

T.C.
GAZIANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

GAZIANTEP ÜNİVERSİTESİ İŞLETME ABD 2019
DOKTORA TEZİ
REYHAN, SARIÇİÇEK

**DENETÇİNİN BİREYSEL ÖZELLİKLERİNİN DENETİM
KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLARA ETKİSİ VE
ETİK LİDERLİĞİN İLİMLAŞTIRICI ROLÜ**

DOKTORA TEZİ

REYHAN, SARIÇİÇEK

GAZIANTEP

MAYIS 2019

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**DENETÇİNİN BİREYSEL ÖZELLİKLERİNİN DENETİM
KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLARA ETKİSİ VE ETİK
LİDERLİĞİN İLİMLAŞTIRICI ROLÜ**

DOKTORA TEZİ

REYHAN, SARIÇİÇEK

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi, Mehmet, AYTEKİN

GAZİANTEP
MAYIS 2019

T. C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

Denetçinin Bireysel Özelliklerinin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlara Etkisi ve Etik Liderliğin İhlalâtıcı Rolü


Reyhan SARIÇİÇEK

Tez Savunma Tarihi: 02.05.2019


Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı


Doç. Dr. Zekiye ANTAKYALIOĞLU
SBE Müdürü

Bu tezin Doktora tezi olarak gerekli şartları sağladığımı onaylarım.


Prof. Dr. H. Mustafa FAKSOY
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımda okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.


Dr. Öğr. Üyesi Mehmet AYTEKİN
Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

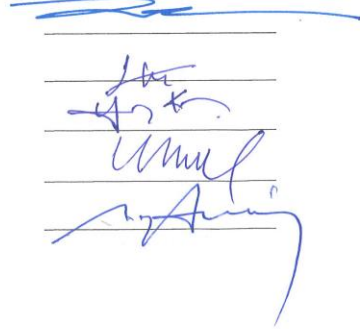
Prof.Dr. İbrahim Halil SEYREK

Prof.Dr. İbrahim ARSLAN

Dr. Öğr. Üyesi Yunus KILIÇ

Dr. Öğr. Üyesi Turan PEKMEZCİ

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet AYTEKİN



ÖZET

DENETÇİNİN BİREYSEL ÖZELLİKLERİNİN DENETİM KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLARA ETKİSİ VE ETİK LİDERLİĞİN ILIMLAŞTIRICI ROLÜ

SARIÇİÇEK, Reyhan

Doktora Tezi, İşletme ABD

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Mehmet Aytekin

Mayıs, 2019, 141 Sayfa

Bu çalışmada genel olarak denetçinin bireysel özelliklerinden; etik konum, kontrol odağı, mesleki bağlılık ve örgütsel bağlılık değişkenlerinin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisi ve etik liderliğin bu etkide ılımlaştırıcı bir rolünün olup olmadığı incelenmiştir. Ayrıca bu çalışmada denetçilerin demografik özelliklerine göre denetim kalitesini azaltan davranışların bir farklılık gösterip göstermediği de incelenmiştir. Bu kapsamda araştırma modeli; Türkiye’deki yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler üzerinde anket tekniği kullanılarak elde edilen 319 veri ile Yapısal Eşitlik Modeli kullanılarak analiz edilmiştir.

Yapılan analizler sonucunda: denetçinin bireysel özelliklerinden yalnızca etik konum değişkeninin denetim kalitesini azaltan davranışlara direkt etki ettiği, diğer değişkenlerden kontrol odağı, mesleki bağlılık ve örgütsel bağlılık değişkenlerinin ise direkt etki etmediği tespit edilmiştir. Fakat denetçinin bireysel özelliklerine ait tüm değişkenlerin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada denetim kalitesini azaltan davranışların denetçilerin demografik özelliklerine göre farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar, Etik Liderlik, Etik Konum, Kontrol Odağı, Mesleki Bağlılık ve Örgütsel Bağlılık

ABSTRACT

THE EFFECT OF AUDITOR'S INDIVIDUAL CHARACTERISTICS ON REDUCED AUDIT QUALITY BEHAVIOUR AND THE MODERATING ROLE OF ETHICAL LEADERSHIP

SARIÇİÇEK, Reyhan

Ph.D. Thesis, Business Administration

Thesis Advisor: Dr. Mehmet AYTEKİN

May, 2019, 141 pages

In this study, the effect of individual characteristics of the auditor ethical position, locus of control, professional commitment and organizational commitment variables on reduced audit quality behaviour and whether ethical leadership has a moderating role on this effect were examined. Also in this study it was examined whether the reduced audit quality behaviour varies according to the demographics of auditors. In this context, the research model was analyzed by using Structural Equation Model with 319 data which were obtained by using the survey technique on authorized independent auditors in Turkey.

As a result of the analyzes, it was found that only the ethical position of the auditor has a direct effect on reduced audit quality behaviours however other variables locus of control, professional commitment and organizational commitment didn't directly affect reduced audit quality behaviours. However, ethical leadership has been found to have a moderating role on the effect of all variables related to the individual characteristics of the auditor on reduced audit quality behaviour. It was also determined that the reduced audit quality behaviours differ according to demographics.

Keywords: Reduced Audit Quality Behaviors, Ethical Leadership, Ethical Position, Locus of Control, Professional Commitment and Organizational Commitment

İÇİNDEKİLER

ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
BİRİNCİ BÖLÜM	1
GİRİŞ	1
İKİNCİ BÖLÜM	6
LİTERATÜR ÖZETLERİ	6
2.1. ETİK KAVRAMI.....	6
2.2. ETİK VE AHLAK.....	8
2.3. ETİK FELSEFELER	9
2.3.1. Deontolojik Etik.....	10
2.3.2. Faydacılık Etiği.....	12
2.3.3. Erdem Etiği	14
2.2.4. Egoizm	15
2.3.5. Doğal Hukuk.....	16
2.4. İŞ YAŞAMI VE ETİK	17
2.4.1. İş Etiği.....	17
2.4.2. Meslek Etiği.....	18
2.4.3. Denetim Etiği.....	19
2.4.4. Etik Karar Alma.....	22
2.4.5. Denetçi Bağımsızlığı.....	24
2.5. BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN TEMEL İLKELER	26
2.5.1. Dürüstlük	27
2.5.2. Tarafsızlık	27
4.5.3. Mesleki Yeterlik Ve Özen	28

2.5.4. Sır Saklama (Gizlilik)	29
2.5.5. Mesleğe Uygun Davranış.....	29
2.6. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ.....	30
2.6.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Kavramı	30
2.6.2. Bağımsız Denetim Kalitesine İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	31
2.6.3. Bağımsız Denetim Kalitesinin Sağlanması İle İlgili Ölçütler	33
2.6.4. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	34
2.7. DENETİM KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLAR	36
2.8. ETİK KONUM.....	43
2.9. KONTROL ODAĞI.....	47
2.10. ÖRGÜTSEL BAĞLILIK	50
2.11. MESLEKİ BAĞLILIK.....	52
2.12. ETİK LİDERLİK	53
2.12.1. Etik Liderliğin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi.....	53
2.12.2. Etik Liderliğin Boyutları.....	54
2.12.3. Etik Liderliğin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlara Etkisi	56
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	58
MATERYAL VE YÖNTEM.....	58
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	58
3.2. ARAŞTIRMANIN VARSAYIM VE KISITLARI	59
3.3. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ	59
3.4. EVREN VE ÖRNEKLEM	62
3.5. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ.....	64
3.5.1. Araştırmada Kullanılan Ölçekler	65
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	71
BULGULAR VE TARTIŞMA.....	71
4.1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN BULGULAR	71
4.2. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN NORMALLİK DEĞERLERİ	76
4.3. DENETİM KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLAR ÖLÇEĞİNE İLİŞKİN T TESTİ ANALİZİ	76
4.4. GÜVENİLİRLİK ANALİZİ	79

4.5. DENETİM KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLARA İLİŞKİN BULGULAR	81
4.6. FAKTÖR ANALİZİ.....	86
4.6.1 Keşfedici Faktör Analizi.....	87
4.6.2. Doğrulayıcı Faktör Analizleri.....	95
4.7. YAPISAL EŞİTLİK MODELİ	104
4.8. ETİK LİDERLİĞİN İLİMLAŞTIRICI (MODERATÖR) ETKİSİ.....	107
4.9. ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİNİN SONUÇLARI.....	110
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	112
KAYNAKLAR	121
EK 1- ANKET FORMU	139

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1. Etik İdeolojilerin Sınıflandırılması	45
Tablo 2.2. Etik Liderliğin İki Temel Sütunu.....	55
Tablo 4.1. Yaşa İlişkin Bulgular	71
Tablo 4.2. Eğitime İlişkin Bulgular.....	72
Tablo 4.3. Medeni Duruma İlişkin Bulgular	72
Tablo 4.4. Cinsiyete İlişkin Bulgular	73
Tablo 4.5 Mesleki Tecrübeye İlişkin Bulgular	73
Tablo 4.6. Mesleki Pozisyona İlişkin Bulgular	73
Tablo 4.7. Gelire İlişkin Bulgular	74
Tablo 4.8. Diğer Mesleki Unvana İlişkin Bulgular.....	74
Tablo 4.9. Denetçilerin Görev Yaptığı İllere İlişkin Bulgular	75
Tablo 4.10. Normallik Değerleri.....	76
Tablo 4.11. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeğinin Sonuçlarına İlişkin Eşleştirilmiş Örneklem İstatistikleri.....	78
Tablo 4.12. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeğinin Sonuçlarına İlişkin Eşleştirilmiş Örneklem T Testi	79
Tablo 4.13. Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	80
Tablo 4.14. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlara Ait Tanımlayıcı Bulgular.....	81
Tablo 4.15. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar T-Testi	83
Tablo 4.16. Katılımcıların Eğitim Seviyesi Göre Anova Analizi	84
Tablo 4.17. Katılımcıların Yaşına Göre Anova Analizi	84
Tablo 4.18. Katılımcıların Tecrübesine Göre Anova Analizi.....	85
Tablo 4.19. Katılımcıların Gelirine Göre Anova Analizi	85
Tablo 4.20. Etik Liderlik Ölçeği KMO ve Barlett Testi Değerleri	88
Tablo 4.21. Etik Liderlik Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi	89
Tablo 4.22. Örgütsel Bağlılık Ölçeği KMO ve Barlett Testi Değerleri	89
Tablo 4.23. Örgütsel Bağlılık Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi	90
Tablo 4.24. Mesleki Bağlılık Ölçeği KMO ve Barlett Testi Değerleri.....	90
Tablo 4.25. Mesleki Bağlılık Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi	91
Tablo 4.26. Kontrol Odağı Ölçeği Ölçeği KMO ve Barlett Testi Değerleri.....	91
Tablo 4.27. Kontrol Odağı Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi.....	92
Tablo 4.28. Etik Konum Ölçeği Ölçeği KMO ve Barlett Testi Değerleri	92
Tablo 4.29. Etik Konum Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi	93
Tablo 4.30. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği KMO ve Barlett Testi Değerleri.....	94
Tablo 4.31. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi	94

Tablo 4.32. Etik Konum Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri	97
Tablo 4.33. Kontrol Odağı Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri	98
Tablo 4.34. Örgütsel Bağlılık Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri	100
Tablo 4.35. Mesleki Bağlılık Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri	101
Tablo 4.36. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri	102
Tablo 4.37. Etik Liderlik Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri	103
Tablo 4.38. Yapısal Eşitlik Modeli Uyum İyiliği Değerleri	106
Tablo 4.39. Yapısal Eşitlik Modeli Regresyon Ağırlıkları	106
Tablo 4.40. İlimlaştırıcı (Moderatör) Etki Modeli Regresyon Ağırlıkları	108
Tablo 4.41. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları	110
Tablo 4.42. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları (devamı)	111

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3.1. Araştırma Modeli	60
Şekil 4.1. Etik Konum Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi	97
Şekil 4.2. Kontrol Odağı Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi	98
Şekil 4.3. Örgütsel Bağlılık Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi	99
Şekil 4.4. Mesleki Bağlılık Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi.....	100
Şekil 4.5. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi	101
Şekil 4.6. Etik Liderlik Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi	103
Şekil 4.7. Yapısal Eşitlik Modeli	105
Şekil 4.8. Etik Liderliğin İlimlaştırıcı (Moderatör) Etkisi	107

BİRİNCİ BÖLÜM GİRİŞ

Bu çalışmanın temelini etik kavramı oluşturmaktadır. Etik, bir bireyin davranışının temelini oluşturan ahlaki ilkelerin bütünüdür. Başka bir deyişle etik; insanlara “işlerin nasıl yapılması gerektiğini” belirlemede yardımcı olan yol gösterici değerler, ilkeler ve standartlardır. Etik ve ahlak kavramları ayrı anlamlar taşımalarına rağmen günlük yaşamda birbirinin yerine kullanılabilirlerdir. Eğer etik bir bilim ise ahlak, etiğin çalıştığı nesne halindedir. Etik ahlakın teorik çalışması, başka bir deyişle ahlak felsefesidir. Etik ve ahlak iki farklı kavram olmasına rağmen, genelde aynı özellikleri ifade eder. İnsanoğlunun bulunduğu her ortamda etikle ilgili konular gündeme gelmektedir. Özellikle iş yaşamı ve etik konusu içinde bulunduğumuz yüzyılda yoğun olarak çalışılmaktadır.

Dünyaca ünlü finansal skandalların temelinde de iş yaşamındaki etik dışı davranışların olduğu düşünülmektedir. İşletmelerin sürdürülebilirliği ve ekonomik kalkınması için etik davranışın içselleştirilmesi gerekmektedir. İş hayatına ilişkin faaliyetler yürütülürken etik, temel hareket noktası olmalıdır. Karmaşık etik ikilemlerini çözüme kavuştururken etik kurallarının uygulanmasına iş etiği denilmektedir. İş etiği, aynı zamanda sosyal sorumluluğu da içeren genel bir anlam taşımaktadır. İşletmelerin bütün fonksiyonlarında çalışanların etik dışı davranması olasılığı vardır. Etik dışı davranışlara özellikle de muhasebe ve denetim alanında yoğun olarak rastlanılmaktadır.

Meslek etiği, bir disiplindir ve birçok ilkeden oluşur. Meslek etiğini oluşturan ilkeler; karar vericilerin bütün paydaşların yararını gözetmesini ve nihai amaç olarak da sosyal faydaya ulaşmasını sağlar. Meslek etiği, bir mesleğin üyelerine belli kurallara uygun davranmayı öğütleyen, kişisel eğilimlerini sınırlayan, mesleğe

ilişkin rekabet kurallarını belirleyen ve temel amacı, mesleği ve meslek ideallerini korumak olan ilkeler bütünüdür. Meslek etiği, mesleğin kurallarına uymayan üyeleri mesleğin dışında tutmayı sağlar. Dolayısıyla meslek etiği, uyulması zorunlu kabul edilen üst düzey değer yargılarından oluşur.

Denetim mesleği ilk olarak 1930'lu yıllarda Amerika Birleşik devletlerinde ortaya çıkmıştır. O yıllarda yaşanan dünya ekonomik buhranı sonrası şirketler, işçi ücretlerini ödememe ve karlarını düşük gösterme eğilimine gitmişlerdir. Bu eğilim denetim mesleğinin ilk olarak ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Denetim, özellikle bağımsız denetim, sermaye piyasalarının etkin işleyişinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Bağımsız denetim özellikle ABD'de 2002 yılı temmuz ayında çıkarılan ve etkileri tüm dünyada hissedilen Sarbanes-Oxley yasası sonrasında önem kazanmıştır.

Bağımsız denetim, şirketlerin finansal tablolarının doğruluğu, geçerliliği ve tamlığının tasdikidir. Bağımsız denetçi ise şirketlerin finansal tabloları ile ilgili görüş bildiren ve adil davranması beklenen, bağımsız denetimi gerçekleştiren kişidir. Bağımsız denetçiler, toplumsal güven işlevini yerine getirdiklerinden dolayı denetim meslek etiğine uygun davranmalıdırlar. Denetim mesleğinin kendisinden beklenen yararı gösterebilmesi için denetçilerin bazı özelliklere sahip olması gerekir. Bağımsız denetçilerin sahip olması gereken bu özellikler Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan etik standartlarda; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve gizlilik ve mesleğe uygun davranış olarak sıralanmıştır. Bağımsız denetçilerin bu etik standartlara uymaları Kamu Gözetimi Kurumunca zorunlu kılınmıştır. Etik standartlarda belirlenen ilkelerden dürüstlük; bir bağımsız denetçinin mesleki açıdan doğru, dürüst ve güvenilir olması demektir. Tarafsızlık; denetçinin mesleki konularda bir taraf tutmaksızın davranma yeteneğidir. Denetçi finansal tabloları denetlerken tarafsız davranarak, sadece kamu yararını gözetmelidir. Mesleki yeterlilik ve özen; denetçinin denetim çalışmalarını yürütürken gerekli özen ve titizliği göstermesidir. Denetçi denetim sürecinde mesleğinin gerektirdiği özeni göstermezse ne kadar deneyimli olursa olsun denetim sürecinde başarısız olur. Sır saklama ve gizlilik; denetçinin müşterisinin bilgilerini koruyarak müşterisinin gizliliğine saygı duyması anlamına gelir. Kanuni bir gerekliliğin dışında denetçinin

bu bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşması meslek etiğine aykırı bir durumdur. Mesleğe uygun davranış; denetçi kendi çıkarları ile çakışsa bile müşterilerine, diğer denetçilere ve topluma karşı dürüst ve itibarlı davranmaktır.

Denetimi icra ederken denetçiler birçok karar almaktadır. Denetçilerin aldıkları bu kararlar denetim kalitesini etkiler ve hatta bazen yanlış görüş bildiren bir denetim raporu düzenlenmesine bile sebep olabilirler. Yanlış karar alınmasına sebep olabilecek davranışlar denetim kalitesini azaltan davranışlar olarak adlandırılır. Bu davranışlara; denetimle ilgili bir konunun araştırılmasında eksik davranılması, belgelerin yüzeysel incelenmesi sonucu yanlış karar verme, müşterilerin zayıf açıklamalarını kanıt olarak kabul etme, denetimde kullanılan ücretli sürenin eksik raporlanması ve denetim sürecinin erken sonlandırılması örnek olarak verilebilir. Denetim kalitesi öz olarak “denetçilerin müşteri işletmenin finansal tablolarındaki önemli yanlışları tespit edebilmesi” olarak ifade edilebilir. Bu anlamda kaliteli bir denetim, denetçinin bağımsız olmasıyla doğru orantılıdır ve bu da ancak denetçinin etik kurallara ve standartlara uymasıyla mümkündür.

Bu çalışmada genel olarak denetçinin bireysel özelliklerinin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisi ve etik liderliğin bu etkide ılımlaştırıcı bir rolünün olup olmadığı incelenmiştir. Denetçinin denetim kalitesini olumsuz etkileyecek davranışlarda bulunma olasılığı sadece algıladığı liderlik tarzı ile ilişkili bir kavram değildir, aynı zamanda denetçiye ait bireysel özellikler denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılığını etkilemektedir. Denetçinin bireysel özellikleri bu çalışmada; etik konum, kontrol odağı, mesleki bağlılık ve örgütsel bağlılık değişkenlerinin olarak ele alınmıştır.

Denetim mesleğini sadece kanunlarla düzenlemek mümkün değildir. Esasen denetçi davranışının belirleyicileri, denetçiler tarafından oluşturulan etik inançlardır. Dolayısıyla denetçiler tarafından oluşturulan etik inançlar doğru bir şekilde konumlandırılırsa, denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılığı azalacaktır. Bu yüzden denetçinin etik konumunun bir ölçüt olarak denetim çalışmalarına dâhil edilmesi önemlidir. Etik konum; idealizm ve rölativizm olarak iki temel boyuttan oluşur. İdealizm; eylemlerin veya davranışların sonuçlarına, özellikle başkalarına zarar vermekten kaçınmaya odaklanan “teleolojik” etik teoriler ile daha

fazla ilgilidir. İdealist bireyler, her yerde ve her koşulda değişmeyen etik öğretiler olduğunu savunur. Rölativizm; “deontolojik” etik teoriler ile ilgilidir. Bireylerin belirli eylemleri veya davranışlarına odaklanır ve bunların ahlaki mutlaklara veya evrensel gerçeklere olan inancından ne ölçüde etkilendikleri üzerinde durur. Rölativist bireyler etik ilkelerin kişiden kişiye, toplumdan topluma, kültürden kültüre değişebileceğini düşünürler ve bir olayı değerlendirirken o anın koşullarının önemli olduğuna inanırlar.

Denetçinin bireysel özelliklerinden kontrol odağı; eylem ve sonuçlar arasındaki olasılıkların algılanması anlamına gelir. Kontrol odağı; kişinin kendi davranışları ile davranışlarının sonuçları arasındaki nedensel ilişkinin niteliğine yönelik bir tutum, inanç ya da beklenti olarak tanımlanmaktadır. Kontrol odağına göre bireyler, dış kontrol ve iç kontrol odağına sahip bireyler diye ikiye ayrılırlar. Yaşamın sonuçlarının kendi çabalarından kaynaklandığına inananlar; iç kontrol odağına sahip, sonuçların dış faktörlerden (örneğin; doğa, kader, şans gibi) kaynaklandığına inananlar ise dış kontrol odağına sahiptir. Dolayısıyla bir denetim ekibinde farklı kontrol odağına sahip kişilerin, denetim kalitesini azaltan davranışlara ve algıladıkları etik liderlik tarzına ilişkin yaklaşımları farklı olabilir.

Denetçinin bireysel özelliklerinden bağlılık kavramı; “ait olma” ve “bağlı olma” anlamına gelmektedir. Örgütsel bağlılık; bireyin ve örgütün fikirlerinin ve amaçlarının giderek bütünleşmesi ve aynı olmaya başlaması ve kişinin örgütüne olan duyguları olarak ifade edilebilir. Bağımsız denetçilerin örgütsel bağlılıklarının denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılığı üzerinde etkili olabilecek bireysel bir özellik olduğu düşünülmektedir. Çünkü denetim şirketinin itibarı, tanınması, güvenilirliği ile yapılan denetimin kalitesi arasında doğru orantı vardır. Mesleki bağlılık; bireyin mesleğine profesyonel ve duygusal bağları ile mesleğinde ne kadar kalmak istediğini belirtir ve bireyin mesleği ile özdeşleşmesinin gücünü ifade eder.

Bu araştırmada denetçinin bireysel özelliklerinin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı bir rolünün olduğu öngörülmektedir. Dolayısıyla etik liderlik kavramında denetim kalitesini azaltan davranışları ölçerken dikkate alınması gerekmektedir. Etik liderlik davranışı; son yıllarda etik ve liderlik

alanında yapılan çalışmalarda yaygın olarak kullanılmaktadır. Etik liderlik kişisel eylemler ve kişiler arası ilişkiler yoluyla normatif davranışların gösterilmesi ve bu davranışın örgütteki diğer bireylerle paylaşılması yoluyla etik davranışın örgütte uygulanmasıdır. Etik liderliğin; çalışanların çabasının artmasına, iş tatminine, iş için gösterilen ekstra çabaya ve benzeri birçok olumlu sonuca yol açabileceği belirtilmiştir. Ancak denetim mesleği, doğası itibarıyla farklı bir çalışma ortamı oluşturmaktadır. Dolayısıyla denetim ortamında etik liderliğin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisini incelemek önem arz etmektedir. Çünkü denetim kalitesini azaltan davranışlara etki eden diğer bir kavramda etik liderliktir

Bu tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm çalışmanın giriş bölümü olup bu bölümde çalışmanın konusu ve kapsamı hakkında kısaca bahsedilmiştir. İkinci bölümde araştırmanın literatür gelişimi çerçevesinde tezin teorik kısmına yer verilmiştir. Bu kapsamda etik ve ahlak kavramı ardından etik teoriler kapsamlı bir biçimde anlatılmış böylelikle iş etiği, meslek etiği ve bağımsız denetim etiği konularının daha detaylı anlaşılması sağlanmıştır. Ardından; denetim kalitesi, denetim kalitesini azaltan davranışlar, etik konum, etik liderlik, kontrol odağı, mesleki ve örgütsel bağlılık konuları aktarılarak tezin teorik zemini hazırlanmıştır. Üçüncü bölümde araştırmanın amacı, önemi, varsayım ve kısıtları, araştırmanın teorik modeli ile hipotezleri, evreni, örnekleme ve veri toplama yöntemi detaylıca açıklanmıştır. Dördüncü bölümde ise araştırma verilerinin analizlerine ilişkin elde edilen sonuçlara yer verilmiştir. Bu kapsamda öncelikle araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ilişkin frekans dökümleri, ölçeklere ilişkin keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizleri verilmiştir. Ardından da araştırma kapsamında test edilen hipotezler yapısal eşitlik modeli kurularak analiz edilmiştir. Daha sonra yapılan analizler çerçevesinde elde edilen bulgulara göre sonuç ve önerilerde bulunulmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM LİTERATÜR ÖZETLERİ

Araştırmanın bu bölümünde konuya ilişkin literatür özetlerine yer verilmiştir. Bu kapsamda etik kavramı ve etik teoriler kapsamlı bir biçimde anlatılmış, ardından iş etiği, meslek etiği ve bağımsız denetim etiği konularına değinilerek sonraki kavramlar olan denetim kalitesi, denetim kalitesini azaltan davranışlar, etik konum, etik liderlik, kontrol odağı, mesleki ve örgütsel bağlılık konularının daha iyi anlaşılmasını sağlayacak olan teorik zemin hazırlanmıştır. Araştırma kapsamındaki değişkenlere yapılan çalışmalara ilişkin geçmişten günümüze detaylıca taranmış ve yapılan çalışmalar literatür gelişimi çerçevesinde tezde aktarılmıştır.

2.1. ETİK KAVRAMI

Antik Yunandan günümüze kadar, “İnsan nasıl davranmalı?”, “İnsan için iyi bir yaşam nasıl inşa edilir?” gibi sorulara yanıt bulunmaya çalışılmıştır. Eğer iyi yaşam hakkında daha fazla fikir sahibi olunursa, iyi yaşamın sırrının ne olduğu öğrenilirse, bireylerin buna uygun yaşayacağı düşünülmüştür. Geçmişten günümüze bu felsefe üzerine yoğunlaşan görüşler “etik teori”yi oluşturmuştur (Aydın ve Barutçu, 2015:161). Etik, kendi açısından, “Etik bir eylemi ahlaki anlamda iyi ya da değerli yapan nedir? İyi nedir? (Tamer, 2015:52) Ne olmalı ve nasıl olmalı? Bu nasıl gerçekleştirilebilir?” (Barlaup vd., 2009:186) gibi soruları cevaplamaya çalışır.

Etimolojik olarak Etik Yunancada “ethos” ya da “ethikos”tan gelir. Ethos ahlak demektir (Adkins, 2007:37; Keskin, 2014:7; Raj, 2009:1; Toraman, 2002:2; Özçelik ve Angı, 2016:142; Yılmaz vd. 2015:28). Etik Türkçe 'ye Fransızca'dan geçmiştir (Keskin, 2014:7) ve sözlük anlamı olarak töre bilimi ve ahlak bilimi,

ahlakla ilgili olan şekilde açıklanmaktadır. Kavramsal yünden ise soyut bir anlamı işaret ederek ahlaki değerlerin incelenmesi olarak tanımlanabilir (Kutlu, 2017:1)

Literatür incelemesi yapıldığında, etik kavramının farklı şekillerde tanımlandığı görülmektedir. Dolayısıyla etik kavramı, bir bilim dalı olarak ya da bir felsefe olarak değerlendirilebilir (Bozkurt ve Doğan, 2013:73). Felsefi bir disiplin olarak etik, insanlar arasındaki ilişkileri şekillendiren değerleri ve bu değerleri oluşturan davranışların niteliğini araştırır (Kutlu, 2017:1).

Etik kavramının günümüzdeki kullanımı farklı anlamlar taşımaktadır (Kutluk ve Ersoy, 2011:425). Ancak en yaygın anlamıyla etik; insanların davranışlarına yön veren bir ilkeler sistemi ya da dizisi olarak ifade edilebilir (Alkan, 2015:114; Kavi ve Koçak, 2011:5). Etik ahlaki açıdan neyin doğru neyin yanlış olduğunu belirlemeye çalışan sürekli ve gerekçeli bir girişimdir (Alkan, 2015:114; Venezia vd., 2011:17). Etik kısaca ahlak fenomeni üzerinde derinliğine düşünmek ve felsefe yapmak olarak tanımlanabilir (Kutlu, 2017:1).

Barlaup ve arkadaşları tarafından etik; ahlak kavramlarını anlamak ve doğru ve yanlış davranışlara ilişkin usul ve teorilerini savunmak ve önermek için ortaya çıkmış sistematik bir girişim olarak tarif edilmiştir (Barlaup vd., 2009:189). Paradigma felsefe sözlüğünde ise etik, ahlak felsefesi olarak adlandırılmıştır. Etik, felsefenin; erdem, gereklilik, ödev, yükümlülük, sorumluluk, gibi kavramlarını analiz eden, ahlaki yargıları konu edinen ve güzel hayatın nasıl olması gerektiği üzerinde çalışan bir dalı olarak anlatılmıştır (Cevizli, 1999:18).

Etik denildiğinde çoğu insanın zihninde doğru ve yanlış arasındaki ayırım canlanır. Örneğin: “İnsanların size nasıl davranmasını istiyorsanız, siz de onlara öyle davranın” altın kuralı veya Hipokrat’ın yemininde ki “Her şeyden önce zarar verme” ifadesi gibi bir profesyonel davranış kodu veya Konfüçyüs’ün sözleri gibi özdeyişler ilk akla gelenlerdir (Resnik, 2011:1).

Etik bir yaşam tüm insanlığın varoluşsal bir gereksinimidir. Bütün dinler, felsefeler hatta siyasal ideolojiler insanlar için güzel, iyi ve doğru ilkeler doğrultusunda bir yaşam öğütlerler (Celep vd., 2004:2). Etik, sosyal yardımlaşma, sağlık ve mutluluk gibi insanların genel refah gereksinimleri ile ilgilidir. Etik ahlaki ilkelerin bilgisini ve bu ilkeleri sorunlara ve kararlara uygulayabilme becerisini

gerektirir (Prasad, 2012:63). Yapılan her işte, alınan her kararda ve insanlarla kurulan tüm ilişkilerde etik değer sorunları vardır (Celep vd., 2004:2). Dolayısıyla, insan unsurunun bulunduğu her ortamda etik ile ilgili konular gündeme gelmektedir (Yalçıntaş ve Bulu, 2015:35).

Etik ahlaki anlaşmazlıklar ve çatışmalar için rasyonel çözümler bulunabileceği inancıdır. Herhangi bir ahlaki uyuşmazlık için tek doğru cevap vardır ve bu cevaba ancak akıl yoluyla ulaşılabilir (Venezia vd., 2011:17). Bu temelde insanlar, bütün yaşamları boyunca iyi, güzel ve doğru kavramların şekillendirdiği bir kişilik doğrultusunda davranmalıdır (Celep vd., 2004:2).

2.2. ETİK VE AHLAK

Etik ve ahlak arasında bir ilişki var mıdır? (Venezia vd., 2011:17). Etik ve ahlak aynı etimolojiden (köken bilimi) gelmektedir. Ahlak kelime anlamı olarak Arapça’ da ki “hulk” kelimesinin çoğulu olup, karakter yapısı, huy, tabiat, mizaç gibi anlamlara gelmektedir (Karacan, 2014:14; Kavi, 2011:2; Kutlu,2017:9). Latince de “mos-moralites”, İngilizce de “moral- morality” kelimesine karşılık gelip “ahlâklı, ahlâk kurallarına uyan” anlamında kullanılmaktadır (Aktaş, 2014:23; Kutlu,2017:9). Türkçe sözlüklerde, bireyin doğuştan veya sonradan edindiği birtakım davranış prensipleri, huyları, tavırları ve manevi durumunu belirten tutum ve davranışları şeklinde tanımlanabilir (Kutlu,2017:9).

Benzer olarak; Merriam Webster Collegiate Sözlüğü "ahlak" kelimesi için dört temel anlam sunar (Barlaup vd., 2009:186):

- (1) Ahlaki görev ve yükümlülükle birlikte iyi ve kötü ile ilgili disiplin.
- (2) Ahlaki ilkeler ya da değerler kümesi.
- (3) Bir teori veya ahlaki nitelikler düzeneği.
- (4) Bir bireyi veya grubu yönlendiren davranış kalıpları.

Ahlak genel anlamda toplum içindeki kişilerin benimsedikleri ve uymaları gereken davranış ve kurallar topluluğu şeklide karşımıza çıkar. Felsefi olarak ise ahlak toplumun bir döneme ait bireysel ve genel davranış kurallarını belirleyen ve araştıran bilimdir (Güredin, 2010:106).

Kişinin ahlakı; eğitimi, yetiştiği ortam, ailesinin kültür durumu ve dini inanışları vasıtasıyla şekillendirilmektedir. Ahlak ve etik kavramları kullanımları yönünden birbiri ile benzeşen kavramlardır. Kişinin etik davranışları ahlak bilinci ile doğru orantılıdır (Dinç ve Tunçer, 2015:319). Bu kapsamda etik disiplini ahlak ile ilgilidir de denilebilir (Akyatan ve Kutluk, 2015:43).

Etik ve ahlak kavramı birbirinden farklı olmasına rağmen çoğu zaman birbiri yerine kullanılmaktadır (Kutluk ve Ersoy, 2011:425). Etik ahlakın teorik çalışmasıdır. Etik teoriler biçimsel ve sistematik ahlaki felsefi teorilerdir. Etik teori bir kişinin nasıl ahlaki düşünüp hareket etmesi gerektiği görüşüne bağlıdır. Ahlaki yargılar etik ilkeler hiyerarşisinden anlaşılabilir. Etik ilkeleri ifade etmek ve onların doğru uygulanmasında ısrar etmek ahlak filozofunun görevidir (Venezia vd., 2011:17).

Etik, bireyin davranış ve hareketlerinin ahlaki açıdan ne ölçüde doğru olduğunun değerlendirmesinden oluşmaktadır. Bireysel davranışlar yönünden etik ile ahlak arasında çok yakın bir ilişki vardır (Aktaş, 2014:24). Etik inançların uygulamaların ve kuralların ahlaki doğruluğunu test etmek için kullanılır. Etik ahlak ile kastedilenin ne olduğunu tanımlamaya çalışır (Venezia vd., 2011:17).

Yeryüzündeki bütün toplumlarda, kişiler arası ilişkileri yapılandırmak için herkesçe benimsenmiş yazılı veya sözlü ilkeler bulunmaktadır. Bunlara dikkat edilirse doğruyla yanlış birbirinden ayırmak daha basit bir hal alacaktır (Dinç ve Tunçer, 2015:319).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle etik ve ahlak kelimelerinin çok yakın anlamlı hatta çoğu zaman birbiri yerine kullanılan kavramlar olduğunu söylenebilir. Etiğin ahlak üzerine düşünülerek, ahlakın felsefeye dönüştürülmüş hali olduğu söylenebilir.

2.3. ETİK FELSEFELER

Bir etik teori, belirli şekillerde davranmaya yönelten yolları seçme gerekçelerini, ilkelerle ifade eder. Bir etik çerçeve, bireysel eylemler için bir rehber olarak hizmet veren normlar ve ilkeler bütünüdür. Her toplumsal eylem arkasında bir amaç vardır. Bireyler, iyi ya da değerli olarak düşündükleri şeyleri elde etmek için hareket ederler (Barlaup vd., 2009:187).

Çeşitli felsefi teoriler etik ile ilgilidir: deontolojik etik, faydacı etik, erdem etiği, egoizm ve doğal hukuk. Klasik etik teorileri tipik davranışları tasvir edebilir; ancak, insanların çoğu onların çeşitli kombinasyonlarını sergiler.

Bireyler, iyi ya da değerli olarak düşündükleri şeyleri elde etmek için hareket ederler. Etik bir teoriyi çerçevelemek için, kişinin bir amaç belirlemesi zorunludur. Amaca bağlı olarak farklı teoriler olacağı için, kişinin bu durumu çok dikkatli bir şekilde düşünmesi büyük önem taşımaktadır. Amaç topluma hizmet etmek ise, buna ait bir etik felsefe vardır; amaç bir görevi gerçekleştirmek ise, bunu açıklayan daha başka bir etik türü vardır (Barlaup vd., 2009:187).

2.3.1. Deontolojik Etik

Deontoloji, Yunancada ödev anlamına gelen “deon” ve bilim anlamına gelen “logos” kelimelerinin birleşimi olup, ödev bilimi anlamına gelmektedir (Kavi ve Koçak, 2011:8; Karacan, 2014:82). Kişinin toplumda uyması gereken görev ve yükümlülükler deontoloji terimi ile ifade edilir (Raj, 2009:72).

Alman filozof Immanuel Kant bu alanda çok incelemelerde bulunmuş ve çağdaş anlamda deontolojiyi geliştirmiştir (Karacan, 2014:82). Kant ahlakına göre (1898) bir eylem bir yükümlülüğün veya görevin yerine getirilmesi için yapılıyorsa, ahlakidir (Modarres ve Rafiee, 2011:138). Kant; insanın teorik akıl ve pratik akıl olarak adlandırılan iki farklı akla sahip olduğunu öne sürmüştür. Kant’a göre kişinin pratik akli vasıtasıyla kendisine görev edineceği belli prensipleri olmalı ve her koşulda bunlara uygun davranmalıdır (Brady ve Dunn, 1995:390; Keskin, 2014:30). Tutarlılık, tarafsızlık ve sorumluluk Kant ahlakının temel özellikleridir (Brady ve Dunn, 1995:390).

Deontolojik etik teoriye göre, mümkün olan tek bir eylem vardır, o da adil olanı yapmaktır. Herkesin doğru eylemde bulunmak gibi bir görevi vardır. Bu, deontoloji ve diğer etik teoriler arasındaki temel farktır (Barlaup vd., 2009:189). Deontoloji, eylemin sonucu yerine eylemin kendisiyle ilgilidir (Bailey ve Porter, 2008:24; Raj,2009:72) ayrıca Brady ve Dunn (1995), deontolojik' bakış açısının etiği yasal olması ve iyi niyet açısından tanımladığını ve kişinin davranışlarının ahlaki açıdan doğru mu yoksa yanlış mı olarak görüldüğüne odaklandığını belirtmiştir. Bu,

kişinin görevlerinin niteliği üzerinde, ahlaki ikilemler ve bu ikilemleri çözmek için uygun bir dizi eylemler üzerine odaklanır. Burada altı çizilmesi gereken sorular 'Nasıl davranmalıyım?' veya 'Ne yapmalıyım?' sorularıdır. Kişinin hak ve ödevleri deontolojik etik teorisinin odak noktasında yer alır (Crane ve Matten, 2010) ve neyin doğru ve yanlış olduğuna dair evrensel varsayımlara dayanılarak tanımlanır.

Deontoloji teorisyenlerine göre, bir kişinin neden eyleme geçtiği önemli değildir; asıl önemli olan o kişinin nasıl hareket ettiği ve nasıl hareket etmesi gerektiğidir, kısacası neyin doğru ya da yanlış olduğudur (Van Staveren, 2007:23). Başka bir kişiye zarar verme eylemi yanlış olabilir; ancak sonuç kişinin zarardan kaçınmış olması olabilir. Micewski ve Troy'a (2007) göre, deontoloji teorisyenleri eylemin nedeninin hareketi haklı çıkarmadığına inanır, bu yüzden eğer eylem sonuçtan daha önemliyse, deontoloji teorisyenleri kendini savunmayı, ahlaki hukuka saygıdan dolayı etik görmezler. Ahlaki hukuka bağlılık deontolojinin temelindedir ve sonuç olarak eylemler bu yasalara müteharriklerdir (göre hareket ederler) (Rodgers vd., 2009). Deontoloji teorisyenleri bazı davranışların bu davranışlardan sağlanacak fayda en üst seviyede olsa dahi asla yapılmaması gerektiğini savunurlar (Karacan, 2014:83).

Deontoloji fayda sağlayan duygulara değil eylemin gerekçesine önem verir. Gerekçe insan iradesinin ortaya çıkardığı ahlaki kuralın kaynağı olarak kabul edilir (Van Staveren, 2007:23). Deontoloji yasalarına göre, kişinin karar verirken her durumda sadık kalması gerektiren bir takım insan hakları vardır ve bu kararlar herhangi bir kişisel ceza ya da kazanç gözetmeksizin başkalarına yardım etmek için alınması gereken ahlaki yükümlülüklerle dayalıdır (Granitz ve Loewy, 2007).

Deontoloji teorisyenlerine göre, kişi iyi bir niyetle ahlaki bir karar alıp bunu yerine getirirse, sonuç beklenen gibi olmasa da eylem ahlaki sayılır (Raj, 2009:72). Deontolojik etik de ahlak problemi doğru ahlak yasasını bulmaya yönelik rasyonel bir problem olarak kabul edilir (Van Staveren, 2007:23).

Deontolojik etik güdülere zarar vermez, insanların uluslararası ahlak kurallarına uymaları gerektiğini düşünür (Van Staveren, 2007:25). Campbell (2005:XXV) aynı zamanda deontolojinin kişinin eylemlerinin ahlaki yapısıyla ve sonuçsalcı teorisinin ise eylemin sonucuyla ilgilenmesi sebebiyle deontolojik ve

sonuçsal teoriler arasında bir gerginlik gözlemler. Bu iki bakış açısının birleştirilmeye çalışılmasına literatürde 'kural-sonuçsalcılık' olarak yer verilir ve bu ifadeye göre bireyler bazı kararları alırken, her ne kadar kuralların sonuçsal ahlaki mantığa göre belirlenmesi gerekse de, önceden belirlenmiş ahlaki kurallara göre hareket etmesi gerekir (Crane ve Matten, 2010).

2.3.2. Faydacılık Etiği

Faydacı etik yaklaşımı eylemin kendisinden ziyade sonuçları ile ilgilenen teleoloji'den gelmektedir (Raj, 2009:73). İngiliz filozoflar Jeremy Bentham (1806-1873) ve John Stuart Mill (1806-1873) tarafından ortaya konulmuş etik teorisi (Kavi ve Koçak, 2011:10; Raj, 2009:73). Bentham ve Mill'e göre; insan doğal olarak acıdan kaçınır ve mutluluğa ulaşmak ister. Kişinin mutluluğu ise çevresindekilerin mutluluğu ile ilintilidir. Kişi ancak üyesi olduğu topluluğa yarar sağlayan bir şey yaptığında mutlu olabilir (Keskin, 2014:28). Bentham ahlak yasasını, mümkün olduğunca fazla sayıda insan için mümkün olduğunca faydalı davranışlar yapmak şeklinde karakterize ederken, Mill ahlak yasasını; bütün insanlık için evrensel mutluluk getirecek yararlı eylemlerde bulunmak, şeklinde karakterize etmiştir (Keskin, 2014:29).

Faydacılık eylemin doğru ya da yanlışlığından ziyade eylemin sonuçlarıyla ilgilenir (Micewski ve Troy 2007:18). Faydacılık iki ayrı etik yaklaşıma ayrılmıştır; biri kuralların kullanımını vurgulamaktadır ve diğeri de eylem yönünü vurgulamaktadır.

Faydacılık kuralı ilkeleri, belirli eylemleri şekillendirmek için araçsal değere sahip olarak görür. Hem eylem hem de kural kişinin en fazla sayıda insan için en büyük iyiliği getirecek eylemi yapması yaklaşımına dayanmaktadır (Duska ve Duska, 2003:52).

