



Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer İşletmesi Üzerinde İnceleme*

Meral EROL FİDAN**

Enes Şamil MUMCU***

Öz

Küreselleşme, artan rekabet, teknolojiadaki hızlı değişim ve yaşanan ekonomik krizler tüm ülkelerde işletmelerde hile riskini artıran en temel unsurlardır. Hilenin önlenmesi ve ortaya çıkartılmasına yardımcı olan hile riski değerlendirmesi, işletmenin hile risklerini tanımlayan, analiz eden ve bu risklere yönelik işletmede var olan kontrolleri değerlendiren bir süreçtir. Çalışmanın temel amacı maden işletmelerinde hile riski taşıyan unsurların değerlendirilerek, madencilik sektöründe karşılaşılabilecek hile risklerinin örnek bir mermer işletmesi üzerinde değerlendirilmesidir. Maden işletmelerinde hile riski taşıyan noktaların belirlenerek ileride doğabilecek kötü sonuçların önlenmesi amacı ile bir mermer işletmesinin yetkili personelleri ile mülakat uygulanarak maden işletmeleri hile riski açısından değerlendirilmiştir. Araştırma konusu mermer işletmesi yetkili personelleri ile gerçekleştirilen mülakatlar sonucunda işletmenin iç kontrol sistemine gereken önemin verilmediği, işletme çalışanlarının görev dağılımlarının yapılmadığı, işe alım ve terfilerde net kuralların uygulanmadığı, üretim departmanı, pazarlama ve satış departmanları ile üst yönetim arasında iletişim kopukluğu olduğu ve ayrıca muhasebe departmanında etkin bir raporlama sisteminin kurulmadığı, muhasebe bilgi sisteminin güvenilir olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Madencilik Sektörü, Mermer İşletmeleri, Hile Riski, İç Kontrol.

Makale Türü: Araştırma Makalesi

Internal Control and Fraud Risks in Mining Companies: A Study on a Marble Enterprise

Abstract

Globalization, increasing competition, rapid change in technology and economic crises are the main factors that increase the risk of fraud in businesses in all countries. Fraud risk assessment, which helps to prevent and reveal fraud, is a process that identifies, analyzes, and assesses existing controls within the entity for fraud risks. The main purpose of this study is to evaluate the fraud risks that may be encountered in the mining sector by evaluating the elements that are at risk of fraud in the mining sector on an example marble firm. In order to prevent the possible adverse consequences in the future by identifying the points that are at risk of fraud in mining operations, the interviews were conducted with the authorized personnel of a marble enterprise and the mining operations were evaluated in terms of the risk of fraud. As a result of the interviews conducted with the authorized personnel of the mining enterprise, the internal control system of the enterprise is not given the necessary importance, the distribution of duties of the employees is not made, the net rules are not applied in recruitment and promotion, there is a lack of communication between the production department, marketing and sales departments and the senior management. Furthermore, it has been determined that an effective reporting system has not been established in the accounting department and that the accounting information system is not reliable.

Keywords: Mining Sector, Marble Enterprises, Fraud Risk, Internal Control.

Article Type: Research Article

* Bu makale Madencilik Sektöründe İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Hile Risklerinin Ölçülmesi başlıklı yüksek lisans tez çalışmasından derlenmiştir.

** Doç. Dr., Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, meral.fidan@bilecik.edu.tr, Orcid ID: 0000-0002-3954-676X

*** Yüksek lisans öğrencisi, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, e.samilmumcu@gmail.com, Orcid ID: 0000-0003-3242-7204.

1. GİRİŞ

Dünya'da ve Türkiye'de yaşanan birçok ekonomik kriz sonrasında işletmelerde hile ile ilgili olaylarda önemli artışlar olduğu görülmüştür. Gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede ve ülkemizde de yaşanmış ve yaşanmaya devam eden çeşitli skandallar sonrasında hile kavramının nasıl önlenebileceği konusunda birçok araştırma yapılmıştır. Hilenin doğasında var olan bilinçli ve kasıtlı dolandırma amacı ve aldatma tüm şirket sahip ve yöneticilerini etkileyen önemli bir olgudur.

Maden sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde de diğer işletmelerde olduğu gibi hile olasılığı bulunmaktadır. Olası hilelerin en önemli nedenlerinin başında işletmelerde iç kontrol sisteminin olmayışı ya da yeterli oluşturulmamış olması gelmektedir. İşletmelerde hile yaptıkları belirlenen çalışanların da şirkete daha iyi nasıl katkı sağlarımdan çok, nasıl kendime fayda sağlarımda amacıyla hile yaptıkları birçok çalışmada ortaya konulmuştur. Bu çalışanların yaratmış oldukları hileli işlemlerin ise sadece maddi anlamda meydana gelmediği de görülmektedir. Bu tür vakaları önlemek için belirtilen tedbirler içinde öncelikle şirketlerde iç kontrol sistemi oluşturulması, personele hile eğitimleri verilmesi, iç denetim birimleri oluşturulması ya da dışarıdan sağlanacak bağımsız denetim desteği gelmektedir.

Ülkelerin kalkınmalarında zengin ham madde kaynaklarına sahip olmanın önemi bilinen bir gerçektir. Bugün Dünya'da uygulanan ekonomik sistemlerin tümünde benimsenen ham madde girdisinin üretim unsurları içindeki önemliliğidir. Genel olarak yer altı kaynakları bakımından zengin olan ülkelerin kalkınmalarını büyük oranda tamamlamış ülkeler olduğu bilinmektedir.

Ülkemizde en fazla mermer ocağı Balıkesir ilinde bulunmaktadır. İkinci sırada Afyon ve üçüncü sırada Bilecik illeri gelmektedir. Mermer rezervi ve üretimi yönünden Türkiye Dünya'nın zengin ülkeleri arasında yer almaktadır.

Araştırma yapılmasına izin veren işletmede Sofita Beji mermeri üretilmektedir. Bu mermer farklı bir ışık alımına ve çok özel damarlara sahiptir. İşletme yurt içi satışlarında ülkenin dört bir yanına malzeme tedariki sağlarken, yurtdışındaki satışlarını ise; Singapur, Çin, Japonya, Amerika, Arjantin, İspanya, Yunanistan, Endonezya, İsrail, Ukrayna, Arnavutluk, Hindistan gibi ülkelere ihracat yapmaktadır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

2.1. İşletmelerde İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sistemi, 1988 yılında yayınlanan "Finansal Tabloların Denetiminde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi" standardında; "Ana unsurları kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri olan iç kontrol yapısı; işletmelerin amaçlarına ulaşmasında kabul edilebilir bir güven sağlamak için oluşturulan politikalarıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Denetim komitesinin yayınladığı raporda ise; "işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe tarafından oluşturulan bilgilerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu incelemek, işletme faaliyetlerinin verimliliğini arttırmak, işletme politikalarına bağlılığı teşvik etmek için uygulanan tüm tedbirleri ve stratejileri içerir" şeklinde iç kontrol tanımlanmıştır (Koca, 2010: 19).

Geniş kapsamlı bir konsept olan iç kontrol, bir işletme için riskleri kontrol eden her şeyi içerir. Bir kuruluşun kaynaklarını yönlendiren, izleyen ve ölçen bir araçtır. Hem fiziki (makine ve mülk gibi) hem de maddi olmayan (ticari markalar, itibar veya fikri mülkiyet gibi) hile tespitinde ve önlenmesinde ve kuruluşun kaynaklarını korumada önemli bir rol oynar (Brierly, El-Nafabi ve Gwilliam, 2001).

İyi bir iç kontrol sistemi işletmenin sahip olduğu varlıkların korunmasını sağlar. İyi kurulan bir iç kontrol sistemi işletmenin faaliyetlerinde verimliliğin artırılmasına destek olur. İç kontrol sistemi öncelikle finansal raporların güvenilirliğini sağlamayı hedefler (Dabbağoğlu, 2007: 160-161). İç kontrol sisteminin hiç olmadığı ve veya iyi kurulmadığı durumlar, işletme varlıklarının kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, işletme ile ilgili her türlü usulsüzlüklere ve işletmenin kârında ve verimliliğinde azalışlara sebebiyet vereceği bilinmektedir (Aksoy, 2005: 139-140).

İşletme sahip veya yöneticileri etkili bir iç kontrol sistemi kurmak istiyorlarsa önce işletmenin her alandaki risklerini tespit etmelidirler. Bunlar muhasebe ile ilgili riskler olabileceği gibi satınalma ve satış prosedürleri ile ilgili de olabilir. Bu risklerden korunmak veya bu riskleri minimum seviyede tutmak için politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. Daha sonra bunlar ilgili çalışanlara eğitimlerle aktarılmalıdır (Kepekçi, 2004: 70).

COSO Piramidi diye de adlandırılan iç kontrolün beş bileşeni Şekil 1’de verilmektedir ve izleme, bilgi ve iletişim, kontrol faaliyetleri, risk değerlendirmesi ve kontrol ortamından oluşmaktadır. İzleme, çalışanların performansını değerlendirmeyi içerir ve öz değerlendirmeleri veya akran değerlendirmelerini tamamlayarak gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri bir kuruluştaki riski azaltmaya ve yönetmeye yardımcı olur. Örneğin, yetkisiz erişimi önlemek için parolalar bilgisayar programlarına yerleştirilir. Bilgi ve iletişim, çalışanlara ve müşterilere bilgi aktarma ve onlardan gerekli bilgileri toplama becerisini sağlamayı içerir. Risk değerlendirmesi ve kontrol ortamı tüm sistemi kapsar ve kuruluşun genel hedeflerini ve hedeflerin nasıl gerçekleştirildiğini değerlendirir (Bozkurt, 2010: 132-133).



