

Pandemi döneminde kurumsallaşma, hile denetimi ve iç kontrol yapısı arasındaki etkileşim: BİST şirketleri üzerine bir araştırma

İpek Yaylalı^a, Hasan Türedi^b

^a İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim, e-posta: yaylalipek@gmail.com, ORCID: 0000-0001-7171-7752

^b İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim, e-posta: hturedi@ticaret.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6817-0717

MAKALE BİLGİLERİ

Araştırma Makalesi

Geliş Tarihi: 28 Şubat 2023

1. Revizyon Tarihi: 26 Temmuz 2023

2. Revizyon Tarihi: 1 Ağustos 2023

Kabul Tarihi: 1 Ağustos 2023

Öz

Amaç: İşletme faaliyetlerinin etkin yürütülmesinde önemi ve işleyişi konularında ortak bir noktaya sahip olan kurumsallaşma, hile denetimi ve iç kontrol sistemi arasında pandemi öncesi ve sonrasında bir ilişkinin olup olmadığı tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Yöntem: Araştırma kapsamına dahil edilecek olan 482 şirket ile telefon aracılığı ve e-posta üzerinden randevu sağlanmıştır. Randevu talebine olumlu geri dönüş yapan 435 şirket olmuştur. BİST endeksine kayıtlı olan işletmelerin üst düzey yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek anket çalışması yapılmıştır. Ölçeklerin güvenilirlik değerlendirmeleri için Cronbach Alpha testi uygulanmıştır. Ölçek puanlarının normal dağılıma uygunluk düzeyleri için de Kolmogorov-Smirnov testi yapılmıştır. Çalışmada analizler SPSS 25.0 paket programı ile değerlendirilmiştir.

Bulgular: Çalışmada işletmelerin ölçekler bazında pandemi öncesi ve sonrasındaki durumları incelenmiştir. İncelemede; adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerinin pandemi sonrasında anlamlı seviyede azaldığı görülmüştür. Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme düzeyinin pandemi sonrasında pandemi öncesine göre anlamlı seviyede azaldığı görülmüştür. Hilelerin görülme sıklıkları incelendiğinde; çalışan bazlı hile ile karşılaşma düzeyinin anlamlı ölçüde değişim göstermediği ve pandemi öncesi-sonrasında benzer seviyede olduğu görülmüştür. Kurumsal hile ile karşılaşma düzeyinin anlamlı ölçüde pandemi sonrasında artış gösterdiği söylenebilir. Araştırmada diğer tipteki hile türleri ile karşılaşma düzeyi ise pandemi sonrasında anlamlı ölçüde daha yüksek seviyelerde gerçekleştiği görülmüştür.

Sonuç: Kurumsal yönetim uygulamalarının hile denetimi ile iç kontrol yapısı arasında pandemi öncesinde güçlü ve olumlu bir ilişki olduğu, fakat kurumsal yönetim uygulamalarının hâkim olmadığı işletmelerde pandemi sonrasında bu durumun tam tersi olduğu ortaya çıkmıştır. Bu sonuç, kurumsal yönetim anlayışının daha etkin olabilmesi için hem yöneticiler hem de çalışanlar tarafından yeterli düzeyde algılanması ve özümsemesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Pandeminin meydana gelmesiyle işletmelerin kurumsallaşma ve iç kontrol yapılarına uyum düzeylerinde aksaklıkların ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Ortaya çıkan aksaklıklar sonucunda bozulan iç kontrol yapısı ve kurumsal yapının hilelerin ortaya çıkmasında önemli rol oynadığı gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Pandemi, Kurumsal yönetim, İç kontrol, Hile denetimi, Borsa İstanbul.

The interaction between institutionalization, fraud audit, and internal control structure during the pandemic period: A study on BIST companies

Abstract

Aim: The aim is to determine whether there is a relationship between institutionalization, fraud audit, and internal control system in the effective execution of business activities, with a common understanding on the importance and functioning of these aspects, both before and after the pandemic.

Method: The 482 companies to be included in the research scope were contacted through telephone and email to schedule appointments. A total of 435 companies responded positively to the appointment requests. Face-to-face interviews were conducted with top-level executives of businesses registered in the BIST index as part of the survey. The Cronbach's Alpha test was employed to assess the reliability of the scales. The Kolmogorov-Smirnov test was conducted to evaluate the conformity of scale scores to normal distribution levels. The analyses in the study were evaluated using the SPSS 25.0 software package.

Findings: The study examined the status of businesses on a scale basis before and after the pandemic. The investigation revealed that fairness, responsibility, transparency, and accountability levels significantly decreased after the pandemic. The levels of Control Environment, Risk Assessment, Control Activities, Information and Communication, and Monitoring showed a significant decrease after the pandemic compared to before. When examining the frequencies of fraud, it was observed that the encounter level with employee-based fraud did not show a significant change and remained at a similar level before and after the pandemic. The encounter level with corporate fraud, on the other hand, significantly increased after the pandemic. The research also indicated that the encounter level with other types of fraud was significantly higher after the pandemic.

Result: The study revealed that there was a strong and positive relationship between corporate governance practices, fraud audit, and internal control structure before the pandemic. However, in businesses where corporate governance practices were not prevalent, the opposite was observed after the pandemic. This result highlights the necessity for both managers and employees to perceive and internalize the corporate governance mindset adequately for it to be more effective. The study identified disruptions in the level of compliance of businesses with institutionalization and internal control structures following the occurrence of the pandemic. As a result of these disruptions, it was observed that the compromised internal control structure and corporate governance played a significant role in the occurrence of fraud.

Keywords: Pandemic, Corporate governance, Internal control, Fraud audit, Borsa İstanbul.

Giriş

2019 yılında Çin'in Wuhan kentinden ortaya çıkan ve Covid-19 ismi verilen salgın, tüm dünyayı etkisi altına almıştır. Bu salgının ani olarak ortaya çıkması iktisadi durğunluğa zemin hazırlamıştır. İşletmeler, aniden ortaya bu çıkan bu salgın karşısında faaliyetlerini ve sürekliliklerini kalıcı kılmak için gelişen koşullara uyum sağlamak zorunda kalmış ve yeni arayışlara girmişlerdir. Gelişen bu durumlar karşısında işletmelerin faaliyetlerini ve süreçlerini etkin ve verimli şekilde yönetebilmeleri için gerekli olan kurumsal yönetimin varlığı önemli hale gelmiştir.

Bu makale, "Pandemi döneminde kurumsal yönetim uygulamalarının hile denetimi ile iç kontrol yapısı üzerindeki etkisi: Borsa İstanbul (BİST) işletmeleri ile ilgili bir uygulama" başlıklı yayımlanmamış doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

Bu çalışma Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.



Birçok akademik araştırmaya konu olan kurumsal yönetim kavramı ile ilgili farklı tanımlar mevcuttur. Ulusal ve uluslararası alanda üzerinde önemle durulan kurumsal yönetime ilişkin ilk tanımlardan biri 1992 yılında hazırlanan Cadbury Raporunda yapılmıştır. Bu raporda kurumsal yönetim; “*şirketlerin yönetildiği ve kontrol edildiği bir sistem*” olarak tanımlanmıştır (Cadbury Report, 1992, s. 14). Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD)’ne göre kurumsal yönetim; bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve paydaşları arasındaki ilişkileri düzenleyen ve işletmelerin belirledikleri hedeflere ulaşmasını sağlayan yapı (Davies, 2006, s. 3) olarak tanımlanmıştır. Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD)’ne göre ise kurumsal yönetim, modern yaşamda insanların belirledikleri amaç ve hedeflere ulaşmak için herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesi ve geliştirilmesi (TÜSİAD, 2002, s. 9) şeklinde yorumlanmıştır. Kurumsal yönetim, işletmelerin her alanda adillik, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik kapsamı dahilinde faaliyetlerini etkili bir şekilde yürütebilmelerine katkı sağlayan bir tutumdur (Karamustafa, Varıcı, & Er, 2009, s. 105). Diğer bir ifadeyle kurumsal yönetim; yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer paydaşlar arasındaki hak ve sorumlulukların sınırlarını belirleyen ve bunlar arasındaki ilişkileri dengeleyen bir sistemdir (Macey & O’Hara, 2000, s. 114). Son dönemlerde büyük önem kazanan hile denetimi kavramı ise, işletmeler tarafından düzenlenen mali tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine yönelik gerçekleşen ve mutlak güvencesi olmayan, fakat makul güvence sağlamaya yönelik olarak yapılan işlemlerin planlanması, gerçekleştirilmesi ve değerlendirilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Doğan ve Kayakıran, 2017, s. 167). Başka bir ifadeyle; “*Hile denetimi, hile iddialarını ipuçları, şikâyet (ihbar) ve muhasebe teknikleri aracılığıyla çözümlen bir faaliyettir. Kanıtların belge şeklinde elde edilmesi, tanıkların muhtemel şüphelerini sorgulama, soruşturma raporu yazma, elde edilen bulguların doğrulanması ile hilenin ortaya çıkarılması ve önlenmesini içermektedir.*” (Kranacher vd., 2011, s. 10).

İç kontrol yapısı ile ilgili birçok tanım mevcut olup, COSO’nun 1992 yılında yayımlanmış olduğu İç Kontrol-Bütünleşik Çerçevesinde iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır; “*İç kontrol; genelde işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer çalışanları tarafından etkilenen, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, mali raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılıp ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.*”

İç kontrol; işletmenin hedeflerine ulaşmak için güvenilir bilgilerin elde edilmesi, işletmeye ait olan varlıkların ve kaynakların korunması, mali tabloların doğru ve uygun şekilde düzenlenmesi, hileleri önlemeye yönelik politika ve kurallar bütününe oluşturulması şeklinde tasarlanan bir sistemdir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 223). Diğer bir ifadeyle, işletmelere olan güveni sağlayan, süreçlerde uyumlu ve birbirini destekleyen bir dizi tedbirlerden oluşan bir fonksiyonu içermektedir (Kaval, 2008, s. 128). COSO modeline göre iç kontrol yapısı; Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır. Ayrıca, ilgili bileşenlerin uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken 17 ilke mevcuttur (Polat ve Güneş, 2019, s. 556).

