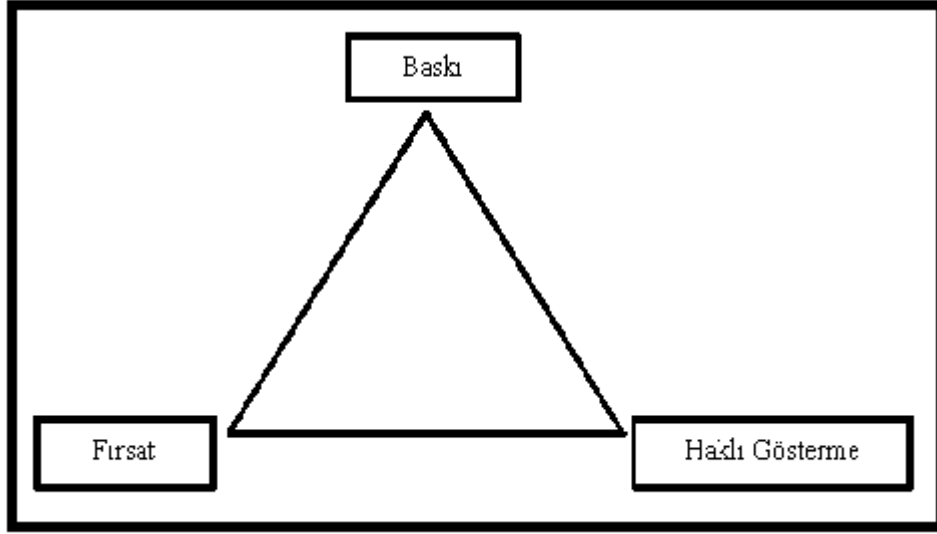
Rapor kullanıcısı olarak belirlenen kimseler, işletmenin finansal raporlarını incelemektedir. İşletmenin finansal durumuyla ilgili bilgi sahibi olurlar. Kullanıcıların finansal tabloları doğru analiz edebilmeleri yeterli deneyim ve bilgiye sahip olmalarını gerektirmektedir. İşletmelerin yöneticiler tarafından yapılan hilelerin büyük oranlarda olması ve genel olarak işletmelerin mali tablolarını gerçekleştirmektedir. Hileli finansal tabloların gerçeğe uygunluğu azalttığı görülmektedir. Güvenilmez mali tablolar ise kullanıcılarının hatalı kararlar vermesine sebep olabilmektedir. Muhtemel hatalı kararlar da ülke ekonomisi ve kullanıcılara zarar verebilmektedir (Bulca ve Yeşil, 2014, s. 52).

2. HİLE TEORİLERİ

2.1. Hile Üçgeni Teorisi

Amerikalı Kriminolojist Donald Cressey'in geliştirdiği ve ardından "hile üçgeni" olarak isimlendirilen teori, kişilerin hile yapmalarının sebepleri konusunda genel olarak kabul edilen öncü bir yaklaşımdır. Donald Cressey 1950'de insanların gerçekleştirdiği her eylemin arkasında bir sebep olması gerektiğini savunmuştur. Bu düşüncelerinden hareketle hile çalışmalarına başladığı görülmektedir. Cressey'in 5 ay içerisinde 250 suçluyla röportaj yaptığı ve bir suçun işlenebilmesi için üç unsurun (baskı, fırsat ve haklı gösterme) olması gerektiği sonucuna ulaştığı görülmektedir (Abdullahi ve Mansor, 2015, s. 38). Steve Albrecht 1991 yılında yazdığı bir makalede, Cressey'in belirlediği üç faktör bir araç haline getirilmiştir (Kranacher ve Riley, 2020, s. 29).

Cressey hile konusunda yaptığı çalışmaları sonucunda kişileri hile yapmaya iten sebepler olarak; paylaşılamayan finansal baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarını saptamıştır. Cressey'in araştırma sonuçları, sonraları ACFE'nin kurucusu Joseph T. Wells tarafından "Hile Üçgeni" şeklinde ifade edilmiştir (O'Gara, 2004, s. 155).



Şekil 3. Hile Üçgeni (Kranacher vd., 2011, s. 203)

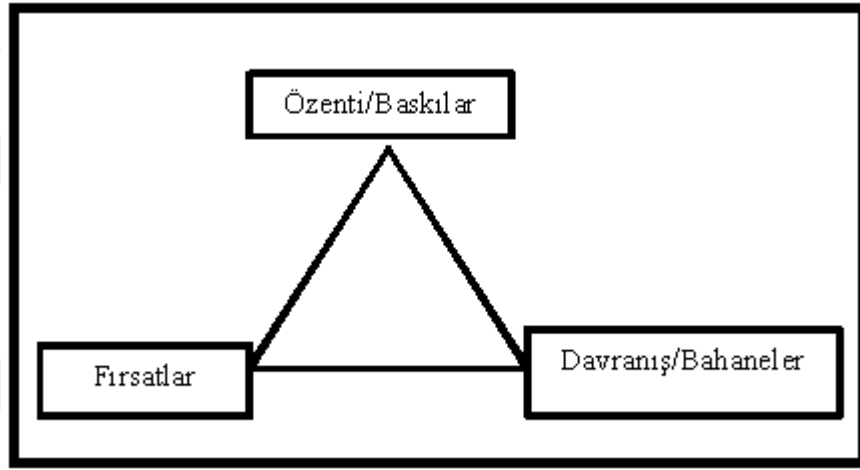
Hileyle mücadele ederken, hileye ait olan risk faktörlerinin tespit edilmesi önemlidir. Bu hususta, işletmedeki hile risklerinin tespit edilmesi ve ardından gereken önlemlerin alınabilmesi için hile üçgeninin etkin olarak kullanılması önerilmektedir. Hile üçgeninde bulunan faktörlerin var olması, hilenin tekrarlayacağını ya da olacağını garantisini vermese de hile riskiyle ilgili bir uyarıcı niteliğindedir. Hile üçgenindeki bulunan üç unsurun bir arada bulunduğu durumlarda hilenin oluşma olasılığının arttığı belirtilmektedir (Kandemir, 2013, s. 87).

2.2. Hile Elması

Wolfe ve Hermanson, hile üçgeni teorisini 2004 yılında genişletti ve hile elması modelini geliştirilmiştir. Hile üçgenindeki baskı, fırsat ve haklı göstermenin yanı sıra, insan yetenekleri de kopya elmasının yerini almış ve dördüncü sütun haline gelmiştir. Bu yeteneğin, suiistimalci konumu veya İşletme yapısından gelebildiği belirtilmektedir. Mevcut bir fırsattan faydalanmak için istihbarat, güven ve ego, zorlama, tutarlı ve etkili yalan söyleme becerileri ve hilenin uzun süre yerine getirebilme ve stresi yönetme becerilerinin tümünü kapsamaktadır (Mui ve Mailley, 2015, s. 49).

David Wolfe ve Dana Hermanson, iş dünyasında hile üçgeninin üç bileşeni olsa da kişisel nitelik ve yeteneklerin de hile için önemli bir belirleyicisi olduğunu belirtmişlerdir. Wolfe ve Hermanson, fırsatlar, özenti/baskı ve bahane/davranışların

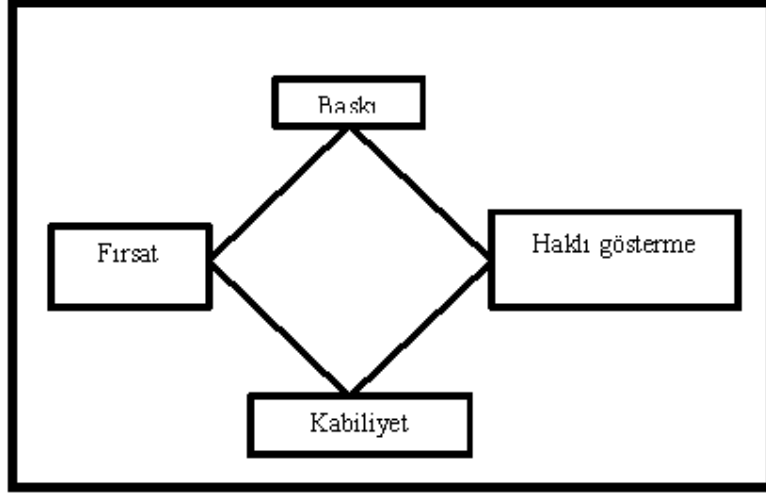
yanında dördüncü bir faktör “hile yapma kabiliyeti” olarak belirlenmiş ve hilelerin gerçekleştirilebilmesinde etkili olduğunu düşünmüşlerdir. Bu dört faktörü “hile elması” şeklinde ifade etmişlerdir. Örneğin, satışlarla ilgili iç kontrol sisteminde görülen zayıflıklar olduğu bir işletmede, satış sözleşmelerinin tarihlerinin değiştirilmesi sureti ile hasılatın erken tanınmasıyla ilgili fırsatlar sunmaktadır. Bu hilenin gerçekleştirilmesi için, yeterli kabiliyeti olan birinin bu fırsatı fark ederek; değerlendirebilmesi gerekir. Yeterli teknik deneyim ve bilgiye başka bir deyişle hile yapma kabiliyeti olmayan biri, hile üçgeninde bulunan üç faktörün olduğu durumlarda dahi hile yapılamaz (Şengür, 2010, s. 8).



Şekil 4. Hile ve Yolsuzluk Üçgeni (Coenen, 2008, s. 10)

Hile elmasında bulunan faktörler aşağıdaki gibi açıklanabilir (Wolfe ve Hermanson, 2004, s. 40):

- Baskı: “İhtiyacım var, yapmak zorundayım”,
- Fırsat: “Sistemdeki zayıflık sayesinde hileyi yapabilirim”,
- Haklı Gösterme: “Hilenin alacağım riske degeceği konusunda kendini ikna etme”,
- Kabiliyet: “Bunu başarmak için gerekli özelliklere ve yeteneklere sahibim”.



Şekil 5. Hile Elması (Vassiljev ve Alver, 2016, s. 477)

2.2.1. Baskı

Hile eylemi, çalışanları hile yapmaya yönlendirebilen bir baskı ya da motivasyon unsuruyla başlamaktadır. Açgözlülük, ihtiyaç ya da hırs gibi nedenlerle çalışanların akıllarına hile yapma düşüncesi gelmektedir. Diğer unsurlarla birleştiğindeyse hile eyleminin gerçekleştiği görülmektedir. Çalışanları hileye iten baskı unsurlarının aşağıdaki başlıklarda aşağıda değerlendirilmiştir (Bozkurt, 2009, s. 113):

Mali Baskılar: Kişinin yaşadığı parasal zorluklardan kaynaklandığı görülmektedir. Çalışanların hile yapma nedeni paraya duyduğu ihtiyaç olduğunu belirtmek gerekir. Yapılan çalışmalara göre hile olaylarının çoğunluğu mali baskılar sebebiyle işlenmektedir. Aşağıda mali baskılara örnekler verilmiştir: (Akdemir, 2010, s. 43-44):

- Bireysel borçların yüksek miktarlarda olması,
- Yaşam standardını daha iyileştirme isteği,
- Sağlık harcamalarının yüksek tutarlı olması,
- Eğitim harcamalarının yüksek tutarlı olması,
- Boşanma harcamaları,
- Beklenmeyen mali ihtiyaçlar,
- Yatırımda yapılan zararlar,
- İşten çıkarılma sebebiyle oluşan gelir kayıpları.

Mali baskılardan kaynaklanan yaşanan hile olaylarına bakıldığında çalışanların ilk başta acil para ihtiyacının karşılanması için yaptığı görülmektedir. Ancak bu davranış zamanla alışkanlığa dönüşmekte, çalışanın paraya ihtiyaç duymaması halinde daha çok para kazanma hırsıyla hile yapmayı sürdürdüğü görülmektedir.

Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar: Bu baskılar bireylerin yapmış olduğu seçimlerden ve yaşam tarzlarından kaynaklandığı görülmektedir. Kötü alışkanlıklar nedeniyle ortaya çıkan baskıların kişiler üzerinde doğrudan mali etkileri bulunmaktadır. Çalışanlar sonuçta yine paraya ihtiyaç duyduğu için hileye başvurmaktadır.

Çalışanın paraya ihtiyaç duymasına sebep olabilecek kötü alışkanlıkları uyuşturucu, alkol, kumar, gece hayatı olarak sayılabileceği gibi, kişinin yakınlarının bu alışkanlıklarına sahip olması da neden olabilmektedir (Akdemir, 2010, s. 43-44). Tehlikeli kötü alışkanlıkların sebep olduğu baskıların başarılı çalışanların da hile yapmasına sebep olabildiğini belirtmek gerekir.

İşle İlgili Baskılar: İşletme yönetimi tarafından çalışanların üzerinde oluşturulabilen (Doğan ve Kayakıran, 2017, s. 172; Yılmaz, 2019, s. 59);

- Hedef baskısı,
- Finansal istikrarın tehdit edildiği ekonomik dış şartlar,
- Performansa dayalı ücretlendirme,
- Paydaşların beklentilerinin karşılanmaması veya iş yerindeki diğer mali yarar sağlayan teşvikler,
- Ödül sisteminin adil olmadığını düşünmesi,
- İş hedeflerinin zorlayıcı veya ulaşılmaz olması,
- Çalışanın aldığı ücreti diğerlerine göre az bulması,
- Beklediği terfi alamaması,
- Çalışanın üstlerinden yeterli takdiri görememesi gibi durumlar işlerle ilgili baskılara örnek olarak verilebilir.

Diğer nedenler: Çalışanların ruh sağlığının bozulması, ben merkezci bir zihin yapısına sahip olunması, ideolojik düşüncelere destek olma veya intikam gibi duygusal sebeplerin de çalışanları hileye itebilmektedir. Benmerkezci bir kişinin

daha çok itibar, tanınma ve sosyal statü amacıyla hile yapabildiği görülmektedir. İdeolojik olarak hile yapanlar parayı daha iyi bir amaç için almaları gerektiğine inanmaktadırlar. Duygusal açıdan, intikam, kıskançlık, nefret, öfke ve gurur gibi duygularının esiri olarak bu suç işlenebilmektedir (Singleton ve Singleton, 2006, s. 57). Psikolojik olarak rahatsızlık yaşayanların bir dürtü bozukluğu olarak kendisini kontrol edemediği bir çalma isteği taşıdıkları belirtilmiştir. Çalma hastalığı genellikle küçük objelerin çalınması şeklinde kendisini gösterse de işletme çalışanı bakımından bu, hile olarak kendini gösterebilmektedir (Soysal, 2015, s. 19).

2.2.2. Fırsat

Fırsat unsuru, işletmenin hile yapılmasına fırsat sunan bir yapı içinde olma durumunda ortaya çıkmaktadır. Çalışanın işletmede sağlıklı bir iç kontrol yapısının olmadığını düşünerek rahatça parayı zimmetine geçirmesi bu duruma örnek olarak verilebilir (Artar, 2016, s. 37). Fırsat, işletme personeline sunulan bilgilerin, bilgisayar sistemleri, şifreleri, yetkileri yalnızca işletme faydalarına kullanmamaları gibi etkin kontrol ve düzenlemelerin mevcut olmama ya da eksik işliyor olmasından dolayı kaynaklanmaktadır. Çalışan muhtemel teşvik unsuru oluşturup, hileye karar vermesinin ardından fırsatları aramaya başlayacaktır (Coenen, 2008, s. 64). Fırsatlar, genel olarak işletmedeki caydırma ve kontrol unsurlarının yetersiz olmasıyla ilişkilidir. Genel olarak aşağıdaki faktörleri kapsamaktadır (Bozkurt, 2002, s. 87; Harry, 2007, s.13):

Kontrol Faktörü: Hilenin gerçekleşmesindeki en önemli faktördür. İşletmedeki kontroller hilelerin yapılmasını zorlaştırabilmekte veya tamamen engelleyebilmektedir. Çalışanlar, işletmedeki iç kontrolleri bildiklerinden hileyi gerçekleştirdikleri zaman yakalanma ve yakalanmama durumları hakkında bilgi sahibidirler. Çalışanlar, işletmede etkin kontrol sistemi olduğunu bilmeleri halinde, hileyi gerçekleştirme fırsatı bulsa bile yakalanacağını düşündükleri için buna yönelmezler (Bozkurt, 2002, s. 87).