Faydacı etiğe göre, bir eylemin sonucu onun ahlakını belirler. Kişi mümkün olduğunca çok kişiye mutluluk getirmeye çalışır, yani insanlara acı getiren bir eylem ahlaksız olacaktır (Duska ve Duska, 2003, Modarres ve Rafiee, 2011:137). Burada odak sadece bireylerin memnuniyeti değil, aynı zamanda belirli bir eylemin sonucu olarak gelen toplu refahıdır (Taddei ve Siddiqui, 2015:2). Rodgers ve arkadaşları

(2009), faydacılığın bireye yoğunlaşmak yerine, toplum için en büyük faydayı sağlayacak sonuçlar üzerine yoğunlaştığını bildirmişlerdir. Bu yüzden faydacı etiğe göre azınlık haklarının dikkate alınmadığı görüşü hâkimdir (Karacan, 2014:34).

Faydacılığın sınırlamalarından biri de faydacıları başka iki kavramsal bakış açısı geliştirmeye yönelten ve sosyal gruplar için neyin iyi/kötü olduğuna karar verirken dâhil olan öznellik olgusudur. Özellikle, 'faydacılık hareketi' tek bir eylem ile ilgilenir ve bu tek bir eylem tarafından üretilen zevk ya da acı miktarıyla ilişkilidir. 'Kural faydacılık', diğer taraftan, eylemlerin sınıflarına bakar ve bir eylemin temel ilkelerinin bir bütün olarak topluma kolektif acı veya zevk üreten bir olgu olup olmadığını değerlendirir (Taddei ve Siddiqui, 2015:2).

Faydacı görüş olayların maliyetinin hesaplanması esasına dayanmaktadır (Ferrel vd. 2014:175; Karacan, 2014:34; Keskin, 2014:32). Hatta faydacılık, maliyet-fayda analizini içeren tek teoridir. Büyük bir karar alınacağı zaman, mesela bir şirketi ülke dışına taşıma gibi, düşünülmesi gereken birçok husus vardır. Böyle bir kararın sonuçlarını anlamak için, liderler etik açıdan maliyet-fayda analizi yapmaktadırlar (Duska ve Duska, 2003:52). Olayın maliyeti hesaplanırken sağladığı yararların yanı sıra, sebep olabileceği zararlar da dikkate alınır (Karacan, 2014:34). Böyle bir analiz yapıldığında çözümlenmemiş sorularla karşılaşılır:

İlk sorun, bu teoride değerleri ön planda tutan hiçbir şeyin olmamasıdır. Lider öncelikle en fazla sayıda insani mutlu etmek için mi uğraşmalı, yoksa en büyük miktarda kar için mi çabalamalıdır? (Duska ve Duska, 2003). Şirketi taşıma kararında, kişinin şirketin kazanabileceği gelişmiş rekabet gücüne karşı işlerini kaybedebilecek olan çalışanlar için ne gibi sonuçlar olabileceğini de tartması gerekir. Hangisine daha çok değer verilmelidir? Eğer şirket taşınırsa daha fazla kar edecek olan yatırımcıların mutluluğuna mı, yoksa şirket taşınmazsa işlerini kaybetmeyecek olan çalışanların mutluluğuna mı?

İkinci sorun, sadece faydalı diye bir eylemin gerçekleşmesinin gerekip gerekmediğidir. Örneğin, iyi şeyler başarmak için yasayı ihlal etmeyi haklı çıkaran durumlar var mıdır? Bir şirketin mali durumunun bankadan kredi alamayacak kadar zayıf olduğunu bilen bir şirket CEO'sunu düşünün. Şirket bu krediyi almazsa, liderin çalışanlarını işten çıkarması gerekebilir. Lider şirketin yakında kârlılığını artıracığına

ve geri ödemede problem olmayacağına inanıyorsa çalışanları kurtarmak umuduyla liderin şirketinin finansal durumunu yanlış bildirmesi kabul edilebilir mi? Eylem faydacı teoriye göre, eğer eylem yararı arttırıyorsa bu doğru bir şey olurdu. Eylem faydacı teoriye göre yasaların çiğnenmediği duruma nazaran daha fazla mutluluk getiriyorsa, yasa ihlaline izin verilir (Duska ve Duska, 2003).

Duska ve Duska (2003) faydacılık konusunda geleceği tahmin etme problemi ile ilgili başka bir ikileme dikkat çekmektedir. Maksimum sayıda insana maksimum mutluluk getirmek için, harekete geçmeden önce eylemin sonuçlarını bilmeniz gerekir ve bu çoğu zaman mümkün değildir. Kredi alabilmek için finansal rakamları yanlış bildirip bildirmemeyi düşünen bir yönetici durumunda, liderin şirketin bunu geri ödemesinin mümkün olduğundan emin olmasının hiçbir yolu yoktur. Bu durumda da liderin mali durumu yanlış göstermesinin en fazla yarar sağlayacağı konusunda kesin bir sonuca varması imkânsızdır. Bir davranışın veya eylemin sonuçlarını değerlendirmek için fayda maliyet analizi zaman alıcı ve yanıltır (Modarres ve Rafiee, 2011:138). Faydacı etik teorinin etik kararların geçerliliği konusunda yarar sağlıyor olmasına karşın uygulamada kullanışsız olduğu belirtilmektedir (Karacan, 2014:34). Faydacı etik teoriye getirilen en büyük eleştirilerden biri de, sadece amaca odaklandığı için ahlaka aykırı araçların kullanımına izin vermesidir. Faydacı etik teoriye göre amaçlar, ahlaka aykırı araçları haklı çıkarabilir (Modarres ve Rafiee, 2011:138).

2.3.3. Erdem Etiği

Erdemsel etik Aristotelesçi etik görüşünü yansıtır ve bireyin eyleminin sonuçlarından ya da eylemin kendisinden ziyade faktörün özelliklerini vurgular (Solomon, 1992; Crane ve Matten 2010). Erdem teorisyenleri, eylemi neyin iyi yaptığından ziyade kişiyi neyin iyi yaptığına odaklanırlar (Rodgers vd., 2009). Bu felsefe kişinin ahlaki mizacına odaklandığı için, ne eylemin kendisiyle ne de sonuçlarıyla ilgilenir. Böyle bir yaklaşım, etiği 'doğru olanı' yapma doğal içgüdü, yatkınlığı veya bir erdem olarak sunar. Bu nedenle, temel sorular, kişinin ne tür biri olması gerektiği hakkında olanlardır (Mintz 2010, Libby ve Thorne 2004).

Erdem etiği yaklaşımı insanların karakterlerine vurgu yapmaktadır. İyi alışkanlıkların ve erdemliliğin insanın doğal karakterini etkilediğini ve onun insani gelişimini destekleyen davranışlarına şekil verdiğini vurgular (Dawson ve Bartholomew, 2003:128). Erdem etiği teorisyenleri erdemli karakter özelliklerinin gençlik dönemlerinde kazanıldığını savunurlar. Bu yüzden yetişkinlerin gençlere ahlaki erdemleri anlatmakla yükümlü olduğunu düşünerek, ahlak eğitimine çok önem verirler (Kavi ve Koçak, 2011:11). Mintz (2006) etiğin eğitim ve sürekli öğrenme ile en iyi şekilde geliştirilebileceğini belirtmiştir. Koehn'e göre etiksel davranış sürekli öğrenmenin bir sonucudur; geçmiş eylemler, karakteri şekillendirerek, gelecekteki eylemlerin nedeni haline gelir (1995:536). Böyle bir öğrenmenin sosyalleşme sürecinin bir parçası olarak doğal yollarla olduğunu gözlemlenmiştir, bir meslekteki bireylerin kendilerini mesleğin gerektirdiklerini yerine getirebileceklerine hazırlaması ve toplumun güvenini kazanması yönünde hareket etmesi buna örnek olabilir (Williams, 2010:19).

2.2.4. Egoizm

Egoizmin temelinde sadece karar verenin iyiliğinin düşünöldüğü bir etik felsefedir (Kleinsmith, 2016:70). Modarres ve Rafiee'ye göre bir kararın başkalarının çıkarlarına aykırı olmasına rağmen, karar verenin iyiliğine hizmet etmesi etikdir. Bu teori neoklasik ekonomik teorilerin temelini ve etik felsefesini oluşturur (2011:137). Egoizmin ahlaki unsuru Adam Smith'in (1776) çalışmasında görünmez pazarda toplum için ahlaki açıdan istenilen sonuçları ürettiği sürece kişinin kendi çıkarlarını takip etmesi kabul edilebilir şeklinde ifade edilmiştir (Taddei ve Siddiqui, 2015:2).

Gerçekten kişinin sadece kendi çıkarını düşünmesi etik olabilir mi? Genel bir kural olarak, egoistler 'evet' der. Etik yönü izleyenler önemli bir nitelik ayırım yaparlar. Bencillik ve kişisel çıkarlar arasındaki farkı ayırt etmenin çok önemli olduğunu savunurlar. İkisi arasındaki fark çok önemlidir (Barlaup vd., 2009:187). Bu iki kavram arasındaki farkı görebilmek adına tanımlarına bakmakta yarar vardır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde, bencillik:

(1) “Ben düşkünlüğü; kendine düşkünlük, başkalarını göz önüne almadan yalnız kendini, kendi çıkarını düşünme.”

(2) “Kendi Ben’ini ve çıkarını yaşamın mutlak ilkesi yapan anlayış”; çıkar ise:

(1) “Bireylerin ve toplumsal kümelerin özdeksel ve tinsel gereksinmelerini karşılayacağına inandıkları kişi ya da şeylerle ilişkisi” (<http://tdk.gov.tr/>).

Merriam Webster’s Collegiate sözlüğünün yaptığı tanımına göre bencillik "kendisiyle sadece ve münhasıran ilgilenmek; başkalarının iyiliğini düşünmeksizin sadece kişinin kendi avantajı, zevk ya da refahı üzerinde yoğunlaşmasıdır". Kişisel çıkar ise, kişinin kendi avantajı ve refahı için bir ilgi olarak tanımlanır (Barlaup vd., 2009:187). Dolayısıyla bencillik kişisel çıkara göre daha olumsuz kavramları içermektedir.

Egoizm yaklaşıma göre kişiler uzun dönemde kendilerine en büyük getiriye sağlayacak duruma karar verirler. Egoizmin en temel unsuru bireyin şahsı için iyi-kötü değerlendirmesini yaparken en büyük fayda getirecek duruma odaklanmasıdır. Böylece bireysel olarak herkes kendi çıkarlarını maksimize etmeye çalıştıkça, genel çıkarlar da maksimize olacaktır. Bu da diğer anlamıyla gelişim demektir (Karacan, 2014:81).

Kurumsal yöneticiler ve şirketler, sırasıyla servet ve pazar payı edinme konusundaki sürekli ihtiyaç ile piyasa faaliyetlerini egoist bir bakış açısı ile sürdürmektedir. Ancak; bir muhasebe meslek mensubu veya denetçi egoist davranamaz; çünkü bunu yapmak, mesleğin kamu menfaatine hizmet etme sorumluluğunu yerine getirmemeye neden olabilir (Kleinsmith, 2016:70).

2.3.5. Doğal Hukuk

Doğal hukuk savunucuları ahlaki eylemi ve doğrunun ilkelerini tanırlar ve bir kişinin insanı başarıya götürecek şekilde hareket etmesi gerektiğini söylerler (George, 2008). Epstein (2005), doğal hukuku insan doğasını analiz etmek için aklın kullanımı olarak tanımlar ve daha sonra hangi uygulamaların ahlaki davranış için gerekli desteğe yol gösterdiği varsayımında bulunur.

Doğal hukuk ve insan hakları, bu durumda birbirinin aynısıdır; insanları zarardan korumak için uygulanması gereken bazı erdemler vardır. Doğal hukuk savunucuları insan haklarının toplumsal ve siyasal yaşama ilişkin olanlarının adalet

ilkelerinin anlaşılabilmesi için derhal insan doğasının temeline yansıtılması gerektiğini savunurlar. Doğal hukuk kuramcıları insan doğası ve insanı iyi anlarlar ve dolayısıyla; aşırı bireyciliği ve kolektivismi reddetmeleri hiç de şaşırtıcı değildir (George, 2008: 173).

Doğal hukukun insan hakları anlayışı insan onurunu özellikle konu edinir. Bu nedenle insanın doğal özellikleri ve özgürlük insan onurunun temel varlıklarıdır ve onur insan hakları tarafından korunmaktadır (George, 2008:176).

2.4. İŞ YAŞAMI VE ETİK

İş yaşamında etik konusu yirmi birinci yüzyılın ilk yıllarında yoğun olarak gündeme gelmektedir. İlk olarak 2000’li yıllarda yaşanan şirket skandallarında ve sonrasında 2008’de yaşanan ve halen etkilerini kısmen hissettiğimiz Dünya Ekonomik Krizinin temelinde de kurumların ve kişilerin etik dışı davranışları yatmaktadır. 2008 yılında yaşanan ve kimi araştırmacılara göre etkileri 1929 Dünya Ekonomik Bunalımından daha büyük olan 2008 Ekonomik Krizi araştırmacıların iş yaşamında etik sorunsalı üzerinde daha çok yoğunlaşmasını sağlamıştır (Kutlu,2017).

Günümüzde iş yaşamında etik konusuna olan ilgi giderek artmaktadır. İşletmelerini ahlaki olmayan davranışların sonuçlarından korumak isteyen dürüst ve bilinçli yöneticiler, etik ve ahlaki değerlerin organizasyonlarında yer edinmesi için zaman, emek ve para harcamaya hazır durumdadır (Kutlu, 2017).

Günümüz işletmelerinin varlıklarını sürdürebilmeleri için, iş ahlakına yatırım yapmaları neredeyse bir zorunluluk haline gelmiştir (Kutlu, 2017).

2.4.1. İş Etiği

İş etiğinin, ortaya çıkışı ve gelişimi 1960’lardaki toplumsal sorumluluk hareketiyle başlamıştır. Bu harekete göre yöneticiler aldıkları kararlarla iş yerinde çalışanların ve toplumun refahını ve toplumsal ahlakını etkilemektedir (Celep vd., 2004:2). Dolayısıyla iş hayatında yönetmelikler ve kabul edilen kurallar tarafından belirlenmiş faaliyetleri yürütürken etik anahtar noktadır (Othmana vd., 2014:330).

İş etiği karmaşık ahlaki çıkmazları incelemede ve çözmede etik kuralların uygulanması sanat ve disiplindir (Kutlu, 2017). İş etiği iş dünyasındaki doğru ve

yanlış tutumları konu edinmektedir. Diğer bir deyişle iş etiği; dürüstlük, tabiata önem vermek, sözünü tutmak, adaletli davranmak, adaletsizliklere boyun eğmemek gibi niteliklerle alakalıdır. Ayrıca tüketicilere doğru aktarım yapmak, herkese eşit çalışma olanağı sunmak ve ücretin iş görenlere adaletli paylaşılması ve konularını kapsamaktadır (Bozkurt ve Doğan, 2013:75).

İş etiği, sosyal sorumluluğu da içeren bir anlam taşır. Bir işletme sahibinin doğru ve dürüst bir kişi olması, sözünde durması, üretimde ve satış aşamalarında hileli yollardan kaçınması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, işletmenin de üretim sırasında gerek iç gerekse dış çevresine karşı yerine getirmesi gereken görev ve sorumlulukların da farkında olması gerekir (Kutlu, 2017).

İş davranışının olumlu anlamda değişmesi için, insanların neden etik olmayan davranışlarda bulunduğu veya sahtekârlık yapmaya karar verdiği anlaşılmalıdır (De Cremer, vd. 2010:1). De Cremer vd.'ne göre (2010), herkes uygun koşullar altında etik olmayan bir şekilde hareket edebilir. Burada en önemli belirleyicilerinden birisi, kişinin aslında neyi gerçekleştirmek istediğidir.

İşletmenin tüm fonksiyonlarında etik dışı yollara başvurulma ihtimali vardır. Ancak en yoğun etik problemlerin muhasebe, denetim, yönetim, üretim ve pazarlama alanlarında yaşandığı belirtilmektedir (Özbek vd., 2013:112). Etik dışı davranışların birçok nedeni vardır, fakat bunlardan en önemlisinin etik eğitim eksikliği olduğu düşünülmektedir (Özbek vd., 2013:112). Çoğu işletme okullarında iş etiği ile ilgili lisans ve yüksek lisans düzeyinde zorunlu dersler bulunmaktadır. Aynı zamanda şirketlerde etik eğitimi bunun yanı sıra çeşitlilik ve duyarlılık eğitimleri verilmektedir. Birçok şirketin etik kodları ve davranış kuralları, iletişim kuralları ve buna ilişkin eğitimleri vardır (Venezia vd., 2011:17). Etik kurallardan ve eğitimden, işi hileli ve hukuksuz yaklaşımlardan uzağa yönlendirmesi beklenir (Othmana vd., 2014:330).

2.4.2. Meslek Etiği

İşletmeler çevreleriyle etkileşim içindedirler. İşletmeler kararlarıyla çevrelerini etkiler ve yine çevredekilerin almış oldukları kararlardan da etkilenirler (Karacan, 2014:50). Meslek etiği, bir ilkeler bütünüdür. Bu ilkeler yöneticilerin karar

alırken tüm paydaşların ve toplumun yararını korumaya özen göstermelerini sağlar (Dinç ve Tunçer, 2015:319). Bir mesleği icra etmek sosyolojik açıdan çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Bu sorumlulukların başında da etik gelmektedir (Kavi ve Koçak, 2011:15). Meslek etiği mesleki faaliyetlerin yürütülmesi esnasında ahlaki ve mesleki kurallara uygun hareket edebilme disiplini olarak tanımlanabilir (Karacan, 2014:50).

Bir başka tanımda ise Kutlu meslek etiğini, mesleki davranışlarla ilgili olarak hangi davranışın doğru, hangi davranışın yanlış, hangi davranışın haklı, hangi davranışın haksız olduğunu belirleyen inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğu olarak ifade etmiştir (2017:69).

Meslek etiği işletme yönetiminin yanı sıra bütün meslekleri icra edenleri ilgilendiren bir olgudur (Dinç ve Tunçer, 2015:319). Meslek etiği bütün meslek gruplarının kendisine ait kültür, toplumsal sorumluluk ve mesleki özellikleri uygun bir şekilde oluşturmakta veya oluşturmaya çalışmaktadır (Karacan, 2014:51). Günümüzde bütün mesleklerde, meslek mensuplarından mesleğini icra ederken bazı kişisel, mesleki ve ahlaki özellikler beklenmektedir. Böylelikle meslek mensupları bu niteliklere ulaştıkça hem kendilerinin hem de mesleğin gelişiminin sağlanacağı düşünülmektedir (Özçelik ve Angı, 2016:142).

Meslek etiğiyle ilgili olan değerler iki grupta toplanabilir. Bunlardan ilki, işin bağlı bulunduğu resmi örgütlerce düzenlenmiş yazılı kurallara bağlı, diğeri ise vicdani kanaatlere dayalı değerlerdir. Öznel olduğundan vicdani kanaate bağlı değerlerin yaptırımını diğer değerlerden çok farklıdır. Bazı kişiler için ağırken, diğerleri için hafif olabilir (Ekergil, 2016:369). Bu nedenle meslek etiğinin hukukun koyduğu yasaların da üzerinde, uyulması zorunlu kabul edilen üst düzey değer yargılarına dayandığı söylenebilir (Kutlu, 2017: 69).

Birçok meslek örgütü, kendi meslekleriyle alakalı etik kuralları oluşturmakta ve bunları üyeleri ile paylaşmaktadır (Dinç ve Tunçer, 2015:320). Bu meslek gruplarından biri de denetim mesleğidir.

2.4.3. Denetim Etiği

Teorik olarak, denetim mesleği, yöneticileri kendi eylemlerinden sorumlu tutan bir mekanizmayı temsil ederek, aslında çok önemli olan toplumsal güven

işlevini yerine getirmelidir (Jensen, 2006; Chiu vd. 2017). Denetime olan ihtiyaç ilk olarak 1929'daki ekonomik buhran sonrası Amerika Birleşik devletlerinde buradaki yöneticilerin işçi ücretlerini ve vergileri düşük göstermeye çalışmalarının sonucu tüm hesapların ayrıntılı olarak analiz edilmeye başlanması sonucu ortaya çıkmıştır. Denetim tarafsızlığı koruyarak ve önyargıdan kaçınarak tüm kanıtları değerlendirme sürecini ifade eder (Guiral vd., 2011). Denetim geçmişten günümüze bilgi ve süreçlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini değerlendiren bir süreç olmuştur.

Toplum, bağımsız denetçilere finansal piyasaların etkin işleyişi ve ekonomik sistem için kesinlikle gerekli olan bir güven ilişkisi rolü biçmiştir (Duska, 2005:21). Bağımsız denetçiler finansal tabloların denetimini gerçekleştirirken işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmak suretiyle sermaye piyasalarında bilgi riskinin azaltılmasını sağlayarak çok faydalı bir görevi yerine getirmektedirler (Kung ve Huang, 2013:481; Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2017:80).

Denetim düzenlemesi bakış açısından, denetçilerin etik davranışı: sadece etik (ahlak dışı) eylemi teşkil eden kurallara ve ilkelere göre değil, aynı zamanda böyle bir eylemin -ahlaki secimler doğru sonuçları getiren eylemlerdir- sonuçlarını dikkate alarak da değerlendirilir. Bu, genel olarak, denetim uygulamalarının toplumsal sonuçlarını göz önünde bulundurmaya gerektirir ve denetçilerin rolü nedir, ne olmalıdır? vb. gibi kanılara dayalı, ahlaken doğru bir ekonomik sistem içinde, etik görevlerin nasıl olması gerektiği ile ilgilidir (Campbell, 2005:89).

Denetçinin rolü, denetim görüşünde belirtilen şirketin mali tablolarının adil olup olmadığının değerlendirilmesi şeklinde bilgi sağlanmasında bağımsız bir üçüncü taraf olmaktır (Lukman, 2017:337).

Bir kişinin nasıl ahlaki pusulasını kaybedebileceğiyle ilgili yunan filozof Protagoras'ın hikâyesi dikkat çekicidir ve konuya ilişkin ipuçları verir. Protagoras bir antik yunan filozofudur ve Sokrates'in çağdaşıdır (Duska, 2005:19). Hikâye şöyle geçer, genç öğrenci Euathlos, Protagoras'tan, kendisine hukuk dersleri vermesini ister. Aralarında bir sözleşme yaparlar buna göre, öğrenci ders ücretinin yarısını peşin ödemeyi kabul eder ve kalan yarısını da kazanacağı ilk davadan sonra ödemeyi taahhüt eder (Pekin, 2001:599).

Öğrencinin eğitimi biter bitmez Protagoras öğrencisine borcunu ödemesi için dava açar. Eğer davayı Protagoras kazanırsa öğrencisi borcu olan ders ücretini ödemek zorunda kalacak ve eğer dava öğrencisinin lehine sonuçlanırsa böylece öğrencisi bir avukat olarak ilk davasını kazanmış olacak ve anlaşma şartı yerine gelmiş olacaktır. Yani her iki durumda da Protagoras'a bir ödeme yapılacaktır.

Öğrencisi ise bunun tam tersini savunur, eğer davayı öğrencisi kazanırsa mahkeme kararı gereği söz konusu eğitim ücretini ödemekten kurtulacaktır ve eğer davayı kaybederse anlaşma şartı yerine gelmemiş olduğundan yine ödeme yapması gerekmeyecektir. Kısacası öğrenci her iki durumda da ödeme yapmayacaktır (Duska, 2005:19).

Öğrencinin cevabını dikkate almaksızın hikâye öğreticidir çünkü burada Protagoras'ın yaptığı, GX, Enron, Andersen, World-Com, Tyco, Adelphia, veya Rite Aid şirketlerinin yöneticilerinin yaptıklarına oldukça benzerdir. Onlar vizyonlarını kaybetmişler ve rollerini tamamen unutmuşlardır (Duska, 2005:19).

Dünyaca ünlü finansal skandalların sonunda üst yönetim, CFO ve bağımsız denetçiler hep işlerini kaybetmişlerdir (Agrawal ve Cooper, 2016:3). Ama asıl soru kendi odaklarını ve amaçlarını neden kaybettikleridir? Onları etik olmayan bir biçimde davranmaya yönlendiren nedir? Bu skandallar sonrası ceza alan ve suçlu bulunan birçok kişi veya şirkete nüfuz eden bir patolojiden bahsedilebilir bu servet biriktirme ateşidir. Ortaya çıkan birçok skandal bu şirketlerin yöneticilerinin ve muhasebecilerinin Protagoras'a benzer bir psikolojik kapana yakalanmış olmalarıdır. Aristo'nun deyimiyle kendi değerlerini ve misyonunu unutarak sadece servet biriktiren kişiler haline gelmeleridir (Duska, 2005:19). Eğer servet birikimi kişinin tek amacı olursa, etik eksiklik kaçınılmazdır (Duska, 2005:27). Etik insan davranışının nasıl olması gerektiğini araştırır böylelikle etik globalleşen dünyamızda iş hayatı açısından tek amacın para kazanmak olmadığının da en önemli göstergelerinden birisidir (Ekergil, 2016:370).

McMillan (2004), kamu muhasebe mesleğinin durumunu bir dizi iyi bilinen şirket skandallarını inceleyerek, bunların çöküşünü analiz eder. Buna göre, tarihsel açıdan, muhasebeciler 'centilmen' uzmanlar olarak kabul edilirdi ve yönetim tarafından uygulanan baskıya karşı koyabilecek ahlaki niteliklere sahip olmaları

beklenirdi. Her ne kadar 'centilmen' denetçiler tamamen yönetim baskından bağımsız olmasalar idealist olduklarından konu kamu çıkarları olunca yönetimle potansiyel bir gizli anlaşmaya karşı olmaları beklenirdi.

Ancak, McMillan'ın (2004) gözlemlerine göre, meslek ticari yöne doğru ilerledikçe, profesyonellik dışına çıkma akımı başlamış ve profesyonel muhasebecilerin ve denetçilerin faaliyetleri giderek düzenleyiciler tarafından kısıtlanmaya başlamıştır. Bu süreç finansal skandalların yaşanmasına temel oluşturmuştur (Guiral vd., 2010:152). Dolayısıyla, denetim meslek etiği ve etik kuralların öğrenilmesi sadece denetçilerin bu konuyla ilgili farkındalığını artırır fakat muhasebeci ve denetçilerin etik davranacağını garanti edemez (Howieson, 2005:275).

2.4.4. Etik Karar Alma

Her gün, kişi birçok karar ile karşı karşıyadır. Alınan kararların hepsi de önemli değildir ve bazıları kolaylıkla alınır. Birçok kararı almak için herhangi bir etik çerçeve ya da karar verme modeline gerek yoktur. Ancak bazı gündelik sorular etik ikilemleri oluşturabilir. Bu gibi durumlarda neyin doğru olduğuna karar vermek için, etik çalışmalarını bir sistem sağlayabilir (Barlaup vd., 2009:190).

Etik karar vermedeki ahlaki yoğunluğun etkisi, kişinin duruma ne kadar yakın olduğuna bağlıdır. Karar, durumdan etkilenen insanların sayısına bağlı olarak verilebilir (Carlson vd., 2002). Balaup'a (2009) göre çeşitli karar alma süreçleri bulunur, ancak bu süreçlerden önce bazı temel konular dikkate alınmalıdır. Birincisi, kişi etiğin ne olduğu konusunda temel bir anlayışa sahip olmalı ve etik olmanın ne ima ettiğini anlamalıdır.

Bütün etik teoriler hakkında bilgi sahibi olmak gerekli değildir, ancak birkaçı hakkında bilgili olmak yardımcı olabilir. Her teorinin doğruyla yanlışı belirlemek için ayrı bir yaklaşımı vardır, bu yüzden birden çok teoriyi tanımak kişinin ufkunu genişletir, etik karar verme üzerinde ve etik davranış niteliği hakkında kavrayış sağlar (Barlaup vd., 2009:190).

Etik ilkeler, etik kararını etkileyecektir. Kişinin kendi etik motivasyonun farkında olması önemlidir. Farklı durumlar, farklı ikilemler, değişik yaklaşımlar gerektirebilir ve bir etik kuram, bir sorunu çözmek için yardımcı olurken, başka bir

kuram çözmek için yetersiz olabilir. Kişinin, temel etik, motivasyonun farkında olmak ve yol gösterici ilkelere sadakatten oluşan pratik karar vermek için bir sistemi vardır (Barlaup vd., 2009:191).

Bir kişinin etik doğası, iş dünyasının ekonomik olmayan sosyal değerlerine bağlı olabilir (Tseng vd., 2010). Çünkü iş dünyasının değerleri yüzünden, kişi mevcut konumunda kalmak için ya da bir potansiyel bir terfi durumu için sahtekârlık yapmak zorunda hissedebilir. Eğer bir şirket iş yaptığı yollar nedeniyle iyi ya da kötü diye etiketlendiyse, diğer şirketlerle olan ilişkisi nedeniyle piyasa tarafından ödüllendirilebilir veya cezalandırılabilir. Bu duruma örnek olarak Arthur Andersen'in Enron ile bağlantısı gösterilebilir (Burton ve Goldsbury: 2010).

Bir organizasyon içindeki etik uygulamaları geliştirmenin etik karar almayı desteklemenin bir yöntemi de dışarıdan bir takım getirip onlardan fikirlerini uygulamasını istemek yerine, çalışanlardan yeni süreç ve prosedürleri oluşturmalarını istemektir (McAuliffe, 2005). Çalışanların süreçleri gerektiği gibi izlemesi ve değiştirmesi, içeriden değişen bu uygulamaların takip edilmesi, dışarıdan bir denetim şirketinin istihdam edilmesine nazaran, genellikle sonuç üzerinde daha pozitif bir etkiye sahiptir.

Bazı muhasebecilerin ve denetçilerin kurumsal sahtekârlık ve başarısızlıktaki rolü de basında ve kamu tarafından basmakalıp klişeleşmiş kötü algıların teyit edilmesine meyillidir. Etik kararlardan yoksun bu meslek mensuplarının halkın çıkarları ve yüksek ahlaki standartlardan ziyade açgözlülük tarafından yönlendirildiği görülmektedir (Howieson, 2005:266).

Denetçilerin kariyerleri boyunca etik karar alma süreciyle karşı karşıya kalması kaçınılmazdır. Bu nedenle, uygun ve profesyonel karar verme protokolleri ve davranışlarının çalıştıkları kültürde yerleşmiş olması esastır (Edge, 2005:12). Burada, etik davranışların kültürde yerleşmesi oldukça önem arz etmektedir.

Denetçilerin aldığı kararlar gerçeklere, kanıtlara ve sahip oldukları mesleki etik anlayışına dayanmalıdır (Lukman, 2017:337). Denetime ilişkin etik karar alma sürecinde, üç büyük çıkar çatışmasından söz edilebilir bunlar; denetçiler ve firmalar arasındaki çıkar çatışmaları, firma sahibi ve yöneticileri arasındaki çıkar

çatışmaları ve denetçinin ekonomik motivasyonu ve denetim kriterlerinden kaynaklanan çıkar çatışmalarıdır (Alleyn vd., 2006:623).

Bütün bunlar ahlaki ikilemler olarak denetçinin karşısına çıkmaktadır. Ahlaki ikilem ne kadar yoğun olursa, denetçilerin karar vermesi o kadar karmaşık hale gelir ve kendi kişisel yerleşik inançlarına dayanır (Windsor, 2005:181).

2.4.5. Denetçi Bağımsızlığı

Dünya ekonomisinin küreselleşmesiyle birlikte firmaların finansal bilgilerinin doğruluğu ve tutarlılığı, hem kamu hem de yatırımcı açısından daha büyük önem taşımaya başlamıştır (Fırat ve Şahin, 2015:1; Irmawan vd., 2013:173). Denetim meslek etiğinin temel prensibini bağımsızlıktır denilebilir (Edge, 2005:14). Bağımsız denetçi; çıkar çatışmalarından uzak, üçüncü şahısların görüş ve düşüncelerinden etkilenmeden, uzmanlığı çerçevesinde profesyonel davranışlar sergileyerek bağımsızlığını koruyacaktır. Bağımsızlığın sağlanması için yazılı yasalara uymak yeterli değildir. Bunun yanında evrensel olarak kabul edilen etik kurallara da uyulması gerekir (Kızılböğü, 2013:112).

Erdem etiğinin, dönüşlü düşünme ile zamanla etik bilincinin denetçilerin günlük eylemlerine işlediği ve mesleki yaşamları üzerinde sürdürülebilir bir etkiye sahip olacağı düşünüldüğünde, bağımsız denetçilerde etiğin eğitim ve sürekli öğrenme ile en iyi şekilde geliştirilebileceği kabul edilmiştir (Mintz, 2006).

Denetimin profesyonel bir şekilde düzenlenmesi, mesleki davranış kurallarında zorunlu olan temel tarafsızlık ve bağımsızlık ilkeleri ile sağlanır. Bununla birlikte, mevcut sistem denetçilerin, ekonomik hayatta kalabilmeleri için doğrudan denetlenen müşteri yönetimine bağlı olmalarını gerektirmektedir (Windsor, 2005:177).

Denetçi bağımsızlığı finansal raporlama ve denetim mesleğinde bir izleme aracı olarak kamu güveninin temelini oluşturur (Nur Barizah vd., 2005:804; Sucher ve MacLulich, 2004: 277). Bu anlamda, denetim mesleğini icra eden denetçiler ve toplum arasında bir 'toplumsal sözleşme'den bahsedilebilir (Sucher ve MacLulich, 2004:278).

Bağımsızlık kavramının denetimde kullanılmaya başlanması mali tabloların denetim sürecine dayanmaktadır (Kızılboğa, 2013:112). Bağımsızlık tam dürüstlük, nesnellik ve tarafsızlık niteliklerini içerir (Güredin, 2010:44; Nur Barizah vd., 2005:805).

Bağımsızlık kavramı denetim teorisi ve denetim uygulamalarının olmazsa olmaz yapı taşlarından biridir (Nur Barizah vd., 2005:805; Law, 2008:91). Finansal verilerin güvenilirliğinin denetçinin bağımsızlığına dayanmasından bu yana denetçiler için bağımsızlıklarını korumak ve yüksek kaliteli denetim hizmeti sağlamak hayati önem taşımaktadır (Nur Barizah vd., 2005:805). Bağımsızlık sağlanmadığında denetimin değeri çok azalacaktır (Alleyne vd., 2006:623). Eğer “bağımsızlık” söz konusu değilse, denetçilerin şirketlerin finansal bilgilerinin doğruluğunu ve tamlığını tasdik etmelerine de ihtiyaç yoktur (Blay ve Geiger, 2013:579; Güredin, 2010:44).

Denetçilerin bağımsızlığı olmadan, finansal bilgilerin güvenilirliği azalacaktır ve bu denetim mesleği ve denetçinin kendisi açısından da zararlı bir durumdur (Nur Barizah vd., 2005:805). Denetçi bağımsızlığı ile denetim kalitesi ilişkisi birçok çalışmaya konu olmuştur (Duff, 2004:1) ve denetçi bağımsızlığı denetimin kalitesine ilişkin en önemli öğelerden biridir. Bağımsızlık kavramı denetim raporunun değerine veya verilen denetim hizmetine önemli ölçüde zarar verecek olan etki ve önyargılardan uzak olmakla ilintilidir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014:83).

Denetçi bağımsızlığının iki türü vardır bunlar; gerçekte ve görünürde bağımsızlıktır (Demir ve Çiftçi, 2016:89; Güredin, 2010:117; Irmawan vd., 2013:173-174; Law, 2008:919). Gerçekte bağımsızlık denetçinin zihinsel durumu ve tarafsız ve objektif denetim kararları alma yönündeki yetenekleriyle ilgilidir. Öte yandan görünürde bağımsızlık kamunun ve üçüncü şahısların denetçi bağımsızlığı üzerindeki algılarını ifade eder (Duff, 2004:15; Nur Barizah vd., 2005:805; Sucher ve MacLulich, 2004:277). Gerçekte bağımsızlık denetim firmaları ve müşterileri arasındaki ilişkinin gerçek durumunu ifade eden nesnel; görünürde bağımsızlık ise denetim firmaları ve müşterileri arasındaki ilişkinin algılanan durumunu ifade eden öznel bir olgudur (Alleyne vd., 2006:621; Duff, 2004:15).

Denetçi denetim süreci boyunca bağımsız davranmış olabilir fakat denetçi görüşüne başvuranlarda denetçinin müşterisinden yana davrandığı şüphesi oluşursa;

yani denetçi görünürde bağımsızlık şartını yerine getiremezse denetçinin bağımsız olmadığına hükmedilir (Güredin, 2010:117). Bağımsızlık kavramına yasalar veya mesleki kurallar tarafından vurgu yapıldığında, atıfta bulunulan görünürde bağımsızlıktır (Duff, 2004:15). Bağımsızlıkta şüphe olması durumunda denetim işlevi değerini kaybetmiş demektir (Güredin, 2010:117).

Denetçi bağımsızlığına etki eden unsurlar üç ana başlıkta incelenebilir. Bunlar denetim ve danışmanlık hizmetlerin eşzamanlı olarak sağlanması, denetim firmasının maddi açıdan müşteriye bağlı olması ve denetçi ve müşterinin uzun süreli ilişkisidir (Karavardar, 2015:82). Denetçilerin kendilerine direkt ödemede bulunan müşterilere hizmet sağlamalarının olası ters etkileri ve gerçekte veya görünürde engellenmiş denetçi bağımsızlığı, bağımsız denetçilik mesleğinde uzun zamandır üzerinde durulan bir konudur (Blay ve Geiger, 2013:579).

Denetçi bağımsızlığı geçmişte etik bir mesele olarak kabul edilirken; günümüzde hükümet incelemeleri ve teftişlerle kontrol altında tutulmaya çalışılan yasal düzenlemelerin hedefi haline gelmiş ve büyük önem kazanmıştır (Gendron vd., 2006).

2.5. BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN TEMEL İLKELER

Denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi ve kamu yararının gözetilebilmesi için bağımsız denetçiler etik ilkelere uymalıdır (Demir, 2015:351). Denetçiler, günlük olarak ve mesleklerine özgü bir şekilde etik sorularla karşı karşıya kalmaktadır. Denetçiler görevlerini müşterileri, mesleği, toplum ve diğer birçok paydaşın çıkarlarını korumak açısından dengelemelidir. Gerçek veya algılanan bir çıkar çatışması, bu rekabet eden çıkarların bir sonucu olarak ortaya çıkabilir ve halkın güvensizliğine yol açabilir ki bu son yıllarda denetim çevreleri açısından oldukça tanıdık bir manzaradır. Böyle bir durumda toplumun denetçilere olan güveni hızla kaybolur, bu güveni geri kazanabilmek ise oldukça uzun bir zaman alacaktır (Edge,2005:14).

McMillan'a göre (2004) çalıştıkları ortamın doğası göz önüne alındığında ve müşteri şirketin yönetimiyle olan yakından çalışma ilişkileri düşünüldüğünde, denetçilerin topluma sunabileceği değerler kamu güvenini sağlamak için hayati

öneme sahip olan değerlerdir. Yasa koyucular da denetçiler arasında etik davranışı geliştirmek için yasalar ve standartlar oluşturmuşlardır (Adili vd., 2018:1).

Ahlak ve yargıda bulunma eylemi arasındaki yakın bir bağlantı vardır. Neyin doğru ya da yanlış olduğu hakkında günlük seçimler yaparak, denetçiler, sırasıyla akla yatkın etiksel kararlar almalarını sağlayacak olan pratik bilgeliği geliştirecek ve etiksel erdemleri içselleştirecek fırsatlar elde ederler (Mintz, 2010:107). Bir denetim uzmanına isnat edilebilecek erdemler arasında dürüstlük, objektiflik, gizlilik (sır saklama), teknik ve mesleki standartlara sahip olma, yetkinlik ve özen vardır (Campbell, 2005). Kamu Gözetimi Kurumunca düzenlenen bağımsız denetçiler için etik standartlarda bağımsız denetçilere ait ilkeleri aynı başlıklar altında toplamıştır (kgk.gov.tr).

2.5.1. Dürüstlük

Bağımsız denetçiler için etik standartlar kapsamında dürüstlük ilkesi bütün denetçilere, tüm mesleki ilişkilerinde dürüst, doğru, güvenilir ve açık olmayı zorunlu hale getirmektedir (Demir ve Çiftçi, 2016:91). Denetim hizmeti sunulurken denetçilerin dürüstlüklerini koruması, çıkar çatışmalarına girmemesi ve mevcut durumu bilerek olduğundan farklı yansıtmaması gerekir (Güredin, 2010:120).

Meslek mensuplarının kamu yararını sağlama sorumluluğu olduğundan mesleki sorumluluklarını dürüst bir şekilde yerine getirmeleri gerekir (Kaya ve Ergüden, 2014:53) ve böylece finansal piyasaların denetçilerin dürüstlük ve tarafsızlığına güveni tam olacaktır (Alleyne vd., 2006:623).

2.5.2. Tarafsızlık

Tarafsızlık, denetçilerin denetim hizmetini mesleklerine duydukları inanç ve kaliteden ödün vermeden icra etmelerine izin veren ve destek olan zihinsel bir yaklaşım olarak tanımlanmıştır (Kızılboğa, 2013:115). Bir başka tanıma göre tarafsızlık; bütün konularda bir taraf tutmaksızın davranabilme yetisidir (Duman, 2008:48).

Her profesyonel denetçi, kurumsal finansal raporların doğruluğu hakkında tarafsız bir görüş sağlamak için bağımsız ve tarafsız olmak zorunda ve buna uygun

“zihin durumunu” sürdürmek için kişisel çaba harcamalıdır. Öyle ki, Mautz ve Sharaf, denetçinin objektif kararının bir hâkimin mahkemede verdiği kararla aynı değerde olması gerektiğini savunmaktadır (Windsor, 2005:177).

Tarafsızlık kişiye bağlı bir durum olarak ortaya çıkmakta ve inceleme konusu olay veya süreçle ilgili kişisel çıkarlar veya başkalarının görüşleri doğrultusunda etki altında kalınmamasını ifade etmektedir (Kızılboğa, 2013:114). Örneğin; denetçi denetlediği işletmenin alacaklarının tahsilinin imkânsız olduğu kanaatindedir. Ancak kendi değerlendirmesini yapmadan önce yönetimin alacaklar hakkındaki değerlendirmesine itibar ederse, bu durumda etki altına girerek tarafsızlığını kaybetmiş olur (Güredin, 2010:120). Danışmanlık faaliyetleri, öz değerlendirme ve sosyal baskı tarafsızlık özelliğini tehdit eden unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Kızılboğa, 2013:115).

4.5.3. Mesleki Yeterlik Ve Özen

Denetçi denetim raporunu düzenlerken ve denetim çalışmalarını sürdürürken gereken özen ve titizliği göstermek durumundadır. Denetçi gerekli titizlik ve çabayı göstermekte yetersiz kalırsa meslek ahlakına aykırı hareket etmiş sayılır (Güredin, 2010:44).

Denetim, yeni yasal düzenlemelerin yapılması, muhasebe ve denetime ilişkin standartlarının sürekli güncellenmesi ve değiştirilmesi, yönetim anlayışında yaşanan değişimler, bilişim teknolojilerindeki hızlı ilerleme ve bu ilerlemeye bağlı yeni denetim tekniklerinin geliştirilmesi, vb. gibi sebeplerle sürekli eğitime ihtiyaç duyulan bir meslektir (Kayrak, 2015:100).

Bireysel veya kurumsal olarak düzenlenecek eğitimler denetçilerin, mesleki yeterliliklerinin sağlanması için büyük önem taşımaktadır (Kayrak, 2015:100). Denetçi; ne kadar deneyimli, eğitilmiş ve yetenekli olursa olsun, denetim sürecinde denetim mesleğinin gereği olan özeni göstermezse denetim çalışmalarında başarısız olur dolayısıyla denetçinin denetim süresince her türlü yanlıya sebep olabilecek tutum ve davranışlardan kaçınması ve en fazla mesleki özeni göstermesi gerekmektedir (Duman, 2008:51).