Gelişen teknoloji ve rekabet koşulları kapsamında kurumsallaşmayı sağlamamış işletmelerin kurumsal yönetim yönünden yetersiz kaldıkları yapılan birçok araştırma neticesinde ortaya çıkmıştır. İşletmelerde kurumsal yönetim kavramının önemi, finansal performans kadar yatırım kararlarında da belirgin hale gelmektedir (Sönmez ve Toksoy, 2011, s. 51). Ülkelerin iktisadi durumları güçlendikçe işletmelerin kurumsallaşma seviyesi artmaktadır. Bununla birlikte yabancı yatırım alanlarının genişlemesi, ülke farkındalığının yükselmesi, rekabet gücünün kontrol altına alınması, mali sorunların yönetimi ile işletme varlık ve kaynaklarının doğru kullanımı gibi birçok faydaları bulunmaktadır (Kayguzoğlu ve Şaşa, 2015, s. 974). Etkin bir kurumsal yönetim anlayışının işletme sürekliliğine ve işletme başarısına katkısı fazladır (Karamustafa, Varıcı, & Er, 2009, s. 101). Kısaca kurumsal yönetim; bir ihtiyaçtan ziyade bir gereklilik haline gelmiştir. Etkin bir kurumsal yönetim hem faaliyet ve süreçlerin yönetimi hem de piyasa değeri ile doğru orantılıdır (Drobetz vd., 2003, s. 7). Aynı zamanda, mali raporlamanın doğru ve etkin bir şekilde işleyişinin gelişmesinde önemli bir araçtır (Abdullah vd., 2008, s. 17).

Küreselleşme ve teknolojiye yaşanan gelişmeler neticesinde işletme faaliyetlerinin giderek daha karmaşık bir hal alması, hileli işlemlere uygun ortam hazırlamakta ve işletmeler için mali tablo hileleri önemli bir sorun olmaktadır. İşletmeler faaliyetlerde ortaya çıkan hile ve yolsuzluklar nedeniyle başarı kaybıyla karşılaşmaktadırlar (Gündüz, 2018, s. 17). Dolayısıyla, işletme yönetimi tarafından düzenlenen mali tablolar hem yöneticiler hem de kullanıcılar açısından büyük bir çıkar çatışmasına neden olmaktadır (Terzi, 2012, s. 52). Bu tür nedenlerden dolayı, işletmelerin varlığı sürekli bir risk altındadır ve işletmeler hilelerden korunabilmek adına önlem alsalar da hilelerin etkisi her geçen gün daha da artmaktadır (Yaylalı ve Celayir, 2022, s. 74).

Çalışmanın amacı, Türkiye’de faaliyet gösteren ve BİST endeksine kayıtlı olan işletmelerde kurumsallaşma, iç kontrol sistemi ve hilelerin görülme sıklığı üzerindeki etkileri ele alınmıştır. İlgili işletmeler üzerinde uygulanan araştırmada veri toplama tekniği olarak anket yöntemi uygulanmıştır. Çalışma pandemi öncesi ve sonrasındaki iki farklı dönemdeki kurumsallaşma, iç kontrol sisteminin etkinliği ile hilelerin görülme sıklıkları arasındaki ilişkiler uygulanan çalışmanın temel ilişki modeli olarak belirlenmiştir. Bu ilişki modellerinde bir veya birden fazla değişkenler arasındaki ilişkinin gücü, yönü ve etki düzeyleri analiz edilerek, ilgili üç unsurun birbiriyle olan ilişkileri korelasyonel yöntem olarak incelenmiştir.

Literatür Değerlendirmesi

Çalışmanın genel yapısı ve yöntemi bakımından ilgili alanda daha öncesinde yapılan çalışmalardan oldukça farklı türde bir uygulama olduğu düşünülmektedir. Kurumsallaşma, iç kontrol yapısına uyum ve hilelerin görülme sıklıklarının pandemi öncesi ve sonrasına ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmamış olması bu çalışmanın özgünlüğünü ortaya koymaktadır. Bu sebeple çalışmanın daha sonra bu kapsamda yapılacak çalışmalara yol gösterici olabileceği öngörülmektedir. “Literatür incelemesi yapıldığında pandemi etkisini kapsayacak çalışmaların yer almadığı ancak kurumsallaşma-ç iç kontrol yapısına uyum, hile-kurumsallaşma ve hile-ç iç kontrol yapısını ele alan çalışmalar bulunmaktadır.

Guillet ve Mattila (2010), kurumsal yönetim uygulamalarının önemini ortaya koymak için hazırladıkları çalışmalarında; kurumsal yönetim endeksi ile işletme başarısı arasında olumlu yönde bir ilişki olduğu tespit edilmiş ve ayrıca konaklama işkolunda bulunan işletmelerin kurumsal yönetim endeksi düzeyinin yüksek çıktığı belirlenmiştir. Al Najjar (2014), Orta doğuda bulunan 5 ülkede faaliyet gösteren turizm işletmelerinde yapılan araştırmada; kurumsal yönetim ile şirket başarısı arasında olumlu yönde bir ilişkinin olduğu, yönetim kurulu yapısı ve tutumu ile yönetim kurulu büyüklüğünün işletme başarısını olumlu etkilediği belirtilmiştir. Kanbur (2010), kurumsal yönetim uygulamalarının örgütsel değerler üzerindeki etkilerini ölçmek için 26 işletmeyi incelediği çalışmasında; İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’nde yer alan işletmelerin kurumsal yönetimin önemini farkındalığı içinde hareket ettiği ve kurumsal yönetim uygulamalarının örgütsel değerler üzerinde güçlü ve olumlu yönde etkin olduğu tespit edilmiştir. Jarbou ve arkadaşları (2015), Tunus’da bulunan otel işletmelerinin kurumsal yönetim verimliliğini değerlendirmek için yapılan çalışmada; kurumsal yönetim uygulamalarının işletme başarısını, yönetim kurulu yapısını ve CEO yapısının oluşturulmasında etkili olduğu tespit edilmiş ve ayrıca otel işletmelerinin verimliliği arasında güçlü ve olumlu bir ilişkinin bulunduğu saptanmıştır. Hatunoğlu ve arkadaşları (2012), iç kontrol yapısının hata ve hileleri önlemede etkili olduğunu tespit etmek üzere İstanbul, Malatya, Ankara, Elâzığ, Yozgat, Kahramanmaraş, Gaziantep ve Adana bölgelerinde toplam 45 işletme üzerinde yapılan araştırmada; etkin bir iç kontrol yapısının olası hata ve hileleri engellemek için gerekli olduğu ve özellikle bireysel hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Elbanna (2009), 2003-2005 yılları arasında 171 işletme üzerinde iç kontrol sistemi kalitesinin finansal raporlama, kurumsal yönetim ve kredi notuna olan etkilerini değerlendirmek üzere yapılan çalışmada; iç kontrol sisteminin uygulanmasında eksiklikleri olan işletmelerin, iç kontrol sistemini etkin ve verimli olarak uygulayan işletmelere göre kredi notunun daha düşük ve karlılığının az olduğu tespit edilmiş olup, faaliyetlerden elde edilen düşük nakit akışı, cari ve önceki yılda meydana gelen mali kayıplar ve gelirlerde yaşanan değişimlerinde etkili olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, iç kontrol sistemlerinin kurumsal yönetim ile kredi notu ve kredi desteği arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu saptanmıştır. Baskıcı (2015), Borsa İstanbul endeksinde yer alan 156 işletme üzerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini incelediği araştırmada; kurumsal yönetim konusunda başarı sağlamak için yönetici ve çalışanların etkin bir iç kontrol sistemi içinde çalışmalarının gerekli olduğu görülmüştür. Ayrıca, yönetici ve çalışanların iç kontrol sistemine katkı sağlamalarının kurumsallaşma adına önemli olduğunu ve kurumsal yönetim ilkelerini uygulama düzeyi ile iç kontrol sistemi arasında yüksek düzeyde pozitif bir ilişki olduğu belirtilmiştir. Ergin vd. (2016), Türkiye’de faaliyette bulunan ve yasal olarak KİT statüsünde tanımlanmış kamu işletmelerinde kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının denetim personeli tarafından nasıl algılandığı ve faaliyetlere olan etkisinin incelendiği araştırmada; KİT’lerde uluslararası ölçütlerde genel kabul görmüş sistematik bir iç kontrol sisteminin uygulanmadığı, OECD’nin KİT’ler için kurumsal yönetim rehberinde yer alan konuların uygulanmadığı ve iç kontrollerin bir bütün halinde standartlara bağlı olarak iç kontrol uygulamalarının ve iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilemediği tespit edilmiştir. Kayağdı Güngör (2019), Malatya ilinde faaliyet gösteren

82 KOBİ üzerinde Kurumsal Yönetim anlayışı ve İç Denetime yönelik uygulanabilirlik düzeyinin ve yöneticilerin bu konularla ilgili farkındalıklarının değerlendirilmesine yönelik yapılan çalışmada; KOBİ'lerin kurumsal yönetim ve iç denetim kavramlarına yönelik tutumlarını bir kez daha gözden geçirmeleri açısından yararlı olacağı sonucuna varılmıştır. Yetiş (2017), iç anadolu bölgesinde faaliyet gösteren ve turizm işletmesi belgeli 100 otel üzerinde gerçekleştirilen araştırmada; iç kontrol sisteminin alt grupları ile işletme performansı arasında ilişkinin anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Alawattegama (2018), bankacılık sektöründe öz kaynak karlılığı (ROE) ile iç kontrol sistemleri ve kurumsallaşma düzeyleri arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı görülmüştür.

Araştırmanın Amacı

2019 yılı sonlarına doğru tüm dünyayı bir anda etkisi altına alan ve herkesin sağlığı için risk oluşturan pandemi daha önce eşi benzeri görülmemiş bir sağlık krizi olarak ortaya çıkmıştır. Türkiye'de de Mart 2020 tarihinden itibaren görülmeye başlayan bu salgının birçok işletmelere olumsuz etkisinin olduğu bilinmektedir. Araştırmada Covid-19 salgının Türkiye'de faaliyet gösteren ve BİST endeksine kayıtlı olan işletmelerde kurumsallaşma, iç kontrol sistemi ve hilelerin görülme sıklığı üzerindeki etkileri ele alınmıştır. Bu doğrultuda BİST endeksine kayıtlı olan işletmelerin üst düzey yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek anket çalışması yapılmıştır.

