

# İŞLETME HİLELERİNİN YAPTIRIMI: CEZA MI? ÖDÜL MÜ?

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 13.09.2024

Kabul Tarihi : 05.12.2024

Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1549426

Arş. Gör. Dr. Ruhan AYDIN\*

## Bibliyografik Bilgiler

Aydın, R. (2025). "İşletme Hilelerinin Yaptırımı: Ceza mı? Ödül mü?" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 74, Sayfa : 251-270) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1549426>

## ÖZ

İşletme hileleri, her coğrafyada ve toplumda dramatik şekilde artarak, ciddi maddi kayıpların yanı sıra zaman, itibar ve güven kayıplarına da yol açmaktadır. Birçok araştırmaya, yasaya, standarda konu olmuş işletme hilelerinin önlenmesi için birçok yöntem ve disiplin oluşturulmuştur. Suç barındıran davranışı ortadan kaldırmaya yönelik en önemli önleyici faktör cezalardır ki bunlar suçun teşebbüsüyle ortaya konan yaptırımlardır. Ancak yapılan bir çok araştırmada ve raporda hileye ilişkin cezaların uygulanmadığı/uygulanmadığı veya bu cezaların yeterli olmadığı görülmektedir. Cezaların tatbik edilmemesi ile ilgili bir çok somut ve soyut sebep sıralanabilmektedir. Bu sebeplerin öğrenilerek yeni önlemlere yönelik önerilerin oluşturulabilmesi amacıyla bu çalışma yapılmıştır. Çalışmada iç denetçilerin tecrübelerinden yararlanılarak fenomenolojik araştırma deseni kullanılmıştır. Katılımcı görüşlerinden elde edilen bulgulara göre, işletmeler hile failini cezalandırmamakta veya eylemin ederi dahilinde yaptırım uygulanmamaktadır. İşletmelerin hile failini çoğunlukta sadece işten çıkarma yoluna gitmekle yetindikleri ve hukuki yaptırımlara başvurmadıkları gözlemlenmiştir. Hilelerin cezasız veya yetersiz ceza ile sonuçlanmasının temel motivasyonu ise işletmelerin itibar kaybına uğrayacaklarının düşünülmesidir. Bu şekilde sonuçlanan hile eylemi, cezanın caydırıcılık işlevinin önüne geçmekte ve

\* İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, ruhanaydin@aydin.edu.tr. <https://orcid.org/my-orcid?orcid=0000-0001-8363-8429>.

hilelerin tekrarlanmasına da dayanak oluşturmaktadır. Araştırma mevcut yaptırım uygulamasının bu haliyle hile failine, “Ceza mı? Yoksa ödül mü?” olduğu sorusuna bir bakış açısı sunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Denetimi, Hile, İç Kontrol, İç Denetim

**JEL Kodlar:** M40, M42

## **SANCTIONS FOR OPERATING FRAUD: PENALTY? REWARD?**

### **ABSTRACT**

Business fraud causes time, reputation and trust losses as well as serious financial losses that progress dramatically in every society in every geography. Many methods and disciplines have been established to prevent business fraud, which has been the subject of many researches, laws and standards. The most important preventive factor to eliminate criminal behavior is penalties, which are the sanctions imposed by the attempt of the crime. However, in many researches and reports, it is seen that the penalties for fraud are not applied / not applied or that these penalties are not sufficient. Many concrete and abstract reasons can be listed for the non-application of penalties. This study was conducted in order to learn these reasons and to formulate suggestions for new measures. Phenomenological research design was used in the study by utilizing the experiences of internal auditors. According to the findings obtained from the participant opinions, the enterprises do not punish the perpetrator of fraud or do not impose sanctions within the value of the action. It has been observed that enterprises are mostly content with dismissing the perpetrator of fraud and do not apply legal sanctions. The main motivation for the unpunished or inadequate punishment of fraud is the thought that businesses will suffer reputational damage. The act of fraud that results in this way prevents the deterrence function of the punishment and creates a basis for the repetition of fraud. The research offers a perspective on the question of whether the current sanctioning practice is a “Punishment? or a reward?” to the perpetrator of fraud.

**Keywords:** Auditing, Fraud, Internal Control, Internal Audit

**JEL Codes:** M40, M42

## 1. GİRİŞ

İşletmeler için hem ekonomik hem de sosyal açıdan ciddi sonuçlar doğuran hileler, yaygın ve karmaşık bir olgudur. Hile eylemleri, işletmenin mali yapısını zayıflatmakla kalmaz aynı zamanda çalışanlar arasında güven kaybına ve işletmenin itibarının zedelenmesine yol açmaktadır. İşletme hilelerinin önlenmesi için birçok kontrol ve denetim mekanizması oluşturulmaktadır. Ancak tekrarlanan vakalar hiçbir önlemin tam anlamıyla yeterli gelmediğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda alınan önlemler, hile eylemine yol açabilecek etkenleri önlemeye yönelik yapılmaktadır. Keza hileli olay yaşandıktan sonra, hileyi yapan çalışanın tespit edilmesi ve bu kişilere uygulanacak yaptırımların caydırıcılığı da hilelerin önlenmesi ile doğru orantılıdır.

Her yıl sunulan ACFE raporununun 2024 yılı verilerine göre, yıl içerisinde 138 ülkede tespit edilebilen 1.921 hile vakası görülmüş ve bu vakaların işletmelere toplam zararının 3.1 milyar doların üzerinde olduğu tespit edilmiştir (ACFE, 2024). Hile vakaları için “sadece tespit edilebilen vakalar” ibaresi yalnızca işletmelerde ortaya çıkarılabilen vakalar olduğu düşüncesinin ötesinde bir bilgiyi de içermektedir. İşletmelerde hileli vakalar ortaya çıkarılmış olsa da işletme içi veya işletme dışı bazı sebepler nedeniyle hileli olaylar kamuya yansıtılmamaktadır. Böylece bir çok hileli olay gizlenmekte ve verdiği zararların boyutu tam olarak öğrenilemeden zararların işletmelerce tazmin edildiği görülmektedir. Bu sebeple hilelere yönelik olarak uygulanması gereken yaptırımlar da ya uygulanmamakta ya da ederi dahilinde değerlendirilmemektedir.

Hile eylemi bir suçtur ve bu eyleme yönelik verilen/uygulanan cezaların işlevi iki temel gerekçe ile ele alınmaktadır: Birinci gerekçe; failinin işlediği suç nedeniyle ceza almayı hak ettiği yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, kriminal açıdan yaptırımın amacını, suçludan intikam almak olarak açıklamaktadır. İkincisi ise, yaptırımın gerekçesini faili suç işlemekten vazgeçirmek veya caydırmak olarak tanımlamaktadır. Bu yaklaşımın amacı ise; suçun önlenmesi yoluyla suçlunun tekrar suç işlememesini sağlayarak topluma kazandırılmasıdır (Reid, 1982; 472).

Hile suçu ile de başa çıkmak için oluşturulan stratejilerin, “yaptırımı ve cezayı” içerisinde barındırması gerekmektedir. İşletme hileleri ortaya çıkarıldıktan sonra; hem hukuki yaptırımlar hem de işletme içindeki yaptırımlar olarak iki şekilde cezalandırılabilir. İşlenen suçun büyüklüğü, hata ve hile ayırımının net bir şekilde yapılabilmesi, hilenin süresi, çalışanın sorumluluğu gibi bir çok etmen göz önünde bulundurularak hileli eyleme yaptırım uygulanabilmektedir.

Ülkemizde, hileli eylemlere yönelik olarak hukuki yaptırımlar mevcuttur. Türk Ceza Kanunu (TCK), Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK), işletme hileleri ile ilgili farklı düzenlemeler ve cezai yaptırımlar içermektedir. Bu kanunlar, hileli davranışlarla mücadele etmek için farklı alanlarda düzenlemeler yapar ve her biri kendi kapsamı içinde çeşitli yaptırımlar öngörür. Böylece hileli işlemlerin önlenmesi ve cezalandırılması konusunda etkili bir hukuk sistemi oluşturulmaktadır. Bu üç kanun, farklı amaçlar doğrultusunda işletme faaliyetlerini düzenler ve bu nedenle hileli işlemlerle ilgili yaptırımlar açısından hilelerin niteliğine ve ceza türlerine göre farklılıklar barındırır. Türk Ceza Kanunu, genel olarak suç ve cezaları düzenler. TCK, hileli eylemleri dolandırıcılık suçu kapsamında ele alır. Kanun, hileli eylemler için hapis cezası ve adli para cezasını öngörür (TCK, m.157). Vergi Usul Kanunu, vergi mükelleflerinin vergiyle ilgili yükümlülüklerini düzenler; vergi kaçakçılığı, sahte fatura

kullanımı, yanıltıcı beyanlar gibi vergi suçlarını kapsar. Vergi Usul Kanunu, bu tür suçlar için idari para cezaları ve hapis cezaları öngörür (VUK, m.359). Türk Ticaret Kanunu ise, ticaret hayatını düzenleyen bir kanundur. Şirketlerin ticari defter tutma yükümlülükleri, haksız rekabet, ticari sırların korunması gibi konuları ele alır ve ticari sahtecilik ve yanıltıcı işlemler gibi suçlar için belirlenen hapis cezaları ve para cezalarını içerir (TTK, m.356).