Şekil 1. İç Kontrol Sistemi Unsurları (COSO, 2013)

İç kontrol sisteminin esas amaçları tanımından da anlaşılacağı gibi şöyle sıralamak mümkündür (Kepekçi, 2004: 73).

1. İşletmeye ait olan varlıkları korumak ve kayıpları önlemek,
2. Muhasebe ile ilgili bilgilerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak,
3. İşletme faaliyetlerinin kanunlara uygunluğunu sağlamak,
4. İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
5. Amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak.

İşletmeler değişen, globalleşen Dünya ve gelişen ekonomik bağlantıların etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin ve meydana gelen varlık hareketlerinin sayısının ve karmaşıklığının gittikçe artmasıyla, işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol etme yeteneği ve yeterliliği başarısı gittikçe azalmaktadır. İşletmenin bu karmaşık yapısı içinde varlıkların korunması, kayıtların doğru ve güven altında yürütebilmesinde güçlü bir iç kontrol sistemine sahip olması da oldukça önem arz etmeye başlamıştır (Gökçen ve Tipi, 2019: 152-155).

Erol Fidan, M. & Mumcu, E. Ş. (2019). Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer İşletmesi Üzerinde İnceleme. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21(37), 61-81.

Küçük işletme organizasyonlarında, genel olarak, işletme sahibi işletmesinin toplam faaliyetlerini kişisel denetimi ve doğrudan katılımı ile kontrol eder. Örneğin; mal sahibi genellikle gerekli ticari malzemeleri ve diğer mülkleri satın alır. Çalışanın tayinini kendisi verir, faaliyetlerini sürekli izler. Ancak, işlerin genişlemesiyle birlikte, ek personele ihtiyaç duyacaktır ve iş kapsamı da genişleyecektir. Bu şartlar altında, yöneticinin işin tüm faaliyetlerini tek başına yürütmesi neredeyse imkânsız hale gelir ve böylece genel kontrolü azalır. Bu gibi durumlarda, iç kontrolün tanıtılması çok önemlidir.

Hilenin ortaya çıkartılmasında en temel çözüm işletmede oluşturulacak iyi bir iç kontrol sistemidir. 1992 yılında ilk kez İç Denetim Enstitüsü (COSO) tarafından iç kontrol yapısı ortaya atılmıştır. İç kontrol sistemi bir işletmedeki tüm süreçleri kapsamaktadır ve kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. İşletmenin yönetim kurulu, üst düzey yönetim ve diğer çalışanlarca etkilenen; operasyonların etkinliği ve verimliliği, raporlamaların güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uyum hedeflerinin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış olan bir süreçtir (COSO, 2013: 3).

2.2. Hile Riski

Hile, aldatma, rüşvet, sahtecilik, haraç alma, yozlaşma, hırsızlık, komplo, zimmet, kötüye kullanma, gizleme gibi eylemlerle, bir başka kişi veya kurumun zararına neden olacak biçimde, bir yarar sağlamak amacıyla kasıtlı olarak yapılan usulsüz faaliyetlerdir (Bozkurt, 2016: 60).

Denetim, işletmenin mali faaliyetleri ile ilgili iddialarının önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla kanıt toplayan ve değerlendiren sistematik bir süreçtir (Güredin, 2010: 11). Hile araştırmaları genellikle hile belirtilerinin ortaya çıkmasıyla başlamaktadır. Hile belirtileri literatürde kırmızı bayraklar olarak da anılmaktadır (Bozkurt, 2016: 130). ACFE 2018 araştırma raporuna göre dünya genelinde hilelerin ortaya çıkarılma yöntemleri ve oransal dağılımı aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (ACFE, 2018: 17).

- Şikâyetler (%40)
- İç Denetim (%15)
- Yönetim incelemeleri (%13)
- Tesadüfen (%7)
- Muhasebe Mutabakatları (%5)
- Belge incelemeleri (%4)
- Bağımsız denetim (%4)
- Gözetim/İzleme (%3)
- Kamu Kurumlarının tespiti (%2)
- Bilgi teknolojileri kullanımı (%1)
- İtiraf (%1)
- Diğer (%6)

İşletmelerin kullandıkları hile önleme araç ve yöntemleri genel olarak aşağıda şekilde sayılabilir (Yıldız ve Baskan, 2014: 6-8).

- **İç Denetim:** İç denetimin temel sorumluluğu işletmenin tüm faaliyetlerini ve yönetim işlemlerini gözden geçirmek ve denetlemektir.

- **İç Kontrol Sistemi:** Tepe yönetimi tarafından saptanmış yönerge ve kurallara uygun davranılmasını ve verilen raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanıp yönetime sunulmasını sağlamaktadır.
- **Bağımsız Denetim:** Finansal raporlarda hata ve hile riskini makul düzeyde tutmayı sağlamaktır.
- **İhbar Hatları:** İhbar mekanizması temelde, herhangi bir kişinin fark ettiği hileleri yetkili mercilere bildirmesi sonucu yapılan yanlışlıkların yetkili kişilerce çözülmesini içermektedir.
- **Özel Hata ve Hile İnceleme Birimleri:** İşletmelerin bünyesinde sadece muhasebe hata ve hileleri bulmak için birimler kurulabilir.

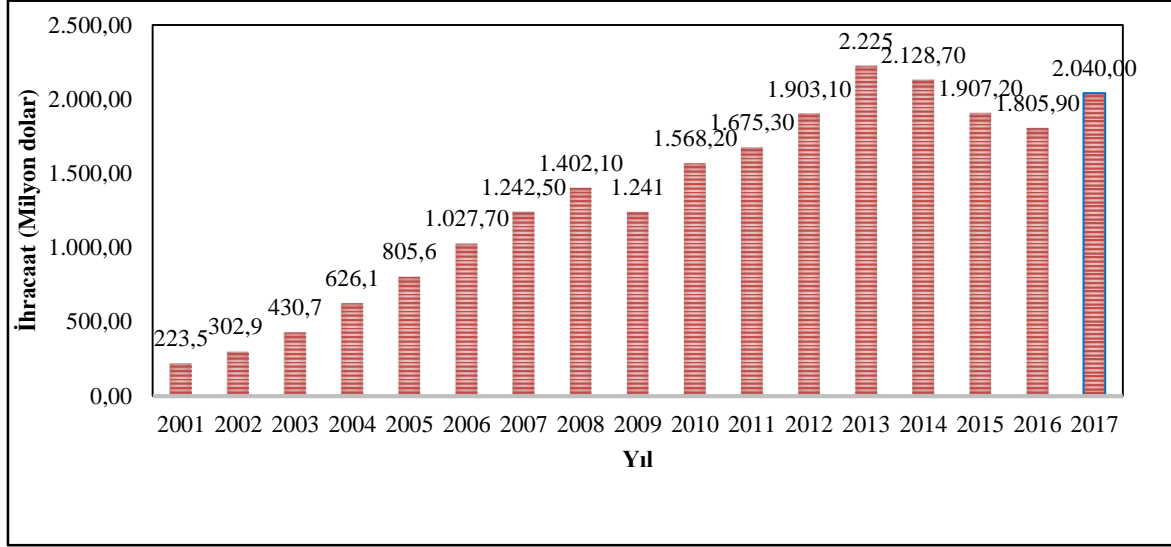
İşletmeler genellikle hile ortaya çıktıktan sonra tedbir alma yolunu tercih etmektedirler. Bu da ciddi anlamda zararlara yol açmakta, tamiri mümkün olmayan sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Hile henüz ortaya çıkamadan hile riskinin tespit edilebilmesi için güçlü bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, işletme içi personel eğitimlerinin sağlıklı bir şekilde yapılması ve adaletli bir çalışma ortamının sağlanarak adil dağılımın gerçekleştirilmesi hilelerin ve hilekârların önceden fırsat yaratmalarına veya fırsat olasılığının daha azalmasını sağlayacağı yapılan çalışmalarda belirtilmektedir. Ayrıca gelişen bilgi teknolojileri yardımıyla da işletme bünyesinde sürekli denetim faaliyetlerinin benimsenmesinin de hilelerin önlenmesine yardımcı olacağı belirtilmektedir.

2.3. TÜRKİYE 'de Mermer İşletmeciliği

Endüstriyel anlamda kolayca cilâlanarak kolayca parlatılan taşlara mermer denilmektedir. Türkiye'de yaklaşık 2000 yıldır doğal taş işletme ve mermerciliğin varlığı kanıtlanmaktadır. Dünya'da doğal taşların yapı ve dekorasyon malzemesi olarak da kullanılmaya başlanması ile doğal taş üretimi de artırmıştır. İnşaat malzemelerinin doğal taştan yapılmış olanları mimarlar ve dekoratörler tarafından daha fazla tercih edilmeye başlamıştır. Doğal taş fiyatlarının diğer ham madde girdilerine bakarak daha ucuz olması Dünya'daki doğal taş tüketiminin daha da artmasına neden olmaktadır.