Araştırmanın Yöntemi

Pandemi öncesi ve sonrasında kurumsal yönetim ilkeleri ve iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyleri için 5'li likert ölçeği baz alınmıştır. 1. Hiç Katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Tamamen Katılıyorum şeklinde cevaplar alınarak anket sorularının değerlendirmeleri sağlanmıştır. Hile türleri ile karşılaşma düzeyleriyle ilgili uygulamanın işletmelerde önem derecesini tespit etmek için de 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Bu kapsamda 1. Hiç, 2. Nadir, 3. Bazen, 4. Genelde, 5. Her zaman şeklinde değerlendirmeleri sağlanmıştır.

Ana kütle kapsamında BİST Endeksine yer alan 482 şirket bulunmaktadır. Araştırma kapsamına dahil edilecek olan 482 şirket ile telefon aracılığı ve e-posta üzerinden randevu sağlanmıştır. Randevu talebine olumlu geri dönüş yapan 435 şirket olmuştur. Çalışmada BİST endeksine kayıtlı işletmelerdeki ilgili katılımcıların görüşlerinin incelenmesi adına basit rastgele örnekleme yöntemi ile örnekleme belirlenmiştir. Türkiye genelinde yapılan veri toplama çalışması için basit rastgele yöntem ile %5 hata ve %95 güven düzeyinde en az 384 katılımcının gerekli olduğu belirlenmiştir. Çalışmanın, saha araştırması sonucunda ilgili sonuçların daha tutarlı olması ve daha çok işletmeye ulaşma amacı ile n=435 katılımcı üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Bu çalışma için etik kurul izni İstanbul Ticaret Üniversitesi, İnsan Araştırmaları Etik Kurulu'nun 27.01.2023 tarihinde E-65836846-044-280134 protokol numaralı kararıyla alınmıştır.

Araştırmanın Güvenirliği ve Geçerliliği

Anket uygulamasında, kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili dünyada kabul gören OECD ilkeleri esas alınmıştır. Kurumsal yönetim ilkeleri, adillik (4), sorumluluk (4), şeffaflık (4), hesap verebilirlik (3) olmak üzere dört alt boyut ve 15 adet ifadeden oluşturulmuştur. Çalışmada pandemi öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı zamandaki değerleri tespit etmek amacıyla kurumsal yönetim düzeylerine ilişkin değerlendirmeler bu ölçek ile yapılmıştır. Ölçekteki ortalama puan düzeyi her bir alt boyut düzeyinde ayrı ayrı hesaplanmıştır.

İç kontrol yapısı ile ilgili ölçeğin tespitinde COSO (1992) raporundaki ilkeler doğrultusunda Pfister (2009) tarafından geliştirilen ölçekler kullanılmıştır. Daha sonra yenilenen iç kontrol yapısı için COSO İç Kontrol ve Bütünlük Çerçeve 2013 modeli esas alınmıştır. İlgili modelde yer alan iç kontrol yapısı; kontrol ortamı (6), risk değerlendirme (4), kontrol faaliyetleri (5), bilgi ve iletişim (5) ve izleme (3) olmak üzere beş alt boyut ve 17 ilkedan oluşan sistemin uygulanma düzeyini tespit etmek amacıyla 23 adet ifadeden ölçek oluşturulmuştur.

Hile türleri ile karşılaşma düzeyleri için geliştirilmiş herhangi bir ölçek olmaması nedeni ile en çok karşılaşılan hile türlerini içeren bir ölçek tarafımızdan oluşturulmuştur. Bu ölçek ile işletmelerde faaliyet ve işlemler kapsamında rastlanılan bireysel, kurumsal ve genel hilelerin görülme sıklıkları tespit edilmiştir. Varlıkların gelirlerden düşük gösterimi, gelirlerin veya giderlerin farklı dönemlere kaydı, rüşvet, yasadışı hediyeler- bahşis, elden veya kasadan nakit hırsızlığı, fatura hileleri, bordro hileleri, gider hileleri, çek hileleri, hayali ödemeler, gelir-borçların yanlış gösterimi ve gerçeği yansıtmayan muhasebe kayıtları bu hilelerden bazılarıdır.

Araştırmanın Dayandığı Hipotezler

Ana hipotezi, BİST Endeksi kapsamında işlem gören işletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının, iç kontrol yapıları ile hileli işlemlerin görülme durumları arasında bir ilişkinin olup olmadığıdır. Bu çerçevede konuya ilişkin alt hipotezler şöyledir:

- H1: Kurumsal yönetim düzeylerinde pandemi öncesinde ve sonrasında anlamlı farklılık vardır.
- H2: İç kontrol yapısı etkinliği düzeylerinde pandemi öncesinde ve sonrasında anlamlı farklılık vardır.
- H3: Bireysel ve kurumsal hilelerin görülme düzeylerinde pandemi öncesinde ve sonrasında anlamlı farklılık vardır.
- H4: Kurumsal yönetim ile iç kontrol yapısı etkinliği arasında pandemi öncesi ve sonrasında anlamlı düzeyde ilişki vardır.
- H5: Kurumsal yönetim ile Bireysel/Kurumsal hilelerin görülme düzeyleri arasında pandemi öncesi ve sonrasında anlamlı düzeyde ilişki vardır.
- H6: İç kontrol yapısı etkinliği ile Bireysel-Kurumsal hilelerin görülme düzeyleri arasında pandemi öncesi ve sonrasında anlamlı düzeyde ilişki vardır.
- H7: Hilelerin ortaya çıkmasında kurumsal yönetim ve iç kontrol yapısı etkinliğinin anlamlı etkisi vardır.

Bulgular

Araştırmaya katılan işletmelerin yapısal özellikleri ile konu kapsamında yer alan diğer ilgili bulguların değerlendirmeleri bu kısımda sunulmaktadır.

Araştırmaya katılan işletmelerin sermaye büyüklüğü %0,7 ile 21-50 milyon TL, %27,4 ile 51-100 milyon TL, %44,1 ile 101-200 milyon TL, %14,7 ile 201-500 milyon TL, %13,1 ile 501 milyon TL ve üzeri olduğu tespit edilmiştir. Buradan hareketle araştırma kapsamındaki şirketlerinin önemli kısmının sermaye büyüklüklerinin 101-200 milyon TL arasında olduğu görülmektedir.

Çalışan sayıları incelendiğinde işletmelerin %1,4'nün 250 ve altı, %12,9'nun 251-500, %16,3'nün 501-1000, %7,1'nin 1001-1500, %62,3'nün 1501 ve üzerinde olduğu gözlemlenmiştir. Elde edilen verilere göre şirketlerin büyük kısmının 1501 ve üzeri çalışana sahip olan işletmeler olduğu tespit edilmiştir. İlgili verilerden 250 ve daha az çalışana sahip olan işletmelerin az sayıda olduğu görülmektedir.

İşletmelerin kurucuları %34,7 ile baba, %28,3 ile kendisi, %18,2 ile dede, %18,8 ile dedenin babası olduğu tespit edilmiştir. İşletme yönetiminde bulunan kuşaklar bağlamında elde edilen verilere göre III. ve IV. Kuşak'ın yüzdelik dilimlerinin sırasıyla %34 ve %18 olduğu gözlemlenmiştir. Bulgulardan görüleceği üzere I. ve II. kuşak tarafından kurulan şirket sayısı azdır.

İşletmedeki aile payı oranı %45,3 ile %100, %6,4 ile %75-99, %29,2 ile %50-74 ve %19,1 ile %50 ve altında olduğu görülmüştür. Şirketlerin sermayesinde aile payı oranı dağılımına bakıldığında aile payı %100 olan işletmelerin diğer toplam işletmeler içindeki payının %45 düzeyinde olduğu tespit edilmiştir.

İşletmelerin yönetim kurulunun %56,3'ünün ile aile üyelerinden, %27,4'ünün aile üyeleri ve profesyonel yöneticilerden, %16,3'ünün ise yalnızca profesyonel yöneticilerden oluştuğu tespit edilmiştir. İşletme yönetiminin oluşum şekline göre %56 düzeyinde aile üyeleri (eş ve çocuklar)'dan oluştuğu görülmektedir. Diğer aile üyeleri ile birlikte profesyonel yöneticilerin yönetim kurullarında %27 düzeyinde yer aldığı tespit edilmiştir.

İşletmelerin yönetim kurulu başkanlarının eğitim düzeyleri %3,9 ile lise, % 75,6 ile lisans ve %20,5 ile lisansüstü düzeyde eğitime sahip olduğu görülmüştür. Ankete katılan işletme sahiplerinin %75'inin lisans mezunu olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bulgular aşağıda Tablo 1'de şekillendirilmiştir.

Tablo 1. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Yapısal Özellikleri ve Frekans Dağılımları

		n	%
Şirketinizin sermaye büyüklüğü ne kadardır? (Milyon TL)	21-50	3	%0,7
	51-100	119	%27,4
	101-200	192	%44,1
	201-500	64	%14,7
	501 ve üzeri	57	%13,1
Şirkette çalışan sayısı	250 ve altı	6	%1,4
	251-500	56	%12,9
	501-1000	71	%16,3
	1001-1500	31	%7,1
	1501 ve üzeri	271	%62,3
Şirketin kurucusu	Baba	151	%34,7
	Kendisi	123	%28,3
	Dede	79	%18,2
	Dedenin babası	82	%18,8
Aile üyelerinin şirketteki sahiplik oranı? (% olarak) ne kadardır?	%100	197	%45,3
	%75-99	28	%6,4
	%50-74	127	%29,2
	%50 ve altında	83	%19,1
Şirketin yönetimi kimlerden oluşmaktadır?	Aile üyeleri (Eşi ve Çocukları)	245	%56,3
	Aile üyeleri ve Profesyonel yönetici	119	%27,4
	Profesyonel Yönetici	71	%16,3
Şirketin yönetim kurulu başkanının eğitim durumu?	Lise eğitimi	17	%3,9
	Lisans eğitimi	329	%75,6
	Lisansüstü eğitimi	89	%20,5

İşletmelerin %84,4'ünde risk yönetim biriminin kurulmuş olduğu tespit edilmiştir. İlgili oran süreçlerin yönetiminde karşılaşılan olası risklerin ve olumsuz durumların iyi yönetileceğine işaret etmektedir.