2.5.4. Sır Saklama (Gizlilik)

Denetçiler sadece topluma karşı değil aynı zamanda müşterilerine karşı da sorumludurlar. Sır saklama denetçiye ait bu çifte sorumluluğun en iyi örneğini oluşturmaktadır (Güredin, 2010:122). Denetçinin denetim sırasında erişilen belgeleri ve müşterinin bilgilerini koruyarak müşterinin gizliliğine saygı duymasını gerekir (Taddei ve Siddiqui, 2015:4). Denetim sırasında elde edilen bilgiler gizli olarak değerlendirilir ve üçüncü şahıslara açıklanamaz (Güredin, 2010:123).

Bağımsız denetçiler için etik standartlar denetçilere, mesleğin icrası sırasında elde ettikleri bilgilerin gizliliği konusunda titiz davranmalarını istemektedir. Etik standartlar bu bilgilerin paylaşılması hususunda denetçilere kanuni bir gerekliliğin olması hariç bu bilgileri başkalarıyla paylaşmamak ve ne kendisinin ne de üçüncü şahısların çıkarları için kullanmamak kuralını koymuştur (Demir ve Çiftçi, 2016:91)

2.5.5. Mesleğe Uygun Davranış

Bir denetimin sonucu kullanıcılara (örneğin yatırımcılar, alacaklılar ve diğer paydaşlar gibi) şirketin yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların güvenilirliği hakkında bilinçli kararlar almasında yardımcı olan, bağımsız bir görüştür. Dolayısıyla, kurumsal dolandırıcılık durumunda, eğer çalışmalarının gerekli teknik ve etik standartların altında düştüğü ve profesyonel ihmâl ya da ihmalkârlık olduğuna dair net bir dava olduğu mahkemede kanıtlanırsa, denetçiler kullanıcılar tarafından oluşan zararlardan sorumlu tutulabilirler (Chung, 2010).

Hukuki sorumluluk iddiaları dışında, denetçiler de ağır ihmâl ve kasıtlı olarak yanlış beyan durumunda cezai ücrete tabi olabilirler. Bu nedenle, denetçi sorumluluğu denetçilerin davranışlarını disipline etmek için bir araç olarak görülmeli ve genel olarak, daha geniş bir mesuliyet sistemin parçası olarak düşünölmelidir (Chung, 2010).

Bir bağımsız denetçinin kendi çıkarları ile çakışsa bile müşterilerine, diğer denetçilere ve topluma karşı dürüst ve itibarlı davranma yükümlölüğü vardır. Bu yüksek davranışın sebebi kaliteli bir denetim hizmeti sağlayarak kamunun güvenini kazanmaktır (Güredin, 2010:105). Bağımsız denetçiler için etik standartlar denetçilere, ilgili standartlara uyum ve denetim mesleğinin saygınlığına zarar

vereceğini bildikleri ya da bilmeleri icap eden bütün eylemlerden uzak durma zorunluluğu koymaktadır (Demir ve Çiftçi, 2016: 91).

2.6. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Bağımsız denetim, bir denetçinin yönetim tarafından sunulan finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin (bunun yanı sıra geçerliliğinin ve bütünlüğünün) tasdikidir. Denetimin, denetçiler tarafından sağlanan çok profesyonel bir hizmet olması sebebiyle gerçekte neler olup bittiği, süreçlerle en yakından ilgilenen profesyoneller dışında kimse tarafından gözlemlenemez (Houghton ve Jubb, 2005:223). Mesleğin profesyonelleri hariç birçok kimse için soyut olan denetim kavramını somut bir şekilde anlayabilmek için denetim kalitesi kavramı bize yardımcı olacaktır.

2.6.1. Bağımsız Denetim Kalitesi Kavramı

Geçtiğimiz 15 yıl içerisinde denetim mesleğinde ciddi değişiklikler görülmüş ve denetim alanında yapılan çalışmalarda büyük artışlar olmuştur. Denetim kalitesi konusu son yıllarda yapılan denetim araştırmalarının çoğunluğunun odak noktasıdır (DeFond ve Zhang, 2014:313; Broberg vd., 2017:334).

Denetim kalitesi, yatırım karar verme sürecinde muhasebe bilgisinin uygunluk derecesinin önemli bir belirleyicisi olarak görülmektedir (Alfraih, 2016:576). Broberg vd.' ne göre denetim kalitesi, kalitenin daha doğru bir şekilde rapor edilebildiği diğer ekonomik faaliyetlerin aksine, karmaşık bir denklem ile karakterizdir ve bu da denetim kalitesinin ölçümünü zorlaştırmaktadır (2017:322).

Bağımsız denetimin kalitesi, yüksek finansal raporlama kalitesi için daha fazla güvence sağlar (Chiu vd., 2017). Denetim kalitesi finansal tabloların güvenilirliğini artırarak finansal tablo kalitesini geliştirir. Böylece, denetim kalitesi, finansal raporlama kalitesinin önemli bir bileşenidir. (DeFond ve Zhang, 2014).

Kaliteli bir bağımsız denetimin denetim kalitesinin muhasebe bilgisinin güvenilirliğini arttırması sonucu yatırımcıların firmanın değerinin daha kesin bir şekilde tahmin edebilmektedir (Alfraih, 2016:577). Öncelikli olarak yatırımcılar ve kredi verenler başta olmak üzere finansal tabloların tüm kullanıcıları finansal

tabloların denetimi sayesinde finansal tablolar hakkında daha net fikir sahibi olabilmektedirler (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014:80).

Denetim kalitesi, piyasa faaliyetlerinin etkili bir şekilde sürdürülmesinde büyük pay sahibidir: yüksek kalite denetim standartlarına uygun olarak yapılan dış denetlemeler, yapılan raporlamalar muhasebe standartlarının uygun bir şekilde uygulanmasını teşvik edebilir ve finansal tablolarının güvenilir, şeffaf ve faydalı olmasını sağlarlar. Böylece kaliteli denetim piyasaya olan güveni artıracaktır (Neri ve Russo, 2014:25).

Literatürde en yaygın tanım olan DeAngelo (1982) denetim kalitesini; denetçinin müşteri işletmenin finansal tablolarındaki önemli yanıltıcı belgeleri tespit edebilme ve bunu rapor etme olasılıklarının birleşimi olarak tanımlamıştır. Bu tanımdan hareketle denetim kalitesi, denetim sürecinde denetçinin maddi yanlışları belirleme becerisi; teknik yetenekler ve hataları raporlama yeteneğinin ve denetçi bağımsızlığının bir fonksiyonudur (Duff, 2004:15).

Denetim kalitesi yatırım karar verme sürecinde muhasebe bilgisinin değerini gösteren önemli bir belirleyicidir (Alfraih, 2016:581). Palmrose (1988), denetim kalitesini güvence düzeyi açısından tanımlar. Denetimin temel amacı finansal tablolar üzerinde güvence sağlamak olduğundan, denetim kalitesi, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermemesi ihtimalidir. Aslında, bu tanım denetimin sonuçlarını, yani denetlenen finansal tabloların denetim kalitesini yansıtacak güvenilirliğini kullanır. Palmrose'un tanımı denetim kalitesinin günümüzdeki kullanımına daha yakındır.

Denetim süreci, finansal raporlamaya dâhil edilen rakam ve açıklamaların bir firmanın gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını adil bir şekilde temsil edip etmediğini belirlemeyi amaçlar. Gelişmiş denetim kalitesi, raporlanan finansal sonuçların doğruluğundaki güveni arttırırken düşük bir denetim kalitesi seviyesi ise kazanç kalitesinin azalmasına neden olur (Alareeni, 2019:6).

2.6.2. Bağımsız Denetim Kalitesine İlişkin Yasal Düzenlemeler

Bağımsız denetimin güvenilirliğini arttırmak ve finansal tablo kullanıcılarının yararını gözetmek için uluslararası meslek kuruluşlarınca yayımlanan standartların ve

yapılan yasal düzenlemelerin temel amacı kaliteli bir denetim faaliyetinin yapılabilmesidir (Demir ve Çiftçi, 2016:88; Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014:81).

Bağımsız denetim kalitesi kavramından kasıt; denetim sonucunda elde edilen görüşün güvenilirliğidir. Güvenilir bir görüşe varılabilmesi ise denetim sürecinin standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi ile mümkündür. Bağımsız denetimin kalitesine ilişkin standartlar üç gruba ayrılır, bunlar: bağımsız denetim firması, bağımsız denetçi ve müşteri firmanın uyması gereken kalite standartlarıdır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014:29).

Bu standartlardan bağımsız denetçinin uygulaması icap eden kalite standartları olarak genel kabul görmüş denetim standartları, bağımsız denetim standardı 220 ve bağımsız denetçiler için etik ilkeler kastedilmektedir.

Ayrıca; bağımsız denetim şirketlerinde Kalite Kontrol Standardı 1 kapsamında kendi kalite standartları uygulanmaktadır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014:30).

- **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları:** finansal tabloların bağımsız denetimi için tasarlanmış, denetçilerin denetim sırasında uymaları gereken ve uluslararası arenada genel kabul görmüş denetim kuralları “genel kabul görmüş denetim standartları” olarak tanımlanır. Bu standartlar; denetçide olması gereken mesleki nitelikleri, denetim aşamasında gerçekleştirilecek faaliyetleri ve denetim raporunun hangi kurallara göre yazılması gerektiğini temel hatlarıyla belirlemektedir (Berberoğlu vd., 2005:53).
- **Bağımsız Denetim Standardı 220:** Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’ın bağımsız denetim kalitesine ilişkin yaptığı en önemli düzenleme “Uluslararası Denetim Standardı 220 Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi için Kalite Kontrol” başlığını taşımaktadır (Aslanoğlu ve Baskan, 2016:64).
- **Etik İlkeler:** Kamu Gözetim Kurumu “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” kapsamında, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış başlıklarını içeren etik ilkeleri yayımlamıştır (KGK, 2015).

- **Kalite Kontrol Standardı 1:** IFAC'ın tüm güvence hizmetleri için geçerli olması maksadıyla hazırladığı standart "Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1"dir (Aslanoğlu ve Baskan, 2016:64).

2.6.3. Bağımsız Denetim Kalitesinin Sağlanması İle İlgili Ölçütler

Wooten (2003), denetim kalitesinin sonucu doğrudan veya hemen gözlemlenebilir olmadığından, denetim kalitesinin ölçülmesinin de bir problem olduğunu belirtmiştir. Gerçekten de denetim kalitesinin ölçülebilmesi için denetim kalitesi çerçevesine ihtiyaç vardır. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) denetim çerçevesini üç temel bileşen üzerine kurmuştur, bu bileşenler denetim uzmanları, denetim süreci ve denetim sonuçlarıdır (Brown, vd. 2016:952). Bir Denetim kalitesi çerçevesini düşünürken, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) (2015a, s.13) çerçevenin her bir unsurunu ölçmek için birkaç denetim kalite göstergesini önerir (Brown, vd. 2016:953). Bunlar:

- Denetim uzmanları: Personel kalıdıracı; İş ortağı iş yükü; Yönetici ve personelin iş yükü; Uzmanlaşmış beceri ve bilgiye sahip kişiler; Teknik muhasebe ve denetim kaynakları; Denetim personelinin tecrübesi; Denetim personelinin endüstri uzmanlığı; Hizmet merkezlerinde merkezileştirilen denetim çalışması miktarı; Denetim uzmanı başına eğitim saati; Denetim saatleri ve risk alanları ve denetim saatlerinin denetim aşamalarına tahsis edilmesi.
- Denetim süreci: firma personelinin bağımsız araştırmasının sonuçları; Kalite değerlendirme ve tazminat; Denetim ücretleri; müşteri riski; Bağımsızlık gereksinimlere uyma; Kalite denetimini destekleyen altyapıya yatırım yapılması; Denetim firmasının iç kalite gözden geçirme sonuçları; PCAOB muayene sonuçları ve teknik yetkinlik testleri;
- Denetim sonuçları: Finansal tabloların hata düzeltme sıklığı ve etkileri; Dolandırıcılık ve diğer finansal raporlama hatalı davranışı; İç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması; Gidişle ilgili sorunların zamanında raporlanması; Denetim komitesi üyelerinin bağımsız incelemelerinin

sonuçları; PCAOB ve Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) yaptırım davalarında eğilimler ve özel dava eğilimleri.

2.6.4. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetim kalitesine etki eden faktörlerle ilgili çalışmalar doğrudan ölçüm kullanan çalışmalar ve dolaylı ölçüm kullanan çalışmalar olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Bunlardan ilk gruptaki araştırmalar; denetim kalitesinin bir ölçüsü olarak, Genel kabul görmüş standartlara göre finansal raporlama uyumluluğu, kalite kontrol incelemesi, iflas masası gözden geçirme ve piyasa performansı gibi doğrudan ölçümler kullanılır.

Denetim kalitesinin doğrudan ölçütleri, sonuçların genelleştirilmesinde zorluk, düşük oluşum oranları ve verilerin tescilli yapısı nedeniyle araştırma alanında zorluklar ortaya koymuştur. İkinci gruptaki dolaylı ölçüm kullanan araştırmalarda ise: denetim boyutu, denetçi görev süresi, endüstri uzmanlığı, denetim ücretleri, ekonomik bağımlılık, itibar ve sermaye maliyeti, denetim kalitesi için bir ölçü olarak kullanılır (Aghaei Chadegani, 2011:313; Neri ve Russo, 2014:26).

Francis (2011), denetim literatürünü inceleyerek denetim kalitesinin denetim girdileri, denetim süreci, muhasebe firmaları, denetim endüstrisi, denetim piyasaları ve denetim sonuçları (ekonomik sonuçlar) ile ilgili kurumlar olmak üzere altı faktörden etkilendiğini savundu. DeAngelo (1981), denetim kalitesinin denetim firmasının büyüklüğü ile olumlu ilişkili olduğunu vurguladı. Bunun sebebi olarak büyük denetim firmalarının yerleşik bir üne sahip olmasını ve bu nedenle, keşfedilen bir ihlali rapor etmede başarısız olurlarsa veya müşterilerinin kurumsal raporlarında hatalar veya yanlış beyanlar yaparlarsa küçük firmalara göre daha büyük kayıplara uğrama ihtimallerini gösterdi.

DeAngelo'nun çalışmasını takiben, başka birçok çalışma denetçi boyutu ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi deneysel olarak incelemiştir. Kar amacı gütmeyen kuruluşlarda yapılan bir çalışmada Krishnan ve Schauer (2000) firma büyüklüğü ve raporlama gereksinimlerine uygunluk arasındaki ilişkiyi araştırdı ve firma büyüklüğünün artmasıyla raporlamadaki uyumun arttığı sonucuna ulaştılar. Wooten (2003) aynı sektörden birkaç müşteriye sahip firmaların, belirli endüstrinin tabi

olabileceği belirli denetim riskleri hakkında daha fazla bilgi sahibi olduklarını ortaya koydu. Wyatt (2004) ise genel olarak muhasebe şirketlerinin kültürel olarak profesyonellik ve denetim kalitesine daha az önem verdiğini vurgulamıştır.

Zgarni ve Zehni, denetim kalitesini ölçmek için denetçi firma büyüklüğü, sektör uzmanlığı ve denetçi görev süresini kullandıkları çalışmalarında; daha yüksek bir denetim kalitesi arayan ve denetim komitesinin etkinliğini geliştiren firmaların aynı zamanda kurumsal yönetim uygulamalarına daha fazla dikkat ettiklerini saptamışlardır (2016:149).

Denetçi görev süresini değişken olarak ele alan bir başka çalışmada; Ghosh and Mood (2005) uzun süredir aynı şirketleri denetleyen kişilerin müşterileri ile olan ilişkilerini sürdürmek için bağımsızlığından ödün verebileceği düşüncesinden hareketle görev süresinin uzunluğunun denetim kalitesi üzerinde olumsuz bir etkisi olabileceğini iddia ettiler.

Wooten (2003), ise çok kısa ve çok uzun denetçi görev sürelerinin denetim kalitesini olumsuz etkilediğine dikkat çekti. Denetçilerin yeni bir müşteriyi kabul ettikten sonra bu müşteriyi tanımak için zamana ihtiyacı olduğunu ve denetçinin görev süresi arttıkça, müşterinin risklerini ve sistemlerinin nasıl çalıştığını daha kapsamlı bir şekilde kavradığını ve yanlış beyanlatları saptamak için denetim prosedürlerini ve süreçlerini ayarlayabileceğini, dolayısıyla çok kısa denetçi görev sürelerinin denetim kalitesini olumsuz etkileyeceğini belirtti. Tersine, denetçinin, müşteri ile çok rahat hale gelebileceği ve daha özensiz denetim usulleri uygulayarak, yönetim temsilciliklerine aşırı bağımlılık sergileyebileceği ve kanıt toplamak konusunda daha az şüpheli olup ve daha az gayret gösterebileceği düşüncesiyle müşteri ile uzun süreli çalışmayı da düşük denetim kalitesi ile ilişkilendirdi.

Yüksek kaliteli bir denetimin finansal tablolarda bulunan önemli yanlışları ortaya çıkarma olasılığı düşük kaliteli bir denetime göre daha fazladır (Francis vd., 2013). Bu nedenle, müşterinin yanlış bilgi belgesinin varlığı, düşük kaliteli denetimler için daha güçlü kanıt oluşturur. Dolayısıyla, teorik ve deneysel çalışmalar, yanlış beyanların denetim kalitesinin doğrudan ölçütü olan denetim çabası ile negatif ilişkili olduğunu göstermektedir (Lobo ve Zhao, 2013).

2.7. DENETİM KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLAR

Copeland (2005), mesleğe uygun olmayan davranışların ve etik hataların etkisinin küçük gibi görünmesine rağmen dünyadaki en büyük şirketlerin çöküşüne ve yüz milyarlarca dolar sermaye kaybına neden olacak kadar büyük olduğunu belirtmektedir. Buna ek olarak, bu finansal skandallar, doğru şeyler yapmak ve toplumun güvenini kazanmak için zamanlarını harcayan yüz binlerce insanın saygınlığının ve itibarının kaybına yol açmaktadır. Bütün bu olayları analiz ederken, insanın özünün fırsatçı olduğuna ve ahlaki kriterlerin ihlali nedeniyle toplumdaki ahlaki değerlerin azaldığına dikkat çekmektedir.

Dünyaca ünlü şirketlerin denetleniyor olmalarına karşın başarısızlığa uğramaları, denetlenen bilgilerin kalitesi ve güvenilirliği konusunda ciddi sorular ortaya çıkardı (Cullinan, 2004). Bağımsız denetçiler, bir firmanın finansal tablolarını inceleme sorumluluğuna sahiptir ve bu tabloların, belirli bir tarih itibarıyla o şirketin mali durumunu tüm açılardan adil bir şekilde temsil edip etmediğine dair bir görüş sunarlar. Dolayısıyla, denetçiler dünyadaki sermaye piyasalarının etkin işleyişinde önemli bir rol oynar. Sonuç olarak, finansal denetim kalitesini düşürme potansiyeline sahip olan herhangi bir şey, yönetim, yatırımcılar, düzenleyiciler, denetim firmasının kendisi ve bu fikirlere dayanabilecek diğer tüm paydaşlarla ilgilendirmektedir (Smith ve Emerson, 2017:1).

Hükümetler ve meslek organları yıllardır yoğun olarak bir dizi denetim başarısızlığına yol açan denetim hatalarıyla baş etmeye çalışmaktadır (Kasigwa, vd., 2013:26). Kamuoyu ayrıca, yaşanan bu iflas ve yolsuzluk olaylarından sonra paydaşların çıkarlarını korumaktan sorumlu olan denetçilerin etik davranışlarını sorgulamıştır (Cullinan, 2004). Denetim firmaları ve denetçileri, bir yandan zorunlu denetimlerle ilgili kamu menfaat yükümlülüklerine sahipken, aynı zamanda mesleki ve ticari taahhütler arasında potansiyel bir çatışmaya neden olan ticari amaçlı özel şirketlerdir. Ticarilik ve profesyonellik arasındaki bu hassas denge, denetim firmaları açısından önemli zorluklar yaratmaktadır (Johansen ve Christoffersen, 2017:24).

Kaliteli denetime ilişkin artan mevzuat ve yönetim çabaları mevcuttur (Kasigwa, vd., 2013). Yeni kanunlar ve denetim standartları öncelikli olarak denetçilerin görevlerinin etkili ve ahlaki olarak yerine getirilmesine yönelik daha

gelişmiş bir rehber sağlamaktadır. Bununla birlikte, uygulayıcılardan ve akademisyenlerin konuya ilgisinin artmasına rağmen, denetim mesleğine ilişkin ahlak dışı uygulamalar ve davranışlarla ilgili bildirimler devam etmektedir (Cullinan, 2004; Kung ve Huang, 2013:479). Tüm bu çabalara rağmen halen denetim hatalarına yaygın olarak rastlanması denetçilerin denetim sırasındaki denetim kalitesini azaltan davranışlara bağlanmaktadır (Kasigwa, vd., 2013:26).

Denetim kalitesini azaltan davranışlar günümüz denetim firmaları için önemli ve güncel bir konudur. Denetim kalitesini azaltan davranışlar kullanıcıların finansal tablolara olan güvenini olumsuz yönde etkileyen bir işlevsiz denetim davranışı biçimidir (Anugerah vd., 2016a:343). Denetim kalitesini azaltan davranışlar, kanıtların toplanmasının kalitesini veya kapsamını azaltarak denetimin kalitesini bozan kasıtlı eylemlerdir (Malone ve Roberts, 1996), böylece uygunsuz bir denetim görüşü riskini arttırmaktadır (Coram vd., 2008; Smith ve Emerson, 2017).

Denetim hatalarının sebebi olarak denetim kalitesini azaltan davranışlar görüldüğünden, dünyanın birçok ülkesinde araştırmacılar bu konuyu yoğun olarak ele almışlardır; Örneğin Amerika Birleşik Devletleri (Malone ve Roberts, 1996); Avustralya (Coram vd. 2008); İngiltere (Willet ve Page, 1996); İrlanda (Otley ve Pierce, 1996b); Kuveyt (Nehme vd. 2016); Malezya (Paino vd., 2012) ve Uganda'da (Kasigwa, vd., 2013:26; Peytcheva ve Gillet, 2012) denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin çalışmalar yapılmış ve denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışları uluslararası itibarlarını tehdit eden bir unsur olarak gördüklerini belirtilmiştir. Nehme (2017:215) denetimde büyük endişe kaynağı olan bu davranışların denetim kalitesini doğrudan veya dolaylı olarak etkilediğini belirtmiştir.

Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetim için toplanan kanıtların seviyesini düşürecek ve toplanan kanıtları güvenilmez, yanlış veya niceliksel veya niteliksel olarak yetersiz kılacak şekilde denetim prosedürünün tam yürütülememesi sonucu ortaya çıkar (Herrbach, 2001).

Denetim uygulamasında sıkça görülen denetim kalitesini azaltan davranışlar; gerçekten gerekli prosedürleri yerine getirmeksizin denetim aşamalarını erken imzalanması (Alderman ve Dietrick, 1982; Coram vd., 2008; Margheim ve Pany, 1986; Nehme vd., 2016; Otley and Pierce, 1996b; Sweeney, Arnold ve Pierce, 2010;

Smith ve Emerson, 2017); müşteri açıklamalarının diğer delillerin yerini alması (Otley ve Pierce, 1996b; Sweeney vd., 2010; Willet ve Page, 1996; Smith ve Emerson, 2017); denetim için harcanan zamanın eksik raporlanması (Espinosa-Pike ve Barrainkua, 2016; Nehme vd., 2016; Otley ve Pierce, 1996a; Ponemon,1992; Svanberg ve Öhman, 2013) müşteri belgelerinin incelemelerini yüzeysel bir şekilde yapılması (Malone ve Roberts,1996; Nehme vd., 2016; Otley ve Pierce, 1996b; Smith ve Emerson, 2017); denetim çalışmaları için önyargılı bir örnek kullanılması (Coram ve ark., 2003; Willet ve Page, 1996); muhasebe ilkelerinin yetersiz araştırılması (Otley ve Pierce, 1996b) ve şüpheli öğelerin yeterince araştırılmaması (Malone ve Roberts,1996; McNair, 1991; Nehme vd., 2016; Smith ve Emerson, 2017) şeklinde sıralanabilir.

Denetim kalitesini azaltan davranışlar temelde genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir kalite incelemesi yapma ihtiyacı ile bununla ilgili maliyetler arasındaki çelişkiden kaynaklanmaktadır (Smith vd.; 2018:739). Örneğin, Coram vd. (2008), denetim kalitesini azaltan davranışlarla ilgili ahlaki yoğunluğun belirlenmesinin dolandırıcılık/hile olasılığını azaltabileceğini öne sürmüşlerdir.

Malone ve Roberts (1996), denetim kalitesini azaltan davranışlarını açıklamak için kapsamlı faktörlerden oluşan bir model geliştirerek denetim kalitesini azaltan davranışlar ile denetçilerin kişilik özellikleri, denetçilerin mesleki özelliklerini, denetim firmasının kalite kontrol ve inceleme prosedürleri, denetim firmasının yapısı ve denetçilerin zaman bütçesi baskısına ilişkin algıları arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Araştırma sonucunda denetçilerin firmalarının denetim kalitesini algılama düzeyleri, inceleme prosedürleri ve denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulduklarında firmalarının verecekleri cezanın büyüklüğüne ilişkin algılarının denetim kalitesini azaltan davranışların görülme sıklığı ile ters orantılı olduğu bilgisine ulaşmışlardır.

Denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin çok sayıda çalışma bu davranışlarla denetçi tarafından algılanan “baskı” arasında bir bağlantı olduğunu göstermiştir. Bu baskılar arasında zaman bütçesi baskısı, ücret baskısı, denetim prosedürlerine harcanan sürenin yetersiz kalması için baskı ve denetim raporu için son tarih baskısıdır (Otley ve Pierce, 1996b; Coram ve diğerleri, 2008). Temel

düzyeyde, bu baskılar, kaliteli bir denetim incelemesi yapma ihtiyacı ile yapılması gereken maliyetler arasındaki gerginliğin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. (Smith ve Emerson, 2017:2; Broberg vd., 2017:333).

Kâr amacı güden denetim firmaları sağlanan hizmetlerin maliyetlerini en aza indirmeye çalışmaktadır. Diğer taraftan, denetimcilerin, kamuoyunun kendilerine güvenmesini sağlayacak doğru işlevini yerine getirebilmeleri için, denetim sözleşmesinin maliyetini artıracak yüksek kaliteli denetimler yapmaları gerekir (Espinosa-Pike ve Barrainkua, 2016:11).

Denetimin fiyatlandırılması denetim firmaları açısından önemli bir husustur (Mao ve Yu, 2015:639). Ücretli zamanın eksik bildirilmesi, bir denetim çalışması için harcanan zamanın eksik bildirilmesi anlamına gelen ve denetim kalitesini tehdit eden, etik olmayan bir davranıştır (Agoglia vd., 2015) ve denetim görevini yerine getirme görevleri üzerinde çalışmak için harcanan sürenin tamamını rapor edemeyen denetçi ile ilgilidir.

Ponemon'a (1992) göre, bir denetçi ücretli zamanı eksik bildirdiğinde, davranışlar genellikle denetçiler için etik bir gerginlik yaratabilir çünkü bu genellikle firma politikası ve/veya yazılı standartların ihlalidir. Denetçilerin, iş arkadaşları (diğer denetçiler) tarafından oluşturulan normları ihlal etmeleri ya da kendi kişisel değerleri ile çatışmalarının da bu etik gerginliğe neden olabileceğini ileri sürmektedir. Ponemon (1992:888), ahlaki muhakemesi düşük olan denetçilerin, ücretli zamanı eksik bildirme davranışında bulunma sıklığının daha fazla olduğunu belirtmişlerdir.

Nehme vd. (2016) çalışmalarında denetçilerin çoğunluğu tarafından denetim kalitesini azaltan davranışların sergilendiği sonucuna ulaşmışlardır. Denetim kalitesini azaltan bu davranışlar bütçe ve zaman baskısı sonucunda ortaya çıkmaktadır. Ayrıca çalışmada denetim kalitesini azaltan davranışlar açısından muhasebe mesleğinin doğasından kaynaklanan faktörlere de değinilmiştir. Denetçilerin, zaman ve bütçe baskısı ile karşı karşıya kaldıklarında kişisel zamanlarında çalışma eğilimi gösterdikleri kanıtlanmıştır. Kişisel zamanlarında da çalışarak denetçilerin bir denetimi kendileri için tahsis edilen zaman aralığında bitirebildikleri gözlenmiştir. Bu şekilde bir çalışma mevcut yıl için çalışılan ücretli

sürenin eksik raporlanmasına sebep olurken, gelecek yıllar için gerçekçi olmayan denetim zamanı planlamalarına ve artan zaman-bütçe baskısına sebep olacaktır.

Bir denetim firmasında fiyat piyasadan iş alma stratejisi olarak uygulanıyorsa, denetim firması kar marjlarını düşürmelidir aksi takdirde fiyatta rekabet, denetim hizmetleri sunma maliyetleri üzerinde baskı oluşturabilir. Denetimin asıl maliyetinin emek olduğu göz önüne alındığında, artan otomasyonu saymazsak, maliyetleri düşürmenin iki önemli yolu vardır, bunlar; denetime girilen toplam işçilik saatlerini düşürülmesi veya işçilik ücretinin ortalama maliyetinin düşürülmesidir (Boyd, 2004). Ancak, bir denetim emek-saatinin ortalama maliyetinin düşürülmesi ancak yüksek üst düzey yüksek ücretle çalışan kıdemli denetçi çalışma saatinin azalmasıyla veya genel denetim ekip çalışması saatlerinde herhangi bir azalmanın olmasıyla mümkündür ki her iki durumda da otomatik olarak denetim kalitesini düşürmesi beklenir.

Denetimin saat başına ortalama işçilik maliyetini düşürmenin bir başka yolu, verilen herhangi bir denetime atanan düşük maliyetli çalışanın oranını arttırmaktır. Muhasebe firmaları söz konusu olduğunda, düşük maliyetli çalışanlar stajyer öğrenciler veya genç denetçilerdir (Boyd, 2004:381).

Margheim ve Pany (1986), zaman ve bütçe baskılarıyla ilişkili, ücretli çalışma zamanının eksik raporlanması ve denetim prosedürlerinin erken imzalanması gibi davranışların, ileriki zamanlar için gerçekçi olmayan bütçelere, uygun olmayan personel değerlendirmesine, daha düşük denetim kalitesine, denetim firmasının gelir kaybedilmesine ve yasal yükümlülüğe maruz kalmasına neden olabileceğine vurgu yapmıştır.

Otley ve Pierce (1996b), çalışılan ücretli zamanın eksik raporlanmasının çoğu denetim firmasının politikalarına aykırı olduğu halde, firma liderliğinin zımni veya açık onayıyla çalışılan bu davranışın kesintisiz devam ettiğini ileri sürmektedir. Almer vd. denetim işinde denetçinin aslında çalışılan ücretli zamanı daha kısa bildirmek için teşvik edildiğine dikkat çekmiş ve bu teşviki bir dizi denetime ilişkin sabit ücret fiyatlandırmasının ve denetçinin tipik olarak, bütçelenmiş bir süre içinde işi tamamlama becerileri üzerine değerlendirilmesinin bir sonucu olduğunu iddia etmiştir (2005:6).

Sweeney ve Pierce ücretli zamanın eksik raporlanmasına sebep olan üç ana neden olarak verimsizlik, bütçenin ve performans değerlendirme sistemlerinin baskısı ve yönetimin taleplerini göstermiştir (2006:867).

Sweeney ve Pierce (2006), denetçilerin ücretli zamanın eksik raporlanmasında hem bireysel denetçi hem de denetim firması için bir takım sonuçlarını kabul ettiğini belirlemiştir. Bireysel olumsuz sonuçlar arasında; aynı verimlilik düzeyini korumak için gelecekteki işlerde artan baskı, sıkı bütçelerin yapay olarak devam etmesinin takip eden yıllarda denetçilere etkisi, düşük motivasyon ve moral, fazla mesai ya da zamanaşımı için ücret kaybı ve genel etik sonuçlar ifade edilebilir. Firmalar için olumsuz sonuçlar arasında; Yönetime sunulan hatalı bilgilerin planlama ve karar vermeye etkisi nedeniyle gittikçe daha sıkı bütçelerin devam ettirilmesi, firma için gelir kaybı, iş gören devir hızı üzerindeki etki ve denetim işi kalitesini olumsuz etkileme potansiyeli sayılabilir (2006:867).

Olumsuz sonuçlarının yanı sıra, ücretli zamanın eksik raporlanmasının kısa dönemde denetçi personel için daha iyi performans değerlendirmeleri ve firma için daha düşük maliyetler gibi olumlu sonuçları da vardır. Ancak kısa vadeli bu olumlu sonuçlar bile uzun vadeli düşünüldüğünde denetçi ve firma için denetçinin kendisini üretken hissettiği verimli olduğu zamanın düşmesi gerekçesiyle yaşadığı moral çöküntüsü ve müşteri ile gelecekteki ücret görüşmelerini etkileyebilecek güvenilir bilgi eksikliği gibi ciddi olumsuz sonuçlar doğurabilir (2006:880).

Lambert vd. (2016), mali bilgilerin kalitesinin denetçilere sunulan kısa süreden oldukça etkilendiğini belirtmektedir. Svanberg ve Öhman, ücretli sürenin eksik raporlanmasını denetim kalitesini azaltan davranışlar arasında neredeyse en zararsız olarak görmektedirler ancak uzun vadede bu davranış gelecekte zaman-bütçe hesaplamalarında sorunlara sebep olacaktır (2013:575).

Raghunathan (1991); zaman bütçe baskısının sadece ücretli zamanın eksik raporlanması aracılığıyla değil, aynı zamanda denetim prosedürlerinin denetçiler tarafından erken imzalanması yoluyla da denetim kalitesini etkileyebileceğini ileri sürmektedir. Nehme vd. (2016) denetim şirketlerindeki liderlik tarzının denetim prosedürlerinin erken imzalanması üzerinde etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır. Denetçiler, personel denetçilerinden denetim için ayrılan süreyi karşılamak için hızlı

çalışmasını isterken, bunu başaramayan denetçi bazı denetim aşamalarını gerekenden erken sonlandırma yolunu seçebilir (Nehme vd., 2016:384).

Denetim firmaları arasındaki zorlu rekabet ortamının bir sonucu olarak, denetimin tamamlanması için öngörülen son tarihler çok sıkılaşmakta ve neredeyse ulaşılması imkânsız hale gelmektedir. Daha fazla pazar payı elde etmek için, denetim firmasının kıdemli ortakları çok sıkı bütçeler ve denetimi tamamlama tarihleri belirlemektedir. Ardından, belirli sayıda görevlendirmeye atanması beklenen denetçiler, olası gerekenden daha fazla sayıda göreve atanmakta; denetçiye normalin üzerinde iş yüklenmesi denetim kalitesini azaltan davranışlara sebep olmaktadır (Nehme vd., 2016:384).

Koh (2018) zaman baskısının beklenmedik olması durumunda etik olmayan davranışlarının olasılığının arttığını ve zaman baskısının etik karar vermeyi olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymuştur.

İç denetim çalışmalarına güvenmek, bağımsız denetçilerin zaman tasarrufu ve örneklem büyüklüğünün azaltılması gibi bazı yararlar elde etmesine yardımcı olabilir. Bu da denetim için harcanacak sürenin kısılmasını sağlar. Oysa etkin bir iç kontrol sistemi olmadığında denetçi riskli döngüleri denetlerken, riskli alanlara odaklanarak zaman kaybeder ve bu sebeple denetim kalitesini azaltıcı davranışta bulunma olasılığı artar (Nehme vd., 2016:384).

Denetim kalitesini azaltan davranışlar genelde iç kontrol sisteminin yetersizliği ile ilişkilidir ve hem doğrudan hem de dolaylı olarak denetimlerin kalitesini etkileyebilir (Paino vd., 2012). İstenen genel denetim riski seviyesini korumak için, denetçiler daha yüksek denetim riskini kabul edebilir, bu da daha az denetim ile sonuçlanır. Bulgu riski yüksek denetim çalışmaları düşük müşteri ücretlerine sebep olurken aynı zamanda denetim kalitesini de azaltmaktadır (Mao ve Yu, 2015:640).

Mali tablo denetimlerinin kalitesi denetçilerin iş performansına bağlıdır (McKnight ve Wright, 2011:191). Denetim kalitesi, denetim standartlarıyla değil, denetçilerin kalitesi, eğitimi ve etik standartları ile ilgilidir. Sorumlu denetçilerin ve denetçilerin kişisel nitelikleri ve denetçilere verilen eğitim, denetim kalitesini belirleyen en önemli faktörlerdir (Aghaei Chadegani, 2011:315, Duff 2004).

Denetçiler ve yatırımcılar denetçi özelliklerinin denetim kalitesini belirleyen ana etken olduğu yönünde hemfikirdirler. (Brown, vd., 2016:952). İş etiği araştırmaları da kişilik türünün doğrudan bireylerin etik yönelimleriyle ilişkili olduğunu göstermiştir (Rayburn ve Rayburn, 1996).

Denetçi, çoğu zaman şirket için ideal olandan daha az çaba gösterecektir, çünkü denetçi çabalarına karşın şirkete tahakkuk eden faydadan tam olarak yararlanamamaktadır (Lin ve Sappington, 2015:334).

Denetim bağlamında manipülasyon veya aldatma denetim kalitesini azaltan davranış formunda kendini gösterecektir. Bu davranışlar, denetçinin bireysel performans hedeflerini gerçekleştirmek için denetleme sürecinde yönlendirebileceği manipülasyonları içerir. Bu eylemlerden kaynaklanan denetim kalitesinde azalma, bireyin denetim ortamında hayatta kalabilmesi için gerekli bir durum olarak görülebilir (Donnelly vd., 2003).

Dünyanın pek çok ülkesinde pek çok denetçi tarafından yapılan denetim kalitesini azaltan davranışların denetçinin bireysel özelliklerinden etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır (Anugerah vd., 2016a:343). Çünkü bir davranışı gösterirken en önemli etken o kişiye ait bireysel özelliklerdir. Bu araştırmada denetim kalitesini azaltan davranışlara etki edecek denetçiye ait bireysel özelliklerden etik konum, kontrol odağı, örgütsel ve mesleki bağlılık ele alınmıştır.

2.8. ETİK KONUM

Denetim mesleğini sadece kanunlarla düzenlemek mümkün değildir. Denetçi davranışının gerçek belirleyicileri bireysel denetçiler tarafından oluşturulan etik inançlardır. Denetçilerin davranışları ancak etik boyutu üzerinde kendilerini doğru bir şekilde konumlandıklarında etik açıdan uygun olacaktır. Birinin ahlaki pusulası bozulduğunda yanlışları önlemek için hiçbir mevzuat yeterince güçlü değildir. Başka bir deyişle, yönetmeliklerin güçlendirilmesi kurumsal ihlalleri önlemek için yetersiz kalmaya mahkûmdur (Kung ve Huang, 2013:480).

Hunt ve Vitell'e (1986) göre, karar vericiler, alternatif eylem yollarını kendi kişisel değerleriyle karşılaştırarak bir eylemin doğruluğunu veya yanlışlığını belirler. Değerler oldukça genel veya duruma özgü olabilir. Bir kişinin neyin doğru veya

yanlış olarak kabul edilebileceği, etik ya da etik olmayan görüşleri etik akıl yürütme bakış açısına bağlı olabileceğinden, etik alanı ilgilendiren bir çalışmaya katılan denetçilerin kendi etik duruşunun bir ölçütünün dâhil edilmesi önemlidir.

İş etiği literatüründe etik yönelime odaklanan araştırmalar son yıllarda artmıştır (Valentine ve Bateman, 2011). Özellikle Forsyth (1992) tarafından geliştirilen ve kişisel moral felsefelerin iş dünyası uygulamaları etik felsefe kavramını iş etiği bağlamı ile tanıştırmaktadır. Teorik olarak, bir kişinin etik yönelimi etik ikilemlerle karşı karşıya kaldığında kullanacağı, bireysel inançları, tutumları ve değerleri şekillendirir (Musbah vd., 2016). Forsyth (1980) kişilerin etik yönelimlerini idealizm ve rölativizm olmak üzere iki temel boyutta incelemiştir. Bireysel etik felsefesi bu iki temeli konu alan kişilerin “idealizm” ve “rölativizm” boyutları göz önüne alınarak buldukları pozisyonlara göre konumlandırıldıkları dört farklı etik bakış açısından oluşmaktadır. Bunlar; Tablo 2.1’de görüldüğü üzere; durumsalcılık, öznelcilik, mutlakiyetçilik ve istisnacılıktır.

İdealizm bir kişinin başkalarına zarar vermemesi gerektiği inancı ve başkalarının da çıkarlarının gözetilmesi gerektiği inancı üzerine kurulmuştur (Forsyth, 1980). Yüksek idealizm seviyesine sahip bir kişi başkalarına zarar vermekten sürekli kaçınması gerektiğini düşünür ve diğer insanlar için herhangi bir şekilde olumsuz sonuçlar doğurması muhtemel iki olaydan birini tercih etmesi gerekirse, kötü sonuçları daha az olanı tercih eder (Forsyth, 1992:462). Daha az idealist bir kişi ise bazen çok sayıda kişiye iyilik getirmek için bazen başkalarına zarar verilebileceğine inanır (Forsyth, 1992:462).

Rölativizm, etik karar ve davranışlarla ilgili algının, kişiden kişiye, aileden aileye, toplumdaki topluma, kültürden kültüre göre değişebileceğine vurgu yapar (Özer ve Uyar, 2010:91). Rölativist bireyler muğlak etik eylemleri daha yumuşak olarak değerlendirirler; ancak idealist bireyler etik belirliliği olmayan eylemlere karşı daha serttir (Johari, 2017:40). Güçlü idealist prensipleri olan bireyler, inançlarıyla çelişen faaliyetlere katılmazlar. Fakat rölativist olanlar pragmatik olarak iyi ve kötünün sıklıkla karıştırıldığını ve bu nedenle davranış için ahlaki kuralların katı uygulamalarına gerek olmadığını varsaymaktadır (Kung ve Huang, 2013:483). Etik sorunları çözerken rölativizm düzeyi yüksek olan kişiler, evrensel etik ilkeleri veya

bunlara dayanmayı reddetmektedir. Başkaları ile ilgili yargıları oluştururken, etik ilkeler yerine şüphecilğe önem verirler (Kung ve Huang, 2013:483).

Tablo 2.1. Etik İdeolojilerin Sınıflandırılması

	Yüksek Rölativizm	Düşük Rölativizm
Yüksek İdealizm	Durumsalcı Ahlaki kuralları reddeder verilen reaksiyonun mümkün olan en iyi sonucu verip vermediğine odaklanır.	Mutlakiyetçi Hareketlerin kesinlikle ahlaki olması gerektiğini ve ancak ahlaki kurallara uymanın olumlu sonuçlar doğurabileceğini Kabul ederler.
Düşük İdealizm	Öznelci Ahlaki kuralları reddederler ve kişisel kuralları ahlaki kuralların üzerinde görürler.	İstisnacı Ahlaki kurallara uymanın arzu edildiğini hissederler ancak genellikle bu kuralların istisnasına da izin verirler.

Kaynak: Douglas vd., 2001:103; Forsyth (1980, 1992)'den uyarlanmıştır.

Araştırmalar, idealizmin ve rölativizmin iş yaşamının ahlaki çerçevesinin önemli bileşenleri olduğunu göstermektedir. (Valentine ve Bateman, 2011:157). Kişiler etik ile alakalı bir seçim yapmaları gerektiğinde idealizm ve rölativizm eğilimlerinden birini tercih ederler. İdealizm veya rölativizm eğilimini tercih hususu tamamen kişinin kendine kalmış bir seçimdir ve herhangi bir suç teşkil etmemektedir. Çünkü toplum ya da söz konusu tercihin sonuçlarından etkilenenler, olayın olası sonuçlarından zarar görmedikleri sürece seçimin ne olduğundan haberdar olmayacaklardır (Taşpınar, vd., 2015:125).