Hileli eylemlerin yaptırımlarına yukarıda belirtilen kanunların yanında Bankacılık Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda da yer verilmiştir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, yöneticilerin ve çalışanların görevlerini kötüye kullanmalarına yönelik düzenlemeler içermektedir. Özellikle, banka kaynaklarının kişisel veya üçüncü şahıslar yararına kötüye kullanılması halinde, ilgili kişilere hapis ve para cezaları uygulanmaktadır (Bankacılık Kanunu, m.160). 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise, sermaye piyasasında suç teşkil eden fiillere yönelik cezai yaptırımları düzenler. Kasıtlı olarak, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablo ve raporlarda yapılan usulsüzlükler cezai işlemler ve para cezaları ile sonuçlanmaktadır (SPK, m.112).

İşletme hilelerine yönelik olarak ikinci yaptırım yolu işletme içi yaptırımlardır. Bu yaptırımlar hukuki yaptırımlar ile birlikte kullanılabilir gibi yine hileli eylemin türü, kapsamı, şekli veya zarar boyutu gibi etmenler dikkate alınarak tek başına da kullanılabilir. İşletmelerin iç kontrol ve iç denetim yapıları doğrultusunda, hileli eylemlere yönelik ceza protokolleri olmalıdır. Bu kurallar doğrultusunda uygulamadaki yaygın yaptırımlar; disiplin cezaları, maddi cezalar ve idari yaptırımlar olarak sıralanabilir (Wang vd. 2023). İşletme içi disiplin cezaları, uyarı ve kınama cezaları hileli davranışın ciddiyetine göre uygulanabilmektedir. Bu cezalar ekseriyetle hataya yakın olan durumlar için kullanılmaktadır. Çalışanı işten çıkarma, bir disiplin cezasıdır ve en sık karşılaşılan ceza türüdür. Maddi cezalar; hileli eylem sonucunda işletmeye verilen cezanın ödenmesini kapsayan tazminat cezası veya maaş kesintisi cezası şeklinde uygulanmaktadır. Son olarak idari yaptırımlar ise, çalışanın görev yeri değişikliği veya pozisyonunun/kıdeminin düşürülmesi şeklinde uygulanabilirken yetki kısıtlaması ya da tamamen elinden alınması yoluyla da uygulanmaktadır.

Gerek işletme içinde oluşturulan hile yaptırımları stratejileri gerek hukuki yaptırımlar hilelerin önlenmesini amaç edinmiş ancak olay gerçekleştiğinde de tekrarlanmaması ve hile yapanın bedel ödemesi gereksinimi ile ortaya çıkmışlardır. Kimi zaman hile yaptırımlarının amaçları doğru da olsa uygulanması yönünde yanlışların olduğu görülmektedir. Priantara ve diğerleri (2019), adalet sisteminin hileli eylemleri caydırmakta yetersiz kaldığını ve bu durumun çalışanların adaletsizlik algısını desteklediğini ortaya koymuşlardır. Button ve diğerlerinin (2012) çalışmasında, hile suçlarıyla daha etkili mücadele edebilmek için mevcut yaptırımların iyileştirilmesi gerektiği savunulmakta ve cezaların caydırıcılık etkisinin artırılması gerektiği vurgulanmaktadır. Bir diğer çalışmada da hile yapan bireylerin çoğunun cezai adalet sistemine hiç girmediklerini onun yerine özel yollarla ve yetersiz bir şekilde cezalandırıldığını ortaya konulmuştur (Button vd., 2018).

Finansal raporlama dolandırıcılığı ve diğer kötüye kullanım türleri üzerine derinlemesine inceleme yapan Amiram ve Bozanic ve arkadaşları (2018) ise hilenin cezalandırma süreçlerini de araştırmaktadırlar. Araştırmada, cezaların yetersizliğinin hilelerin devam etmesine yol açabileceği ve etkili bir ceza sisteminin önemini altı çizilmektedir. Çalışma, finansal suçlarla mücadelede yaptırımların etkinliğini artırmanın önemini vurgulamaktadır. Amiram ve arkadaşlarının çalışması (2020), hileli eylemler fark edilse

bile sonuçlarının fayda sağlama durumlarını incelemektedir. Çalışma, finansal raporlama hilelerinin cezai yaptırımlarının yeterince caydırıcı olmadığını tartışmaktadır. Araştırmacılar, mevcut cezaların bazı durumlarda hileyi önlemede yetersiz kaldığını ve bazı yöneticilerin kısa vadeli kazançlar için cezaları göze alabileceğini öne sürmektedir.

Farar ve King (2022) ise, çalışmalarında vergi kaçakçılığı suçluları ve gözlem grubu olmak üzere iki ayrı gruba ampirik bir çalışma yapmışlardır. Vergi kaçakçısı suçlularının cezalandırılması durumunda gözlem grubundakilerin vergilere olan uyumlarının arttığı; cezalandırılmayan suçluları gözlemleyen grupta ise vergi uyumunun azaldığı görülmektedir. Çalışmanın sonucunda, cezalandırılmayan suçlunun diğer kişiler üzerinde olumsuz bir etkisinin olduğu izlenmektedir. Buradan yola çıkarak işletmelerde hile yapanlara yönelik olarak uygulanmayan veya yetersiz uygulanan cezaların olumsuz etkisinin varlığından söz etmek mümkün olabilir. Diğer bir çalışmada ise, hile vakalarında tekrar suç işleme olasılığının, ceza sisteminin etkinliği ve suçların rehabilitasyonu ile ilişkilendirilmektedir (Wang vd., 2019). Hileli eylemdeki cezaların etkinliğini, politika ve uygulamaları inceleyen çalışmada ise, mevcut cezalandırma yöntemlerinin geliştirilmesi gerektiği, değiştirilebilecek alanların varlığına dikkat çekilmiştir. Yeni önerilerde bulunan çalışma, yetersiz cezalandırmanın sonuçlarının yıkıcı olduğunu vurgulamaktadır (Wang vd., 2023). Campa ve diğerlerinin (2023) çalışmasında ise, işletme hilelerinin önlenmesi ve tespitinde denetleyiciler ve denetçilerin rolünü incelemektedir. Yazarlar, cezaların etkinliğini ve bu aktörlerin hileleri önlemedeki işbirliğini değerlendirmektedir. Çalışmanın sonucunda, denetçilerin bağımsız hareket edebilmesi ve etkin bir şekilde denetim yapabilmesi için yasal yaptırımların ve cezaların etkili olması gerektiği belirtilmektedir. Yaptırımların caydırıcı olması, hem denetçilerin hem de denetleyicilerin daha dikkatli çalışmasını sağlayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu çalışma, hileli eylemler sonrasında hileli eyleme ilişkin yaptırımların uygulanmama veya yetersiz uygulanması ile birlikte caydırıcılık unsurunun aşularak hileli eylemlerin önlenmesinde olumsuz rol oynadığı varsayımı ile ortaya çıkmıştır. Daha önceki çalışmalar da göz önünde bulundurulduğunda, yaptırımların hileleri önleme ve tekrar etmemesini sağlama yönündeki etkisi açıktır. Ancak çalışmada ayrıntılı olarak değinilecek olan bir çok etmen nedeniyle işletmeler yaptırımları gereğince uygulamaktan kaçınmaktadır. Bu bağlamda çalışma, hileli eylemler sonrasında yaptırımların kullanımı, cezaların uygulanma veya uygulanmama motivasyonları ile hile yaptırımlarının yeterliliğini incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın hedefi ise, literatürde konuya yönelik araştırmanın kısıtlı olması ile birlikte hileli eylemlere yönelik yaptırımların uygulanma durumlarını ortaya koyarak hilelerin önlenmesi yönünde iyileştirmelere katkı sağlayabilmektir.

Bu amaçlardan yola çıkarak, çalışmada işletmelerde hileli eylemlere karşı yaptırımların uygulanması sürecini iç denetçilerin tecrübelerinden yararlanarak nitel araştırma yöntemlerinden fenomenolojik araştırma deseni ile incelenmiştir. Ülkemizdeki güncel duruma da ışık tutan çalışma, amacı doğrultusunda aşağıdaki araştırma sorularına yanıt aramaktadır:

1. *İşletme hilelerinin yaptırımları uygulanıyor mu?*
2. *Hileli eylemler sonrası cezasız veya eksik ceza ile sonuçlanan hileli eylemlerin işletme açısından motivasyonu nedir?*
3. *İşletme hilelerinin yaptırımları hileyi önlemede yeterli midir?*

## 2. YÖNTEM

Çalışma nitel araştırma yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Nitel araştırma yöntemleri, insanların duygu ve düşüncelerinin öğrenilebilmesi için onların algı ve bakış açılarına yoğunlaşır. Merak edilen konu hakkındaki araştırmalar bağlamında öznel anlamda bireylere odaklanırken onların deneyimlerinin konuyu aydınlatması amaçlanmaktadır. Katılımcıların deneyimleri doğrultusunda bireye odaklanan çalışma nitel araştırma yöntemlerinden fenomenolojik araştırma deseni benimsenerek yapılmıştır.

