



JOEEP

e-ISSN: 2651-5318

Journal Homepage: <http://dergipark.org.tr/joeeep>



Araştırma Makalesi • Research Article

Varlıkların Kötüye Kullanılmasına Yol Açan Fırsatlar ve Önleyici Tedbirler: Stokların Çalınmasına İlişkin Vakalar Üzerinden Bir Değerlendirme

Opportunities and Preventive Measures That Lead to Misuse of Assets: An Evaluation Based on Cases Regarding the Theft of Stocks

Murat Özdemir^{a, *}

^a Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, 28200, Giresun /Türkiye
ORCID: 0000-0001-6608-6511

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Başvuru tarihi: 24 Ağustos 2023

Düzeltilme tarihi: 18 Eylül 2023

Kabul tarihi: 25 Eylül 2023

Anahtar Kelimeleri:

Muhasebe ve Denetim

Hile

Çalışan Hileleri

Varlıkların Kötüye Kullanımı

Stokların Çalınması

ARTICLE INFO

Article history:

Received: August 24, 2023

Received in revised form: Sep 18, 2023

Accepted: Sep 25, 2023

Keywords:

Accounting and Auditing

Cheating

Employee Fraud

Misuse of Assets

Theft of Stocks

ÖZ

Varlıkların kötüye kullanımı, işletmelerde en yaygın hile türlerinden birisidir ve bu eylemler çoğunlukla çalışanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu tür hilelerle mücadele edilmediği takdirde bu eylemler sistemli hale gelerek işletme genelinde yaygınlaşabilmekte ve bu yönde bir kültür oluşturabilmektedir. Bu bağlamda, çalışmada örnek vakalar aracılığıyla varlıkların kötüye kullanımına, özellikle de stokların çalınmasına dikkat çekilmesi, bu eylemlere yol açan fırsatların ve önleyici tedbirlerin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Çalışmada yöntem olarak vaka analizi kullanılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre ele alınan vakalar değerlendirildiğinde, birinci vakadaki işletmede iç kontrolün zayıf olduğu, görevler ayrılığı ilkesine riayet edilmediği, depo sayımlarının düzenli olarak yapılmasına rağmen depo eksikliğinin yeterince araştırılmadığı ve işe alım sürecinde çalışan hakkında detaylı bir özgeçmiş değerlendirilmesi yapılmadığı anlaşılmaktadır. İkinci vakadaki işletmede ise üretimde hammaddelerin işlenmesinden kaynaklanan firenin gerçekçi olarak belirlenmediği, çalışanların yeterince izlenmediği ve iş rotasyonuna tabi tutulmadıkları anlaşılmaktadır.

ABSTRACT

Misappropriation of assets is one of the most common types of fraud in businesses and these actions are mostly committed by employees. If such frauds are not combated, these actions may become systematized and become widespread throughout the enterprise and create a culture in this direction. In this context, in the study aims to draw attention to the misuse of assets, especially the theft of stocks through case studies and to identify the opportunities and preventive measures that lead to these actions. Case analysis was used as a method in the study. According to the results of the study when the cases discussed are evaluated, it is understood that the internal control is weak in the enterprise in the first case, the principle of segregation of duties is not respected, the lack of warehouses is not adequately investigated although warehouse counts are carried out regularly, and a detailed curriculum vitae assessment is not made about the employee during the recruitment process. In the enterprise in the second case, it is understood that the waste arising from the processing of raw materials in production is not determined realistically, employees are not sufficiently monitored and employees are not subjected to job rotation.

1. Giriş

Hileye maruz kalmak, belirli bir yüke veya zarara katlanmak anlamına gelmektedir. Günümüzde birçok işletme, çalışanları tarafından yapılan hileler yüzünden ciddi şekilde etkilenmekte ve finansal açıdan zor durumlara

düşebilmektedir. Bu nedenle hilelerle mücadele edilmesi ve hilelere karşı önleyici tedbirlerin geliştirilmesi hem işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri hem de ülke ekonomisine katkılarının devam edebilmesi açısından oldukça önemlidir. Esasında işletme hilelerine karşı

* Sorumlu yazar/Corresponding author.

e-posta: murat.ozdemir@giresun.edu.tr

Atf/Cite as: Ozdemir, M. (2023). Varlıkların Kötüye Kullanılmasına Yol Açan Fırsatlar ve Önleyici Tedbirler: Stokların Çalınmasına İlişkin Vakalar Üzerinden Bir Değerlendirme. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 8(2) 155-167.

This article is published under the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0) licence. Anyone may reproduce, distribute, translate and create derivative works of this article (for both commercial and non-commercial purposes), subject to full attribution to the original publication and authors.

mücadele etmek ve önleyici tedbirler geliştirmek muhasebe disiplininin ele aldığı konular arasındadır. Bu aynı zamanda muhasebe tarafından güvenilir finansal bilgilerin üretilebilme sürecinde de bir gerekliliktir.

Varlıkların kötüye kullanımı, işletmelerde oldukça yaygın hile türlerinden birisi olup bu eylemler genellikle çalışanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte müşteriler ve tedarikçiler gibi işletmeyle ilgili olan diğer taraflardan da ileri gelebilmektedir. Nakit hırsızlığı, gerçeğe aykırı beyanlar, şişirilmiş gider faturaları, kişisel kullanımlar ya da stokların çalınması olarak özetlenebilecek bu tür hileler, işletmeler için önemli mali kayıplara neden olabilmektedir. Bu kayıplar mikro ölçekte işletmelere, yatırımcılara, satıcılara, alacaklılara ve çalışanlara zarar verirken, makro ölçekte ülke ekonomisini ve kamuoyunu tahrip etmekte, ülkelerin mali sistemlerinde bozulmalara yol açabilmektedir. İlk başlarda küçük ve önemsiz gibi görülen bu tür hilelerle mücadele edilmediği takdirde, işletme genelinde yaygınlaşarak bu yönde bir kültür oluşabilmektedir. Bu kapsamda çalışmada, farklı yöntemler içeren örnek vakalar aracılığıyla varlıkların kötüye kullanımına, özellikle de stokların çalınması konusuna dikkat çekilmesi, bu eylemlere yol açan fırsatların ve önleyici tedbirlerin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmada önce hile kavramı ve işletme hileleri ele alınmış daha sonra varlıkların kötüye kullanımına yol açan fırsatlar ve önleyici tedbirler ortaya konulmuştur. Ayrıca çalışmada literatür taramasından sonra konuyla ilgili örnek iki vakaya yer verilmiştir. Vaka çalışmaları, belirli mesajları barındıran kurgusal ya da gerçek olaylara dayanan hikâyelerden oluşmaktadır. Olayların incelenmesi suretiyle kavrama ve sorun çözme becerilerini geliştiren bir süreç olduğu için çalışmada yöntem olarak vaka çalışması tercih edilmiştir. Çalışmada gerçekte yaşanmış ve adli kurumlara intikal etmiş vakalar ele alınmıştır. Bu nedenle gizliliğe riayet edilmesi açısından şahıs ve işletme isimleri değiştirilerek olaylar aynen aktarılmıştır. Gerek çalışmada incelenen vakaların özgünlüğü gerekse bu konuda daha önce yapılmış çalışmaların sınırlı sayıda olması çalışmanın önemini ortaya koymakta ve literatüre katkı sağlayacağını düşündürmektedir.

2. Hile Kavramı ve İşletme Hileleri

Sosyal ve ekonomik hayatta sıklıkla karşılaşılan hile kavramının tanımı ve unsurları konusunda birbirinden farklı görüşler öne sürülmektedir. Bu farklılıkların oluşmasındaki temel neden; hilenin yaygınlığının, çeşitliliğinin ve yöntemlerinin zaman içinde değişime uğraması olarak açıklanabilir (Aydın ve Ala, 2018: 85). Başka bir ifadeyle bu farklılıkta, hilenin küresel ölçekte birbirinden değişik gelenek-görenek ve kültürlerin etkisinde kalarak oldukça çeşitli yol, yöntem ve eylemlere bürünmesinin payı olduğu söylenebilir. Yine de hile kavramına ilişkin evrensel ahlak kuralları ve etik ilkeler doğrultusunda genel tanımlamalar yapılabilmektedir.

Hile, kısaca başkalarını aldatmak ve yanıltmak olarak ifade edilebilir. Hile, çeşitli düzen, dolap, oyun ve entrikalarla bir

kimsenin başkaları üzerinden haksız menfaat elde etmesi şeklinde de tanımlanabilir. Hile, geniş açıdan ele alındığında ise sahtekârlık, yolsuzluk, hırsızlık, rüşvet, varlıkları kötüye kullanma ve usulsüzlük gibi kasıtlı olarak yapılan eylemleri kapsamaktadır (Kayıkçıoğlu ve Teker, 2019: 55). Aldatma kastıyla adil olmayan yöntemleri içermesi ve insan yaratıcılığıyla tasarlanabilecek çeşitli araçları barındırması nedeniyle hilenin kesin ve değişmez bir tanımının yapılması güçtür (Gökçen ve Tipi, 2019: 147). Ancak gizli yapılan bir faaliyet olması, hile yapanın kendine çıkar sağlaması ve kasıt unsuru taşınması gibi ölçütler hilenin temel özellikleri olarak sıralanabilir (Aslanzade, 2017: 62-63).