Shaub ve ark. (1993) denetçi etik yönelimleri, mesleki ve örgütsel bağlılık ve etik duyarlılık arasındaki ilişkileri incelemektedir. Bulgular, yüksek dereceli idealizm yöneliminin yüksek mesleki bağlılıkla ilişkili olduğunu, yüksek rölativizm eğiliminin ise daha düşük mesleki bağlılık, örgütsel bağlılık ve etik duyarlılıkla ilişkili olduğunu ortaya koymaktadır.

Douglas ve Schwartz (1999), son sınıf muhasebe lisans öğrencilerinin etik yönelimlerini bir dizi vinyet yardımıyla ölçmeyi amaçlamıştır. Sonuçlar, yüksek dereceli idealizm yönelimine sahip öğrencilerin daha etik kararlar verme eğiliminde

olduklarını ve yüksek dereceli rölativizm yönelimine sahip öğrencilerin ise daha az etik karar verme eğiliminde olduklarını göstermektedir.

Douglas vd. (2001), denetimle ilgili kısa hikâyecikler yardımıyla denetçi etik oryantasyonu ve etik yargı arasındaki ilişkileri incelemiştir. Sonuçlar, yüksek idealizm yöneliminin ahlaki yargı ile olumlu ilişkili olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, rölativizm ile etik yargı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Greenfield ve arkadaşları (2008) etik yönelim ve mesleki bağlılık arasındaki ilişkiyi araştırdıklarında, bireylerin etik oryantasyonu ve mesleki bağlılıkları arasında pozitif bir ilişki saptamışlardır.

Marques ve Azevedo-Pereira (2009), Portekiz muhasebecilerinin etik yönelimlerinin etik kararlarına etkisi araştırmaktadır. Ancak ampirik bulgular araştırmanın hipotezleriyle ve teorik bulgularla uyum sağlamamış ve araştırma sonucu etik yönelimin etik yargının önemli bir belirleyicisi olmadığını ortaya koymuştur.

Valentine ve Bateman (2011), bireylerin idealizm ve rölativizm yönelimlerinin etik farkındalığın ve etik niyetin tanınması üzerindeki etkisini araştırmaktadır. Ampirik kanıtlar, idealizm yöneliminin artan etik farkındalıkla ilişkili olduğunu göstermektedir; buna karşın rölativizm yönelimi etik niyetin azalması ile ilişkilendirilir.

Liu (2013), Çinli denetçiler üzerinde yaptığı araştırmasında, guanxi ve rölativizm yönelimlerinin etik kararları ve davranışsal niyetleriyle olumsuz olarak; idealizm yöneliminin ise denetçilerin etik kararları ve davranışsal niyetleriyle olumlu olarak ilişkilendiği sonucuna ulaşmıştır.

Barrainkua ve Espinosa-Pike (2015), denetçilerin usulsüz raporlamayla ilgili baskıdan etkilendiklerini açıklamışlardır. Bu tür baskılar; bütçeler, denetçilerin eksik bildirimlerin etik açıdan kabul edilebilirliği ve etik çatışmaların çözümünde meslektaşlarının ve üstlerin etkisi ile ilgilidir. Denetçiler denetim çalışmalarının erken sonlandırılması ve çalışılan ücretli sürenin eksik raporlanması hususlarında da etik yönelimden etkilenmektedir (Sweeney ve ark. 2010).

Johari vd. (2017) bireysel etik yönelim, bağımsızlık tehdidi ve ahlakın Malezya'daki denetçi etik karar verme süreci üzerindeki etkilerini incelediği araştırmalarında; rölativizm dereceleri idealizme göre daha güçlü olan bireylerin

ahlaki karar verme noktasında istenmeyen kararlar almaya daha eğilimli oldukları sonucuna ulaşmışlardır.

2.9. KONTROL ODAĞI

Julian Rotter (1966) 'a göre, kişinin davranışı ödül ve cezalar ile şekillenir. Eylemlerin bu sonuçları, kişilerin bu eylemlerin nedenleri konusunda inançlarını belirler (Palanisamy, 2015:9). Kontrol odağı, yaşamdaki başarılarının veya başarısızlıklarının kişinin kendi eylemleri (içselliği) veya diğer kuvvetler (dışsallık) tarafından kontrol edildiğine ilişkin genelleştirilmiş bir beklenti olarak tanımlanır (Johnson vd., 2009: 470).

Kontrol odağı, eylem ve sonuçlar arasındaki olasılıkların algılanması anlamına gelir. Kontrol odağına göre bireyler, dış kontrol odağına sahip ve iç kontrol odağına sahip kişiler olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Dış kontrol odağı olan kişiler kendi hareketlerinin kişisel kontrol dışı faktörlere bağlı olduğuna inanırlar. Dolayısıyla burada davranışın dış güçler tarafından kontrol edilmesi söz konusudur. Dış kontrol odağı olan kişiler; başka güçlü kimseler, şans, talih veya kader gibi kavramlara inanırlar (Palanisamy, 2015:9).

İç kontrol odağı olan kişilerin kendi eylemleri için sorumluluk alması daha olasıdır ve başkalarının görüşlerinden daha az etkilenme eğilimi gösterirler (Palanisamy, 2015:9). İç kontrol odağı olan kimselerin doğru ve yanlışın tespiti konusunda kendi kararlarına güvenme ve davranışlarının sonuçlarının sorumluluğunu üstlenme olasılıkları daha yüksektir (Paino, vd., 2012:39). Dış kontrol odağı olan kimseler davranışları sonuçları değiştiren bir kaynak olarak görmediklerinden davranışı değiştirme eğilimi göstermezler (Palanisamy, 2015:9).

Denetçinin işle ilgili davranışını etkileyebilecek bir kişilik özelliği kişinin kontrol odağıdır; diğer bir deyişle, bir kişinin kendini nihai sonuca götüren süreçle ilgili ne derece "kontrol" sahibi olmayı seçtiğinin açıklamasıdır. Kontrol odağı bireylerin kendilerini nasıl algıladıklarını etkiler ve sonucu tutum ve davranışlara yansır (Hiller ve Hambrick, 2005). Dış kontrol odağı olan kimseler başarılı olsalar bile, bu başarılarını görev kolaylığı, şans ya da güçlü bir başkası tarafından yapılan yardıma bağlarlar (Hyatt ve Prawitt, 200:264). Bu nedenle dış kontrol odağı olan

denetçilerin müşteri talebini karşılama olasılığı daha yüksektir (Iswari ve Kusuma, 2013:439).

Denetim tekniği ve mesleki doğası açısından incelendiğinde iç kontrol odağı olan kimselerin dış kontrol odağı olanlara göre denetim sırasında daha yüksek performans gösterdikleri sonucuna varılmıştır (Donnelly vd., 2003:92; McKnight ve Wright, 2011:191).

Çalışmalar; iç kontrol odağı olan bir kişinin, dış kontrol odağına sahip olana göre kariyerinde daha başarılı olabileceğini ortaya koymuştur. Bunun nedeni, iç denetim odağı olan bir kişinin daha yüksek istihdam düzeyine sahip olma eğiliminde olması ve daha fazla para kazanma eğiliminde olmasıdır. Buna ek olarak iç kontrol odağına sahip kişilerin işlerinden memnuniyet düzeyleri ve strese baş etme düzeylerinin dış kontrol odağı olan kişilere göre daha yüksek olduğuna dikkat çekilmiştir (Iswari ve Kusuma, 2013:439).

Kontrol Odağı kişilik özelliği, çeşitli çalışma alanlarındaki davranışları açıklamak için yaygın olarak kullanılmış olmasına rağmen (Spector 1988; Judge ve Bono 2001; Ng vd. 2006) bir denetçinin kontrol odağının denetçi iş performansı üzerindeki etkisini incelemek için çok sınırlı araştırma yapılmıştır (McKnight ve Wright, 2001:195). Denetim alanında yapılan ve kontrol odağını değişken olarak alan çalışmalarda iç kontrol odağına sahip denetçiler ile yüksek denetim performansı arasında anlamlı ve olumlu bir ilişki bulunmuştur (Chen ve Silverthorne, 2008; Hyatt ve Prawitt, 2001; McKnight ve Wright, 2011).

Spector (1982) tarafından yapılan araştırma, kontrol odağı ile performans arasında anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. İç kontrol odağı olan kişiler, çaba gösterildiğine veya ödüllendirileceğine inandığında dış kontrol odağı olan bireylere göre daha fazla çaba gösterme eğilimindedir (Donnelly vd., 2003:92). Rotter (1990) çalışmasında dış kontrol odağı olan bir kişinin çalışması kurallara dayandığında genellikle iyi performans gösterdiğini açıklar.

Hyatt ve Prawitt, 2001 yılındaki çalışmalarında denetçilerin iş performanslarının denetçilerin kontrol odağından ve denetim firmasının yapılandırılmış denetim teknolojilerinden nasıl etkilendiğini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda iç kontrol odağına sahip kimselerin yapılandırılmamış firmalarda daha

yüksek performans gösterdiklerini ve dış kontrol odağı olan kimselerin ise yapılandırılmış firmalarda daha yüksek performans gösterdiklerini bulmuştur.

McKnight ve Wright (2011) daha yüksek performans gösteren denetçilerin standartlaştırılmış denetim prosedürlerini genişletme eğiliminde olduklarını belirterek; denetim görevleri ve kararlarının performansı ile ilgili daha proaktif olan denetçilerin dış kontrol odaklı olmaktan ziyade iç kontrol odaklı oldukları ve daha yüksek iş performansı gösterdikleri sonucuna varmışlardır.

Iswari ve Kusuma 2013'teki çalışmalarında örgütsel-mesleki çatışma ve denetçi mesleki yargısı ile kişilik türü, cinsiyet ve kontrol odağı arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmada örgütsel-mesleki çatışma ve denetçi mesleki yargısı ve kontrol odağı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Araştırmalar, Kontrol odağı ile kişinin aldatma veya hileyle yönlendirme isteği arasında güçlü bir korelasyon olduğunu göstermiştir. Aldatma veya yanıltma taktikleri, özellikle dış kontrol odağı olan kimselerde stresli bir ortamla başa çıkma yöntemi olarak görülebilir. Dahası, bu davranış, çalışanın yüksek bir idari yapı veya denetim denetimi algıladığı durumlarda ortaya çıkabilir (Gable ve Dangelo, 1994).

İç kontrole sahip denetçiler yaşamları üzerinde daha fazla kontrol sahibi olduklarına inanırlar (Spector, 1988). Dış kontrole inanlar ise, kader, şans ve diğerler dış faktörlerin yaşamın sonuçlarında büyük rol oynadığına inanmaktadır. İç kontrole sahip denetçilerin dış kontrole sahip olanlara göre zor görevleri başarmada zor hedeflere yürümede daha çok istekli olduğu bilinmektedir (Malone ve Roberts, 1996).

Çalışmalar denetçiler arasında iç kontrol odağına sahip kişilerin daha az iş stresi algıladığını göstermektedir. Denetim kalitesini azaltan davranışların strese verilen bir cevap olduğu düşünüldüğünde dış kontrol odağına sahip denetçilerin iç kontrol odağına sahip olanlara göre denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılığının daha yüksek olabileceği görüşü desteklenmektedir (Anugerah vd., 2016:345).

Paino, vd., 2012; çalışmalarında denetim kalitesini azaltan davranışların kabulünde denetçilerin bireysel farklılıklarına odaklanmışlar ve denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğilimi olan denetçilerin daha çok dış kontrol odaklı denetçiler oldukları sonucuna ulaşmışlardır.

2.10. ÖRGÜTSEL BAĞLILIK

Çeyrek yüzyılı aşkın bir süredir davranış bilimi araştırmacılarının üzerinde önemle durduğu bir konu olan örgütsel bağlılık (Kalbers ve Cenker, 2007) örgütsel davranış yazınında önemli bir tutum ve davranış tarzı olarak karşımıza çıkmaktadır (Işık ve Altunoğlu: 2016:278).

Örgütsel bağlılık, bir kişinin örgütle ilgili duygularını ifade eder. (Kalbers ve Cenker, 2007:355; Toban ve Sjahruddin, 2016:28). Örgütsel bağlılık, kişinin örgütüyle psikolojik anlamda bütünleşmesi, örgütün bütün amaç ve hedeflerini benimsemesi ve kişinin örgütte kalmaya devam etmeyi istemesi olarak tanımlanabilir (Karavardar, 2015:142; Lukman, 2017:340). Örgütle olan bu bağlılık sonucunda kişi örgütün başarısı ve başarısızlıklarını kendi kişisel başarı veya başarısızlığıymış gibi algılar (Broberg, 2018:375).

Psikolojik bir durum olarak örgütsel bağlılık, bireyleri kuruma bağlamanın yanında duygusal ve işlevsel, etkinliği ve mükemmelliği etkileyecektir (Lukman, 2017). Örgütsel bağlılık yöneticilerin performansını artırır; bu nedenle, önemli bir konu olan örgütsel bağlılık genişletilmeli ve örgütlere daha fazla dikkat çekilmelidir (Masihabadi, 2015:313).

Bir tutum olarak örgütsel bağlılık birçok yönden iş tatmininden farklıdır. Öncelikle örgütsel bağlılık küresel bir kavramdır ve örgütün bütününe verilen etkileyici bir cevabı yansıtma niteliğindedir. Bunun yanında iş tatmini bir kişinin işin belli yönleri veya bir başka kişinin işi hakkındaki tutumunu yansıtır. Böylece bağlılık kişinin çalıştığı organizasyonun değerlerine ve amaçlarına bağlı olmasını ifade ederken, iş tatmini kişinin görevini yerine getirirken oluşan görev çevresini vurgular (Mowday vd., 1979:226).

Örgütsel bağlılık bazen iş tatmini ile bağdaşmaz. Örneğin, bir öğretim görevlisi öğretmek işinden memnun olabilir, ancak öğrettiği yerden memnun olmayabilir, bu nedenle öğretmek için başka bir yere bakması mümkündür (Toban ve Sjahruddin, 2016:28).

Örgütsel bağlılık, kişinin örgüt bölümlerine entegrasyonunun belirlenmesindeki göreceli gücü olarak tanımlanır (Toban ve Sjahruddin, 2016:28). Meyer ve Allen (1991) örgütsel bağlılığı üç boyutta incelemektedir. Bunlar: duygusal

bağlılık, devam bağlılığı ve normatif bağlılıktır. Duygusal bağlılık, bireyin çalıştığı kurumda kalma arzusu olarak da tanımlanabilir ve duygusal bağlılığı yüksek olan çalışanlar kendi istekleri ile işletmede kalmaya devam ederler. Devam bağlılığı, bireyin iş yerinden ayrıldığında karşılaşıacağı maliyetin farkında olması anlamını taşır. Devam bağlılığı olan kişiler çalışmaya ihtiyaç duyduğu için işlerine devam etmektedir. Normatif bağlılık çalışanın örgütüne duyduğu bağlılığı bir ödev duygusu veya bir gereklilik olarak görmesidir.

Mowday, Porter ve Steers (1982), örgütsel bağlılığa etki eden faktörlere ilişkin bir sınıflandırmaya gitmişler ve bunları; kişisel özellikler, yapısal özellikler, rol ve iş özellikleri ve iş tecrübesi ve iş ortamı olarak dört temel başlıkta değerlendirmişlerdir (Boylu vd., 2007:59).

Aranya vd. (1981) muhasebecilerin mesleki bağlılığını incelemek için Porter'ın tanımı ve anketini ilk kullanan araştırmacılar oldular. Özellikle, "örgütsel bağlılık", "mesleki/örgütsel çatışma" ve "ödüllere memnuniyet" değişkenlerinin Kanada genelinde 2.590 muhasebeci mali müşavirin mesleki bağlılık düzeyini ne ölçüde etkilediğini değerlendirdiler. Örgütsel bağlılığı bir gösterge değişkeni olarak önermelerinin temeli, örgüt bürokrasisi ile bireyin mesleğinin standartları arasında var olan bir çatışmaya inanmalarıydı. Bununla birlikte, daha sonraki araştırmalarda Meyer ve Allen, profesyonellerin hem örgütsel hem de mesleki bağlılıklarının düşük seviyede ve ya her ikisinin de yüksek seviyede veya birinde yüksek seviyede, diğeri düşük seviyede olabileceğini buldular (1984).

Bu alandaki muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan daha sonraki çalışmalarda; Aranya ve Ferris, kamu muhasebe firmalarında çalışan sertifikalı kamu muhasebecileri için endüstriyel veya resmi kuruluşlarda çalışanlarınkinden çok, örgütsel ve mesleki taahhütlerin (çatışma) daha yüksek (daha düşük) olduğunu tespit ettiler. Ayrıca, örgütsel ve mesleki bağlılık arasındaki etkileşimin örgütsel/mesleki çatışmayı öngörmeye yardımcı olduğunu bildirdiler. Yani, yüksek organizasyonel ve mesleki bağlılığı olan kişiler, daha az örgütsel/ mesleki çatışma yaşarlar ve veya durum bunun tam tersi olur (1984).

2.11. MESLEKİ BAĞLILIK

Bağlılık kavramı “ait olma” ve “bağlı olma” anlamına gelmektedir. Mesleki bağlılık kavramını ilk defa 1971 yılında Greenhaus dile getirerek, kariyer odaklı bir görüşten bahsetmiştir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014:29). Morrow (1983) mesleğe bağlılığı mesleğin kişinin hayatında önemli bir yer kaplamaya başlaması olarak değerlendirmiştir. Uzun yıllar bir meslekte çalışan kişinin o mesleğe ait genel davranış kurallarını ve standartları içselleştirmesi sonucu da doğaldır.

Muhasebe ve denetim literatüründe, mesleki bağlılık mesleğin amaç ve değerlerinin kabulü ve kabulü, mesleğin adına önemli çaba gösterme istekliliği ve mesleğe üyeliğin sürdürülme arzusu olarak tanımlanmıştır (Aranya vd., 1981; Aranya ve Ferris 1984, Herda ve Martin, 2016). Ayrıca denetçinin bağımsızlığı, etik değerlere uygunluğu ve mesleği için gereken şartları taahhüt ve kabul ettiği anlamını taşır (Broberg vd., 2018:375).

Mesleki bağlılık işgücü devir oranı ile negatif ilişkili olduğundan, bütün şirketler açısından olduğu gibi, denetim firmaları açısından da büyük önem taşımaktadır. Denetçi, riski en iyi şekilde değerlendirmek ve denetimi profesyonel denetim standartlarına uygun olarak yapmak için en iyi pozisyonda olan bir uzmandır (Causholli ve Knechel, 2012) Denetçi; mesleki bağlılığı arttıkça; denetim mesleğini içselleştirir, tecrübenin çok önemli olduğu denetim mesleğinde uzmanlaşarak mesleğini istikrarlı bir şekilde sürdürmeyi hedefler (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014:29).

Geçmişteki araştırmalar "profesyonellik" veya "mesleki bağlılık" kavramlarını bireysel düzeyde incelerken, son araştırmalar denetçinin mesleki çevresinin bireysel denetmenlerin iş tatmini üzerindeki etkisini ve özellikle bu ilişkinin nasıl bir farklılık gösterdiğini incelemektedir. Denetçilerin iş tatmini hem bireyler hem de firmalar üzerindeki etkisi nedeniyle önemlidir (Bamber ve Iyer, 2009:137).

Denetçinin mesleki ortamının önemli bir bileşenlerinden bir tanesi yüksek kaliteli denetime odaklanma konusunda denetim firmasının tutumudur. Sosyal Kimlik Teorisi (Tajfel ve Turner, 1985) denetçilerin, öz saygısı ve mesleğine ait olma

hissinin kaliteli denetimler yapma becerileri ile geliştirilmesi gerektiğini savunur (Bamber ve Iyer, 2009:138).

Özer ve Uyar (2010) çalışmalarına göre muhasebe meslek mensubunun etik yöneliminin muhasebe mesleğine bağlılık düzeyi ile arasında istatistiki olarak anlamlı bir etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Selimoğlu ve Yeşilçelebi'nin (2014) 103 bağımsız denetçi ile yaptıkları çalışmada mesleki bağlılığın bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmüştür.

2.12. ETİK LİDERLİK

Brown ve Trevino (2006:596) "hemen hemen her tür organizasyonda göze çarpan etik skandallar göz önüne alındığında, liderliğin etik boyutunun öneminin açıkça görülmeye başlandığına dikkat çekmişlerdir.

2.12.1. Etik Liderliğin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Etik liderlik; kişisel eylemlerde ve kişiler arası ilişkilerde normatif olarak uygun davranışın gösterilmesi ve bu davranışın iki taraflı iletişim, güçlendirme ve karar verme vasıtasıyla takipçilere tanıtılması olarak tanımlanmıştır (Brown, vd., 2005:120).

Erken dönem etik liderlik çalışmalarında araştırmacılar (Trevino vd., 2000) etik liderliğin ne olduğunu bir dizi kalitatif yöntemler yardımıyla anlamaya çalıştılar. Etik liderler hakkında çeşitli endüstrilerden üst düzey yöneticilere yaptıkları görüşmelerde, bir takım kişisel özelliklerin örneğin; dürüstlük, güvenilirlik gibi etik liderlerle ilişkili olduğunu tespit ettiler.

Brown ve Trevino dürüstlük, adalet, sadakat, tarafsızlık ve hesap verebilirlik gibi özellikleri etik liderliğin ahlaki kişiliği olarak etiketleyerek etik liderliğin bu yönünü "liderlerin takipçilerin etik ve etik olmayan davranışlarını etkilemek için çabaları" olarak tanımladılar (Brown ve Trevino, 2006:596).

Etik liderler, örgütlerde etik ve etik olmayan davranışları yönetmek için gözlemlenebilir bir şekilde etik davranışla ilgili bir model olma ve takipçilerini etik

davranışla sorumlu tutmak için ödüllendirme sistemini kullanma gibi proaktif bir yaklaşım izlemektedir (Brown ve Trevino, 2006:596).

Astları tarafından güven duyulması etik liderin sahip olması gereken özelliklerdendir. Bunun yanı sıra, etik liderlikte astlar liderin etkililiğini algılar ve liderlerinden memnun bir halde, işte ekstra çaba harcamaya gönüllü ve işle ilgili sorunları yönetime bildirmeye isteklidirler (Brown ve Trevino, 2006:596). Etik lider, örgütün dikkatini etiğe ve değerlere çekmeyi başarmalı ve örgüt ilkeleri vasıtasıyla çalışanlara ve örgüte nüfuz edebilmelidir (Trevino, 2000:128).

Çelik vd. (2015) etik liderlik tarzının örgütsel bağlılık ve iş tatmini üzerindeki etkisini araştırmak üzere yaptıkları çalışmalarında; etik liderliğin örgütsel bağlılık ve iş tatmini üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Benzer olarak Mete ve Demir (2016) çalışmalarında etik liderlik davranışının; yöneticiye duyulan sadakat, bilişsel güven ve duygusal güven üzerinde anlamlı etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

2.12.2. Etik Liderliğin Boyutları

Trevino vd. etik liderlik için iki temel boyuttan bahsetmişlerdir. Bunlardan ilki, ahlaklı bir kişi olmak ikincisi ise ahlaklı bir yönetici olmak ve böyle algılanmaktır (2000:128)

Tablo 2.2. Etik Liderliğin İki Temel Sütunu

Ahlaki kişilik	Ahlaki Yöneticilik
<p>Özellikler: Doğruluk, Dürüstlük Güvenilirlik</p> <p>Davranışlar: Doğru işleri yapmak İnsanları önemsemek Açık davranmak Kişisel ahlâka sahip olmak</p> <p>Karar verme süreci: Değerlere Bağlı Objektif, adil Topluma duyarlı Etik karar verme kurallarına uyması</p>	<p>Gözlemlenebilir davranışlarıyla rol model oluşturması,</p> <p>Ödül ve disiplin sistemi</p> <p>Etik ve değerler yoluyla iletişim kurması</p>

Kaynak: Trevino vd., 2000:131

Tablo 2.2.'de görüleceği üzere tablonun ilk sütununda etik liderin özellikleri; doğruluk, dürüstlük ve güvenilirlik, davranışları; doğru işleri yapmak, insanları önemsemek, açık davranmak, kişisel ahlâka sahip olma ve karar verme süreci; değerlere bağlı, objektif, adil, topluma duyarlı ve etik karar verme kurallarına uymasına değinilmiş, ikinci sütunda ise, ahlaki yöneticilik kavramından bahsetmiştir. Gözlemlenebilir davranışlarıyla rol model oluşturma, ödül ve disiplin sistemi ile etik ve değerler yoluyla iletişim kurma bu kapsamda değerlendirilmiştir.

De Hoogh ve Den Hartog ise çalışmalarında etik liderlik için üç boyuttan bahsetmişlerdir. Bunlar; etik ve adalet boyutu, çalışanların görev yükümlülüklerinin açıklığa kavuşturulması ve güç paylaşım boyutu olarak tanımlanmıştır (Alkan, 2015:114).

- **Etik ve Adalet Boyutu:** Etik liderlerin dürüstlük, güvenilirlik, adalet ve ilgi özelliklerini vurgulamaktadır. Etik liderler ikeli ve adil biçimde kararlar alarak örgütün etik yapısını şekillendirirler.
- **Görevlerin / Rollerin Açıklığa Kavuşturulması Boyutu:** Açık iletişim, çalışanların etik davranışlarının özendirilmesi ve ödüllendirilmesi, çalışanların beklenti ve sorumluluklarının netleştirilmesi özelliklerini içermektedir.
- **Güç Paylaşımı Boyutu:** İşletmelerde karar fonksiyonuna çalışanların dâhil edilmesi ve kararlarla ilgili fikirlerinin alınması olarak ifade edilir. Güç paylaşımı, çalışanların işlerinin daha anlamlı hale getirdiğinden liderlik literatüründe anlamlı bir yere sahiptir.

2.12.3. Etik Liderliğin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlara Etkisi

Lider pozisyonunda olan yöneticiler; eylemler ve politikalar yoluyla organizasyon içindeki etik kültürü ve iklimi şekillendiren bir yapı oluştururlar (Sweeney vd., 2010; Trevino vd., 1998). Örgüt içindeki liderler finansal raporlama kararlarını önemli ölçüde etkiler (D'Aquila 1998).

Etik liderlik özellikleri arasında dürüstlük, güvenilirlik, sadık olma, kararlılık, işbirliği ile hareket edebilme kabiliyeti gibi özellikler sayılabilir. Bir örgütte liderin etik davranışlar sergilemesi ve etik liderlik pozisyonunda olması örgüte hâkim olan iklimin de etikleşmesine ve örgütte çalışanların davranışlarının olumlu anlamda değişimine ortam hazırlamaktadır. Etik liderlik örgütte uygunsuz kabul edilen davranışları engellemenin yanı sıra var olan uygunsuz davranışların da azalmasına sebep olmaktadır (Akatay, vd., 2016:486).

Araştırmalar, firmada oluşan etik kültürünün bağımsızlık ve gizlilik konularında denetçilerin kararlarını etkilediğini göstermektedir (Douglas ve diğerleri, 2001). Treadway Komisyonu, üst düzey yönetim tarafından belirlenen etik yönetim stilinin -finansal raporlamanın gerçekleştiği kurumsal çevre veya kültür- finansal raporlama sürecinin bütünlüğüne katkıda bulunan en önemli faktör olduğunu tespit etmiştir (Arel vd., 2012).

D'Aquila (1998) SMMM'ler üzerinde yaptığı araştırmasında, örgütün üst yönetiminin etik kararları desteklemesi durumunda bunun finansal raporlama kararlarında önemli bir etkisi olduğunu bulmuştur. Elmore (2011:145) etik liderliğin denetim firmalarında etik bir kültür yaratmak için kritik önem taşıdığı sonucuna ulaşmıştır. Etik lider çalışanları etik davranmaya teşvik ederek örgüt içinde etik bir kültür geliştirmelerine yardımcı olurlar.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM MATERYAL VE YÖNTEM

Bu bölümde; araştırmanın amacı, önemi, araştırmanın varsayım ve kısıtları, araştırma modeli ve araştırma hipotezleri, araştırmanın evreni, örnekleme ve veri toplama yöntemi detaylıca anlatılmıştır.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bu çalışmada genel olarak denetçinin bireysel özelliklerinden; etik konum, kontrol odağı, mesleki bağlılık ve örgütsel bağlılık değişkenlerinin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisi ve etik liderliğin bu etkide ılımlaştırıcı bir rolünün olup olmadığı tespit etmek amaçlanmıştır. Ayrıca bu çalışmada denetçilerin demografik özelliklerine göre denetim kalitesini azaltan davranışların bir farklılık gösterip göstermediğini de tespit etmek amaçlanmıştır.

Bu araştırma, ülkemizdeki meslek kuruluşlarının denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin farkındalığının artıracak olması açısından önemlidir. Denetim kalitesinin bozulmasının denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunması ile ilintili olduğunun anlaşılması ve bu kapsamda çalışmalar yapılmasına dikkat çekmesi açısından ve denetim şirketlerinin denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarının etkilerini daha iyi anlaması ve daha iyi yönetim için olası yolları belirlemede önlemler alınması açısından da önemlidir.

Bu araştırma, denetim ekibinin özelliklerini ve denetim prosedürlerinin uygulanmasını içeren denetim girdi faktörleriyle ilgili denetim kalitesinin araştırılan boyutunun daha iyi anlaşılmasını katkı sağlar. Çünkü buralarda yapılacak iyileştirmeler denetim kalitesini azaltan davranışlarda azalmaya neden olabilir.

Etik ve denetim kalitesi sorunsalının güncelliği, ülkemizde henüz denetim kalitesini azaltan davranışlar ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçiler üzerinde bu alanda bir araştırma yapılmamış olması, ilgili literatüre katkı sağlaması açısından önemlidir.

3.2. ARAŞTIRMANIN VARSAYIM VE KISITLARI

Bu araştırmada birtakım varsayım ve kısıtlar bulunmakta olup çalışma bu çerçevede gerçekleştirilmiştir. Bu araştırmanın varsayımları;

a. Bağımsız denetçilerin anket sorularına verdikleri cevapların gerçekçi ve doğru olduğunun ön kabülü,

b. Araştırma kapsamındaki denetçilerin evreni tam anlamıyla temsil ettiği
Bu araştırmanın kısıtları;

a. Araştırma, çalışma konusu ile sınırlıdır,

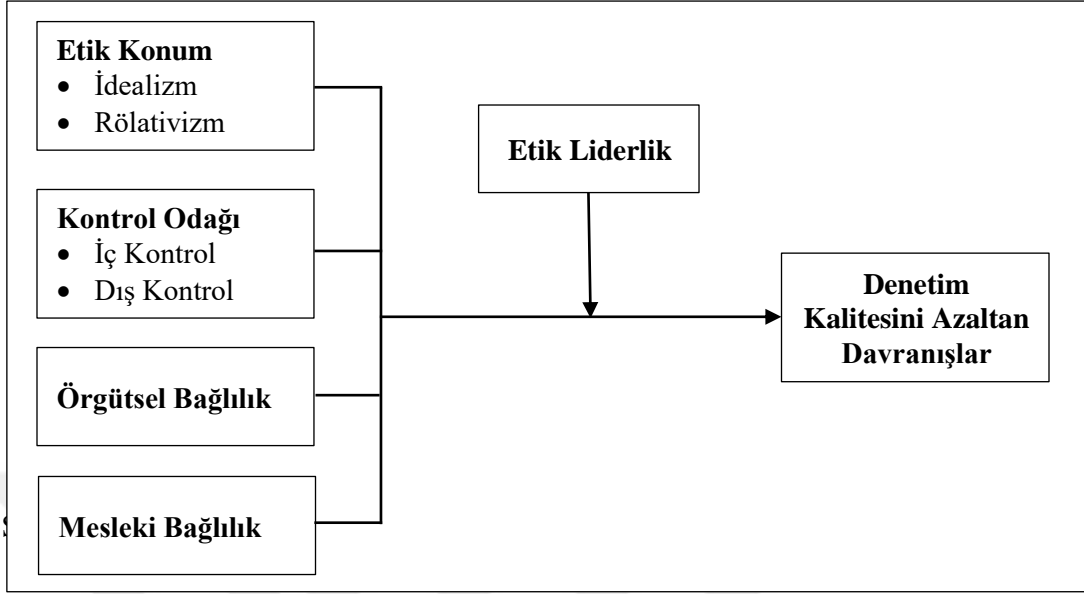
b. Araştırma Türkiye'deki Bağımsız Denetim Sektörü ile sınırlıdır,

c. Araştırma Haziran-Ekim 2018 aylarında yapılmış olup çalışma bu zaman dilimi ile sınırlıdır.

d. Araştırma kapsamında yapılan analiz ve yorumlar elde edilen veriler kapsamındadır.

3.3. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ

Yapılan literatür taraması sonucunda araştırma sorularına yanıt aramak için araştırma modeli kurulmuştur. Araştırmada modelinde görüldüğü üzere bağımlı değişken; Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar, bağımsız değişkenler; Etik Konum, Kontrol Odağı, Örgütsel Bağlılık ve Mesleki Bağlılık, ılımlaştırıcı değişken ise Etik Liderlik'tir.



Literatürde araştırmacılar denetim kalitesini azaltan davranışların altında yatan temel faktörleri ararken, denetçinin kişisel ve mesleki özelliklerini (örneğin, etik konum, kontrol odağı, mesleki ve örgütsel bağlılık vb.) değerlendirmiştir. Bu araştırmacılar (Donnelly vd., 2003; Malone & Roberts, 1996; Paino vd. 2012; Herda ve Martin, 2016; Smith ve Emerson, 2017) bireysel seviyedeki farklılıklarının denetim kalitesini azaltan davranışları tahmin etmede rol oynayabileceğinin kanıtlamışlardır. Broberg (2017) denetimin kalitesinin yalnızca denetçilerin itibarı ve güveni ile güvence altına alınabileceğini ayrıca, denetçilerin itibarının ve güvenilirliğinin öneminin son zamanlarda önemli denetim skandalları nedeniyle arttığını belirtmiştir. Donnelly vd. (2003) dünyanın en büyük altı muhasebe firmasında yaptıkları çalışma sonuçlarına göre katılımcıların %89'u denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmaktadır. Diğer taraftan Lukman (2017)'nin araştırmasında denetim kalitesini azaltan davranışlarda denetçinin kişisel özelliklerinin etkisi bulunamamıştır. Bu çalışmada da denetçinin bireysel özelliklerinin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisi ve bu etkide etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü incelenecektir. Bu kapsamda literatür dikkate alınarak, araştırma modeli çerçevesinde aşağıdaki hipotezler test edilecektir:

H1: Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin cinsiyetine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H2: Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin unvanına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H3: Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin pozisyonlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H4: Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin eğitim seviyelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H5: Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin yaşına göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H6: Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin mesleki tecrübe sürelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H7: Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin gelir seviyelerine göre farklılık göstermektedir.

H8: Denetçinin etik konumu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.

H8a: İdealizm boyutu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.

H8b: Rölativizm boyutu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.

H9: Denetçinin kontrol odağı, denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.

H9a: İç kontrol odağı boyutu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.

H9a: Dış kontrol odağı boyutu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.

H10: Denetçinin örgütsel bağlılığı, denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.

H11: Denetçinin mesleki bağlılığı, denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.

H12: Denetçinin etik konumunun, denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır.

H12a: İdealizmin denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır.

H12b: Rölativizmin denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır.

H13: Denetçinin kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde denetçinin etik liderlik yaklaşımının ılımlaştırıcı rolü vardır.

H13a: İç kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde denetçinin etik liderlik yaklaşımının ılımlaştırıcı rolü vardır.

H13b: Dış kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde denetçinin etik liderlik yaklaşımının ılımlaştırıcı rolü vardır.

H14: Örgütsel bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır.

H15: Mesleki bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır.

3.4. EVREN VE ÖRNEKLEM

Araştırmanın evrenini Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerinde bağımlı çalışan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Denetim alanında yapılan araştırmalarda sıklıkla görülen denetçi mevcudiyeti eksikliği nedeni ile bazı araştırmacıların denetim alanı dışında çalışanları (örneğin; muhasebeci, finans müdürü, vergi memuru vb.) araştırmaya dahil etmektedirler (Smith vd., 2018:737). Oysa araştırmada denetçiler dışında kişiler bulunması, denetçilerin temsil edilme olasılığını yok etmektedir. Bu araştırmada sadece denetçilerden oluşan bir veri seti çalışmak amaçlanmıştır. Bu kapsamda araştırmanın evrenini tespit etmek için KGK'nın web sitesinden (<http://www.kgk.gov.tr/>) Türkiye'deki toplam bağımsız denetçi sayılarına ulaşılmıştır.

Tablo 3.1. Türkiye'deki Toplam Bağımsız Denetçi Sayısı

Yıllar	Meslek Mensubiyeti		
	SMMM	YMM	Toplam
2013	4.124	1.376	5.500
2014	4.430	1.070	5.500
2015	3.383	443	3.826
2016	1.505	85	1.590
2017	1.146	44	1.190
2018*	194	12	206
Toplam	14.782	3.030	17.812

Kaynak: <http://www.kgk.gov.tr/> (* 30.06.2018 İtibariyle)

Tablo 3.1’de görüldüğü üzere 30.06.2018 tarihi itibarıyla Türkiye’de KGK tarafından yetkilendirilmiş toplam 17.812 bağımsız denetçi ve 256 denetim şirketi bulunmaktadır. Türkiye’deki bu denetim şirketlerine bağlı olarak çalışan bağımsız denetçi sayıları, Tablo 3.2.’de verilmiştir.

Tablo 3.2. İl Bazında Türkiye’deki KGK Tarafından Yetkilendirilmiş Bağımsız Denetim Şirketi ve Bağımsız Denetçi Sayıları

İl	Şirket Sayısı	Sorumlu Denetçi	Denetçi	Toplam
Adana	2	5	6	11
Ankara	46	199	365	564
Antalya	9	62	34	96
Bursa	14	62	39	101
Çanakkale	1	3	5	8
Denizli	1	4	10	14
Elâzığ	1	6	2	8
Eskişehir	1	5	0	5
Gaziantep	11	49	51	100
İstanbul	136	662	841	1503
İzmir	19	82	101	183
Kayseri	3	12	23	35
Kocaeli	1	7	3	10
Malatya	1	2	5	7
Manisa	1	5	1	6
Sakarya	1	7	0	7
Samsun	3	19	27	46
Şanlıurfa	2	6	7	13
Sivas	1	4	6	10
Tekirdağ	1	2	4	6
Zonguldak	1	6	0	6
Toplam	256	1209	1530	2739

Kaynak: (www.kgk.gov.tr/ (30.06.2018))

Tablo 3.2.’de görüldüğü üzere Türkiye’de 1209’u sorumlu denetçi ve 1530’u denetçi olmak üzere toplam 2739 bağımlı (bağımsız denetim şirketi bünyesinde) çalışan bağımsız denetçi bulunmaktadır. Dolayısıyla araştırma evrenini bu 2739 kişi oluşturmaktadır. Evren sayısının az olmasından dolayı araştırmada örneklem alma yerine, araştırmada tamsayım çalışması yapılmıştır. Ana kütlelin sınırlı ve dar

kapsamlı olması durumunda ana kütlenin tamamına ulaşılmaya tamsayım denir (Ural, 2018:30). Ana kütle küçük ise ve ana kütle birimleri çok farklı yani aşırı heterojenik ise tam sayım uygulamak daha mantıklıdır (Kurtuluş, 2010:54). Bu araştırmada tamsayım ulaşılabilmek için denetçilerinin iletişim bilgileri web sitelerinde olmayan denetim şirketlerinden bu bilgilere ulaşılmaya çalışılmış, fakat denetim şirketlerinin bu konudaki tutumu ve/veya şirketlerin de iletişim bilgilerindeki eksiklik ve hatalar yüzünden aksaklıklar yaşanmış ve tamsayım mümkün olamamıştır. Dolayısıyla ana kütlenin tamamının rakamsal bilgisinin edinilmesine rağmen, tamamının iletişim bilgilerine ulaşılamaması sonucu araştırmacı tarafından kolayda örnekleme yöntemi tercih edilmiştir. Kolayda örnekleme yöntemiyle İstanbul, Ankara, İzmir ve Gaziantep illerinde ulaşılabilen bağımsız denetçilerle birebir görüşmeler sonrası araştırma anketleri toplanmıştır. Betimsel araştırmalar için evrenin %10'unu oluşturan örneklem, mümkün olabilecek en küçük örneklem sayısıdır (Özen ve Gül, 2007:415). Bu durumda bu araştırma için örneklem sayısının (2739/10) minimum 274 olması yeterlidir. Fakat araştırmada 323 bağımsız denetçiye anket uygulanmıştır. Elde edilen bu anketlerden 4 tanesinde eksik bilgi ve okunmadan verilmiş cevaplar olduğu için analize dahil edilmemiştir. Araştırmada analizler 319 denetçinin anketlere verdiği cevaplar üzerinden yapılmıştır.

3.5. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Bu çalışmada veri toplama tekniği olarak anket kullanılmıştır. Yaygın bir veri toplama tekniği olan anket, araştırma amacına uygun şekilde tasarlandığı, konuyla ilgili uzman görüşleri alınarak desteklendiği ve tarafsız olarak uygulandığı takdirde güvenilir sonuçlar vermektedir (Ural, 2018:49). Araştırmada kullanılan anket formu sekiz bölüm ve yetmiş iki sorudan oluşmaktadır (EK1). Anket formunun ilk bölümünde etik liderlik, ikinci bölümünde örgütsel bağlılık, üçüncü bölümünde mesleki bağlılık, dördüncü bölümünde kontrol odağı, beşinci bölümünde etik konum, altıncı ve yedinci bölümünde denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin sorular bulunmaktadır. Bu yedi bölümdeki soruların tümü 7'li likert ölçeği tipinde hazırlanmıştır. Anket formunun sekizinci ve son bölümünde ise demografik verilere ilişkin sorular bulunmaktadır.

Anket formu evrenin tamamına uygulanmadan önce bir pilot çalışma yapılmıştır. Bu kapsamında anket formu Gaziantep ilindeki 32 bağımsız denetçiye uygulanmış ve anket hakkındaki görüşleri alınmıştır. İlk uygulama sonucu bağımsız denetçilerin fikirleri doğrultusunda, ankette bazı değişikliklere gidilmiştir. Yüz bir sorudan oluşan anketin ilk formundan, uzman görüşleri ve literatürdeki yaygın kullanımları dikkate alınarak 29 madde çıkartılmış ve anketin son formu oluşturulmuştur.

Araştırma için hazırlanan anket formu, Türkiye’de faaliyet gösteren denetim şirketlerine mail yoluyla, ayrıca iletişim bilgilerine ulaşılan bağımsız denetçilerin özel maillerine iletilmiştir. Üç gün sonra da telefonla aranmak suretiyle anketin ulaşip ulaşmadığı tespit edilmiş, araştırma hakkında bilgi verilmiş ve geri dönüş talep edilmiştir. Ancak denetçilerin yoğunluğu, vakit sorunları, akademik çalışmalara olan ilginin yeterli olmaması vb. gibi karşılaşılan sorunlar nedeniyle, çalışmada bağımsız denetçilerin maillere geri dönüş oranı düşük kalmıştır. İlk aşamada toplanan verilerin yeterli olmaması sonucu araştırma tarafından sahaya inilmiş ve denetçilerin en yoğun olduğu iller olan İstanbul, Ankara, İzmir illerinde ve araştırmacının ikamet ettiği Gaziantep’te araştırmacı tarafından bağımsız denetçilerle anketler yüz yüze görüşme yoluyla uygulanmıştır. Böylece örnekleminin büyük bir bölümü ile yüzyüze görüşme fırsatı elde edilmiştir. Bu ise araştırmacıya denetim kalitesini azaltan davranışlar ve etik konusunda sektörün mevcut durumu ve problemlerine ilişkin denetçilerin bireysel fikirlerine ulaşabilme imkânı vermiştir.