Fenomenolojik araştırma deseni, hakkında kısıtlı bilgi sahibi olduğumuz ancak tam olarak anlamlandırılmadığımız fenomenlerin açıklanması amacı ile kullanılır. Bu desende, bireylerin tecrübelerinden yola çıkarak araştırılan fenomene yönelik, duygu, düşünce ve algıların ortaya çıkarılması hedeflenmektedir (Creswell vd., 2007, s.241). Çalışmada ise, iç denetçilerin mesleki tecrübelerinden faydalanarak hileli eylemlerden sonra faillerin cezalandırılması süreçleri ve bu süreçlerin etkin bir şekilde yönetilip yönetilmediği incelenmektedir.

### 2.1. Örneklem

Çalışma, fenomenolojik araştırmanın tabiatı dolayısıyla uzun süren derinlemesine birden çok görüşme ile şekillendirilmektedir. Bu nedenle örneklem büyüklüğü de sınırlı olmaktadır. Fenomenolojik desen ile ilgili tüm görüşler incelendiğinde, örneklem büyüklüğünün en fazla 12 katılımcı ile gerçekleştirilmesi kabul görmektedir. Görüşmeler sırasında farklı katılımcılardan tekrarlanan cevapların alınması ile doyum noktasına ulaşıldığı tespit edildiğinde de araştırmaya son verilmelidir (Denzin ve Lincoln, 2008). Bu kabuller doğrultusunda araştırmanın 9 katılımcıda doyum noktasına ulaştığı görülmüş ve katılımcı sayısı 9 olmuştur.

Araştırma örnekleme, işletmelerin iç denetim birimlerinde çalışan ve amaçlarından bazıları hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesi olan iç denetçilerden oluşmaktadır. Hileli eylemler ile sık karşılaşarak onları tecrübe etmiş olan iç denetçiler bu özelliklerinden dolayı araştırmamızın katılımcı grubu olarak tercih edilmişlerdir.

Araştırmada maksimum çeşitlilik örnekleme ve kartopu örnekleme yöntemleri kullanılmıştır. Farklı özelliklere sahip katılımcıların görüş ve tecrübelerinin katma değerinin yüksek olacağı bilinciyle, demografik çeşitlilik amaçlanarak maksimum çeşitlilik örnekleme kullanılmıştır (Yıldırım ve Şimşek, 2021). Araştırmanın daha doğru ve etkili sonuçlar vermesi anlamında tecrübenin temel nitelik olduğu araştırmamız için katılımcılar tavsiyeler doğrultusunda seçilerek en uygun kişilere ulaşılması amacıyla kartopu örnekleme yöntemi kullanılmıştır.

Çalışmanın katılımcıları, iç denetim mesleğinde uzun yıllardır mesleki tecrübesi olan ve halen aktif olarak iç denetçilik yapan kişilerden oluşmaktadır. Katılımcıların demografik bilgileri Tablo 1'de sunulmaktadır.

**Tablo 1. Katılımcıların Demografik Bilgileri**

Katılımcı Kodu	Yaş	Eğitim Durumu	Tecrübe (Yıl)	Mülakat Süresi (Dk)
K1	36	Lisans	10	32
K2	33	Yüksek lisans	10	25
K3	40	Lisans	13	41
K4	33	Lisans	6	24
K5	36	Lisans	10	40
K6	31	Yüksek lisans	4	34
K7	34	Lisans	11	26
K8	30	Lisans	8	32
K9	31	Yüksek lisans	8	50

## 2.2. Veri Toplama Aracı ve Verilerin Analiz Süreci

Araştırma sorularının bir kısmı çoğunluğu standartlaştırılarak önceden hazırlanan bir kısmı da görüşmenin akışına göre araştırmacı tarafından şekillenen, detaylı ve esnek veri almayı amaç edinen yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi kullanılarak oluşturulmuştur (Qu ve Dumay, 2011). Yöntem soruları, araştırmanın amacına ve araştırma desenine uygun bir şekilde oluşturulmuş ve alanda uzman akademisyenlerin görüşü alınarak son halini almıştır. Araştırma soruları İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Etik Kurulu'nca uygun görüldüğü 27.06.2024 tarihli rapor ile onaylanmıştır. Katılımcıların demografik bilgilerinin yer aldığı ilk bölüm ve araştırmanın amacı gereği oluşturulan bölüm olmak üzere sorular iki kısımdan oluşmaktadır.

Katılımcıların kendilerini rahat ifade edebilmeleri, zaman ve mekan sorunlarının önüne geçmek amacıyla çevrimiçi olarak gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın amacı, konusu, yöntemi ve süreci hakkında sözlü bilgi verilen kişilerin, gönüllü olmaları halinde kendilerine kişisel mail adresleri üzerinden "Katılımcıların Gönüllülüğü ve Aydınlatılmış Onam Formu ile Bilgilendirilmiş Onam Formu"nu incelemeleri ve imzalamaları istenmiştir. Randevuların oluşturulması ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler 25-50 dakika arasında sürmüştür. Katılımcıların izinleri doğrultusunda kaydedilen görüşmelerin daha sonra transkriptleri alınmıştır. Katılımcıların isimleri paylaşılmamış, kişilerin gizliliği gereği katılımcılara K1'den K9'a kadar kod verilmiştir. Son aşamada elde edilen bulgular; temalar, kategoriler ve kodlar şeklinde ayrılmış ve nitel araştırma yöntemine uygun olarak analiz edilmişlerdir.

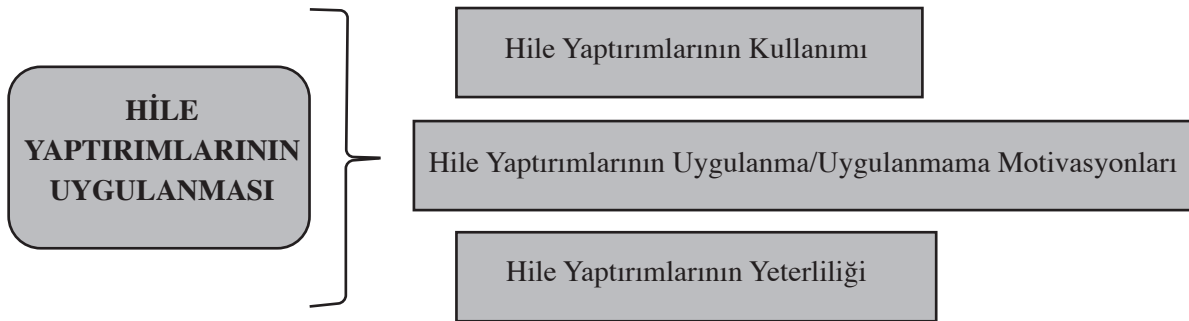
### 2.3. Geçerlik ve Güvenirlik

Nitel araştırmaların, nicel araştırmalardan farklı olarak geçerlik ve güvenirlikleri sağlamaktadır. Araştırmanın açık, kabul edilebilir boyutta olması ve araştırmanın bütünündeki kaliteye odaklanması geçerlik ve güvenirlik adımlarını sağlayacaktır. Bu araştırma yönteminde inandırıcılık ve aktarılabirlik kavramları ile araştırmanın geçerliği sağlanırken; tutarlık ve teyit edilebilirlik kavramları ise araştırmanın güvenirliği sağlamaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2021).

Bu araştırmanın, detaya odaklanan ve uzun zaman süren görüşmeleri bulguların daha doğru ve özenli olmasını amaçlamaktadır. Örneklem yöntemlerinin çeşitliliği ve araştırmanın bir çok aşamasında uzman görüşlerine başvurulması, araştırmanın inandırıcılık boyutunu oluşturmaktadır. Görüşmeler sırasındaki uygulayıcının öznel varsayım ve yorumlardan uzak durması, katılımcı teyitleri ile bulguların elde edilmesi ile ayrıntılı betimlemenin kullanılması ise araştırmanın aktarılabirlik boyutunu sağlamaktadır. Araştırmanın tutarlık boyutunu, görüşmelerde tüm soruların katılımcılara yansız ve aynı yaklaşım ile sorulması karşılamaktadır. Son boyut olan teyit edilebilirlik boyutu ise, araştırma verilerinin ve bulgularının gereksinim duyulduğunda tüm bilgi kullanıcılarına sunulmak amacıyla hazır olması ile sağlanmaktadır.