Hile, hileyi yapan ve hileye maruz kalan taraf olmak üzere iki açıdan ele alınabilir. Yine hile; yönetim hileleri, çalışan hileleri, müşteri hileleri, satıcı hileleri ve yatırım hileleri gibi sınıflandırmalara tabi tutulabilir (Bozkurt, 2009: 64-66; Ulucan Özkul ve Özdemir, 2013: 76). Ticari faaliyetler yürüten işletmelerde çalışan işçi, yönetici, işletme sahibi veya işletme müşterisi bazen kendi çıkarlarına fayda sağlamak için ekonomik suç olarak adlandırılan eylemlerde bulunabilirler. Güvenin ve görevin kötüye kullanılması sonucu ortaya çıkan ekonomik suçlar, doğrudan ya da dolaylı olarak finansal kayıplara neden olmaktadır. Bu kayıplar mikro ölçekte işletmelere, yatırımcılara, satıcılara, kreditorlere ve çalışanlara zarar verirken, makro ölçekte ise ülke ekonomisini ve kamuoyunu tahrip etmekte daha da ötesi ülkelerin mali sistemlerinde bozulmalara yol açabilmektedir (Çatıktaş, 2011: 20; Aydın ve Ala, 2018: 85). Diğer yandan işletmelerde meydana gelen hilelerin oldukça farklı usul ve yöntemlerle gerçekleştirildiği, hile yapanların işletmelerdeki yeri ve konumlarının bu farklılıklarda belirleyici olduğu bilinmektedir (Aslanzade, 2017: 63). Başka bir ifadeyle hileye başvuranın işletmedeki konumunun hilenin işletmede yarattığı tahribatın artmasında etkili olduğu söylenebilir.

Çalışan hileleri, işletme çalışanlarının işletmenin varlık ve kaynaklarını yasal olmayan bir biçimde kullanarak ya da ele geçirerek haksız kazanç sağlaması şeklinde tanımlanabilir (Bozkurt, 2009: 60). Başka bir tanımda ise çalışan hileleri, işletme çalışanlarının işletme varlıklarını ve kaynaklarını haksız kazanç için kasıtlı ve uygun olmayan biçimde kullanması ve ele geçirmesidir. Çalışan hilelerinde hile bir kişi tarafından yapılabileceği gibi birkaç kişinin yan yana gelmesiyle organize bir şekilde de yapılabilmektedir. Çalışana gereğinden fazla güven gösterilmesi, başarısız işe alım süreçleri, yetersiz denetim ve zayıf iç kontrol sistemi gibi zafiyetler işletmeyi çalışan hilelerine karşı açık bir ortam haline getirmektedir (Ulucan Özkul ve Özdemir, 2013: 76).

Çalışan hileleri ile ilgili yapılan çalışmalarda hilenin temelinde üç unsurun bulunduğu tespit edilmiştir. Bunlar; “baskı”, “fırsat” ve “haklı göstermedir”. Literatürde hile üçgeni (fraud triangle) olarak ifade edilen bu üç unsur, insanların hile yapma olasılığını yükseltmektedir. Bu unsurlardan baskı; yüksek satış hedefleri veya ihtiyaçlardan kaynaklanan yüksek tutarlı harcamalar karşısında çeşitli

maddi sıkıntılara düşen çalışanların hileye motive olmasını ifade etmektedir. Fırsat unsuru, baskı ve dürtülerin etkisiyle eylemini gerçekleştirmeye karar veren çalışanın en uygun zamanı yani kontrollerin en zayıf olduğu noktayı ve yakalanma riskinin en düşük olduğu zamanı bulmasıyla eylemin gerçekleşmesine olanak sağlayan unsurdur. Haklı gösterme unsuru ise, hile yapan çalışanın çeşitli bahanelerle vicdanını rahatlatmaya çalıştığı ya da haklılığını ileri sürerek yaptığı eylemin doğruluğuna kendini inandırmaya çalıştığı unsurdur. Hile üçgeninde işletmelerin doğrudan müdahale edebileceği en önemli unsur “fırsat” unsurudur. Keza etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin kurulması fırsat unsurunu etkisiz hale getirerek hile olasılığını düşürebilmektedir (Gökçen ve Tipi, 2019: 150-151). Çünkü etkin bir iç kontrol sistemiyle çalışanların işletme yönetimi tarafından belirlenen politika ve kurallara uygun hareket etmeleri sağlanacak, İşletme faaliyetlerindeki verimlilik ve etkinlik saptanırken işletme yönetimince ihtiyaç duyulan güvenilir bilgiler üretilebilecek, böylece işletme varlıklarının kaybolması, çalınması ve amacı dışında kullanılması önenebilecektir (Hatunoğlu, vd., 2012: 175; Karahan ve İğde, 2017: 147).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayınlanan ISA 240 denetim standardı işletme hilelerini; hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanımı olmak üzere iki temel başlık altında ele almıştır (IFAC, 2010). Sertifikalı Dolandırıcılık Denetçileri Derneği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) ise işletme hilelerini; hileli finansal raporlama, varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar olarak üçe ayırmıştır (ACFE, 2020: 11). ACFE tarafından yapılan sınıflandırma Tablo 1’de görülmektedir.

Tablo 1’de görüldüğü üzere ACFE işletme hilelerini; hileli finansal raporlamalar, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar ve varlıkların kötüye kullanımı olmak üzere sınıflandırmaktadır. Bunlara aşağıda kısaca değinilmiştir.

Hileli finansal raporlamalar, daha çok işletme yöneticileri tarafından gerçekleştirilmekte olup finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak için yapılmaktadır. Bu tür hileler, işletme sahipleri gibi dar bir kesime avantaj sağlarken diğer bütün üçüncü kişileri önemli zararlara uğratmaktadır (Çatıktaş, 2011: 20). Finansal tablo hileleri genelde işletme gelirinin düşük veya yüksek gösterilmesi şeklinde olabilmektedir. Çift yanlı işlemler, hayali satış kayıtları, hileli kayıt zamanları, varlık değerlemelerindeki yanlışlıklar ve taraflarla karşılıklı yapılan işlemler öne çıkan hileler olarak sıralanabilir (Aslanzade, 2017: 71).

Finansal raporlama hilelerine başvurulmasındaki başlıca nedenler aşağıdaki gibi sayılabilir (Robertson, 2000; Akt. Özçelik ve Kurt, 2021: 3);

- (i). İşletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmak,
- (ii). İşletmenin taraf olduğu finansman ile ilgili sözleşmelere uygunluk sağlamak,
- (iii). Performansa dayalı primlerden yararlanmak,

- (iv). Uygun şartlarda finansman bulabilmek,
- (v). Hisse satışıyla yatırım çekebilmek,
- (vi). Gerçekçi olmayan hisse başına artan kazançları açıklayabilmek,
- (vii). Piyasadaki olumsuz algıyı ortadan kaldırmaktır.

Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar, işletme çalışanının diğer bir çalışanın hakkını göz önünde bulundurmuyup kendisine veya üçüncü bir kimseye fayda sağlayacak biçimde kullanması olarak ifade edilebilir. Çıkar çatışmaları, rüşvet almak, rüşvet verilmesine zorlamak, yardım ve bağışları kabul etmek ve kara para aklamak gibi eylemler bu davranışlara örnek olarak verilebilir. Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar genelde bireysel değil organize bir şekilde gerçekleştirilmektedir (Doğan ve Kayakıran, 2017: 171; Eisneramper, 2018). Bu eylemler, bir tedarikçi ile anlaşarak asla teslim alınmayan mal ve hizmetler için ödemelerde bulunulması gibi olabilirken, satın alınan malların daha düşük kaliteli ya da sahte mallarla değiştirilmesi gibi de olabilmektedir. Bunun yanında iş avantajları karşılığında üçüncü bir taraftan komisyon alınması, kişisel kazanç uğruna başka bir işletmeye veya bireye fayda sağlamak adına işletme fonlarının kullanılması şeklinde de olabilmektedir (www.cpacanada.ca).

Varlıkların kötüye kullanımı, işletme varlıklarının çalınması ya da çalışanlar tarafından usulsüz kullanılması olarak ifade edilebilir. Bunlar, zimmete para geçirilmesi, duran varlıkların çalınması veya bu varlıkların kişisel amaçlar için kullanılması şeklinde olabilmektedir (Doğan ve Kayakıran, 2017: 170). Varlıkların kötüye kullanımı konusuna aşağıda daha detaylı yer verilmiştir.