İşletmelerin dış ticaret işlemleri dağılımına bakıldığında ankete katılan işletmelerin %87,4'ünün dış ticaret faaliyeti yürüttükleri tespit edilmiştir.

İşletmelerin, kurumsal yönetim politika ve prosedürlerine olan dağılımına bakıldığında ankete katılan işletmelerin %82,5'inin kurumsal yönetim politika ve prosedürlerine yeterince uyduğu gözlemlenmiştir.

İşletmelerin %76,8'inde etik kuralların olduğu tespit edilmiştir. İşletme yönetimi tarafından belirlenen etik ilkelerin yerine getirildiği görülmüştür.

İşletmelerin %75,9'unda kurumsal yönetim politikalarına ve etik kurallara uyumu sağlamaktan sorumlu olmak üzere atanmış bir yetkilisinin olduğu görülmüştür.

Bu sonuçtan hareketle işletme faaliyetlerinin kurallar çerçevesinde yürütüldüğü tespit edilmiştir.

İşletmelerin Yönetim/Yönetim Kurulu, kurumsal faaliyetlerin yıllık takvimini onaylamakta olup olmadığı ile ilgili dağılıma bakıldığında ankete katılan işletmelerin %75,9'nun kurumsal faaliyetlerin yıllık takvimini onaylamakta olduğu belirlenmiştir. İlgili veriler Tablo 2'de görselleştirilmiştir.

Tablo 2. Araştırmaya Katılan Şirketlerin Diğer Yapısal Özellikleri ve Frekans Dağılımları

		n	%
Şirketinizde risk yönetim birimi kurulmuş mu?	Evet	367	%84,4
	Hayır	68	%15,6
Şirketinizin dış ticaret işlemleri var mı?	Evet	380	%87,4
	Hayır	55	%12,6
Şirket, kurumsal yönetim politika ve prosedürlerine ne ölçüde uyduğunu açıklıyor mu?	Evet	359	%82,5
	Hayır	76	%17,5
Şirketin etik (mesleki ahlak) kuralları var mı?	Evet	334	%76,8
	Hayır	101	%23,2
Şirketin kurumsal yönetim politikalarına ve etik (mesleki ahlak) kurallarına uyumu sağlamaktan sorumlu atanmış bir yetkilisi var mı?	Evet	330	%75,9
	Hayır	105	%24,1
Yönetim/Yönetim Kurulu, kurumsal faaliyetlerin yıllık takvimini onaylamakta mıdır? (Yönetim Kurulu toplantıları, Genel Toplantı vb.)?	Evet	330	%75,9
	Hayır	105	%24,1
Yönetim Kurulu'nun yönetsel görevinden ne anlaşılmaktadır?	Ana sermaye	142	%32,6
	Genel Müdür ve üst yönetimin seçilmesi ve ücretlendirilmesi	113	%26,0
	Risk Yönetim, iç kontrollerin gözetimi, bağımsız denetim ve mali tabloların hazırlanması	98	%22,5
	Şirketin strateji ve amaçlarını belirlemek	82	%18,9
Yönetim Kurulu, İÇK görevini veya bağımsız denetçiler tarafından belirlenen eksikliklere ve zayıflıklara karşı yönetimin tepkisini izliyor mu?	Evet	378	%86,9
	Hayır	57	%13,1
Son 5 yılda iç kontroller, risk yönetimi ve uyum konularında rapor edilen önemli sorunlar var mıdır?	Hayır	390	%89,7
	Evet	45	%10,3

Şirketin bağımsız denetimi, Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun mudur?	Evet	368	%84,6
	Hayır	67	%15,4

Ölçeklerin İncelenmesi

Çalışmanın bu bölümünde işletmelerin pandemi öncesi ve sonrasında kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol yapısının etkinliği ve hile türleri ile karşılaşma düzeyleri için uygulanan anketten elde edilen verilere yer verilmiştir.

Kurumsal Yönetim

Tablo 3'teki Kurumsal Yönetim İlkelerine ilişkin uygulanma ifadelerine ait ortalama puan düzeyleri incelendiğinde, işletmelerin pandemi sonrasında bazı kurumsal özelliklerini kaybettikleri görülmüştür. Özellikle "Pay sahiplerinin haklarını gösteren resmi bir belge vardır", "Aile üyesi olan veya olmayan aile üyesi ortaklar için resmi değerlendirme ve ödeme sistemi vardır", "Aile üyesi çalışanların görevlendirmelerinde belirlenmiş yazılı kurallar uygulanır", "Uzmanlık gerektiren konularda danışmanlık hizmetleri alınır", "Mali tablolar bağımsız denetime tabidir" ifadelerine katılım düzeyinde azalışlar olduğu görülmüştür. Kurumsal yönetim ilkelerinin değerlendirilmesine ilişkin önermeler Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3. Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumun Değerlendirilmesine İlişkin Önermeler

	Pandemi Öncesi	Pandemi Sonrası
	x±s.s.	x±s.s.
Pay sahiplerinin haklarını gösteren resmi bir belge vardır	4,12±1,01	3,19±0,87*
Stratejik kararlar alınırken hissedar ve diğer ortakların görüşlerine başvurulur	3,91±0,82	3,95±0,89
Yönetime ilişkin konularda yönetimde olmayan diğer aile üyesi ortakların görüşleri alınır	3,84±0,88	4,10±1,07
Aile üyesi olan veya olmayan aile üyesi ortaklar için resmi değerlendirme ve ödeme sistemi vardır	3,85±0,95	2,94±0,80*
İşletme sermayesi aile üyelerinin harcamalarına karşı korunur	3,77±0,96	3,68±0,93
Aile üyesi çalışanlarının terfi işlemleri için belirlenmiş yazılı kurallar uygulanır	3,77±0,97	2,79±0,92*
Aile üyesi çalışanların görevlendirmelerinde belirlenmiş yazılı kurallar uygulanır	3,90±0,85	2,97±0,72*
Tüm çalışanlar ilgili oldukları konularda sürekli eğitime tabi tutulur	3,78±0,81	3,77±0,83
Aile üyeleri de denetime tabi tutulur	3,93±0,92	3,99±1,04
Uzmanlık gerektiren konularda danışmanlık hizmetleri alınır	3,97±0,89	3,04±0,74*
Şirkete ilişkin sır niteliği taşımayan bilgiler 3. kişilerin ulaşımına açıktır	3,92±0,87	4,11±1,05
Mali tablolar bağımsız denetime tabidir	3,87±0,91	2,88±0,89*
Yönetim kurulu başkanı ile genel müdür farklı kişilerdir	3,90±0,97	3,92±0,94
Denetim kurulunda aile dışı üyelere de yer verilir	3,83±0,92	3,87±0,94
Denetim kurulunda ortaklar dışında da üyeler bulunur	3,95±0,87	4,10±1,03

İç Kontrol Yapısının Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Önermeler

Araştırmada; pandemi öncesi ve sonrası olmak üzere iç kontrol yapısının etkinliğinin değerlendirilmesinde, iç kontrol sisteminin pandemi sürecinde etkinliğinin önemli derecede azaldığı söylenebilir. Pandemi süreci ile "Şirkette etik değerler bellidir ve çalışanlarca benimsenir", "Yönetim kurulu üyelerinin görevlerini etkili bir şekilde yürütebilmeleri için sahip olmaları gereken bilgi, deneyim ve nitelikler tanımlanmıştır", "Yönetim kurulu iç kontrol sistemini izler" ifadelerinde önemli düşüşler olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca "Raporlama ilişkileri, yetki ve sorumluluklar belirlenmiştir", "Uzmanlaşmaya önem verilir", "İşletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için belirlenen görevlere ilişkin tanımlamalar yapılmıştır", "Şirket hedefleri tüm çalışanlar tarafından anlaşılacak şekilde açık ve net olarak belirlenmiştir", "Şirketin iç ve dış riskleri bilinmektedir", "Hile risklerine karşılık her türlü önlem alınmıştır", "Sektörde, yasalarda, müşterilerde vb. değişikliklerin şirkete etkisi değerlendirilir", "Teknolojiye dayalı işlemleri kapsayan tüm faaliyetler üzerinde kontroller mevcuttur" ifadelerinde de düşüşler olduğu görülmüştür.

İç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesinde, "Fiziksel varlıklar (kasa, stoklar vb.) belirli belirsiz zamanlarda sayılır", "Hedefler, sorumluluklar bilgiler kurum çalışanlarıyla paylaşılır", "Finansal tablolar, finansal değerlendirmeye yönelik yeterli, doğru, tutarlı ve güncel bilgi içeriyor", "Şirket dışındaki paydaşlar ile sürekli iletişim kurulur", "İç kontrol sistemi eksikliklerinin, şirket faaliyetlerinin ve çalışanlarının sürekli gözetimi ile raporlanır", "İşletmenin yıl içerisindeki faaliyetlerinin sonuçları ile değerlendirmeler faaliyet raporunda gösterilir" konuları bakımından da azaldığı tespit edilmiştir.

Tüm dünyayı etkisi altına alan pandeminin iki dönem arasında yapılan uygulama sonucunda önemli düşüşlerin yaşanmasının temel nedenleri; çalışanların uzaktan çalışmaya yönlendirilmesi, yönetim tarafından faaliyetlerin izlenmemesi, bilgi ve iletişim kanallarında aksamaların yaşanması ve süreçlerin kontrollerinde gerekli müdahalelerin uygulanmaması olarak ifade edilebilir. İç kontrol yapısının etkinliğinin değerlendirilmesi ilişkin önermeler Tablo 4'te görselleştirilmiştir.