### 3. ANALİZ VE BULGULAR

Araştırmada katılımcı gizliliği esası nedeniyle katılımcılara K1'den K9'a kadar kodlar verilmiştir. Araştırmanın analizi MAXQDA Nitel Analiz Yöntemi Programı ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma sorularına bağlı olarak oluşturulan "Hile Yaptırımlarının Uygulanması" temasına bağlı olarak üç kategori geliştirilmiştir. Tema ve kategoriler aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



**Şekil 1: Tema ve Kategoriler**

Araştırmada hile yaptırımları temasında yer alan kategoriler ile ilgili bilgilere geçmeden önce, katılımcıların tecrübelerinden yararlanılarak karşılaştıkları hileli eylemler hakkında genel bilgiler alınmıştır. Bu bilgiler ışığında çalışmanın değerlendirilmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir. Katılımcıların karşılaştıkları hileli eylemlerin bilgilerini içeren araştırma soruları şöyledir:



1. Karşılaştığımız hile vakaları işletmeye ne oranda zarar vermekteydi? Hile vakalarını sayarak açıklar mısınız?
2. Bu hileleri gerçekleştiren çalışanlar işletmenin hangi departmanında görev almaktaydı?
3. Hile vakaları ne kadar süre içerisinde ortaya çıkarılmıştır?

Birinci soruda hile vakalarının işletmeye ne oranda zarar verdiği ile ilgili katılımcı cevapları incelendiğinde işletmenin sürekliliğini etkilemeyen hileler olduğu ancak büyük oranda işletmelere zarar veren hileler ile karşılaşıldığı gözlemlenmektedir. Katılımcıların çoğunluğu büyük tutarlı hileler ile karşılaşmalarını bildirmişlerdir.

İkinci ve üçüncü soru ile ilgili katılımcı görüşlerini içeren tablo aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 2. Katılımcıların Hileli Eylemlere İlişkin Genel Görüşleri**

Katılımcı Görüşleri	Görev Yapılan Departmanlar	Hile Vakalarının Ortaya Çıkarılma Süresi
K1	Bilgi teknolojileri, operasyonel ve finansal departmanlar	3-6 ay
K2	Satın alma ve satış departmanları, pazarlama ve finans departmanları	3-6 ay
K3	Satış, muhasebe, bilgi teknolojileri	6 ay-1 yıl
K4	Satış, satın alma ve muhasebe	3-6 ay
K5	Muhasebe, finans, lojistik	3-6 ay
K6	Satın alma ve lojistik	1-3 yıl
K7	Satın alma, satış, muhasebe	6 ay-1 yıl
K8	Muhasebe, satın alma ve bilgi teknolojileri	3-6 ay
K9	Satış ve muhasebe	6 ay-1 yıl

Katılımcılar hile ile en fazla karşılaşılan departmanların; muhasebe, satış ve satın alma departmanları olduğunu ifade etmişlerdir. Hileli eylemlerin ortaya çıkarılma süresi ise, 3-6 ay arası olarak en fazla belirtilen süre olmuştur.

Araştırmanın ilk kategorisi olan “Hile Yaptırımlarının Kullanımı” kategorisinde, katılımcıların mesleki tecrübelerine dayanarak öncelikle karşılaştıkları hileli eylemler hakkında bilgi almak amaçlanmış daha sonra katılımcıların karşılaştıkları bu eylemlerde, hile yaptırımlarının kullanımı hakkında değerlendirmelerine yer verilmiştir. Bu amaçlar doğrultusunda katılımcılara sorulan sorular şöyledir:

1. Hileyi yapan kişi bu eylemi sonucunda cezalandırıldı mı?
2. Cezalandırıldıysa nasıl sonuçlandı? Açıklar mısınız?

Kategorinin soruları kapsamında katılımcıların cevapları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

**Tablo 3. Hile Yaptırımlarının Kullanımı Kategorisi Katılımcı Görüşleri ve Kodları**

KATILIMCI	KATILIMCI GÖRÜŞLERİ	KODLAR
K1	Benim çalıştığım kurum kar amacı gütmeyen bir kuruluş olduğundan hilelerin cezalandırılmaması söz konusu değil. Mutlaka soruşturma başlatılıyor. Kınama, ağır kınama, işten çıkarma ve dava açma gibi bir çok cezalandırma yolu var. Ben uyarı alan, işten çıkarmaya giden gibi tüm şekillerini gördüm. Ama bu tabii olayın niteliği ile alakalı. Ancak tutanak tutulmayan, olayın niteliğine göre hareket edilen durumlarla da karşılaştım. Bu da kişinin daha önceden göstermiş olduğu başarılar, daha önce böyle bir şeye bulaşmaması ya da o anki dalgınlıkla veya bir anlık sinirle yapmış olduğunu göz önünde bulundurarak sözlü uyarılarda da bulunuyoruz. Ama bu sözlü uyarılar daha çok disiplin sürecine giriyor. Sözlü de uyardıklarımız oldu ancak cezalandırma durumlarımız da oluyor.	1.Cezalandırıldı.  2.İşten Çıkarma 2.Dava Açma 2.Uyarı Cezaları Uygulama
K2	Bu kişinin yaptığı hilenin; hacmine, zararın boyutuna ve içerideki yapının haberdar olmasına bağlı olarak değişiyor. Eğer yönetimin bilgisi dahilinde olmayan bir durumsa zaten disipline sevk ediliyor ve iş akdi feshediliyor. Ancak şöyle durumlar da olabiliyor tabii kişinin pozisyonuna bağlı olarak şirket içerisindeki ne kadar gizli bilgiye sahipse ona göre gönderilmeyen kişiler de oluyor. Şuana kadar gördüklerimde adli olay olarak yüzde 20 kadarı değerlendirilmiştir. Genellikle sadece işten çıkarma oluyor. Çünkü birçok işletme de suiistimal ortaya çıktığında bunu çok da dış dünyada duyurmak istemiyor bu biraz daha gizli ve içte kalıyor. Çok nadiren ibret olsun diye adli olaylar olur ama bu oran 80'e 20 gibi belki daha bile az olay vardır.	1.Cezalandırıldı. 1.Gereken Şekilde Cezalandırılmadı.  2.İşten çıkarma. 2.Dava açma.
K3	Her yaşanan hile eylemi cezalandırılmıyor bir çoğu işletmenin itibarı zedelenmesin diye sümen altı ediliyor. Ancak ben hep holdinglerde çalıştığımından bu işletmelerde olaylar genellikle hukuki yollardan hallediliyor. Yani kurum içinde iyice incelenerek avukatlar ve hukuk müşavirleri tarafından büyük çoğunluğu adli vaka oluyor. Özellikle holdinglerde bu gibi olayların duyulmaması da çok önemli. Tüm olaylara da adli vaka olarak bakılmıyor; hileyi yapan insanlar çağırılıyor, sorgular oluyor, hata mı hile mi? İyice araştırılıyor. Genellikle işten çıkartılıyor. Kurum içinde bile bu olayın duyulmaması sağlanıyor. Hatta kişi kendi isteğiyle işten çıkmış gibi davranılıyor. Yani anlattığım gibi iki şekilde oluyor. Bazı ölçütlere göre değerlendiriliyor.	1.Gereken Şekilde Cezalandırılmadı.  2.İşten çıkarma.
K4	Benim karşılaştığım hile vakalarında adli olay olarak adliyeye sevk edilen bir durum olmadı. Bir yöneticinin paravan bir şirket kurup gelen satışları o şirket üzerinden değerlendirdiği çok büyük bir hile vakası vardı örneğin burada bile adli bir duruma dönüşmedi. İş akdi feshedildi kıdem ve ihbar tazminatını verilmeden işten ayrıldı. Sonuç olarak benim gördüğüm hileli eylemlerin sonucunda sadece işten çıkarılma oldu ve ek bir yaptırım uygulanmadı.	1.Gereken şekilde cezalandırılmıyor.  2.İşten çıkarma 2.Dava açma

K5	Ben 30-35 hileli olay ile karşılaşmışımdır. Bunlarda hiç kimseyi polis gözetiminde almadık ancak genellikle işten çıkarma oldu. Eğer hukuki işlem başlatılacaksa da bunlar bir iki vakadır yani genellikle kendi içlerinde işten çıkarma ile çözülüyor.	1.Cezalandırıldı. 2.İşten çıkarma 2.Dava açma
K6	Genel itibari ile işten çıkarma ile sonuçlanıyor. Aslında olması gereken şekilde davalık olunmuyor. Ek olarak kontrol noktalarındaki insanlar da hileyi farkedemedikleri için onların da maaşlarında kesinti yapılıyor. Sadece bir olay adliyeye taşındı.	1.Gereken şekilde cezalandırılmadı. 2.İşten çıkarma 2. Zararın tazmini
K7	Hileli tutarın tazmini ve akabinde işten çıkarma ile sonuçlanıyor. Ama genel olarak sorduğunuz için ekstra bir ceza almadan işten çıkartılıyor. Hiçbir hakkı verilmeden tabii ki. Mahkemeye taşınan olayla karşılaşmadım.	1.Gereken şekilde cezalandırılmadı. 2.İşten çıkarma
K8	Hileli olay aslında işletmelerin maddi zarar boyutu dışında da asla istemedikleri bir şey. Küçük ve orta ölçekli işletmelerde kontrol ortamı daha gevşek olduğundan sık karşılaşıyor. Bunlar da aşırı bir kayıp olmuyorsa işten çıkartılıyor ve duyurulmamaya çalışılıyor. Ancak daha dişe dokunan kayıplarsa illa ki tazmini isteniyor eğer sağlanamıyorsa arabasına vs. el koyma oluyor. Ben bunlarla karşılaşım. Hukuki süreç gerektiği gibi işletiliyor diyemem.	1.Gereken şekilde cezalandırılmadı. 2.İşten çıkarma 2.Zararın tazmini
K9	İlk çalıştığım işyeri daha büyük ölçekli bir şirketti orada bir tane adli vaka ile karşılaştım. Ancak daha sonra çalıştığım işletmelerde karşılaşmadım. Evet cezalandırılıyor ama bunlar işten çıkarma oluyor en fazla. Hatta kilit personelse işten bile çıkartılmıyor sadece yetkileri kısıtlanıp devam ediliyor.	1.Cezalandırılmadı 2.Gereken şekilde cezalandırılmadı 2.İşten çıkarma 2.Yetkilerini kısıtlama 2.Dava açma