3. Varlıkların Kötüye Kullanımı

Hile denilince akla ilk gelen nakit paraya yönelik yapılan hile türüdür. Esasında, işletmelerde çalışanlar tarafından el konulan diğer bir söylemle çalınan başka varlıklar da vardır. Bu varlıklar stoklar ve duran varlıklar olarak gruplandırılabilir. Stoklar ve duran varlıklar üzerine yapılan hileler, tek bir kalemden değerli bir makine veya malzemeye kadar değişebilir. Nakde ulaşmayan bu varlık hileleri nakit dolandırıcılığı kadar sık yaşanmasa da verdikleri zarar açısından yüksek meblağlara ulaşabilmektedir. Stoklar veya duran varlıklar üzerinde yapılan hileler kişisel amaçlı kullanım ve çalınma olmak üzere iki ana bölümde sınıflandırılır (Bozkurt, 2011: 310-312; Arabacı vd., 2019: 445).

İşletme çalışanlarının işletmenin her türlü varlıklarını uygun bir şekilde ve görevleri kapsamında kullanmaları beklenir. Ancak bazı çalışanlar kendi çıkarları doğrultusunda işletme varlıklarını kötüye kullanmaktan kendini alıkoyamaz. İşletmelerde bu yönde gelişen eylemler çok küçük, önemsiz gibi görünse de sonuçta varlıkların kötüye kullanımı olarak nitelendirilmekte ve hırsızlık olarak kabul edilmektedir (feldman&feldman,2021).

Tablo 1. İşletme Hilelerinin Sınıflandırılması

1. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMALAR	2. YOLSUZLUK VE AHLAKİ OLMAYAN DAVRANIŞLAR
1.1. NET DEĞER/ NET GELİR YÜKSELTME	2.1. ÇIKAR ÇATIŞMALARI
❖ Zamanlama Farkları	❖ Satın Alma Planları
❖ Hatalı Gelirler	❖ Satış Planları
• Gizlenmiş Yükümlülükler ve Giderler	2.2. RÜŞVET
• Hatalı Varlık Değerlemeleri (yüksek)	• Fatura Geri Ödemeleri
• Hatalı Açıklamalar	• İhaleye Fesat Karıştırma
1.2. NET DEĞER/ NET GELİR DÜŞÜRME	2.3. İLLEGAL BAŞIŞLER
• Zamanlama Farkları	2.4. EKONOMİK ŞANTAJ
• Abartılmış Yükümlülükler ve Giderler	
• Hatalı Varlık Değerlemeleri (düşük)	
• Hatalı Açıklamalar	
3. VARLIKLARIN KÖTÜYE KULLANIMI	
3.1. NAKİT HİLELERİ	➤ Gider Geri Ödeme Hileleri
❖ KASA NAKİT HIRSIZLIĞI	▪ Yanlış Tanımlanmış Giderler
❖ NAKİT FİŞLERİN HIRSIZLIĞI	▪ Abartılmış Giderler
➤ Kaymağını Alma	▪ Hayali Giderler
▪ Satış	▪ Çoklu Geri Ödeme
○ Kayıtsız Satışlar	➤ Çek ve Ödeme Hileleri
○ Abartılmış Satışlar	▪ Sahte Çek ve Sahte Ciro
▪ Alacaklar	▪ Değiştirilmiş Alacaklı
○ İptal Planları	▪ Yetkili Üretici
○ Alıştırma Planları	➤ Hileli Kayıt Ödemeleri
○ Gizli Olmayan	▪ Hatalı İptaller
▪ Geri Ödeme ve Diğer	▪ Hatalı Geri Ödeme
➤ Nakit Hırsızlığı	3.2. STOK VE DİĞER VARLIK HİLELERİ
❖ HİLELİ ÖDEMELER	❖ KİŞİSEL KULLANIM
➤ Faturalandırma Hileleri	❖ HIRSIZLIK
▪ Paravan Şirket	▪ Varlık Talepleri ve Transferleri
▪ İş Ortağı Olmayan Satıcı	▪ Hileli Satış ve Nakliye
▪ Kişisel Satın Almalar	▪ Hileli Mal Kabul
➤ Bordro Hileleri	▪ Stok Çalma
▪ Hayali Çalışan	
▪ Sahte Ücretler	
▪ Komisyon Planları	

Kaynak: (ACFE, 2020: 11).

Varlıkları kötüye kullananlar, genellikle finansal sorunları olan ve şirketin zayıf iç kontrol sistemini bir fırsat olarak gören kasaya, ticari mallara ve ekipmanlara ya da kısaca şirketin her türlü değerli varlıklarına rahatlıkla erişimi bulunan çalışanlardır. Gerçekleşen vakaların çoğunluğunun failleri organizasyon hiyerarşisinde alt seviyede bulunan çalışanlardır (Purnamasari ve Oktaroz, 2015: 258). Esasında bu çalışanları hile yapmaya çalıştıkları işletmelerdeki uygun atmosfer teşvik etmektedir. Çünkü kimi işletme sahip veya yöneticileri işletmede resmi kontrol ve prosedürleri oluşturmayarak, varsa bile uygulamayarak

bu tür eylemler için uygun zemin oluştururlar ve varlıkların kötüye kullanımına davetiye çıkarırlar (Iacob ve Lile, 2008: 2306).

Varlıkların kötüye kullanımının ilk etkileri küçük ve önemsiz miktarları kapsamasından dolayı işletme için büyük kayıplara neden olmayabilir. Ancak önemsenmeyip gerekli tedbirler alınmadığında ve eylemin herhangi bir karşılığı olmadığında varlıkların kötüye kullanımının devamı gelerek daha büyük kayıplara yol açabilmektir (Purnamasari ve Oktaroz, 2015: 258). Daha açık bir ifadeyle bu tür hilelerle mücadele edilmediğinde fırsatçı ve tek seferlik bu hileler

sistemik hale gelerek işletmeye yayılabilmekte ve işletmede bu yönde bir kültür yaratabilmektedir (ActionFraud, n.d).

3.1. Varlıkların Kötüye Kullanımına Yol Açan Fırsatlar

Varlıkların kötüye kullanımına yol açan en önemli risk faktörleri; kasa, yatırım araçları, envanter ya da sabit kıymetlerin fiziksel açıdan korunmasının yetersiz oluşudur. Bununla birlikte varlık kayıtlarının hatalı tutulması, şirket kültürünün zayıflığını ortaya koyan hırsızlık vakalarının tolere edilmesi diğer önemli risk faktörleri olarak sıralanabilir (Kula vd., 2006: 124). Bir çalışan genellikle zayıf iç kontrol ortamında hile yapabilmektedir. Örneğin aynı kişi tarafından yerine getirilen satın alma, mal kabul, ödeme ve iade gibi görev ayrımının olmadığı durumlarda bir çalışan bu fırsatı rahat bir şekilde yakalayabilmektedir (Omar ve Nawawi, 2016: 1015).

İşletmelerde belirli özellik ve şartlar varlıkların kötüye kullanımına fırsatlar sunmaktadır. Bu fırsatlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (www.kgk.gov.tr; BDS 240: 41-42);

- (i). İşletmede kullanılmak üzere kasada yüksek miktarda nakit bulundurulması,
- (ii). Pahalı ancak küçük hacimli stok kalemlerinin var olması,
- (iii). Değerli taşlar, çipler ve hamiline yazılı tahvil ve çeklerin bulunması,
- (iv). Boyut olarak küçük, pazarlanabilen ya da mülkiyeti zor ispatlanabilen maddi duran varlıkların mevcut olması.

Yukarıda sayılanların yanında varlıklar üzerinde yeterli kontrollerin sağlanmadığı durumlarda, söz konusu varlıkların kötüye kullanımına ilişkin fırsatlar artmaktadır. Bunlar ise aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

- (i). Görevlerin ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmaması ya da bağımsız kontrollerin yapılmaması,
- (ii). Seyahat ve diğer geri ödenebilir gider ve harcamalarda gözetim eksikliği,
- (iii). Yönetim tarafından varlıklardan sorumlu olan personelin gözetiminin yetersizliği,
- (iv). Varlıklara erişimi bulunacak personelin işe alımı esnasında yeterince araştırılmaması,
- (v). Varlıklara ilişkin kayıtların tam ve eksiksiz olarak tutulmaması,
- (vi). İşletmedeki teslim, satın alım, iade ve benzeri işlemlerle ilgili yetkilendirme ve onay sisteminin etkin uygulanmaması,
- (vii). Varlıklara (nakit, menkul kıymet, stok ve maddi duran varlıklar gibi) ilişkin fiziki koruma tedbirlerinin sağlanmaması,
- (viii). Varlıklara ilişkin mutabakatların zamanında yapılmaması,
- (ix). Mal iadeleri gibi işlemlerin zamanında ve tam olarak belgelendirilmemesidir.