3.5.1. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Bu araştırmadaki kullanılan ölçekler, literatürde geçerliği ve güvenilirliği kanıtlanmış olan ölçeklerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Bu kapsamda etik liderlik değişkeni; De Hoogh ve Den Hartog (2008) tarafından geliştirilen ölçek kullanılarak ölçülmüştür. De Hoogh ve Den Hartog (2008) tarafından geliştirilen etik liderlik ölçeği; etik ve adalet boyutu, görevlerin/rollerin açıklığa kavuşturulması boyutu ve güç paylaşımı olmak üzere üç boyutlu bir ölçektir. Bu ölçeğin Türkçe’ye çeviri, geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları Alkan (2015) tarafından yapılmıştır. Ölçeğin açıkladığı toplam varyans % 80.943 ve ölçeğin tamamı için $\alpha = 0.965$ olarak

hesaplanmıştır. Faktör analizi sonuçları da Türkçe ölçeğin orijinal ölçekle benzer bir yapıda olduğunu göstermektedir (Alkan, 2015). Etik liderlik ölçeği toplam 15 sorudan oluşmaktadır. Etik ve adalet boyutu; Yöneticim söylemlerinde samimidir; Yöneticim, astlarının güvenini kazanabilen bir yapıya sahiptir; Yöneticim, kendi çıkarlarından ziyade astlarının çıkarlarını gözetir; Yöneticim, eylemlerinin her zaman etik olduğundan emin olur; Yöneticim, geçerli bir neden olmadan astlarını eleştirmez şeklinde beş soru ile ölçülmüştür. Görevler ve rollerin açığa kavuşturulması boyutunu; Yöneticim, grup üyelerinin yetki alanını izah eder; Yöneticim, görevlerde öncelikli olanları net bir biçimde izah eder; Yöneticim, grubun her bir üyesinden ne beklediğini izah eder; Yöneticim, grup üyelerine performans beklentisini izah eder; Yöneticim, astlarının sorumluluklarını izah eder şeklinde beş soru ile ölçülmüştür. Güç paylaşımı boyutu; Yöneticim, astları karar verme sürecine dâhil etmez; Yöneticim, astların tavsiyeleri doğrultusunda verdiği kararları gözden geçirir; Yöneticim, önemli kararlarda astların karar alma sürecine katılımını sağlar; Yöneticim, performans hedeflerini astlarla birlikte belirler ve Yöneticim, astlarının sorumlulukları çerçevesinde astlarına yetki devreder şeklinde beş soru ile ölçülmüştür. Katılımcılardan her bir soruyu değerlendirmelerini ve 1=Hiç katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Biraz katılmıyorum 4=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 5=Biraz katılıyorum 6=Katılıyorum 7=Tamamen katılıyorum seçeneklerinden birisini tercih etmeleri istenmiştir.

Örgütsel bağlılık değişkeninde; Mowday, Steers ve Porter'ın (1979) geliştirdiği sekiz maddelik ölçek kullanılmıştır. Türkçe literatürde bu ölçeği; Çiftçioğlu ve Tak (2009); Göktürk (2009), Soyer vd. (2009) kullanmışlar ve Cronbach's $\alpha=0.86$ olarak hesaplanmıştır (Çiftçioğlu ve Tak, 2009:105). Örgütsel bağlılık ölçeği; Çalıştığım işletmenin başarısı için benden beklenenin üzerinde çaba sarf edebilirim; Çevreme bu işletmenin çalışılabilecek harika bir kurum olduğunu rahatlıkla söyleyebilirim; Bulduğum işletmede çalışmayı sürdürebilmek için her türlü görevi kabul ederim; Kendi değer yargılarımı çalıştığım işletmenin değer yargılarına yakın görmekteyim; Çevreme, bu işletmenin bir bireyi olduğumu gururla söyleyebilirim; Çalıştığım işletmeye olan aidiyet düzeyim çok azdır; Çalıştığım işletmenin geleceğini gerçekten önemsiyorum; Bana göre, bu işletme çalışılabilecek

olası işletmelerin en iyisidir, şeklinde sekiz maddeden oluşmaktadır. Katılımcılardan her bir soruyu değerlendirmelerini ve 1=Hiç katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Biraz katılmıyorum 4=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 5=Biraz katılıyorum 6=Katılıyorum 7=Tamamen katılıyorum seçeneklerinden birisini tercih etmeleri istenmiştir.

Mesleki bağlılığı değişkenini ölçmek amacıyla Blau (1985) tarafından geliştirilen 8 maddelik ölçeğin 6 maddelik formu kullanılmıştır. Özgün çalışmada ölçeğin güvenilirlik düzeyi $\alpha=0.67$ olarak verilmiştir. Alandaki yabancı yazınında (Blau vd., 2003, $\alpha= 0.83$; Blau/ Lunz, 1998, $\alpha= 0.84$; Goulet/ Singh, 2002, $\alpha =0.82$) ve Türkçe yazında (Çiftçioğlu ve Tak, 2009, $\alpha =0.77$; İbrahimoglu ve Aydınçelebi, 2013, $\alpha= 0.84$; Özdevecioğlu ve Aktaş, 2007: $\alpha =0.91$; Yiğit ve Yazarkan, 2014, $\alpha =0.88$) Ölçeğin Türkçe geçerlilik ve güvenilirliğine ilişkin analizler Çiftçioğlu ve Tak (2009:164) tarafından yapılmış ve tercüme ölçeğin Cronbach alfa katsayısının 0,77 olarak hesaplandığı görülmüştür. Mesleki bağlılık; Bağımsız denetçilik iş yaşamı için ideal meslektir; Bu meslekten asla vazgeçmek istemem; Kesinlikle denetim alanında kariyer yapmak isterim; Yeniden bir meslek seçimi yapacak olsam bağımsız denetçiliği tercih etmem; Aynı ücretle başka bir iş bulsam o işi yaparım; Paraya ihtiyacım olmasa bile yine de bu işi yapmaya devam ederim, şeklinde altı maddeden oluşmaktadır. Katılımcılardan her bir soruyu değerlendirmelerini ve 1=Hiç katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Biraz katılmıyorum 4=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 5=Biraz katılıyorum 6=Katılıyorum 7=Tamamen katılıyorum seçeneklerinden birisini tercih etmeleri istenmiştir.

Kontrol odağı değişkeni; Spector (1988) tarafından geliştirilen ölçekten uyarlanarak ölçülmüştür. Bu ölçeğin orijinali 8'i ters, toplam 16 maddeden oluşmakta ve 6'lı likert tipi bir ölçektir. Araştırmada kontrol odağı değişkeni, Spector (1988)'in ölçeğinden 6 madde kullanılarak, 7'li likert şeklinde ölçülmüştür. Bu ölçeği McKnight ve Wright, (2011); Paino vd., (2012) ve Donnelly vd. (2003) kullanmışlar ve Cronbach alfa katsayısının 0,83 ve 0,82 olarak kabul edilir seviyede olduğunu belirtmişlerdir. Kontrol odağı, iç kontrol odağı ve dış kontrol odağı olmak üzere iki boyuttan oluşmaktadır. İç kontrol odağını ölçmeye yönelik 3 soru; İşinizde ne kadar çok çaba gösterirseniz, o kadar başarılı olursunuz; Eğer çalışanlar patronların aldığı kararlardan dolayı mutsuzlarsa, bu kararları etkilemek için bir şeyler yapmalıdır;

Terfi/yükselme olanağı, işinde iyi performans gösterenlere sağlanır ve dış kontrol odağını ölçmeye yönelik üç soru; Para kazanmak öncelikle iyi şans gerektirir; İsteddiğimiz işe girmek çoğunlukla şansa bağlıdır; Çok para kazanan insanlarla az para kazanan insanlar arasındaki en önemli fark şanstır, maddelerini katılımcıların 1=Hiç katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Biraz katılmıyorum 4=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 5=Biraz katılıyorum 6=Katılıyorum 7=Tamamen katılıyorum seçeneklerinden birisini tercih etmeleri istenmiştir.

Etik konum, Forsyth (1980) tarafından geliştirilen ve 'Etik Konum Anketi' (EPQ) olarak adlandırılan ve 20 değişkenden oluşan bir anketle ölçülmüştür. EPQ, hem işletme hem de muhasebe ve denetim bağlamlarında önceki araştırmalarda yaygın olarak kullanılmıştır (Shaub vd., 1993; Douglas ve Schwartz, 1999; Marques ve Azevedo-Pereira, 2009; Fernando & Chowdhury, 2010, Valentine ve Bateman, 2011). Bu çalışmalarda da ölçeğin genel olarak kabul edilebilir güvenilirlik ve geçerliliğe sahip olduğu bulunmuştur. Bu çalışmanın pilot çalışma sonuçlarına göre EPQ ölçeği, 10 maddeye indirgenmiştir. İdealizm değişkeni; Yapılan bir eylemde başkalarının zarar görme riski çok düşük olsa bile bu eyleme tolerans gösterilmemelidir; Kişisel getirisi ne olursa olsun, başkalarına zarar verebilecek davranışlar yanlıştır; Bir kişi bir başkasına asla psikolojik ya da fiziksel zarar vermemelidir; Kişi başkasının refahını ya da saygınlığını tehdit edecek bir davranışta asla bulunmamalıdır; Bir davranışı; olumlu sonuçları olumsuz sonuçlarından fazla diye, ahlaklı bir davranış sayamayız şeklinde beş soru ile ölçülmüş. Rölativizm değişkeni; Neyin etik olup neyin olmadığı, olaya ve topluma göre değişir; Bir insanın ahlaki olarak gördüğünü bir başkası ahlak dışı olarak değerlendirebilir; Farklı kişilerin ahlak ilkelerinden hangisinin daha doğru olduğuna yönelik bir karşılaştırma yapılamaz; Bireyler toplumdan bağımsız olarak kendi kişisel ahlak kurallarını geliştirme hakkına sahip olabilmelidir; Bir yalanı ahlaki ya da gayri ahlaki olarak değerlendirmek için söz konusu eylemin ortaya çıktığı durumun koşullarına bakmak gerekir şeklinde beş soru ile ölçülmüştür. Katılımcılardan her bir soruyu değerlendirmelerini ve 1=Hiç katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Biraz katılmıyorum 4=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 5=Biraz katılıyorum 6=Katılıyorum 7=Tamamen katılıyorum seçeneklerinden birisini tercih etmeleri istenmiştir.

Denetim kalitesini azaltan davranışlar değişkeni ilişkin ölçek; Nehme vd. (2016) ve Webb'in (2014) çalışmalarından uyarlanarak hazırlanmıştır. Denetim kalitesini azaltan davranışlar dokuz soru sorularak ölçülmeye çalışılmıştır. Bunlar: Denetçi, denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olunmamasına rağmen muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasında kusurlu (eksik) davranabilir; Denetçi, işletmenin denetimi firmanın genel uygulamalarına göre tamamlanmış; fakat müşterinin şüpheli işlemler ve/veya uygulamaları nedeniyle daha fazla zaman ayrılması gerektiğini düşündüğü halde bir denetim işlemini sonlandırabilir; Denetçi, belgelerin yüzeysel bir incelemesinden sonra denetim çalışma kâğıtlarında müşteriyi destekleyen işaretlemeler yapabilir; Denetçi, zaman-bütçe baskısı nedeniyle denetim sırasında müşterinin zayıf açıklamalarını dahi kanıt kabul edebilir; Denetçi, denetim çalışma kâğıtlarında ihmaller görüldüğü veya denetim işlemi tamamlanmadığı halde denetim programı için gerekli prosedürü imzalayabilir; Denetçi, denetim çalışmalarında bir örneklemden acayip veya olağandışı görünen öğeleri silebilir; Denetçi, denetim sırasında örnekleme yer alan bir öğeyi başka bir öğe ile değiştirebilir; Denetçi, denetim çalışmalarını tamamlamak için kullanılan ücretli süreyi eksik rapor edebilir; Denetçi, destekleyici kanıt toplanması zor olduğunda zayıf olan müşteri açıklamalarını kanıt kabul edebilir şeklindedir. Katılımcılardan her bir soruyu değerlendirmelerini ve 1=Hiç katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Biraz katılmıyorum 4=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 5=Biraz katılıyorum 6=Katılıyorum 7=Tamamen katılıyorum seçeneklerinden birisini tercih etmeleri istenmiştir. Denetçilerden bu sorulara cevap verirken; önce geçen yıl üzerinde çalıştığı en büyük denetimi düşünmelerini ve benzer bir denetim ortamında kendi düzeylerindeki bir denetçinin bu davranışlardan hangilerini yapabileceğine sonra da aynı değişkenlerden oluşan soruları kendileri adına cevaplamaları istenmiştir. Bunu yapmadaki amaç, üçüncü kişi tekniğini kullanarak gerçek verilere ulaşabilmektir.

Üçüncü kişi tekniği katılımcıya belli bir olay karşısında üçüncü kişi olan tanıdığının, komşusunun veya iş arkadaşının nasıl davranacağını sorulmasıdır. Bu durumda katılımcı kendisi hakkında sorulduğunda gerçek ve net bir cevap vermekten kaçınacağı konular hakkında kendini kısıtlamadan daha özgür ve gerçekçi yanıtlar

verebilir (Kurtuluş, 2010:50). Denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eylemi bir denetçi için istenmeyen bir durum olduğundan, denetçilere bu konu meslektaşları üzerinden (üçüncü kişi tekniği ile) de sorulmuştur.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM BULGULAR VE TARTIŞMA

Bu bölümde verilerin analizlerine ilişkin elde edilen sonuçlara yer verilmiştir. Çalışmada elde edilen veriler SPSS 23 ve AMOS istatistik programları kullanılarak analiz edilmiştir. Bu kapsamda öncelikle araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ilişkin frekans dökümleri, sonra ölçeklere ilişkin keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizlerine yer verilmiştir. Ardından da araştırma kapsamında test edilen hipotezlere ilişkin Yapısal Eşitlik Modeli kurularak modelin analiz sonuçlarına yer verilmiştir.

4.1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN BULGULAR

Aşağıda araştırma kapsamında elde edilen verilere ilişkin demografik verilerin frekans dökümleri sırasıyla verilmiş ve yüzdelere göre değerlendirme yapılmıştır. Araştırmaya katılanların yaşlarına ilişkin bilgiler Tablo 4.1.'de verilmiştir.

Tablo 4.1. Yaşa İlişkin Bulgular

Yaş	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
30 yaş ve altı	61	19,1	19,1
31-40 yaş	119	37,3	56,4
41-50 yaş	85	26,6	83,1
51-60 yaş	49	15,4	98,4
61 yaş ve üstü	5	1,6	100,0
Toplam	319	100,0	

Araştırmaya katılan denetçilerin %19.1'i 30 yaş ve altı, %37.3'ü 31-40 yaş arası, %26.6'sı 41-50 yaş arası, %15,4'ü 51-60 yaş arası ve %1,6'sı 61 yaş ve üzerindedir. Araştırmaya katılanların %83.1'i 50 yaş ve altındaki bireylerden oluşmaktadır.

Tablo 4.2. Eğitime İlişkin Bulgular

Eğitim	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lisans	239	74,9	74,9
Yüksek Lisans	72	22,6	97,5
Doktora	8	2,5	100,0
Toplam	319	100,0	

Araştırmaya katılan denetçilerin eğitim durumu göz önüne alındığında yaklaşık %75'inin lisans mezunu olduğu görülmektedir. Katılımcılar içerisinde asgari eğitim düzeyi lisans olarak ortaya çıkmıştır çünkü bağımsız denetçilik sınavına girebilmek için, hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber yukarıda belirtilen bilim dallarından birinde lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak gerekir (<http://www.kgk.gov.tr>). Katılımcıların %23'ü yüksek lisans ve %3'ü doktora mezunudur.

Tablo 4.3. Medeni Duruma İlişkin Bulgular

Medeni Durum	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Bekar	87	27,3	27,3
Evli	232	72,7	100,0
Toplam	319	100,0	

Tablo 4.3.'te görüldüğü üzere araştırmaya katılan denetçilerin %27.3'ü bekar, %72.7'si ise evlidir.

Tablo 4.4. Cinsiyete İlişkin Bulgular

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kadın	71	22,3	22,3
Erkek	248	77,7	100,0
Toplam	319	100,0	

Araştırmaya katılan denetçilerin %22.3'ü kadın, %77.7'si erkektir. Bu oran toplam bağımsız denetçiler içindeki %15 kadın oranıyla kıyaslandığında kısmen yüksektir, sebebi kadın denetçilerin yalnız çalışmak yerine şirket bünyesinde çalışmayı tercih etmeleri olabilir.

Tablo 4.5 Mesleki Tecrübeye İlişkin Bulgular

Yıl	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-5 yıl	51	16	16
6-10 yıl	61	19,1	35,1
11-15 yıl	94	29,5	64,6
16-20 yıl	75	23,5	88,1
21 yıl ve üstü	38	11,9	100
Toplam	319	100	

Araştırmaya katılan denetçilerin %16'sı 0-5 yıl, %19.1'i 6-10 yıl, %29.5'i 11-15 yıl, %23.5'i 16-20 yıl, %11.2'si ise 20 yılın üzerinde mesleki tecrübeye sahiptir. Anketin %84'ü 6 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip kişiler tarafından yanıtlanmıştır.

Tablo 4.6. Mesleki Pozisyona İlişkin Bulgular

Mesleki Pozisyon	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Sorumlu denetçi	139	43,6	43,6
Denetçi	180	56,4	100,0
Toplam	319	100,0	

Araştırmaya katılanların %43.6'sı sorumlu denetçi, %56.4'ü ise denetçidir. Bu oranlar firmalardaki sorumlu denetçi (%44) ve denetçi (%56) oranlarıyla aynıdır.

Tablo 4.7. Gelire İlişkin Bulgular

Gelir (TL)	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
5.000 ve altı	76	23,8	23,8
5.001-10.000	75	23,5	47,3
10.001-15.000	49	15,4	62,7
15.001-20.000	61	19,1	81,8
20.001 ve üstü	58	18,2	100,0
Toplam	319	100,0	

Araştırmaya katılan denetçilerin %23.8'i 5.000 TL ve altında geliri olduğunu beyan ederken, %52.7'si 10.000 TL ve üzerinde gelir beyan etmiştir.

Tablo 4.8. Diğer Mesleki Unvana İlişkin Bulgular

Mesleki Unvan	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
SMMM	248	77,7	77,7
YMM	71	22,3	100,0
Toplam	319	100,0	

Araştırmaya katılan denetçilerin %77.7'si Serbest Muhasebeci Mali Müşavirken, %22.3'ü Yeminli Mali Müşavirdir.

Tablo 4.9. Denetçilerin Görev Yaptığı İllere İlişkin Bulgular

İller	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
İstanbul	139	43,6	43,6
Ankara	55	17,2	60,8
İzmir	49	15,4	76,2
Gaziantep	48	15	91,2
Antalya	5	1,6	92,8
Kayseri	4	1,3	94,1
Kocaeli	4	1,3	95,4
Sakarya	4	1,3	96,7
Adana	3	0,9	97,6
Samsun	2	0,6	98,2
Zonguldak	2	0,6	98,8
Malatya	2	0,6	99,4
Bursa	1	0,3	99,7
Elazığ	1	0,3	100
Toplam	319	100,0	

Araştırma tarihinde ülkemizde 21 ilde Kamu Gözetimi Kurumundan yetki almış denetim firması bulunmaktadır. Araştırma da 14 ilde mesleki faaliyet gösteren bağımsız denetçilerden veri toplanmıştır. Araştırmaya katılan denetçilerin %44'ünün çalıştığı denetim firması İstanbul'da, %17'sinin Ankara'da, %15'inin ise çalıştığı denetim firması İzmir ve Gaziantep illerinde bulunmaktadır. Çalışmada bu dört ilin kümülatif yüzde oranı %91'e tekabül etmektedir. Kamu Gözetimi Kurumu verilerinde de bu oran %86'dır. Türkiye çapındaki toplam 2739 denetçinin 2350 tanesi İstanbul, Ankara, İzmir ve Gaziantep illerinde mesleki faaliyetlerini icra etmektedir. Dolayısıyla araştırma il bazındaki dağılımlar açısından da Türkiye ortalamasına çok yakındır. Bu sebeple araştırma örnekleminin Türkiye'yi temsil etme kabiliyeti olduğu söylenebilir.

4.2. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN NORMALLİK DEĞERLERİ

Araştırma kapsamında elde edilen verilerin analizinde hangi testlerin uygulanacağına karar verebilmek için verilerin dağılımına bakılmıştır. Araştırma kapsamında ulaşılan verilerin analizinde parametrik yöntemlerin kullanılabilmesi için gereken varsayımların başında elde edilen verilerin normal dağılım göstermesi gelir (Güven, 2014). Bu araştırmada verilerin normal dağılıma sahip olup olmadıklarını değerlendirmek amacıyla basıklık ve çarpıklık değerlerine bakılmıştır. Bu değerler Tablo 4.10'da verilmiştir.

Tablo 4.10. Normallik Değerleri

Değişkenler	Çarpıklık	Basıklık
Eşitlik ve Adalet	-,923	1,107
Görevlerin ve Rollerin Açığa Kavuşturulması	-,235	-,836
Güç Paylaşımı	-,807	1,558
Örgütsel Bağlılık	-1,163	2,285
Mesleki Bağlılık	-,429	,338
İdealizm	-1,489	2,795
Rölativizm	-,607	-,367
Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar	,376	-,951

Tablo 4.10'da görüldüğü üzere tüm değişkenin çarpıklık ve basıklık değerleri -3 ile +3 arasındadır. Bu durum araştırmada kullanılan değişkenlere ait verilerin normal dağılım göstermekte olduğu anlamına gelmektedir (Kalaycı, 2016). Dolayısıyla araştırmada verilerin analizlerinde parametrik testler kullanılabilir.

4.3. DENETİM KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLAR ÖLÇEĞİNE İLİŞKİN T TESTİ ANALİZİ

Sosyal bilimlerle ilgili çalışmalar yapan araştırmacılar sıklıkla öz-bildirime dayalı ölçme araçlarını tercih etmektedirler. Bu ölçme araçlarının çok sayıda bireye aynı anda ulaşma ve bu bireylerden bilgi elde etme ve uygulamasının basit olması gibi avantajları bulunmaktadır (Akın, 2010: 773). Bu ölçme araçları kullanılırken

bireyler bazen yanlış cevaplar verebilirler. Yanlış cevap verme cehaletten, bilgi yetersizliğinden ve “yanlış anımsama” gibi “kasıtlı olmayan” nedenlerden olabileceği gibi herhangi bir nedenle gerçeği saklamadan ve “kasıtlı nedenlerden” de kaynaklanabilir. Örneğin insanlar araştırma konusundan ve sorudan sosyal bakımdan arzu edilen cevabın ne olduğunu bilmesi ve buna göre uygun olan cevabı verme yönelimi, “sosyal istenirlik” gösterebilir (Erdoğan ve Erdoğan, 2005).

Sosyal istenirlik eğilimi araştırmacıların uzun zamandır üstesinden gelmeye çalıştığı bir sınırlılıktır (Akın, 2010: 773). Bireylerin kendilerini olumlu sunmak için ölçme araçlarında gerçek bilgileri yerine sosyal açıdan onaylanacak cevaplar vermeye yönelik eğilimleri olabilir, sosyal istenirlik olarak tanımlanan bu kavram ölçme araçlarında önyargılı bir yanıtlama biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaşıkara ve Doğan, 2017). Sosyal istenirlik “bireyin bir ölçme aracının maddelerini cevaplarırken, kendisiyle ilgili gerçekçi bilgiler vermek yerine kendini sosyal ve normatif anlamda olumlu biçimde yansıtmaya eğilimi olarak tanımlanmıştır (Akın, 2010: 773).

Geleneksel bir ruh sağlığı anlayışı kişinin hem olumlu hem de olumsuz yönlerinin farkındalığını ve kabulünü içeren bir görüşe sahip olduğunu belirtir ancak, kanıtlar çoğu bireyin olumlu bir benlik kavramına sahip olduğunu göstermektedir. İnsanlarda kendilerini olduğundan olumlu görme eğilimi çok yaygındır. Yani kişiler kendilerini olduklarından daha akıllı, daha donanımlı, daha güçlü, daha dürüst, daha olgun olarak görmekte ve bu şekilde davranma eğilimi göstermektedirler (Kaşıkara ve Doğan, 2017). Sosyal istenirlik önyargısı, sosyal olarak istenmeyen tutum ve davranışların yeterince rapor edilmemesi ve daha arzu edilebilir niteliklerin fazla rapor edilme eğilimidir (Latkin vd., 2017).

Ural ve Özbirecikli (2006) Türk muhasebeciler üzerinde Etiksel yargılama ile toplum tarafından kabul gören cevabın verilmesi eğilimi arasındaki ilişkiyi değerlendirmek üzere yapmış oldukları çalışmalarında muhasebecilerin etiksel yargılamalarının, toplum tarafından kabul gören cevaplama etkisinden bağımsız olduğunu ancak kişisel başarı ve hırs eğilimi yüksek olan muhasebecilerin meslektaşlarına oranla daha etik dışı yargılamalarda bulduklarını belirtmişlerdir.

Mevcut araştırma için hazırlanan ankette, denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin ölçekteki sorular, sosyal istenirlik etkisinden kurtarılabilmesi için önce “Geçen yıl üzerinde çalıştığınız en büyük denetimi düşünerek, benzer bir denetim ortamında sizin düzeyinizdeki bir denetçinin nasıl davranacağına ilişkin aşağıdaki ifadelerle katılım düzeyinizi lütfen belirtiniz” şeklinde daha sonra ise “Geçen yıl üzerinde çalıştığınız en büyük denetimi düşünerek, aşağıdaki ifadelerin her biri için benzer bir denetim ortamında sizin nasıl davranacağınıza ilişkin aşağıdaki ifadelerle katılım düzeyinizi lütfen belirtiniz”. Böylece katılımcılardan denetim kalitesini azaltan davranışlar ölçeğindeki soruları hem kendileri hem de benzer pozisyondaki bir arkadaşlarının davranışları açısından yanıtlamaları istenmiştir.

Bu çalışmada denetçilerin aynı ölçeğin sorularına kendileri adına verdikleri yanıtlar ile benzer pozisyondaki arkadaşları adına verdikleri yanıtlar arasında fark olup olmadığını analiz etmek için eşleştirilmiş örneklem t testi uygulanmıştır. Eşleştirilmiş örneklem t-testi ile tek gruba ait iki test uygulandıktan sonra testlerin ortalamalar arasındaki farkın önemli olup olmadığına karar verilir (Ural, 2018:190).

Eşleştirilmiş örneklem t testi, bir değişkenin, iki farklı durumda gözlemlenen değerlerinin ortalamalarını karşılaştırır. Bu karşılaştırma tipik olarak iki farklı süreyi (örneğin, iki zaman noktası arasındaki bir müdahaleyle ön test ve son test) veya iki farklı fakat ilgili koşul veya birimi (örneğin sol ve sağ kulaklar, ikizler) temsil eder. Aşağıdaki tablolarda Tablo 4.11. ve 4.12. eşleştirilmiş örneklem t testinin testin analiz sonuçları verilmiştir.

Tablo 4.11. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeğinin Sonuçlarına İlişkin Eşleştirilmiş Örneklem İstatistikleri

Grup	Ortalama	N	St. Sp.	Ort. St. Hatası
Denetim A	3,2045	319	1,51085	,08459
Denetim B	2,6451	319	1,46502	,08203

Ortalamalara baktığımız zaman denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin; Denetim A, denetçilerin kendileriyle benzer pozisyondaki bir denetçi için

verdiği cevapların ortalaması (Denetim A ort: 3,2045) ile Denetim B, denetçilerin kendileri adına verdiği cevapların ortalamasında (Denetim B ort: 2,6451) farklılık gözlenmektedir. Bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını anlamak için T testi sonuç tablosunu incelemek gerekmektedir.

Tablo 4.12. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeğinin Sonuçlarına İlişkin Eşleştirilmiş Örneklem T Testi

Eşleştirilmiş Farklılıklar						
	N	Ort.	St. Sapma	St. Hata	T Değeri	Anlamlılık
Denetim A – Denetim B	319	,5593	,9496	,0531	10,52	,000

Tablo 4.12’de görüldüğü üzere denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin meslektaşlarını nasıl gördükleri ortalamaları ile kendilerini nasıl gördükleri ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık (Sig.=,000) vardır. Bu durum araştırmaya katılan denetçilerin, denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunabilme olasılığının diğer meslektaşlarının kendilerinininkinden daha yüksek olduğunu düşündüğü anlamına gelmektedir. Buradan hareketle denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmanın istenmeyen bir davranış olduğu ve denetçilerin sosyal istenirlik kaygısıyla, kendilerine ilişkin sorulara, gerçekçi olmayan cevaplar verebileceği düşünülerek, denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin katılımcıların meslektaşları için vermiş olduğu cevaplar baz alınarak analizler yapılmıştır.

4.4. GÜVENİLİRLİK ANALİZİ

Araştırma analizlerine başlamadan önce verinin analize uygun güvenilirlik derecesinde olup olmadığının test edilmesi gerekmektedir (Kurtuluş, 2010). Güvenilirlik analizi, herhangi bir konuda örnekleme oluşturan öğeler üzerinden veri toplamak amacıyla oluşturulan ölçekteki ifadelerin kendi aralarında geçerlilik gösterip göstermediğini ölçmek için kullanılır (Ural, 2018). Güvenilirlik, ölçekte bulunan bütün değişkenlerin birbiri ile tutarlılığı ve iç uyumunu ortaya koyan bir kavramdır (Kurtuluş, 2010:184). Bir başka ifade ile deneklerin ölçeği oluşturan ifadelere verdikleri cevaplardan hareketle yöneltilen ifadelerin tamamının aynı

konuyu ölçüp ölçmediği test edilir. Güvenilirlik katsayısı 0 ile 1 arasında değerler alır, güvenilirlik katsayısının aldığı değer 1'e yaklaştıkça güvenilirlik artar (Ural, 2018). Bu çalışmada güvenilirlik analizi yapılırken Alpha modeli kullanılacaktır. Cronbach Alpha sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir (Sipahi, vd. 2006:89). Cronbach Alpha değerinin 0.70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin güvenilir olduğu belirtilmekle birlikte, keşfedici araştırmalarda bu sınır 0.60'a kadar indirilebilir (Sipahi, vd. 2006, Kurtuluş, 2010).

Bu çalışmadaki ölçeklerin güvenilirlik analizi sonuçları elde edilen Cronbach alpha katsayısı değerleri Tablo 4.13.'de sunulmuştur.

Tablo 4.13. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Değişken	Cronbach Alpha Katsayısı	Madde Sayısı
Etik Liderlik	,896	11
• Etik ve Adalet	,848	4
• Görevlerin ve Rollerin Açığa Kavuşturulması	,818	4
• Güç Paylaşımı	,803	3
Örgütsel Bağlılık	,885	6
Mesleki Bağlılık	,781	5
Kontrol Odağı	,627	6
• İç Kontrol Odağı	,695	3
• Dış Kontrol Odağı	,825	3
Etik Konum	,802	7
• İdealizm	,868	3
• Rölativizm	,835	4
Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar	,940	7
Ölçeklerin Tümü	,879	42

Tablo 4.13.'de sunulduğu üzere güvenilirlik analizi neticesinde değişkenlerin güvenilirliklerinin iyi olduğu bulgusu elde edilmiştir. Ölçeklere ait güvenilirlikler 0,627 ile 0,940 arasında değişmektedir. Etik liderlik ölçeğinin güvenilirliği: 0,896, örgütsel bağlılık ölçeğinin güvenilirliği: 0,885, mesleki bağlılık ölçeğinin güvenilirliği: 0,781, kontrol odağı ölçeğinin güvenilirliği: 0,627, etik konum ölçeğinin güvenilirliği: 0,802 ve denetim kalitesini azaltan davranışlar

ölçeğinin güvenilirliği: 0,940, tüm ölçeklere ait güvenilirlik ise 0.879 olarak hesaplanmıştır.

4.5. DENETİM KALİTESİNİ AZALTAN DAVRANIŞLARA İLİŞKİN BULGULAR

Tablo 4.14.'de görüldüğü üzere denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin tüm maddeler birlikte değerlendirildiğinde, araştırmaya katılan denetçilerin genel olarak denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin katılım ortalamalarının düşüktür. Tabloda görüldüğü üzere ortalama 7 üzerinden 3,23'tür. olduğunu ve denetçilerin mümkün olduğunca denetim kalitesini azaltan davranışlardan uzak durmaya çalıştıklarını göstermektedir.

Tablo 4.14. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlara Ait Tanımlayıcı Bulgular

Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Maddeleri	Ort.	S.sap.
Denetçi, denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olunmamasına rağmen muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasına eksik (kusurlu) davranabilir.	3,46	1,720
Denetçi, işletmenin denetimi firmanın genel uygulamalarına göre tamamlanmış fakat müşterinin şüpheli işlemler ve/veya uygulamaları nedeniyle daha fazla zaman ayrılması gerektiğini düşündüğü halde bir denetim işlemini sonlandırabilir.	3,39	1,860
Denetçi, belgelerin yüzeysel bir incelemesinden sonra denetim çalışma kâğıtlarında müşteriyi destekleyen işaretlemeler yapabilir.	3,20	1,840
Denetçi, zaman bütçe baskısı nedeniyle denetim sırasında müşterilerin zayıf açıklamalarını dahi kanıt kabul edebilir.	3,35	1,777
Denetçi, denetim çalışma kâğıtlarında ihmaller görüldüğü veya denetim işlemi tamamlanmadığı halde denetim işlemini sonlandırabilir.	3,02	1,886
Denetçi, denetim sırasında bir örneklemden acayip ve olağandışı görünen öğeleri söylebilir.	2,99	1,929
Denetçi, denetim çalışmalarını tamamlamak için kullanılan ücretli süreyi eksik rapor edebilir.	3,20	1,852
Genel Ortalama	3,23	1,838

Tablo 4.14.'de görüldüğü gibi denetim kalitesini azaltan davranışlarda en yüksek ortalamaya sahip olan maddeler; “Denetçi, denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olunmamasına rağmen muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasına kusurlu davranabilir” ve “Denetçi, işletmenin denetimi firmanın genel uygulamalarına göre tamamlanmış fakat müşterinin şüpheli işlemler ve/veya uygulamaları nedeniyle daha fazla zaman ayrılması gerektiğini düşündüğü halde bir denetim işlemini sonlandırabilir” olmuştur. Bağımsız denetçiler açısından düşünüldüğünde en çok ortalamaya sahip olan maddelerin yukarıda sayılanlar olması normaldir, denetçilerle yapılan yüzyüze görüşmelerde de denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin en yaygın sorunun ülkemizde bağımsız denetim konusunun henüz yeni olması ve bu sebeple bağımsız denetçilerin bu konuda kendilerini tam anlamıyla kalifiye hissetmemeleri ve eksiklikleri olduklarını düşünmeleri olduğu araştırmacı tarafından saptanmıştır. Ayrıca firmanın genel uygulamalarına göre denetim çalışması tamamlanmışsa, denetçiler kendi kanaatlerini alınacak kararın dışında tutarak gerekli prosedürler sonlandığında denetim işlemini sonlandırabilmektedir. Yine de ortalaması en yüksek olan denetim kalitesini azaltan davranışların bile genel katılım düzeyi “Biraz katılmıyorum” şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu durum Türkiye’deki bağımsız denetçilerin gerçekleştirdikleri denetimler ve denetim kalitesini azaltan davranışlara bakış açılarına ilişkin olumlu bir gelişmedir.

En düşük ortalamaya sahip olan maddeler ise “Denetçi, denetim sırasında bir örneklemden acayip ve olağandışı görünen öğeleri silebilir” ve “Denetçi, denetim çalışma kağıtlarında ihmaller görüldüğü veya denetim işlemi tamamlanmadığı halde denetim işlemini sonlandırabilir” olmuştur. Denetimlerde önyargılı bir örneklem kullanımı, denetçi açısından gerçekleştirilebilecek en büyük hilelerden birisidir. Bu çalışmada denetçilerin buna katılım düzeyinin ortalaması, “katılmıyorum” şeklinde (en düşük düzeyde) gerçekleşmiştir.

Tablo 4.15. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar T-Testi

		N	Ort.	S.Sap	T	Sig(P)
Cinsiyet	Kadın	71	2,6776	1,24157	-2,268	,000
	Erkek	248	3,3553	1,54898		
Unvan	SMMM	248	3,1362	1,45665	-1,789	,078
	YMM	71	3,5495	1,56966		
Pozisyon	S.Denetçi	139	3,0959	1,41846	-1,089	,277
	Denetçi	179	3,2793	1,57714		

Bu çalışmada denetim kalitesini azaltan davranışlar ilişkin görüş farklılığı olup olmadığını ölçmek için T Testi kullanılmıştır. Tablo 4.15’de görüldüğü üzere %95 güven aralığında, T testi sonuçları incelendiğinde denetim kalitesini azaltan davranışlar, katılımcıların cinsiyetlerine göre istatistiksel anlamda farklılık göstermektedir. Kadın denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma ortalaması 2,68 ve erkek denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma ortalaması 3,36’dır. Dolayısıyla araştırma kapsamında; erkeklerin denetim kalitesini azaltan davranışları, kadınlardan daha yüksek oranda gerçekleştirdikleri söylenebilir.

Denetim kalitesini azaltan davranışların unvan (SMMM/YMM) ve pozisyon (S.Denetçi/Denetçi) açısından anlamlı bir farklılık göstermediği bulgusuna ulaşılmıştır. Yani araştırmaya katılan farklı unvan ve pozisyonlardaki denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeyleri aynıdır. Bu bulgulara göre araştırma hipotezlerinden; H1 hipotezi desteklenmiş, H2 ve H3 hipotezleri ise desteklenmemiştir.

Tablo 4.16. Katılımcıların Eğitim Seviyesi Göre Anova Analizi

		Kareler Toplamı	Df	Kareler Ort.	F	Sig	Farklılık
Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar	Gruplar arası	15,683	2	7,841	3,489	,032	3-4*
	Grup içi	710,204	316	2,247			
	Toplam	725,887	318				

*3=Lisans, 4=Yüksek Lisans

Tablo 4.15’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan denetçilerin, denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmaları, eğitim durumlarına göre %5 seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Eğitim durumuna göre farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için post-hoc analizlerden Tukey testi yapılmıştır. Yapılan Tukey testi sonucu farklılığın lisans ve yüksek lisans mezunları arasında olduğu görülmektedir. Bu bulgulara göre H4 hipotezi desteklenmiştir. Denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmaya ilişkin ortalamalarda lisans mezunlarının ortalaması 3,3315, yüksek lisans mezunlarının ortalaması 2,8457 ve doktora mezunlarının ortalaması 2,6389’dur. Bu ortalamalara göre eğitim seviyesi arttıkça denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma oranının azaldığı görülmektedir. Bununla ilgili eğitimin kişiye katkı sağladığı ve denetim kalitesini olumsuz etkileyen davranışlardan uzaklaştırdığı söylenebilir.

Tablo 4.17. Katılımcıların Yaşına Göre Anova Analizi

		Kareler Toplamı	df	Kareler Ort.	F	Sig	Farklılık
Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar	Gruplar arası	6,846	4	1,712	,747	,560	-
	Grup içi	719,041	314	2,290			
	Toplam	725,887	318				

Tablo 4.17.’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan denetçilerin, denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmaları, yaşa göre %95 güven aralığında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur. Dolayısıyla H5 hipotezi desteklenmemiştir.

Tablo 4.18. Katılımcıların Tecrübesine Göre Anova Analizi

		Kareler Toplamı	df	Kareler Ort.	F	Sig	Farklılık
Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar	Gruplar arası	33,544	4	8,386	3,803	,005	3-4* 3-5*
	Grup içi	692,343	314	2,205			
	Toplam	725,887	318				

3=11-15 yıl tecrübe, 4=16-20 yıl tecrübe, 5=21 yıl ve üzeri tecrübe

Tablo 4.18’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan denetçilerin, denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmaları, tecrübe durumlarına göre %1 seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Denetçilerin tecrübe durumuna göre farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için post-hoc analizlerden Tukey testi yapılmıştır. Yapılan Tukey testi sonucu farklılıkların; 11-15 yıllık mesleki tecrübeye sahip denetçilerle (ort=3,6501), 16-20 yıllık mesleki tecrübeye (ort: 2,9230) ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip denetçiler (ort: 2,7749) arasında gerçekleştiği görülmüştür. Bu farklılık tecrübeli denetçiler lehinedir. Yani denetçilerin mesleki tecrübeleri arttıkça denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma ortalamalarında azalma olduğu gözlemlenmektedir. Bu bulgulara göre H6 hipotezi desteklenmiştir.

Tablo 4.19. Katılımcıların Gelirine Göre Anova Analizi

		Kareler Toplamı	df	Kareler Ort.	F	Sig	Farklılık
Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar	Gruplar arası	17,259	4	4,315	1,912	,108	-
	Grup içi	708,628	314	2,257			
	Toplam	725,887	318				

Tablo 4.19.’da görüldüğü üzere denetim kalitesini azaltan davranışlar, denetçilerin gelir düzeyine göre %95 güven aralığında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Yani denetçilerin, denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğilimi, gelir düzeylerine göre değişmemektedir. Bu durumda araştırma kapsamında test edilen H7 hipotezi desteklenmemiştir.

4.6. FAKTÖR ANALİZİ

Sosyal bilimlerde kavramların birbiriyle olan ilişkileri araştırılmak istendiğinde, kavramlar direkt ölçülemediğinden bu kavramları tanımlayan davranış ve tutumlar ifadelerle dönüştürülerek ölçekler geliştirilir (Sipahi vd., 2006). Faktör analizi; düzgün tertip edilmiş araştırma modellerinde, gözlemlenen çok sayıda değişken içerisinden gruplandırılmış temel değişkenler ya da faktörler tanımlayarak değişken sayısını azaltmak için yapılır. Bu şekilde tanımlanan her bir faktör, değişkenler arasındaki ilişkinin ölçülmesi sonucu aynı özelliği ölçen, birbiri ile ilişkili değişken serisinden oluşur, birbirleriyle ilişkili olan değişkenleri bir araya getirerek, bu değişkenleri tek bir değişken (faktör) ile açıklar ve böylece değişken azalarak ölçülecek yapıya ait faktör yapısının (alt yapılarının) oluşmasını sağlar (Büyüköztürk, 2018, Ural ve Kılıç, 2018).

Faktör analizinin temel amacı boyut indirgemedir (Yaşlıoğlu, 2017:75). Önemsiz olabilecek çok fazla değişken üzerinde çalışmak yerine bazı temel faktörlere odaklanmak daha kolaydır ve bu nedenle faktör analizi değişkenleri anlamlı kategorilere yerleştirmek için yararlıdır (Yong ve Pearce, 2013:80).

Faktör analizi değişkenler arasındaki karşılıklı bağımlılığın temelini araştırır. Özet olarak, bir konuda araştırmaya katılanların verdiği cevaplara göre değişkenler arasındaki korelasyonun hesaplanarak, birbiri ile ilişkili olan ve aynı boyutu ölçen değişkenlerin bir arada gruplandırılması sonucu faktör elde etme işlemine faktör analizi denir (Ural ve Kılıç, 2018). Boyutlar arası ilişkiler temel alınarak verilerin daha anlamlı ve özet bir biçimde sunulması sağlanır (Kurtuluş, 2010). Her bir değişkenin elde edilen faktörleri ile korelasyonunu belirleyen rakama da faktör yükü adı verilir (Ural ve Kılıç, 2018).

Faktör analizinde toplam açıklanan varyans değerinin en az %60 seviyesinde olması istenir (Kurtuluş, 2010) ve faktör analizi belirli bir konuyu ölçmek için hazırlanmış olan ölçeğin yapı geçerliliği ile ilgili bilgi verir (Ural, 2018:263).

Keşfedici (Açımlayıcı, exploratory) ve doğrulayıcı (confirmatory) olmak üzere iki tür faktör analizi bulunmaktadır (Büyüköztürk, 2018; Tabachnick ve Fidell, 2013).