Katılımcı görüşlerinde, işletmelerin hileli eylemler sonrasında gereken cezaları vermediği cevabı çoğunluğu oluşturmaktadır. İşletmelerde hileli eylemler sonrasında hileyi yapanı adil ve doğru bir şekilde cezalandırma durumunun zayıf olduğu alınan katılımcı görüşlerinde görülmektedir. Bir sonraki soruda alınan görüşlere göre ise, hileli eylemlerden sonra verilen cezaların tüm katılımcıların tarafından işten çıkarma kodu ile aktarıldığı görülmektedir. Diğer yaptırımların nadir olarak uygulandığını ifade eden katılımcılar, ilk soruya verdikleri cevaba dayanak oluşturan bir görüş bildirmişlerdir.

Araştırmanın “Hile Yaptırımlarının Uygulanma/Uygulanmama Motivasyonları” kategorisi ise, katılımcıların karşılaştıkları hileli eylemlerin tespiti sonrasında işletmelerdeki tutuma açıklık getirmeyi amaçlamaktadır. Hileli eylemlerden sonra işletmelerin ceza yaptırımlarını ne ölçüde, nasıl ve hangi motivasyonlar ile kullandıklarını katılımcı tecrübelerine dayanarak öğrenmeyi amaçlayan kategorinin iki temel sorusu vardır. Bu sorular şöyledir:

1. İşletmenin hilekarı cezalandırıldığı durumda bunu yapma motivasyonu sizce ne idi?
2. Cezalandırmama durumunda ise bunun sebepleri ne idi?

**Tablo 4. Hile Yaptırımlarının Uygulanma/Uygulanmama Motivasyonları Kategorisi Katılımcı Görüşleri ve Kodları**

KATILIMCI	KATILIMCI GÖRÜŞLERİ	KODLAR
K1	<p>1.Diğer kişilere örnek olması açısından işletme ceza veriyor. Cezalandırma olduğunda diğer çalışanların da suça karışmasında azalma oldu. Caydırıcı oluyor.</p> <p>2.Benim çalıştığım kurumda sözlü uyarma bile olsa yine de cezalandırma oldu ancak cezalandırılmama durumunda itibar kaybı yaşamamak için yapılmadığını düşünüyorum.</p>	<p>1.Diğer çalışanlara örnek olması.</p> <p>2.İtibar kaybı.</p>
K2	<p>1.İşletmede hile meydana geldiğinde eğer bir ceza kesilmezse, çalışanlar başkası yaptı bir şey olmadı biz de yapalım diye düşünürler. Bu nedenle cezalandırılır.</p> <p>2.Hile meydana gelmişse; patron kontrol etmemiş, yönetim işlerden haberdar değil gibi düşünülerek bunu bir itibar kaybı oluyorlar. müşterilerine ve tedarikçilerine, çalışanlara karşı tabii ki bu büyük bir risk çünkü prestij ve itibar Türkiye’de olmazsa olmaz. Bu bir zayıflık olarak görülüyor. Bir de işletmenin gizli bir bilgisine sahiptir. Örneğin gizli bir reçete, formül gibi bunu paylaşmasını engellemek için cezalandırılmıyor ya da hakettiği kadar cezalandırılmıyor sadece tutanakla geçiştirilebiliyor.</p>	<p>1.Diğer çalışanlara örnek olması.</p> <p>2.İtibar kaybı. 2.Gizli bilgilerle sahiplik.</p>
K3	<p>1.İlk olarak o kişi ile tekrar çalışmak istemiyorlar tabii ki güven problemi oluyor ayrıca çalışan ondan çaldığı içi kızgınlar haklı olarak. İkinci olarak duyulduysa diğerleri de yapmasın diye düşünülüyor.</p> <p>2.İtibar zayıflığı olmasın diye en çok cezalandırılmıyor bence duyulması istenilmediği için. Sümen altı ediliyor zaten genellikle.</p>	<p>1.Çalışılmaya devam edilmek istenmemesi. 1.Güven sorunu. 1.Diğer çalışanlara örnek olması.</p> <p>2.İtibar kaybı.</p>
K4	<p>1.En başta güvenmiyor artık o çalışana o nedenle zaten işten çıkartıyor. Sonrasında zararını tazmin etmek istiyor ve kalan çalışanlara da göz dağı veriyor.</p> <p>2.Bunun piyasada veya çok büyük bir işletmeysen haberlerde vs. konu olmasını asla işletmeler istemez. İtibarını aşırı zedeler. Bunun haricinde davalık olunmamasının sebebi de davaların çok uzun sürmesi nedeniyle işletmeler bunlara genellikle bu konuya işletmeler daha geride duruyor. Bu da yine itibar riskini barındırıyor.</p>	<p>1.Güven sorunu. 1.Zararın tazmini. 1.Diğer çalışanlara örnek olması.</p> <p>2.İtibar kaybı. 2.Davaların uzun sürmesi.</p>

K5	<p>1.Hileyi yapmış bir çalışan ile işletme devam etmek istemiyor. Hilenin boyutuna göre de zararını geri almak istiyor. Bu bazen maddi oluyor eğer maddi alamıyorsa dava açarak o kişinin de zarar görmesini istiyor bana göre.</p> <p>2.Ben cezalandırılmayan hile ile karşılaşmadım. Ancak olması gerekenden az cezalandırılan ile karşılaştım. Bunun nedeni ya çalışan çok kilit bir personeldir ve kaybedilmek istenilmiyordur ya da çok fazla şey biliyordur başkalarına aktarmasın diye yapıyordur. Hata mı hile mi? Çok net bir şekilde anlaşılmalıdır. Ama genel olarak bakıldığında işletmelerde duyulmasın imajımız zedelenmesin mantığı olduğundan cezalandırılmayıp kapatılabiliyor.</p>	<p>1.Güven sorunu. 1.Zararın tazmini.</p> <p>2.Kilit personeli kaybetmemek. 2.Gizli bilgilere sahiplik. 2.İtibar kaybı.</p>
K6	<p>1.Eski çalıştığım işyerinde özellikle duyuruluyordu hile olayları ki “yakaladık, herkes ayağını denk alsın” şeklinde uyarı mahiyetinde yapıyordu. Şimdiki iş yerimde duyurulmuyor, denetim departmanı bile farklı bir kampüste o nedenle onlar da çalışmaya devam edilmek istenilmediği ve yaptığı şeyden ceza alsın diye uygulanıyor.</p> <p>2. Üstünün kapatılmasında benim gördüğüm en büyük sebep çalışan ihtiyacının olması. Çalışana ihtiyacımız var, şimdilik uyaralım ama devam edelim diye bakıldığına çok şahit oldum. Satış müdürünün, satın alma personelinin çıkması örneğin satışları etkileyecek, çünkü tedarikçileri tanıyor, müşteriler ile arası çok iyi ve işleyişe hakim. Kısa sürede onun gibisini bulamayacağı için kaybetmek istemiyor. Ek olarak bu işletmeden çıkarsa, rakip firmaya gider bilgileri paylaşır, fiyatları paylaşabiliyor. Bazısı bu işten çıkıp kendisi firma açıyor ve tedarikçileri, senin ne kadara sattığını biliyor ve ona göre fiyat veriyor.</p>	<p>1.Diğer çalışanlara örnek olması. 1.Çalışılmaya devam edilmek istenmemesi. 1.Zararın tazmini.</p> <p>2.Yetişmiş/Yetkin çalışan ihtiyacı. 2.Gizli bilgilere sahiplik.</p>
K7	<p>1.Hile ile işletmeye zarar veriyor ve siz güvenmediğiniz, size zarar veren biriyle devam eder misiniz? Etmiyorlar. Ama altında yatan başka bir sebep varsa o da biz beceremedik, kontrol edemedik diye duyulmasını istemediklerindedir.</p> <p>2.Özellikle önemli departmanlarda kilit görevlerde bulunan çalışanların cezalandırılması zor oluyor. Çünkü işletme ile ilgili bilgileri de satabiliyor ya da işletmenin bir açığı var bunu ihbar edebiliyor. İki taraflı bir anlaşma gibi oluyor. Daha genele baktığımızda da işletmenin itibarı açısından duyulması sakıncası karşılanıyor.</p>	<p>1.Zararın tazmini. 1.Güven sorunu.</p> <p>2.Gizli bilgilere sahiplik. 2.İtibar kaybı.</p>
K8	<p>1.İşletme içinde cezasız kalmış bir hilenin duyulmaması. Göz dağı vermek için aslında daha çok ama tabii yaptığı şeyin karşılığını alma isteği de var.</p> <p>2.Kesinlikle itibar kaybı olmasın, aman duyulmasın diye düşünüyorlar. Özellikle de rakip firmalara karşı duyulmasın diye düşünülüyor. Örneğin yüklü miktarda kredi alacak ama bu durum patladığında yine işletmeye karşı bir güven kaybı olacak o nedenle isimlerini zayıflatmamak adına gizli tutuluyor.</p>	<p>1.Zararın tazmini. 1.Diğer çalışanlara örnek olması.</p> <p>2.İtibar kaybı.</p>