Doğal taş bakımından, jeolojik yapısı itibarıyla zengin bir potansiyele sahip olan ülkemizde, bugünkü verilere göre 4 milyar m³ işletilebilir mermer, 2,8 milyar m³ işletilebilir traverten, 1 milyar m³ granit rezervi bulunmaktadır. Bu değerlere göre Türkiye dünya doğal taş rezervinin yaklaşık %40'ına sahiptir. Mermer sektöründe, 1.717 adet mermer ocağı, yaklaşık 2.000 fabrika ve 9.000 atölye bulunmakta ve yaklaşık 300.000 kişi istihdam edilmektedir. Dünya doğal taş ihracat sıralamasında daha birkaç yıl öncesine kadar 8. sırada yer alan Türkiye doğal taş sektörü, 2006 yılı itibari ile 5.sıraya yükselmiştir. Türkiye, 2018 yılında en fazla ihracat yapan ülke olarak ilk sırada yer alırken, bu sırayı İtalya ve Yunanistan takip etmiştir (Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, 2019).

Ülkemizin maden yataklarının işletilmesi ve değerlendirilmesinde, doğal taş sektörü önemli bir düzeye ulaşmıştır. 1989 yılında 9,6 milyon dolar olan doğal taş ihracatı, Şekil 2'de görüldüğü gibi 2013 yılında 2 milyar doları aşmıştır. 2011 yılı sonrasında Dünya genelinde yaşanan ekonomik krizler sonucunda bir gerileme dönemi yaşanmakla birlikte 2017 yılında tekrar 2 milyar doları aşan rakamlara ulaşmıştır.



Şekil 2. Türkiye’de Mermer İhracatı (İMİB, 2017)

2.4. Araştırma Konusu İle İlgili Yapılmış Çalışmalar Özeti

Aşağıda araştırma konusu ile benzer özellik gösteren çalışmalara yer verilerek kısaca değerlendirilmiştir.

Kılınçaslan (2017), çalışmasında Zonguldak ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerine bir mülakat uygulamıştır. Muhasebe ile ilgili tespit edilen hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin işletmelerde varlığı araştırılmıştır. Ayrıca tespit edilen iç kontrol sistemi eksikliklerinin nasıl ortadan kaldırılacağına ilişkin tavsiyelerde bulunulmuştur. İncelenen üretim işletmelerinde ortaya çıkabilecek denetim risklerini sürekli olarak kontrol eden bir yapının eksik olduğu tespit edilmiştir. İşletme binalarında varlıkların fiziki olarak korunmasına yönelik yangın alarmı ve su püskürtme sistemi bulunması hususları eksiktir. Raporlama ve kontrol faaliyetleri, varlıkların sayım periyodları hususlarında da yine eksiklikler olduğunun gözlemlendiği belirtilmektedir.

Bayrak (2017), çalışmasında, perakende marketçilik sektöründeki hile riski ile ilgili gelişmeleri ve sonuçlarını ortaya koymaya çalışmıştır. Sektörde küçük bir risk gibi görünen olayların bile ileride olumsuz sonuçlara yol açabileceği belirtilmiştir. Çalışmada uygulama olarak anket ve şirket yetkilileri ile mülakat yapılarak risk raporlamalarına yer verilmiştir. İşletmelerde ortam yaratıldığı sürece hile riskinin kaçınılmaz olacağı belirtilmiştir. Çalışmada perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin departmanlarına göre karşılaşılabilecekleri hile riskleri ayrı ayrı belirtilmektedir.

Bayraktaroğlu (2016), çalışmasında Batı Akdeniz Organize Sanayi Bölgelerinde Antalya, Isparta, ve Burdur illerinde faaliyet gösteren ve iç denetim sistemine sahip 87 işletme üzerinde anket uygulaması ile muhasebe etkin muhasebe iç denetimi sayesinde hata ve hilelerinin önlenebilirlik düzeyi araştırılmıştır. Çalışmada iyi bir iç denetim sistemi ve iç kontrol sistemiyle birlikte işletmelerde karşılaşılabilecekleri hileli muhasebe işlemlerinin azaltılmasına olumlu yönde bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Koyutürk, (2015) tez çalışmasında, bir hastane işletmesinde yapılan hileleri incelemiştir. ABC Hastanesinde gerçekleşen hile vakalarını tespit edebilmek için gözlem ve soruşturma tekniklerinden yararlanılmıştır. İnsan kaynakları, iç denetim birimi, bilgi teknolojileri ve muhasebe departmanı ile

Erol Fidan, M. & Mumcu, E. Ş. (2019). Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer İşletmesi Üzerinde İnceleme. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21(37), 61-81.

görüülerek hile tespiti araştırması yapılmıştır. İlgililerin verdikleri cevaplar doğrultusunda gerçekleşmiş olan hileler ile potansiyel hileler tespit edilmiştir. ABC Hastanesi'nde bu araştırma 01.01.2008-30.04.2012 dönemine gerçekleştirilmiş olup, hastanede birçok hile vakası tespit edilmiş ve açıklanmıştır. Tespit edilen hilelerin önlenmesi için yapılması gerekenler belirtilmiştir.

Erzurum (2014), tez çalışmasında sağlık sektöründe faaliyet gösteren özel hastanelerin işletilmesinde hastane işletmeleri bünyesinde muhasebe sisteminin denetimi ve risk odaklı denetim planlaması ile kontrolü hakkında bilgiler verilmiştir. SWOT analizi uygulanarak Türkiye'de sağlık hizmetlerinin durumu analiz edilmiştir. Sektörün güçlü ve zayıf yönlerini ortaya koymaya çalışılmıştır. Ayrıca özel hastanenin hissedarları ile yapılan anket ile hissedarların sektör bilgisi ve gelecek ile ilgili beklentileri ortaya konmaya çalışılmıştır.

Güneş (2014), tez çalışmasında hastane işletmelerinde hile riski konusunu çalışmıştır. Çalışmada hastane işletmelerinde hile riski değerlendirilmiştir. Çalışmada gözlem ve soruşturma tekniklerinden yararlanılmıştır. Ayrıca ihbar yolu kullanılarak gelen bilgiler değerlendirilmiştir. Özel bir hastaneden 160 personel, kamu hastanesinden ise 218 personel ile görüşme yapılmıştır. Bu hastanelerde hile risklerine karşı alınan tedbirlerle ilgili olarak, bilgi teknolojileri, insan kaynakları, iç denetim birimi ve eğitim yöneticileri ile görüşmeler yapılmıştır. Hastane işletmelerinde iç kontrol sistemi politika ve prosedürlerinin oluşturulması, işletmede etik ortam geliştirilmesi, güvenilir çalışanların istihdamı, ihbar hatlarının kurulması, hile hakkında eğitimler verilmesi, işletmede hile riskinin sürekli değerlendirilmesi yönünde olabilecek riskler hakkında durum tespiti yapılmıştır.

Yıldız ve Baskan (2014) BİST şirketleri üzerine bir anket araştırması yapmışlardır. Çalışmalarında, 1187 firma üzerinde gerçekleştirilen anket çalışması sonucunda muhasebe sistemi ve finansal raporlarda hileler, varlıkların kötüye kullanılması ve haksız edinim olmak üzere muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçları üç kısımda ayırmıştır.

Göçgüner (2013) tez çalışmasında tekstil sektöründe hile riskini değerlendirmek üzere 2 tekstil firması üzerinde mülakat uygulaması yapmıştır. Çalışmada sektöre yönelik olarak hazırlanmış olan sorular birim departman personellerine ve departman yöneticilerine sorularak cevap alınmaya çalışılmaktadır. Tekstil sektöründe yürütülmekte olan kontrollerin yeterli seviyede olmadığı sonucuna varılmıştır. Hile riskinin önlenmesi veya ortaya çıkarılmasında önemli bir rol üstlenen iç kontrol ve kurumsal yönetim ilkelerinin işletmeler tarafından uygulanmaya başlanması ve bu yolla işletmelerinde hile riskinin önlenmesi önerilmiştir.

Hatunoğlu ve arkadaşları (2012), çalışmalarında bir anket uygulaması vasıtasıyla işletmelerde iç kontrol sisteminin önemi ve hata ile hileleri önlemedeki etkisi araştırılmıştır. Türkiye'nin çeşitli coğrafi bölgelerindeki 8 ilde yer alan organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren ve iç kontrol sistemine sahip olduğu belirtilen 45 işletme üzerinde anket gerçekleştirilmiştir. Veriler istatistikî yöntemler ile analiz edilmiştir. Çalışmanın sonunda işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının işletmede karşılaşılabilecek muhtemel hatalı ve hileli işlemlerin azaltılmasında önemli bir etkisi olduğu belirtilmiştir.