4.6.1 Keşfedici Faktör Analizi

Keşfedici Faktör Analizinde amaç değişkenleri etkileyen faktörlerin sayısını bulmak ve hangi değişkenlerin "bir araya geldiğini" analiz etmektir (Yong ve Pearce, 2013). “Keşfedici Faktör Analizi, yeni oluşturulmuş veya bir dilden başka bir dile tercüme edilmiş bir ölçeğin değişkenlerini temsil eden ifadelerin altında yatan faktör yapısını ortaya koymayı ve keşfetmeyi amaçlar (Yaşlıoğlu, 2017:75).

Boyut indirgemenin en yaygın uygulaması olan keşfedici faktör analizinin amacı, veri setini küçülterek daha kolay açıklanabilir hale getirmektir (Kurtuluş, 2010). Faktör analizinde araştırmacılar yorumlamada kolaylık, anlamlılık ve bağımsızlık amacıyla eksen döndürmesi uygulayabilirler (Tabachnick ve Fidell, 2013). Araştırmada elde edilen verilerin keşfedici faktör analizine uygun olup olmadığı, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Barlett testi ile açıklanabilir (Çokluk vd., 2018).

Bu araştırmada ölçeklerin yapı geçerliliğini test etmek amacıyla öncelikle keşfedici faktör analizi ve veri setine faktör analizi uygulanabilirliğinin test edilmesi amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) “Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü Testi” ve Bartlett’in (Bartlett's Test of Sphericity) “Küresellik Testi”nden yararlanılmıştır. Faktör analizi için ön şart değişkenler arasında belirli bir korelasyon bulunmasıdır. Barlett küresellik testi değişkenler arasında yeterli ilişki bulunup bulunmadığını göstermektedir. Barlett testinin p değerinin 0,05 anlamlılık derecesinden düşük olması değişkenler arasında faktör analizi yapmak için yeterli düzeyde bir ilişki olduğunu gösterir (Sipahi, vd., 2006). Analiz sonucunda Kaiser-Meyer-Olkin Testinin ise 0.50’den büyük çıkması beklenmektedir. (Çokluk vd., 2018). Değer 0,50’den küçük ise analize devam edilemeyeceği belirtilmektedir. Kaiser-Meyer-Olkin testi sonucunda elde edilen değer 0,50 ila 1 arasında olması gerekir. KMO değeri; 0,50- 0,60 arası kötü, 0,60-0,70 arası zayıf, 0,70-0,80 arası orta ve 0,80-0,90 arası iyi ve 0,90 ve üzeri değerlerin “mükemmel” olduğu yorumu yapılmaktadır (Tavşancıl, 2014, Sipahi vd., 2006). Araştırma kapsamında yapılan keşfedici faktör analizleri aşağıda sırası ile verilmiştir.

Etik liderlik ölçeğinin yapı geçerliliğini test etmek amacıyla keşfedici faktör analizi yapılmış ve analiz sonucunda elde edilen KMO ve Barlett testi değerleri Tablo 4. 20.'de ve Döndürülmüş Bileşenler Matrisi Tablo 4.21.'de verilmiştir sunulmuştur.

Tablo 4.20. Etik Liderlik Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,850
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	2052,646
	Df	78
	Sig.	,000

KMO testi sonucunda örneklem yeterlilik değerinin 0,85 olduğu ve örneklem büyüklüğünün faktör analizi için iyi olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, Bartlett küresellik testinin anlamlı olması maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Toplam açıklanan varyans oranına bakıldığında ölçeğin toplam varyansın %65,034'ünü açıkladığı görülmüştür.

Etik Liderlik ölçeğine ait keşfedici faktör analizi sonrası elde edilen Döndürülmüş Bileşenler Matrisi Tablo 4.21.'de verilmiştir. Bu tabloda değişkenlerin aldığı yükler gözlemlenmektedir.

Tablo 4.21. Etik Liderlik Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

	1	2	3
Yöneticim söylemlerinde samimidir.	,790		
Yöneticim kendi çıkarlarından ziyade astlarının çıkarlarını gözetir.	,680		
Yöneticim eylemlerinin her zaman etik olduğundan emin olur	,734		
Yöneticim geçerli bir neden olmadan astlarını eleştirmez.	,629		
Yöneticim grup üyelerinin yetki alanını izah eder.		,776	
Yöneticim görevlerde öncelikli olanları net bir biçimde izah eder.		,803	
Yöneticim grubun her üyesinden ne beklediğini izah eder.		,774	
Yöneticim grup üyelerine performans beklentisini izah eder.		,653	
Yöneticim önemli kararlarda astların karar alma sürecine katılımını sağlar.			,789
Yöneticim performans hedeflerini astlarla birlikte belirler.			,679
Yöneticim astların sorumlulukları çerçevesinde astlarına yetki devreder.			,748

1:Etik ve Adalet, 2:Görevlerin ve Rollerin Açığa Kavuşturulması, 3:Güç Paylaşımı

Keşfedici faktör analizi neticesinde ilgili faktöre yüklenemeyen, “Yöneticim astların güvenini kazanabilen bir yapıya sahiptir”, “Yöneticim astlarını karar verme sürecine dâhil etmez”, “Yöneticim astların tavsiyesi doğrultusunda verdiği kararları gözden geçirir” ve “Yöneticim astların sorumluluklarını izah eder” maddeleri ilgili faktörlere yüklenmediği için analizden çıkarılmış ve 11 madde ile analizlere devam edilmiştir. Etik liderlik ölçeğinin üç boyutlu yapısı doğrulanmıştır. Etik ve adalet boyutunun faktör yükleri, 0,629 ile 0,790 aralığında, görevlerin ve rollerin açığa kavuşturulması boyutunun faktör yükleri 0,653 ile 0,803 aralığında ve güç paylaşımı boyutunun faktör yükleri 0,679 ile 0,789 aralığında değerler aldığı görülmüştür.

Tablo 4.22. Örgütsel Bağlılık Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,883
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	1244,600
	Df	21
	Sig.	,000

Örgütsel bağlılık ölçeğinin yapı geçerliliğini test etmek amacıyla keşfedici faktör analizi yapılmış ve analiz sonucunda elde edilen KMO ve Barlett testi değerleri Tablo 4.22.'de sunulmuştur. KMO testi neticesinde örneklem yeterlilik değerinin 0,883 olduğu ve örneklem büyüklüğünün faktör analizi için iyi olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, Bartlett küresellik testinin anlamlı olması, maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Örgütsel bağlılık ölçeğine ait toplam açıklanan varyansa bakıldığında ölçeğin toplam varyansın %61,947'sini açıkladığı bulgusu elde edilmiştir. Ölçeğin döndürülmüş bileşenler matrisi Tablo 4.23.'de verilmiştir.

Tablo 4.23. Örgütsel Bağlılık Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

Çalıştığım işletmenin başarısı için benden beklenenin üzerinde çaba sarf edebilirim.	,763
Çevreme bu işletmenin çalışılabilecek harika bir kurum olduğunu rahatlıkla söyleyebilirim.	,853
Bulduğum işletmede çalışmayı sürdürebilmek için her türlü görevi kabul ederim.	,587
Kendi değer yargılarımı çalıştığım işletmenin değer yargılarına yakın görmekteyim.	,809
Çevreme bu işletmenin bir bireyi olduğumu gururla söyleyebilirim.	,876
Bana göre bu işletme çalışılabilecek olası işletmelerin en iyisidir.	,813

Keşfedici faktör analizi sonrası örgütsel bağlılık ölçeğinde faktör yükü düşük olan “Çalıştığım işletmeye olan bağlılık düzeyim çok azdır” ve “Çalıştığım işletmenin geleceğini gerçekten önemsiyorum” maddeleri analizden çıkarılmıştır. Örgütsel Bağlılık ölçeğine ilişkin faktör yükleri 0,587 ile 0,876 arasında değerler almıştır.

Tablo 4.24. Mesleki Bağlılık Ölçeği KMO ve Barlett Testi Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,826
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	549,679
	Df	10
	Sig.	,000

Mesleki bağlılık ölçeğinin yapı geçerliliğini test etmek amacıyla keşfedici faktör analizi yapılmış ve analiz sonucunda elde edilen KMO ve Barlett testi değerleri Tablo 4.24'te sunulmuştur. KMO testi sonucunda örneklem yeterlilik değerinin 0,826 olduğu ve örneklem büyüklüğünün faktör analizi için iyi olduğu görülmektedir. Ayrıca, Bartlett küresellik testinin anlamlı olması maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Toplam açıklanan varyans oranına bakıldığında ölçeğin toplam varyansın %67.642'sini açıkladığı görülmüştür.

Tablo 4.25. Mesleki Bağlılık Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

Bağımsız denetçilik iş yaşamı için ideal meslektir.	,834
Bu meslekten asla vazgeçmek istemem.	,868
Kesinlikle denetim alanında kariyer yapmak isterim.	,794
Yeniden bir meslek seçimi yapacak olsam bağımsız denetçiliği tercih etmem.	,519
Paraya ihtiyacım olmasa bile yine de bu işi yapmaya devam ederim.	,732

Keşfedici faktör analizi neticesinde mesleki bağlılık ölçeğinde “Aynı ücretle başka iş bulsam o işi yaparım” maddesi faktör yükü düşük olduğu için analizden çıkartılarak analizlere devam edilmiştir. Mesleki bağlılık ölçeğinin tek faktörlü yapısı doğrulanmış olup faktör yükleri 0,519 ile 0,868 aralığında elde edilmiştir.

Tablo 4.26. Kontrol Odağı Ölçeği Ölçeği KMO ve Barlett Testi Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü	,708	
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	583,258
	Df	15
	Sig.	,000

Kontrol Odağı ölçeğinin yapı geçerliliğini test etmek amacıyla keşfedici faktör analizi yapılmış ve analiz sonucunda elde edilen KMO ve Barlett testi

değerleri Tablo 4.26.'da sunulmuştur. KMO testi neticesinde örneklem yeterlilik değerinin 0,708 olduğu ve örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, Bartlett küresellik testinin anlamlı olması maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Kontrol odağı ölçeğine ait toplam açıklanan varyansa bakıldığında ölçeğin toplam varyansın %69.848'ini açıkladığı bulgusu elde edilmiştir. Ölçeğin döndürülmüş bileşenler matrisi Tablo 4.27.'de verilmiştir.

Tablo 4.27. Kontrol Odağı Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

İşinizde ne kadar çok çaba gösterirseniz o kadar başarılı olursunuz.	,790	
Eğer çalışanlar patronlarının aldığı kararlardan dolayı mutsuzlarsa bu kararları etkilemek için bir şeyler yapmalıdır.	,768	
Terfi/Yükselme olanağı işinde iyi performans gösterenlere sağlanır.	,793	
Para kazanmak öncelikle iyi şans gerektirir.		,851
İstedığınız bir işe girmek çoğunlukla şansa bağlıdır.		,887
Çok para kazanan insanlarla az para kazanan insanlar arasındaki en önemli fark şanstır.		,837

Keşfedici faktör analizi sonucunda kontrol odağı ölçeğinin çift faktörlü yapısı doğrulanmıştır. İç kontrol odağı boyutunun faktör yükleri 0,768 ile 0,793 aralığında ve dış kontrol odağı boyutunun faktör yükleri ise 0,837 ile 0,887 aralığında elde edilmiştir.

Tablo 4.28. Etik Konum Ölçeği Ölçeği KMO ve Bartlett Testi Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,796
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	1542,271
	Df	45
	Sig.	,000

Etik konum ölçeğinin yapı geçerliliğini test etmek amacıyla keşfedici faktör analizi yapılmış ve analiz sonucunda elde edilen KMO ve Barlett testi değerleri Tablo 4.28.'de sunulmuştur. KMO testi sonucunda örneklem yeterlilik değerinin 0,796 olduğu ve örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, Bartlett küresellik testinin anlamlı olması maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Etik Konum ölçeğine ait toplam açıklanan varyansa bakıldığında ölçeğin toplam varyansın %64.584'ünü açıkladığı bulgusu elde edilmiştir. Ölçeğin döndürülmüş bileşenler matrisi Tablo 4.29.'da verilmiştir.

Tablo 4.29. Etik Konum Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

	1	2
Kişisel getirisi ne olursa olsun, başkalarına zarar verebilecek davranışlar yanlıştır.	,866	
Bir kişi bir başkasına asla psikolojik ya da fiziksel zarar vermemelidir.	,876	
Kişi başkasının refahını veya saygınlığını tehdit edecek bir davranışta asla bulunmamalıdır.	,839	
Neyin etik olup neyin olmadığı olaya ve topluma göre değişir.		,720
Bir insanın ahlaki olarak gördüğünü bir başkası ahlak dışı olarak değerlendirebilir.		,842
Farklı kişilerin ahlak ilkelerinden hangisinin doğru olduğuna bir karşılaştırma yapılamaz.		,731
Bireyler toplumdan bağımsız olarak kendi kişisel ahlak kurallarını geliştirme hakkına sahip olabilmelidir.		,735

1: İdealizm, 2: Rölativizm (Görecilik)

Etik Konum ölçeğinden “Yapılan bir eylemde başkalarının zarar görme riski çok düşük olsa bile bu eyleme tolerans gösterilmemelidir”, “Bir davranışı olumlu sonuçları olumsuz sonuçlarından fazla diye ahlaklı davranış sayamayız” ve “Bir yalanı ahlaki veya gayri ahlaki olarak değerlendirmek için söz konusu eylemin ortaya çıktığı durumun koşullarına bakmak gerekir” maddeleri faktör yükleri düşük olduğu için analize dahil edilmemiştir. Ölçeğin iki faktörlü yapısı doğrulanmıştır. İdealizm boyutuna ilişkin faktör yükleri 0,839 ile 0,876 arasında, rölativizm boyutuna ilişkin faktör yükleri 0,720 ile 0,842 arasında yer almaktadır.

Tablo 4.30. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği KMO ve Barlett Testi Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü	,910	
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	2510,344
	Df	36
	Sig.	,000

Denetim kalitesini azaltan davranışlar ölçeğinin yapı geçerliliğini test etmek amacıyla keşfedici faktör analizi yapılmış ve analiz sonucunda elde edilen KMO ve Barlett testi değerleri Tablo 4.30'da sunulmuştur. KMO testi örneklem yeterlilik değerinin 0,910 olduğunu ve örneklem büyüklüğünün faktör analizi için mükemmel olduğunu göstermektedir. Ayrıca, Bartlett küresellik testinin anlamlı olması maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu işaret etmektedir. Denetim kalitesini azaltan davranışlar ölçeğine ait toplam açıklanan varyansa bakıldığında ölçeğin toplam varyansın %68.297'sini açıkladığı bulgusu elde edilmiştir. Ölçeğin döndürülmüş bileşenler matrisi Tablo 4.31.'de verilmiştir.

Tablo 4.31. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Döndürülmüş Bileşenler Matrisi

Denetçi, denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olunmamasına rağmen muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasına eksik (kusurlu) davranabilir.	,675
Denetçi, işletmenin denetimi firmanın genel uygulamalarına göre tamamlanmış fakat müşterinin şüpheli işlemler ve/veya uygulamaları nedeniyle daha fazla zaman ayrılması gerektiğini düşündüğü halde bir denetim işlemini sonlandırabilir.	,694
Denetçi, belgelerin yüzeysel bir incelemesinden sonra denetim çalışma kâğıtlarında müşteriyi destekleyen işaretlemeler yapabilir.	,817
Denetçi, zaman bütçe baskısı nedeniyle denetim sırasında müşterilerin zayıf açıklamalarını dahi kanıt kabul edebilir.	,900
Denetçi, denetim çalışma kâğıtlarında ihmaller görüldüğü veya denetim işlemi tamamlanmadığı halde denetim işlemini sonlandırabilir.	,915
Denetçi, denetim sırasında bir örneklemden acayip ve olağandışı görünen öğeleri silebilir.	,893
Denetçi, denetim çalışmalarını tamamlamak için kullanılan ücretli süreyi eksik rapor edebilir.	,767

Denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin maddelerden “Denetçi, denetim sırasında örnekleme yer alan bir ögeyi başka bir öge ile değiştirebilir” ve “Denetçi, destekleyici kanıt toplanması zor olduğunda zayıf olan müşteri açıklamalarını kanıt kabul edebilir” maddelerinin faktör yükleri düşük olduğundan analizden çıkarılmıştır. Bu değişkenin faktör yükleri 0,675 ile 0,915 arasında değişmektedir. Yüklerin genel olarak yüksek olduğu görülmektedir.

4.6.2. Doğrulayıcı Faktör Analizleri

Doğrulayıcı faktör analizi (DFA); gözlenmiş değişkenler ve gizil (örtük) değişkenler arasındaki ilişki için önceden saptanmış bir hipotezi veya kuramı test eden, kullanılacak olan ölçeğin faktörün yapısına uygunluğunu ve faktörlerin modeli açıklamada yeterli olup olmadığını test eden, Yapısal Eşitlik Modeli'ne bağlı bir tekniktir (Suhr, 2006:4; Yaşlıoğlu, 2017:75; Büyüköztürk, 2018:134).

Kullanılan modelin uygunluğunu test etmek amacıyla birbirinden farklı uyum iyiliği indeksleri ve bunların istatistiksel fonksiyonları bulunmaktadır (Erkorkmaz vd., 2013:213). Bu çalışmada ölçeklerin geçerliliğini test etmek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi kullanılmıştır. Model uyumu testi için CMIN/df, GFI, TLI ve RMSEA değerleri ölçüt olarak alınmıştır. Bu ölçütler aşağıda açıklanmıştır.

CMIN/df değeri (χ^2/df); tüm modelin uygunluğunu test etmek amacıyla kullanılmaktadır. CMIN değerinin 3-5 değerleri arasında olması kabul edilebilir, bu değerinin 3'ün altında olması ise modelin iyi uyum sağladığını göstermektedir (Tabachnick ve Fidell, 2007:285).

GFI değeri, uyum iyiliği indeksi ve modelin örneklemedeki kovaryans matrisini hangi düzeyde ölçtüğünü göstermektedir. GFI değerlerinin 0.95' in üzerinde olması iyi uyum değerine sahip olduğunu; 0.90'ın üzerinde olması ise kabul edilebilir bir değer olduğunu göstermektedir (Çapık, 2014:200; Waltz vd., 2010:176).

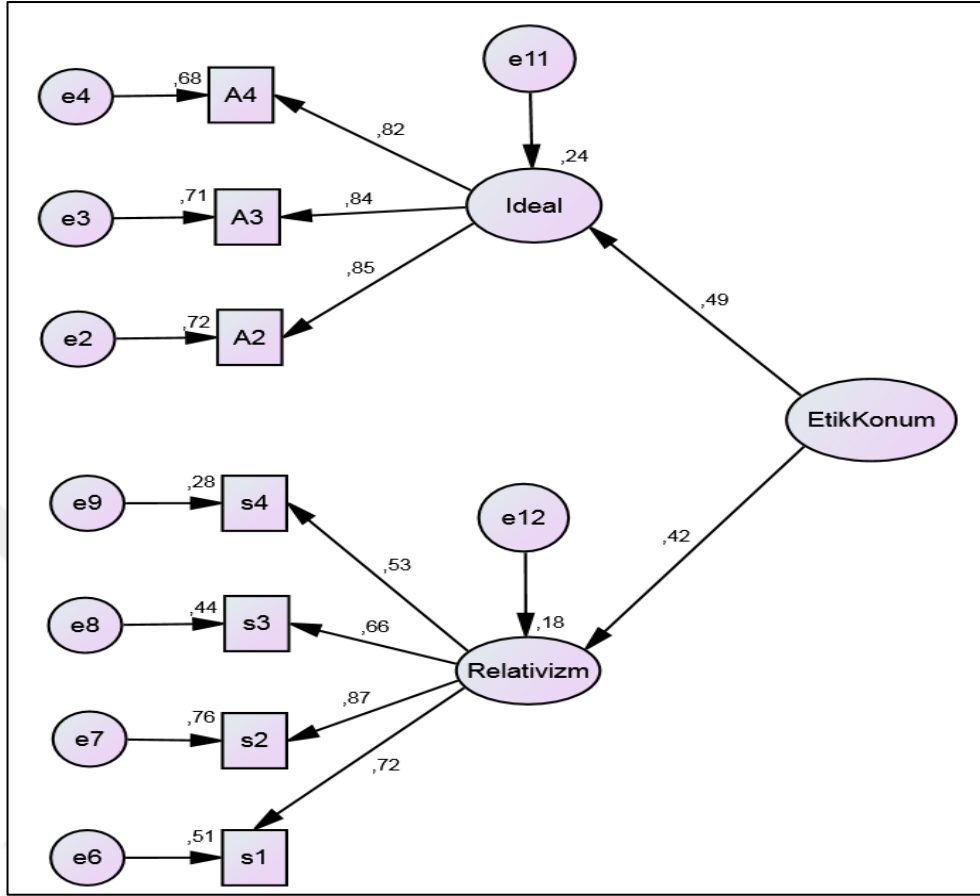
CFI değeri; karşılaştırmalı uyum indeksidir ve örnek büyüklüğünü de hesaba katmaktadır. Değerler 1'e yaklaştıkça modelin uygunluğu artmaktadır. GFI değerlerinin 0.97' in üzerinde olması iyi uyum değerine sahip olduğunu; 0.95' in

üzerinde olması ise kabul edilebilir bir değer olduğunu göstermektedir (Yaşlıoğlu, 2017:81).

TLI değeri; verilerin normal dağılıp dağılmamasına karşı oldukça duyarlı olmakla birlikte, model karmaşıklıkça düşme eğilimi göstermektedir. Bu değer 0.95'in üzerinde olması iyi uyum değerine sahip olduğunu; 0.90'ın üzerinde olması ise kabul edilebilir bir değer olduğunu göstermektedir (Meydan ve Şeşen, 2015:33).

RMSEA değeri; bilinmeyen parametrelerin, ana kütleli kovaryans matrisi ile hangi düzeyde uyumlu olup olmadığını gösteren bir istatistik sayıdır (Yaşlıoğlu, 2017:81). Hataların ortalama kareködür. RMSEA değerlerinin 0.05'ten küçük olması iyi uyum değerine sahip olduğunu; 0.08 değerinden küçük olması ise kabul edilebilir bir değer olduğunu göstermektedir (Schermele ve Moosbrugger, 2003).

Bu çalışmada Keşfedici Faktör Analizi sonucu elde edilen faktör yapılarını doğrulamak amacıyla sırasıyla Doğrulayıcı Faktör Analizleri yapılmıştır. Etik konum ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör analizi sonuçları Şekil 4.1.'de ve analiz sonucunda elde edilen uyum iyiliği değerleri ise Tablo 4.32.'de verilmiştir.



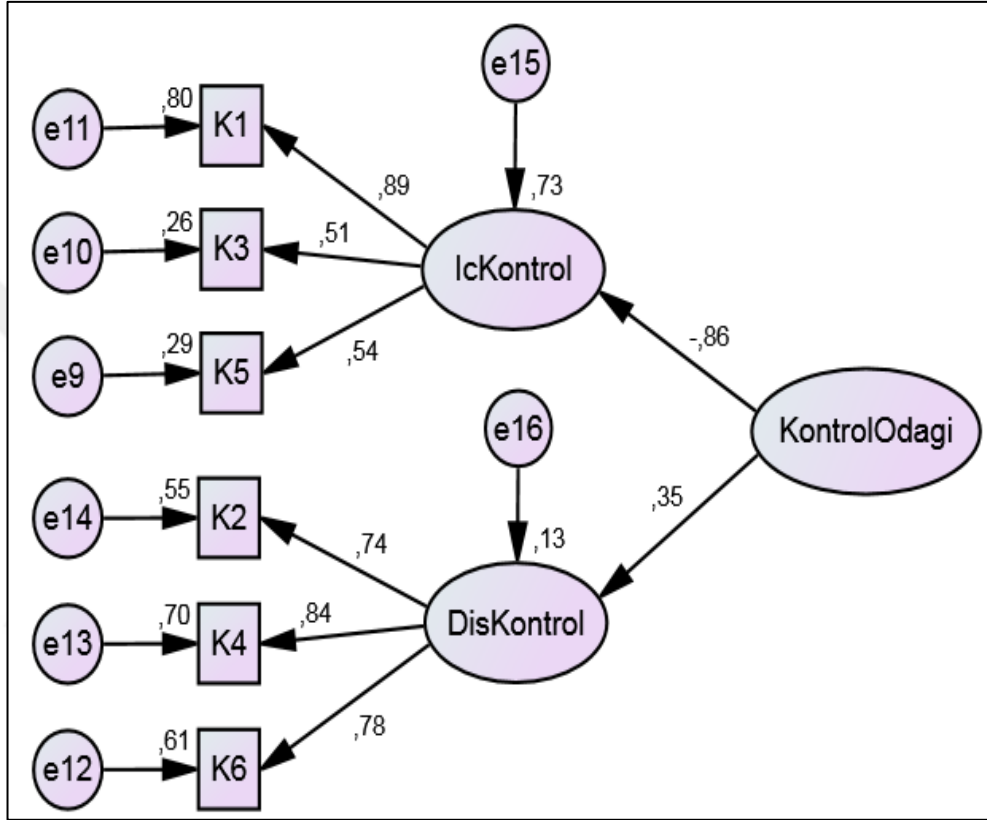
Şekil 4.1. Etik Konum Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi

Etik Konum Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi sonucu faktör yükleri; idealizm boyutu için 0,82 ile 0,85; rölativizm boyutu için ise 0,53 ile 0,87 aralığında elde edilmiştir.

Tablo 4.32. Etik Konum Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri

	X ²	Df	CMIN/df	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Uyum Değerleri	28,050	13	2,158	0,976	0,983	0,973	0,060
Kabul Edilebilir			≤ 5	> ,900	> ,950	> 900	≤ ,080
İyi Uyum Değerleri			≤ 3	> ,950	> ,970	> ,950	≤ ,050

Tablo 4.32.'de görüldüğü üzere Etik Konum Ölçeği'ne ait uyum iyiliği ölçütlerinden; CMIN/df, GFI, CFI ve TLI için iyi uyum değerlerini sağladığı ve RMSEA değerinin kabul edilebilir olduğu bulunmuştur.



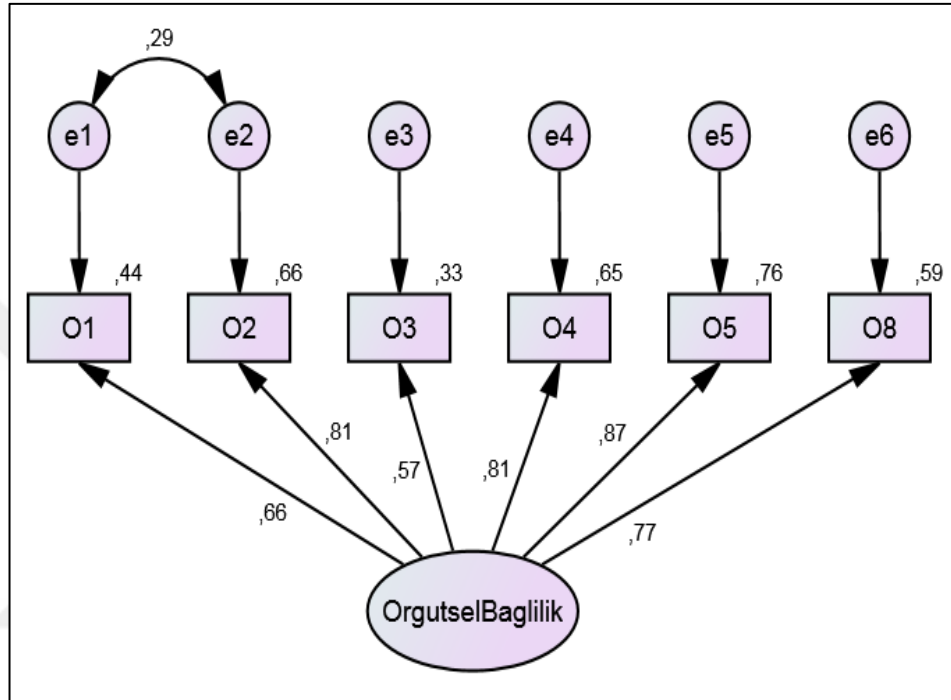
Şekil 4.2. Kontrol Odağı Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi

Kontrol Odağı Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi sonucu faktör yükleri ürün iç kontrol odağı boyutu için 0,51 ile 0,89; dış kontrol boyutu için ise 0,74 ile 0,84 aralığında elde edilmiştir.

Tablo 4.33. Kontrol Odağı Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri

	X ²	Df	CMIN/df	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Uyum Değerleri	16,001	6	2,158	0,984	0,983	0,956	0,072
Kabul Edilebilir			≤ 5	> ,900	> ,950	> 900	≤ ,080
İyi Uyum Değerleri			≤ 3	> ,950	> ,970	> ,950	≤ ,050

Tablo 4.33.'de Kontrol Odağı Ölçeği'ne ait uyum iyiliği ölçütlerinden; CMIN/df, GFI, CFI ve TLI için iyi uyum değerlerini sağladığı ve RMSEA değerinin kabul edilebilir olduğu bulunmuştur.



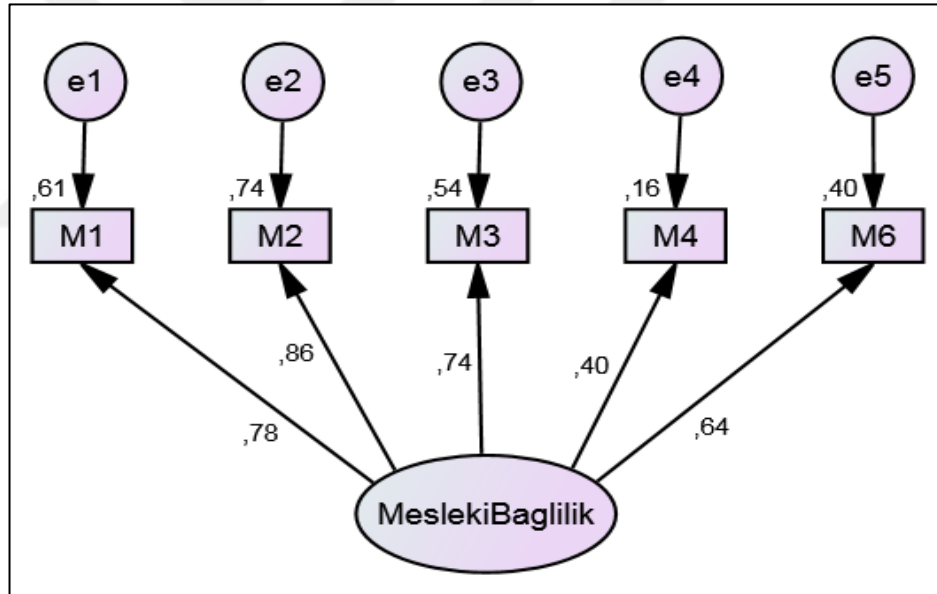
Şekil 4.3. Örgütsel Bağlılık Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi

Örgütsel Bağlılık Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi sonucu ölçeğin faktör yükleri 0,57 ile 0,87 aralığında elde edilmiştir. Uyum iyiliği değerlerini sağlayabilmek için “Çalıştığım işletmenin başarısı için benden beklenenin üzerinde çaba sarf edebilirim” ve “Çevreme bu işletmenin çalışılabilecek harika bir kurum olduğunu rahatlıkla söyleyebilirim” maddelerinin hata terimleri arasında modifikasyon yapılmıştır. Modifikasyona ihtiyaç duyulmasının nedeninin soruların katılımcılar tarafından yakın algılanmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Tablo 4.34. Örgütsel Bağlılık Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri

	X^2	Df	CMIN/df	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Uyum Değerleri	20,21	8	2,526	0,979	0,920	0,903	0,069
Kabul Edilebilir			≤ 5	$> ,900$	$> ,950$	> 900	$\leq ,080$
İyi Uyum Değerleri			≤ 3	$> ,950$	$> ,970$	$> ,950$	$\leq ,050$

Tablo 4.34.'de Örgütsel Bağlılık Ölçeği'ne ait uyum iyiliği ölçütlerinden; CMIN/df ve GFI için iyi uyum değerlerini sağladığı ve TLI ve RMSEA değerinin kabul edilebilir olduğu bulunmuştur.



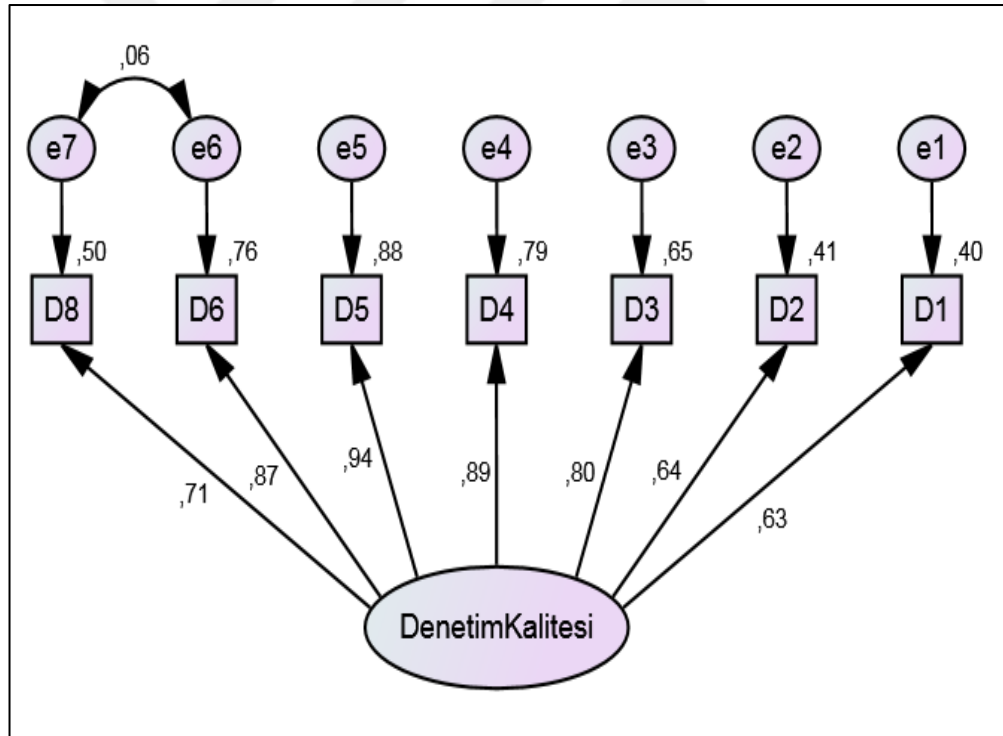
Şekil 4.4. Mesleki Bağlılık Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi

Mesleki Bağlılık Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi sonucu faktör yükleri 0,40 ile 0,86 aralığında elde edilmiştir.

Tablo 4.35. Mesleki Bağlılık Ölçeği Doğrulatoryıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri

	X ²	Df	CMIN/df	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Uyum Değerleri	8,594	8	1,074	0,991	0,999	0,998	0,015
Kabul Edilebilir			≤ 5	> ,900	> ,950	> 900	≤ ,080
İyi Uyum Değerleri			≤ 3	> ,950	> ,970	> ,950	≤ ,050

Tablo 4.35.'te görüldüğü üzere Mesleki Bağlılık Ölçeği'ne ait uyum iyiliği ölçütlerinden; CMIN/df, GFI, CFI, TLI ve RMSEA iyi uyum değerlerini sağladığı ve modelin iyi uyum gösterdiği görülmektedir.



Şekil 4.5. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Doğrulatoryıcı Faktör Analizi

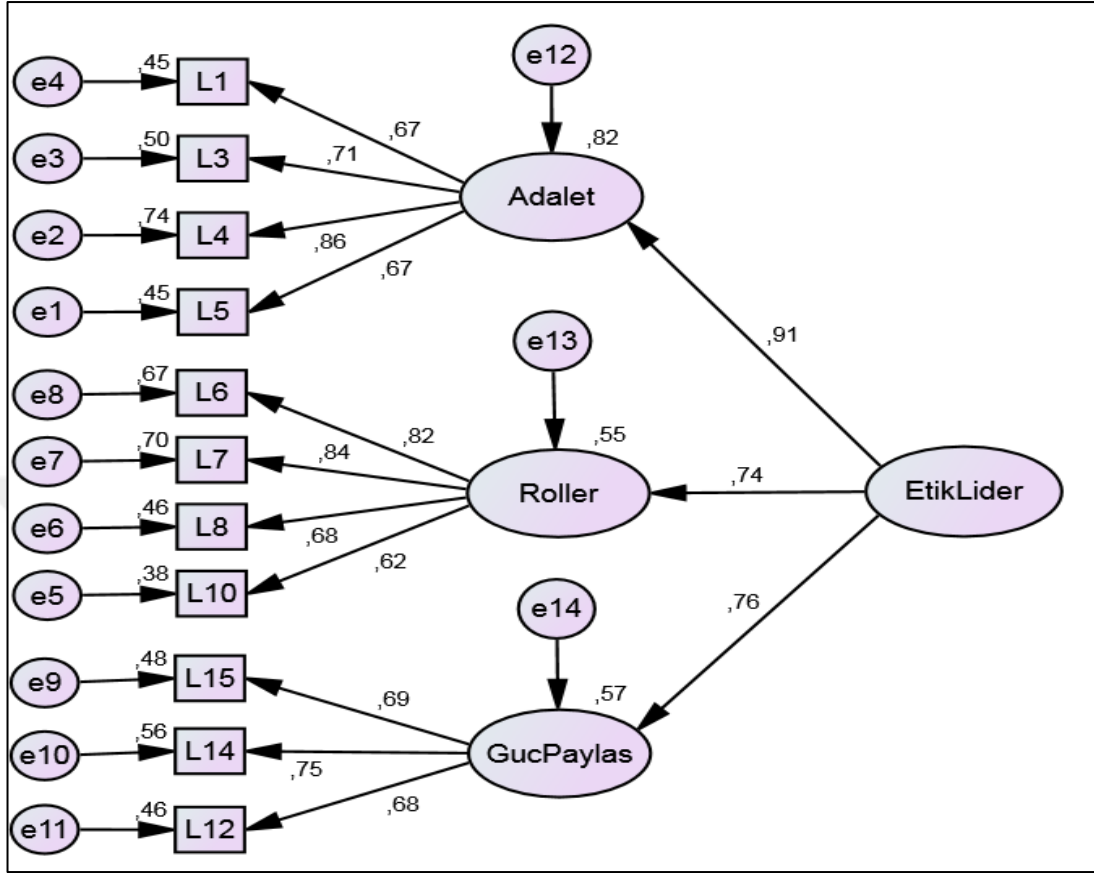
Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Doğrulatoryıcı Faktör Analizi sonuçları Şekil 4.5.'de verilmiştir. Örgütsel Bağlılık Ölçeği Doğrulatoryıcı Faktör Analizi sonucu ölçeğin faktör yükleri 0,63 ile 0,94 aralığında elde edilmiştir. Doğrulatoryıcı Faktör Analizi uyum iyiliği değerlerini sağlayabilmek için “Denetçi,

denetim sırasında bir örneklemeden acayip ve olağandışı görünen öğeleri silebilir” ve “Denetçi, denetim çalışmalarını tamamlamak için kullanılan ücretli süreyi eksik rapor edebilir” maddelerinin hata terimleri arasında modifikasyon yapılmıştır. Modifikasyona ihtiyaç duyulmasının sebebinin soruların katılımcılar tarafından yakın algılanması olduğu düşünülmektedir.

Tablo 4.36. Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri

	X^2	Df	CMIN/df	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Uyum Değerleri	38,387	13	2,953	0,967	0,984	0,975	0,078
Kabul Edilebilir			≤ 5	$>, 900$	$>, 950$	> 900	$\leq ,080$
İyi Uyum Değerleri			≤ 3	$>, 950$	$>, 970$	$>, 950$	$\leq ,050$

Tablo 4.36.’da Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlar Ölçeği’ne ait uyum iyiliği ölçütlerinden; CMIN/df, GFI, CFI ve TLI iyi uyum değerlerini sağladığı ve RMSEA değerinin ise kabul edilebilir olduğunu görülmektedir.



Şekil 4.6. Etik Liderlik Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi

Etik Liderlik Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi sonuçları Şekil 4.6.'da verilmiştir. Buna göre etik ve adalet boyutunun faktör yükleri 0,67 ile 0,86 arasında, Görevler ve roller boyutunun faktör yükleri 0,62 ile 0,84 arasında ve Güç Paylaşımı boyutunun faktör yükleri 0,68 ile 0,75 arasında değerler almıştır.

Tablo 4.37. Etik Liderlik Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İyiliği Değerleri

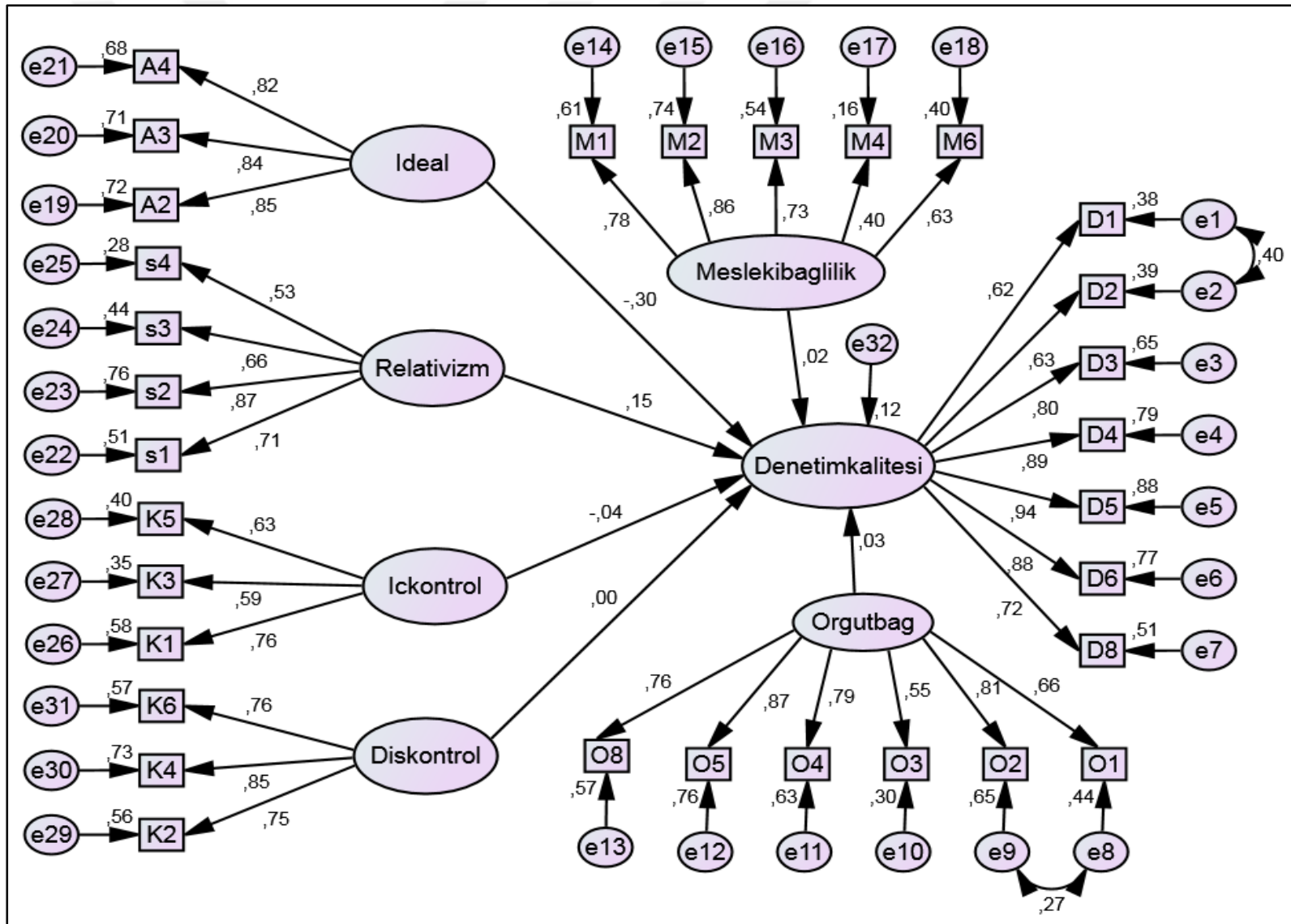
	X^2	Df	CMIN/df	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Uyum Değerleri	111,612	41	2,722	0,942	0,951	0,934	0,074
Kabul Edilebilir			≤ 5	> ,900	> ,950	> 900	≤ ,080
İyi Uyum Değerleri			≤ 3	> ,950	> ,970	> ,950	≤ ,050

Etik liderlik ölçeği doğrulayıcı faktör analizi uyum değerleri sonuçlarına göre; CMIN/df değerinin iyi uyum değerleri aralığında olduğu, GFI, CFI, TLI ve RMSEA değerlerinin ise kabul edilebilir değerler olduğu gözlemlenmektedir.