Caydırma ve Cezalandırma: İşletme çalışanlarının hileden uzak tutulmaları için caydırıcı önlemlere ihtiyaç duyulabilmektedir. Caydırma aktiviteleri, proaktif olarak hile oluşturabilecek fırsatların tespiti ve kök sebeplerin ortadan kaldırılması

anlamına gelir. Caydırma, kök sebeplerin belirlenebilmesi için yapılan analiz, iyileştirme ve değerlendirme çalışmalarını içermektedir. Caydırma, kısa vadeli süreç iyileşmeleri içerebileceği gibi, uzun süreli olarak İşletme kültürünün iyileştirilebilmesi de amaçlanabilmektedir. Caydırma, hilenin tespiti için değil, ileride böyle vakalar yaşanmaması için uygulanacak olan önleyici bir tedbir olarak ifade edilebilir. Bu tedbirler, var olan insan kaynağı ve prosedürlerle ne gibi hile risklerinin olabileceğinin belirlenmesini kapsamaktadır (Harry, 2007, s. 13).

2.2.3. Haklı Gösterme

Fırsat ve baskı bileşenlerinin bir araya gelmesi, hilenin gerçekleşmesi için yeterli görünmemektedir. Bu unsurlar olsa dahi genel olarak hileyi yapan, yapmayı planladığı davranışların ahlaki, vicdani veya etik olarak uygun olmadığını bildiği için, bu sorunun üstesinden gelmeği müddetçe hile suçunu işlemesi zordur. Bu noktada hile üçgeninin üçüncü bileşeni “haklı gösterme” devreye girmektedir (Biegelman ve Bortow, 2012, s. 35).

Haklı Gösterme Örnekleri: Çalışanların yapmış oldukları hile eylemini meşru göstermek için kendilerine söylemiş oldukları “parayı borç almıştım, daha sonra ödeyecektim”, “bu, işletmeye yaptıklarımın karşılığıdır”, “bu parayı iyi bir amaç için almıştım”, “yaptığımı suç olduğumu bilmiyordum”, “işletme bunu hak etmişti” ve “işletme vergi kaçırdığından dolayı zaten benim olan bir şeyi aldım” gibi cümleler bazı haklı gösterme cümleleridir (Bozkurt, 2000, s. 298).

Bilişsel Çelişki Teorisi ve Haklı Gösterme Unsuru: Leon Festinger’in 1957’de ortaya atılan “Bilişsel Çelişki Teorisi”, insanın bilişsel yapılanmasında sıklıkla oluşan çelişkili durumların anlaşılmasıyla ilişkilidir. Festinger, teoriyle ilgili iki temel hipotez ileri sürmüştür. Bunlardan ilki, bilişsel çelişki ortaya çıktığı zaman birey bütün gücüyle iki ayrı şema arasındaki uygunsuzluk derecelerini azaltma ve bilişsel uyumun sağlanması için uğraşacaktır. Bu davranışın nedeni, bu uyumsuzluğun bireyi psikolojik anlamda rahatsızlık hissi oluşturmasıdır. İkinci hipotez ise, meydana gelen rahatsızlık hissini azaltılmasına çalışan kişinin bu tarz zorlandığı hallerden kaçınmaya çalışacağı ileri sürülmekte ve ilk hipotez desteklenmektedir (Miller ve Hersen, 1992, s. 132).

2.2.4. Kabiliyet

Hile elmasında bulunan kabiliyete sahip olabilmek için kişide bazı özelliklerin bulunması vardır. Bunlardan birincisi; kişinin işletme içerisindeki yeri hile yapma durumu ve bunun diğerleri tarafından fark edilememesi için bir fırsat yaratmaktadır. İkincisi, hilekârın iç kontrol zayıflıkları, pozisyonu ve erişim yetkilerinin anlaşılabilirliği için yeteri kadar zeki olma gerekliliğidir. Üçüncüsü de hilekâr yakalanmayacağı hususunda güçlü bir güven ve egoya sahip olmalıdır.

Eğer yakalanırsa kendini bu durumdan çıkarabilmek için içerisinde bulunduğu durum ile ilgili olarak hazır cevap olması beklenir. Başarılı bir hilekâr diğer kişileri de hile yapmaya zorlayabilmektedir. Ayrıca ikna kabiliyetinin de oldukça yüksek olması söz konusudur. Son olarak, hilekârların çoğunda bulunan ortak davranış tipinin de zorba olmaları ve saygınlıktan ziyade korkulan kişi olmayı istemeleri ve diğerleriyle aynı prosedürlere tabi olmaktan kaçınma durumlarıdır. Bu özelliklerinin tümünü bir arada toplayan yetenekse; başarılı bir hilekârın tutarlı ve etkili yalan söyleme özelliklerine sahip olmasıdır (Wolfe ve Hermanson, 2004, s. 74).

2.3. Diğer Teoriler

Çalışmada hile konusunda kabul görmüş önde gelen diğer araştırmalardan da bahsetmek hilenin önlenmesinin ne kadar önemli olduğunu anlamak açısından çalışmaya önem katacaktır. Bu sebeple hile küpü, hile ölçeği, ABC modeli ve hile beşgeninden bahsedilmiştir.

2.3.1. Hile Küpü

1990'da ortaya konulan bu tez doğrultusunda bilgisayar suçlarını kapsayan üç farklı boyut vardır; ilişki, motivasyon ve uzmanlık. Model, bu üç faktörün çeşitli boyutlarının insanları aldatma üzerindeki etkilerine odaklanmaktadır. Buna göre, herhangi bir müşteri, hatta acemi dahi olsa, bilgisayar sistemleri konusunda uzmanmış gibi iş dosyalarına ve zimmete para geçirme varlıklarına sızabilmektedir (Tran, 1992, s. 21).

2.3.2. Hile Ölçeği

Mackevicius ve Giriunas, 2013’de “Hile Ölçeği” kavramının, 1984’de Albrecht ve Howe tarafından gündeme getirilen hile ölçeğinden sonra yeniden ortaya atmışlardır. Bu modele göre hile dört ayaktan oluşturulmuştur (Vardar, 2019, s. 36);

- Dürtü (Güdü),
- Koşullar,
- Olasılıklar,
- Farkında olma / İdrak etme.

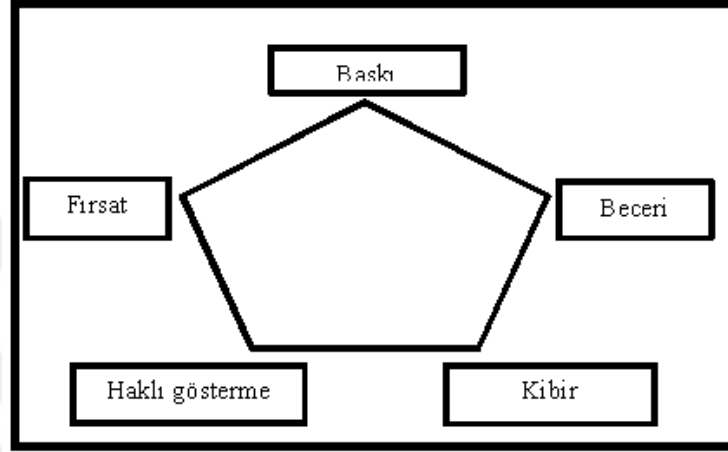
Dürtüden kasıt, bireyin yapmış olduğu hilenin altında bir sebebin olmasıdır. Bu sebeple çok çeşitli olabilmektedir. Aniden beliren finansal sorunlar, borçlar, alkol, kredi alımları, uyuşturucu ve ailesel sorunlar gibi sebeplerdir. İkinci faktör olan koşullar daha ziyade globalleşen dünyada hilenin yapılmasını mümkün hale getirmektedir. Bu anlamda koşullar; çeşitli bölgeler arasındaki sermaye akımları, şiddetli rekabet, çalışma hayatında yaşanan değişimlerin hızlı olması, pazarda tutunabilmedeki belirsizlik gibi faktörler olarak sıralanabilir. Olasılıklar; hile yapmanın hile yapması için sağlanan olanaklar olarak tanımlanabilir. Bunlar kişinin çalıştığı pozisyon, diğer insanlarla ilişkiler gibi nedenler olabilir. Dördüncü ve son unsur farkındalıktır. Bu durum kaynaklarda haklı gösterme olarak anılırken, hatalarını ispat etmekten çok hile yapmasına imkân verecek bir kişinin bütünlüğü ve ahlakıyla ilişkilidir (Mackevicius ve Giriunas, 2013, s. 155).

2.3.3. ABC Modeli

ABC modelindeki “A” harfi, kişisel özellik ve güdülerini, B harfi grup şeklinde yapılan hile özelliklerini ve C harfi de hile yapılmasını artıran toplumsal ve kültürel öncülleri ifade etmektedir. Model Ramamoorti tarafından kurulmuştur. Hilenin bir insan davranışından oluşmasından hareketle insan davranışlarını anlamaya çalışan birçok alanda bu sorunla ilgili çözümlerin olduğu savunulmaktadır. Bu açıdan finans, muhasebe ve ekonomi meslekleri oldukça miyop olduğu ve güçlü bir davranış biliminin temelinden yoksun olduğu savunulmuştur. A harfinden kısaca işin özünden başlayıp toplumsal etkenlere dek hile bileşenlerinin analiz edildiği görülmektedir (Ramamoorti vd., 2009, s. 32).

2.3.4. Hile Beşgeni

Marx'ın 2009'da geliştirdiği modelde 1950'lerdeki işletmelerin özelliklerini 2000'li yıllardakilerle karşılaştırdı ve işletmenin bulunduğu ortamın eskisinden daha karmaşık olduğunu belirtmiştir. Sonuç olarak, klasik hile üçgenindeki unsurların mevcut durumla başa çıkmak için yeterli olmadığını söyledi ve hile beşgeni teorisini önermiştir (Vardar, 2019, s. 36).



Şekil 6. Hile Beşgeni (Gökten, 2018, s. 662).

Bu model, hile üçgeninde bulunan üç unsurun yanında kibir ve beceri de eklenerek hazırlanmıştır. Beceri, hilekârın işletmenin iç kontrol açıklarının lehine kullanılıp; hile yapabilme kabiliyeti şeklinde ifade edilmektedir. Kibir, hilekârın kendisini diğer çalışanlardan daha üstün görüp; hileyi kendisine hak görmesi olarak tanımlanmıştır. Vicdan eksikliği ya da kibir, işletmesel prosedür ve politikaların şahsen uygulanmadığı konusuna inanan bir kişi için hak sahibi olmak, üstünlük veya aç gözlülük tavırlarına sebep olmaktadır (Gökten, 2018, s. 666).

3. HİLELERİN ÖNLENMESİ, TESPİT EDİLMESİ VE İNCELENMESİ

3.1. Hilelerin Önlenmesi

Hilenin önlenmesi, hileye karşıt olan politikaların İşletme içerisinde benimsenme durumu ve caydırıcı politika gibi hile henüz gerçekleşmeden öncesinde önlemeye yönelik durumları içermektedir. Hilenin tespit edilmesinde, gerçekleşen bir

hilenin erken aşamalarda ortaya çıkartılması hedeflenmektedir (Leung, 2011, s. 58). Mesleki hilenin neden olduğu zararlar giderek artmaktayken, direkt ve indirekt zararların azaltabilmesi için hilenin tespit edilmesi ve hilenin önlenmesiyle ilgili çeşitli prosedürlerin kullanıldığını belirtmek gerekir (Bierstaker vd., 2006, s. 86).

Hileyle mücadele konusunda hilenin önlenmesi önemli olduğu kadar hilenin ortaya çıkarılması da önemlidir. Öyle ki biri olmadan diğerinin tam anlamıyla başarıya ulaşması zordur. Bu sebeple işletmelerin hile ile mücadele ederken oluşturulan stratejilerin başarılı olabilmesi için bu iki konunun birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir (CIMA, 2008, s. 41).

Kısaca hilenin önlenmesi, ortaya çıkarılmasından daha önemlidir. Bunun nedeni ise hilelerin önlenmesi, işletmelerde oluşabilecek manevi ve maddi zararın yok etmesini sağlayan en etkin yöntemdir. Hilenin ortaya çıkarılması ve araştırılması gibi süreçlerin hile yapılmasından sonraki aşamayı kapsar. Bu süreçlerin yaşanmaması, hileyi önlemekten geçmektedir (Bozkurt, 2011, s. 401). İşletmelerde hilelerin önlenmesi için alınacak tedbirleri aşağıdaki gibidir (Gökçen ve Tahtlı, 2019, s. 160);

- İşe uygun çalışanların seçimi ve kariyer politikası belirlemek
- Dürüstlük ve yüksek etik kültür yaratmak
- Hile riski değerlendirmesi yapmak
- Çalışanların gözlenmesi
- İhbar hattı oluşturulması
- Cezalandırma korkusunun yaratılması
- Olumlu çalışma ortamının yaratılması
- Çalışanlara destek programlarının oluşturulması
- Hile bilincinin oluşturulması
- İç kontrolün etkin şekilde işletilebilmesi

Yukarıdaki tedbirler işletmelerdeki hile riskinin azalmasını sağlayacaktır. İşletme kültürünün değiştirilmesiyle ilgili olarak yapılan çalışmalara İşletme içerisinde direniş ve itirazların gelebileceği değerlendirilerek, hile karşıtı politikaların uygulanmasının başlı başına bir hile riski oluşturabileceğini de belirtmek gerekir (Pickett, 2007).

3.2. Hilelerin Tespit Edilmesi

Hilelerin tespiti, hile riskinin yüksek olduğu ve ayrıntılı inceleme yapılması gereken alanların tespit edilmesini kapsamaktadır. Hile yapanlar genel olarak zamanla yapmış oldukları hilenin ortaya çıkmaması durumuna güvenerek daha yüksek tutarlı ve geniş çaplı hileler yapmaya başlamaktadırlar. Bu sebeple hilelerin önlenmesiyle ilgili etkili önleyici prosedürlerin oluşturulmasıyla beraber hilelerin erken tespiti de önem taşımaktadır. Hilelerin tespit edilmesi konusunda reaktif ve proaktif olarak iki yaklaşım bulunmaktadır (Şengür, 2010, s. 65):

1. *Reaktif yaklaşım*: Hilelerin tespiti, işletmede gerçekleştirilen bir hileyle ilgili ihbar almak gibi önemli belirtilerin tespit edilmesiyle başlamaktadır. Bu yaklaşıma reaktif denilmesinin sebebi, denetçinin incelemeye başlaması için önemli bir hile belirtisinin ortaya çıkmasını bekleme durumudur (Albrecht, vd., 2009, s. 165). Bu yaklaşım kapsamında denetçi bir belirti neticesinde işletmede hile gerçekleştirildiğiyle ilgili önemli ölçüde şüphe duyar ve bu konuda incelemelerini genişleterek bu belirtinin hile nedeniyle mi kaynaklandığı yoksa başka faktörler nedeniyle mi ortaya çıktığı araştırılmaktadır.
2. *Proaktif yaklaşım*: Hilelerin tespitinde denetçi hile belirtilerinin gündeme gelmesini beklemeden, işletmede ve sektöründe olabilecek hileler belirlenmektedir. Denetçi, hilelerin muhtemel belirtilerinin de tespit edilmesinin ardından bu belirtilerin işletme olup olmadığını araştırmaktadır. Reaktif yaklaşımın tersine, proaktif yaklaşım hile belirtisi veya göstergesinin ortaya çıkmasını beklemediğinden, hileler çok daha erken tespit edilmektedir. Hile nedeniyle oluşabilecek maddi kaybın tutarı önemli derecede azaltılmaktadır (Şengür, 2010, s. 65).