Dalğar (2012) çalışmasının amacı; işletmelerde muhasebe departmanlarında hata ve hilelerin önlenmesine yönelik olarak iyi bir iç kontrol sisteminin nasıl oluşturulabileceği açıklamaktır. Ayrıca kendi iç kontrol yapılarını kurmak isteyen işletmelere yol gösterecek bilgiler verilmiştir. Çalışmada bir üretim işletmesinin muhasebe biriminin iç kontrol sistemi kurma çalışmaları görüşme ve gözlem yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Sonuç olarak işletmelerde kurulan iç kontrol

sistemlerinin, işletmenin kendi yapısına ve büyüklüğüne uygun olarak üst yönetim tarafından tasarlanması ve sürekliliğinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Adiloğlu (2010) doktora tezi çalışmasında, işletmelerde iç denetim faaliyetlerine yardımcı olmak amacıyla, iç kontrol prosedürleri oluşturularak bir üretim işletmesinin iç kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi için uygulanmıştır. Uygulama sonucunda elde edilen bulgular yorumlanarak üretim işletmelerinin iç kontrol faaliyetleri ile ilgili sorunlar ortaya konmuş ve önerilerde bulunulmuştur.

Ayyayla (2010), çalışmasında işletmelerin, bu karmaşık ekonomik zeminde buldukları sektörlerde rekabet gücü bulabilmesi için yapısını kurumsal düzeyde düzenlemesi gerektiğini belirtmektedir. Kâr hedefleri ve misyonları gereği işletmelerin iç kontrol sistemlerini sürekli etkin kılmak zorunda olduğu belirtilmiştir. İşletmeler etkin iç kontrol sistemine kayıtsız kalırlarsa üst yönetimden başlayarak, paydaşlarına sunulan finansal raporlamalarda olası hata ve hilelere maruz kalınacağı belirtilmiştir.

Koca (2010), çalışmasında iç kontrol sistemi ve muhasebe hata ve hileleri konularına değinmektedir. Muhasebe sistemi içerisinde karşılaşılabilen hata ve hilelerin önlenmesi, minimuma indirilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gerekliliği konularına değinilmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin işletme için önemli olduğu belirtilmiştir.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, günümüz rekabet ortamında oldukça büyüyen madencilik sektöründe faaliyet gösteren işletmeler içerisinde yer alan öncelikli olarak mermer işletmelerinin iç kontrol yapısına ve hile risklerine karşı verilen önemin belirlenmesi, muhasebe departmanı ve diğer departmanlar ayrı ayrı değerlendirilerek hile risklerinin irdelenmesidir. Mermer sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin iç kontrol yapısının izin alınan bir firma bazında araştırılarak; gerçekleştirilecek öncelikli hile risklerinin neler olabileceğinin belirlenmesidir.

3.2. Araştırmanın Önemi

Yapılan son çalışmalarda işletmelerde hile riski konusunun Dünya’da ve Türkiye’de öneminin giderek arttığı görülmektedir. Sektörel farklılıklardan dolayı işletmelerde ortaya çıkabilecek hile risklerinin farklılaşabileceği ve bu nedenle işletmelerin iç kontrol yapısı ve hile riski konusunun sektörel bazda incelenmesi gereği ayrıca önem kazanmaya başlamıştır. Literatür incelemesi sonucunda Türkiye’de özellikle hastane işletmeleri ve perakende market işletmeleri gibi alanlarda hile riski konusu üzerine çalışmaların olduğu görülmekle birlikte madencilik sektörü ve dolayısıyla mermer işletmeleri üzerine hile riski konusunda araştırma yapılmadığı tespit edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Kapsamı Ve Yöntemi

Araştırmanın evrenini Bilecik Ticaret ve Sanayi Odası Madencilik ve Taş Ocakçılığı’na kayıtlı maden işletmeleri oluşturmakla birlikte uygulama bir firmada gerçekleştirileceği için uygulama yapmaya istekli, Bilecik İli’nde faaliyet gösteren ticari anlamda büyük maden işletmelerinden bir tanesi ile uygulama gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın yöntemi gözlem ve mülakattır. Mülakatta sorulan soruların bir kısmı Adiloğlu’nun (2010) çalışmasında üretim işletmesi için hazırladığı sorulardan derlenmiş, bir kısmı da maden işletmeleri için tarafımızca düzenlenmiştir. Araştırma yönteminde, uygulama yapılacak mermer işletmelerinin karşı karşıya kaldığı hileler ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinebilmek amacı ile

gözlem ve tahkikat tekniklerinden yararlanılmıştır. Firmanın muhasebe departmanı, üretim departmanı, pazarlama ve satış departmanı, insan kaynakları departmanı ve üst yönetim departmanlarına ulaşılarak mülakat formları iletilmiş ve yüz yüze görüşmeler yapılmıştır.

3.4. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmada uygulama yapmak için maden işletmesi olarak faaliyet gösteren birkaç işletme ile görüşme yapılmakla birlikte, işletme yetkililerine araştırma konusunun işletmelerinde hile riskleri ve işletme iç kontrol yapısı ile ilgili olarak yapılacağı belirtildiğinde; işletme yetkilileri işletmelerinde hilenin veya hataların olmadığı ve olamayacağı, kameralar ile işletmelerinin her zaman kontrol edildiği ve bunun gibi nedenler belirtilerek araştırma yapılmasına izin verilmemiştir.

Araştırma yapılan il genelinde madencilik sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin büyük ölçekli ve sayı olarak fazla olanlarının mermer üzerine çalışıyor olmaları nedeniyle araştırma kısıtlanmaktadır.

İşletmesinde uygulama yapılmasına izin veren XYZ Firması'nda ise işletmenin işlerindeki yoğunlukları nedeni ile 11(on bir) iş günü mülakat ve inceleme yapılabilmektedir. Araştırma 2019 yılı içerisinde farklı tarihlerde verilen randevularda yapılmıştır. XYZ İşletmesi üretim departmanı, insan kaynakları departmanı, üst yönetim departmanı ve de özellikle muhasebe departmanı ile müsait olunan zamanlarda detaylı olarak görüşülmüştür. Fakat pazarlama ve satış departmanı ile iş yoğunlukları nedeni ile diğer departmanlara göre daha az görüşme saati yapılabilmektedir. Araştırma yapılan firmada sadece her bir departmanın yetkili olan personel/leri ile görüşme ve gözlemler yapılmıştır.

Araştırma yapılmasına izin veren firma ismini belirtmemize izin vermekle birlikte bu çalışmada firma adının "XYZ" olarak kullanılması tercih edilmiştir.

Mülakat sorularına verilen cevaplar, ilgili personelin algılamasına ve isteklerine göre sınırlı kalmıştır. Cevaplama sırasında baskı unsurları nedeni ile eksik ya da yanlış cevaplama olasılığı vardır. Mülakat sorularına verilen cevaplarda, personelin algı eşiği, istihdam korkuları ve cevaplar sonucunda itibar zedelenmesi korkuları gibi nedenler sebebi ile farklı cevaplamalar olması olasılığı bulunabilir.

3.5. Araştırma Yapılan Firmanın Tanıtımı Ve Uygulama

XYZ Maden Mermer Ocakçılığı ve Doğaltaş İşletmesi 2012 yılında Bilecik merkezli olarak kurulmuştur. Kurulum aşamasındaki sermayesi 2.900.000 TL'dir. Başta Bilecik Beji (Sofita Beji) olmak üzere, dekorasyon ve inşaat işlerinde kullanılan bütün doğal taşları üretmek ve ulusal ve uluslararası piyasada ticaret yapmak amacıyla kazanç elde etmek için kurulmuştur. İşletme 1 adet mermer ocağına sahiptir ve mermer ocağı Bilecik ilindedir. İşletme faaliyetine 2013 yılının Ocak ayında başlamıştır.

Tablo 1. XYZ İşletmesi Çalışan Dağılımı ve Sayısı

Çalışan Dağılımı	Çalışan Sayısı
Üst Yönetim	3
Muhasebe Bölümü	2
Pazarlama ve Satış Bölümü	5
Üretim Bölümü	57
İnsan Kaynakları Bölümü	2
Toplam	69

Tablo 1’de verilen değerlere göre 2019 yılı itibariyle aktif olarak; 3 üst yönetim departmanı çalışanı, 2 muhasebe departmanı çalışanı, 2 insan kaynakları bölümü çalışanı, 5 pazarlama ve satış bölümü çalışanı ve 57 üretim bölümü çalışanı ile 69 çalışanına iş imkânı sağlamaktadır.

Tablo 2. XYZ Firması Yıllara Göre Çalışan Sayısı

Çalışma Yılı	Çalışan Sayısı
2018	69
2017	67
2016	55
2015	53
2014	48
2013	41

XYZ Firması Sofita Beji mermeri üretmektedir. Bu mermer farklı bir ışık alımına ve çok özel damarlara sahiptir. İşletme yurt içi satışlarında ülkenin dört bir yanına malzeme tedariki sağlarken, yurtdışındaki satışlarını ise; Singapur, Amerika, Yunanistan, Arjantin, İspanya, Endonezya, İsrail, Çin, Ukrayna, Arnavutluk, Japonya, Hindistan vb. ülkelere ihraç yapmaktadır. XYZ işletmesi 2016 yılından bugüne yurt içi satış yapmamaktadır. Son 3 senedir sadece ihracat yapan işletme, 2018 yılı baz alındığında ihracatlarının yüzde altmış yedi (67)’sini Hindistan’a ve yüzde otuz üç (33)’ünü Çin’e yapmaktadır.