3.2. Varlıkların Kötüye Kullanımına Yönelik Tedbirler

Çalışanların performansının sürekli izlenmesi ve herhangi bir aksaklık tespit edildiğinde bunların hızlıca giderilmesi gerekir. Yöneticiler ve çalışanlarda hilelere ilişkin farkındalık oluşturulmalı ve hilelerle başa çıkma yolları konularında eğitim verilmelidir. Yine etik değerleri yükseltecek faaliyetler düzenlenmelidir. Çalışma ortamında üstlerin astlarına iyi bir örnek olması gerekir. İşyeri prosedürleri ihmal edilmemeli, net iş tanımları sağlanmalı ve görevler ayrılığı, organizasyon personel politikaları yerinde ve kolay erişebilir olmalıdır. Ayrıca işyerinde önemli alanlara giriş ve çıkışlar için yetkili kişiler harici erişim sınırlamaları getirilmelidir (Omar ve Nawawi, 2016: 1024).

Varlıkların Kötüye kullanımını önleyebilmek için atılabilecek diğer adımlar ise şunlardır (ActionFraud, n.d);

- (i). İnsan kaynakları tarafından çalışanların özgeçmiş ve referanslarının detaylı bir incelemeden geçirilmesi,
- (ii). Tedarikçilerin adres veya telefon numaralarının örtüşüp örtüşmediğinin tespiti için tedarikçi ve çalışan listelerinin bilgisayar ortamında eşleştirilmesi,
- (iii). Bilgi uçurma politikalarının uygulanması,
- (iv). Benzersiz kimlik ve şifreler kullanılmasıyla binalara ve sistemlere erişimin kontrol edilmesi,
- (v). Hassas bilgilere erişimin kısıtlanması ve yakından izlenmesi,
- (vi). Net bir görev ayrımının belirlenmesi,
- (vii). Çalışanların iş rotasyonuna tabi tutulması,
- (viii). Ödemeler için kademeli yetki ve imza düzeylerinin kullanılması,
- (ix). Banka ve diğer hesap özetlerinin düzenli olarak incelenmesi,
- (x). Periyodik olarak denetim süreçlerinin ve prosedürlerinin uygulanması,
- (xi). Çalışanlar arasında dolandırıcılığa karşı bir kültür oluşturulması,
- (xii). Çalışan dolandırıcılığına karşı sıfır tolerans politikası benimsenmesi ve titizlikle uygulanması,
- (xiii). Dolandırıcılığın tespit edilmesi durumunda açık bir eylem planına sahip olunması,

Bunların yanında işletmelerin diğer işletmeleri koruma sorumluluğu da bulunmaktadır. Dolandırıcı bir çalışanı işten çıkarmak, çalışanın dolandırıcılık davranışlarını büyük olasılıkla sürdüreceği başka bir işverene taşınmasını sağlar. Bunu engelleyebilmek için bir dolandırıcılık veri paylaşım planına dâhil olunması ve dolandırıcılık tespit edildiğinde kovuşturma açılmasının sağlanması gerekmektedir (ActionFraud, n.d).

3.2.1. Stoklara İlişkin Tedbirler

İşletmelerde kullanım ömrü sınırlı olan ürünlere ilişkin manuel olarak gözle yapılan kontroller, hatalara ve son kullanım tarihi önemli olan ürünler için risklere neden olabilir. Bu açıdan mal kabul esnasında bu gibi ürünlerin raf ömürlerinin sisteme girilerek takip edilmesi, bu süreci daha verimli hale getirecektir. Ayrıca işletmede bir sayım yönetmeliğinin bulunmaması ve depo sorumlularınca

yapılacak stok kontrol ve takibi önemli riskler oluşturabilecektir. Bu anlamda işletmenin en önemli varlıklarından oluşan stokların sayımının bağımsız kişiler tarafından yapılması daha uygun olacaktır. Bununla birlikte sayıma yönelik bir süreç yapılandırılarak bu sürecin yazılı hale getirilmesi ve prosedür şeklinde yayınlanması gerekir (Arabacı, vd., 2019: 456). Ayrıca stok sayımları konusunda diğer önlemler ise şunlardır (www.kgk.gov.tr);

- (i). Fiziki stok sayımı esnasında veya daha sonra özel dikkat gerektiren alanların ya da kalemlerin belirlenmesi ve stok kayıtların incelenmesi,
- (ii). Stok sayımlarının önceden haber verilmeksizin tüm alanlarda aynı tarihte yapılması,
- (iii). Stok sayım tarihi ile raporlama dönemi sonu itibariyle rakamların manipüle edilmesi riskini azaltmak için stok sayımlarının raporlama dönemi sonunda ya da yakın bir tarihte yapılması,
- (iv). Stok sayımlarının yapılması sırasında ek prosedürlerin uygulanması; örneğin, ambalajlı ürünlerin içeriklerinin, dizilimlerinin veya etiketlenme şekillerinin, parfüm ya da diğer kimyasal ürünlerin saflık, derece ve yoğunluklarının incelenmesi,
- (v). Cari dönem ve önceki dönem stok miktarlarının stok türü, kategorisi, yeri veya diğer kriterler açısından karşılaştırılması ya da sürekli envanter yöntemi ile takip edilen stok miktarlarının karşılaştırılması,
- (vi). Fiziki stok sayımlarında bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılması. Örneğin, etiket numaralarına göre sıralayarak etiket kontrollerinin test edilmesi veya ürün seri numarasına göre sıralayarak atlama veya tekrarlama testinin yapılması,
- (vii). Stok eksikliklerinin faaliyet yeri ve ürün bazında analiz edilmesi,
- (viii). Önemli stok oranlarının sektör ortalamalarıyla karşılaştırılması,
- (ix). Sürekli envanter yöntemiyle izlenen envanter kayıtlarındaki sorunlarla ilgili destekleyici belgelerin gözden geçirilmesi.

4. Literatür Taraması

Hile ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde literatürde ulusal ve uluslararası birçok farklı çalışmaya rastlanmaktadır. Ancak varlıkların kötüye kullanımı üzerine yapılmış çalışmalar oldukça sınırlıdır. Bu nedenle hem hileleri çeşitli açılardan inceleyen hem de varlıkların kötüye kullanımını ele alan çalışmalardan bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

Iacob ve Lile (2008) çalışmalarında, çalışan hırsızlığı ve hırsızlık olaylarını ele alarak bunların önlenmesi için belli bir bakış açısı sunmayı amaçlamışlardır. Teorik incelemelerden oluşan çalışmada, özellikle küçük işletmelerin bu suçlar için en büyük hedef olduğu, bu suçların çoğunluğunun tespit edilemediği, tespit edilenlerin ise adli mercilere duyurulmadığı ifade edilmiştir. Diğer taraftan çalışan hırsızlığının önlenmesinde en etkili yolun adayın istihdam edilmeden önce kapsamlı bir araştırmaya tabi

tutulması olduğu vurgulanmıştır.

Ulucan Özkul ve Özdemir (2013) tarafından yapılan nitel araştırmada, çalışan hilelerinin önlenmesinde proaktif yöntemlerin önemi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla finansal hizmetler, perakendecilik, motorlu araç üretimi, otomasyon, demir-çelik, çimento ve enerji sektöründe faaliyet gösteren kurumsal işletmelerin insan kaynakları yöneticileriyle derinlemesine mülakatlar yapılmıştır. Çalışma sonucunda, insan kaynakları yöneticilerinin işletmelerde etik kültürü, adil ücretlendirme ve terfi anlayışının oluşumundaki rolleri üzerinde durulmuş, çalışan hilelerinden ve bu hilelerin sonuçlarından sorumlu oldukları vurgulanmıştır. Etik olmayan çalışma ortamlarının hile riskini yükselteceği, çalışanlara hile yapmak için uygun ortam hazırlayacağı ifade edilmiştir.

Yardımcı, Koca, Günay ve Kocamaz (2015) çalışmalarında, toplumsal adaleti ve sosyal istikrarı bozan yolsuzluk kavramına değinmişlerdir. Yolsuzluğun kavramsal çerçevesini çizmek amacıyla önemli yolsuzluk örneklerini incelemişlerdir. Çalışma sonunda, hileli muhasebe teknikleriyle kolay bir şekilde yolsuzluk yapılabileceği vurgulanmış, yolsuzlukların dürüst kişilerin istihdamıyla, işletmelerde etik kuralların oluşturulmasıyla ve etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasıyla önenebileceği ifade edilmiştir.

Purnamasari ve Oktaroza (2015) varlıkların kötüye kullanımına genel bir bakış açısı sunmak ve varlıkların zimmete geçirilmesi üzerindeki davranışları tespit edebilmek için Endonezya devlet teşebbüslerindeki 130 çalışana anket uygulamışlardır. 5'li likert ölçeği kullanılan anketten elde edilen verilerin analiz edilmesi sonucunda; baskı, fırsat, haklı gösterme ve kabiliyetin varlıkların kötüye kullanılması üzerinde önemli etkilerinin olduğu belirlenmiştir.