3.3. Hilelerin İncelenmesi

Hilenin tespit edilmesinin ardından gelinen aşama, hilenin incelenmesi ve araştırılma durumudur (Bozkurt, 2009, s. 352). Hilelerin tespiti aşamasında hile şüphesiyle karşılaşılmaktadır ancak hilenin olduğuna dair kesin bir bilgi bulunmamaktadır. Bu hile şüphesinin gerçek olup olmadığının araştırılma süreci,

hilelerin incelenmesi olarak ifade edilmektedir. Hilelerin incelenmesi, hileyi kimin, neden, ne zaman, nasıl yaptığı ve ne kadar maddi kayba neden olduğu sorularına cevap aranması sürecidir. Hile incelemesi hile olduğuna dair herhangi bir şüpheyile karşılaşılmasıyla başlamaktadır. Bu şüphe, birinin ihbar etmesi gibi hile belirtileriyle başlayabileceği gibi, hilelerin incelenmesinde proaktif yaklaşımlar kullanılmasıyla da oluşabilmektedir (Şengür, 2010, s. 116).

Hile şüphesiyle karşılaşılmasının ardından, bunun araştırılıp araştırılmama durumuna karar verilmesi önemlidir. Bu kararın verilebilmesi için etkili olan faktörlerin arasında şüphelenilen hile yapısı, güçlü bir hile belirtisiyle karşılaşılması, yapılacak incelemeyle ilgili olarak katlanılacak maliyetin yararından daha yüksek olması gösterilebilmektedir. Bunlarla beraber, İşletme çalışanlarının hileye karşı işletme yönetiminin inceleme başlatılmadığını düşünmeleri halinde kendilerinde hile yapma cesaretini yakalamış olmaktadır. Bu sebeple İşletme çalışanlarının hile belirtisi neticesinde inceleme başlatılıp başlatılmayacağını sezinleyecek olması da inceleme başlatılmasında göz önünde bulundurulması gereken unsurlar arasında yer almaktadır (Albrecht vd., 2009, s. 206). Şüphelenilen hilenin araştırmaya değer bir konumda olduğuna karar verildikten sonra araştırılmasına sıra gelmektedir (Bozkurt, 2009, s. 130).

3. BÖLÜM

UYGULAMA

1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

1.1. Amaç ve Önem

Çalışmanın amacı iç kontrol sisteminin hilenin önlenmesindeki rolünün tespit edilmesinin bununla birlikte, katılımcıların demografik özellikleri, çalışan hilelerinin oluş şekilleri ve nedenleri konusunda bilgi edinmektir. Araştırmada hile elması bileşenlerinden yararlanılmıştır. Bu bileşenler; baskı, fırsat, haklı gösterme ve kabiliyet olarak sıralanmaktadır.

Çalışmanın uygulaması için otel işletmeleri seçilmiştir. Otel işletmelerinin seçilme sebebi organizasyon yapılarıdır. Otel işletmelerinin organizasyon yapılarının, oluşturulan bölümlere, hiyerarşik düzene, işletmenin büyüklüğüne, coğrafi durumlara ve buna bağlı olarak faaliyet ortamına ve tipine, personele ve daha sayılabilecek birçok değişkene göre farklılıklar göstermektedir (Usal ve Kurgun, 2003). Otel işletmelerinin karmaşık ve çok çeşitli bir organizasyon yapısına sahip olması çalışmanın bütüncül olarak incelenmesi ve literatüre katkı sağlaması açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Ayrıca oteller, 7 gün 24 saat hizmet veren işletmeler olması nedeniyle buradaki iç kontrol sistemi, diğer işletmelere nazaran daha önemli hale gelmektedir.

Dünya genelinde yaşanan teknolojik gelişmeler beraberinde işletme faaliyetlerini de karmaşık hale getirmiştir. Bu durumdan kaynaklı hile olaylarının artması da iç kontrol sisteminin son zamanlarda önemini iyice arttırmış ve işletme faaliyetlerinde iç kontrolün gündeme gelmesine neden olmuştur. İşletme içinde kurulacak olan iç kontrol sisteminin etkinliği işletmeye; hedeflerine ulaşmasında, faaliyetlerini verimli olarak yürüterek mevzuat ve yasalara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olmaktadır. Bu amaçların yanı sıra işletmelerin önünde bulunan en büyük tehlikelerden biri olarak görülen hile eylemlerini engellediği

görülmektedir. Hile eyleminin, dünyada zamanla arttığı, yaşanan teknolojik gelişmelerle beraber önüne geçilemez bir duruma geldiğini söylemek mümkündür.

Hileler işletmelere maddi zararlar verebildiği gibi, işletme imajının da zedelenmesine neden olarak da işletmenin sürdürülebilirliğini engellemektedir. İşletmeler bakımından hilelerin belirlenerek, önlenmesi zor bir süreçtir. Genellikle, hilenin belirlenmesi uzun zaman almakta ve işletme bu dönem içinde ağır yaralar almaktadır. Bu sebeple hile yaşanmadan önce önlem almak gerekmektedir. Bu da ancak etkin bir iç kontrol sisteminin işletilebilmesiyle mümkündür. Donald Cressey, çalışanların hile yapma nedenleriyle ilgili bir açıklama yapabilmek için ortaya bir teori koymuştur ve kişileri hile yapmaya iten üç unsur belirlemiştir. Bunlar, baskı, fırsat ve haklı gösterme bileşenidir (Abdullahi ve Mansor, 2015, s. 38). Ancak daha sonraki çalışmalarda David Wolfe ve Dana Hermanson, iş dünyasında hile üçgeninin üç bileşeni olsa da kişisel nitelik ve yeteneklerin de hile için önemli bir belirleyicisi olduğunu belirterek teoriye dördüncü bileşen olarak kabiliyet bileşenini eklemiştir. Bu çalışma dört bileşen çerçevesinde iç kontrol faaliyet süreçlerinde yer alarak, hile tespit ve önlenmesine ilişkin faaliyetlere yardımcı olan ve çalışma guruplarında görev almış ve en az bir hile olayı ile karşılaşmış yöneticiler seçilerek, büyük ölçekli yedi farklı otelde görev yapan katılımcılar çalışma kapsamına dâhil edilmiştir. Bu bağlamda hile elması unsurları çerçevesinde ele alınan bu çalışma hem işletmeler hem de konuyla ilgilenen araştırmacılar açısından önemlidir.

1.2. Araştırma Tasarımı

Araştırmada nitel yöntem benimsenmiştir. Nitel yöntem, durum çalışmalarının en temel özelliği bir ya da birkaç durumun derinliğine araştırılmasıdır (Merriam, 2015; Yıldırım ve Şimşek, 2011). Nitel araştırma, nitel veri toplama yöntemlerini (görüşmeler, gözlemler ve belge analizi gibi) kullanan ve doğal ortamdaki algıları, olayları gerçek ve bütüncül bir şekilde ortaya çıkarmak için nitel süreçleri izleyen bir araştırma yöntemidir (Sönmez ve Alacapınar, 2011).

Nitel araştırma yöntemlerinden olgubilim, yaşanmış deneyimi değerlendirmeye odaklanan bir yöntemdir (Miller, 2003). Olgubilim, öncelikli olarak olgunun altında yatan ortak anlamları keşfetmek için bireyler tarafından

deneyimlenmiş dünyayı tanımlamaya ve yaşanmış deneyimlerin özünü açıklamaya çalışmaktadır (Rose, Beeby ve Parker, 1995).

Bu nedenle olgubilimde, olguyu yaşayan kişilerin olgu ile aralarında bir bağlantının olduğu vurgulanmakta ve olgubilimin başlangıç noktasını, olguların kendileri oluşturmaktadır.

1.3. Çalışma Grubu

Yapılan bu çalışmada hile ile ilgili deneyimleri olduğu tespit edilen on beş otel yöneticisiyle görüşülmüş ve içlerinden hile ile karşılaşan yedi yönetici seçilmiştir. Yürütülen bu çalışmada hile ile karşılaşan farklı kişilere ulaşmak ve veri güvenilirliğini sağlamak için amaçlı örnekleme yöntemlerinden maksimum çeşitlilik örnekleme yöntemi belirlenmiştir. Veri doygunluğuna ulaşıldığı içinde veri toplama bırakılmıştır (Francis vd., 2010).

Görüşme yapılacak olan otel yöneticilerine, çalışma esnasında alınan ses kayıtlarının başka kişi ve işletmelerle paylaşılmayacağı, verdikleri bilgilerinin çalışma dışında kullanılmayacağı hakkında bilgi verilmiştir. Araştırmaya katılmaya gönüllü olan otel yöneticileriyle görüşmeler yapılmıştır. Katılımcıları çalışma ofislerinde ziyaret edilerek görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler ortalama 30-40 dakika kadar sürmüştür. Katılımcıların izni alınarak görüşmeler ses kayıt cihazı kullanılarak kaydedilmiştir.

Araştırmacının hazırladığı görüşme soruları otel yöneticileriyle yapılan bireysel görüşmeler sonucunda kayda alınmıştır. Kayıtların analizi için yöneticiler için ayrı bir görüşme formu kullanılmıştır. Bu doğrultuda her çalışana K1, K2, K3, şeklinde kod verilmiştir. Böylelikle görüşme kodlama anahtarında araştırma sorularına ve bu soruların cevaplarını kapsayacak biçimde oluşturulan kategoriler oluşturulmuştur (Tavşancıl ve Aslan, 2001).

Tablo 1. Demografik Bilgiler

Demografik Bilgiler	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7
Cinsiyet	Erkek	Erkek	Erkek	Erkek	Erkek	Erkek	Erkek
Yaş	36	40	57	37	47	33	29
Eğitim düzeyi	Lisans	Lisansüstü	Lisans	Lisans	Önlisans	Lisans	Lisans
İşletmedeki kıdem	10 yıl	6 yıl	34 yıl	18 yıl	19 yıl	10 yıl	5 yıl
İşletmedeki çalışan sayısı	17 kişi	90 ve üzeri	-	150	28	-	50
İşletmenizin yatak sayısı	124	120 ve üzeri	118	142	130	314	119
İşletmedeki Pozisyonunuz	Genel Müdür	Muhasebe Müdürü	Genel Müdür	Yiyecek-İçecek Müdürü	Genel Müdür	Önbüro Müdürü	Önbüro Müdürü

Katılımcıların demografik bilgileri Tablo 1’de verilmiştir.

Katılımcılar çalıştıkları otellerde yönetici pozisyonlarında olup 5 – 34 yıllık tecrübe sahiptirler.

1.4. Verilerin Toplanması

Bu çalışmadaki veriler, ortak soru veya belli soru kalıplarıyla araştırmacının konuyu katılımcılarla daha derinlemesine inceleyebilmesi için yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak toplanmıştır. Bu teknikte, araştırmacı daha önceden sormayı planladığı soruları kapsayan görüşme protokolünü hazırlar (Türnüklü, 2000). Daha önceden düşünülmeyen ve görüşme esnasında ortaya çıkabilen yeni durumlarda görüşmede bazı küçük değişiklikler yapmaya da olanak tanıyan bir görüşme yöntemidir (Özgüven, 2004). Eğer kişi görüşme esnasında belli soruların içerisinde yanıtlanmış ise araştırmacı bu soruları sormayabilir. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniği sahip olduğu belirli düzeyde standartlık ve aynı zamanda esneklik nedeni ile eğitim bilim araştırmalarında daha uygun bir teknik görünümü vermektedir (Ekiz, 2003). Katılımcılara açık uçlu sorular yöneltilmiştir (**Ek-1**).

1.5. Geçerlik, Güvenirlik

Nitel araştırmalarda geçerlik ve güvenirlik sağlamlasında, toplanılan verilerin ayrıntılı bir şekilde rapor edilmesi ve araştırmacının sonuçlara nasıl ulaştığını açıklaması nitel bir araştırmada geçerliğin önemli ölçütleri arasındadır (Kumar,

2011; Yıldırım ve Şimşek, 2008). Geçerliliğin sağlanması amacıyla yoğun ve zengin tanımlama, katılımcıların ve ortamın tanımlanmasına kadar, katılımcı görüşlerinden, araştırma notları ve dokümanlarından yapılan alıntılar olarak sunulan uygun kanıtlar ile desteklendiği görülen bulguların detaylı tanımlanması, örnekleme azami çeşitlilik sağlanması anlamına gelmektedir (Merriam, 2015). Bu çalışmada görüşme formunun geliştirilmesi, görüşmenin yapılması, veri analiz süreci aşağıdaki gibi gerçekleştirilmiştir:

Araştırma öncesinde araştırmacı tarafından taslak sorular hazırlanmış konunun uzmanı üç akademisyen tarafından sorular revize edilmiş, ayrıca iki kişiyle pilot görüşme yapılarak soruların net bir şekilde anlaşıldığı test edilerek yarı yapılandırılmış sorular son haline getirilerek görüşme formu hazırlanmış ve iç geçerliliğinin artırılmasına yönelik konuyla ilgili literatür taranması neticesinde kavramsal çerçeve oluşturulmuştur. Analiz kısmında temalar, araştırmanın amacına uygun kavramlardan alınmıştır. Araştırmanın dış geçerliliğinin de artırılması için araştırma süreci içinde yapılanlar açıklanmaya çalışılmıştır. Buradan hareketle, araştırmanın modeli, çalışma grubu, veri toplama süreci, verilerin analiz edilmesi ve yorumlanması açıklanmıştır.

Araştırmanın güvenilirliğini arttırmaya yönelik elde edilen kayıtlar üzerinde herhangi bir değişiklik, ekleme-çıkarma yapılmadan olduğu gibi verilmiştir. Ulaşılan verilerin kodlanması, yazılması, temaların oluşturulduktan ve yorumlanmasının ardından araştırmacı tarafından gerçekleştirilerek; tutarlılık incelemesi yapılmıştır. Araştırma sürecince yapılanlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Son olarak elde edilen ses kayıtları, ses kayıtlarının bilgisayara girilmesiyle elde edilen veriler araştırmacı tarafından saklanmaktadır.

1.6. Kapsam ve Kısıtları

2019 yılı aralık ayında Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkan yeni solunum yolu hastalığı olan COVID-19 virüsü bütün dünyayı etkilemeye başlayınca kısa süre sonra Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi olarak ilan edilmiştir. Hızla yayılan virüs karşısında hükümetlerin toplum sağlığı için çeşitli önlemler aldığı görülmektedir.

Okullar kapatılmış bir süre sonra uzaktan eğitime geçilmiş; iş yerleri kapatılmış evden çalışma sistemine geçilmiş; acil olmayan durumların dışında zaman zaman dışarı çıkma yasakları uygulanmıştır. Bu çalışma da bu şartlar altında yapıldığı için pandeminin araştırma kısıtlıkları içinde değerlendirilmesi mümkündür. Pandemi nedeniyle ulaşılan kişi sayısının da kısıtlı olduğunu belirtmek gerekir. Ayrıca araştırmada sadece yarı yapılandırılmış sorular kullanılmıştır.