XYZ İşletmesi faaliyete başladığı yıldan başlayarak çalışan sayıları şu şekilde değişkenlik göstermiştir; 2013 yılında 41 çalışanı, 2014 yılında 48 çalışanı, 2015 yılında 53, 2016 yılında 55, 2017 yılında 67 ve son olarak 2018 yılından bugüne 69 çalışanı ile hizmet vermeye devam etmektedir. XYZ İşletmesi kuruluşundan bugüne çalışma yıllarına bağlı çalışan sayıları Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 3. XYZ İşletmesi Eğitim Durumu ve Çalışan Sayısı

Eğitim Durumu	Çalışan Sayısı
Yüksek Lisans	1
Lisans	10
Ön Lisans	7
Lise	25
İlköğretim	40

Tablo 3’te XYZ İşletmesi çalışanlarının eğitim durumu görülmektedir. 1 yüksek lisans mezunu, 10 lisans mezunu, 7 ön lisans mezunu, 25 lise mezunu ve 40 ilköğretim mezunu vardır.

İşletmede 2 kadın çalışan ve 67 erkek çalışan vardır. XYZ İşletmesi 2013 yılından 2018 yılına kurumlar vergisi açısından Bilecik ilinde 3 yıl üst üste vergi rekortmeni listesine girmiştir. İşletme yıllara dayalı çalışan sayıları ve yıllara dayalı cirolar ele alındığında işletmenin yükselme eğitiminde olduğu söylenebilir. XYZ İşletmesi’nde “Üst Yönetim” departmanına yapılan iç kontrol mülakat soruları ve verilen cevapları Tablo 4’deki gibidir.

XYZ İşletmesi’nde üst yönetim bölümünde çalışan; şirket sahibi, işletme genel müdürü ve işletme genel müdür yardımcısı dâhil olmak üzere 3 kişiye sorular yöneltilmiş ve gerekli dönüşler alınmıştır. Ayrıca 3 çalışana da farklı günlerde ayrı ayrı odalarda mülakat yapılmış olup yüz yüze görüşülmüştür. Tablo 4’te verilen cevaplar görülmektedir. Bu bağlamda mülakat sonrası şu konular ortaya çıkmıştır;

- XYZ işletmesi iç denetim ve iç kontrol fonksiyonlarına önem göstermelidir.
- Yetkisiz erişim ile ilgili bir takım prosedürler ele alınmalıdır.
- İş tanımları ve sorumluluklar tekrardan incelenmelidir.
- Planlama ve raporlama sistemleri geliştirilmelidir.
- Kalifiye personel bulmakta insan kaynakları iyi çalışmalıdır.
- Yeteri kadar kontrol ve gözetim yapılmamaktadır.
- İşletme büyüklüğü ele alındığında örgüt yapısı ve organizasyon şeması işletmeyi karmaşıklığa sürüklemiştir.
- İşletme çalışanlarına görevleri doğrultusunda gerekli eğitimleri vermelidir.
- İşletmenin üst yönetim departmanındaki kişiler birbirlerinden bağımsız çalışmamalıdır.
- İşletme üst yönetimi; diğer departmanlar arası planlamayı, organize etmeyi, kadrolama model ve yaklaşımlarını ve çalışanlarının motivasyonları konularını tekrar planlamalıdır.
- İşletme büyüklüğüne güvenerek hatalı hamlelerden ve gereksiz harcamalardan kaçınmalıdır.
- Üst yönetim çalışanları işletmedeki diğer çalışanlara şeffaf olmalıdırlar.
- Üst yönetim çalışanlarına hileyi önlemede nasıl adımlar izleyeceği ve iç kontrol sistemi gerekliliği konuları hakkında eğitimler verilmelidir.

Tablo 4. Üst Yönetim Departmanı İç Kontrol Mülakat Soruları ve Cevapları

No	Üst Yönetim İç Kontrol Mülakat Soruları (Evet/Hayır)	1.Yönetici		2.Yönetici		3.Yönetici	
		E	H	E	H	E	H
1	İşletme yönetim ve faaliyetlere ilişkin kararlar birkaç kişi tarafından mı alınmaktadır?	X		X		X	
2	İşletme ile ilgili tespit edilen riskler dikkatli bir şekilde göz önüne alınmakta ve kontrol edilmekte midir?	X		X		X	
3	Yönetim işletmede yaşanan önemli hatalarda finansal tabloları düzeltmekte istekli midir?	X		X		X	
4	İç kontrol sistemine olması gerektiği kadar özen gösterilmekte midir?		X	X			X
5	Düzenli olarak yönetim kurulu toplantıları yapıp, karar defteri de zamanında hazırlanmakta mıdır?	X		X		X	
6	İşletmedeki yetki ve sorumluluk düzeyleri açıkça tanımlanmakta mıdır?	X		X		X	
7	İşlemlerin yürütülmesine ilişkin prosedürler üst yönetim düzeylerince yeterli derecede oluşturulmakta mıdır?	X		X		X	
8	Yetki devrinin yapıldığı faaliyetler için yeterli gözetim ve kontrol var mıdır?	X		X			X
9	İşlemlerin yürütülmesine ve görevlerin belirlenmesine ilişkin politikalar oluşturulmuş ve personel bu konuda bilgilendirilmiş midir?	X		X		X	
10	Kurumsal hedeflere, işletme fonksiyonlarına ve kanunlara uygun olarak yetki ve sorumlulukların devri oluşturulmuş mudur?	X		X		X	
11	İş tanımları ve sorumluluklar, personele duyurulmuş mudur?	X		X			X
12	Yönetim; bütçe, kar ve diğer finansal ve faaliyet hedeflerini belirlemiş midir?		X	X		X	
13	Planlama ve raporlama sistemleri, planlanan sonuçlardan sapmaları belirliyor mu?	X			X		X

Erol Fidan, M. & Mumcu, E. Ş. (2019). Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer İşletmesi Üzerinde İnceleme. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21(37), 61-81.

14	Yönetim; firma ilgili kayıtlara ve belge ve varlıklara izinsiz erişimi önlemek için prosedürler kabul etmiş midir?	X			X		X
15	İşletme iç kontrol prosedürlerine sahip midir?		X		X	X	
16	İç denetim fonksiyonu denetlediği faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsız mıdır?		X		X		X
17	Personel görevlerini yerine getirecek düzeyde eğitim ve deneyime sahip midir?		X	X		X	
18	Personelin devir hızı oldukça düşük müdür?		X		X		X
19	Çalışanların şikayetlerinin değerlendirilmesi ve iki taraf arasında fikir birliği sağlamada yardımcı olmaktadır.		X	X		X	
20	Personelin memnuniyetsizliği ile ilgili her türlü sıkıntıları sezinlemeyi sağlayacak bir gözle incelenmektedir.	X	X	X		X	
21	Çalışanlar, bireysel ya da toplu olarak işverenin iznini almaksızın sendikayla ilgili her türlü haklara sahiptir.		X	X			

Tablo 5. Üretim Departmanı İç Kontrol Mülakat Soruları ve Cevapları

No	Üretim Departmanı İç Kontrol Mülakat Soruları (Evet/Hayır)	E	H
1	İşletmenin kuracağı üretim tesislerinin kuruluş yerlerinin seçimi önceden belirlenmiş kriterler dikkate alınarak yapılmaktadır.	X	
2	İşletmenin tesisinin konumlandığı yer ileride meydana gelecek genişleme projelerini gerçekleştirmeye uygundur.	X	
3	İşletme, uyguladığı genişleme veya daralma stratejisi doğrultusunda; mevcut tesislerini, vardiyalarını ve personelini artırma veya azaltma yoluna gitmektedir. Bunların nasıl planlanacağı yönetim ve üretim departmanı tarafından önceden değerlendirilmektedir.	X	
4	İşletmede personel artırma ve azaltma durumu olduğunda bunun nasıl olacağı yönetim ve üretim bölümü tarafından önceden değerlendirilmektedir.	X	
5	İşletmede üretim akışı açıkça belirlenmiş ve tüm işlemler buna uygun olarak uygulanmaktadır.	X	
6	'Toplam Kalite' anlayışı benimsenmiştir.	X	
7	İşletmede üretimle ilgili maliyetlerin azaltılması amacı güden 'Tam Zamanında Üretim' anlayışı benimsenmiştir.	X	
8	Üretim faaliyetleri 'Sıfır Hata' uygulamalarına uygun olarak gerçekleştirilmektedir.		X
9	İşletme, kaliteyi düşürmeden, maliyetleri düşürebilmek için yöntemler araştırmakta, üretimde hangi uygun girdileri kullanılacağı konusunda çalışmalar yapmaktadır.		X
10	İşletmede ileri düzey üretim teknolojileri kullanılmaktadır.	X	
11	İşletme 'kurumsal sosyal sorumluluk' çerçevesinde üretim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.	X	
12	İşletme ISO 9001 kalite standartlarına uyumlu olarak üretim yapmaktadır.	X	
13	İşletme, faaliyetleri yüzünden çevrede meydana gelen azalmasını hedefleyen ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi standartlarına uymaktadır.	X	
14	İşletmede üretim ve satış programları arasında uyumlu bir çalışma sistemi sağlanmıştır.		X
15	İşletmenin kapasite kullanımı, pazardan ya da müşterilerden gelen talep doğrultusunda değişmektedir.	X	
16	İşletmenin üretim planlama ve kontrol bölümü, üretim sürecinin her aşamasını ve kullanılacak her türlü girdiyi planlamakta ve bu planın gerçekleşme derecesini sürekli bir biçimde kontrol etmektedir.	X	