K9	<p>1.İşletmedeki diğer çalışanlara ibret olması açısından ceza veriliyor. Tabii bu işletmenin devamlılığı düşündüğünde yaptığı adım. Ama kendi içinde bakıldığında da birincisi o kişiyle çalışmak istemiyor ve yaptığının cezasını çekmesini istiyor.</p> <p>2.İşletmeler bu güvenlik zaafiyetini duyurmak istemezler o nedenle de o kişiye bir ceza verilse kendileri de açığa çıkacağı için genelde yeterince ceza almadan ya işine devam ediliyor ya da sadece kendi rızasıyla çıkmış gibi davranılıyor. Bunun nedenleri çok fazla tabii ki ama işte itibar kaybı olmasın diye oluyor veya çalışan işletme hakkında çok niş alanları biliyor, paylaşmasın diye veya onun gibi tecrübeli eleman bulamayız diye kontrollü bir şekilde devam ediliyor.</p>	<p>1.Zararın tazmini. 1.Diğer çalışanlara örnek olması.</p> <p>2.İtibar kaybı. 2.Yetişmiş/Yetkin çalışan ihtiyacı. 2.Gizli bilgilere sahiplik. 2.Kilit personeli kaybetmemek.</p>
----	---	---

“Hile Yaptırımlarının Uygulanma/Uygulanmama Motivasyonları” kategorisinin ilk sorusunda, işletmelerin hileli eylemler sonrasında hile yapan çalışanı cezalandırdığı durumun motivasyonu incelenmiştir. Katılımcıların verdikleri cevaplar doğrultusunda 4 adet kod oluşturulmuştur. Bu kodları en sık tekrarlandan en az tekrarlanana göre sıraladığımızda kodlar şöyledir; diğer çalışanlara örnek olması, zararın tazmini, güven sorunu ve çalışılmaya devam edilmek istenmemesi. Görüşlerden yola çıktığımızda işletmelerin daha sonra ortaya çıkabilecek olan hileleri önlemek adına cezayı kullandıkları varsayılabilir. Hem diğer çalışanlara örnek olması açısından hem de hilenin zararının maddi veya manevi olarak tazmininin istendiği sonucu katılımcı görüşlerinde aktarılmaktadır. İşletmelerin hileli eylem sonrasında hile yapan çalışana artık güvenip işini emanet edemeyeceği düşüncesi ile birlikte o çalışan ile çalışmaya devam edemeyecek olması da yine işletmelerin hilekarı cezalandırmasına neden olan motivasyonlarından olduğu görülmektedir.

Kategorinin ikinci sorusunda ise, işletmelerin hileli eylemler sonrasında hileyi yapan çalışana ceza verme veya yetersiz ceza verme durumunun motivasyonu sorularak katılımcı tecrübelerinden yararlanılmıştır. Katılımcı görüşlerinden oluşturulan kodların en sık tekrarlandan en az tekrarlanana göre sıralaması şöyledir; itibar kaybı, gizli bilgilere sahiplik, yetişmiş/yetkin çalışan ihtiyacı, kilit personeli kaybetmemek ve davaların uzun sürmesi. Neredeyse tüm katılımcılar işletmelerin hileli eylemler sonrasında çalışana cezalandırmamasının nedeni olarak itibar kaybını görmektedir. İşyerinde, piyasada veya toplumda böyle bir olayın duyulmasının işletmenin mevcut itibarına zarar vereceği ve olumsuz sonuçların olacağı düşünülmektedir. Çalışanın işletmenin gizli bilgilerine sahip olması da hile eyleminin sümenaltı edilmesine neden olmaktadır. İşletmenin gizli bilgilerine sahip olan çalışanın rakip firmalara bu bilgiyi taşıyacağı veya işletme ile ilgili hileli durumların ifşa edileceği şeklinde zararların doğabileceği düşüncesi hilekarın cezalandırılmasına engel olabilmektedir. Kilit personeli kaybetmek istememe ve yetişmiş/yetkin çalışan ihtiyacının olması fikirleri de işletmeleri yine ceza vermekten uzaklaştırmaktadır. Davaların uzun sürmesinin yıpratıcı olması veya dava sonucun esnekliği de işletmelerin yaptırımlara başvurmasını engellemekte olduğu görülmektedir.

Son kategori olan “Hile Yaptırımlarının Yeterliliği” kategorisi, katılımcıların gözünden işletmelerde meydana gelen hilelerin sonrasında uygulanan veya uygulanmayan yaptırımları öğrenmeyi, uygulamaların yeterliliğini, hileli eylemler sonrasında alınan önlemleri ve hilelerin tekrarlanma durumları ile

yaptırımların etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda katılımcılara üç soru sorulmuştur:

1. *Bu durum sonrasında işletme önlemler aldı mı? Açıklar mısınız?*
2. *Hileli eylem sonrası hile olayı tekrarlandı mı?*
3. *Hilelerin tekrarlanmasında uygulanmayan/yetersiz uygulanan yaptırımların etkisi var mıdır?*

**Tablo 5. Hile Yaptırımlarının Yeterliliği Kategorisi Katılımcı Görüşleri ve Kodları**

KATILIMCI	KATILIMCI GÖRÜŞLERİ	KODLAR
K1	<p>1. Bazen işletmedeki süreç eksikliğinden kaynaklanan hileler olabiliyor. Eğer böyle bir durumdan kaynaklanmışsa hile, işletme yeni önlemler aldı. Süreçlerin etkinliğinin artırılması için yapılıyor. Benim çalıştığım tüm soruşturmalarda süreç iyileştirilmesi anlamında yönetimce yeni düzenlemeler oldu.</p> <p>2. Ne yaparsanız yapın yine bir zaman sonra böyle eylemlerle karşılaşılıyor.</p> <p>3. Tabii ki daha doğru uygulanan yaptırımlar olsa buna etki eder.</p>	<p>1.Önlemler alındı.</p> <p>2.Tekrarlandı.</p> <p>3.Etkili.</p>
K2	<p>1.Hilelerden sonra illa ki bir açık olduğu farkedilir. Uygun ortam sağlanmış ki hile olmuştur. O nedenle hileler sonrasında ortam kontrol edilir ve daha sıkı önlemler alınır.</p> <p>2.Asla yeteri kadar kontrol ederek, yüzde yüz hile olmayacak güvencesi veremezsiniz zaten. Yine tekrarlar. Belli bir süre sonra yine olur.</p> <p>3.İşletme ne kadar saklamaya çalışsa da hileli olaylar işletme içinde duyulur. Bu duyulan olayların cezasız kaldığı veya sadece işten çıkarma gibi hile yapanı çok da etkilemediği durumların varlığı hile yapıyı nasıl olsa bir şey olmaz düşüncesini beraberinde getirebilir. Ben olumsuz etkilediğini düşünüyorum.</p>	<p>1.Önlemler alındı.</p> <p>2.Tekrarlandı.</p> <p>3.Etkili.</p>
K3	<p>1.Evet, sistem gözden geçirilir. Yapılan hileye göre önlemler alınır. Örneğin depoda olmuşsa, kart sistemi gibi uygulamalar getirildiğini gördüm.</p> <p>2.Belli bir süre hileli olay olmuyor ama daha sonra unutulduğunda yine tekrarlanıyor.</p> <p>3.Daha katı cezalar olsa, örneğin hapis cezası gibi uygulansa tabii ki insanlar hile yapmaya çekinir. Bence bu alışılmış süreç etkiliyor.</p>	<p>1.Önlemler alındı.</p> <p>2.Tekrarlandı.</p> <p>3.Etkili.</p>