Doğan ve Nazlı (2015) çalışmalarında, muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeyi amaçlamışlardır. Anket yöntemiyle yapılan çalışmada, Mersin Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı faaliyet gösteren işletmelerde çalışan 42 yöneticiden veri toplanmıştır. Çalışma hipotezleri t- testi (Independent-Samples T Test) ve tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizleriyle test edilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve meslekte çalışma süresi açısından herhangi bir anlamlı farklılığın olmadığı, hata ve hilelerin tespitinde ve önlenmesinde yöneticilere önemli görevler düştüğü belirlenmiştir.

Karabayır (2016) tarafından yapılan çalışma, bağımsız denetçilerin hata ve hilelere karşı üstlendikleri sorumlulukları tespit etmeye yöneliktir. Bu kapsamda, Ağrı, Ardahan, Erzurum, Iğdır ve Kars illerinde faaliyette bulunan 84 bağımsız denetçiye anket uygulanmıştır. Çalışma verilerine uygulanan faktör ve farklılık analizleri ile değişkenler arasındaki ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda, muhasebe yapılan hata ve hilelerden

bağımsız denetçilerin kendilerini kısmen sorumlu buldukları, sorumlulukların yöneticiler, çalışanlar ve denetçiler gibi çeşitli gruplara paylaştırılması gerektiği yargısına ulaşmışlardır.

Aslanzade (2017) çalışmasında, işletmelerde hile yapan çalışanların yaş, cinsiyet ve medeni durum gibi demografik özelliklerini incelemiş bu doğrultuda çalışan hilelerini sınıflandırmaya çalışmıştır. İşletmelerde yaşanan hilelerin her geçen gün arttığı ifade edilen çalışmada, hilelerle meydana gelen yüksek maddi kayıplara dikkat çekilerek hile eyleminin gerçekleşmeden önlenmesinin işletmeler açısından önemine vurgu yapılmıştır. Hilelerle mücadelede ise yönetim, çalışan ve ilgili diğer paydaşlarla birlikte hareket edilmesinin etkili olacağı önerilmiştir.

Doğan ve Kayakıran (2017) işletmelerde hile denetiminin önemine değindikleri çalışmalarında, hile ve hile ile ilgili kavramları incelemişler, hilelerin ortaya çıkarılması ve denetimi üzerinde durmuşlardır. Çalışmanın sonucunda işletme yönetimi, çalışanlar ve denetçilerin hilelerin önlenmesinde önemli sorumlulukları bulunduğu vurgulanmıştır.

Karahan ve İğde (2017) çalışmalarında, iç kontrolün muhasebe hata ve hileleri üzerine etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. Bu bağlamda, Gaziantep ilinde ticaret, üretim ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren 44 işletmeye anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerle yorumlanmıştır. Çalışma sonucunda, muhasebe temel ilkelerine uygun oluşturulacak bir iç kontrol sisteminin küçük işletmelerde de gerekli olduğu önerilmiş, bu yolla işletmelerin hata ve hilelere maruz kalmadan hedeflerine ulaşabilecekleri ifade edilmiştir.

Mitchell, Baer, Ambrose ve Palmer (2018) çalışmalarında, işletmelerin çalışanlarının performanslarını yükseltebilmek adına yaptıkları uygulamaların çalışanlar üzerinde olumsuzluk yarattığı ve bunun sonucunda çalışanların hilelere yöneldiklerini ileri sürmüşlerdir. Araştırmacılar bu teorilerini test edebilmek için çoklu çalışma yaklaşımını kullanmışlardır. Çalışma sonucunda, çalışanlar üzerindeki performans baskısının kişisel çıkar güdülerini ve kendilerini koruma ihtiyaçlarını yükselttiği bunun üzerine hile davranışına motive oldukları ifade edilmiştir. Bir başka söylemle çalışmada baskıdan kaynaklı oluşan öfkenin ve kendine hizmet bilisinin hile davranışına aracılık ettiği tespit edilmiştir.

Aydın ve Ala (2018) tarafından yapılan çalışmada, işletmelerde meydana gelen çek hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesi ele alınmıştır. Bu bağlamda önce bilimsel çalışmalarda öne çıkan kavramlara değinilmiş, daha sonra olası tüm hile yöntemleriyle birlikte çek ve kredi kartlarıyla gerçekleşen muhasebe hileleri teorik açıdan incelenmiştir. Çalışma sonunda, işletmelerde hile risk haritalarının çıkarılmasının ve hilelerin etki ve olasılıklarının değerlendirilmesinin yanında sürpriz denetimler, satıcıların kontrolü ve banka mutabakatları gibi geleneksel

yöntemlerin de hilelerden korunmada kullanılan etkili yöntemler olduğu ifade edilmiştir.

Gökçen ve Tipi (2019) çalışmalarında, hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkisini ortaya koymayı amaçlamışlardır. Anket yöntemi uygulanan çalışmanın ana kümesini BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren 179 işletme oluşturmaktadır. 30 anket sorusu ile elde edilen veriler tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerden frekans analizi ile değerlendirilmiştir. Çalışma sonucuna göre etkin bir iç kontrol sisteminin hilelerin önlenmesinde önemli rol oynayacağı vurgulanmıştır.

Koomson, Owusu, Bekoe ve Oquaye (2020) çalışmalarında, işletmelerde varlıkların zimmete geçirilmesinin yaygınlığını belirlemeyi ve çalışanları hile yapmaya yönelten baskın faktörleri tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu bağlamda anket yoluyla çeşitli kuruluşlarda çalışan 883 kişiden veri sağlamışlardır. Veri analizinde kısmi en küçük kareler tabanlı yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre çalışan bireylerin baskı ve rasyonelleştirme yetenekleri ölçüsünde varlıkları kötüye kullandıkları tespit edilmiştir. Ayrıca, varlıkların kötüye kullanım derecesinin genellikle işyerinde uygulanan iç kontrol sisteminin gücüne bağlı olduğu vurgulanmıştır. Daha açık belirtilecek olursa, işyerindeki iç kontrol sistemi güçlüyse çalışanın varlıkları kötüye kullanma derecesinin azalmakta olduğu, zayıf ise artmakta olduğu ifade edilmiştir.

Özçelik ve Kurt (2021) Türkiye’de faaliyette bulunan bankalardaki örnek olayları vaka analizi yöntemiyle ele almışlardır. Çalışmada, varlıkların kötüye kullanımı ve finansal tablo hilelerine özgü göstergeleri gruplandırmaya çalışmışlardır. Bu amaçla hile göstergeleri, hile öncesi ve hile sonrası olmak üzere iki temel gruba ayrılmıştır. Hile öncesi göstergeler baskı, fırsat ve haklı gösterme olarak hile sonrası göstergeler ise gizleme, çatışma ve değişim olarak belirlenmiştir. Çalışma sonucunda hile öncesi ve sonrasında uyarı işareti olarak on bir yeni hile göstergesi tespit edilmiştir.

5. Örnek Vakalar

Çalışmanın bu bölümünde varlıkların kötüye kullanımı kapsamında stokların çalınmasına ilişkin iki örnek vakaya yer verilmiştir. Bu bağlamda önce söz konusu vaka anlatılmış ardından vaka hakkında değerlendirmelerde bulunulmuştur.

5.1. Örnek Vaka I ve Değerlendirme

ABC Anonim Şirketi ulusal ölçekte temel gıda ve tüketim malzemeleri üzerine perakende mağazacılık faaliyetlerinde bulunan ve Türkiye’de bazı şehirlerde birden çok mağazası olan bir şirkettir. Şirketin mağazalarının fazla olduğu şehirlerde depoları da bulunmakta olup bu depolara aynı şehirdeki toptancı işletmelerden düzenli aralıklarla gıda ve tüketim malzemeleri tedarik edilmektedir. Malların sevki depolardan mağazalara istek fişleri doğrultusunda yapılmaktadır. Tarihi geçen ürünler tedarikçi işletmelere haftanın belirli günlerinde iade edilmektedir. ABC A.Ş.’nin

depolarının birinde mal kabul sorumlusu olarak çalışan Bay X, tedarikçi firmalardan olan DFE'nin ürünlerini iade ederken tarihi geçmiş ürünlerin arasına satılabilir ürünler koymak suretiyle işyerinden çıkardığı ve şirketi zarara uğrattığı 05 Ocak 2019 tarihinde kapıdaki arama neticesinde tespit edilmiştir. Depo girişinde güvenlik görevlilerinin iade ürünleri teslim alan aracı aramaları sonucu bulunan ürünler, kolluk kuvvetlerinin olay yerine çağrılması ile araçtan indirilmiş, tutulan bir tutanak ile ürünlerin türleri ve miktarları kayıt altına alınmıştır.