XYZ İşletmesi'nde yapılan "Üretim" bölümü iç kontrol mülakat soruları ve verilen cevaplar Tablo 5'teki gibidir. XYZ İşletmesi üretim departmanı müdürü ile yaklaşık olarak 3 saatlik bir

mülakat yapılmıştır. Bu mülakat sorularına verilen cevapların değerlendirme sonuçları aşağıdaki gibidir:

- Üst yönetim ve üretim departmanı arasında kopukluklar görülmüştür.
- İşletme kapasitesini tam ve zamanında kullanamamaktadır.
- İşletme sektöre göre ileri derece üretim teknolojileri kullanmaktadır.
- Kalite standartlarına uygun üretimler söz konusudur.
- İşletme üretim ve satış-pazarlama bölümü etkileşim halinde çalışmaktadır.
- Çevreye verilen zararlarda işletmenin sektöre göre geride kaldığı gözlemlenmiştir.
- Maliyetleri düşürebilmek için yanlış yol ve yöntemler belirlenmiştir.
- “Sıfır Hata” politikasına uygun veya yakın düzeylerde üretimine devam etmektedir.
- “Tam Zamanında Üretim” felsefesi benimsenememiştir.
- Üretim bölümü çalışanları arzu ettikleri ücretleri görememekten muzdarip durumdadır.
- Üretim bölümü herhangi bir şekilde iç kontrol mekanizmasıyla incelenmemekte ve hile riskine açık bir vaziyettedir.
- Üretim çalışanlarının sendikal faaliyetlerine üst yönetime sorulmaksızın devam etmesi gereklidir.

XYZ İşletmesi insan kaynakları sorumlusuna mülakat sorularını ulaştırılmış ve geri dönüşleri sağlanmıştır. Şirketin insan kaynakları sorumlusu ile 2 ayrı günde toplamda 5 saatlik bir mülakat yapılmıştır. Tablo 6’da görülen ve mülakat sonucunda verilen cevaplar aşağıdaki şekilde yorumlanmıştır:

- Şirket insan kaynakları sorumlusu yetkilendirildiği departmanda, yeterli iş gücü ve çalışan olmadığını dile getirmiştir.
- İşletmede iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili farklı bir bölüm bulunmadığından dolayı uzmanlık alanı dışında insan kaynakları bu faaliyetleri yürütmektedir. Bu da iş sağlığı ve güvenliği konusunda şirketi sektördeki diğer şirketlere göre oldukça geriye taşımaktadır.
- Sağlık konularındaki personel bilgilendirmeleri yetersiz durumda olduğu gözlemlenmiştir.
- İşe alım ve terfilerde, çok net kurallar ve prosedürler uygulanmamaktadır. Bazı işe alımlar ve terfilerde şirket insan kaynakları sorumlusuna danışılmamaktadır.
- İş gücü devir hızı hesaplanmakta ve üst yönetim yöneticileri ile paylaşılmakta ve yorumlanmaktadır.
- İşletme çalışanlarının görev tanımları belirlenmiştir.
- İşletmede herhangi bir şekilde terfi politikaları yazılı bir biçimde kağıda aktarılmamıştır.
- Herhangi bir şekilde insan kaynakları işe alımlarda kişilik testleri, yabancı dil testleri ve mesleki değerlendirmeler yapılmadan işe alımlar gerçekleştirilmektedir.
- Görüşülen şirket yetkilisi işletmede eşitliğin olduğunu ama adaletin sağlanamadığını vurgulamaktadır.

XYZ İşletmesi pazarlama ve satış departmanı çalışanlarından iki (2) yetkiliye mülakat soruları sorularak, gerekli dönüşleri sağlanmıştır. Yetkililer ile ayrı ayrı odalarda ikişer saat mülakat yapılmıştır. Tablo 7’de verilmiş olan cevaplar aşağıdaki şekilde yorumlanmıştır:

- Pazarlama ve satış yetkililerinin hileye açık durumda oldukları gözlemlenmiştir.

- İşletme üst yöneticileri pazarlama ve satış bölümünü yapmış olduğu satışları incelememektedir.
- İşletme gerçekten de etkin bir satış ve pazarlama ekibi kurmuştur. Bu ekip sadece firma gelirleri düştüğü zaman etkin bir şekilde yönetilmektedir.
- İşletme pazarlama stratejileri belirlemektedir.
- Pazarlama ve satış faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğine ilişkin herhangi bir yönerge, el kitabı ve yazılı bir belge yoktur.
- Satış ve pazarlama ekibinin eğitimleri verilmemektedir.
- Pazarlama ve satış çalışanlarının işe alımlarında yalnızca şirket genel müdürü ve şirket sahibi yetkili pozisyondadır.
- Pazarlama ve satış departmanı hile riski bağlamında hileye en açık bölüm olduğu açıkça görülmüştür.
- Şirket ücretlendirme ve prim politikalarını tekrardan gözden geçirmelidir ki oluşabilecek hilelere karşı fırsat unsurunu tetiklemelerine karşı önlem almalıdır.
- Satış ve pazarlama departmanı ile özellikle üst yönetim ve diğer tüm departmanlar yoğun bir iş birliği içinde olmaları gerekmektedir.
- Şirket bu bölüme işe alımlarda yeteri kadar titizlik ve ihtimam göstermemektedir.
- Pazarlama ve satış bölümü yetkilileri de kendi üzerlerindeki baskıyı ve endişeyi azaltması için şirkette etkin bir iç kontrol sisteminin gerekliliğini vurgulamaktadır.

Tablo 6. İnsan Kaynakları Departmanı İç Kontrol Mülakat Soruları ve Cevapları

No	İnsan Kaynakları Departmanı İç Kontrol Mülakat Soruları (Evet/Hayır)	E	H
1	İşletme, faaliyetlerini sıkıntısız gerçekleştirmek için yeterli sayıda ve donanıma sahip personel gücüne sahiptir.	X	
2	İşletmede liyakat sistemi sadece insan kaynakları departmanı kontrolü altında yapılmaktadır.		X
3	İşe yeni alınacak personelin yeterli mesleki donanıma sahiplik düzeyleri işletmenin insan kaynakları bölümü tarafınca önceden açık bir şekilde belirlenmiştir.		X
4	İşe yeni alınacak personelin hangi personel kaynağından temin edileceği önceden belirlenmiştir.		X
5	İşletmenin üretmekte olduğu ürün veya hizmetlere bakarak, insan kaynaklarına ilişkin kararlar alınmakta, gerekli politikalar saptanmakta ve planlama yapılmaktadır.		X
6	Personelinden üst düzeyde yararlanabilmek için, iş kalıpları geliştirilmektedir.	X	
7	İşe yeni alınacak personelin çalışacağı pozisyonun gereklerine uygunluğunu ölçmek amacıyla, psikolojik testler ve mülakat yöntemleri uygulanarak işletmedeki pozisyonlara uygunluğu		X
8	Terfi politikaları belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiştir.		X
9	İletmenin işgücü devir oranları hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.	X	
10	Bölüm tarafından işe yeni alınacak ve işten çıkarılacak personele ilgili bilgi yazılı olarak tahakkuk bölümüne uygun şekilde bildirilmektedir.	X	
11	İşletmede, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili tüm önlemler dikkatli bir şekilde alınmış ve tüm çalışanlar bilgilendirilmiştir.	X	
12	İş kazaları takip edilmekte, kayda alınmakta, sebepleri yorumlanmakta, gereken önlemler alınmakta ve çalışanlar bilgilendirilmektedir.	X	
13	Olası riskler ortadan kaldırılarak, sağlıklı, güvenli bir çalışma ortamı yönetilmektedir.	X	
14	Hastalık ve iş kazaları ile ilgili dönemsel raporlar hazırlanmakta ve önlem almak için uzman kişiler tarafından gerekli yöntemler geliştirilmektedir.	X	

Tablo 7. Pazarlama ve Satış Departmanı İç Kontrol Mülakat Soruları ve Cevapları

No	Pazarlama ve Satış Departmanı İç Kontrol Mülakat Soruları (Evet / Hayır)	1.Yetkili		2.Yetkili	
		E	H	E	H
1	İşletmenin hedef pazarında ulaşmak istediği satış ve kâr miktarına ulaşabilmesi için doğru fiyat, dağıtım ve tutundurma politikaları önceden belirlenmektedir.		X	X	
2	Pazarlama faaliyetlerinin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğini gösteren bir el kitabı bulunmaktadır.		X		X
3	Pazarlama faaliyetleri önceden hazırlanmış olan yönergesine uygun olarak uygulanmaktadır.		X		X
4	Pazarlamanın tüm bileşenleri dikkate alınarak bütçeler hazırlanmaktadır.	X		X	
5	Satış bölgeleri dikkate alınarak pazarlama bütçeleri hazırlanmaktadır.	X		X	
6	Pazar şartları ve rakiplerinin pazardaki durumları göz önünde bulundurularak pazarlama stratejileri belirlemektedir.	X		X	
7	Satış ekibinin yönetimi, seçimi, eğitimi, teşviki ve ücretlendirilmesi, satış faaliyetlerinin örgütlenmesi, gözetimi ve performans değerlemesi gibi konuları içermektedir.	X		X	
8	Satış ekibi etkin bir şekilde çalışmaktadır.	X		X	
9	Satış ekibi etkin bir şekilde yönetilmektedir.	X		X	
10	İşletmede pazarlama çalışmaları belirlenmiş müşteri politikası çerçevesinde sürdürülmektedir.	X		X	