K4	<p>1.Karşılaştığım vakalardan sonra sert önlemler alındı. Giderlerle ilgili durumlarda havayolu biletleri, konaklamalar gibi giderler için kurumsal kanalla hareket edildi diğer yollar onaya bağlandı. Mevcut kontrollerin arttırıldığını gördüm.</p> <p>2.Belki aynı yerden hile çıkmıyor ama başka bir açık bulunup oradan hile ile karşılaşılabiliyor.</p> <p>3.Tabii ki hileden sonra, işten çıkarmayalım uyarı verelim denilen çalışanların ya da sadece işten çıkaralım denilen çalışanların bilgisi kurum içine yayıldığında bu bir şey olmayacağına dair güven hissi oluşturuyor. İşletme için tehlikeli bir şey. Sonra ne kadar kontrol sağlarsan sağla cezası böyle olunca insanlar korkmuyor.</p>	<p>1.Önlemler alındı.</p> <p>2.Tekrarlandı.</p> <p>3.Etkili.</p>
K5	<p>1.Eğer İç kontrol ve iç denetim sisteminizde eksiklik veya yetersizlik varsa zaten onları düzenlemeniz ve iyileştirmeniz gerekir. İyileştirme aşamaları böyle durumlardan sonra oluyor. Açık neredeyse ona yoğunlaşıyor.</p> <p>2.Sonuçta inşaa ile çalışıyoruz muhakkak hileler oluyor, aynı yolla gerçekleşme de tekrar karşılaşıyor.</p> <p>3.Bizim çalıştığım kurumlarda cezasız olan bir hile olmadı ancak eğer tam olarak ortaya çıkmadıysa yani şüpheli bir durum varsa işten çıkartılma oluyor. Bu tabii çalışanların içinden olayı bilenlere bir cesaret verebilir. Ceza almadı ya da çok mühim bir cezası olmadı diye düşünülmesi kaçınılmaz.</p>	<p>1.Önlemler alındı.</p> <p>2.Tekrarlandı.</p> <p>3.Etkili.</p>
K6	<p>1.İşletme yüzde 80 yeni önlemler alıyor diyebilirim. Örneğin en son yaşadığımız bir lojistik hilesi vardı ve ondan sonra işletme araba girişlerini yasakladı.</p> <p>2.Bazı alanlarda ne yaparsanız yapın tam olarak önünü kesemezsiniz. O nedenle tekrarlanıyor.</p> <p>3.Somut olarak böyle bir nedene sığınarak hile yapanı görmedim ancak tabii ki etkili olan durumlar vardır.</p>	<p>1.Önlemler alındı.</p> <p>2.Tekrarlandı.</p> <p>3.Etkili.</p>
K7	<p>1.Hile olayından sonra işletme zaten hilenin içeriği bazında yeni önlemler alır. Her defasında olur bu.</p> <p>2.Belli bir süre durağan ilerler ve sıkı denetimler gevşemeye başladığında açık bulan yine hile yapar.Tekrarlanır diyebiliriz.</p> <p>3.Evet, cezaların yetersiz olması kesinlikle hile yapma cesareti veriyor bence. Fırsat unsuruna aslında çalışanlar için.</p>	<p>1.Önlemler alındı.</p> <p>2.Tekrarlandı.</p> <p>3.Etkili.</p>



K8	<p>1.Yeni önlemler alınıyor. Daha sıkı denetimler yapılıyor.</p> <p>2.Tekrarlıyor, hileyi önlemek sanıldığı kadar kolay bir şey değil. Belki boyutunu kontrol edebilirsiniz ama olasılığı düşüremezsiniz.</p> <p>3.Hangi alanda düşünürseniz düşünün eğer karşılığında bir ceza yoksa veya katlanılacak bir ceza varsa getirisini düşünerek o şeyi yaparsınız. Gözünü korkutan bir ceza olmadığı sürece kişiler hileyi yapar. Cezaların bu durumu etkili oluyor bence.</p>	<p>1.Önlemler alındı.</p> <p>2.Tekrarlandı.</p> <p>3.Etkili.</p>
K9	<p>1.Tabii, her hileli vakadan sonra o vaka ile ilgili eksik veya yanlış olan kısımlar tamamlanır. Düzeltmeler yapılır.</p> <p>2.Tekrarlanıyor. Bunun önünü almak çok zor. İlla ki oluyor.</p> <p>3.Yaptırımların uygulanmamasıyla evet ilgili olabilir. Daha kesin ve uygulanan yaptırımlar olduğu sürece kişilerde hile yapmaktan kendilerini alıkoyacaktır.</p>	<p>1.Önlemler alındı.</p> <p>2.Tekrarlandı.</p> <p>3.Etkili.</p>

Kategorinin ilk sorusunda hileli eylemlerden sonra işletmelerin yeni önlemler aldığı sonucuna varılmıştır. Tüm katılımcılar, hileli eylemlerden sonra işletmelerin iç kontrol, iç denetim ve işletme içi kontrol mekanizmasının gerekli olduğu departmanlarda iyileştirmelerin yapıldığını vurgularken hileli olaydan ders çıkaran işletmelerin bazılarının zorlayıcı önlemlere başvurduğunu da aktarmışlardır. Kategorinin ikinci sorusunda ise, bir hileli eylem ile karşılaşıldıktan sonra ve önlemler alındıktan sonra hileli eylemlerin tekrarlanıp tekrarlanmadığı sorulmuştur. Bu soruya da tüm katılımcılar hilelerin tekrarlandığı yanıtını vermişlerdir. Bunun sebebi olarak; insan unsuruna vurgu yapan katılımcılar, tüm önlemlere karşın hile eyleminin tekrarlanabilir bir olgu olduğunu aktarmışlardır.

Kategorinin son sorusu ise, tüm önlemlere karşın tekrarlanan hileli eylemlerin uygulanmayan veya yetersiz uygulanan yaptırımlar ile ilişkili olup olmadığıdır. Katılımcıların tümü, etkin kullanılmayan yaptırımların hileli eylemlerin oluşmasında ve daha sonra tekrarlanmasında etkili olduğunu aktarmışlardır. Cezaların, yanlış davranışları engellemede etkili olduğunu anlatan katılımcılar yaptırımların caydırıcı olması gerektiğini savunmaktadır.

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Hileli eylemler sonrasında yaptırımların kullanımı, cezaların uygulanma veya uygulanmama motivasyonları ile hile yaptırımlarının yeterliliğini incelemeyi amaçlayan çalışma, “Hile Yaptırımlarının Uygulanması” teması ile iç denetçilerin katılımcı olduğu fenomenolojik araştırmanın sonuçları çerçevesinde oluşturulmuştur. Araştırmada bu temaya bağlı olarak üç kategori yapılandırılmış ve kategoriler çalışmanın araştırma sorularına cevap bulmak amacıyla oluşturulmuştur. Çalışma, işletmelerde meydana gelen hile vakalarının yaptırımlarına ışık tutarak, hilelerin önlenmesi ve caydırıcılığın bu bağlamda arttırılmasına yönelik literatürdeki eksikliği farkederek hem literatüre hizmet etmek hem de işletmelerdeki süreçlerin iyileştirilmesini hedeflemektedir. Nitel araştırma yöntemi kullanılan çalışma, araştırma yönteminin doğası gereği elde edilen bulguları mevcut durum üzerinden ortaya koymayı hedeflemektedir.

Araştırma, hileli eylem sonrasında yaptırımların uygulandığını ancak çoğunlukla yetersiz ölçüde cezaların verildiğini ortaya koymaktadır. Aynı zamanda işletmelerin itibar kaybına uğramamak için hileli eylemleri gizlediği, bu nedenle verilen cezaların, hilenin zararına karşın yetersiz kaldığı fark edilirken, işletmelerin hukuki yaptırımlara başvurmak yerine çoğunlukla sadece işten çıkarma yoluna gittikleri de görülmektedir. Araştırmanın sonucunda katılımcıların, uygulanmayan veya yetersiz uygulanan yaptırımların hilelerle karşılaşılmasında ve hilelerin tekrarlanmasında olumsuz bir etmen olduğu sonucuna varılmıştır.

Temanın ilk kategorisi , hile yaptırımlarının kullanımı kategorisidir. Bu kategoride katılımcılara katılımcıların karşılaştıkları hileli olaylar sonucunda hileyi yapan çalışana ceza verilip verilmediği sorulmuş ve katılımcıların büyük çoğunluğu ceza verildiğini belirtmiştir. Ancak görüşlerden elde edilen kodlamalarda, hilekarın adil ve doğru bir şekilde cezalandırılmadığı ifadelerine yer verilmektedir. Cezalandırma biçiminin öğrenildiği ikinci soru da ilk soruyu destekler niteliktedir. Katılımcılar, en sık karşılaşılan cezalandırma şeklinin işten çıkarmak olduğunu belirtmişlerdir. İşletmenin maddi zararının büyüklüğü, hile eyleminin uzun süredir devam ediyor olması, hilenin organize bir şekilde yapılmış olması gibi bir çok durumun varlığın da bile işletmeler hukuki yaptırımlardan yardım olmak yerine sadece hileyi yapanı işten çıkarmakla yetinmektedir. Bu durum ise al-kaç düşüncesine neden olmakta ve ceza uygulamasının caydırıcılığının dramatik durumunu ortaya koymaktadır.

Hile yaptırımlarının uygulanma/uygulanmama motivasyonları kategorisinde ise, işletmelerin hileli eylem sonrasında faili cezalandırma ve cezalandırmama sebeplerinin neler olduğu sorulmuştur. Katılımcılar, hile failine ceza verilmesinin en önemli motivasyonunu diğer çalışanlara örnek olması olarak aktarmışlardır. Katılımcılardan alınan bu cevap da içinde cezalandırmanın hileyi önlemek açısından temel bir unsur olduğunu ortaya koymaktadır. Buna göre; suçun cezasız kalmadığının bilinmesi tekrarlanmasını önleyecek ve hileye karşı doğan fırsatlardan kişiyi alıkoyacaktır.