1.7. Verilerin Analiz Edilmesi

Ses kayıt cihazına kaydedilmiş görüşmeler kelimesi kelimesine yazıya dökülmüş ve katılımcılara kodlar verilmiştir. Transkriptler, veri setini en küçük boyutlarda derinlemesine inceleyerek daha zengin kılmak için tematik analiz kullanılarak analiz edilmiştir. Tematik analizin faydalarından biri sağladığı esnekliktir. Tematik analiz, verilerdeki örüntüleri (temaları) belirleme, analiz etme ve raporlama için kullanılan bir yöntemdir (Braun ve Clarke, 2006).

2. BULGULAR

2.1. İç Kontrol Sistemi ile İlgili Bulgular

Burada katılımcıların iç denetim ve iç kontrole ilişkin verdikleri cevaplardan elde edilen bulgulara yer verilmiştir. İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerinin geliştirilmesi ve onlara değer katma amacını gütmektedir. İç denetimin danışmanlık ve güvence olarak önemli iki fonksiyonu vardır. Yaşanan gelişmeler bütün dünyada iç denetimin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. İç denetim, işletme içerisinde bağımsız bir şekilde kurulan ve işletme faaliyetlerini bağımsızca inceleyen, analiz eden ve değerlendiren bir fonksiyondur. İç kontrol ve iç denetim kavramlarının farklı kavramlar olmakla birlikte soru sorulan yöneticilerin bu farklılığın farkında olmadıkları ve verdikleri cevaplarda iç denetimin üzerinde durduklarını, hatta bazı soruların iç denetim olarak sorulduğunu belirtmek gerekir.

2.1.1. Denetim Teması

Hile davranışı sergileyen çalışanların ve yöneticilerin hile yapmaya ihtiyaç duymasının, her geçen gün daha da artması ve özellikle otel işletmelerinin organizasyon yapılarının karmaşık olması. Hileden çok hileyi önlemenin daha önemli bir hal alması denetimin önemini artırmıştır. Bu önemden dolayı katılımcılara, işletmedeki iç kontrol faaliyetleri hakkında görüşme yapılarak verilen cevaplar kayda geçirilmiştir.

Bu doğrultuda katılımcılar tarafından verilen cevaplar şu şekildedir:

K1: “Otelin bütün işleyişi ile ilgili bütün denetim uygulanıyor. Temizliğinden tutun da çöpün nereye atıldığına kadar”.

K2: “Zaten iç kontrol biriminin işleyişi bağımsız olmasa sıkıntı olur diye düşünüyorum. Bizimki bağımsız”,

K3: “Dışardan sağlıyoruz, ne kadar da olsa bağımsız olamaz”,

K4: “Bağımsız bir yapıda doğrudur”,

K5: “Sadece hani sayımdır şudur budur senelerdir yapıyorum **kendi gözlemlerim** ve ara sıra personelin personeli denetimi gibi bir organizasyon var.”

K6: “İç kontrol birimi olarak yok. Genellikle departman müdürleri tarafından kurulur. Bu departman müdürleri kendisine bağlı olan çalışanlarının denetimini sağlar. **Kontrol eder bir üst müdüre iletir.** Diğer işlemler resepsiyon tarafından yapılır ve bana teslim edilir, sonra Muhasebeye devredilir. Bağımsızdır”.

K7: “Organizasyon şemasında birim bulunmuyor fakat her birimin kendi yöneticileri ve **üst yönetimin takibinde** yapılmaktadır”.

Verilen cevaplar incelendiğinde iç kontrol sisteminin büyük oranda profesyonel olmadığı hatta bazı işletmelerde hiç olmadığı ve geleneksel yöntemler tercih edildiği görülmektedir. Etkili ve güçlü bir iç kontrol sisteminin olması, işletmelerdeki operasyonların verimliliğini ve etkinliğini arttıracaktır. Ayrıca hataları ve hileleri önleyecek, zarar ve risklerden koruyacaktır, fırsatlardan faydalanma imkânı sağlayacaktır.

2.1.2. Denetimin İşleyiş Şekli

İç kontrol sistemindeki yetersizlikler; hatalı kararlar alınmasına, gelir kayıplarına ve zararlara sebep olabilmektedir. Bu kapsamda iç kontrol denetimin işleyişine önem verilmesi gerekliliğinden dolayı katılımcılara yöneltilen iç kontrolün işleyiş yapısı ve hileyi tespitiyle alakalı *sorular* sorulmuş ve cevaplar kayda geçirilmiştir.

Verilen cevaplar aşağıdaki gibidir:

K1: “Hata ve hileyi bulmaya yönelik bir **gözlem**, diğer bir personele bir çözüm üretip **önleme mekanizması uyguluyoruz**. Bu biraz da personelin durumuna bağlıdır.”

K2: “Daha çok olay odaklı değil ileride karışık bireye yönelik ortaya çıkabilecek durumları önlemeye yönelik olmakla birlikte eğer özel bir durumda herhangi bir hileyle karşılaşılma durumu veya öyle bir **sezgi hissedilirse** doğrudan öyle müdahale durumu da oluyor”.

K3: “Biz küçük bir işletme olduğumuz için bir **aile ortamı** oluşturmaya gayet ediyoruz. Personelimizde bizim kardeşimiz, bizim evladımız gibi yaklaşıyoruz. Onun da buranın bir elemanı değil bir işvereni gibi çalışmasını istiyoruz. Bunu sağladığımız zaman bu hata biter. Bir insanın işi bilip bilmemesi hiç önemli değil önemli olan karakterli iyi insan olmasıdır”.

K4: “Genelde çözüm odaklı bir yapıya sahip bizim üstümüzdeki denetim birimi çözüm odaklı ve kendi **mesleki tecrübelerinden** faydalandıran yol gösteren bir yapı”.

K5: “Şimdi ben otel müdürü olarak çalışanları pek sıkımlıyorum. Herkes hata yapılabilir önemli olan hatayı tekrar etmemektir. Öyle çok büyük sıkıntılar da çekmedik şimdiye kadar”.

K6: “Genelde **otomasyon** sistemi vardır. Bu otomasyon sistemi iyi otellerde kuruludur. Bu sisteme girilen ücretler fiyatlandırmalar, gelirler departman yöneticisi usulsüzlük var ise, o an bölümün başında bulunan departman müdürü kontrol eder. Personelde bir hata var ise işten çıkartılır, sistemde bir hata var ise düzeltir ve muhasebeye gitmeden halledilir”.

K7: “Süreç olarak bulunmaktadır. Hatayı bulmaya yönelik değil ama, açık noktaların yöneticiler tarafından detaylı incelenmesi **süreç içerisinde** karşılaşılan durumlara yönelik **aksiyon alınması** şeklinde oluyor”.

Verilen cevaplar incelendiğinde görüşme yapılan otellerde K6 hariç diğer otellerin kurumsallaşma sorunu yaşadıklarını ve iç kontrol sistemlerinin dinamik bir mekanizma görevi görmediğini söylemek mümkündür. Daha ziyade aile işletmesi imajı uyandıran söz konusu otellerde çalışanlarla kurulan ilişkilerin samimiyete dayalı olduğu gözlemlenmiştir. Bu durumda hileyi önlemek yerine hile yapıldıktan uzun bir süre sonra fark edilmeye neden olarak işletme kaybını daha da arttırmaktadır.

Katılımcıların **iç kontrol sisteminin yeterliliği** doğrultusunda verdiği cevaplar aşağıdaki gibidir:

K2: “Hiçbir sistem **mükemmel değildir**. Hileye yönelmeye düşünen çalışanların sistemin illaki açığını bulacağı düşüncesindeyim. Kısacası hiçbir sistemi yeterli görmüyorum”.

K3: “**Yeterli olmadığı** durumlarda oluyor haliyle. Ancak personele burasının onun iş yeriymiş hissi verdiği zaten herhangi bir keşif, analiz, öneri ya da rehberliğe ihtiyaç duymazsın”.

K4: “Benim açımdan sorarsanız **yeterli değil** çünkü bizim şirketin denetimini yapan kurumda yeterince uzman yok. Personel sayısı az olduğu için iş yükleri fazlalaşiyor. Bu nedenle yeterli değil”.

K7: “Bunun için özel bir emek harcanmıyor buna **yetersiz diyebilirim**. Ama bu konu için özel analiz yapmıyoruz departman yöneticileri zaman içerisinde açık bir nokta fark ettikleri zaman kendileri bunları kapatmaya yönelik hamleler yapmaya çalışıyorlar”.

Sonuç itibarıyla katılımcıların çalıştıkları iş yerinde iç kontrol sistemi yeterli bulunmadığı görülmektedir. Genel olarak her birim kendi yöneticisi tarafından denetlenmektedir. Ayrıca denetim biriminin oluşturulmamış olması veya bu desteğin işletme dışından profesyonel olmayan bir yapı tarafından alınıyor olması sistemin

aksamasına ve hileye neden olabilmektedir. Genel anlamda bakıldığında; iç denetim birimlerinde uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi gibi bir gruplandırmanın olmadığı görülmektedir.

Katılımcılara yöneltilen diğer bir soru da hileye en çok hangi departmanda rastlandığıdır. Verilen cevapların birbirleriyle benzer olduğu görülmektedir.

K1: “**Satış pazarlama** diyebilirim”.

K2: “Biz ilk etapta sorunun nerde olduğunu baktık o ilk otellere başladığımız dönemde **Satın almada** sıkıntı olduğunu düşündük arkasından depo ve satış kademe kademe satışa doğru yöneldik”.

K4: “**Yiyecek içecek** müdürü olduğum için genellikle bu departman üzerine yoğunlaştı”.

K5: “Özellikle **resepsiyon, önbüro** para alışverişinin olduğu yer, gıda malzemelerinin takip edilmesi gereken restoran, mutfak, Odalarda house keeping unutulmuş malzemelerin gününde saatinde unutan misafire ulaşıp iadesi konusunda”.

K6: “**Önbüro, resepsiyon** kısmı. Bütün gelirler burada girilir. Örneğin restoran, SPA gelirleri ön büroya atar. Akşam hepsi havuzda yani ön büroda toplanır. Girilen bütün gelirler; kasiyerler tarafından restorandın kasiyeri, Spanın kasiyeri, diskonun kasiyeri getirir önbüroya, gelirler ve ücretler karşılaştırılır, sisteme o şekilde kaydedilir”.

K7: “**Satış pazarlama, ön büro ve yiyecek içecek departmanı**. Yiyecek içecek departmanında da çoğunluk restoran ve servis personeli”.

Otel işletmelerinde hile durumuna çeşitli departmanlarda rastlanılmaktadır. Soruya resepsiyon ve ön büro şeklinde cevap verilmesinin temel nedeni ise para alışverişinin olduğu yer olması olmuştur İkinci olarak gıda malzemelerinin takip edilmesi gerektiği için restoran ve mutfak cevabı verilmiştir.

Ön büro, otel işletmelerinde misafirin karşılanmasından ve en son olarak da otele ayrılmasına kadarki süreçte, misafirin en çok iletişim halinde olduğu bölümdür. Ön büro, konaklama hizmetleri sırasında diğer bölümler ile iletişim halinde olarak, hizmet amacıyla bilginin alınması ve diğer bölümlere dağıtılmasında önemli rol oynar. Ayrıca otel müşterileri, ön bürodan lokantaya, kat hizmetlerinden, otele ayrılana kadar personel ile devamlı bir iletişim içindedir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin ön büro, restoran ve lokantaya yoğunlaşılması olağandır.

2.2. Hile Elması Bileşenleri ile İlgili Bulgular

Bu kısımda katılımcıların hile elmasına ilişkin verdikleri cevaplardan elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Katılımcılara sorular yöneltilmeden önce hile elması konusunda detaylı açıklama yapılmıştır. Çalışmanın temel sorusu olan “*İşletmenizde karşılaştığınız hile vakası oldu mu bilgi verebilir misiniz?*” sorusuna katılımcıların tümü “evet” cevabını vermişlerdir. “*Hileyi en çok hangi grup yapmaktadır?*” sorusu

için “ortaklarınız, yöneticileriniz” ve “alt çalışanlarınız” olarak üç kategori oluşturulmuştur.

Hileyi en çok hangi grupların yaptığına dair katılımcılardan K2 ve K4 yöneticiler olduğunu diğer katılımcıların da alt çalışanlar olduğu ifade etmişlerdir.

Katılımcıların yukarıdaki soruda hemfikir oldukları bir durum vardır. O da hilenin her kesimde yapılabildiği ancak hile yapan grup içerisinde en çok alt çalışanlar olduğu ve onların daha kolay tespit edildiğidir. Bu sebeple bu soruya K2'nin verdiği cevap önemlidir: “*Şu ana kadar alt çalışanlar olduğu görülse de ben yöneticilerin zafiyetlerinden yapıldığını düşünüyorum*”.

2.3. Baskı Bileşeni ile İlgili Bulgular

Yaşam şartlarındaki değişimden kaynaklı katılımcılara baskı bileşenini ifade eden sorular neticesinde;

K1: “Hile yaptığını tespit ettiğimiz çalışanın bütün hayatında değişim gözlemledik. Davranışları ve bize karşı olan tavırları tamamen değişmiştir. Zaten bu durum bizi onu değerlendirmeye izlemeye mecbur etti”.

K2: “Doğrudan yaşam şartından şüphelenerek olmadı ama şüphelenip bulduğumuz kişilerin yaşam şartlarını fark ettik örneğin kasiyerin biri askeri ücretle maaş alırken ayağındaki ayakkabının yüksek fiyatlı olduğunu öğrendik yani bu da anormal bir durum diye düşünüyorum”.

K4: “Dediğim gibi şu anki işletmem de 6 7 aydır çalışıyorum. Birkaç kişi var ama tabi kanıtlayamıyorsun. Örneğin aldığı maaş belli askeri ücretin biraz daha yukarısında ama BMW arabayla işe geldiğini görüyoruz”.

K5: “İlk personel yani denemeyi yapan tek bir personel oldu aşırı harcama bir defa oldu”.

K6: “Gerçekten bir kanıt varsa o şekilde işlem yaparız. Çünkü insanların gelirleri sadece bu iş yerinden olmayabilir. Babasından para kalabilir, arsası vardır ürün elde edebilir”.

Lüks yaşama arzusunun olması, baskı bileşeni çerçevesinde kişilerin çalıştıkları iş yerinde bir anda yaşam şartlarındaki olağanüstü değişiklik sorgulanmış ve verilen cevaplardan bu değişikliklerin yöneticilerde kuşkuya neden olduğu belirlenmiştir. K6 hariç diğer katılımcıların yaşam tarzlarını gözlemledikleri çalışanları daha yakından takip ettikleri ve şüpheyle yaklaştıklarını söylemek mümkündür.

2.4. Fırsat Bileşeni ile İlgili Bulgular

Fırsat bileşeni çerçevesinde katılımcılara fırsat ortamının olduğu alanlarla alakalı hile vakaları hakkındaki gözlemleri neticesinde bazı katılımcıların verdiği cevapları aşağıdaki gibidir:

K1: “Kasiyer servis elemanları”

K3: “Önbüro, kasiyer”

K6: “Kasiyer, servis elemanları ve önbüro.”

K7: “Servis elemanları.”

Verilen cevaplara bakıldığında kasiyer, servis elemanı ve ön büro bölümlerinde hile ile daha fazla karşılaştığı görülmektedir. Bunun en büyük nedeni ise para akışının buralarda toplanmasıdır. Katılımcıların servis-mutfak bölümüyle alakalı vermiş olduğu ifadeleri aşağıda yer almaktadır:

K2: “Yani gramaj ve stok sayısının da hileyi tespit ettik. Özellikle gramajlama iki çift yönlü de bakılabilir: Şimdi malzeme götürülmesi düşünülerek veya açıktan satış düşünülerek eksik malzeme verilebileceği gibi işte otel müşterilerinin uzun yıllar aynı otelde kaldığından personelle sıkı fıkı ilişkiler oluşuyor bu sebeple müşteriler işte komisyonlamada fazla talepte bulunabilmek için Aşçılarla garsonlara ilişki kurarak yani mesela bir buçuk kat fazla ürün geliyor o tip şeylerle de karşılaştık. Eksik gramajla da karşılaştık Stok takibinde önemli bir hileyi de oradan çıkardık. Özellikle karşımızda büyük bir sıkıntı olarak çıkan hile çözümlendi”.