Tablo 4. İç Kontrol Yapısının Etkinliğinin Değerlendirilmesi İlişkin Önermeler

	Pandemi Öncesi	Pandemi Sonrası
	x±s.s.	x±s.s.
Şirkette etik değerler bellidir ve çalışanlarca benimsenir	4,16±0,8	3,21±0,68*
Yönetim kurulu üyelerinin görevlerini etkili bir şekilde yürütebilmeleri için sahip olmaları gereken bilgi, deneyim ve nitelikler tanımlanmıştır	4,02±0,86	3,41±0,63*
Yönetim kurulu iç kontrol sistemini izler	3,99±0,92	3,00±0,89*
Raporlama ilişkileri, yetki ve sorumluluklar belirlenmiştir	3,96±0,89	3,03±0,75*
Uzmanlaşmaya önem verilir	4,04±0,92	3,11±0,78*
İşletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için belirlenen görevlere ilişkin tanımlamalar yapılmıştır	4,06±0,89	4,03±1,08
Şirket hedefleri tüm çalışanlar tarafından anlaşılacak şekilde açık ve net olarak belirlenmiştir	3,98±0,91	3,05±0,78
Şirketin iç ve dış riskleri bilinmektedir	4,09±0,86	3,10±0,83*

Hile risklerine karşılık her türlü önlem alınmıştır	4,05±0,87	3,05±0,86*
Sektörde, yasalarda, müşterilerde vb. değişikliklerin şirkete etkisi değerlendirilir	4,03±0,82	3,07±0,74*
Şirket personelleri ile hizmet alanlara yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenmiş prosedürler vardır	4,09±0,8	4,09±0,80
Şirket için belirlenmiş kurallar yazılı, güncel, mevzuata uygundur ve çalışanlar bu kurallara her zaman ulaşabilir	4,09±0,78	4,14±1,01
Teknolojiye dayalı işlemleri kapsayan tüm faaliyetler üzerinde kontroller mevcuttur	4,15±0,81	3,19±0,72*
Her faaliyet ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü farklı personeller tarafından yapılmaktadır	3,99±0,94	3,90±0,90
Fiziksel varlıklar (kasa, stoklar vb.) belirli belirsiz zamanlarda sayılır	4,12±0,81	3,13±0,79*
Hedefler, sorumluluklar vb. bilgiler kurum çalışanlarıyla paylaşılır	4,08±0,80	3,13±0,71*
Bilgi sistemleri yönetime, faaliyetlerin gözetimi, hedeflerin izlenmesi ve analizi amacıyla zamanında ve açıklayıcı raporları sağlıyor	4,10±0,85	4,13±0,82
Finansal tablolar, finansal değerlendirmeye yönelik yeterli, doğru, tutarlı ve güncel bilgi içeriyor	4,16±0,78	4,07±1,00
Şirket dışındaki paydaşlar ile sürekli iletişim kurulur	4,09±0,84	3,14±0,72*
Şirket içinde, yatay (aynı düzeydekiler) ve dikey (ast ve üstler arasında), iç ve dış iletişimin nasıl olacağını belirleyen prosedürler vardır	4,11±0,79	4,12±1,01
İç kontrol sistemi eksikliklerinin, şirket faaliyetlerinin ve çalışanlarının sürekli gözetimi ile raporlanır	4,07±0,81	3,08±0,78*
İşletmenin yıl içerisindeki faaliyetlerinin sonuçları ile değerlendirmeler faaliyet raporunda gösterilir	4,07±0,83	3,12±0,74*
Amac ve hedeflere ulaşma düzeylerini gösteren performans ölçüleri belirlenmiştir	4,06±0,80	4,03±0,77

Hile Türleri ile Karşılaşma Düzeylerinin Değerlendirilmesine Yönelik Önermeler

Pandemi sürecinde gerekli kontrollerin sağlanmaması sonucu işletmelerde hilelere rastlama düzeylerinde artışların olduğu söylenebilir. Hilelerin görülme sıklıklarında en belirgin artışlar "Varlıkların-gelirlerin olduğundan düşük gösterimi", "Gelirlerin veya giderlerin farklı dönemlere kaydı ile dönem karının yüksek gösterimi", "Varlıkların değerlemesinde yapılan uygunsuzluklar ile varlıkların olduğundan yüksek gösterilmesi", Haraç- ekonomik gasp (Yolsuzluk) ve Elden veya kasadan nakit para hırsızlığı", "Nakdi olmayan varlıkların kötüye kullanılması veya çalınması", "Fatura Hileleri", "Bordro Hileleri", "Çek Hileleri" gibi konularında olduğu tespit edilmiştir. Genel olarak hilelerin görülme düzeyleri pandemi sonrasında önemli düzeylerde artışı görülmüştür. Hile türleri ile karşılaşma düzeylerinin değerlendirilmesine ilişkin önermeler Tablo 5'te görülmüştür.

Tablo 5. Hile Türleri ile Karşılaşma Düzeylerinin Değerlendirilmesine İlişkin Önermeler

	Pandemi Öncesi	Pandemi Sonrası
	x±s.s.	x±s.s.
Varlıkların-gelirlerin olduğundan düşük gösterimi (Finansal hileli raporlar)	1,60±0,91	1,87±1,24*
Gelirlerin veya giderlerin farklı dönemlere kaydı ile dönem karının yüksek gösterimi (Finansal hileli raporlar)	1,55±0,92	1,68±1,19
Borçların- giderlerin düşük gösterilmesi (Finansal hileli raporlar)	1,69±0,99	1,66±0,90
Varlıkların değerlemesinde yapılan uygunsuzluklar ile varlıkların olduğundan yüksek gösterilmesi (Finansal hileli raporlar)	1,70±0,98	1,87±1,26
Hayali gelir kaydedilmesi (Finansal hileli raporlar)	1,72±0,98	1,69±0,90
İç ve dış belgelerde yapılan uygunsuzluklar ve finansal tablo açıklamalarının ihmal edilmesi (Finansal olmayan hileli raporlar)	1,74±1,02	1,70±0,92
Rüşvet, İlegal hediyeler- bahşiş (Yolsuzluk)	1,62±0,91	1,63±0,94
Haraç- ekonomik gasp (Yolsuzluk)	1,60±0,95	1,94±1,35*
Elden veya kasadan nakit para hırsızlığı (Çalışan Hileleri/Nakit hileleri)	1,65±0,96	1,99±1,27*
Nakdi olmayan varlıkların kötüye kullanılması veya çalınması (Çalışan Hileleri/Nakdi olmayan Hileler)	1,64±0,91	1,80±1,22
Fatura Hileleri (Çalışan Hileleri/Hileli ödemeler)	1,66±1,00	1,73±1,15
Bordro Hileleri (Çalışan Hileleri/Hileli ödemeler)	1,59±0,93	1,70±1,13
Gider Hileleri (Çalışan Hileleri/Hileli ödemeler)	1,61±0,94	1,58±0,86
Çek Hileleri (Çalışan Hileleri/Hileli ödemeler)	1,64±0,99	1,71±1,13

Diğer Hile Türlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Önermeler

Diğer hilelerde ise "Finansal performansı yanlış sunmak amacıyla karmaşık işlemlerin yapılması", "Hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte hayali yevmiye kayıtları yapmak" ve "Önemli ve olağandışı işlemlere ilişkin kayıtları değiştirmek" gibi hilelerin pandemi döneminde daha yüksek düzeylerde gerçekleştiği görülmüştür. Hile ile karşılaşılma düzeyleri artış gösterse de hem pandemi öncesi hem de pandemi sonrasında karşılaşılan hile düzeylerinin genel olarak düşük düzeylerde olduğu belirlenmiştir. Diğer hile türleri ile karşılaşma düzeylerinin değerlendirilmesine ilişkin önermeler Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6. Diğer Hile Türleri ile Karşılaşma Düzeylerinin Değerlendirilmesine İlişkin Önermeler

	Pandemi Öncesi	Pandemi Sonrası
	x±s.s.	x±s.s.
Alınmayan mal ya da hizmetler için gerçek dışı satıcılara ödeme yapmak,	1,63±0,88	1,62±0,84
İşletmeden ayrılmış çalışanlara ödeme yapılmış gibi göstermek	1,57±0,91	1,55±0,86
Ticari Sırların Haksız Biçimde Ele Geçirilmesi	1,59±0,89	1,57±0,86
Finansal performansı yanlış sunmak amacıyla karmaşık işlemlerin yapılması	1,58±0,85	1,96±1,26*
Hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte hayali yevmiye kayıtları yapmak	1,57±0,80	1,97±1,25*

Önemli ve olağandışı işlemlere ilişkin kayıtları değiştirmek	1,51±0,86	1,60±1,05
Tahminde kullanılan varsayımları uygun olmayan şekilde oluşturmak ve kanaati değiştirmek,	1,57±0,88	1,53±0,88

Ölçeklerin Pandemi Öncesinde ve Sonrasındaki Farklılığının İncelenmesi

İşletmelerin kurumsallık, iç kontrol yapısına uyumu ve hile türleri ile karşılaşma sıklık düzeylerinin pandemi öncesinde ve sonrasındaki kıyaslaması ise Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Pandemi Öncesi ve Sonrasında İncelenmesi

	Pandemi Öncesi	Pandemi Sonrası	p
	X±s.s.	X±s.s.	
Adillik	3,94±0,76	3,55±0,66	0,01*
Sorumluluk	3,89±0,66	3,70±0,63	0,03*
Şeffaflık	3,87±0,63	3,41±0,60	0,01*
Hesap verebilirlik	3,89±0,66	3,12±0,58	0,01*

*0,05 anlamlılık düzeyinde farklılıkları ifade etmektedir.

Tablo 7'den görüldüğü üzere Adillik, Şeffaflık ve Hesap verebilirlik düzeyinin pandemi sonrasında pandemi öncesine göre anlamlı seviyede azaldığı görülmektedir (p=0,01, p<0,05).

Sorumluluk düzeyinin pandemi sonrasında pandemi öncesine göre anlamlı seviyede azaldığı görülmektedir (p=0,03, p<0,05).

İşletmelerin pandemi öncesindeki Adillik, Sorumluluk, Şeffaflık ve Hesap verebilirlik düzeylerinin pandemi sonrasında anlamlı olarak azaldığı tespit edilmiştir. Bu dönemde yaşanan salgın nedeniyle kurumsal yönetim ilkelerine uygun hareket edilmediği ve bununla birlikte kurumsal yapı ve yönetimlerinin pandemi nedeni ile sektreye uğradığı ifade edilebilir.

Tablo 8. İç Kontrol Yapılarının Pandemi Öncesi ve Sonrası Durumlarının İncelenmesi

	Pandemi Öncesi	Pandemi Sonrası	p
	X±s.s.	X±s.s.	
Kontrol Ortamı	4,03±0,46	3,41±0,47	0,01*
Risk Değerlendirme	4,01±0,46	3,38±0,54	0,01*
Kontrol Faaliyetleri	4,02±0,45	3,60±0,53	0,01*
Bilgi ve İletişim	4,02±0,44	3,42±0,53	0,01*
İzleme	4,05±0,46	3,52±0,48	0,01*

*0,05 anlamlılık düzeyinde farklılıkları ifade etmektedir.

Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme düzeyinin pandemi sonrasında pandemi öncesine göre anlamlı seviyede azaldığı görülmektedir (p=0,01, p<0,05).

İşletmelerin pandemi öncesindeki Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme düzeylerinin pandemi sonrasında anlamlı olarak azaldığı tespit edilmiştir. Bu dönemde işletmelerin iç kontrol yapılarının etkinliği hususunda güç kaybettiği ve iç kontrol mekanizmalarının pandemi nedeni ile önemli derecede sektreye uğradığı ifade edilebilir.

Tablo 9. Hile Türleri ile Karşılaşma Düzeylerinin Pandemi Öncesi ve Sonrasında İncelenmesi

	Pandemi Öncesi	Pandemi Sonrası	p
	X±s.s.	X±s.s.	
Çalışan Hileleri	1,68±0,74	1,73±0,76	0,13
Kurumsal Hileler	1,63±0,75	1,80±0,82	0,04*
Diğer Hileler	1,59±0,60	1,71±0,67	0,03*

*0,05 anlamlılık düzeyinde farklılıkları ifade etmektedir.

Çalışan bazında gerçekleşen hilelerin pandemi sonrasında pandemi öncesine göre önemli ölçüde değişim göstermediği ve pandemi öncesi-sonrasında benzer düzeylerde olduğu tespit edilmiştir (p=0,13, p>0,05).

Kurumsal bazda gerçekleşen hilelerin pandemi sonrasında pandemi öncesine göre anlamlı seviyede artış göstererek yüksek seviyelerde gerçekleştiği tespit edilmiştir (p=0,01, p<0,05).

Araştırmada diğer hile türleri ile karşılaşma düzeyinin pandemi sonrasında pandemi öncesine göre anlamlı seviyede artış göstererek yüksek seviyelerde gerçekleştiği tespit edilmiştir (p=0,01, p<0,05).

Tablo 9'a bakıldığında hilelerin pandemi sonrasında artış göstermesine rağmen çalışan bazında yapılan hilelerde anlamlı düzeylerde artış olmadığı, kurumsal bazda yapılan hileler ile diğer hilelerle karşılaşma düzeylerinin ise anlamlı olarak artış gösterdiği tespit edilmiştir.

Korelasyon Analizleri

Kurumsallaşma, iç kontrol sisteminin etkinliği ve hilelerin görülme ölçekleri ile alt boyutları arasındaki ilişkilerin incelenmesi korelasyon analizi ile yapılmıştır.

A. Pandemi öncesi

Bu bölümde pandemi öncesi kurumsal yönetim ilkelerinin iç kontrol yapısına uyumu, kurumsal yönetim ilkelerinin hile türleri ile karşılaşma düzeyleri arasındaki ilişki ve iç kontrol yapısının hile türleri ile karşılaşma düzeyleri arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi yapılmıştır.

Tablo 10. İşletmelerin Pandemi Öncesinde Kurumsal Yönetim İlkeleri ile İç Kontrol Yapısı Uyumu Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

		Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme
Adillik	r	,502*	,484*	,434*	,444*	,425*
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Sorumluluk	r	,448*	,459*	,461*	,482*	,485*
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Şeffaflık	r	,402**	,438**	,431**	,451**	,416*
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Hesap verebilirlik	r	,448*	,459*	,461*	,482*	,485*
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01

Tablo 10 incelendiğinde pandemi öncesinde kurumsal yönetim ilkelerinin tüm alt boyutları ile iç kontrol yapısının tüm alt boyutları arasında ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Pandemi öncesinde adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri ile kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme düzeylerinin arasında orta düzeyde ve olumlu yönde anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (p=0,01).

Pandemi öncesinde işletmelerin kurumsallık düzeyinin iç kontrole uyum düzeylerini olumlu yönde ve anlamlı şekilde etkilediği tespit edilmiştir. Kurumsallık düzeyleri yüksek olan işletmelerin iç kontrol yapısına uyum düzeylerinde yüksek seviyelerde olacağı, fakat bu etkinin orta seviyede sayılabilecek bir düzeyde olduğu görülmüştür.

Tablo 11. İşletmelerin Pandemi Öncesinde Kurumsal Yönetim İlkeleri ile Hile Türleriyle Karşılaşma Düzeyleri Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

		Çalışan Hileleri	Kurumsal Hileler	Diğer Hileler
Adillik	r	-,480*	-,411*	-,580*
	p	0,01	0,01	0,01
Sorumluluk	r	-,516*	-,411*	-,573*
	p	0,01	0,01	0,01
Şeffaflık	r	-,544*	-,432*	-,552*
	p	0,01	0,01	0,01
Hesap verebilirlik	r	-,516*	-,411*	-,573*
	p	0,01	0,01	0,01

Tablo 11 incelendiğinde pandemi öncesinde kurumsal yönetim ilkelerinin tüm alt boyutları ile hile türleri karşılaşma düzeylerinin alt boyutları ile ilişkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Pandemi öncesinde adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri ile çalışan bazında ve kurumsal bazda hileler ile karşılaşma düzeyleri arasında orta seviyede ve negatif yönde anlamlı ilişkiler olduğu görülmüştür (p=0,01).

Pandemi öncesinde adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerinin karşılaşan diğer hile türlerinin görülme sıklık düzeyleri ile orta seviyede ve negatif yönde ilişkili olduğu tespit edilmiştir (p=0,01).

Pandemi öncesinde kurumsal yapı ve yönetim olarak zayıflayan işletmelerin hile ile karşılaşma sıklığının artış gösterdiği ifade edilebilir.

Tablo 12. İşletmelerin Pandemi Öncesinde İç Kontrol Yapısına Uyumluları ile Hile Türleriyle Karşılaşma Düzeyleri Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

		Çalışan Hileleri	Kurumsal Hileler	Diğer Hileler
Kontrol Ortamı	r	-,419*	-,396*	-,547*
	p	0,01	0,01	0,01
Risk Değerlendirme	r	-,427*	-,425*	-,559*
	p	0,01	0,01	0,01

Kontrol Faaliyetleri	r	-,405*	-,418*	-,544*
	p	0,01	0,01	0,01
Bilgi ve İletişim	r	-,421*	-,450*	-,553*
	p	0,01	0,01	0,01
İzleme	r	-,408*	-,449*	-,542*
	p	0,01	0,01	0,01

Pandemi öncesinde Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme düzeyleri ile çalışan bazında ve kurumsal bazda hileler ile karşılaşma düzeyleri arasında, orta seviyede ve negatif yönde anlamlı ilişkiler olduğu görülmektedir (p=0,01).

Pandemi öncesinde Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme düzeylerinin karşılaşan diğer hile türlerinin görülme sıklık düzeyleri ile orta seviyede ve negatif yönde ilişki olduğu görülmektedir (p=0,01).

Pandemi öncesinde işletmelerin iç kontrol yapısına uyum düzeylerinin azalmasının kurumsal ve bireysel hilelerinin artmasına neden olacağı söylenebilir. Fakat hilelerdeki bu artışın pandemi öncesinde işletmelerin iç kontrol sistemine uyum düzeylerinden orta düzeyde güçlü olarak etkilendiği ifade edilebilir.

B. Pandemi Sonrası

Bu bölümde pandemi sonrası kurumsal yönetim ilkelerinin iç kontrol yapısına uyumu, kurumsal yönetim ilkelerinin hile türleri ile karşılaşma düzeyleri arasındaki ilişki ve iç kontrol yapısının hile türleri ile karşılaşma düzeyleri arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi yapılmıştır.

Tablo 13. İşletmelerin Pandemi Sonrasında Kurumsal Yönetim İlkeleri ile İç Kontrol Yapısı Uyumu Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

		Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme
Adillik	r	,516*	,566*	,531*	,518*	,517*
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Sorumluluk	r	,516*	,564*	,533*	,530*	,525*
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Şeffaflık	r	,485*	,564*	,538*	,530*	,517*
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Hesap verebilirlik	r	,414*	,538*	,479*	,523*	,535*
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01

Tablo 13 incelendiğinde pandemi sonrasında kurumsal yönetim ilkelerinin tüm alt boyutları ile iç kontrol yapısının tüm alt boyutları arasında ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Pandemi sonrasında adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri ile kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme düzeyleri arasında orta seviyede ve olumlu yönde anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (p=0,01).

Pandemi sonrasında işletmelerin kurumsallık düzeyinin iç kontrole uyum düzeylerini olumlu yönde ve anlamlı şekilde etkilediği görülmektedir. Kurumsallık düzeyleri yüksek olan işletmelerin iç kontrol uyum düzeylerinde yüksek seviyelerde olacağı, fakat bu etkinin orta seviyede sayılabilecek bir düzeyde olduğu görülmüştür.

Tablo 14. İşletmelerin Pandemi Sonrasında Kurumsal Yönetim İlkeleri ile Hile Türleriyle Karşılaşma Düzeyleri Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

		Çalışan Hileleri	Kurumsal Hileler	Diğer Hileler
Adillik	r	-,543*	-,435*	-,547*
	p	0,01	0,01	0,01
Sorumluluk	r	-,579*	-,464*	-,576*
	p	0,01	0,01	0,01
Şeffaflık	r	-,565*	-,446*	-,560*
	p	0,01	0,01	0,01
Hesap verebilirlik	r	-,529*	-,403*	-,523*
	p	0,01	0,01	0,01

Tablo 14 incelendiğinde pandemi sonrasında kurumsal yönetim ilkelerinin tüm alt boyutlarının hile türleri karşılaşma düzeylerinin alt boyutları ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Pandemi sonrası adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyleri ile çalışan bazında ve kurumsal bazda hileler ile karşılaşma düzeyleri arasında orta seviyede ve negatif yönde anlamlı ilişkiler olduğu görülmüştür (p=0,01).

Pandemi sonrasında adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerinin karşılaşılan diğer hile türlerinin görülme sıklık düzeyleri ile orta seviyede ve negatif yönde ilişkili olduğu tespit edilmiştir (p=0,01).