Ceza yaptırımlarının uygulanmama motivasyonlarının öğrenmeye yönelik sorulara ise, katılımcıların tümüne yakını, itibar kaybı cevabını vermiştir. Hileli olayın işletmede gerçekleştiğinin duyulmasının yatırımcılar, müşteriler, rakip firmalar gibi işletme ile ilgili tarafların öğrenmesinin işletme itibarını zedeleyeceği düşüncesi, işletmelerde yaşanan hileli olayların gizlenmesine neden olmaktadır. Bu gizleme eğilimi ise hileli eylemin hukuki yaptırımlar ile sonuçlanmasını engellemekte, hile failinin yalnızca işten uzaklaştırma ile cezalandırılmasıyla sınırlı bir ceza anlayışını ortaya çıkarmaktadır. Diğer taraftan işletme ile ilgili gizli bilgilere sahip olan çalışanların da yeterli cezayı almadıkları veya cezalandırılmadıkları görüşü dile getirilmiştir. Gizli bilgilere sahip olan çalışanın rakip firmalara bu bilgiyi taşıyacağı veya işletme ile ilgili hileli durumların ifşa edilmesi şeklinde zararların doğabileceği düşüncesi hilekarın cezalandırılmasına engel olabilmektedir. Hatta bazı vakalarda, işi iyi bilen yetkin çalışanın bulunmaması veya çalışan eksikliği nedenlerinden hile failinin cezasız kaldığı aktarılmıştır. Dava süreçlerinin uzun olması da işletmelerin hukuki yaptırımlara başvurmamasından onları alıkoyan durumlardan biridir. Sonuç olarak işletmelerin baskın olarak bu nedenlerden dolayı hile failini cezalandırmama veya hakettiği ölçüde hukuki yaptırımlara başvurmama yönünde hareket ettikleri görülmektedir.

Araştırmanın son kategorisi olan hile yaptırımlarının yeterliliği kategorisinde hileli eylem sonrasında işletmenin önlemler alıp almadığı sorulmaktadır. Tüm katılımcılar yeni önlemler alındığını aktarmış-

lardır. Bazı katılımcılar katı, sert önlemlerin alındığını ve bu durumun diğer çalışanları da zora soktuğunu aktarırken bazı katılımcılar süreç iyileştirme yönünde yeni önlemlerin alındığını bildirmişlerdir. İşletmelerde hileli olaylar sonrasında hala iyileştirilebilecek veya katı önlemler alınabilecek durumların varolması fırsat unsurunun varlığına işaret etmekte ve etkin bir kontrol sisteminin varolmadığına dikkat çekmektedir.

Kategori aynı zamanda hileli eylemler sonrasında hilelerin tekrarlanma durumunu öğrenmeyi amaçlamaktadır. Katılımcıların tümü bu soruya da hilelerin tekrarlandığı yanıtını vermişlerdir. İnsan unsurunun varlığı ile birlikte hileli eylem olasılığının tamamen ortadan kalkamayacağı bilindik bir gerçektir. Ancak yaşanan hileli eylemlerden sonra genellikle aynı türde veya aynı departmanda hilelerin yaşanmadığı ile hileli olay sonrasında farkedilir bir süre geçtiği aktarılmıştır. Bu durum da hileli olaylara karşı işletmelerin verdiği tepkilerin ve farkındalığının caydırıcı nitelikte olduğu varsayımını ortaya çıkarmaktadır.

Araştırmanın sonunda ise, hilelerin tekrarlanmasında uygulanmayan veya yetersiz uygulanan yaptırımların etkisinin varlığı sorgulanmaktadır. Katılımcıların tümü, etkin kullanılmayan yaptırımların hileli eylemlerin oluşmasında ve daha sonra tekrarlanmasında etkili olduğunu aktarmışlardır. Yaptırımların caydırıcı niteliği hilelerin önlenmesinde kabul edilmiş bir durumdur. İşletmelerin birçok sebebe dayanarak hileli olayı cezasız bırakması veya yetersiz cezalandırması hilelerin tekrarlamasına dayanak oluşturduğu görülmektedir.

Hile eylemi bir suçtur ve bu suçun belirlenen kural ve yasalar çerçevesinde ederi ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Çalışmanın sonucunda hileli eylemlerin genellikle cezalandırıldığı ancak değerlendirilen hilelerin alması gereken cezaları almadığı sonucuna varılmıştır. Hukuki yaptırımlardan çalışmada bahsi geçen nedenler dolayısıyla uzak durulması sonucu, hile failinin sadece işten çıkarılması hatta bazı durumlar da failin çalışmaya devam etmesi ile adil olmayan bir profil çizilmektedir. Bu durumun sonucu olarak yaptırımların iki temel işlevi yok yasılmakta veya etkisiz hale getirilmektedir. Hak ettiği cezayı almayan hile faili, işletmenin maddi ve manevi zararını tazmin edemediği gibi aynı zamanda hilelerin önlenmesi adına caydırıcılık işlevinin de kaybolmasına neden olmaktadır. Hem hileli eylemin hem de bunların tetikleyeceği gelecekte yapılması muhtemel hilelerin işletmelere vereceği zarar; çeşitli saiklerle uygulanmayan yaptırımlarının ileride sağlayacağı geçici ve yapay faydalarından büyüktür. Bu nedenle işletmelerde hilelere yönelik prosedürlerin hukuki yaptırımlar ve işletme içi yaptırımlar çerçevesinde uygulanması, esnetilmeyecek düzeyde önlemler ile sağlanmalıdır. Yaptırımlar hem hukuki hem de işletme içi olarak tekrar gözden geçirilmeli ve yaptırımların uygulanmasına yönelik de denetimler geliştirilmelidir.

**KAYNAKÇA**

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 359. (1961). Resmî Gazete, 10703.
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, Madde 157. (2004). Resmî Gazete, 25611.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Madde 160. (2005). Resmî Gazete, 25983.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde 356. (2011). Resmî Gazete, 27846.
- 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Madde 112. (2012). Resmî Gazete, 28513.
- Amiram, D., Bozanic, Z., Cox, J. D., Dupont, Q., Karpoff, J. M., & Sloan, R. (2018). Financial reporting fraud and other forms of misconduct: a multidisciplinary review of the literature. *Review of Accounting Studies*, 23, 732-783.
- Amiram, D., Huang, S., & Rajgopal, S. (2020). Does financial reporting misconduct pay off even when discovered?. *Review of Accounting Studies*, 25(3), 811-854.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) 2024 Report to The Nations. <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtnn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>.
- Button, M., Blackbourn, D., & Shepherd, D. (2016). The Fraud 'Justice Systems': A Scoping Study on the Civil, Regulatory and Private Paths to 'Justice' for Fraudsters. University of Portsmouth.
- Button, M., Lewis, C., Shepherd, D., Brooks, G., & Wakefield, A. (2012). Fraud and Punishment: Enhancing Deterrence Through More Effective Sanctions: Main Report.
- Button, M., Shepherd, D. W. J., & Blackbourn, D. (2018). 'The Iceberg Beneath The Sea': Fraudsters And Their Punishment Through Non-Criminal Justice In The 'Fraud Justice Network' In England And Wales. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 53, 56-66. <https://doi.org/10.1016/j.ijlcj.2018.03.001>.
- Campa, D., Quagli, A., & Ramassa, P. (2023). The roles and interplay of enforcers and auditors in the context of accounting fraud: a review of the accounting literature. *Journal of Accounting Literature*.
- Creswell, J.W. ve Plano Clark, V.L. (2007). *Designing And Conducting Mixed Methods Research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2008). *Introduction: The Discipline And Practice Of Qualitative Research*.
- Farrar, J., & King, T. (2022). To Punish Or Not To Punish? The Impact Of Tax Fraud Punishment On Observers' Tax Compliance. *Journal Of Business Ethics*, 183, 289-311. <https://doi.org/10.1007/s10551-022-05061-w>.
- Priantara, D., Noermijati, Irawanto, D. W., & Hussein, A. S. (2019). Holistic Justice: A Proposed Comprehensive Justice Approach To Prevent Fraud. *Revista Turismo Estudos E Práticas*, 2, 1-17.
- Qu, S. Q., & Dumay, J. (2011). The Qualitative Research Interview. *Qualitative Research In Accounting & Management*, 8(3), 238-264.
- Reid, Sue Titus (1981), *Crime and Criminology*, Holt, New York: Rinehart and Winston.
- Wang, Y., Ashton, J. K., & Jaafar, A. (2019). Money shouts! How Effective Are Punishments For Accounting Fraud? *British Accounting Review*, 51(5), Article 100824. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.006>.
- Wang, Y., Ashton, J. K., & Jaafar, A. (2023). Financial Statement Fraud, Recidivism And Punishment. *Emerging Markets Review*, 56, Article 101033. <https://doi.org/10.1016/j.ememar.2023.101033>.
- Yıldırım, A. & Şimşek, H. (2021). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.