K6: “Mutfakta hiç olmadı. Çünkü mutfağa verilen ürün gramaj ve porsiyon şeklinde olduğu için hiç karşılaşmadık”.

K7: “Mutfak bölümünün kapsamına giriyor. Stokla ilgili de herhangi bir olay yaşanmadı çünkü düşük devir oranıyla tesisimiz çalışıyor. Sisteme gelen ürünler sayımı kolay oluyor sistematik bir şekilde çalışıyor bu konuda bir açık bulunmuyor. Pişirme süresiyle gramaj konularıyla ilgili şu ana kadar tespit edilen bir şey yok çünkü optimum ürünler kullanılıyor optimum sürede yapılıyor. Orada yapılan hile personele hiçbir fayda sağlamayacaktır. Sadece otelin gelirlerini etkileyeceği için otel optimum ürünlerle çalışılmasını tavsiye ediyor”.

Katılımcıların cevaplarına bakıldığında bir katılımcı (K2) hariç diğer katılımcıların mutfakta hile olayına hiç rastlamadıkları görülmektedir. K2 ise eksik gramaj ve stok takibinde bir hileyi tespit ettiklerini belirtmiştir.

Denetim takibine yönelik verilen cevaplar aşağıdaki gibidir:

K2: “İşletmelerimiz ayrı ayrı birimlerin başında sorumlular var ama o sorumlular ilk etapta ilk kontrol mekanizması ama aylık bazı istatistiklerde birimimizde değerlendirilerek analiz ediliyor. Ama ilk takip yeri başka kişiler birim sorumluları tarafından yapılıyor”.

K3: “Ayrı ayrı motivasyonunu zincirleme devam eder.”

K4: “Benim işletmemde departman müdürleri var her yerin departman amirleri var müdür yardımcıları var ve bunların altında çalışan şefler var. En az çalıştığı birimin yoğunluğuna göre idari birim bu kontrolü yapıyor”.

Verilen cevaplar değerlendirildiğinde katılımcıların otellerinde her birimden sorumlu bir müdür/amir olduğu ve bu amir/müdürler tarafından kontrollerin yapılarak denetlendiği görülmektedir. Fırsat bileşeni çerçevesinde değerlendirildiğinde ise hile yapan veya yapmaya teşebbüs edenler için birim amirlerinin kontrollerini fırsat olarak kullanmalarının mümkün olmadığını söylemek mümkündür. Çünkü birimlere ayrılan işletme çalışanlarının yaptıkları her işi denetleyen bir amir/müdür bulunmaktadır. Bu şartlar altında kontrolleri daha güçlü yapılmakta ve denetimleri daha sıkı gerçekleştirilebilmektedir.

Katılımcılara fırsat teması altında yöneltilen diğer bir soruya verdiği cevaplardan bazıları şu şekildedir:

K2: “Bir olay ortaya çıktıktan sonra soruşturma devam ederken soruşturma genişletilip işte bazı arkadaşlardan da siz bu konuya vakıf mıydınız biliyor muydunuz dediğimizde genelde çoğu hayır cevabını alıyoruz. **O arkadaş kesinlikle yapmaz** paraya önem vermez bize hediye alır oysa askeri ücretle maaş alıyor bu adam nasıl hediye alabiliyor bize diye düşünmüyor paraya önem vermediğini düşünüyor kondurmuyor. Bazı şeyler apaçık meydana ama onu göremiyor insan kendi bakış açısında onu değerlendiremiyor.”

K5: Muhakkak hile yapanlar genelde o şekilde yapıyor. Bizim ona olan **güvenimizi kullanıyor**.

K6: “Evet oldu. **Hiç beklemediğimiz** bir abimizdi”.

K7: “Olmadı ama şöyle bir şey yaşadık; “Ön bürodaki bir personel misafirin nakit ödemesini bir kenara koyuyor kredi kartından ödeme yaparak, krediyi nakde çevirerek bir işlem yapıyor. Bu noktada personel işletmeye zarar vermediğini söyleyebilir ama kayıtlarımızda ve işin işleyişinde uygun görünmeyen yani yetkisi olmayan bir iş yapıyor. Kredi kartıyla yapılan ödemeler tesise 40 gün süre kadar bir sürede gelir bu sürede işleyiş bozmuş oldu.”

Fırsat bileşeni çerçevesinde hile yapan veya yapmayı düşünenlerin güven duygusunu kullandıklarını söylemek mümkündür. Çalıştıkları iş yerinde öncelikle iş arkadaşlarına sonra yöneticilere aşıladıkları güven duygusuyla kendilerinden şüphelenmelerine izin vermemektedirler. Başka bir deyişle bu güven duygusunu kullanarak hata veya hile yapabilmektedirler. Bu kimsenin yaptığı hilenin ortaya çıkması neticesinde iki sonuçtan bahsetmek mümkündür. Hem hile yaparak yönetici ve işletmeyi zor durumda bırakacak; işletme varlıklarını kendi menfaatlerine kullanacak hem de iş arkadaşlarıyla yöneticilerinin güven duygularını zedeleyecektir.

2.5. Haklı Gösterme Bileşeni ile İlgili Bulgular

Haklı gösterme bileşeni çerçevesinde bazı katılımcılar şöyle söylemişlerdir:

K1: “Öncelikle bir inkâr evresi oluyor. Yapmadım, etmedim gibi. Kesin tespit edildikten sonra **ihtiyacım vardı, mecbur kaldım** gibi bahaneler geliyor”.

K6: “İlk aşama ben yapmadım **sistemin hatası**. Genelde sistemlerde oluyor şeklinde kendilerini savunuyorlar”.

K7: “Öncelikle kabul etmiyorlar. Kanıtlarıyla sununca ben unuttum **yanlışlık oldu** hayır öyle bir şey yapmadım gibi ibarelerde bulunuyorlar”.

K2'nin verdiği cevap önemlidir çünkü bu soruyu cevaplarırken baskı bileşenine de değinmiştir. Özellikle mali baskılar kısmına değinen katılımcı ekonomik sıkıntıların insanları hileye sürükleyebildiğini aşağıdaki satırlarda izah etmiştir:

K2: “Yani şimdi öncelikle bunu yapanlar zaten ilk etapta hileyi yapmadıklarını inkâr yoluna gidiyorlar. Ama bunu kendilerine göre haklı görenlerle karşılaştık. Yani ekonomik sıkıntılardan da bu hile yapılabilir diye düşünüyorum ama ağırlıklı olarak alışkanlığa dayalı işte beli bir güven vermiş kişiler yapıyor bunu. Ama özellikle bizim şu biraz önce belirttiğim kafeterya kasiyerinde yaşanan dava alışkanlığa dayalıydı bizden öncede uzun yıllar kasiyerlik yapmış başka bir yerde ve çevresine güven aşılamaş ilk duyanlar inanmadı mümkün değil yapmaz filan diye de söylediler hatta. Pozisyon olarak da kendi işletmemizdeki pozisyonların getirdiği şartlar da kullanıyorlar yani Organize bir şeyle karşılaşmadık”.

Katılımcılara yöneltilen diğer bir soruda ise bütün katılımcıların hemfikir oldukları görülmektedir. Bazı katılımcıların ifadeleri aşağıdaki gibidir:

K1: “Pandemi koşulları için evet yeterli buluyorum. Ancak normal dönemlerde pek yeterli gördüğümü söyleyemem”.

K6: “Bulmuyorum. Şu dönemde hiçbir işletme için bulmuyoruz. Genelde asgari ücret veriyoruz. Bu durumda daha fazla olması gerekiyor ancak ülkenin durumundan bunu vermek zorunda kalıyoruz”.

K7: “Isparta şartlarına göre yeterlidir. Ancak diğer illerde muadili işletmelere göre yeterli değildir. Böyle bir talep olmadı.

Sonuç itibariyle katılımcıların çalışanların maaşlarını yeterli bulmadıkları ancak Isparta şartlarında bu maaşların yeterli olduğu belirtilmiştir. Özellikle pandemi döneminde ülke genelinde yaşanan ekonomik sıkıntılar göz önüne alındığında işletmenin maaş artışı yapamayacağı ve çalışanlardan da böyle bir talebin gelmediği görülmektedir.

2.6. Kabiliyet Bileşeni ile İlgili Bulgular

Katılımcılara, “*Hile yapanların yaşı, eğitimi, şirket içindeki yetkinlikleri ve genel özellikleri nelerdir? (Konumu, görevi)*” sorusu yöneltmiştir. Verilen ifadelerden bazıları aşağıdaki gibidir:

K1: “Bir defa yeni bir personeli mutlaka gözlemleyeceksin. Kendisine çok güvenilen insanları da takip etmek gerekiyor diye düşünüyorum. Bir insanın hakkında **herkes olumlu not veriyorsa** onun da düşünülmesi gerektiğini düşünüyorum”.

K2: “Genelde 25-50 yaş arasındaydı lise mezunuydu. Ve Dediğim gibi **görevinin getirdiği uzmanlık** sayesinde hile yapıyorlar mesela kasiyerse kasiyerlik hileyi aççıysa aççılığın, aççı ne yapabilir dorudan parayla muhatap olmaz ama işte eksik malzeme fazla malzeme eve malzeme götürme bu tip şeylerle yapabilir genelde şirketteki otelimizdeki pozisyonuna bağlı

olarak hileye başvurduklarını görüyoruz”. “Bizim burada hileyi yapanlar kasiyer, aşçı ve teknisyenle karşılaştık. Mesela teknisyen otel teknisyeni restoranda bulunan tibboxı teknisyen de olduğu için kolaylıkla anahtar dışındaki bir şeyler açmış içinden parayı almıştı. Bize geliş tarafı ilginç restoran şefi bize geldi tibbox da şu kadar para vardı ben saymıştım nolur olmaz diye ama sonra baktım para eksilmiş. Bende kameradan baktım tespit ettik o tam hırsızlık esnasındaki görüntüyü getirdi bize izletti biz de hemen müdahalede bulduk işine son verdik. Fakat aslında sonra düşündüğümüzde baktığımızda restoran şefinin de önce parayı sayıp yani bu işi çıkarmış olması sanki önceden yani demek ki onunda bu işi yapabileceği kanaatine geldi. O dönem biraz hızlı davrandı gibime geliyor”.

K3: “Hile yapanlar **işi çok iyi bilen kişiler** olur. İşini çok profesyonel yapan kişi hileyi çok basit yapar”

K4: “Yaşın getirmiş olduğu bir tecrübeye dayanarak hile yapılır bence ama **eğitimle alakası olduğunu düşünmüyorum**”.

K6:” Böyle bir ayırım yok. **Niyetini bozan herkes yapabilir**. Üniversite mezunu da olabilir çok cahil bir insan da yapabilir”. “Ya kasiyer ya da bölümün yöneticisi yapar. Ara çalışanın yapması çok zordur”.

K7: “İşletmelerde en alt kademe de çalışıyorlar genelde. Genç yaşta stajını yeni bitirmiş olanlar”. Alt kademe çalışanlar genellikle yaşları genç oluyor”.

Katılımcı görüşleri çerçevesinde hile yapmanın eğitim ve yaş ile ilgili olmadığı söylenebilir. Genellikle her yaşta hile olayının olabildiği hilenin profesyonellik ve bulunduğu birimdeki tecrübeyle alakalı olduğu tespit edilmiştir.

Bazı katılımcıların kabiliyet teması altında sorulan bir başka soruya verdikleri cevaplar aşağıda verilmiştir:

K4: “Bizim işletmemizde elden para verme olmuyor ama bizde sümenler vardır mesela siz bir yere oturdunuz yediniz içtiniz hesabınız kasiyer tarafından yazdırılır kontrol edersiniz elden para kasiyere ödeniyor garsona değil. Bu şekilde kart geçiyor ya da odanıza yazılıyor. Bir mutfak personelinin mutfakta her şeyi pişirip yediğini gördüm. Bir bonfile de yiyebilir. Bir balık da yiyebilir Aslında doğru mu yememesi lazım ben hiçbir mutfakçının yemek hanede yediğini görmedim”.

K6: “Aynı misafir üzerinden ikinci bir misafirin girişinin yapılması, ondan ödemesi alınıp sisteme işlenmeyip kendi cebine indirildiğini duyduk, ancak bizim otelde böyle bir durum yaşanmadı”.

K7: “Hizmet sektöründe otellerin çeşitli pansiyon türlerinde çalışma usulleri vardır. Her şey dahil tam pansiyon yarım pansiyon oda kahvaltı veya hiçbir şey dahil değil sadece oda şeklinde çalışıyorlar. Eğer misafir kahvaltı dahil konaklıyorsa, kahvaltuya gelen birisi masaya oturduğu zaman zaten girişte onun parasını ödemiş oluyor. O masada istediğiniz kadar işlem yapın kimseyi etkilemeyecektir. Ama onun haricince masaya oturan kişi yediğini içtiğini o an ödeyecekse bir alakart sistemi var ise hayalet masa olabilir. Ancak masa sayısı şu an için az ve kameralarla denetlendiği için şu an öyle bir şey yapılamıyor”

Katılımcılar, elden hesap alma, adisyon fişini iptal gösterme veya hayalet masa gibi hile olaylarını duyduklarını ancak çalıştıkları otellerde böyle bir durumla karşılaşmadıklarını belirtmişlerdir.

2.7. Hileyi Önleme ile İlgili Bulgular

Katılımcılara son olarak “*Kendi tecrübelerinizden yola çıkacak olsak hileyi nasıl önleyebiliriz?*” sorusu yöneltilmiştir. Bazı katılımcıların ifadeleri aşağıdaki gibidir:

K2: “Hilenin **tamamen önlenebileceğini düşünmüyorum**. Geçen gün haberlerde izledim Türkiye’de büyük bir holding grubunun bir yöneticisine dava açılmış dava açmış. Yılların firmasında bir şekilde hile yapılabilirse çok kolay değil ama en azından sektörel hilelerin nasıl azaltılabileceği açısından işte mesela aylık ciddi değişimler var mı o kontrol edilebilir. Bir kişiye çalıştığı pozisyonda yer değişikliği yapılacak değiştiği yerdeki farklılar kontrol edilebilir. Farklılıklar takip edilebilir. Teknolojiden maksimum faydalanabilir”.

K3: “Ben genel olarak insanların tümünün hile yapmaya meyilli oldukları düşüncesiyle hareket ediyorum. Kim olursa olsun **insansa hile yapar** düşüncesindeyim. Bir anlamda hatasız kul olmaz anlayışı. Bir insanın inancı bu noktada devreye giriyor. Dünyada iyi insan da var kötü insan da var. Hile yapan insan önce kendini kandıracaktır. Bir İşletme olarak insanlara değer vereceksin çalışanın kıymetli olduğu ona hissettireceksin. Öyle bir değer vereceksin ki benim yüzüme bakacak hali kalmayacak”.

K5: “**İnsanoğlunun yaradılışından beri var bu hile**. Bu sektörde çalışıp da temiz kalabilen zor. Şimdi, siz öğrencisiniz ne var elinizin altında hiçbir şey yok. Otelde çalışan için elin altında para var yerine göre alkol var yerine göre kumar var nefsin isteyebileceği insanları kötülüğe sevk edebilecek, müsait ortam ve araçlar sektörde oldukça yoğunlukta. Onun için bu sektörde temiz kalabilmek çok zor. Muhakkak o personeli bulup onlarla çalışmak gerekir. Bu konularda eksikliği olan sıkıntısı olan personel birkaç ay içinde kendini belli eder. Birkaç ay içinde yol verirsiniz gider. Onun dışındakiler zaman zaman dediğim gibi hata yapıyorlar hatası da isteyerek bilerek olmadığını tahmin ediyorum”.