4.7. YAPISAL EŞİTLİK MODELİ

Yapısal eşitlik modeli (YEM), belirli bir teoriye dayanan, gözlenebilen ve gözlenemeyen değişkenlerin nedensel ve ilişkisel bir model içinde tanımlanmasına dayanan çok değişkenli bir istatistiksel yöntemdir. YEM, aynı anda birden fazla regresyon analizi olarak değerlendirilebilir (Yıldız, 2018). Yapısal eşitlik modeli birden fazla bağımlı ve bağımsız değişken arasındaki ilişkilerin modellenmesi ile karmaşık bir araştırma problemini tek aşamada, sistemli ve kapsamlı olarak ele almaya olanak verir (Dursun ve Kocagöz, 2010). Bu çalışmada; araştırma modeli yapısal eşitlik modeli kurularak analiz edilmiştir.

Yapısal eşitlik modelinin analizi sonucu faktör yükleri etik konum ölçeğinin idealizm boyutu için 0,82 ile 0,85 aralığında, rölativizm boyutu için 0,53 ile 0,87 aralığında, kontrol odağı ölçeğinin iç kontrol boyutu için 0,59 ile 0,76 aralığında, dış kontrol boyutu için 0,75 ile 0,85 aralığında, örgütsel bağlılık ölçeği için 0,44 ile 0,76 aralığında, mesleki bağlılık ölçeği için 0,40 ile 0,86 aralığında, denetim kalitesini azaltan davranışlar ölçeği için 0,62 ile 0,64 aralığında elde edilmiştir. Araştırmanın yapısal eşitlik modeli Şekil. 4.7’de verilmiştir.



Şekil 4.7. Yapısal Eşitlik Modeli

Tablo 4.38. Yapısal Eşitlik Modeli Uyum İyiliği Değerleri

	X^2	Df	CMIN/df	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Uyum Değerleri	1095,283	416	2,633	0,901	0,913	0.903	0,072
Kabul Edilebilir			≤ 5	$> ,900$	$> ,950$	> 900	$\leq ,080$
İyi Uyum Değerleri			≤ 3	$> ,950$	$> ,970$	$> ,950$	$\leq ,050$

Yapısal eşitlik modeli uyum değerleri sonuçlarına göre; CMIN/df değerinin iyi uyum değerleri aralığında olduğu, GFI, TLI ve RMSEA değerlerinin ise kabul edilebilir değerler olduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 4.39. Yapısal Eşitlik Modeli Regresyon Ağırlıkları

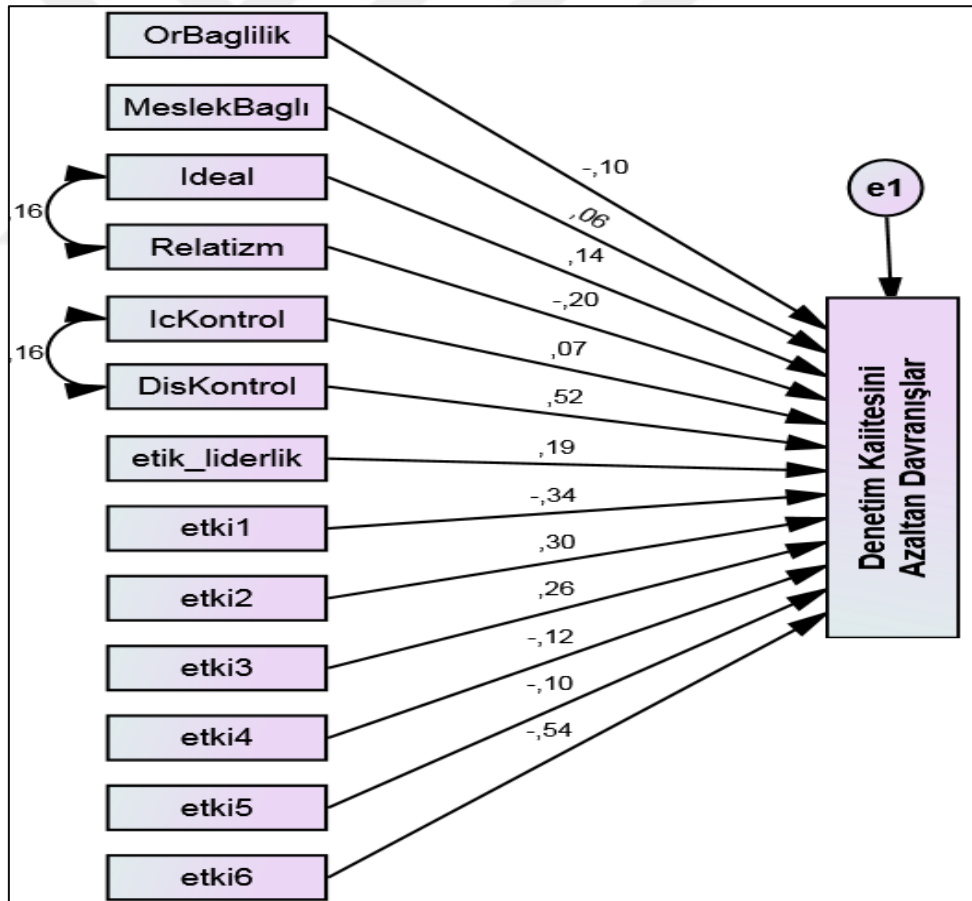
Test Edilen Yol		Tahmin	Std. Hata	Kritik Oran	Anlamlılık	
İdealizm	→	Denetim Kalitesi	-0,296	0,078	-3,797	***
Rölativizm	→	Denetim Kalitesi	0,165	0,072	2,297	0,022
İç Kontrol	→	Denetim Kalitesi	-0,169	0,117	-1,444	0,149
Dış Kontrol	→	Denetim Kalitesi	-0.018	0,057	-0,411	0,756
Örgütsel Bağlılık	→	Denetim Kalitesi	0.123	0,121	1,023	0,306
Mesleki Bağlılık	→	Denetim Kalitesi	0.033	0,078	0,417	0,677

Tablo 4.39.'da görüleceği üzere idealizmin, denetim kalitesini azaltan davranışları negatif yönde anlamlı olarak etkilemektedir. Rölativizm ise denetim kalitesini azaltan davranışları pozitif yönde ve anlamlı olarak etkilemektedir. Dış kontrol ve iç kontrolün negatif etkisi varken, örgütsel bağlılık ve mesleki bağlılığın pozitif yönde etkisi olduğu görülmektedir fakat söz konusu bu etkiler istatistiksel olarak anlamlı değildir. İdealizmin denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde tahmin edilen standardize edilmiş parametre tahmin değeri -0,296, rölativizmin denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde tahmin edilen standardize edilmiş parametre tahmin değeri 0,165'tir. Yani idealizm arttıkça denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılığı azalmaktadır, ve

rölativizm arttıkça denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılığı artmaktadır. Bu bulgulara göre; H8, H8a ve H8b hipotezleri desteklenirken, H9, H9a, H9b, H10, H11 hipotezleri desteklenmemiştir.

4.8. ETİK LİDERLİĞİN İLİMLAŞTIRICI (MODERATÖR) ETKİSİ

İlmlaştırıcı değişken, bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasındaki ilişkinin kuvvetini ve/veya yönünü etkileme yetisine sahip bir değişkendir. İlmlaştırıcı etki artırıcı, azaltıcı ve hatta zıt yönde oluşabilir. İlmlaştırıcı analizinde eğer etkileşim değişkeni de bağımlı değişkene anlamlı etki ediyor ise ilmlaştırıcı hipotez desteklenmiş olur (Yıldız, 2018).



Şekil 4.8. Etik Liderliğin İlmlaştırıcı (Moderatör) Etkisi

Etik konum, kontrol odağı, mesleki ve örgütsel bağılılığın denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ilmlaştırıcı etkisini ölçmek için

geliştirilen model AMOS programı ile test edilmiştir. Analizi gerçekleştirmek amacıyla; Etkileşim 1=örgütsel bağlılık*etik liderlik, Etkileşim 2= mesleki bağlılık*etik liderlik, Etkileşim 3=idealizm*etik liderlik, Etkileşim 4=rölativizm*etik liderlik, Etkileşim 5=İç kontrol*etik liderlik, Etkileşim 6=dış kontrol*etik liderlik olarak adlandırılmıştır.

Tablo 4.40. İlimlaştırıcı (Moderatör) Etki Modeli Regresyon Ağırlıkları

Test Edilen Yol		Tahmin	Std. Hata	Kritik Oran	Anlamlılık	
Örgütsel Bağlılık	→	Denetim Kalitesi	-0,710	0,080	-8,872	***
Mesleki Bağlılık	→	Denetim Kalitesi	0,360	0,068	5,327	***
İdealizm	→	Denetim Kalitesi	0,923	0,074	12,524	***
Rölativizm	→	Denetim Kalitesi	-1,024	0,058	-17,693	***
İç Kontrol	→	Denetim Kalitesi	0,491	0,083	5,928	***
Dış Kontrol	→	Denetim Kalitesi	2,175	0,048	44,869	***
Etik Liderlik	→	Denetim Kalitesi	1,565	0,095	16,504	***
Etkileşim 1	→	Denetim Kalitesi	-0,257	0,009	-29,960	***
Etkileşim 2	→	Denetim Kalitesi	0,214	0,008	26,652	***
Etkileşim 3	→	Denetim Kalitesi	0,210	0,009	23,272	***
Etkileşim 4	→	Denetim Kalitesi	-0,094	0,009	-10,629	***
Etkileşim 5	→	Denetim Kalitesi	-0,080	0,009	-8,475	***
Etkileşim 6	→	Denetim Kalitesi	-0,379	0,008	-47,630	***

Tablo 4.40.'a bakıldığında örgütsel bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ilimlaştırıcı rolünü gösteren etkileşim 1'in, rölativizmin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ilimlaştırıcı rolünü gösteren etkileşim 4'ün, iç kontrolün denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ilimlaştırıcı rolünü gösteren etkileşim 5'in ve dış kontrolün denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ilimlaştırıcı

rolünü gösteren etkileşim 6'nın negatif değerler aldığını ve istatistiksel olarak anlamlı olduğunu görülmektedir.

Mesleki bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlayıcı rolünü gösteren etkileşim 2, idealizmin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlayıcı rolünü gösteren etkileşim 3 ve rölativizmin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlayıcı rolünü gösteren etkileşim 4'ün ise pozitif değerler aldığını ve istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Analiz sonucunda etik konum, kontrol odağı, mesleki ve örgütsel bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlayıcı etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Bu ılımlayıcı etki; mesleki bağlılığı yüksek bireylerde ve idealizm seviyesi yüksek bireylerde pozitif ve anlamlı bir şekilde ortaya çıkmıştır. Yani etik liderliğin ılımlayıcı etkisinde idealizm ve örgütsel bağlılık arttıkça denetim kalitesini azaltan davranışlarda artmaktadır. Örgütsel bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin negatif bir ılımlayıcı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Etik liderliğin ılımlayıcı etkisinde örgütsel bağlılık arttıkça denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılığı azalacaktır. Araştırmada, iç kontrol odağı ve dış kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin negatif ılımlayıcı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Yani denetim ortamında sorumlu denetçinin etik liderliğinin yüksek olması, her iki kontrol odağına sahip denetçide de denetim kalitesini azaltan davranışlarda azalmaya sebep olmaktadır. Rölativizmin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin negatif ılımlayıcı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Yani etik liderlik ortamında rölativizm arttıkça denetim kalitesini azaltan davranışlar azalacaktır.

Bu bulgulara göre örgütsel bağlılık, mesleki bağlılık, idealizm, rölativizm, dış ve iç kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlayıcı rolü olduğu görülmektedir. Bu bulgular çerçevesinde H12, H12a, H12b, H13, H13a, H13b, H14 ve H15 hipotezleri desteklenmiştir.

4.9. ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİNİN SONUÇLARI

Araştırma kapsamında geliştirilen bütün hipotezler Tablo 4.41’de verilmiştir. Araştırma kapsamında toplam 15 ana hipotez ve alt hipotezlerle birlikte toplam 23 hipotez geliştirilmiştir. Yapılan analizler sonucunda, 14 hipotez desteklenmiş ve 9 hipotez ise desteklenmemiştir

Tablo 4.41. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

H1:Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin cinsiyetine göre anlamlı farklılık göstermektedir.	Desteklendi
H2:Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin unvanına göre anlamlı farklılık göstermektedir.	Desteklenmedi
H3:Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin pozisyonlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.	Desteklenmedi
H4:Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin eğitim seviyelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.	Desteklendi
H5:Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin yaşına göre anlamlı farklılık göstermektedir.	Desteklenmedi
H6:Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin mesleki tecrübe sürelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.	Desteklendi
H7:Denetim kalitesini azaltan davranışlar denetçilerin gelir seviyelerine göre farklılık göstermektedir.	Desteklenmedi
H8: Denetçinin etik konumu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.	Desteklendi
H8a: İdealizm boyutu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.	Desteklendi
H8b: Rölativizm boyutu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.	Desteklendi
H9: Denetçinin kontrol odağı, denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.	Desteklenmedi
H9a: İç kontrol odağı boyutu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.	Desteklenmedi
H9b:Dış kontrol odağı boyutu denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.	Desteklenmedi

Tablo 4.42. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları (devamı)

H10:Denetçinin örgütsel bağlılığı, denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.	Desteklenmedi
H11:Denetçinin mesleki bağlılığı, denetim kalitesini azaltan davranışları etkiler.	Desteklenmedi
H12: Denetçinin etik konumunun, denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır	Desteklendi
H12a: İdealizmin denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır.	Desteklendi
H12b:Rölativizmin denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır.	Desteklendi
H13: Denetçinin kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde denetçinin etik liderlik yaklaşımının ılımlaştırıcı rolü vardır.	Desteklendi
H13a: İç kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde denetçinin etik liderlik yaklaşımının ılımlaştırıcı rolü vardır.	Desteklendi
H13b: Dış kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde denetçinin etik liderlik yaklaşımının ılımlaştırıcı rolü vardır.	Desteklendi
H14: Örgütsel bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır.	Desteklendi
H15: Mesleki bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlar üzerindeki etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü vardır.	Desteklendi

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada; Türkiye’de Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmiş ve bağımlı çalışan 319 bağımsız denetçiden elde edilen verilerin analizleri ile elde edilen sonuçlar ve bu çerçevede yapılan öneriler aşağıda sırası ile verilmiştir.

Bu araştırmaya katılan denetçilerin denetim faaliyetinde buldukları iller sırasıyla İstanbul, Ankara, İzmir ve Gaziantep ağırlıklı olup bu dört ildeki denetçi sayısının kümülatif yüzde oranı %91’e tekabül etmektedir. Kamu Gözetimi Kurumu verilerine göre Türkiye’de bulunan toplam 2.739 bağımlı çalışan bağımsız denetçiden 2.350’si İstanbul, Ankara, İzmir ve Gaziantep illerinde mesleğini icra etmektedir. Dolayısıyla araştırmanın il bazındaki dağılımları açısından Türkiye ortalamasını temsil etme kabiliyeti olduğu söylenebilir. Araştırmaya katılan denetçilerin çoğunluğunu SMMM unvanına sahip denetçiler oluşturmaktadır. Bu denetçilerin büyük çoğunluğunun yaşı 50 yaş ve altında ve ekseriyetle lisans eğitim düzeyleri sahip erkeklerden oluşmaktadır. Bağımsız denetçilik bir kariyer meslek olduğundan ve mesleğe giriş belirli yasal koşullara tabi olduğundan bu mesleği icra edenlerin eğitim seviyeleri oldukça yüksektir ve asgari lisans seviyesinde eğitim almaları gerekmektedir. Ayrıca araştırmaya katılan denetçilerin büyük çoğunluğunun mesleki tecrübesi 10 yılın üzerindedir. Bu durum araştırmaya katılan denetçilerin yeterince mesleki tecrübelerinin olduğunu göstermektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin demografik bulguları genel olarak değerlendirildiğinde; elde edilen verilerinin Türkiye genelini temsil edebileceği, araştırma değişkenlerine ait soruları cevaplayan denetçilerin yeterince eğitim ve tecrübeye sahip kişiler olduğu söylenebilir. Bu sonuç ise elde edilen verilerin doğru kişilerden toplandığını ve örneklemin evreni temsil etme kabiliyetinin olduğunu göstermektedir.

Araştırma kapsamında elde edilen verilerin denetçilerin öz bildirimine dayanması bu amaçla taranan literatür sonrası denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin kendileriyle ilgili objektif olmayabilecekleri ve sosyal istenirlik önyargısına düşebilecekleri kanaatini oluşturmuştur. Sosyal istenirlik önyargısının önüne geçebilmek için denetim kalitesini azaltan davranışlar ölçeğindeki maddeleri denetçilerin önce kendileri için, sonra da benzer bir denetim ortamında denetçi arkadaşı için cevaplaması istenmiştir. Araştırma kapsamındaki denetçiler; meslektaşlarının denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunabilme olasılıklarını, kendilerinininkinden daha yüksek olacağını belirtmişlerdir. Denetçiler için denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmanın istenmeyen bir davranış olduğu ve denetçilerin sosyal istenirlik kaygısıyla kendilerine ilişkin cevaplarda gerçekçi olmayan cevaplar verebileceği düşünülerek, analizlerde denetçilerin benzer bir denetim ortamındaki meslektaşları için verdikleri cevaplar dikkate alınarak analizler bu veriler üzerinden yapılmıştır. Böylelikle araştırma sonuçlarının sosyal istenirlikten uzak olarak Türkiye’deki bağımsız denetçilerin gerçek durumunu yansıttığı söylenebilir.

Bu araştırmada denetim kalitesini azaltan davranışların Türkiye’deki mevcut durumu araştırılmış ve bağımsız denetçilerin bu davranışlara katılım düzeylerine ulaşılmıştır. Bu kapsamda araştırmada denetim kalitesini azaltan davranışlardan en yüksek katılım ortalamasına sahip olan davranışların; “Denetçi, denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olunmamasına rağmen muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasında kusurlu davranabilir” ve “Denetçi, işletmenin denetimi firmanın genel uygulamalarına göre tamamlanmış fakat müşterinin şüpheli işlemler ve/veya uygulamaları nedeniyle daha fazla zaman ayrılması gerektiğini düşündüğü halde bir denetim işlemini sonlandırabilir” olmuştur. Bağımsız denetçilerle yapılan yüzyüze görüşmeler sonrası denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin en yaygın sorunun Türkiye’de bağımsız denetim konusunun henüz yeni olması ve bundan dolayı bağımsız denetçilerin bu konuda kendilerini tam anlamıyla kalifiye hissetmemeleri ve eksikliklerinin olduğunu düşünmeleri olduğu gözlemlenmiştir. Diğer taraftan araştırmada denetim kalitesini azaltan davranışlardan en düşük katılım ortalamasına sahip ifadeler ise “Denetçi, denetim sırasında bir

örneklemeden acayip ve olağandışı görünen öğeleri silebilir” ve “Denetçi, denetim çalışma kâğıtlarında ihmaller görüldüğü veya denetim işlemi tamamlanmadığı halde denetim işlemini sonlandırabilir” olduğu tespit edilmiştir. Denetim için önyargılı bir örnek kullanımı denetçi açısından gerçekleştirilebilecek en büyük hilelerden birisidir. Çalışma kâğıtlarında ihmaller olduğunda ve denetim işlemi hem denetim firmasının gerekli prosedürleri hem de denetçi açısından tamamlanmadıkça denetçilerin denetimi sonlandırmaları da en az rastlanan denetim kalitesini azaltan davranışlardandır. Denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde; denetçilerin genel olarak denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin katılım ortalamalarının düşük olduğunu ve denetçilerin mümkün olduğunca denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmadıklarını göstermektedir. Araştırma sonuçlarında denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlara katılım ortalamaları (Kasigwa 2014)’ün çalışmasına benzer şekilde genel olarak düşük çıkmıştır.

Bu çalışmada denetim kalitesini azaltan davranışların demografik özelliklerden cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma verilerine göre erkek bağımsız denetçilerin, kadın bağımsız denetçilerden daha fazla denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunduğu tespit edilmiştir. Bu durum da kadın bağımsız denetçilerin erkek meslektaşlarına göre daha kaliteli denetimler yaptıklarını veya daha az denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunduğu göstermektedir. Bunun sebebi kadınların çalışma ortamında daha titiz ve dikkatli davranmaları olabilir.

Araştırma kapsamında bağımsız denetçilerin, denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmalarının eğitim seviyelerine göre anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Araştırma verilerine göre denetçilerin eğitim düzeyleri arttıkça denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma oranının azaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmada ayrıca denetçilerin tecrübelerine göre denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğilimlerinin anlamlı farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Denetçilerin mesleki tecrübeleri arttıkça denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğilimleri azalmaktadır. Bu durumda eğitimin; (hizmet içi ve hizmet dışı) denetim kalitesini olumsuz etkileyen davranışlardan uzaklaştırdığı söylenebilir. Dolayısıyla denetim mesleğinde genel olarak eğitime daha çok önem

verilmesi gerekmektedir. Özellikle denetçilerin lisansüstü eğitimlere özendirilmesi neticesinde gerçekleştirilecek denetimlerin kalitesinin artırılabilir.

Bu araştırmada denetçilerin bazı demoğrafik özelliklerine göre denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğilimi farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmaya katılan denetçilerin yaş, gelir, unvan ve pozisyonlarına göre denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğilimleri değişmemektedir. Yani bu gruptaki denetçiler, aynı düzeyde denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunmaktadır.

Bu araştırma da, etik konum ve denetim kalitesini azaltan davranışlar arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Denetim kalitesini azaltan davranışları etik konumun alt boyutlarından idealizm negatif, rölativizm ise pozitif yönde etkilemektedir. Bu sonuçlar; Douglas ve Schwartz, 1999; Douglas vd., 2001; Valentine ve Bateman, 2011; Liu, 2013; Barrainkua ve Espinosa-Pike, 2015 ve Johari vd. 2017'nin çalışmalarıyla uyuşmaktadır. Araştırmada denetçilerin idealizm seviyesi arttıkça denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğilimlerinin, azaldığı sonucuna ulaşılmıştır. İdealizm; sonuçların doğru fiillerle elde edilebilmesi (Gügerçin ve Ay, 2016) temeline dayandığından, idealizm felsefesine göre doğru davranışlar her zaman istenilen sonuçları verir. Bu açıdan değerlendirildiğinde idealizm istenmeyen davranışlardan bir uzaklaşmadır denilebilir. Denetim kalitesini azaltan davranışlar, denetim sektöründe istenmeyen bir davranış olduğundan araştırma sonucunda ulaşılan sonucun hem literatürle hem de mantıksal kurguyla uyumlu olduğu söylenebilir. Yine araştırmada bağımsız denetçilerin rölativizm seviyesi arttıkça denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğilimlerinin arttığı sonucuna ulaşılmıştır. Rölativizm boyutundaki kişiler, evrensel ahlak kurallarını reddetmekte ve başka bir ifade ile etik ikilemlerde ahlaki ilkelere bağlı olmayarak faydacı davranma eğilimi göstermektedirler (Burucuoğlu ve Erdoğan, 2016). Denetim kalitesini azaltan davranışlar, denetim kanıtlarının toplanmasının kalitesini veya kapsamını azaltarak denetimin kalitesini bozan kasıtlı eylemlerdir (Malone ve Roberts, 1996).

Bu çalışmada; iç kontrol ve dış kontrol boyutlarından oluşan kontrol odağı ile denetim kalitesini azaltan davranışlar arasında anlamlı bir etki tespit

edilememiştir. Bu sonuç; Paino vd. 2012, Iswari ve Kusuma, 2013; Paino vd. 2014 çalışmalarındaki sonuçla benzerlik göstermektedir. Fakat literatürde kontrol odağı açısından genel kabul gören bir sonuç elde edilememiştir. Diğer taraftan dış kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlara; Donnelly, Quirin ve O'Bryan, (2003); Donnelly, Quirin ve O'Bryan, (2011); Anugerah ve arkadaşlarının (2016b) çalışmalarında olumlu yönde anlamlı etkisinin olduğu tespit etmiştir. Bu çalışmada kontrol odağı açısından anlamlı bir farklılık oluşmaması literatürdeki diğer etki bulunamayan sonuçlarla birlikte değerlendirildiğinde normaldir ve beklenmekte olan bir sonuçtur.

Bu çalışmada örgütsel ve mesleki bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisi incelenmiş fakat bu değişkenler arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Anugerah vd. (2016b) çalışmalarında, örgütsel bağlılığı düşük kişilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğiliminde olduklarını belirtmişler ve benzer olarak Fakhar ve Hoseinzadeh (2016) örgütsel ve mesleki bağlılık ile denetim kalitesini azaltan davranışlar arasında anlamlı negatif bir ilişki olduğunu bulmuşlardır. Örgütsel bağlılık, denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılığının azaltılması için dengeleyici bir güç oluşturabilir. Örgütle ilgili güçlü bir bağı ve inancı olan bireyler, örgütsel hedeflere ulaşmak için daha çok çalışır ve hedeflere ulaşmak için etik dışı ve/veya azaltılmış denetim kalitesi taktiklerine başvurma olasılıkları daha az olur (Anugerah vd., 2016a:345). Dolayısıyla literatüre göre denekçilerin örgütsel ve mesleki bağlılıklarının yükseltilmesi ile denetim kalitesini azaltan davranışlar azalabilir.

Denetim kalitesini iyileştirmek mesleğin önemli bir sorunudur ve bu çalışma, istenmeyen denetçi davranışının azaltılabileceği koşullara ilişkin öngörü sağlayarak literatüre katkıda bulunacaktır. Etik liderlik alanındaki çalışmalar, Etik liderliğin istenen çalışan davranışı ile pozitif ve istenmeyen çalışan davranışı ile negatif ilişkili olduğunu bulmuş olsa da, bu sonuçların denetim ortamında da aynı olacağı varsayılamaz. Bonner (2008), denetim ortamının benzersiz olduğunu ve bunun sonucunda diğer disiplinlerde geliştirilen teorilerin muhasebe ve denetim ortamına uygun olamayabileceğini belirtmiştir. Bu nedenle etik liderliği denetim ortamında çalışmak önemlidir. Bu araştırma da etik konum, kontrol odağı, mesleki ve

örgütsel bağlılık değişkenlerinin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolünün olup olmadığı incelenmiştir. Araştırma sonucunda; etik konum, kontrol odağı, mesleki ve örgütsel bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin ılımlaştırıcı etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında bu ılımlaştırıcı etki; mesleki bağlılığı yüksek bireylerde ve idealizm seviyesi yüksek bireylerde pozitif ve anlamlı bir şekilde ortaya çıkmıştır. Yani araştırma kapsamındaki denetçilerin mesleki bağlılık ve idealizmi arttıkça; denetim ortamında mevcut denetimin şartlarını yerine getirebilmek için veya çevrelerine daha başarılı görünebilmek ve saygınlık kazanmak için denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma eğilimleri artmaktadır. Genel olarak idealist bireylerin denetim kalitesini azaltan davranışlardan uzak olması beklenir, buradaki artışta zaten düşük olan davranışın artması şeklindedir. Örgütsel bağlılığın denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin negatif bir ılımlaştırıcı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç özellikle büyük denetim şirketlerinde örgütsel bağlılığın ve kurum itibarının öneminden veya takım çalışmasına verilen önemden kaynaklanıyor olabilir. Özellikle dünyaca ünlü finansal skandallar sonrası denetim şirketlerinin itibari büyük önem kazanmıştır çünkü bu itibarı inşa etmek uzun yıllar sürerken bu itibarın yok olması denetim şirketinin bir finansal skandala dâhil olması veya hileli bir denetim yapması ile bir anda olabilmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçinin örgütsel bağlılığının artması denetim firması açısından büyük önem arz etmektedir ve denetim kalitesini azaltan davranışları azaltmaktadır.

Araştırmada, iç kontrol odağı ve dış kontrol odağının denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin negatif ılımlaştırıcı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Yani denetim ortamında sorumlu denetçinin etik liderliğinin yüksek olması, her iki kontrol odağına sahip denetçi de denetim kalitesini azaltan davranışlarda azalmaya sebep olmaktadır. Yine bu araştırmada, rölativizmin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisinde etik liderliğin negatif ılımlaştırıcı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, rölativist bireylerin algıladıkları etik liderlik tutumundan etkilenerek davranışlarına daha çok dikkat etmeleri ve daha etik davranarak denetim kalitesini azaltan davranışlardan kaçınmaları sonucu ortaya çıkmış olabilir. Aynı şekilde bu sonuç rölativist bireyler faydacılık eğilimi

gösterdiğinden etik liderin kurmuş olduğu takım çalışmasına uyum, grup gerekliliklerini yerine getirme de kendisi için olası bir fayda görmesi durumunda sahip olacağı davranış değişikliğinden kaynaklanıyor olabilir.

Bu çalışmanın sonuçları, denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma örneklerini azaltma ile ilgili olabilecek faktörleri ve durumları anlamamıza ilişkin fikir vermektedir. Denetim firmaları bu bilgileri sorumlu denetçileri için etik liderlik eğitimlerini dâhil ederek denetçi pozisyonlarındaki denetçi eğitimlerini geliştirmek için kullanabilir, böylelikle denetim kalitesini azaltan davranışların önüne geçerek daha kaliteli denetim süreçlerine ulaşabilirler.

Etigin muhasebecilere ve denetçilere öğretilip öğretilmeyeceği, birçok kişi tarafından bir oksimoron olarak görülür. Genel olarak iş dünyasında ve özellikle de muhasebe alanında etik öğretiminin mümkün olmadığına dair yaygın bir inanış vardır (Howieson, 2005:266). Ancak, Venezia vd., 2011; Othmana vd., 2014, Kayrak, 2015 çalışmalarında denetim mesleğinde etik eğitimin önemine dikkat çekmişlerdir. Etik davranış sadece yasal ve mesleki kurallara uymak değildir; aynı zamanda zihinsel bir durumdur, yazılı olmayan ilkelerin izlenmesi, “doğru olanı yapma” kültürü olarak tanımlanabilir. Bir bireyin etik davranışı yorumlaması, endüstri ve şirket rehberleri, sosyal ve ekonomik baskılar, yasalar ve düzenlemeler ile çevresindeki değerler ve inançlar gibi çeşitli faktörlerden etkilenir (Edge, 2005:14).

Denetçiler mesleki etik kuralların gerektirdiği şekilde yönetimlerden bağımsız olarak davranmaları kişisel olarak istenmektedir. Yine de, denetçilerin yönetime hazırlanan finansal tablolar hakkında nesnel yargılarda bulunmak için kullandıkları karar süreçleri hakkında çok az şey bilinmektedir (Windsor, 2005:181). Denetçilerin denetim faaliyetleri sırasında denetim standartlarına ve mesleki etik koduna uygun davranmaları beklenirken, denetçiler denetim kalitesini azaltan davranışlar olarak adlandırılan bazı etik dışı faaliyetlerde bulunmaktadır. Denetim kalitesini azaltan davranışların denetçilerin düşük etik yönelimleri sebebiyle ortaya çıktığı düşünülmektedir. Düşük etik yönelim denetçilerin davranışlarında etik dışı davranış sergilemelerini teşvik ederek denetçilerin etik davranmasını engeller (Sulistiyo ve Ghozali, 2107:1047).

Bryan, Quirin ve Donnelly (2011), denetim kalitesinin, denetim kalitesini azaltan davranışlardan önemli ölçüde etkilendiğini ve dolayısıyla denetim açıklamalarının başarısızlıkla sonuçlandığını iddia etmektedir. Denetimin başarısız olmasına neden olan denetim kalitesini azaltan davranışlar, mesleki değerlere uygun olmayan etik olmayan bir davranıştır çünkü bu davranışların sonucunda mesleğin itibarı zarar görebilir.

Denetim literatürüne ait bulgular denetim kalitesini azaltan davranışların denetim mesleği için sürekli bir endişe kaynağı olduğunu göstermektedir. Denetçinin işlevsiz davranışı bağımsız denetim şirketlerinin gelir üretme kabiliyetini, işi zamanında profesyonel kalitede tamamlama ve çalışanların performansının doğru bir şekilde değerlendirilmesini önemli ölçüde etkileyebilir. Bu konular uzun vadede denetimlerin kalitesini olumsuz etkileyecektir (Fakhar ve Hoseinzadeh, 2016:2).

Bu araştırma, Türkiye'deki meslek kuruluşlarının denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin farkındalığının artıracak olması nedeniyle önemlidir. Denetim kalitesinin bozulmasının denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunması ile ilintili olduğunun anlaşılması ve bu kapsamda çalışmalar yapılmasına dikkat çekecektir. Bu çalışmanın sonuçları ayrıca gelişmekte olan ülkelerde denetim şirketlerinin denetçinin denetim kalitesini azaltan davranışlarının etkilerini daha iyi anlaması ve daha iyi yönetim için olası yolları belirlemede önlemler alması açısından önemlidir.

Bu araştırmanın sonuçları hem teorik hem de pratik açıdan çeşitli katkılar sağlamaktadır. Teorik yönden Türkiye'de denetim kalitesini azaltan davranışlarla ilgili yapılmış olan ilk çalışma olma niteliğini taşımaktadır. Bunun yanı sıra denetçinin bireysel özellikleri (etik konum, kontrol odağı, mesleki ve örgütsel bağlılık) üzerinde etik liderliğin ılımlaştırıcı rolü de çalışılmıştır. Böylelikle psikoloji, yönetim ve denetim konularını kapsayan multidisipliner bir akademik çalışma ortaya çıkmıştır.

Pratik açıdan bakıldığında, bu araştırma mesleğin denetim kalitesini artırma konusundaki ilgisine ilişkin katkılar sağlamaktadır. Denetim kalitesi, dünyadaki birçok denetleme ve düzenleme kurumu için gündemde yer almaktadır örneğin, Amerikan Kamu Muhasebesi Gözetim Kurumu (PCAOB/2013), AICPA (2014),

Finansal Raporlama Konseyi (FRC/2006) ve Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB/2013) ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK/2013) bu konudaki düzenlemelerini yapmıştır. Bu araştırma, denetim ekibinin özelliklerini ve denetim prosedürlerinin uygulanmasını içeren denetim girdi faktörleriyle ilgili denetim kalitesinin araştırılan boyutunun daha iyi anlaşılmasını sağlayabilir. Çünkü buralarda yapılacak iyileştirmeler denetim kalitesini azaltan davranışlarda azalmaya neden olabilir.

Dünyadaki birçok denetim uzmanı ve düzenleyici kurum, denetim katılım ekibini ve ekip üyelerinin özelliklerini denetim kalitesinin önemli unsurlarından biri olarak belirleyen denetim kalitesi çerçeveleri önermiştir (IAASB, 2013; PCAOB, 2013, KGK, 2013) (Francis,2011). Denetime ilişkin düzenleyici çerçevenin birçok kişi tarafından açıkça anlaşıldığı görülmektedir. Ancak denetimde etik davranışa ilişkin zorluklar geçtiğimiz on yıl hatta yirmi yıl öncesine göre daha yoğun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Günümüzde davranışlar hakkında daha fazla şey bilinmekte ve daha fazla bilginin, denetçilerin etiği ve özellikle bağımsızlıkla ilgili davranışları ile ilgili çözümlerden daha fazla soru sağladığı görülmektedir. Tüm bunlar bizi denetimin geleceği, etik ve denetim davranışı konusunda daha fazla çalışma yapılması gerektiği sonucuna ulaştırmaktadır (Houghton ve Dolley, 2005). Mevcut araştırma Türkiye’de bu konuda yapılacak çalışmalar için bir öncü olma özelliğini taşımaktadır. Sonraki çalışmalar denetim kalitesini azaltan davranışların sebepleri, farklı liderlik türlerinin etkisinin nasıl olacağı, dört büyük denetim firması ve diğer firmalar açısından denetim kalitesini azaltan davranışların farklılaşp farklılaşmayacağı, denetçinin aldığı etik eğitimlerinin denetim kalitesini azaltan davranışlara etkisi gibi konulara yoğunlaşabilir.

KAYNAKLAR

- Adili, M., Khodamipour, A., Pourheidari, O. (2018). The effect of audit team norms on auditor objectivity. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(3), 1-8. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/2124415864?accountid=15958>
- Adkins, R. (2007). Ethics for smarties: an 'out of the box' way of life. *Journal of Financial Planning*, 36-37.
- Aghaei Chadegani, A. (2011). Review of studies on audit quality. *2011 International Conference on Humanities, Society and Culture* (20):312-317.
- Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., Lambert, T. A. (2015). Audit team time reporting: an agency theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 44, 1-14. doi: 10.1016/j.aos.2015.03.005.
- Agrawal, A. and Cooper, T. (2016). Corporate governance consequences of accounting scandals: evidence from top management, CFO and auditor turnover. Forthcoming. *Quarterly Journal of Finance*, 3.
- Akatay, A., Yücekaya, P., Kısacık, N. Ç. (2016). Yöneticilerin etik liderlik davranışlarının, örgütsel adalet ve sinizm üzerine etkileri: Çanakkale il emniyet müdürlüğü'nde bir araştırma. *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Yönetim Bilimleri Dergisi*, 14(28), 483-509,673,686. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1824285575?accountid=15958>.
- Akın, A. (2010). İki boyutlu sosyal istenirlik ölçeğinin geliştirilmesi ve psikometrik özelliklerinin araştırılması. G.Ü. *Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, (30):3, 771-784.
- Aktaş, K. (2014). Etik-ahlâk ilişkisi ve etiğin gelişim süreci. *Journal of International Management and Social Researches. Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(2):22-32.
- Akyatan, A., Kutluk, F. A. (2015). Muhasebe dersi alan öğrencilerin etik karar alma sürecini etkileyen faktörler üzerine bir araştırma/A research about the factors that affect the ethical decision process of the students taking accounting. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(4), 42-66. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1758657108?accountid=15958>.
- Alderman, C.W., Deitrick, J.W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: a replication and extension. *Auditing*, 1, 54.

- Alfraih, M. M. (2016). The role of audit quality in firm valuation. *International Journal of Law and Management*, 58(5):575–598.
- Alkan, Palalar D. (2015). Etik liderlik ölçęğinin Türkçe formunun güvenilirlik ve geçerlilik çalışması. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (38), 109-121. Retrieved From [Http://Dergipark.Gov.Tr/Erusosbilder/HYPERLINK](http://Dergipark.Gov.Tr/Erusosbilder/HYPERLINK) "http://dergipark.gov.tr/Erusosbilder/Issue/23772/253410" Issue/23772/253410
- Alkan, G. (2015). Muhasebe eğitiminde etik: ön lisans öğrencilerinin etik algılarına yönelik bir araştırma. Ethics on accounting education: a research of ethics perception on vocational high school's students. *Business and Economics Research Journal*, 6(2), 113-125. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1678889166?accountid=15958>.
- Alleyne, P.A., Devonish, D. Alleyne, P. (2006). Perceptions of auditor independence in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 21 (6): 621 – 635.
- Almer, E. D., Higgs, J. L., Hooks, K. L. (2005). A theoretical framework of the relationship between public accounting firms and their auditors. *Behavioral Research in Accounting*, 17(1), 1-22. doi:10.2308/bria.2005.17.1.1.
- Anugerah, R., Anita, R., Saria, R.N., Abdillahc, M.R., Iskandard, T.M. (2016a). The analysis of reduced audit quality behavior: the intervening role of turnover intention. *Int. Journal of Economics and Management*, 10 (S2): 341-353.
- Anugerah, R., Anitab, R., Saria, R.N., Zenita, R. (2016b). External locus of control and reduced audit quality behavior: the mediating effects of auditor performance and organizational commitment. *Journal of Economics, Business and Management*, (4)5:353:357.
- Aranya, N. and Ferris, K.R. (1984). A reexamination of accountants' organizational professional conflict, *The Accounting Review*, 59 (1):1-15.
- Aranya, N., Pollock, J. and Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (4):271-80.
- Arel, B., Beaudoin, C. A., Cianci, A. M. (2012;2011;). The impact of ethical leadership, the internal audit function, and moral intensity on a financial reporting decision. *Journal of Business Ethics*, 109(3), 351-366. doi:10.1007/s10551-011-1133-1.
- Aydın, Y., Barutçu, A. (2015). Etik dışı davranışları önleme mekanizması olarak yaptırımlar ve kamu görevlileri etik kurul kararlarının yayımlanması. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(2):159-178.
- Bailey, J., Porter, J. (2008). Utilitarian ethics and the purposeful creation of dissatisfaction. *Journal of Global Business Issues*, 2(1):23-30.
- Bamber, E. M., Venkataraman, I. (2009). The effect of auditing firms' tone at the top on auditors' job autonomy, organizational-professional conflict, and job

- satisfaction", *International Journal of Accounting and Information Management*, 17 I (2):136 – 150.
- Barlaup, K., Drønen, H. I., Stuart I. (2009). Restoring trust in auditing: ethical discernment and the adelphia scandal. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24(2) pp. 183 – 203.
- Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2015). New insights into underreporting of time: the audit partner context. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(4), 494-514. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1680649670?accountid=15958>.
- Berberoğlu, P. B., Ersoy, A., and Dönmez, A. (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları-AB sekizinci yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(9), 52-78.
- Blau, G. J. (1985). The measurement and prediction of career commitment. *Journal of Occupational Psychology*, 58(4), 277-288. Doi:10.1111/J.2044-8325.1985.Tb00201.X.
- Blay, A.D. and Geiger, M. A. (2013). Auditor fees and auditor independence: evidence from going concern reporting decisions. *Contemporary Accounting Research*, 30 (2): 579–606.
- Bozkurt, S. ve Doğan, A. (2013). İş değerleri ile iş etiği arasındaki ilişkinin incelenmesi. *Business and Economics Research Journal*, 4(4):71-86.
- Boyd, C. (2004). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 377-398. doi:10.5840/beq200414325.
- Boylu, Y., Pelit, E., ve Güçer, E. (2007). Akademisyenlerin örgütsel bağlılık düzeyleri üzerine bir araştırma. *Finans Politik and Ekonomik Yorumlar*, 44 (511):55-74.
- Brady, N., and Dunn, C. (1995). Business meta-ethics: an analysis of two theories. *Business Ethics Quarterly*, 5(3), 385–398.
- Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., Martensson, O. (2017). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management and Governance*, 21(2), 331-350. doi:<http://dx.doi.org/10.1007/s10997-016-9346-4>.
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(2), 374-399. doi:<http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.
- Brown, V. L., Gissel, J. L., Gordon Neely, D. (2016). Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8-9), 949-980. doi:10.1108/MAJ-01-2016-1300.