Tedarikçi DFE firmasının aracının şoförü ise olaydan haberi olmadığını, Bay X'in verdiği kolileri söylenen adrese bırakacağını ifade etmiştir. Şirketin suç duyurusu yapmasıyla birlikte olay mahkemeye intikal etmiştir. Söz konusu şirket şikâyetinde Bay X hakkında birçok ihbar geldiğini ve bir süredir takip altında olduğunu, bu eylemi birçok kez gerçekleştirdiğini ve şirkete büyük zarara yol açtığını bildirmiştir.

Bir işletmenin stokları veya duran varlıkları bir çalışan tarafından çalındığında ortaya çıkan sonuç, stok veya duran varlık eksikliği olacaktır. Diğer bir ifadeyle varlık fiilen işletmeden çıkmış, ancak stok kayıtlarında görülecektir. Sayım sonucunda eksiklik çıkması önemli dolandırıcılık belirtilerinden birisidir. Stok ve duran varlıkları takip etmenin yolu fiili envanter ile kaydi envanterin karşılaştırılmasıdır (Arabacı vd., 2019: 447). Bunun için öncelikle işletmenin faaliyete başladığı 2012 yılından itibaren depo sayım sonuçlarının incelenmesi gerekecektir. Bunun yanında yine Bay X ile ilgili gerek işletme içi gerekse işletme dışı ayrıntılı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bilgilere erişebilmek için gereken bilgi ve belgeler şirket yetkililerden temin edilmiş olup aşağıda listelenmiştir:

- (i). Çalışanın özlük dosyası
- (ii). Kredili alışveriş çizelgeleri
- (iii). İşletme depo sayım çizelgeleri

Tablo 2. ABC A.Ş.'nin Depo Sayım Sonuçları

YILLAR	AYLAR	AYLIK STOK DURUMU			YILLIK KÜMÜLÂTİF STOK DURUMU		
		DEPO CİROSU (TL)	DEPO EKSİĞİ (TL)	ORANI	DEPO CİROSU (TL)	DEPO EKSİĞİ (TL)	ORANI
2012	ARALIK	4.362.623,80	-1.271,54	-0,029%	11.056.726,37	1.226,45	0,011%
	EYLÜL	4.106.826,85	1.434,56	0,035%			
	MAYIS	2.587.275,72	1.063,43	0,041%			
2013	ARALIK	3.890.304,33	-2.188,23	-0,056%	14.615.352,44	-9.802,81	-0,067%
	EYLÜL	4.079.227,24	-2.393,61	-0,059%			
	TEMMUZ	3.650.211,21	-1.895,03	-0,052%			
2014	MART	2.995.609,66	-3.325,94	-0,111%	21.109.425,19	-24.839,40	-0,118%
	ARALIK	8.427.243,18	-26.072,61	-0,309%			
	AĞUSTOS	8.398.831,00	5.752,86	0,068%			
2015	MART	4.283.351,01	-4.519,65	-0,106%	26.907.242,13	-12.979,45	-0,048%
	ARALIK	6.348.269,99	2.231,24	0,035%			
	EKİM	14.833.796,33	-9.927,71	-0,067%			
	NİSAN	5.725.175,81	-5.282,98	-0,092%			

Yukarıda verilen bilgi ve belgelerden anlaşıldığı üzere, Bay X'in ABC A.Ş.'de işe başlama tarihi; 05 Mayıs 2012'dir. İşe girdiği tarihten itibaren depo sorumlusu olarak çalışmaktadır. Dolayısıyla bu görev itibarıyla daha önceden tecrübesi olduğu anlaşılmaktadır. İşe girerken verdiği özgeçmiş incelendiğinde daha önce birkaç firmada yine aynı görevlerde bulunduğu tespit edilmiştir. Bu firmalardan birisi de ABC A.Ş.'nin tedarikçi toptancılarından olan DFE firmasıdır. İade ürünleri teslim alan firmada daha önce çalışmış olması oradaki çalışanlarla tanışıklığı olduğu sonucunu doğurmaktadır.

Öte yandan ABC A.Ş.'nin çalışanlarına maaşlarından kesilmek üzere her ay mağazalarında aylık temel ihtiyaçlarını karşılayabilecek tutarda kredili alışveriş yapabileme imkânı sunduğu belirlenmiştir. Bay X'de bu imkândan faydalanmıştır. Bay X'in kredili alışverişlerinin işlendiği cetvel incelendiğinde, işe başladığı 2012 yılından itibaren her ay 300 ila 500 TL arasında düzenli şekilde artarak devam eden kredili alışveriş yaptığı ve 2017 yılı Mart ayı itibarıyla kredili alışveriş yapmayı bıraktığı anlaşılmaktadır.

Stok durumunu gösteren belge ve kayıtların incelenmesi sonucunda ise, işletmede belirli periyotlarla yapılan depo sayım sonuçlarının, Bay X tarafından gerçekleştirildiği iddia edilen eyleme rast gelen dönemle karşılaştırılması yoluyla işletmenin zararı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla işletmeden sağlanan depo sayım belgeleri üzerinden yapılan inceleme ve tespitler aşağıda verilmiştir.

ABC A.Ş., 23 Mayıs 2012 tarihinden itibaren perakende sektöründe faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu tarihten itibaren depolarında bulunan ürünlerin sayımını yılda 3 veya 4 kez gerçekleştirmektedir. Şirketin 2012 ve 2018 yıllarını kapsayan dönemlerde gerçekleştirdiği depo sayım sonuçları Tablo 2'de sunulmuştur.

2016	ARALIK	4.375.882,38	-6.159,07	-0,141%	33.899.610,57	-28.192,86	-0,083%
	KASIM	15.799.028,59	-20.024,75	-0,127%			
	HAZİRAN	8.129.868,48	2.186,45	0,027%			
	NİSAN	5.594.831,12	-4.195,49	-0,075%			
2017	ARALIK	10.377.712,65	-9.964,52	-0,096%	37.271.303,19	-27.570,21	-0,074%
	EYLÜL	18.897.587,64	-11.524,38	-0,061%			
	NİSAN	7.996.002,90	-6.081,31	-0,076%			
2018	ARALIK	7.053.841,60	-17.331,73	-0,246%	40.965.741,10	-63.084,29	-0,154%
	EKİM	24.083.869,28	-40.725,89	-0,169%			
	NİSAN	9.828.030,22	-4.959,68	-0,050%			

Tablo 2'den anlaşılacağı üzere, ABC A.Ş.'nin yıllık depo cirosu 2012'den itibaren artarak devam etmiş, 2018 yılı itibarıyla yaklaşık olarak 41 milyona yaklaşmıştır. Depo cirosunun en yüksek olduğu dönemler Eylül, Ekim ve Kasım aylarına rastlamaktadır. Bununla birlikte 2012 yılında depo sayım sonuçları, yıllık ortalama 1.226,45 TL fazla vermişken, diğer yıllar eksik vermeye başlamıştır. Cironun en yüksek olduğu 2018 döneminde depo eksikliği binde 15'i geçerek -63.084,29 TL'ye yükselmiştir. Bu tutarın -40.725,29 TL'si oran olarak belirtildiğinde ise yaklaşık binde 17'si 2018 yılının Ekim ayında, -7.331,73 TL'si oran ile yaklaşık binde 25'i iki ay sonra Aralık ayında gerçekleştirilen sayımda ortaya çıkmıştır.

ABC A.Ş.'de 2012 yılı ve 2015 yılı hariç, diğer yıllarda yapılan depo sayımlarında ortaya çıkan depo eksikliği kabul edilebilir sınırların oldukça üzerindedir. Kaldı ki kabul edilebilir sınırlar işletmeden işletmeye değişimle birlikte binde 5'e kadar çıkabilmektedir. 2018 yılı Ekim ayında yapılan sayımda 40.725,29 TL, iki ay sonra Aralık ayında yapılan sayımda 17.331,73 TL olmak üzere 2018 yılı toplamda 63.084,29 TL depo eksikliği yani zararı meydana gelmiştir. Özetle ABC A.Ş. faaliyete başladığı yıl hariç, diğer yıllarda katlanarak büyüyen depo eksikliği için gerekli hiçbir adımı atmamış, nedenlerini araştırmamıştır.