K6: “Çok iyi Kontrol mekanizmasıyla. Bunun başka çaresi yok. **Çalacak insan her türlü yapar**. Yeter ki niyetini bozsun. Karakterli insanlar çalıştırırsın kesinlikle böyle bir şey olmaz. Ama on kişiden biri çıkabilir. Kontrol mekanizması ve bizim kullanmış olduğumuz gibi Otomasyon sistemi kullanırsanız önleyebilirsiniz. Manuel çalıştığınız sistemlerde kaçak olacaktır ancak manuel değil de bilgisayar ortamında çalışırsanız engellenebilir. İlla fireler olmuştur ancak bu sistem sayesinde en aza indirdik”.

K7: “Hileyi yapanlar insanlardan başkası değil. **İşe alımlarda iyi bir görüşme yapılması** lazım, kişilerin iyi seçilmesi, referansların iyi olması ve güvenilir kişileri almamız gerekiyor. Çalışılan iş yerlerinde, yapılan tüm işlemlerin otomasyon yazılım sistemlerine yani bilgisayara bağlanması gerekiyor. Kişilere kalan bir yetkinlik olduğu zaman parayla ilgili maddi konularda yanlışlıklar yapılabilir. Bunların olmaması için **bilgisayara odaklı çalışılması gerekiyor**. Bunun haricinde hizmet sektöründe işe alınan her personel denenir”.

Verilen cevaplar incelendiğinde işletmeleri tehdit eden gerçeklerden biri olan hileyle sıklıkla karşılaşıldığı görülmektedir. Görüşmeler neticesinde yöneticiler tarafından her insanın hile yapabileceği, hileyi önlemenin tamamen mümkün olmadığı ancak en aza indirmek hatta sıfırlamak için gayret edilmesi gerektiği düşünülmektedir. İşletmede güvenden kaynaklandığı görülen hilelerin çoğunluğunun sıcak paranın döndüğü yani ön büro veya resepsiyonda yapıldığı izah edilmiştir. Bunun dışında mutfak ve restoranda da gıda malzemelerinin istenildiği gibi kullanımı dilediğini yemek gibi çeşitli hilelere başvurulduğunu da belirtmek gerekir.

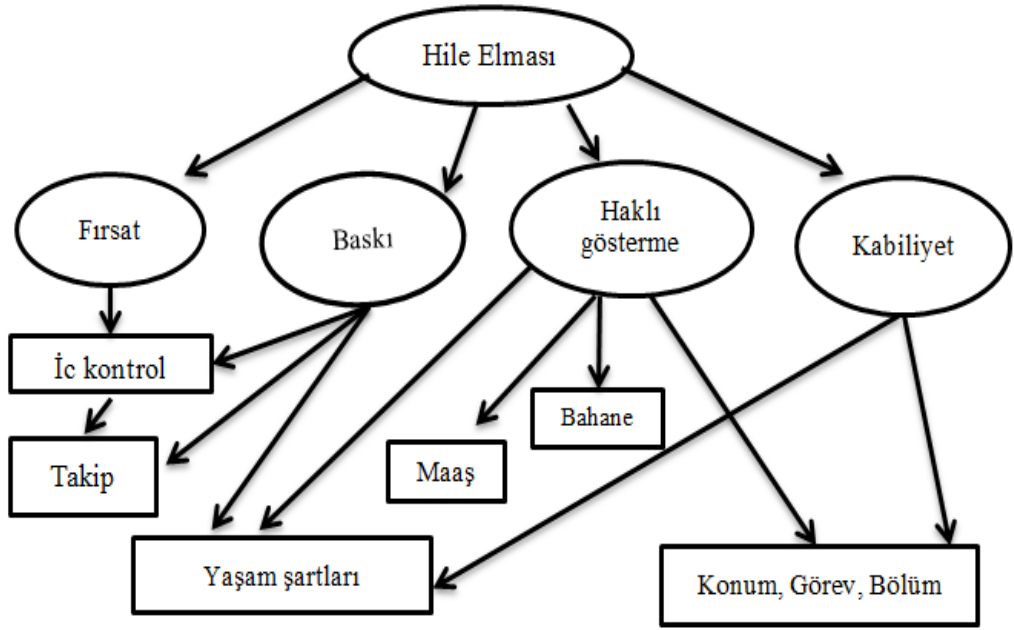
Organize bir hile tespit edilmemiştir. Görüşme yapılan otellerin yapılarının küçük olması ve oluşturulan aile ortamıyla çalışanlarla kurulan ilişkiler hileyi önlemek için kullanılan en büyük araç olarak dikkat çekmektedir. Bunun kurumsallaşmayı engellediğini belirtmek gerekir. Sonuç itibariyle otel işletmelerinde, emek yoğun işletmeler olmaları, çalışan sayısının fazlalığı, parasal işlem yoğunluğu ve birim değeri yüksek ürünlerin kullanılması yüzünden, diğer işletmelere göre iç kontrol sistemini daha fazla ihtiyaç duyulan bir sistemdir.



Tablo 2. Çalışanların ve Yöneticilerin Hile Yapma Nedenleri

Alt Tema	Kodlar	Alıntılama Örnekleri
Denetim Alt Teması	Bağımsız olma Başkasının denetimi Ast- üst denetimi Bireysel gözlem Otomasyon	İşleyişi bağımsız olmasa sıkıntı olur, kendi gözlemlerim ve ara sıra personelin personeli denetimi, kontrol eder bir üst müdüre iletir, üst yönetimin takibinde.
İşleyiş ve Yeterlilik Alt Teması	Sezgi Aile ortamı Süreç takibi Açık nokta Mesleki tecrübe Departman	Önleme mekanizması uyguluyoruz, sezgi hissedilirse doğrudan öyle müdahale durumu da oluyor, o bizim kardeşimiz o bizim evladımız niteliğinde, mesleki tecrübelerinden faydalandıran yol gösteren bir yapı, otomasyon sistemi, açık noktaların yöneticiler tarafından detaylı incelenmesi.
Açık Kapı Alt Teması	Güven duygusu	Ön büro, satış, pazarlama ve yiyecek içecek. O arkadaş kesinlikle yapmaz, kredi kartından ödeme yaparak, krediyi nakde çevirerek bir işlem yapıyor.
Mazeret Alt Teması	Cebirsel duygu	İhtiyacım vardı, mecbur kaldım, ben yapmadım sistemin hatası, unuttum yanlışlık olmuş, pek yeterli gördüğümü söyleyemem
Mükemmellik Alt Teması	Her yönüyle tam	Herkes Olumlu Not Veriyorsa, Görevinin Getirdiği ustalık, İşini çok profesyonel yapan kişi. Tecrübeye dayanarak hile.

Hile davranışı sergileyen çalışanların ve yöneticilerin hileye başvurma nedenleri Tablo 2’de sunulmuştur. Çalışanların ve yöneticilerin hileye ihtiyaç duyma nedenleri 4 ana tema altında verilmiştir. Bunlar; *fırsat*, *baskı*, *haklı gösterme* ve *kabiliyet* olarak sıralanmıştır. Alt tema olarak belirlediğimiz denetim, açık kapı, işleyiş ve yeterlilik eksiklikleri fırsat ve baskı olarak hileye yönelme; mazeretler haklı gösterme olarak hileye yönelme, mükemmellik unsuru ise kabiliyet olarak hilenin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.



Şekil 7. Bulgular ve Hile Elmasına İlişkin Kavram Haritası

Bulgular genel olarak incelendiğinde yukarıdaki kavram haritası ortaya çıkmaktadır. Otel işletmelerinde görüşme yapılan yöneticilerin, hileye zaman zaman rastladıkları tespit edilmiştir. Bunun yaşanmasına birden fazla durumun neden olabileceği görülmüştür. Ayrıca hile elması çerçevesinde değerlendirilen baskı, fırsat, haklı gösterme ve kabilyet faktörlerinin de hileyi daha anlaşılır kılmak için açıklanması gerekmektedir. Bu nedenle; kişisel ekonomik bahaneler, ülke şartları, takip unsuru, ahlaki bozukluk ve iç kontrol eksikliği baskı bileşenini körüklediği; para akışının fazla olduğu bölümlerle denetimin az ve zor olduğu bölümlerde güven duygusunun kullanılarak takip ve iç kontrol süreci devre dışı bırakılarak fırsat bileşeninin doğduğu; yaşam şartları, ülkenin durumu, sistemin hatası ve bulunduğu konumun daha iyi şartları hak ettiğini düşünmesi haklı gösterme bileşenine neden olduğu; içinde bulunulan yaşam şartlarının insana öğrettiği yetkinlik ve bulunduğu konumun avantajlarından yararlanma, kabilyet bileşenine neden olarak hile yapmada etkili olduğu saptanmıştır.

TARTIŞMA

Dünyada hile denetimi alanıyla ilgili genel olarak çok sayıda çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Türkiye’de de benzer bir durumun söz konusu olduğunu söylemek mümkündür. Genel olarak hile ile ilgili algı düzeylerinin ölçüldüğü ve denetiminde denetçilerin konu edildiği çalışmaların olduğu görülmektedir. Buna karşın hile elması ve hile üçgeninin incelendiği çalışma sayısı azdır. Bu bölümde başta hile elması ve hile üçgeni olmak üzere hile konusunda yapılan bazı çalışmalara yer verilmiştir.

Braun (2000) yaptıkları çalışmada, denetçinin dikkatinin üzerindeki zaman baskısının etkisi, potansiyel hileli finansal raporlamayla birlikte yanlış beyanların niteliksel yönleri araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına bakıldığında, zaman baskısı altındaki denetçilerin muhtemel hileli finansal raporlama göstergelerine katılma ihtimalinin düşük olduğu saptanmıştır. Bu sonuçların yapılan bu çalışmayı destekler nitelikte olduğunu söylemek mümkündür.

Baird ve Zelin (2008) yaptıkları çalışmada, çalışanların hile algısı ile raporlama eğilimlerini araştırılmışlardır. Hile algısının, davranışların değerlendirilmesi bakımından önemli olduğu ve çalışanların hile algılarının rapor etme eğilimlerinin üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanında ilgili davranışın onaylanmasıyla rapor edilmesi arasında pozitif yönlü ilişkinin olduğu saptanmıştır. Yapılan bu çalışmada ise hileyi tespit eden katılımcıların genellikle sözel olarak müdahale ettikleri görülmüştür.

Gönen ve Ergün (2008) yaptıkları çalışmada konaklama işletmelerinin faaliyet ve yapısal konuları bakımından taşımış oldukları bazı özellikler hile ve hata olasılıklarının diğer işletmelere nazaran daha yüksek olmasına sebep olduğunu belirtmişlerdir. Özellikle otel işletmelerinde parasal işlemlerin çok olması, çok sayıda gelir merkezi ve birim değeri yüksek ürünlerin satışının olması söz konusu işletmelerde hata ve hile olasılıklarını arttırarak son derece etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasının zorunluluğunun altı çizilmiştir. Otellerde turizm eğitimi almış personelin çalıştırılmasının ve hizmet içi eğitime önem verilmesinin iç kontrol sistemini güçlendirdiğini tespit etmiştir. Etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanabilmesi için personel sürekli izlenmekte ve yaptığı işler sırasında nezaret edilmektedir.

Ata vd. (2009) tarafından yapılan çalışmada, Londra ve Gaziantep'teki denetçilerin sosyo-demografik niteliklerinin kırmızı bayraklar üzerindeki önemli etkisinin olup olmadığının tespit edilmesi ve buralarda faaliyetleri olan denetçilerin kişisel olarak öngördükleri önemli hile göstergeleri araştırılmıştır. Gaziantep'teki "32 YMM" ile Londra'daki "30 bağımsız denetçi" araştırmaya konu edinmiştir. Çalışmada anket yapılmış ve bulgulara ulaşılmıştır. Araştırmada, Londra'daki denetçilere göre en önemli beş hile riski göstergesinin; yönetimin iç kontrolle ilgili uygun davranış gösterme konusundaki başarısızlık, bir işletmenin devamlı iflasın eşliğinde olması, yönetimin işletme borçlarını garanti altında gösterebilmek için finansal durumunu farklı göstermesi, geçmiş dönemdeki mevzuat ihlalleri ile işletmenin devamlı teşviklerden faydalanması olarak sıralanmıştır. Gaziantep'te ise; yönetimin denetim ve kontrol konusunda yetersiz olması, işletmenin sürekli iflasın eşliğinde olması, sermaye kazancının yüksek gösterilmesi için finans bölümüne yapılan aşırı baskı, yönetimin iç kontrol ile ilgili uygun davranış göstermesinde başarısız olması ve işletmenin yanlış muhasebe uygulamalarına bağlı olarak önemli tazminat ve cezalar ödemesi olduğu görülmüştür.

Akdemir (2010, s. 232) işletmelerin büyük çoğunluğunda genel olarak hile bilincinin düşük olduğunu belirtmiştir. Yaptığı çalışma sonucunda hile riskini azaltıcı kontrollerin birçoğu düşük oranlarda uygulandığı tespit edilmiştir. İşin esas tedirgin eden tarafının da bu gibi kontrollerin hile riskini azalttığı bile işletme yöneticilerinin tümü tarafından bilinmemesi olarak ifade edilmiştir. İşletmelerde hile bilincinin arttırılması durumundan hile riskinin de azalması mümkün olacaktır.

Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) yaptıkları çalışmada, hilelerin sebepleri ve türleri gibi konuları incelemişler ve mesleki hile kavramına değinmişlerdir. Çalışmada potansiyel muhasebe sektöründe çalışabilecek kişilerin hileler karşısında algıları incelenmiş ve bu kişilerin eğitim kurumları başta olmak üzere konuyla ilgili bilinçlendirilmelerinin önemli olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca yolsuzluk kapsamında verilen durumlar karşısında araştırmaya katılan öğrencilerin daha duyarlı olduğu görülmüştür. Bununla birlikte yolsuzlukla ilgili rapor etme eğilimlerinin de daha yüksek çıktığı saptanmıştır.

Doğan ve Nazlı (2015), yapılan hilenin önlenmesiyle ilgili yapılan araştırma sonucunda işletme yöneticilerinin oluşturduğu etkin bir iç kontrol sistemiyle muhasebede hile yapma riskinin azaldığı saptanmıştır. Hileye sebep olan baskı, fırsat ve haklı gösterme bileşenlerinin yöneticiler tarafından ortadan kaldırılması da hile yapılma riskini azaltabilmektedir. İşletme yöneticileri, muhasebede hile olaylarına karşı caydırıcı cezalar uygulamalıdır. İşletme yöneticilerinin yenilik ve değişikliklere açık olmama durumunun hile riskini artıracığı ve yöneticilerinin yeterli muhasebe eğitiminin olmamasının muhasebedeki hile riskini artıracığı saptanmıştır. Ayrıca personele gereken eğitimin verilmesi, panel, seminer ve konferanslar hazırlanması; bilgi düzeylerinin artırılması da hile yapma teşebbüslerini azaltacaktır. Araştırmada elde edilen en önemli sonuçlardan biri de sabıkalı ve geçmişi karanlık yöneticilerin hile riskini artıracığı ve işletme yöneticilerinin personeli işe alırken kişilerin özel hayatını da dikkate almasının gerekli olduğudur.