- Brown, M. E., Treviño, L. K. (2006). Ethical leadership: a review and future directions. *The Leadership Quarterly*, 17(6), 595-616. doi: 10.1016/j.leaqua.2006.10.004.
- Brown, M. E., Treviño, L. K., Harrison, D. A. (2005). Ethical leadership: a social learning perspective for construct development and testing. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 97(2), 117-134. doi: 10.1016/j.obhdp.2005.03.002.
- Burton, B., Goldsby, M. (2010). The moral floor: a philosophical examination of the connection between ethics and business. *Journal of Business Ethics*, 91(1):145-154.
- Burucuoğlu, M. ve Erdoğan, E. (2016). Etik pozisyon ölçeğinin geçerlilik ve güvenilirliğine ilişkin bir çalışma. *The Journal of International Scientific Researches The Journal of International Scientific Researches. Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*.1(3):7-15.
- Büyüköztürk, Ş. (2018). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, İstatistik Araştırma Deseni SPSS uygulamaları ve Yorum*. Pegem Akademi, Ankara.
- Campbell, T. (2005). *Introduction: The ethics of auditing*. T. Campbell, K. Houghton (Ed.), *Ethics and Auditing*. The Australian National University E Press, Canberra.
- Carlson, D., Kacmer, K., Wadsworth, L. (2002). The impact of moral intensity dimensions on ethical decision making: assessing the relevance of orientation. *Journal of Managerial Issues*, 14(1):15-16.
- Causholli, M., Knechel, W. R. (2012). An examination of the credence attributes of an audit. *Accounting Horizons*, 26(4), 631-656. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1269155933?accountid=15958>
- Celep, C., Doyuran, Ş., Saridere, U., Değirmenci, T. (2004). Eğitim örgütlerinde çok boyutlu iş etiği ve örgütsel adanmışlık. *XIII. Ulusal Eğitim Bilimleri Kurultayı*, <https://www.pegem.net/dosyalar/dokuman/145.pdf> (06.01.2016).
- Cevizci, A. (1999). *Paradigma Felsefe Sözlüğü*. Paradigma Yayınları. İstanbul, ss.18
- Chen, J., Silverthorne, C. (2008). The impact of locus of control on job stress, job performance and job satisfaction in Taiwan. *Leadership and Organization Development Journal*, 29(7), 572-582. doi:10.1108/01437730810906326
- Chiu, S., Chien, C., Lin, H. (2017). Audit quality following the public company accounting oversight board's operation. *Corporate Governance*, 17(5), 927-946. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1938957805?accountid=15958>
- Chung, J., Farrar, J., Puri, P., Thorne, L. (2010). Auditor liability to third parties after Sarbanes-Oxley: An international comparison of regulatory and legal reforms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19:66-78.
- Copeland, J. (2005). Ethics as imperative. *Accounting Horizons*, 19 (1), 35-43.

- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., Woodliff, D. R. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 27(1):127–49.
- Crane, A., Matten, D. (2010). *Business Ethics: Managing Corporate Citizenship and Sustainability in the Age of Globalization*. Oxford: Oxford University Press.
- Cullinan, C. (2004). Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley act cure the disease? *Critical Perspective on Accounting*, 15 (6–7): 853–64.
- Çapık, C. (2014). Geçerlilik ve güvenilirlik çalışmalarında doğrulayıcı faktör analizinin kullanımı. *Anadolu Hemşirelik ve Sağlık Bilimleri Dergisi*. 17(3):196-205.
- Çelik, S., Dedeoğlu, B. B., Inanir, A. (2015). Relationship between ethical leadership, organizational commitment and job satisfaction at hotel Organizations/Otel işletmelerinde etik liderlik, örgütsel bağlılık ve iş tatmini arasındaki ilişki. *Ege Akademik Bakis*, 15(1), 53-63. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1646879750?accountid=15958>.
- Çiftçi, A., Tak, B. (2009). Algılanan örgütsel prestij ile örgütsel bağlılık ve örgütsel özdeşleşme arasındaki ilişkilerin incelenmesine yönelik bir araştırma. *Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(18), 100-116.
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2012). Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik: SPSS ve Lisrel Uygulamaları, Pegem Akademi Yayıncılık, Ankara.
- D'Aquila, J. M. (1998). Is the control environment related to financial reporting decisions? *Managerial Auditing Journal*, 13(8), 472-478. doi:10.1108/02686909810236334
- Dawson, D., Bartholomew, C. (2003). Virtues, managers and business people: finding a place for macintyre in a business context. *Journal of Business Ethics*, 48 (2):127-138.
- DeAngelo, L.E. (1981) Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- De Cremer, D., Mayer, D., Schminke, M. (2010). On understanding ethical behavior and decision making: a behavioral ethics approach. *Business Ethics Quarterly*, 20(1):1-6.
- DeFond, M. and Zhang, Z. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 275–326.
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve denetim mesleğinde etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi Journal of Research in Education and Teaching*, 4(4):341-352.
- Demir, E., Çiftçi, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 18 (31): 88-97.

- Dinç, E. ve Tunçer, M. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının etik duyarlılıkları ile ilgili vergi müfettişlerinin algılarına yönelik bir araştırma. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 14(7): 318:338.
- Donnelly, D.P., Quirin, J.J., O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15, 87-110. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/203298508?accountid=15958>.
- Donnelly, D.P., Quirin, J.J., O'Bryan, D. (2011). Attitudes toward dysfunctional audit behavior: The effects of locus of control, organizational commitment, and position. *Journal of Applied Business Research*, 19(1).
- Douglas, P. C., Davidson, R. A., Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121. doi:10.1023/A:1012261900281
- Douglas, P.C., Schwartz, B.N. (1999). Values as the foundation for moral judgment: theory and evidence in an accounting context. *Research on Accounting Ethics*, 5:3-20.
- Duff, A. (2004). *Audit Quality: Dimensions of Audit Quality*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh. https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0015/7710/66-Auditqual-Dimensions-of-Audit-Quality-Duff-ICAS.pdf (02.02.2017)
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Tesmer Yayın No:78, 2. Baskı, Ankara.
- Dursun, Y. Kocagöz, E. (2010). Yapısal eşitlik modellemesi ve regresyon: karşılaştırmalı bir analiz. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 35:1-17.
- Duska, R. F. (2005). The good auditor - skeptic or wealth accumulator? ethical lessons learned from the Arthur Andersen debacle. *Journal of Business Ethics*, 57:17-29.
- Duska R. F. and Duska B. S. (2003). *Foundation of Business Ethics: Accounting Ethics*, Blackwell Publishing Ltd., Oxford UK.
- Edge, B. (2005). Restoring public trust. *Ethics and Auditing*. Campbell, T. and Houghton, K. (Ed.), Published by ANU E Press, ISBN 1 920942 26 2 (online). (29.03.2019).
- Ekerkil, V. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının etik-disiplin ilişkisi ve yıllar itibariyle disiplin cezası analizi: 1993-2015. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(22):363-402.
- Elmore, T. P. (2011). *Promoting ethical behavior among local government employees: The roles of ethical leadership, ethics codes, training, and audits* (Order No. 3456926). Available from ProQuest Central; ProQuest Dissertations Theses Global. <https://search.proquest.com/docview/873256108?accountid=15958>.

- Erdoğan, N., Erdoğan, İ. (2005). Araştırmalarda veri toplamaya ve bulgulara etki eden kirletilmiş bilinç üzerine bir inceleme. Selçuk İletişim. *Journal of Selçuk Communication*. 3(4):7-17.
- Erkorkmaz, Ü., Etikan, İ., Demir, O., Özdamar, K. ve Sanisoğlu, S.Y. (2013). Doğrulayıcı faktör analizi ve uyum indeksleri. *Türkiye Klinikleri Tıp Bilimleri Dergisi*, 33(1):210-223.
- Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict/Un estudio exploratorio de las presiones y dilemas éticos en el conflicto de auditoría. *Revista De Contabilidad*, 19(1), 10-20. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001
- Epstein, R. (2005). The not so minimum content of natural law. *Oxford Journal of Legal Studies*, 25(2) :219-255.
- Fakhar, P.T., Hoseinzadeh, A. (2016). Investigate the effect of organizational commitment and professional commitment on dysfunctional behavior of auditors. *International Academic Journal of Accounting and Financial Management*. 3(1):1-12. ISSN 2454-2350.
- Fernando, M. Chowdhury, R. (2010), The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical study with business executives in Australia, *Journal of Business Ethics*, 95(2):211–25.
- Ferrel O. C., Faraedrich J. and Ferrel L. (2014). *Business Ethics Ethical Decision Making and Cases*. Tenth Edition. Cengage Learning, Stamford, p:175.
- Fırat, A. ve Şahin, M. (2015). Türkiye’de bağımsız denetimin gözetimi ve denetim faaliyetlerinin gelişimi ve tarihçesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası E-Dergi*. http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Turkiyede_Bagimsiz_Denetimin_Gelisimi.pdf. (27.05.2016).
- Forsyth, D. R. (1980), ‘A taxonomy of ethical ideologies’, *Journal of Personality and Social Psychology*, 39 (1):175–84.
- Forsyth, D. R. (1992), ‘Judging the morality of business practices: the influence of personal moral philosophies’, *Journal of Business Ethics*, 11 (5/6.): 461–70.
- Francis J.R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(2): 125-152
- Francis, J.R., Michas, P.N., and M.D. Yu. (2013). Office size of big 4 auditors and client restatements. *Contemporary Accounting Research* 30 (4): 1626-1661.
- Gable, M., Dangelo, F. (1994). Locus of control, machiavellianism, and managerial job performance. *The Journal of Psychology*, 128(5), 599-608. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/213817861?accountid=15958>.
- Gendron, Y., Suddaby, R. and Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence, *Journal of Business Ethics*, 64(2):169-93.
- George, R. (2008). Natural law. *Harvard Journal of Law and Public Policy*, 31(1): 171-196.

http://www.law.harvard.edu/students/orgs/jlpp/Vol31_No1_Georgeonline.pdf
(03.01.2016)

- Ghosh A., Moon D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality, *The Accounting Review*, 80(2): 585-612.
- Göktürk, Ş. (2009). Does being leisure-oriented preclude a person's commitment to work? *Eğitim Araştırmaları*, (36), 145-160.
- Granitz, N., Loewy, D. (2007). Applying ethical theories: Interpreting and responding to student plagiarism. *Journal of Business Ethics*, 72(3):293-306.
- Greenfield, A. C., Norman, C. S., Wier, B. (2008). The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. *Journal of Business Ethics*, 83(3), 419-434. doi:10.1007/s10551-007-9629-4
- Guiral, A., Rodgers W., Ruiz E. Gonzalo, J.A. (2010). Ethical dilemmas in auditing: dishonesty or unintentional bias? *Journal of Business Ethics*, (91):151-166.
- Guiral, A., Ruiz, E., Rodgers, W. (2011). To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30, 173-190. doi:10.2308/aud.2011.30.1.173.
- Gügerçin, U. ve Ay, Ü. (2016). Etik konumun örgütsel vatandaşlık davranışı üzerindeki etkisi: etik konum kuramı çerçevesinde bir analiz. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 19(32):34-46.
- Güredin, E. (2010). "Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Türkmen Kitabevi, İstanbul, ss. 105-128.
- Güven, E. (2014). Tahmin gözlem açıklama destekli proje tabanlı öğrenme yönteminin çevre sorunlarına yönelik tutum ve davranışlara etkisi. *Eğitim ve Bilim Dergisi*. 39(173).
- Herrbach O., (2001). Audit quality, auditor behaviour, and the psychological contract. *European Accounting Review*, 10(4):787-802.
- Herda, D. N., Martin, K. A. (2016). The effects of auditor experience and professional commitment on acceptance of underreporting time: A moderated mediation analysis. *Current Issues in Auditing*, 10(2), A14–A27. doi.org/10.2308/ciia-51479
- Hiller, N. J., Hambrick, D. C. (2005). Conceptualizing executive hubris: the role of (hyper-)core self-evaluations in strategic decision-making. *Strategic Management Journal*, 26(4), 297-319. doi:10.1002/smj.455.
- Houghton, K.A., Jubb, C.A. (2005). Independence: regulation, oversight and inspection. *Ethics and Auditing*. Campbell, T. and Houghton, K. (Ed.), Published by ANU E Press, ISBN 1 920942 26 2 (online). (30.03.2019).
- Houghton, K.A., Dolley, C. (2005). Conclusion: restorative strategies. *Ethics and Auditing*. Campbell, T. and Houghton, K. (Ed.), Published by ANU E Press, ISBN 1 920942 26 2 (online). (30.03.2019).

- Howieson, B. (2005). Can we teach auditors and accountants to be more ethically competent and publicly accountable? *Ethics and Auditing*. Campbell, T. and Houghton, K. (Ed.), Published by ANU E Press, ISBN 1 920942 26 2 (online). (29.03.2019).
- Hunt, S. D., Vitell, S. (1986). A general theory of marketing ethics. *Journal of Macromarketing*, 6(1), 5-16. doi:10.1177/027614678600600103.
- Hyatt, T. A., Prawitt, D. F. (2001). Does congruence between audit structure and auditors' locus of control affect job performance? *The Accounting Review*, 76(2), 263-274. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/218564734?accountid=15958>.
- Irmawan, Y. Hudaib, M., Haniffa, R. (2013). Exploring the perceptions of auditor independence in Indonesia, *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. 4(2):173 – 202.
- Iswari, T. I., Kusuma, I. (2013). The effect of organizational-professional conflict towards professional judgment by public accountant using personality type, gender, and locus of control as moderating variables. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 2(2), 434-448. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1513316032?accountid=15958>.
- Işık, D. A. ve Altunoğlu, A. E. (2016). İçsel pazarlamanın örgütsel sinizm ve örgütsel bağlılığa etkisi üzerine bir araştırma. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (2):273-290.
- Jensen, M. (2006). Should we stay or should we go? Accountability, status anxiety, and client deflections. *Administrative Science Quarterly*, (51): 97-128.
- Johansen, T. R., Christoffersen, J. (2017). Performance evaluations in audit firms: evaluation foci and dysfunctional behaviour. *International Journal of Auditing*, 21(1), 24-37. doi:10.1111/ijau.12079.
- Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., and Chong, V. K. (2017). Effects of auditors' ethical orientation and self-interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision-making process. *International Journal of Audit.*, 21: 38–58. doi: 10.1111/ijau.12080.
- Johnson, S. J., Batey, M., Holdsworth, L. (2009). Personality and health: the mediating role of trait emotional intelligence and work locus of control. *Personality and Individual Differences*, 47(5), 470-475. doi: 10.1016/j.paid.2009.04.025.
- Judge, T. A., Bono, J. E. (2001). Relationship of core self-evaluations traits-self-esteem, generalized self-efficacy, locus of control, and emotional stability-with job satisfaction and job performance: a meta-analysis. *Journal of Applied Psychology*, 86(1), 80-92. doi:10.1037/0021-9010.86.1.80.
- Kalaycı, Ş. (2016). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkeli İstatistik Teknikleri*. Asil Yayın Evi, (7. Baskı) Ankara.

- Kasigwa, G. (2014). Reduced audit quality behavior scale exploratory and confirmatory analysis based on a sample of external auditors in Uganda. 6(1):21-31.
- Kasigwa, G., Munene, J. C., Ntayi, J., Nkote, I. (2013). Reduced audit quality behavior among auditors in Uganda. *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*, 9(9), 25-37. Retrieved From <https://search.proquest.com/docview/1491274134?Accountid=15958>.
- Kalbers, L. P., Cenker, W. J. (2007). Organizational commitment and auditors in public accounting. *Managerial Auditing Journal*, 22(4), 354-375. doi:<http://dx.doi.org/10.1108/02686900710741928>
- Karacan, S. (2014). *Etik kavramı ve muhasebe meslek etiği*. Umut Tepe Yayınları, Kocaeli, ss.9-59.
- Karavardar, A. (2015). Denetçi bağımsızlık riskinin belirlenmesinde kanaat fonksiyon yaklaşımının kullanımı: bir uygulama. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 33(3): 75-98.
- Karavardar, G. (2015). Örgütsel adaletin iş tatmini, örgütsel bağlılık ve işten ayrılma niyeti üzerindeki etkisi. *International Journal of Management Economics and Business*, 11(26), 139-150. doi:<http://dx.doi.org/10.17130/ijmeh.2015.11.26.688>
- Kaşıkkara, G., Doğan, U. (2017). Beğenilme arzusu: ölçek geliştirme, güvenilirlik ve geçerlik çalışması. *MSKU Eğitim Fakültesi Dergisi MSKU Journal of Education*. 4(2), 51-60. ISSN 2148-6999
- Kavi, E., Koçak, O. (2011). *Çalışma Yaşamında Etik*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, ss.1-20.
- Kaya, C.T ve Ergüden, A. E. (2014). Muhasebe, kurumsal yönetim ve etik üçgeninde etik kod ve uygulamalarının önemi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 42:53.
- Kayrak, M. (2015). Denetim başarısızlığı kavramı: nedenleri, sonuçları ve çözüm önerileri. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1): 91-103.
- Kent State University Libraries. SPSS tutorials: paired samples t test <https://libguides.library.kent.edu/spss/pairedsamplestest> (18.03.2018).
- Keskin, D. A. (2014). *Mesleki Etik Kavramlar İlkeler Vakalar*. Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, ss.3-121.
- Kızılböğü, R. (2013). İç denetim sisteminde denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının önemi. *Marmara Üniversitesi, Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1): 107-119.
- Kleinsmith, W., Hewitt, M., Previti, L., Kachur, R. (2016). Accounting ethics: post-conventional moral development and non-mandatory virtues; making the case for ethics training in the undergraduate program. *The Journal of Theoretical Accounting Research*, 11(2), 63-77. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1788599299?accountid=15958>.

- Koehn, D. (1995). A role for virtue ethics in the analysis of business practices. *Business Ethics Quarterly*, 5(3):533–539.
- Koh, H.P., Scully, G. Woodliff, D.R. J (2018). Can anticipating time pressure reduce the likelihood of unethical behaviour occurring? *Business Ethics* (2018) 153: 197. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3352-y>.
- Krishnan, J. and P. C. Schauer. (2000). The differentiation of quality among auditors: evidence from the not-for-profit sector. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 19(2): 9-26.
- Kung, F., Li Huang, C. (2013). Auditors' moral philosophies and ethical beliefs. *Management Decision*, 51(3), 479-500. doi:10.1108/00251741311309616.
- Kurtuluş, K. (2010). *Araştırma Yöntemleri*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Kutlu, H.A. (2017). *Meslek Etiği*. Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık, 5. Basım, Ankara.
- Kutluk, F. A., Ersoy, A. (2011). Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri üzerine bir Arastirma/A research about ethical judgment levels of accountants. *Ege Akademik Bakis*, 11(3), 425-438. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/880882448?accountid=15958>.
- Lambert, T A., Jones, K. L., Brazel, J. F. and Showalter, D. S. (2016). Audit time pressure and earnings quality: an examination of accelerated filings. *Accounting, Organizations and Society*, Forthcoming. Abstract at SSRN:<https://ssrn.com/abstract=2852552>.
- Latkin, C.A., Edwards, C., Dawey-Rothwell, M.A., Tobin, K.E. (2017). The relationship between social desirability bias and self-reports of health, substance use, and social network factors among urban substance users in Baltimore, Maryland. <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/28511097>. doi: 10.1016/j.addbeh.2017.05.005.
- Law, P. (2008). An empirical comparison of non-big 4 and big 4 auditors' perceptions of auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, (23):917-934.
- Libby, T., Thorne, L. (2004). The identification and Categorization of Auditors' Virtue. *Business Ethics Quarterly*, 14(3):479–498.
- Lin, H., Sappington, D. E. M. (2015). Welfare-enhancing fraudulent behavior. *Review of Accounting Studies*, 20(1), 343-370. doi:10.1007/s11142-014-9297-4.
- Liu, M. (2013). Effect of guanxi and ethical orientations on chinese auditors' ethical reasoning. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 815-837. doi:10.1108/MAJ-01-2013-0801.
- Lobo, G.J., and Y. Zhao. (2013). Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements. *The Accounting Review* 88 (4): 1385-1412.
- Lukman, H. (2017). Interactions between personal characteristics and audit behavior: A moderating role of organizational commitment. *Journal of Economic and*

- Management Perspectives*, 11(3), 337-345. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/2101264996?accountid=15958>.
- Malone, C.F., and R.W. Roberts. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviours. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15 (2): 49-64.
- Mao, M. Q., and Yu, Y. (2015). Analysts' cash flow forecasts, audit effort, and audit opinions on internal control. *Journal of Business Finance and Accounting*, 42(5-6), 635-664. doi:10.1111/jbfa.12117.
- Margheim, L., and Pany, K. (1986). Quality control, premature signoff, and underreporting of time: some empirical findings. *Auditing*, 5:50.
- Marques, P. A., Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 227-242. doi:10.1007/s10551-008-9845-6.
- Masihabadi, A., Rajaei, A., Amir, S. K., Parsian, H. (2015). Effects of stress on auditors' organizational commitment, job satisfaction, and job performance. *International Journal of Organizational Leadership*, 4(3), 303-314. doi:<http://dx.doi.org/10.19236/IJOL.2015.03.07>.
- McAuliffe, D. (2005). Putting ethics on the organizational agenda: the social ethics audit on trial. *Australian Social Work*, 58(4):357-369.
- McKnight, C. A., Wright, W. F. (2011). Characteristics of relatively high-performance auditors. *Auditing*, 30(1), 191-206. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/851542602?accountid=15958>.
- McMillan, K. P. (2004). Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals? *Critical Perspectives on Accounting*, 15:943–953.
- McNair, C. J. (1991). Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), 635-653. doi:10.1016/0361-3682(91)90017-9.
- Mete, B., Demir, H. (2016). Etik liderlik davranışının yöneticiye duyulan sadakat üzerine etkisi: güvenin aracı rolü. *Kafkas University.Faculty of Economics and Administrative Sciences Journal*, 7(14), 557-576. doi:<http://dx.doi.org/10.9775/kauibfd.2016.026>.
- Meydan, C. H. ve Şeşen, H. (2015). *Yapısal Eşitlik Modellemesi Amos Uygulamaları*. Detay Yayıncılık.
- Meyer, J. P. and Allen, N. J. (1991). A three component conceptualization of organizational commitment, *Human Resources Management Review*, Vol.1: 61-89.
- Micewski, E. and Troy, C. (2007). Business ethics- deontologically revisited. *Journal of Business Ethics*, 72(1):17-25.
- Mintz, S. A. (2006). Accounting ethics education: integrating reflective learning and virtue ethics. *Journal of Accounting Education*, 24(3): 97–117.

- Mintz, S. A. (2010). Linking virtue to representational faithfulness in making judgements in a principles-based environment. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, (14):113–136.
- Modarres, A., Rafiee, A. (2011). Influencing factors on the ethical decision making of Iranian accountants, *Social Responsibility Journal*, 7(1), pp. 136–144.
- Morrow, P. C. (1983). Concept redundancy in organizational research: the case of work commitment, *The Academy of Management Review*, 8 (3): 486-500.
- Mowday, R., Steers, R., Porter, M. (1979), “The measurement of organizational commitment, *Journal of Vocational Behaviour*, 14(2): 224:247. [https://doi.org/10.1016/0001-8791\(79\)90072-1](https://doi.org/10.1016/0001-8791(79)90072-1).
- Musbah, A., Cowton, C. J., Tyfa, D. (2016). The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants’ ethical decision making. *Journal of Business Ethics*, 134(3):335–58.
- Nehme, R. (2017). Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output. *Managerial Auditing Journal*, 32(2), 215-231. doi:10.1108/MAJ-09-2016-1446.
- Nehme, R., Al Mutawa, A., Jizi, M. (2016). Dysfunctional behavior of external auditors the collision of time budget and time deadline evidence from a developing country. *The Journal of Developing Areas*, 50(1), 373-388. Retrieved From <https://Search.Proquest.Com/Docview/1764139765?Accountid=15958>.
- Neri, L. Ve Russo, A. (2014). A framework for audit quality: critical analysis. *Business and Management Review*. 3(09):25-30.
- Ng. T. W. H., Sorensen, K. L., Eby, L. T. (2006). Locus of control at work: a meta-analysis. *Journal of Organizational Behavior*, 27(8), 1057-1087. doi:10.1002/job.416.
- Nur Barizah, A. B., Abdul Rahim, A. R. and Hafiz Majdi, A. R. (2005). Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers’ perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 20(8):804-822.
- Othmana, R., Farhana Ishak, İ., Mohdarif S.M. and Abdul Aris N. (2014). Influence of audit committee characteristics on voluntary ethics disclosure. *Procedia. Social and Behavioral Sciences*, 145:330-342.
- Otley, D. T., Pierce, B. J. (1996a). The operation of control systems in large audit firms. *Auditing*, 15(2), x5-84.
- Otley, D. T., Pierce, B. J. (1996b). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(1), 31-58. doi:10.1108/09513579610109969.
- Özbek, V., Özer, G. ve Aydın, K. (2013). İşletme öğrencilerinin dindarlık düzeyleri ve etik niyetlerinin pazarlama etiği bağlamında değerlendirilmesi. *Business and*

- Economics Research Journal*, 4(3):111-129. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1428111405?accountid=15958>.
- Özçelik, H., Angi, G. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ve etik ikilem algıları: Antalya ili örneği/Professional ethics in attitudes of accounting professions and perceptions of ethical dilemma: the case of Antalya. *Muhasebe Ve Denetime Bakis. Accounting and Auditing Review*,16(50), 141-158. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1862024406?accountid=15958>.
- Özen, Y. ve Gül, A. (2007). Sosyal ve eğitim bilimleri araştırmalarında evren örneklem sorunu. 15: 394-422. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/31569>.
- Özer, G., Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin etik oryantasyonlarının mesleki bağlılığa etkisi üzerine bir inceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (48), 89-100.
- Paino, H., Smith, M., Ismail, Z. (2012). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour: An explanatory model using individual factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 37-55. doi:<http://dx.doi.org/10.1108/09675421211231907>.
- Paino, H., Ismail, Z., Smith, M. (2014). Modelling dysfunctional behaviour: Individual factors and ethical financial decision. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 145:116-128.
- Palanisamy, P. (2015). Locus of control as a predictor of job satisfaction among the employees of textile industry. *Journal of Organisation and Human Behaviour*, 4(4) Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1765137318?accountid=15958>.
- Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 64(1): 55-73.
- Pekin, H. (2001). Hukuk-hukukçu-yasa-mahkeme-hüküm üzerine fıkralar. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (2):599-606.
- Peytcheva, M., Gillett, P. R. (2012). Auditor perceptions of prior involvement and reputation threats as antecedents of quality threatening audit behavior. *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 796-820. doi:10.1108/02686901211263058.
- Ponemon, L. A. (1992). Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study. *Contemporary Accounting Research*, 9(1), 171-189. doi:10.1111/j.1911-3846.1992.tb00875.x.
- Porter, L.W., Steers, R.M., Mowday, R.T. and Boulian, P.V. (1974). "Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians", *Journal of Applied Psychology*, 59 (5):603-609.
- Prasad, V. H. (2012). Ethics and auditing: an international perspective. *International Journal of Finance and Accounting*, 1(4):63-68.
- Raj, R. (2009). *A Study in Business Ethics*. Himalaya Publishing House. New Delhi.

- Raghunathan, B. (1991). Premature signing-off of audit procedures: An analysis. *Accounting Horizons*, 5(2), 71.
- Rayburn, J. M., Rayburn, L. G. (1996). Relationship between Machiavellianism and type a personality and ethical orientation. *Journal of Business Ethics*, 15:1209–1220.
- Resnik, D.B. (2011). What is ethics in research and why is it important? *National Institute of Environmental Health Sciences*. <http://www.niehs.nih.gov/research/resources/bioethics/whatis/> (17.12.2015).
- Rodgers W., Guiral, A., Gonzalo, J.A. (2009). Different pathways that suggest whether auditor's going concern opinions are ethically based. *Journal of Business Ethics*, 86(3): 347-361.
- Rotter, J. B. (1966). Generalized expectancies for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs*, 80(1), 1-28.
- Rotter, J. B. (1990). Internal versus external control of reinforcement: A case history of a variable. *American Psychologist*, 45(4), 489-493.
- Selimoğlu, S.K., Yesilçelebi, G. (2014). Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64). Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1808792760?accountid=15958>.
- Shaub, M. K., Finn, D. W., Munter, P. (1993). The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity. *Behavioral Research in Accounting*, 5:145.
- Sipahi, B., Yurtkoru, E.S., Çinko, M. (2006). *Sosyal Bilimlerde SPSSle Veri Analizi*. Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Smith, K. J., Emerson, D. J. (2017) " An analysis of the relation between resilience and reduced audit quality within the role stress paradigm", *Advances in Accounting*, (37):1-14, ISSN 0882-6110, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.003>.
- Smith, K. J., Emerson, D. J., Boster, C. R. (2018). An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model. *Managerial Auditing Journal*, 33(8), 736-759. doi:<http://dx.doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1611>
- Solomon, R. C. (1992). Corporate roles, personal virtues: an aristotelian approach to business ethics. *Business Ethics Quarterly*, (2):317–339.
- Soyer, F., Can, Y., Bayansalduz, M. (2009). Sporcuların iş tatmini ile lider bağlılığı ve örgütsel bağlılık duyguları arasındaki ilişkilerin incelenmesi. *Niğde Üniversitesi Beden Eğitimi Ve Spor Bilimleri Dergisi*, 3(3), 228-238.
- Spector, P. E. (1982). Behavior in organizations as a function of employee's locus of control. *Psychological Bulletin*, 91(3), 482-497.<http://dx.doi.org/10.1037/0033-2909.91.3.482>.

- Spector, P. E. (1988). Development of the work locus of control scale. *Journal of Occupational Psychology*, 61(4), 335-340. doi:10.1111/j.2044-8325.1988.tb00470.x
- Sucher, P., MacLulich, K.K. (2004). A construction of auditor independence in the czech republic: local insights. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17:276-305.
- Suhr, D.D. (2006). *Exploratory or confirmatory factor analysis?*. Cary, NC:SAS Institute.
- Sulistiyo, H. and Ghozali, I. (2017). The role of religious control in dysfunctional audit behavior: an empirical study of auditors of public accounting firm in Indonesia. *The Journal of Applied Business Research*, 33(5):1047-1058.
- Svanberg, J., Öhman, P. (2013). Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591. doi:10.1108/MAJ-10-2012-0761.
- Svanström, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: Evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42-51. doi:10.1111/ijau.12054.
- Sweeney, B., Arnold, D., Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/40605364>.
- Sweeney, B., Pierce, B. (2006). Good hours, bad hours and auditors' defence mechanisms in audit firms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(6), 858-892. doi:http://dx.doi.org/10.1108/09513570610709908.
- Şenyiğit, Y. B. ve Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: literatür araştırması. *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 77:79-98.
- Tabachnick, B. G. and Fidell, L. S. (2007). *Using Multivariate Statistics*. Pearson, Boston.
- Tabachnick, B.G. and Fidell, L.S. (2013). *Multivariate Statistics*. New Jersey: Pearson Education.
- Taddei, A.S., Siddiqui J. (2015). Regulation and the promotion of audit ethics: analysis of the content of the EU's policy. *Journal of Business Ethics*, 1:13.
- Tamer, İ. (2015). *Etiksel İklim ve Güven. Güncel Yaklaşımlar Işığında Etik*, Atabay R. ve İyigün, N.Ö. (Ed.). Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Taşpınar, Y., Şahin, A., Örselli, E. (2016). Kamu kurumlarında güven iklimi etik iklim ilişkisi: Konya ili örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 18(1), 117-136.
- Tavşancıl, E. (2014). *Tutumların Ölçülmesi ve SPSSle Veri Analizi*. Nobel Kitabevi, Ankara.

- Toban, C. ve Sjahruddin, H. (2016). The antecedent and consequence of organizational commitment and job satisfaction. *Journal of Business and Management Sciences*, 4 (2): 26-33.
- Toraman, C. (2002). "Muhasebe denetiminde etik ve Enron örneği", *Mali Çözüm Dergisi*, 59: 1-10. <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1> HYPERLINK (24.12.2015).
- Trevino, L. K. (1986). Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model. *The Academy of Management Review*, 11(3), 601-617. doi:10.5465/AMR.1986.4306235.
- Treviño, L. K., Hartman, L. P., Brown, M. (2000). Moral person and moral manager: How executives develop a reputation for ethical leadership. *California Management Review*, 42(4), 128-142. doi:10.2307/41166057.
- Tseng, H.C., Duan, C.H., Tung, H.L. Kung, H.J. (2010). Modern Business Ethics Research: Concepts, Theories, and Relationships. *Journal of Business Ethics*, 91(4), 587-597.
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü.
["http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.568932e9657313.44609133"](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.568932e9657313.44609133)guid=TDK.GTS.568932e9657313.44609133(03.01.2016).
["http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.568933260b48a3.59903313"](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.568933260b48a3.59903313)guid=TDK.GTS.568933260b48a3.59903313 (03.01.2016).
- Ural, T., Özbirecikli, M. (2006). Is ethical judgement influenced by social desirability in responding? An analyse on Turkish accountants. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15 (1):393-410.
- Ural, A. ve Kılıç, İ. (2018). *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi*. Detay Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara.
- Valentine, S. R., Bateman, C. R. (2011). The impact of ethical ideologies, moral intensity, and social context on sales-based ethical reasoning. *Journal of Business Ethics*, 102(1), 155-168. doi:10.1007/s10551-011-0807-z
- Venezia, C.C., Venezia, G., Cavico, F. J. and Mujtaba, B. G. (2011). Is ethics education necessary? A comparative study of moral cognizance in Taiwan and The United States. *International Business and Economics Research Journal*, 10(3):17-28.
- Yalçıntaş, M. Ve Bulu, M. (2015). *Aile İşletmeleri ve Etik. Güncel Yaklaşımlar Işığında Etik*, Atabay R. ve İyigün, N.Ö. (Ed.). Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Yıldız, B. (2018). *Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının İnovasyon Ve Firma Performansı Üzerindeki Etkisinde Çevresel Dinamizmin Düzenleyici Rolü*. Doktora Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Gaziantep.

- Yong, A.G., Pearce, S. (2013). A beginner's guide to factor analysis: focusing on exploratory factor analysis. *Tutorials in Quantitative Methods for Psychology*, 9(2): 79-94.
- Waltz, C.F., Strickland, O.L. and Lenz, E.R. (2010). *Measurement in Nursing and Health Research*. Springer Publishing Company, New York.
- Webb, K. J. (2014). *The moderating effect of perceived ethical leadership on reduced audit quality behaviors* (Order No. 3670515). Available from ProQuest Dissertations and Theses Global. (1650651545). Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1650651545?accountid=15958>.
- Willett, C., Page, M. (1996). A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified Uk Chartered Accountants. *The British Accounting Review*, 28(2), 101-120. doi:10.1006/bare.1996.0009
- Williams, P. (2010). The focus of professional ethics: ethical professionals or ethical profession? *research on professional responsibility and ethics in accounting*, 14:15–35.
- Windsor, C.A. (2005). Management economic bargaining power and auditors' objectivity. *Ethics and Auditing*. Campbell, T. and Houghton, K. (Ed.), Published by ANU E Press, ISBN 1 920942 26 2 (online). (29.03.2019).
- Wooten, T.C. (2003). Research about audit quality, *The CPA Journal*, 73(1):48-51. <http://archives.cpajournal.com/2003/0103/dept/d014803.htm> (02.02.2017)
- Wyatt, A.R. (2004). Accounting professionalism they just do not get it! *Accounting Horizons*, 18 (1):45-54.
- Yaşlıoğlu, M. (2017). Sosyal bilimlerde faktör analizi ve geçerlilik: keşfedici ve doğrulayıcı faktör analizlerinin kullanılması. *Istanbul University Journal of the School of Business İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46(74-85).
- Yılmaz, E., Yıldırım. S. ve Bahar, H.H. (2015). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki etik algısı: Samsun örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (65):27-42.
- Zgarnı, I., Hloui, K., Zehri, F. (2016). Effective audit committee, audit quality and earnings management. *Journal of Accounting In Emerging Economies*, 6(2): 138–155.

EK 1- ANKET FORMU



ANKET FORMU



Sayın Katılımcı,

Bu anket formu Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda **"Etik Konum, Kontrol Odağı, Örgütsel ve Mesleki Bağlılığın Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlara Etkisi-Etik Liderliğin İlimlaştırıcı Rolü"** konulu doktora tezi ile ilgilidir.

Anket formu ile elde edilen bilgiler tamamen gizli tutulacak ve hiçbir şekilde üçüncü şahıslara verilmeyecektir. Ayrıca elde edilen verilerin analizleri genel durumunu yansıtacak ve kişilerin ismi kesinlikle kullanılmayacaktır. İlginize şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dilerim.

Reyhan SARIÇİÇEK

e-mail reyhansaricicek@gmail.com

Not: Lütfen ankette yer alan tüm ifadelere ilişkin katılım derecenizi, alttaki derecelendirmeye karşılık gelecek şekilde işaretleyiniz.

1=Hiç katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Biraz katılmıyorum 4=Ne katılıyorum ne katılmıyorum 5=Biraz katılıyorum 6=Katılıyorum 7=Tamamen katılıyorum

Geçen yıl katıldığınız en kapsamlı denetimdeki baş denetçiniz ile ilgili aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı (yedi alternatiften birini işaretleyerek) lütfen belirtiniz.

Yöneticim söylemlerinde samimidir.
Yöneticim, astlarının güvenini kazanabilen bir yapıya sahiptir.
Yöneticim, kendi çıkarlarından ziyade astlarının çıkarlarını gözetir.
Yöneticim, eylemlerinin her zaman etik olduğundan emin olur.
Yöneticim, geçerli bir neden olmadan astlarını eleştirmez.
Yöneticim, grup üyelerinin yetki alanını izah eder.
Yöneticim, görevlerde öncelikli olanları net bir biçimde izah eder.
Yöneticim, grubun her bir üyesinden ne beklediğini izah eder.
Yöneticim, astları karar verme sürecine dâhil etmez.
Yöneticim, grup üyelerine performans beklentisini izah eder.
Yöneticim, astların tavsiyeleri doğrultusunda verdiği kararları gözden geçirir.
Yöneticim, önemli kararlarda astların karar alma sürecine katılımını sağlar.
Yöneticim, astlarının sorumluluklarını izah eder.
Yöneticim, performans hedeflerini astlarla birlikte belirler.
Yöneticim, astlarının sorumlulukları çerçevesinde astlarına yetki devreder.

Şu anda çalışmakta olduğunuz kuruma ilişkin aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı lütfen belirtiniz.

Çalıştığım işletmenin başarısı için benden beklenenin üzerinde çaba sarf edebilirim.
Çevreme bu işletmenin çalışılabilecek harika bir kurum olduğunu rahatlıkla söyleyebilirim.
Bulduğum işletmede çalışmayı sürdürebilmek için her türlü görevi kabul ederim.
Kendi değer yargılarımı çalıştığım işletmenin değer yargılarına yakın görmekteyim.
Çevreme, bu işletmenin bir bireyi olduğumu gururla söyleyebilirim.
Çalıştığım işletmeye olan aidiyet düzeyim çok azdır.
Çalıştığım işletmenin geleceğini gerçekten önemsiyorum.
Bana göre, bu işletme çalışılabilecek olası işletmelerin en iyisidir.

Bir bağımsız denetçi olarak mesleğinize ilişkin aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı lütfen belirtiniz.

Bağımsız denetçilik iş yaşamı için ideal meslektir.
Bu meslekten asla vazgeçmek istemem.
Kesinlikle denetim alanında kariyer yapmak isterim.
Yeniden bir meslek seçimi yapacak olsam bağımsız denetçiliği tercih etmem.
Aynı ücretle başka bir iş bulsam o işi yaparım.
Paraya ihtiyacım olmasa bile yine de bu işi yapmaya devam ederim.

Aşağıda kişilerin işleri hakkında olası duygularını temsil eden bir dizi ifade yer almaktadır. Kendi duygu durumunuza göre aşağıdaki ifadelere katılım derecenizi lütfen belirtiniz.

İşinizde ne kadar çok çaba gösterirseniz, o kadar başarılı olursunuz.
Para kazanmak öncelikle iyi şans gerektirir.
Eğer çalışanlar patronların aldığı kararlardan dolayı mutsuzlarsa, bu kararları etkilemek için bir şeyler yapmalıdır.
İstedikimiz işe girmek çoğunlukla şansa bağlıdır.
Terfi/yükselme olanağı, işinde iyi performans gösterenlere sağlanır.
Çok para kazanan insanlarla az para kazanan insanlar arasındaki en önemli fark şanstır.

Aşağıda kişilerin etik hakkında olası duygularını temsil eden bir dizi ifade yer almaktadır. Kendi duygu durumunuza göre aşağıdaki ifadelere katılım derecenizi lütfen belirtiniz.

Yapılan bir eylemde başkalarının zarar görme riski çok düşük olsa bile bu eyleme tolerans gösterilmemelidir.
Kişisel getirisi ne olursa olsun, başkalarına zarar verebilecek davranışlar yanlıştır.
Bir kişi bir başkasına asla psikolojik ya da fiziksel zarar vermemelidir.
Kişi başkasının refahını ya da saygınlığını tehdit edecek bir davranışta asla bulunmamalıdır.
Bir davranış; olumlu sonuçları olumsuz sonuçlarından fazla diye, ahlaklı bir davranış sayamayız.
Neyin etik olup neyin olmadığı, olaya ve topluma göre değişir.
Bir insanın ahlaki olarak gördüğünü bir başkası ahlak dışı olarak değerlendirebilir.
Farklı kişilerin ahlak ilkelerinden hangisinin daha doğru olduğuna yönelik bir karşılaştırma yapılamaz.
Bireyler toplumdan bağımsız olarak kendi kişisel ahlak kurallarını geliştirme hakkına sahip olabilmelidir.
Bir yalanı ahlaki ya da gayri ahlaki olarak değerlendirmek için söz konusu eylemin ortaya çıktığı durumun koşullarına bakmak gerekir.

Geçen yıl üzerinde çalıştığınız en büyük denetimi düşünerek, benzer bir denetim ortamında sizin düzeyinizdeki bir denetçinin nasıl davranacağına ilişkin aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi lütfen belirtiniz.

Denetçi, denetim veya muhasebenin işleyişinden emin olunmamasına rağmen muhasebe tekniği veya denetimle ilgili bir konunun araştırılmasında kusurlu (eksik) davranabilir.
Denetçi, işletmenin denetimi firmanın genel uygulamalarına göre tamamlanmış; fakat müşterinin şüpheli işlemler ve/veya uygulamaları nedeniyle daha fazla zaman ayrılması gerektiğini düşündüğü halde bir denetim işlemi sonlandırabilir.
Denetçi, belgelerin yüzeysel bir incelemesinden sonra denetim çalışma kâğıtlarında müşteriyi destekleyen işaretlemeler yapabilir.
Denetçi, zaman-bütçe baskısı nedeniyle denetim sırasında müşterinin zayıf açıklamalarını dahi kanıt kabul edebilir.
Denetçi, denetim çalışma kâğıtlarında ihmaller görüldüğü veya denetim işlemi

ÖZGEÇMİŞ

Reyhan SARIÇİÇEK 1983 yılında İzmir’de doğdu. 2002 yılında Ödemiş Anadolu İmam Hatip Lisesi’nden okul birinciliği derecesiyle mezun oldu. 2006 yılında Ege Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünden mezun oldu. 2010 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalından Yüksek Lisans Derecesini aldı. 2013 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ünvanı alan Reyhan SARIÇİÇEK aynı yıl Gaziantep Üniversitesinde öğretim görevlisi olarak atandı. 2019’dan bu yana Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi’nde öğretim görevlisi olarak çalışan Reyhan Sariçiçek evli ve iki çocuk annesidir. İyi derecede İngilizce, başlangıç düzeyinde Arapça ve İtalyanca bilmektedir.

VITAE

Reyhan SARIÇİÇEK was born in 1983 in İzmir. In 2002, she graduated from Ödemiş Anatolian Imam Hatip High School as the top student of her school. In 2006, she graduated from Ege University Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration. In 2010, she got her master's degree from Dokuz Eylül University, Institute of Social Sciences, Department of Business Administration. Reyhan SARIÇİÇEK who become Certified Public Accountant in 2013, also assigned as a lecturer at Gaziantep University in the same year. Reyhan SARIÇİÇEK who has been working as a lecturer in Bandırma Onyedi Eylül University since 2019, is married and has two children. She speaks fluent English and beginner level Arabic and Italian.