Söz konusu analiz sonuçlarından hareketle pandemi sonrasında kurumsal yapı ve yönetim olarak zayıflayan işletmelerin hile türleri ile karşılaşma sıklığının artış gösterdiği ifade edilebilir.

Tablo 15. İşletmelerin Pandemi Sonrasında İç Kontrol Yapısına Uyumluluğu ile Hile Türleriyle Karşılaşma Düzeyleri Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

		Çalışan Hileleri	Kurumsal Hileler	Diğer Hileler
Kontrol Ortamı	r	-,500*	-,477*	-,562*
	p	0,01	0,01	0,01
Risk Değerlendirme	r	-,527*	-,506*	-,579*
	p	0,01	0,01	0,01
Kontrol Faaliyetleri	r	-,529*	-,523*	-,594*
	p	0,01	0,01	0,01
Bilgi ve İletişim	r	-,548*	-,495*	-,594*
	p	0,01	0,01	0,01
İzleme	r	-,578*	-,500*	-,612*
	p	0,01	0,01	0,01

Pandemi sonrasında Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme düzeyleri ile çalışan bazında ve kurumsal bazda hileler ile karşılaşma düzeyleri arasında orta seviyede ve negatif yönde anlamlı ilişkileri olduğu görülmüştür (p=0,01).

Pandemi sonrasında Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme düzeylerinin karşılaşılan diğer hile türlerinin görülme sıklık düzeyleri ile orta seviyede ve negatif yönde ilişki olduğu görülmüştür (p=0,01).

Pandemi sonrasında işletmelerin iç kontrol yapısına uyum düzeylerinin azalmasının kurumsal ve bireysel hilelerinin artmasına neden olacağı söylenebilir. Fakat hilelerdeki bu artışın pandemi sonrasında işletmelerin iç kontrol yapısına uyum düzeylerinden orta düzeyde güçlü olarak etkilendiği ifade edilebilir.

Regresyon Analizleri

Çalışmada kurumsallaşma, iç kontrol sisteminin etkinliğinin hilelerin görülme sıklık düzeylerine olan çoklu düzeylerdeki etkisinin incelenmesinde çoklu doğrusal regresyon analizi uygulanmıştır.

A. Pandemi Öncesi

Bu bölümde pandemi öncesi işletmelerde hile ile karşılaşma düzeylerine etki eden faktörlerin incelenmesinde nedensellik ilişkisi kapsamında çalışan ve kurum bazında hileler ile diğer hileler bağımlı değişken, adillik, izleme, bilgi ve iletişim ile kontrol faaliyetleri ise bağımsız değişken olarak kabul edilmiştir.

Tablo 16. İşletmelerde Hile ile Karşılaşma Düzeylerine Etki Eden Faktörlerin İncelenmesi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişkenler				Model testi	
	Adillik (β)	İzleme (β)	Bilgi ve İletişim (β)	Kontrol Faaliyetleri (β)	F _{Model}	R ²
Çalışan Bazında Hileler	-0,38	-0,14	-0,13	-0,13	16,48	0,49
	p=0,01	p=0,01	p=0,01	p=0,01	(p=0.01)	
Kurum Bazında Hileler	-0,36	-0,15	-0,15	-0,12	17,26	0,51
	p=0,01	p=0,01	p=0,01	p=0,01	(p=0.01)	
Diğer Hileler	-0,37	-0,14	-0,14	-0,13	17,11	0,50
	p=0,01	p=0,01	p=0,01	p=0,01	(p=0.01)	

Tablo 16'da görüldüğü üzere pandemi öncesinde çalışan bazında hile ile karşılaşma düzeylerinin Adillik, İzleme, Bilgi ve İletişim ve Kontrol Faaliyetlerine uyum düzeyleri ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Diğer alt boyutlar anlamlı ve çoklu düzeyde ilişkili olmadığı için modelden çıkartılmıştır. Modelin anlamlı olduğu (F=16,48, p=0,01) ve açıklama yeteneğinin yüksek düzeylerde (R²=0,49) olduğu görülmüştür.

Pandemi öncesinde çalışan bazında hilelerin ortaya çıkmasındaki en büyük etken işletmelerde adillik düzeyinin düşük olmasıdır. İzleme, Bilgi ve İletişim ile Kontrol Faaliyetlerine uyum düzeyleri anlamlı seviyede etkili olsa da adillik unsurunun altında kalmaktadır.

Pandemi öncesinde kurum bazında ve genel olarak hile ile karşılaşma düzeylerinin Adillik, İzleme, Bilgi ve İletişim ile Kontrol Faaliyetlerine uyum düzeyleri ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Diğer alt boyutlar anlamlı ve çoklu düzeyde ilişkili olmadığı için modelden çıkartılmıştır. Modelin anlamlı olduğu (F=17,26, p=0,01) ve açıklama yeteneğinin yüksek düzeylerde (R²=0,51) olduğu görülmüştür.

Pandemi öncesinde kurumsal bazda hilelerin ortaya çıkmasındaki en büyük etken işletmenin adillik düzeyinin düşük olmasıdır. İzleme, Bilgi ve İletişim ile Kontrol Faaliyetlerine uyum düzeyleri anlamlı olarak etkili olsa da adillik düzeyinin yarısı seviyesindedir.

Pandemi öncesinde genel olarak hile ile karşılaşma düzeylerinin Adillik, İzleme, Bilgi ve İletişim ve Kontrol Faaliyetlerine uyum düzeyleri ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Diğer alt boyutlar anlamlı ve çoklu düzeyde ilişkili olmadığı için modelden çıkartılmıştır. Modelin anlamlı olduğu (F=17,11, p=0,01) ve açıklama yeteneğinin yüksek düzeylerde (R²=0,50) olduğu görülmüştür.

Pandemi öncesinde bireysel, kurumsal ve genel hilelerin sık rastlandığı işletmelerde adillik düzeyinin düşük, İzleme, Bilgi ve İletişim ile Kontrol Faaliyetlerine uyum düzeyleri az olan işletmeler olduğu görülmüştür. En önemli faktör ise adillik olduğu belirlenmiştir.

B. Pandemi Sonrası

Bu bölümde pandemi sonrası işletmelerde hile ile karşılaşma düzeylerine etki eden faktörlerin incelenmesinde nedensellik ilişkisi kapsamında çalışan ve kurum bazında hileler ile diğer hileler bağımlı değişken, izleme, sorumluluk, bilgi ve iletişim, kontrol faaliyetleri ve hesap verebilirlik ise bağımsız değişken olarak kabul edilmiştir.

Tablo 17. İşletmelerde Hile ile Karşılaşma Düzeylerine Etki Eden Faktörlerin İncelenmesi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişkenler					Model testi	
	İzleme	Sorumluluk	Bilgi ve İletişim	Kontrol Faaliyetleri	Hesap verebilirlik	F Model	R ²
	(β)	(β)	(β)	(β)	(β)		
Çalışan Bazında Hileler	-0,25	-0,24	-0,12	-0,12	-0,12	19,27	0,58
	p=0,01	p=0,01	p=0,01	p=0,01	p=0,01	(p=0.01)	
Kurum Bazında Hileler	-0,28	-0,23	-0,11	-0,12	-0,12	20,23	0,59
	p=0,01	p=0,01	p=0,01	p=0,01	p=0,01	(p=0.01)	
Hileler	-0,27	-0,24	-0,12	-0,10	-0,10	19,25	0,56
	p=0,01	p=0,01	p=0,01	p=0,01	p=0,01	(p=0.01)	

Pandemi sonrasında çalışan bazında hile ile karşılaşma düzeylerinin İzleme, Sorumluluk, Bilgi ve İletişim, Kontrol Faaliyetleri, Hesap Verebilirlik düzeyleri ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Diğer alt boyutlar anlamlı ve çoklu düzeyde ilişkili olmadığı için modelden çıkartılmıştır. Modelin anlamlı olduğu (F=19,27, p=0,01) ve açıklama yeteneğinin yüksek düzeylerde (R²=0,58) olduğu görülmüştür.

Pandemi sonrasında çalışan bazında hilelerin ortaya çıkmasındaki en büyük etken işletmenin izleme ve sorumluluk düzeyinin düşük olması şeklinde tespit edilmiştir.

Bilgi ve İletişim, Kontrol Faaliyetleri, Hesap Verebilirlik düzeyleri birbirine yakın ve daha düşük etki gösterdiği ifade edilebilir.

Pandemi sonrasında kurum bazında hile ile karşılaşma düzeylerinin İzleme, Sorumluluk, Bilgi ve İletişim, Kontrol Faaliyetleri, Hesap Verebilirlik düzeyleri ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Diğer alt boyutlar anlamlı ve çoklu düzeyde ilişkili olmadığı için modelden çıkartılmıştır. Modelin anlamlı olduğu (F=20,23, p=0,01) ve açıklama yeteneğinin yüksek düzeylerde (R²=0,59) olduğu görülmüştür.

Araştırma sonuçlarına göre pandemi sonrasında kurum bazında hilelerin ortaya çıkmasındaki en büyük etken işletmenin izleme ve sorumluluk düzeyinin düşük olmasıdır.

Bilgi ve İletişim, Kontrol Faaliyetleri, Hesap verebilirlik düzeyleri birbirine yakın ve daha düşük etki gösterdiği ifade edilebilir.

Pandemi sonrasında genel hile ile karşılaşma düzeylerinin İzleme, Sorumluluk, Bilgi ve İletişim, Kontrol Faaliyetleri, Hesap Verebilirlik düzeyleri ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Diğer alt boyutlar anlamlı ve çoklu düzeyde ilişkili olmadığı için modelden çıkartılmıştır. Modelin anlamlı olduğu (F=19,25, p=0,01) ve açıklama yeteneğinin yüksek düzeylerde (R²=0,56) olduğu görülmüştür.

Pandemi sonrasında diğer hilelerin ortaya çıkmasındaki en büyük etken işletmenin izleme ve sorumluluk düzeyinin düşük olması şeklinde tespit edilmiştir. Bilgi ve İletişim, Kontrol Faaliyetleri, Hesap verebilirlik düzeyleri birbirine yakın ve daha düşük etki gösterdiği ifade edilebilir.

