

BAĞIMSIZ DENETÇİ ve KAMU GÖZETİM KURUMU UZMANLARININ ETİK İKİLEMDE KARAR VERME TUTUMLARININ İNCELENMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Neriman YALÇIN^a
Öğr. Gör. Dr. Mehmet GÜNEŞ^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2022; 15 (3): 529-566

ÖZ

İşletmelerde, finansal süreçlerin kontrolündeki en önemli aşama bağımsız denetim faaliyetleridir. Bu faaliyetleri yerine getiren denetçiler ve denetimleri inceleyen kamu gözetim kurumu da bu sürecin ayrılmaz birer parçasıdır. Denetçinin bağımsızlığı denetçinin etik tutumu ile yakından ilgilidir. Denetim başarısızlıklarının büyük bir kısmı denetçi etiği ile ilgili problemlerden kaynaklanmaktadır. Denetçiler, denetim aşamasında karar verirken etik ikilemde kalabilmektedirler. Kamu gözetimi uzmanları ise denetçilerin faaliyetlerini incelerken etik ikilemde kalabilirler. Çalışmanın amacı da bağımsız denetçilerin denetimler esnasında ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunda çalışan uzman ve uzman yardımcılarının inceleme faaliyetleri sırasında etik ikilemde kalmaları durumunda; karar verme tutumlarını ayrı ayrı değerlendirmektir. Bu amaçla her iki meslek grubunun etik ikilemde karar verme tutumlarını belirlemek üzere “Sekiz Etik Ölçeği” aracılığıyla anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda, etik ikilem halinde KGK uzmanları ve bağımsız denetçilerin denetim mesleğinde etik ikilem konusundaki görüşleri ve etik ikilem halinde karar verirken hangi tutumlardan etkilendikleri ayrı ayrı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Denetçi, KGK, Etik İkilem, Sekiz Etik Test.

JEL Kodları: M14, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Yalçın, N., Güneş, M. (2022). Bağımsız Denetçi ve Kamu Gözetim Kurumu Uzmanlarının Etik İkilemde Karar Verme Tutumlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (3), 529-566.

* Makalenin gönderim tarihi: 31.05.2022; Kabul tarihi: 31.08.2022, iThenticate benzerlik oranı %7

^a Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Fakültesi, nerimanyalcin@atu.edu.tr
ORCID: [0000-0002-2196-4779](https://orcid.org/0000-0002-2196-4779).

^b Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Fakültesi, mtgunes@atu.edu.tr
ORCID: [0000-0002-1938-6914](https://orcid.org/0000-0002-1938-6914).

INVESTIGATION OF THE DECISION-MAKING ATTITUDES OF INDEPENDENT AUDITORS AND PUBLIC OVERSIGHT EXPERTS

ABSTRACT

Independent Audit activities are the most crucial stage in controlling financial processes in businesses. Auditors who perform these activities are also an integral part of this process. Auditor's independence is closely related to the auditor's ethical attitude. The majority of audit failures are due to problems with auditor ethics. Auditors may remain in ethical dilemmas while making decisions during the audit phase. On the other hand, public oversight may face ethical dilemmas when examining the activities of auditors. The study aims to evaluate the decision-making attitudes of auditors in ethical dilemmas. For this reason, independent auditors, experts, and assistant experts working in the Public Oversight, Accounting, and Auditing Standards Institution were evaluated regarding their decision-making attitudes in ethical dilemmas. Thus, a survey was conducted through the "Eight Ethical Scales", which will determine the decision-making attitudes of the auditors in ethical dilemmas. Finally, the research evaluated the decision-making attitudes of KGK experts and independent auditors in ethical dilemmas and the factors that KGK experts and auditors consider when making decisions in case of ethical dilemmas.

Keywords: Independent Audit, Auditor, Ethics, Ethical Dilemma, Eight Ethical Tests.

JEL Codes: M14, M42.

EXTENDED SUMMARY

Introduction

Especially the financial scandals that have emerged in the last twenty years have brought the audit profession and independent audit professionals into the focus of attention. This situation has led to an analysis of the ethical perceptions and understandings of independent auditors and thus caused accounting and auditing ethics to be one of the fields of study that attracts much attention. Although there are various findings of the studies on ethical dilemmas, the common opinion is that the personal characteristics of the auditor are pretty dominant in unethical behaviours. For this reason, individual decision-making attitudes of auditors in case of ethical dilemmas constitute the research motivation of this study. The study applied an ethical dilemma test that consisted of 8 questions developed by Lickona (2004) and measured individuals' decision-making attitudes in ethical dilemmas.

The research was carried out on independent auditors working in audit companies registered in the Public Disclosure Platform (KAP) operating in Turkey and experts and assistant experts working in the Public Oversight, Accounting, and Auditing Standards Authority (KGK). The study evaluates the decision-making attitudes of KGK experts and independent auditors in ethical dilemmas. For this purpose, a survey was conducted on the auditors in the audit companies registered in the Public Disclosure Platform (KAP) operating in Turkey, as well as the experts and assistant experts of KGK. In this context, following the introduction, after the theoretical framework about

decision-making in an ethical dilemma is a literature review consisting of research on the decision-making of KGK experts and independent auditors. Finally, the study was concluded after analyzing the data obtained from the questionnaires and presenting the findings.