İşletmelerde stok sayımlarında ortaya çıkan eksiklik veya fazlalığın nedenleri hatalardan veya kasıtlı yapılan eylemlerden kaynaklanabilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Maç, 2022, s.4);

- (i). Sayım ve ölçüm işlemlerinin yanlış yapılması,
- (ii). Kayıtlara yanlış ürün/adet girişleri, koli/adet tanımlarında yapılan yanlışlıklar (kod hatası),
- (iii). Eksik belgeler, belge sevk tarihleri ve işlem tarihlerinin doğru girilmemesi,
- (iv). Mağazalar ve depolar arası sevkiyatlarda karşılıklı kontrol yapılmaması, adet anlaşmazlıkları,
- (v). Şirket içi kullanımların kayda alınmaması,
- (vi). Bozuk/kırılan veya iade ürünlerin kayıtlara girilmemesi,
- (vii). Çalınması,
- (viii). Malın teslim alınmış gibi gösterilmesi ama alınmaması.

Sonuç olarak örnek vaka değerlendirildiğinde, işletmede iç

kontrolün zayıf olduğu, görevler ayrılığı ilkesine riayet edilmediği, depo sayımlarının düzenli olarak yapılmasına rağmen oluşan depo eksikliğinin yeterince araştırılmadığı ve ayrıca işe alım sürecinde çalışan hakkında ayrıntılı bir özgeçmiş değerlendirilmesinde bulunmadığı anlaşılmaktadır.

5.2. Örnek Vaka II ve Değerlendirme

XYZ firması bir üretim işletmesidir. Üretimin çoğunluğu tarım ürünü olan temel bir hammaddeye dayalı olarak gerçekleşmektedir. Bu temel hammaddenin yanına az miktarda birkaç ilave hammadde eklenerek çeşitli ürünler üretilmekte ve üretilen ürünler ulusal ve uluslararası pazarlarda satılmaktadır. Kısaca XYZ üretim işletmesi Türkiye'de büyük ölçekli işletmeler arasında yer almaktadır.

İşletmeye gelen hammaddeler soğuk hava depolarında muhafaza edilerek üretim kapasitesi doğrultusunda üretime verilmekte ve günlük yaklaşık 2,5 ton temel hammadde işlenmektedir. İşletmede güvenlik önlemi olarak tüm giriş çıkışlar, üretim alanları ve meydanlar 24 saat kamera ile izlenmektedir.

Rutin bir iş günü olan 12 Mart 2018 tarihinde bir çalışanın ihbarı üzerine işletmenin çöp kamyonu çıkış kapısında durdurulmuş yapılan arama sonucunda çöplerin arasına gizlenmiş olarak 400 kg temel hammadde tespit edilmiştir. Kolluk kuvvetlerine aksettirilen olayda zanlılar suçlarını itiraf etmiş ve eylemi nasıl ve kimlerle gerçekleştirdiklerini ayrıntılarıyla anlatmışlardır. Buna göre, üretime hammadde sevkini gerçekleştirmekle görevli bir grup çalışan, her gün üretime sevk esnasında belirli oranda işlenebilir hammaddeyi ayırarak çöpe atıyormuş gibi çöp deposuna açılan kapıdan atmaktadır. Çöp deposu haftada bir gün işletmenin çöp kamyonu ile taşınmaktadır. Yine aynı grupta olan birkaç çalışanda çöp deposunda biriken hammaddeleri çöp kamyonu ile rahatça dışarıya çıkarmakta ve piyasada satmaktadır. İşletmede eylemin yaklaşık 10 çalışan tarafından gerçekleştirildiği, çalıntı malların ise piyasada iki farklı tüccar tarafından satın alındıkları faillerin ifadelerinden anlaşılmıştır.

XYZ işletmesinde yapılan incelemelerde bahsi geçen dönemlerde çalışan hammaddeler normal fire kabul

edildiğinden dolayı dikkatten kaçmıştır. Faillerin ifadelerinden anlaşılacağı üzere hammaddeler belli bir oran üzerinden alınmıştır. Başka bir söylemle 2,5 ton işlenecek hammaddeden 150 kg gibi bir miktar düzenli olarak çalınmıştır. Bu nedenle yapılan eylemin bilinçli ve otokontrollü bir şekilde yapıldığı anlaşılmaktadır. İşletme tarafından tutulan üretim fişlerinde çalınan bu hammaddeler fire olarak değerlendirildiği için firenin geçmiş dönem itibarıyla ayrı ayrı tespiti mümkün olmayacağından farkların bulunup çalınan hammadde miktarı hesaplanması mümkün olmayacaktır. Ancak sanıkların ifadeleri ve kamera görüntüleri doğrultusunda belirli ortalamalar üzerinden hesaplanabilecektir.

İşletmenin kamera kayıtları incelendiğinde yaklaşık olarak 20.000 kg hammadde çalındığı ve bu hammaddeler için yapılan değer tespitinin ise 550.000 TL olduğu görülmektedir. Son eylemde el konulan hammadde miktarı olan 400 kg, diğer ifadeyle tutar olarak 11.000 TL olduğu ve bu tutar 550.000 TL'den düşüldüğünde işletme zararının 539.000 TL civarında olduğu tahmin edilmektedir.

Faillerin ifadelerinden yola çıkılarak işletmenin yaklaşık olarak zararının hesaplanması da mümkündür. Eylemi gerçekleştiren sanıklardan olan Bay V ifadesinde haftalık çöp deposundan yaklaşık olarak 400 kg hammadde çıkardıklarını belirtmiştir. Son eylemde el konulan hammadde miktarı da bu miktara denk geldiğinden hesaplamalar için temel oluşturabilecek miktar olarak kabul edilebilir. Buna göre bir yıl için oluşabilecek zarar: $(400 \times 52 \times 27,50) - 11.000 = 561.000$ TL olarak hesaplanabilir.

Örnek vaka değerlendirildiğinde, işletmede üretimde hammadde işlenmesi neticesinde ortaya çıkan firenin gerçekçi olarak belirlenmediği, çalışanların yeterince izlenmediği, çalışanların iş rotasyonuna tabi tutulmadıkları anlaşılmaktadır.

6. Sonuç

Çalışmada varlıkların kötüye kullanımı kapsamında stokların çalınması konusu iki örnek vaka üzerinden ele alınmıştır. İncelenen vakalar değerlendirildiğinde, ilk vakadaki işletmede iç kontrolün zayıf olduğu, görevler ayrılığı ilkesine riayet edilmediği, depo sayımlarının düzenli yapıldığı ancak depo eksikliğinin nedenlerinin yeterince araştırılmadığı ve işe alım sürecinde çalışan hakkında detaylı bir özgeçmiş değerlendirmesi yapılmadığı anlaşılmaktadır. Diğer vakadaki işletmede ise üretim sürecinde firenin gerçekçi olarak belirlenmediği, çalışanların yeterince izlenmediği ve iş rotasyonuna tabi tutulmadıkları tespit edilmiştir. Bu bağlamda işletmelerde stok hırsızlığı da dâhil olmak üzere varlıkların kötüye kullanımına yol açan eylemlerin önlenmesi veya asgari düzeye indirilebilmesi için alınabilecek bazı tedbirlerden aşağıda kısaca bahsedilmiştir.

Literatürde daha önce yapılmış olan çalışmalardan Kula vd. (2006), İacob ve Lile (2008), Yardımcı vd. (2015), Aydın ve Ala (2018) ile Gökçen ve Tipi (2019) çalışmaları referans alınarak ve çalışmada ele alınan vakalardan hareketle

varlıkların kötüye kullanımının önüne geçebilmek adına işletmeler tarafından atılabilecek adımlar şöyle sıralanabilir. Bu anlamda ilk ve en önemli adım, işletmede istihdam edilecek doğru adayın seçilmesidir. Bu ise adayların kapsamlı bir araştırmaya tabi tutulması ile mümkündür. Bununla birlikte işletmede varlıkların kötüye kullanımına yol açabilecek risklerin belirlenmesi ve bu riskleri ortadan kaldıracak politikaların geliştirilmesi diğer bir önemli adımdır. Yine işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve yeterli denetimlerin sağlanması bu hilelerin önlenmesinde etkili olabilecektir. Öte yandan hileler genellikle hile ipuçları, iç denetim ve yönetim birimlerinin incelenmeleri sonucunda tespit edilebilmektedir. Bununla birlikte hileler üst yönetim tarafından gerçekleştirildiğinde iç kontrol hileleri tespit etmekte yetersiz kalabilmektedir. Çünkü yönetimde yer alan kişiler kontrolleri geçersiz kılacak prosedürleri uygulayamaya koyabilirler. Bu nedenle bağımsız dış denetim bu konuda daha etkili olabilmektedir. Ayrıca çalışmada örnek vakalardan anlaşıldığı üzere gerçekleşen eylemler diğer çalışanlardan gelen ihbarlar sayesinde tespit edilmiştir. Başka bir anlatımla ihbarlar bu eylemlerin devam etmesinin önüne geçerek her iki işletmenin de zararının katlanarak büyümesini engellemiştir. Literatürde bilgi uçurma olarak bilinen ihbar, mevcut veya eski çalışanlar tarafından yapılan yasa dışı, ahlak dışı ya da meşru olmayan davranışların ifşa edilmesidir. Dolayısıyla işletmelerde ihbar hatlarının kurulması bu eylemlerin açığa çıkarılmasında yararlı olabilmektedir. Bu doğrultuda Nuswantara (2023) tarafından yapılan bir çalışmada ihbarlar ile etik iklim arasındaki ilişkiye vurgu yapılmaktadır. Söz konusu çalışmada, etik ikliminin oluşturulduğu işletmelerde çalışanların hileleri bildirme niyetleri üzerinde önemli etkisinin olduğu ifade edilmektedir. Bu anlamda işletmelerde etik iklim ve etik kurulların oluşturulması hem ihbar sisteminin işleyişi hem de bu hilelerle mücadele konusunda önemli rol oynayabilecektir.