Genel olarak pandemi öncesinde bireysel, kurumsal ve genel hilelerin sık rastlandığı işletmelerde adillik düzeyinin hilelerin ortaya çıkmasındaki en önemli faktör olduğu görülmüştür. Daha sonra iç kontrol sistemine uyum düzeyleri olan İzleme, Bilgi ve İletişim ve Kontrol Faaliyetlerine uyum düzeyleri az olan işletmelerde hile ile karşılaşma riskinin fazla olduğu saptanmıştır.

Pandemi sonrasında iç kontrol uyumunun hilelerin ortaya çıkmasında daha önemli rol oynadığı, pandemi öncesinde ise bunun daha çok kurumsal yapı ile ilişkili olduğu ifade edilebilir.

Sonuç

Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgınının hızlı bir şekilde yayılması ve öldürücü bir boyuta gelmesi tüm ülkeleri ciddi bir krize sürüklemiştir. Bu salgının yarattığı kaos ortamı işletmeleri zor durumlara karşı karşıya bırakmıştır. Uzaktan çalışma sistemine geçilmesi, faaliyetlerin durma noktasına gelmesi, hammadde temininde yaşanan güçlükler vb. birçok etken işletmeleri belirsizliğe sürüklemiştir. Tüm bunlarla birlikte aslında salgının önlenmesi için her ne kadar tıbbi önlemler alınsa da işin diğer boyutu olan ekonomik ve mali açıdan olumsuz etkilerini gün yüzüne çıkarmıştır.

Covid-19 salgınının Türkiye'de faaliyet gösteren ve BİST endeksinde kayıtlı olan işletmelerde pandemi öncesi ve sonrasında kurumsallaşma, iç kontrol yapısı ve hile ile karşılaşma düzeyleri arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Elde edilen veriler doğrultusunda kurumsal yönetim uygulamalarının iç kontrol ve hile denetimi üzerindeki etkisinin önemli olduğu bulgulanmıştır.

Çalışmada işletmelerin ölççekler bazında pandemi öncesi ve sonrasındaki durumları incelendiğinde; adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerinin pandemi sonrasında pandemi öncesine göre anlamlı seviyede azaldığı görülmüştür. İşletmelerin pandemi öncesindeki adillik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerinin pandemi sonrasında anlamlı düzeyde azaldığı tespit edilmiştir. Bu dönemde işletmelerin kurumsal yapı ve yönetimlerinin pandemi nedeni ile sektöre uğradığı ve kurumsal yapıya uyum düzeyinin pandemi ile bozulduğu görülmektedir. Pandemi sürecinde kurumsallaşma konusunda birtakım sorunların olduğu görülse de genel veriler değerlendirildiğinde her iki dönemde kurumsallaşma düzeylerinin genel olarak yüksek olduğu söylenebilir.

Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme düzeyinin pandemi sonrasında pandemi öncesine göre anlamlı seviyede azaldığı görülmüştür. İşletmelerin pandemi öncesindeki Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme düzeylerinin pandemi sonrasında anlamlı olarak azaldığı tespit edilmiştir. Bu dönemde işletmelerin iç kontrol mekanizmalarının pandemi nedeni ile güç kaybettiği ifade edilebilir. Pandemi sonrasında iç kontrol mekanizmalarında sorunların olduğu ifade edilse de genel olarak, pandemi öncesi ve sonrasında da iç kontrol sisteminin iyi çalıştığı söylenebilir.

Hilelerin görülme sıklıkları incelendiğinde; çalışan bazlı hile ile karşılaşma düzeyinin anlamlı ölçüde değişim göstermediği ve pandemi öncesi-sonrasında benzer seviyede olduğu ifade edilebilir. Kurumsal hile ile karşılaşma düzeyinin anlamlı ölçüde pandemi sonrasında artış gösterdiği söylenebilir. Araştırmada diğer tipteki hile türleri ile karşılaşma düzeyinin ise pandemi sonrasında anlamlı ölçüde daha yüksek seviyelerde gerçekleştiği görülmüştür. Kurumsal ve diğer hile türlerinin pandemi sonrasında anlamlı şekilde artışların olduğu görülürken, çalışan bazlı hile düzeylerinde anlamlı bir şekilde artış olmadığı saptanmıştır.

Araştırmanın sonucunda, pandeminin meydana gelmesiyle işletmelerin kurumsallaşma ve iç kontrol yapılarına uyum düzeylerinde aksaklıkların ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Bu ortaya çıkan aksaklıklar sonucunda bozulan iç kontrol yapısı ve kurumsal yapının hilelerin ortaya çıkmasında önemli rol oynadığı gözlemlenmiştir. Bu etkiyi daha detaylı incelediğimizde pandemi öncesinde işletmelerdeki adillik algısının hilelerin önüne geçen en önemli faktör olduğu görülse de pandemi sonrasında hilelerle karşılaşılmasının en önemli nedeninin işletmelerin iç kontrole uyum düzeyindeki azalış olduğu görülmüştür. Pandemi öncesi

ve sonrasında kurumsal yönetim uygulamaları, iç kontrol ve hilelerin görülme sıklıklarının birlikte ölçen bir çalışmanın yapılmamış olması nedeniyle bu çalışma literatüre katkı açısından önem taşımaktadır.

Kaynakça

- Abdullah, W. W., Ismail, S. ve Jamaluddin, N. (2008). The impact of board composition, ownership and CEO duality on audit quality: The Malaysian evidence. *Malaysian Accounting Review*, 7(2), 17-28.
- Alawattagama, K. (2018). *The impact of enterprise risk management on firm performance: Evidence from Sri Lankan banking and finance industry*. *International Journal of Business and Management*, 13(1), 225-237.
- Al-Najjar, B. (2014). Corporate governance, tourism growth and firm performance: Evidence from publicly listed tourism firms in five middle eastern countries. *Tourism Management*, 42, 342-351.
- Baskıcı, Ç. (2015). *Kurumsal yönetim uygulamalarında iç kontrol sisteminin önemi: Borsa İstanbul şirketleri üzerine bir araştırma*. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11(25), 163-180.
- Cadbury Report. (1992). The financial aspects of corporate governance. Burgess Science Press, Great Britain. http://www.ecgi.org/codes/code.php?code_id=132, Erişim Tarihi: 18.11.2009.
- COSO. (1992). *(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Internal control - integrated framework: Framework including executive summary september 1992*. American Institute of Certified Public Accountants, USA.
- COSO. (2013). *(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Internal control - integrated framework: Executive summary. Guidance on Internal Control Over Financial Reporting*. [https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive Summary.pdf](https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive%20Summary.pdf) adresinden alındı
- Davies, A. (2006). *Best practice in corporate governance building reputation and sustainable success (1th Edition)*. USA and UK: Gower Publishing Company.
- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde hile denetiminin önemi. *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, 108, 167-187.
- Drobtz, W., Schillhofer, A., ve Zimmermann, H. (2003). Corporate governance and firm performance: Evidence from Germany. <http://www.wuz.unibas.ch/cofi/publications/papers/2003/05-03.pdf>.
- Elbannan, M. A. (2009). Quality of internal control over financial reporting, corporate governance and credit ratings. *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(2), 127-149.
- Ergin, H., Selimoğlu, K. S. ve Tolkun, A. (2016). KİT'lerde kurumsal yönetim etkinliğinin artırılmasında iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin rolü: Bir araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 49, 1-28.
- Guillet, B. D. ve Mattila, A. S. (2010). A descriptive examination of corporate governance in the hospitality industry. *International Journal of Hospitality Management*, 29, 677-684.
- Gündüz, Ç. (2018). İşletmelerde finansal tablo hileleri ve hile denetimi. *Anka e-Dergi*, 3(2), 12-24.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılı, M. (2012). İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine bir alan çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Jarboui, S., Guetat, H. ve Boujelbene, Y. (2015). Evaluation of hotel performans and corporate governance mechanism: Emprical evidence from the Tunisian context. *Journal of Tourism Management*, 25, 30-37.
- Kanbur, A. (2010). *İşletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının örgütsel değerler üzerindeki etkileri: İMKB kurumsal yönetim endeksinde yer alan işletmeler üzerine bir araştırma* [Doktora Tezi]. İnönü Üniversitesi.
- Karamustafa, O., Varıcı, İ. ve Er, B. (2009). Kurumsal yönetim ve firma performansı: İMKB kurumsal yönetim endeksi kapsamındaki firmalar üzerinde bir uygulama. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17, 100-119.
- Karyağdı, G. N. (2019). *KOBİ'lerde kurumsal yönetim ve iç denetimin uygulanmasının değerlendirilmesine yönelik bir çalışma: Malatya ili örneği*. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(18), 319-343.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi (3. Baskı)*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Kaygusuzoğlu, M. ve Şaşa, K. (2015). Güneydoğu Anadolu Bölgesi'ndeki işletmelerde kurumsal yönetim KOBİ'ler üzerine bir uygulama. *Adıyaman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21, 968-1003.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-236.
- Kranacher, M. J., Riley, R. ve Wells, J. T. (2011). *Forensic accounting and fraud examination*. John Wiley&Sons Inc., New Jersey.
- Macey, J. ve O'Hara, M. (2000). The interactions of law, finance, and markets. *Journal of Financial Intermediation*, 9(2), 113-116.
- Pfister, J. A. (2009). *Managing organizational culture for effective internal control: From practice to theory*. Springer Physica-Verlag, Dordrecht.
- Polat, E. ve Güneş, R. (2019). Aile şirketlerinin kurumsallaşmasında iç kontrol sisteminin aracı etkisi: TRC3 bölgesi araştırması. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 11(21), 554-576.
- Sönmez, A. ve Toksoy, A. (2011). Kurumsal yönetim ilkelerinin Türkiye'deki aile işletmelerine uygulanabilirliği. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 92, 51-90.
- Terzi, S. (2012). Hile ve usulsüzlüklerin tespitinde veri madenciliğinin kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 51-64.
- TÜSİAD. (2002). (Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği). Kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu: Yönetim kurulunun yapısı ve işleyişi. Yayın No. TÜSİAD-T/2002-12/336, İstanbul. https://www.tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/download/1775_a0ee99fa6cd348256296c7766bd9ec.
- Yaylalı, İ. ve Celayir, D. (2022). Hilenin işletme sürekliliğine etkisi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 69-75.
- Yetiş, Z. (2017). *İç kontrol sisteminin işletme performansı üzerindeki etkisi: Otel işletmeleri örneği* [Doktora Tezi]. Necmettin Erbakan Üniversitesi.