XYZ İşletmesi muhasebe bölümü sorumlusu anket soruları elden ulaştırılıp geri dönüşleri sağlanmıştır. İşletme muhasebe sorumlusu ile 4 günde 12 saat mülakat yapılmıştır. Tablo 8’de verilen cevaplar aşağıdaki şekilde yorumlanmıştır:

- Şirket muhasebe yetkilisine gereğinden fazla iş ve görev verilmektedir.
- Muhasebe yetkilisi, şirketin muhasebe sisteminin firma büyüklüğüne uygun olmadığını dile getirmiştir.
- Muhasebe sorumlusu, muhasebe paket programının değiştirilmesi veya iyileştirilmesinin gerekliliğini üst yönetime bildirmesine rağmen üst yönetim yöneticilerinin durumu idare etmesi gerektiğini söylemiştir.
- İşletmede muhasebe bölümünde de etkin bir raporlama sistemi kurulmadığı göz önündedir.
- İşletmede uygun bir veri akış sistemi olmadığı gözlemlenmiştir.
- İşletme yeteri kadar muhasebe personeli çalıştırmamaktadır.
- Muhasebe bölümü sorumlusu, meslek etiği açısından yapmak istemediği bazı işleri iş kaygısından ötürü zorunlu olarak yapmaktadır.
- İşletme maliyetlerin azaltılması ve karın yükseltilmesi konusunda anlamsızca muhasebe bölümüne yüklenmektedir.
- Muhasebe sorumlusu şirket kurulduğundan bugüne aynı departmanda aynı görevde bulunmaktadır.
- Muhasebe bölümü, işletme bünyesinde bulunmayan iç denetçiler ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenmemektedir.

- Muhasebe departmanının işletmenin büyüklüğü, teknik yapısı, faaliyetlerine uygun ve yönetimin maliyet muhasebesinden istediği bilgileri sağladığı gözlemlenmiştir.
- İşletmede mevzuata uygun işlemler yapılmaktadır.
- İşletme üst yöneticileri, muhasebe bölümünün içinde bulunduğu buhrandan çıkarmaları gerekmektedir.
- İç kontrol sisteminin en etkin işleyeceği muhasebe bölümünde herhangi bir iç kontrolün sağlanmadığı gözlemlenmektedir.
- Muhasebe personeli için açıkça belirlenmiş nitelikler bulunmadığı ve şirket sahibi açısından muhasebe sorumlusu önemli bir insani konuma sahip olduğu için muhasebe yetkilisi birçok görevde ikiz görevli olarak çalıştırılmaktadır.
- Bahsettiğimiz birçok görevlerin arasında; insan kaynaklarında işe alım bu görevlerin en önemlisidir. İşe alımlara da bakan bir muhasebe sorumlusu kendi yapılanmasını istediği gibi şekillendirebilir.
- İmza ve yetki yönergeleri olmadığından muhasebe sorumlusu bilgisizlikten veya tecrübesizlikten kaynaklı olarak kritik konularda iş tanımına uymayan işleri yapmaktadır.
- Muhasebe bölümünün de bütünleşik sistemlerde muhasebe etkileşimi olmadığı görülmüştür.
- XYZ İşletmesi'nin 2016 yılı itibarıyla tamamıyla ihracat yaptığını ve yabancı para mevcutlarının dönem sonu kur farklarından kaynaklanan zarar ve karları sistematik veya düzgün şekilde raporlanmadığı gözlemlenmiştir.
- Muhasebe politikalarının işletme personeline uygun bir biçimde aktarılmadığı izlenmektedir.
- Muhasebe çalışanlarına yetki kısıtlamaları getirilmelidir.

Tablo 8. Muhasebe Departmanı İç Kontrol Mülakat Soruları ve Cevapları

No	Muhasebe Departmanı İç Kontrol Mülakat Soruları (Evet / Hayır)	E	H
1	Finansal tablolar içinde yer alan bilgilerin ilgilileri tarafından uygun ve zamanında kullanılabilmesi için, anlaşılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir olarak hazırlanmaktadır.	X	
2	Muhasebe bilgi sistemi doğru ve zamanında veri sağlayabilecek şekilde tasarlanmıştır.	X	
3	Muhasebe bilgi sistemi geçmiş verileri saklamakta ve gelecekte kullanılacak verileri üretmeye de uygundur.	X	
4	Muhasebe bilgi sistemi, işletmede istenildiği zaman finansal rapor ve diğer muhasebe ile ilgili belgeleri hazırlayabilecek özelliğindedir.	X	
5	Kullanılan hesap işletme yapısına uygun olacak şekilde oluşturulmuştur.	X	
6	Muhasebe ile ilgili tüm finansal raporlar ve ihtiyaç duyulabilecek tüm veriler zamanında oluşturulabilmektedir.	X	
7	Muhasebe departmanında gerçekleşen işlemler yönetimce verilen yetkilere dayanarak yapılmaktadır.	X	
8	Faaliyetler eksiksiz ve tam bir şekilde kayıtlara işlenmektedir.	X	
9	İşlemler konusuna uygun doğru hesaplara kaydedilmektedir.	X	
10	İşlemler zamanında kayıtlara girilmektedir.	X	
11	İşlemler hazırlanan finansal raporlara doğru bir şekilde aktarılmaktadır.	X	
12	İşletme varlıklarının güvenliği faaliyet konusu ile bu varlıkların muhasebe kayıtlarına işlenmesi faaliyeti birbirinden ayrılmıştır.		X
13	Varlık alım faaliyetinin onaylanması ile bu varlıkların işletmede güvenliğinin sağlanması görevleri birbirlerinden ayrılmıştır.		X

14	Kayıtlara giren her mali olay gerçekten vardır.	X	
15	Muhasebe bilgi sistemi kayıt modülü ortamına yapılan kaydetme faaliyetleri birbirinden ayrılmıştır.	X	
16	Faaliyetlerin yürütülmesi ve faaliyetlerin kaydedilmesi sorumluluğu birbirinden ayrılmıştır.		X
17	İşletmede uygun bir belge akış sistemi vardır.	X	
18	Muhasebe kayıtlarına konu olan işletme içinde ve dışında hazırlanan tüm belgeler belirli bir düzen içinde saklanmakta ve bu belgelere yetkili kişiler tarafından istenilen zamanda erişilebilmektedir.	X	
19	İşletmenin finansal raporları sadece belirlenen dönemlerde oluşturulmakta ve zamanında sunulabilmektedir.	X	
20	İşletmenin maliyet muhasebesi sistemi, işletmenin büyüklüğü, teknik yapısı, faaliyetlerine uygun ve yönetimin maliyet muhasebesinden istediği bilgileri sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.		
21	Üretim departmanı verileriyle birim maliyetler ve kâr doğru bir şekilde hesaplanabilmektedir.	X	
22	İşletmede oluşturulmuş etkin bir bütçe mekanizması vardır.	X	
23	Muhasebe departmanında tüm yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmiştir.		X
24	Oluşturulan muhasebe sistemi, eksik, onaysız belgelerle muhasebe kaydına engel olmaktadır.		X
25	Oluşturulan muhasebe sistemi bilgisayar programının yazılımsal işleyişinin kontrolü bağımsız kişiler tarafından yapılmaktadır.		X
26	Kullanılan muhasebe programının daha iyi olması için gerekli çalışmalar yapılmaktadır.		X
27	Bağımsız denetçilerin çalışmalarında kanıt toplarken muhasebe departmanı yardımcı olmaktadır.	X	
28	Bankalarda bulunan yabancı para mevcutları ile ilgili kurlarla ilgili işlemlerinin kontrolü zamanında ve doğru olarak yapılmaktadır.	X	
29	Yasal beyannameler zamanında ve doğru olarak düzenlenmekte, yasal konularla ilgili işlemler zamanında kayıt altına alınmaktadır.	X	

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Günümüzde iç kontrol ve hile ile ilgili birçok çalışma, raporlar ve tezler hazırlanmıştır. İşletmelerde hile riski konusunun Türkiye’de özellikle özel hastane sektörlerinde ve perakende marketçilik gibi alanlarda yapılmış olduğu literatür incelemesinde görülmüştür. Bu çalışmasının ana amacı günümüz madencilik sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde iç kontrol yapısı ve olası hile risklerini belirleyebilmektir. Bu çalışmada bir maden işletmesi iç kontrol yapısı gözlemlenmiş ve bu yapıda işletme yöneticilerinin ve çalışanlarının ne gibi hileler yapabileceği değerlendirilmiştir.