Sonuç olarak bu çalışmada varlıkların kötüye kullanımı kapsamında stokların çalınması konusuna ilişkin sadece iki vaka ele alınmış ve bu vakalardaki eylemlere yol açan fırsatlar ve önleyici tedbirler üzerinde durulmuştur. Bu konuda ileride yapılacak diğer çalışmalarda farklı yöntemleri içeren vakalardan hareketle varlıkların kötüye kullanımına yol açan başka fırsatlar tespit edilebilecek ve bu fırsatlara ilişkin önleyici tedbirler geliştirilebilecektir.

Kaynakça

- ACFE. (2016). Report To The Nations on Occupational Fraud And Abuse, 2016 Global Fraud Study, USA: Association of Certified Fraud Examiners, İnc.1-92. (Erişim: 14.09.2022), https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/resources/2016-report-to-the-nations.pdf
- ACFE. (2020). Report To The Nations 2020 Global Fraud Study On Occupational Fraud And Abuse. USA: Association of Certified Fraud Examiners, İnc.1-87.

- (Erişim: 17.10.2022), <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>
- Arabacı, S., Akdemir, Ç., Doğan, S. & Mengi, B.T. (2019). Stok Yönetiminde ERP'nin Hileyi Önlemeye Yönelik Kullanılması ve Bir Uygulama, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (3), 444-458.
- Aslanzade, Ş. (2017). Çalışan Hileleri, *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, (36), 61-75.
- Aydın, H. & Ala, T. (2018). İşletmelerde Yapılan Çek Hileleri: Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (ERZSOSDE)*, XI-I, 85-96.
- Bozkurt, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği Hile-Çalışan Hileleri, *İstanbul: Alfa Yayınları*.
- Çatıkkaş, Ö. (2011). İşletmelerde Mali Tablo Hileleri, *Denetim Dergisi*, (8), 18-30.
- Doğan, S. & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi, *Maliye Finans Yazıları*, (108), 167-188.
- Doğan, Z. & Nazlı, E. (2015). Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (4), 195-212.
- Gökçen, G. & Tipi, O. (2019). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 41 (1), 145-169.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. & Kılıç, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20), 169-189.
- Feldman & Feldman (2021). Misuse of Company Assets. (Erişim: 25.01.2022), <https://feldman.law/news/misuse-of-company-assets/amp/>
- UCSF(n.d). Guard Against Theft. (Erişim: 01.02.2022), <https://fraudprevention.ucsf.edu/misuse-assets>
- ActionFraud(n.d) Asset misappropriation fraud (Erişim: 06.08.2022), <https://www.actionfraud.police.uk/a-z-of-fraud/asset-misappropriation-fraud>
- Eisneramper(2018). Occupational Fraud Series, Part 2 of 3: Corruption Schemes, What is it. (Erişim: 03.01.2023), <https://www.eisneramper.com/knowledge-center/blogs/digital-blog/corruption-schemes-rt-blog-1118/>
- IFAC(2010). (Erişim: 12.11.2022), <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>
- Iacob, M.I. & Lile, R. (2008). *Small Business and Protecting Inventory from Theft, Fascicle of Management and Technological Engineering*, VII (XVIII), 2305-2309.
- Karabayır, M. E. (2016). Muhasebe Hileleri Yoluyla Yapılan Yolsuzluklarda Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Araştırılması: Kuzeydoğu Anadolu Bölgesi Uygulaması, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, KAÜİİBFD, 7 (14), 597-625.
- Karahan, M. & İğde, M. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde İç Kontrolün Rolü, *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, İktisat Özel Sayısı, 7 (7), 143-158.
- Kayıkçıoğlu, S & Teker, S (2019). İç Denetimde Hile Tespiti: Örnek Olay Çalışması, *5th Global Business Research Congress-GBRC*, (9), 54-57.
- Kula, V., Kaynar, B. & Keskin, M (2006) Varlıkların Kötüye Kullanımı Sonucu Doğan Risk Faktörlerinin Bağımsız Denetçilerce Değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4, 117-128.
- KGK. (2018). Bağımsız denetim standardı 240, *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20240.pdf Erişim Tarihi: 17.02.2023
- Koomson, T.A.A., Owusu, G.M.Y., Bekoe, R.A. & Oquaye, M. (2020). Determinants of Asset Misappropriation at the Workplace: the moderating Role of Perceived Strength of Internal Controls, *Journal of Financial Crime*, 27 (4), 1191-1211.
- Maç, M. (2022). Stok Sayım Noksanlıkları ve Fazlalıkları, *Duyuru No: 113, BDO Yayıncılık*.
- Nuswantara, D. A. (2023). Reframing Whistleblowing Intention: An Analysis of Individual and Situational Factors, *Journal of Financial Crime*, 30 (1), 226-284.
- Omar, M. & Nawawi, A. (2016). The Causes, Impact and Prevention of Employee Fraud A Case Study of An Automotive Company, *Journal of Financial Crime*, 23 (4), 1012-1027.
- Özçelik, M. & Kurt, G. (2021). Varlıkların Kötüye Kullanımı ve Finansal Raporlamada Hile Göstergeleri: Örnek Olay Analizi, *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1 (1), 1-21.
- Purnamasari, P. & Oktaroza, M. L. (2015). Influence of Employee Fraud on Asset Misappropriation Analysed by Fraud Diamond Dimension, *Proceedings of the International Conference on Accounting Studies (ICAS)*, 257-264.
- Robertson, J. C. (2000). *Fraud Examination for Managers and Auditors*. Austin, TX: Viesca Books.
- Ulucan Özkul, F. & Özdemir, Z. (2013). Çalışan Hilelerinin

Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma, Öneri Dergisi, 10 (40), 75-89.

Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y. & Kocamaz, H. (2015). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4 (2), 171-188.

Yıldız, E. & Derya Başkan, T. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (62), 1-18.

Extended Summary

Purpose

Misappropriation of assets is one of the most common types of fraud in businesses and these actions are mostly committed by employees. If such frauds are not combated, these actions may become systematized and become widespread throughout the enterprise and create a culture in this direction. In this context, the study aims to draw attention to the misuse of assets, especially the theft of stocks through case studies and to identify the opportunities and preventive measures that lead to these actions. Both the uniqueness of the cases examined in the study and the limited number of previous studies on this subject reveal the importance of the study and suggest that it will contribute to the literature.

Literature Review

It is known that the frauds occurring in businesses are carried out with quite different methods, and the place and position of the cheaters in the businesses are determinant in these differences. In other words, it can be said that the position of the cheater in the business is effective in increasing the damage caused by the fraud in the business. In his study, Aslanzade (2017) emphasized the importance of preventing fraud before it occurs by drawing attention to the high financial losses caused by fraud. He suggested that acting together with management, employees and other relevant stakeholders will be effective in combating fraud. Koomson et al. (2020) emphasized in their study that the degree of asset misappropriation generally depends on the strength of the internal control system implemented in the workplace. More specifically, it is stated that if the internal control system in the workplace is strong, the degree of employee misappropriation of assets decreases, while if it is weak, it increases.

Methodology

In this study, two incidents related to the theft of stocks are discussed in order to draw attention to the misuse of assets. Case studies consist of stories based on fictional or real events that contain specific messages. Since it is a process that develops comprehension and problem solving skills by examining the events, case study was preferred as a method in this study. In this context, firstly, the concept of fraud, business frauds and literature review are given in the study, and then the opportunities and preventive measures that lead to misuse of assets are mentioned through case studies. In the study, cases that actually happened and were referred to judicial institutions were discussed. Therefore, in order to respect confidentiality, the names of individuals and businesses have been changed and the events have been quoted verbatim. Ethics committee permission is not required because it is a case study and secondary data were used.

Findings

When the cases discussed in the study are evaluated, it is

understood that the internal control is weak in the enterprise in the first case, the principle of segregation of duties is not respected, the lack of warehouses is not adequately investigated although warehouse counts are carried out regularly, and a detailed curriculum vitae assessment is not made about the employee during the recruitment process. In the enterprise in the second case, it is understood that the waste arising from the processing of raw materials in production is not determined realistically, employees are not sufficiently monitored and employees are not subjected to job rotation.