Ataman ve Aydın, (2017), “Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine” yönelik bir araştırma yapmışlardır. Katılımcılar, hilelerin en önemli sebeplerinin sırayla mali baskılar, işletmelerdeki kontrol ve denetimlerin yetersiz veya hiç olmaması sonucu fırsat oluşturması ve kişinin kişilik yapısı ile kişilik bozukluklarından kaynaklanan nedenler olarak görüşlerini belirtmişlerdir. Bu sonuçlara bakıldığında hileler karşısında alınacak fırsat unsuruyla ilgili önlemlerin gerekli olduğu; kişilerin kişilik yapılarının hilelerin nedenlerinin arasında olduğu görülmektedir. Katılımcıların sıklıkla karşılaştıkları hileler ise rüşvet, fatura hileleri, varlıkların-gelirlerin olduğundan düşük gösterilmesi, gider hileleri ve nakdi olmayan varlıkların kötüye kullanımı veya çalınması öne çıkmaktadır.

Kırıtıoğlu ve Özbirecikli (2018), “Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER)” tarafından yapılan etik eğitiminin, bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılama düzeyleri ve bunun bağımsız denetçilerin davranışlarındaki etkilerini tespit etmeye çalışmışlardır. Bu anlamda baskı, fırsat ve haklı gösterme (hile üçgeni) konularının altında bulunan hile algısı ölçeği oluşturulmuştur. Sonuç olarak, etik eğitiminin bağımsız denetçilerin hile ve hile türleri algısı üzerinde olumlu etkisinin olduğu, ayrıca alınan eğitim süresiyle hileye yönelik algıların da arttığı görülmüştür. Baskı bileşenini en fazla etkileyen, denetlenen işletmenin gelişen bilgi teknolojilerine,

rakiplerine göre daha az uyum sağladığı görülmüştür. Haklı Gösterme faktörünü en fazla etkileyen, denetlenen firmanın, çalışanların işlemiş olduğu suçlara ceza vermeme durumudur. Fırsat unsurunu en çok etkileyen durum da denetlenen işletmenin zayıf iç kontrol sistemi olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgulardan hareket ederek; denetçiler, denetledikleri işletmenin teknolojiyi kullanmasını sağlama, suçlu çalışanlara gereken yaptırımları uygulatma ve iç kontrol sistemlerini güçlendirerek hile üçgenine karşı duruşlarını güçlendirebilecekleri belirtilmiştir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarih boyunca var olan ve son dönemlerde dünya genelinde giderek arttığı görülen hile olayları, iletmelerin büyüme ve sürekliliklerini tehdit eden temel problemlerden biridir. İşletmeler faaliyet süreçlerinde her zaman hile riski altındadırlar. Her işletme, kendi özellik ve özelliklerini dikkate alıp; hileyle mücadele de profesyonel bir iç kontrol sistemi uygulaması işletmenin devamlılığı ve faaliyetlerinin sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir. Çalışmada ortaya koyulan; iç kontrol, iç kontrol sistemi, hile, hileyi tespit ve önleme ayrıca hilekârın, hileyi yapmak için işletme ve sistemin açığını hangi ortamlarda ne şekilde kullandıkları anlatılmıştır. Hile elması bileşenlerinden hangi baskılara maruz kaldığı hangi fırsatlardan yararlandığı, ne tür bahaneler altında gerçekleştirdiği, kendisinin nasıl bir kabiliyet yetisiyle hileyi gerçekleştirdiği ortaya konmuştur.

Otel işletmelerinde genel olarak hilelerin rutin iş süreçlerinde ortaya çıkması muhtemel olduğu gibi planlı gerçekleşebildiği de görülmektedir. Hileler, genellikle bir hatanın fark edilmemesi veya düzeltilme gereği duyulmaması sonucunda ortaya çıkmaktadır. İç kontrolün etkinliği, hilenin engellenebilmesi için önemlidir. Otel işletmelerinin organizasyon yapıları ve çok sayıda departmana sahip bir yapı olmasından dolayı fazla sayıda ve farklı hilelerle karşı karşıya kalınmaktadır. Bu durum hilenin tespit edilmesini zorlaştırmakla beraber iç kontrol sisteminin önemini de arttırmaktadır. Yapılan çalışma sonucunda otel işletmelerinde karşılaşılan hileleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Odada unutulmuş müşteri eşyalarıyla ilgili,
- Yiyecek-içecek gelirleriyle ilgili hileler,
- Mutfaktaki malzemelerin kendi çıkarları için kullanımı (yeme-içme),
- Ön büroda para alış verişinin yoğun olduğu yerde yapılan hileler,
- Teslim alma ve envanterle ilgili hileler,
- Satın Alma bölümünde yapılan hileler (çek senet hileleri, nakit hileleri, varlık zimmeti vb.)
- Üst yönetim tarafından yapılan hileler.

Hile eylemi, çalışanları hile yapmaya yönlendirebilen bir baskı ya da motivasyon unsuruyla başlamaktadır. Açgözlülük, ihtiyaç ya da hırs gibi nedenlerle

çalışanların akıllarına hile yapma düşüncesi gelmektedir. Diğer unsurlarla birleştiğindeyse hile eyleminin gerçekleştiği görülmektedir. Yapılan görüşmeler neticesinde çalışanları hile yapmaya iten unsurlara; ekonomik bahane, muadil işletmelerle maaş kıyaslama, ülke şartlarına göre maaş kıyaslama, takip unsurunun bahane olması gibi baskılar tespit getirilmiştir.

Her işletmenin kendine göre bir denetim ve iç kontrol sistemi mevcuttur. Küçük ölçekli otel işletmelerinde de vardır, kurumsal otel işletmelerinde de vardır. Araştırmayı hile elması bileşenleri kapsamında değerlendirdiğimizde görüşme yapılan otel işletmelerinde etkin ve profesyonel olmayan iç kontrol sistemi mevcuttur. Ayrıca işleyiş şeklinin her işletmede farklı olması; kendi gözlemine dayandıran, aile ortamı oluşturan, mesleki tecrübesinden faydalanan, sezgisel hareket eden, personeli personel ile kontrol eden, Açık oluşabilecek departmanlara yoğun gözlem yapan, teknoloji bazlı otomasyon sistemiyle kontrol eden bir yapıya sahip olmaları ve işletmelerde kurumsal yapı olmamasından dolayı hilekar, özellikle güven ortamındaki boşluğu yakalayıp fırsat ortamının doğmasına ve hilenin gerçekleşmesine neden olmuştur.

Fırsat ve baskı bileşenlerinin bir araya gelmesi, hilenin gerçekleşmesi için yeterli görünmemektedir. Bu unsurlar olsa dahi genel olarak hileyi yapan, yapmayı planladığı davranışların ahlaki, vicdani veya etik olarak uygun olmadığını bildiği için, bu sorunun üstesinden gelmeği müddetçe hile suçunu işlemesi zordur. Bu noktada hile elmasının üçüncü bileşeni haklı gösterme; ihtiyacım vardı, mecbur kaldım, sistemin hatası, unuttum yanlışlık olmuş, zaten hak ediyorum, maaşım yetersizdi gibi bahanelerle devreye girmiştir.

Hile yapabilmek için kişisel nitelik ve yeteneklerin de hile için önemli bir belirleyicisi olduğunu belirtmiştik. Hile elmasında bulunan kabiliyete sahip olabilmek için kişide bazı özelliklerin bulunması şarttır. Yeterli teknik deneyim ve bilgiye sahip olmayan, başka bir ifadeyle hile yapma kabiliyeti olmayan biri, hile üçgeninde bulunan üç faktörün olduğu durumlarda dahi sistemli hile yapamaz.

Mükemmel olma, herkes tarafından olumlu not alma, görevin getirdiği uzmanlık, konumunun verdiği avantaj, sistemin verdiği açığı fark etmek gibi kabiliyet yetisiyle hilekârlar hileyi gerçekleştirmektedirler.

Görüşmeler neticesinde bulgulardan aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

- Profesyonel bir iç kontrol sisteminin kullanılmadığı, geleneksel yöntemlerin kullanıldığı hatta bazı işletmelerde hiç olmadığı,
- Araştırma yapılan otel işletmelerinde kurumsal yapının genelinde oluşturulamadığı,
- Çalışanlarla kurulan ilişkilerden dolayı aile işletmesi imajı verdiği,
- İç kontrol sisteminin önemi verilen cevaplardan tam olarak anlaşılmadığı,
- Hilenin her alanda her birimde yöneticiler ve alt çalışanlar tarafından yapılabildiği,
- Hileyi her çalışanın yapabileceği ancak güven ortamını kullanıp hile yapanların çoğunlukta olduğu,
- Nakit akışının çok olduğu alanlarda hile olayının daha çok olduğu,
- Hile yapanların kendisini haklı göstermek için kesinlikle bir bahanesinin olduğu,
- Hile yapanların genellikle yaş ve eğitimle alakalı olmadığı işinin gerektirdiği profesyonellik ve o alandaki kabiliyetine dayalı hile yaptıkları,
- Araştırmanın gerçekleştirildiği otel yöneticilerine göre her insanın hile yapabileceği,
- Hilenin insanoğlunun var olduğu sürece olabileceği,
- Hileyi tamamen ortadan kaldırmanın mümkün olmadığı ancak en aza indirmek için gayret gerektiği,

Çalışma sonucunda aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

- Hile risklerinin en aza indirilmesi için **birçok yöntemin** bir arada kullanılması,
- Öncelikle ***işinin uzmanı kişilerden oluşan bir birimin kurulması,***
- Yöneticilerin hileli davranışları öğrenmeleri ve hile olduğu zaman nasıl bir **aksiyon almaları gerektiğini bilmeleri,**
- Hile eğitimlerinin sıklıkla verilmesi,
- İşletmelerde iç kontrol sisteminin **iyi anlaşılmasının** sağlanması,
- İç kontrollerin hileleri engelleyecek veya tespit edecek nitelikte olup olmadığının **devamlı gözden geçirilmesi** önerilmektedir.
- İç kontrole ilişkin **sorumluluğun** yöneticiler tarafından **iyi anlaşılması,**

- Yönetimin hile karşısında **strateji geliştirme birimi** olmalıdır.
- İç kontrol sisteminin ne olduğu ve ne fayda sağlayacağı **tüm personele ve üst yönetime** anlatılmalıdır.
- İç kontrol hususunda **farkındalık** tüm yöneticilere anlatılmalıdır.
- **Mesleki yeterlilik ve liyakate** dikkat edilmesi,
- **İç kontrol** konusunda **uzman kişi** veya kuruluşlardan **danışmanlık hizmeti** alınması.
- **İç denetim biriminin tarafsız çalışmasını** sağlamak açısından önemlidir.
- Hile için **özel hile inceleme birimleri** kurulmalıdır.
- Hile **yapanların ortak özellikleri** incelenmeli ve hileyle mücadele ederken kullanılmaktadır.
- Çalışanlara iyi bir **şahsiyet eğitimi** verilmeli (Vefa ve ahde vefayı, irade sahibi olmayı, kul hakkını, kanaatkârlığı, dürüstlüğü, vakar sahibi olabilme bilinci verilmelidir.)
- **İç kontrol** sistemi **güçlendirilmeli**.
- **Kurumsal yapı** geliştirilmelidir.
- İleride yapılacak olan araştırmalarda **farklı örneklem grubunda** araştırma yapılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- 5018 “Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, *Resmî Gazete*, Sayı: 25326, Tarih: 24.12.2003.
- 5237 “Sayılı Türk Ceza Kanunu”, *Resmî Gazete*, Sayı: 25611, Tarih: 26.9.2004, www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5237&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5.
- Abdullahi, R. ve Mansor, N. (2015), Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, S.1, 38-45.
- Acındı, A. (2007), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi”. *İstanbul Teknik Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul.
- Adiloğlu, B. (2011), *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. Türkmen Kitapevi. İstanbul.
- Akdemir, Ç. (2010), “İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul.
- Aktaş, A. (1995), *Ağırlama Hizmet İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi*, Eren Ofset, Antalya.
- Akyel, R. (2010), Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi*, C. 17, S. 1, s. 83-98.
- Alagöz, A. (2008), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. Kitap Bölümü, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf (Erişim Tarihi: 14.05.2015).
- Albrecht, W. S., Conan C. A., Chad O. ve Albrecht, Mark F., (2009), *Zimbelman: Fraud Examination*, 3.bs., South Western.
- Arens. A. (2005), *Assurance Services: An Integrated Approach*, edisi ke. Erlangga.
- Arslan, A. (2012). *Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama Performans Programı Faaliyet Raporlaması İç Kontrol Sistemi*. Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Artar, Y. (2016), “Türkiye’de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, *Vergi Dünyası*, C. 25, S. 418, s. 36-47.

- Ata, H. Ali, Uğurlu, M. ve Altun, M. Ö. (2009), “Finansal Tablo Hilelerinin Önlenmesinde Denetçi Algılamaları”, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 8, S. 1, s. 215-230.
- Ataman B. ve Aydın, R. (2017), “Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, *Marmara Business Review*, C. 2, S. 1, s.1-23.
- Aydın, S. ve Yılmaz, Y. (2006), *Yolsuzluk ve Mali Suçlar*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Baird, J. E. ve Zelin, R. (2008), Understanding Employee Perceptions Of Fraudulent Activities and Their Propensity To Report Those Activities Using Anonymous Tip Lines: The Influence Of Fraud Type, Propetrator Gender and Observer Demographics”, *Southern Business Review*, S. 33, s. 1-14.
- Bakır, M., (2011), *Denetim ve Meslek Hukuku*. Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Biegelman, M. T. ve Bortow, J. T., (2012), *Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control: Creating a Culture of Compliance*, John Wiley and Sons.
- Bierstaker, J. L., Brody, R. G. ve Pacini, C. (2006), “Accountants' Perceptions Regarding Detection, F. ve Prevention Methods”, *Managerial Auditing Journal*, C. 21, S. 5, s. 520-535.
- Bodnar, G. H. ve Hopwood, W.S., (2003), *Accounting Information Systems*, Prentice Hall, Eight Edition.
- Bozkurt, N. (2000), “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenleri”, *Yaklaşım*, C.8, S. 92.
- Bozkurt, N. (2002), “Kobilerde Yapılan Hileler, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, C. 8, S.12, 87.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayıncılık, İstanbul.
- Bozkurt, N. (2011), *İşletmelerin Kara Deliği Hile*, Çalışan Hileleri. Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozlak, E. (2019), “İç Denetim Süreçlerinde Hile Denetimi”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul.
- Braun, R. (2000), “The Effect Of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitative Aspects of Misstatements Indicative of Potential Fraudulent Financial Reporting”, *Accounting, Organizations and Society*, C. XXV, S. 3, s. 243-259.
- Bulca, H. ve Yeşil, T. (2014), Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 1, S. 2, s. 52.

- Bulduk, S. (2002), *Beslenme İlkeleri ve Mönü Planlama*, Detay Yayınları, Ankara.
- BÜMKO, (2006), *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim El Kitabı*, BÜMKO Yayınları, Ankara.
- Candan, E. (2006), “Kamu idarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, *Mali Yönetim Dergisi*, Sayı:38.
- Ceyhan, İ.F. ve Apan, M. (2014), “Coso İç Kontrol Modelinin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, SBE Dergisi*, C. 6, S. 10, s. 179-198.
- CIMA (2008), *Fraud Risk Management: A Guide To Good Practise*
- Coenen, T. L. (2008), *Essentials of Corporate Fraud*. Hoboken, US: Wiley.
- Coenen, Tracy L., (2008), *Essentials of Corporate Fraud*, John Wiley and Sons. New Jersey.
- COSO (1992), Internal control-integrated framework: Executive summary. <http://www.coso.org/documents/internal%20controlintegrated%20framework.pdf> (Erişim Tarihi: 14.07.2015)
- Cömert, N. (2016), “İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme”, *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review*, C.: 1, S.: 1, s. 1-20.
- Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, Y. (2010), Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar, *MUFAD*, C. 5, S. 45, s. 146-156.
- Çelen, E., (2017), “Perakende Gıda Zincirlerinde İç Kontrol Sistemi, Etkinliği ve Bir Uygulama”, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)*, İstanbul.
- Çiğdem, F. C., (2018), “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama”, *İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmış Doktora Tezi)*, Malatya.
- Dabbağoğlu, K., (2009), İç Kontrol Sistemi, *Kafkas Üniversitesi Dergisi*, C. 5, S. 26, s. 109-115.
- Demirbaş, M. (2005), “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 8, S. 7, s.167-188.
- Demirkan, Ş. (2007), *Denetim*, İlkem Ofset Yayıncılık, İzmir.

- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017), “İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”, *Muhasebe Finans Yazıları*, C. 85, S. 108, s.167-187.
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015), “Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. VIII, S. 4, s. 195 – 212.
- Doğu, H.A. (2011), “Kamu İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Bilgi ve İletişimin Rolü”, XIII. Akademik Bilişim Konferansı (2-4, şubat,2011) Bildirileri, İnönü Üniversitesi Yayınları, Malatya.
- Doyrangöl, N. C., (2002), “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karsısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, C. 5, S. 33, ss.33-42.
- Doyrangöl, N.C. (2001), *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*. Lebip Yalkın Matbaası, İstanbul.
- Ekiz, D. (2003), *Eğitimde Araştırma Yöntem ve Metotlarına Giriş*. Anı Yayıncılık, Ankara.
- Elitaş, C. (2004). “İ Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, C.14, S. 69, s. 190-225.
- Erdoğan, M. (2006), *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Erdoğan, S. (2009), “İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi”, *T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü*,(Planlama Uzmanlığı Tezi), Ankara.
- Fişek, K., (2005), *Yönetim*, Paragraf Yayınları, Ankara.
- Francis, J. J., Johnston, M., Robertson, C., Glidewell, L., Entwistle, V., Eccles, M. P. ve Grimshaw, J. M. (2010), What is an Adequate Sample Size? Operationalising Data Saturation For *Theory-Based Interview Studies*. *Psychology and Health*, C. 25, S. 10, s. 1229-1245.
- Gagliardi, C. (2014), “The Reality of Fraud Risk”, *The Cpa Journal*, C. 84, S. 4, s.1119.
- Gökcan, H. T. (2008), *Görevi Kötüye Kullanma, Zimmet, Banka Zimmeti, İrtikap, Rüşvet Suçları ve Kamu İdaresine Karşı İşlenen Suçlar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gökçen, B. A. ve Tahtlı, F. (2019), “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* C. 4, S. 2, ss. 177-205.

- Gökdeniz, A. ve Dinç, Y. (2007), *Konaklama İşletmelerinde Önbüro Operasyonları ve Yönetimi*, 5. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Gökten, P. O. (2018), “Hileli Eylemlerin Nedenlerine İlişkin Paradigma Değişimleri: Üçgen, Elmas ve Diğerleri”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, C: X, Sayfa: 3, ss.655-669.
- Gönen, S. ve Ergun, Ü. (2008), “Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, *Ege Akademik Bakış*, C. 8, S. 1, ss.183-204
- Güner, M. F., (2009), “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, *Maliye Dergisi*, C. 5, S. 157, s. 183-195.
- Güney, A. (2009), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi: Küçük ve Orta Büyüklükteki İnşaat İşletmelerinde Pilot Bir Araştırma”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul.
- Güredin, E. (2014), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Güredin, E., (2000), *Denetim*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 10. Bası, İstanbul.
- Güven, F. M., (2008), “İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi”, Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015), “Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi’nde Yapılan Bir Araştırma”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 1, s. 117-130.
- Harry, C., Petro, L. W. ve Mart’in, J., (2007), *The Handbook of Fraud Deterrence*, Wiley & Sons.
- Howard, S., (2002), *Financial Shenanigans*, 2.bs, McGraw Hill, USA.
- İzgi, M. (1990), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve Raporlama”, *Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul.
- Kandemir, C. (2013), “Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Hile Risk Faktörleri Etki Değerlendirmesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Haziran.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle*, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kaval, H. (2008), *Muhasebe Denetimi*, Yaklaşım Yayınlar, Ankara.
- Kepekçi, C. (2000), *Bağımsız Denetim*, (4. Baskı) Siyasal Kitapevi, Ankara.

- Keskin, A. D. (2006), *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*, 1.Baskı. Beta Basım, İstanbul.
- Kılıçoğlu, A. M. (2011), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 14. Bası, Turhan kitabevi, Ankara.
- Kırıtıoğlu, C. ve Özbirecikli, M. (2018), “Bağımsız Denetçilere Yönelik Etik Eğitiminin Bağımsız Denetçilerin Muhasebe Hilelerini Algılamalarına Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C. XI, S. 1, 2018, s. 27-44.
- Korkmaz, U. (2007), “Kamuda İç Denetim”, *Bütçe Dünyası*, C. 2, S. Bahar.
- Kranacher, M. J. ve Riley, R. (2020), *Forensic Accounting and Fraud Examination*. Wiley.
- Kranacher, M., Riley, R. ve Joseph T. Wells, (2011), *Forensic Accounting and Fraud Examination*, John Wiley & Sons.
- Kumar, R. (2011), *Araştırma Yöntemleri* (Çeviri Editörü: Ömay Çokluk). Edge Akademi, Ankara.
- Kuyucu, Ö. (2003). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul.
- Leung, W. S. (2011), “Active Fraud Detection in Financial Information Systems Using Multi Agents”, *University of Johannesburg Faculty of Science Computer Science (Doktora Tezi)*.
- Mackevicius, J. ve Girinuas, L. (2013), “Transformational Research of the Fraud Triangle”, *Ekonomika Journal*, C. XCII, S. 4, s.150-163.
- Merriam, S.B. (2015), *Nitel Araştırma* (Çev. Editörü: Selahattin Turan). Nobel Yayınları, Ankara.
- Midyat, C. S. (2007), “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (II)”, *Mali Hukuk*, 28-33.
- Miller, D. ve Hersen, M., (1992), *Research Fraud in the Behavioral and Biomedical Sciences*, John Wiley & Sons.
- Miller, S. (2003), “Analysis Of Phenomenological Data Generated With Children As Research Participants”, *Nurse Researcher*, C. 10, S. 4, s. 68-82.
- Mui, G. ve Mailley, J. (2015), “A Tale of Two Triangles: Comparing the Fraud Triangle With Criminology’s Crime Triangle”, *Accounting Research Journal*, C: XXVIII, S. 1, s. 45-58.

- Ninemeier, J. (2000), *Food and Beverage Management*, Educational Institute American Hotel & Motel Association, USA.
- O’Gara, J., (2004), *Corporate Fraud Case Studies in Detection and Prevention*, John Wiley & Sons Inc. Hoboken New Jersey.
- OECD (2011), “Guidelines for Managing Conflict of Interest in the Public Service” September 2005, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/dataoecd/31/15/36587312>. Pdf, 09 Ekim 2009.
- Oskay, H. (2018), “Muhasebede Hilenin Önlenmesi, Hileyi Tespit Etmek İçin Kullanılan Metotlar ve Hilenin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler”, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul.
- Othman R. (2015), “Fraud Detection and Prevention Methods in The Malaysian Public Sector: Accountants’ and Internal Auditors’ Perceptions”, *Procedia Economics and Finance*, C. XXVIII, S. 5, s. 59 – 67.
- Özbek, Ç. (2012), *İç Denetim-Kurumsal Yönetim-Risk Yönetimi- İç Kontrol*, C. 1, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul.
- Özbirecikli, M. ve Öksüz, N. (2016), “Üretim İşletmelerinde Çalışan Hilelerine İmkân Sağlayan Kurumsal Hatalar Üzerine Bir Araştırma: Hatay Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S. 18, s.32.
- Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö. ve Keskin, S. (2017), “Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 4, S. 29, ss.197-214.
- Özeroğlu, A. (2014), “Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Haziran, s.184
- Özgüven, İ. E. (2004), *Görüşme İlke ve Teknikleri*. Pdrem Yayınları, Ankara.
- Pickett, K. H. (2007), *Corporate Fraud A Manager’s Journey*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Ramamoorti, S., Morrison, D. ve Koletar, J. (2009), *Bringing Frued to Fraud: Understanding the State-of-Mind of the C-Level Suite/White Collar Offender Through “A-B-C” Analysis*, The Institute for Fraud Prevention at West Virginia University, ss.1-35.
- Reisoğlu, S. (2014), *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 25. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Rezaee, Z. (2018), *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, John Wiley and Sons, New York.

- Rose, P., Beeby, J. ve Parker, D. (1995), “Academic Rigour In The Lived Experience Of Researchers Using Phenomenological Methods In Nursing”, *Journal of Advanced Nursing*, S. 21, s. 1123-1129.
- Saban, N. (2011), “Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”, *Mufad Journal*, C. 10, S. 31, s. 59-62.
- Saltık, N., (2007), “İç Kontrol Standartları”, *Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Uzman Raporu*, Ankara, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6855,saltik-nihal-ic-kontrol-standartlari-arastirma-raporu.pdf?0> Erişim tarihi 02/02/2016)
- Sarıışık, M. ve Kaya, Ü. (2004), “Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Brüt Kar Analizi Yöntemi ve Uygulaması”, *Anatolia Turizm Araştırmaları Dergisi*, Cilt.15, Sayı.1.
- Singleton, T. ve Singleton, A., (2006), *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, John Wiley & Sons.
- Soysal, H. (2015), “Dürtü Kontrol Bozukluklarının Adli Psikiyatrik Yönleri”, *Psikiyatride Güncel Yaklaşımlar*, C. 7, S. 1, s.16-29
- Sönmez, V. ve Alacapınar, F.G., (2011), *Örneklendirilmiş Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Anı Yayınları. Ankara
- Süer, A. Z. (2004), *Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası ve Getirdikleri*, Mart Matbaacılık Sanatları Tic. Ltd. Şti, İstanbul.
- Şener, B. (2007), *Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Şengür, E. D. (2005), “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama”, *İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış (Yüksek Lisan Tezi)*, İstanbul.
- Şengür, E. Ş. (2010), “İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Doktora Tezi)*, İstanbul.
- Tavşancıl, E. ve Aslan, E. (2001), *Sözel, Yazılı ve Diğer Materyaller İçin İçerik Analizi ve Uygulama Örnekleri*. Epsilon Yayınevi, İstanbul.
- The Institute Of Internal Auditors (IIA), (2007), *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi*, Red Book, TİDE, Lebib Yalkın Yayınları.
- Tran, T. N., (1992), *Fraud-The Auditor’s Dilemma*, An Honor’s Thesis, Ball State University, Indiana.
- Türk Dil Kurumu (TDK), (2019), *Türkçe Sözlük*, C. II, s. 895.

- Türkan, C. (2005), *Mutfak Teknolojisi*, UBF Foodsolutions Yayınları, Bolu.
- Türnüklü, A. (2000), “Eğitimbilim araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme”, *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, C. 6, S. 24, s. 543-559.
- Uğurlu, F. (2018), “İç Kontrol Sisteminin Yapısı, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin İşleyişi ve Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma”, *İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi)*, Malatya.
- Usal, A. ve Kurgun, O. A. (2003), *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, S. (2010), “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 2, s. 37-60.
- Uzay, ř. (1999), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.
- Uzay, ř., (2010), “İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur”, *Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi*, C. 1, S. 4, s. 26-28.
- Vardar, M. K. (2019), “Hilenin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri Üzerine Nitel Bir Araştırma”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- Vassiljev, M. ve Lehte, A. (2016), Concept and Periodasition of Fraud Models: Theoretical Review, 5th *International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT)*, s. 473-480.
- Wells, J. T., (2018), “Lapping It Up”, *Journal of Accountancy*, February 2002, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2002/feb/lappingitup.html>, Erişim: 28.5.2018
- Wolfe, D., ve Hermanson, D. R., (2004). “The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud”, *The CPA Journal*, C: LXXIV, S. 12, s. 38-42.
- Yalman, H. (2015), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi”, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul.
- Yaman, T., (2008), “Finansal Tablolar Aracılığı ile Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması ve Sonuçları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.
- Yılanıcı, M., (2003), *İç Denetim*, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2018), *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Yılmaz, B. B., ve Öğüş, C. İ., (2016), “Otel İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Kurulması: Marmara Bölgesi’ndeki Beş Yıldızlı Bir Otelin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi”, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, C. 11, S. 2, s. 78-107.
- Yılmaz, G. (2019), “Hilenin Önlenmesi ve Tespitinde Büyük Veri Analitiğinin Kullanımı ve Türkiye’deki Çalışan Hileleri Üzerine Bir Araştırma”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Doktora Tezi)*, İstanbul.
- Yurtsever, G., (2010), *Bankacılığımızda İç Kontrol*, 2. Baskı, Beta Yayınları İstanbul.
- Yüksel, C. (2009), “Kamu Yönetiminde Etik ve Çıkar Çatışması”, (Çevrimiçi) <http://www.etikturkiye.com/etik/yuksel.pdf>, 14 Ekim 2009.
- Zevkliler, A. (2013), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler ve Özel Borç İlişkileri Ana İlkeler*. 2. Baskı, Fakülteler Barış Yayınları, İzmir.
- Zeytin, M. (2007), “Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Kütahya.

EKLER

KİŞİSEL BİLGİ FORMU

1. Cinsiyetiniz?

- Kadın
- Erkek

2. Yaşınız?.....

3. Eğitim düzeyiniz?

- Lise
- Ön lisans
- Lisans
- Lisansüstü

4. İşletmedeki kıdeminiz?

- 1 yıldan az
- 1-5 yıl
- 5-10 yıl
- 10-15 yıl
- 15-20 yıl
- 20 yıldan fazla

5. İşletmedeki çalışan sayısı?.....

6. İşletmenizin bulunduğu sektör?

- Hizmet

7. İşletmenizin yatak sayısı nedir?

8. İşletmedeki Pozisyonunuz

- İşletme sahibi (Veya ortağı)
- Genel Müdür
- Muhasebe (Finans) Müdürü
- Diğer

GÖRÜŞME FORMU

1. İşletmenizde iç kontrol birimi var mı? İç kontrol yapınızı anlattır mısınız. İşletmenizde bütün bölümlerin takibini tek kişi mi yapar yoksa her bölüm ayrı bir kişi tarafından mı kontrol ediliyor?

2. İşletmenizde karşılaştığınız hile vakası oldu mu? Bilgi verebilir misiniz.

- Ne tür hileler ile karşılaştınız?

- Nasıl tespit ettiniz?

- Yapanların özellikleri nelerdir? (Konumu, görevi...)

- Hile yapanlar tespiti esnasında ne gibi bahaneler dile getirdiler?

- Hile yapanların yaşı eğitimi ve şirket içindeki yetkinliği nedir?

- Size göre hileyi en çok hangi grup yapmaktadır?

- * Ortaklarınız.
- * Yöneticileriniz.
- * Alt çalışanlarınız.

3. En çok hangi bölümde hile ile karşılaştınız.
- Satınalma- Muhasebe – Finans- Satış- Pazarlama- Kasiyer ve servis elemanları
4. İşletmenizde güven ortamından kaynaklı boşluktan yararlanarak hile yapan çalışanlarınız oldu mu?
5. Sizce bir insan neden hile (hırsızlık, yolsuzluk, sahtekarlık) yapar?
6. İçinde bulunduğumuz dönemde iç kontrol sisteminiz nasıl çalışıyor?
7. Bu süreçte herhangi bir hile oldu mu?
8. Son olarak kendi tecrübelerinizden yola çıkacak olsak hileyi nasıl önleyebiliriz?

Katkılarınızdan Dolayı Teşekkürler.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı ve Soyadı : Uğur ÇİL