İşletme yöneticileri ve işletmede bulunan departmanların sorumluları ile yapılan görüşmeler sonucunda işletmenin iç kontrol yapısının çok fazla sorunlu olmadığı yönünde alınan cevaplar olduğu görülmekle birlikte, yapılan işletme içi gözlemlerde işletmenin iç kontrol yapısının işletmenin sektördeki büyüklüğüne rağmen yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

Madencilik sektöründe en yüksek risk taşıyan birimlerin muhasebe, satın alma ve pazarlama-satış departmanlarının olduğu görülmektedir. XYZ Firması’nda görevlerin ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı tespit edilmiştir. İşletme iş gücü maliyetlerini azaltma amacıyla işe alımda vasıflı elemanların alımına yeterli önem vermemektedir. Firmanın çalışan sayısı ve yıllık cirolarına bakıldığında, bu büyüklüğün devamlılığı için bir an önce kurumsallaşması gerektiği söylenebilir.

Firma personelinin mevcut işleri ile ilgili yazılı iş ve görev tanımlamalarının olmadığı tespit edilmiş olup, bir an önce personellerin görevlerinin belirlenip yazılı hale getirilmesi gerekmektedir. Tüm şirket harcamalarında yetki en az iki kişi tarafından verilmeli ve onaylanmalıdır. Evrakların

kontrolü ve arşivlenmesinde aksaklıklar olduğu gözlemlenmiş olup, bu konunun mevzuata uygun bir biçimde yapılanması gerekmektedir.

Muhasebe departmanının kullandığı muhasebe paket programının işletme büyüklüğüne göre yetersiz olduğu görülmüş olup, işletmenin kullandığı muhasebe paket programının değiştirilmesi veya diğer departmanlarla uyumlu çalışan bir sistem kurulması gerektiği düşünülmektedir. Muhasebe departmanında çalıştırılan personelin daha kalifiye elemanlar olması gerektiği düşünülmektedir. Şirket iç denetim mekanizması olmadığı için bu şirketin büyüklüğüne göre şirket içi denetim mekanizması oluşturulması gerektiği düşünülmektedir. Şirket içinde önemli risk içeren departmanların ani denetimler yapılarak sık sık denetlenmesi gerekmektedir. Bu tip ani denetimlerin şirket içinde hiç yapılmadığı tespit edilmiştir.

Firmada sürekli envanter kontrolü yapılması gerekli olan varlıklar bulunmakta olup, hilenin önüne geçebilmek için bu varlıkların sürekli olarak envanter ve sayımlarının yapılması gerekmektedir. Bu rutin sayımlar işletme içi değerli olan varlıkların çalınma riskinin önüne geçilmesinde önemlidir. Bu amaçla çalışanlara malzeme ve hammadde zimmetlemesi hile riskini azaltabilecektir. Sayımların kontrolünü güvenli bir şekilde yapmak için eğitilmiş personel ihtiyacı mevcuttur.

İşletme personelinin isim vermeden ihbarda bulunabilecekleri bir sistem işletmede hâlihazırda bulunmayıp, ihbar mekanizmasının oluşturulması gerekmekte ve bu sistemin diğer tüm sistemlerle bütünleşik olması gereklidir. İhbar yapanların belli olmayacağı bir sistem kurulduğunda çalışanların hile şüphesi gördüğü durumları yönetime bildirmesi daha kolay olabilir.

İşletmede işgücü devir hızının oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. İşletmede iş gücü devir hızının yüksek olması işletmenin büyümesine zamanla engel olacaktır. İşletme ücret politikalarını asgari seviyede tutmaktan vazgeçmeli, çalışanlarına verdiği değeri en azından ücretlerinde yansıtmalıdır. Çalışanlarına örgüt kültürü, etik, iş güvenliği vs. alanlarda sık sık eğitimler vermelidir. İşletme çalışanlarının örgütsel aidiyet duygusunun yeterince sağlanmadığı gözlemlenmiştir. İşletmede çalışanların örgüt kültürünü tam olarak benimsenmesi sağlanmalıdır.

Firmanın üretim, satış ve pazarlama departmanlarında yetki dağılımları konusunda aksaklıklar mevcuttur. Firmanın özellikle bu departmanlarda çalışanlarına yetki kısıtlamaları getirmesi veya yetki verdiği personelini sürekli aralıklarla denetlemesi gerekmektedir. Satıcıların firmalar ile olan irtibatları yüksek derecede risk unsuru taşıdığından detaylı incelenmelidir.

XYZ Firması'nda hile riski konusunda bilinçli personel çalışmamaktadır. Firmada görevlerin ayrılığı ilkesi eksiksiz bir biçimde uygulanmamaktadır. Çalışanların yaptığı işi bilinçli olarak yapması için, eğitimler verilmelidir. Hile önleyici çalışmaların başında güvenilir personelin istihdam edilmesi de gelmektedir. Firmanın güvenilir personel istihdam edebilmesi için insan kaynakları departmanının izleyeceği süreçler (kişilik testleri, özgeçmiş araştırması gibi) önceden kararlaştırılmalı ve devamlılığı olmalıdır.

- Ücret politikası olarak yıllık cirosu ve büyüklüğü bakımından Firma'nın asgari ücret uygulamasının üzerinde ücretler belirlemesi gerektiği düşünülmektedir. Bu sayede hızlı olan personel sirkülasyonunun yavaşlaması sağlanabilir.

- Firmanın üst yönetiminin, iç kontrol yapısının gerekliliğinin bilincine varması gereklidir.

- Firma ihracat stratejileri konusunda yeni stratejiler geliştirmelidir ki piyasadaki pozisyonu sağlamlaşsın ve büyüsün.

Erol Fidan, M. & Mumcu, E. Ş. (2019). Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer İşletmesi Üzerinde İnceleme. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21(37), 61-81.

- Firmada işe uygun personel çalıştırılması gerekmektedir. Personel alımıyla ilgili kurallar belirlemesi gerekmektedir.
- İşletme çalışanlarının çalıştıkları işletmeye olan aidiyet düzeyleri yükseltilmelidir.
- İşletme organizasyon el kitabı yayınlamalıdır.
- Firma satış yelpazesini genişletmelidir.
- Mermer ve diğer değerli varlıkların saklanması ve depolanması koşullarında hile risklerine dikkat edilmelidir.
- İşletme güvenlik tedbirlerinden kaynaklanabilecek hile risklerine dikkat etmelidir.

Sonuç olarak, XYZ Firması madencilik sektöründe önemli bir yerde olmasına karşın piyasadaki varlığını muhafaza edebilmesi ve ilerleyebilmesi için iç kontrol sistemini iyileştirilmesi gerektiği söylenebilir. Ortamlar yaratıldığı sürece işletmelerde hile riski ve diğer risklerin olması kaçınılmazdır. Hileye zemin hazırlayacak ortamların işletmelerde oluşmamasını sağlamak yönetimin sorumluluğundadır.

Erol Fidan, M. & Mumcu, E. Ş. (2019). Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer İşletmesi Üzerinde İnceleme. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21(37), 61-81.

KAYNAKÇA

- ACFE, (2018). Report To The Nations 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse, Association of Certified Fraud Examiners.
- Adiloğlu, B. (2010). *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış doktora tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 15(72).
- Bayrak, T. (2017). *Perakende Marketçilik Sektöründeki Hile ve Risklerin Ölçülmesi-Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bayraktaroğlu, H. (2016). İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 185-214.
- Bozkurt, M. (2010). İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetim. *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, 1, 129-136.
- Bozkurt, N. (2016). *İşletmelerin Kara Deliği Hile 'Çalışan Hileleri'* (3 b.). İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Brierley, J. A., El-Nafabi, H. M., ve Gwilliam, D. R. (2001). The Problems of Establishing Internal Audit in The Sudanese Public Sector. *Intenational Journal of Auditing*, 5(1), 73-87.
- COSO, Issues Updated Internal Control-Integrated Framework and Related Illustrative Documents. Altamonte Springs, 14 May 2013, <http://www.coso.org/documents/COSO%20Framework%20Release%20PR%20May%2014%202013%20Final%20PDF.pdf>, (01.06.2019).
- Dabbağoğlu, K. (2009). İç Kontrol Sistemi. *Journal of Qafqaz University*, (26), 109-115.
- Dalğar, H. (2012). Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 3, 129-155.
- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, (2019). Doğal Taşlar. <https://www.enerji.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Dogal-Taslar>, (15.11.2019).
- Erzurum, M. (2014). *Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe, İç Kontrol Sistemi ve SWOT Analizi*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Göçgüner, S. (2013). *Tekstil Sektöründe Hile Riskinin Ölçülmesi - Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gökçen, G., ve 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.
- Güneş, Ş. (2014). *İşletmelerde Hile Riskinin Önlenmesi ve Hastane İşletmelerinde Uygulama*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. (13. Baskı b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Erol Fidan, M. & Mumcu, E. Ş. (2019). Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer İşletmesi Üzerinde İnceleme. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21(37), 61-81.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., ve Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(20), 169-189.
- İstanbul Maden İhracatçıları Birliği, (2017). Doğaltaş İhracatı, <http://www.imib.org.tr/tr/istatistikler-2>, (15.11.2019).
- Kepekçi, C., (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Kılınçaslan, S. (2017). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi: Zonguldak İlindeki Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.
- Koca, N. (2010). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması*. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Koyutürk, Ö. (2015). *İşletmelerde Hile Tespitinin Önemi ve ABC Hastanesinde Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yıldız, E., ve Başkan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 1-18.