Literature on Research

There is a wide variety of sources in the national and international literature on ethical dilemmas. For this study, these studies were limited to those made in the field of accounting and auditing; some national and international studies were summarized.

Gibson and Frakes (1997) investigated the unethical decision-making attitudes faced by professional accountants; Shafer, Morris, and Ketchand (2001) examined the effects of personal values on auditors' ethical decision making; Buchan (2005) investigated ethical decision-making attitudes of professional accountants; O'Leary and Stewart (2006) investigated internal auditors' ethical judgment and the impact of other corporate governance mechanisms on their ethical sensibilities, decisions, and intentions; O'Leary and Stewart (2007) investigated the ethical decision-making process of internal auditors and the impact of corporate governance mechanisms; Haines and Leonard (2007) investigated the effect of an ethical decision-making model in the context of information technology; Keller, Smith and Smith (2007) investigated the impact of factors such as gender, education level, religiosity, and work experience on the ethical decision-making processes of professional accountants in the USA and O'Leary and Pangemanan (2007) investigated the ethical decisions of 165 accounting students in their study.

In addition to these, Karacaer, Gohar, Aygün, and Sayın (2009), in their research conducted within the framework of examples of Pakistan and Turkey, analyzed the effects of personal values in the two countries on the ethical decision-making attitudes of the auditor; Jackson (2012) examined the ethical decision-making processes of accountants and auditors and Craft (2013) studied eighty-four articles on ethical decision-making attitudes between 2004 and 2011. In addition, Chaplais, Mard, and Marsat (2016) described the behaviour of auditors who face ethical dilemmas; Bangun and Asri (2017) described the effects of financial information, ethical ideologies, ethical climate, professional ethics, and professional commitment to ethical decision making; Ashari, Nanere, and Trebilcock (2018) examined the impact of corruption awareness in Indonesian society and Indonesian organizations in general, within the framework of ethical decision making.

Oboh, Ajibolade, and Otusanya (2020) investigated the impact of ethical and ideological orientation (moral idealism and moral relativism) in the ethical decision-making processes of professional accountants in Nigeria from the perspective of business and professional membership types; Prastiti and Gruben (2022), investigated the effect of auditors' work environment on

ethical decisions, and Onumah, Simpson, and Kwarteng (2022) investigated the impact of the regulatory role of personal qualities, organizational qualities and ethical codes of conduct on the ethical attitudes of professional accountants in their study.

Method of the Research

This research was carried out on independent auditors in audit companies registered in KAP operating in Turkey and KGK auditors engaged in public oversight activities. The study evaluates the decision-making attitudes of KGK experts and independent auditors in ethical dilemmas.

The study examined ethical decision-making tests collected by Lickona (2004) in eight items. The "front page test," which is the last test of Lickona (2004), was applied to today's practice and adapted as a "posting test on social media." In the prepared questionnaire, in addition to the test to be named "Eight Ethics Scales", three control questions were asked about "thinking that the independent audit profession is suitable for ethical dilemmas," "observing that colleagues suffer ethical dilemmas," and the auditor himself "being in an ethical dilemma.". Demographic questions consist of gender, age, years of professional experience, and title. Accordingly, the statements given as scale propositions:

- Proposition 1- Golden rule test;
- Proposition 2- Test of accuracy;
- Proposition 3- The test if everyone has done it;
- Proposition 4- Parental test;
- Proposition 5- Religion test;
- Proposition 6- Test of conscience;
- Proposition 7- Conclusion test;
- Proposition 8- It is listed as a social media posting test.

The statements given as control propositions:

- Control proposition 1- I think the independent audit profession is susceptible to ethical dilemmas;
- Control statement 2- I observe that my colleagues are in an ethical dilemma;
- Control proposition 3- There are situations where I am in an ethical dilemma.

Among the statements mentioned above, scale propositions were measured using a 5-point Likert scale (I strongly disagree, disagree, undecided, agree, agree entirely). In contrast, control statements were measured using a 3-point

Likert scale (disagree, undecided, approve). The data collected from the questionnaires were analyzed programs using SPSS and MAXQDA programs to test the hypotheses.

Findings of the Research

In addition to the demographic distributions of the survey participants in the study, the averages of their answers to the scale propositions are as follows. According to this, it was found that:

- Proposition 1- The golden rule test is the most accepted proposition by both groups of auditors;
- Proposition 2- The truth test was one of the most accepted propositions among the groups in terms of propositions (58%, I agree entirely);
- Proposition 3- If everyone did this test was rejected by both groups of auditors with a ratio of about 45%, but 35% of the KGK auditors and 25% of the private auditors responded that they agree entirely;
- Proposition 4- The parent test was the most rejected statement in both groups of supervisors and declined by more than 60%;
- Proposition 5- The religion test is accepted by approximately 50% of KGK inspectors, but private auditors rejected it,
- Proposition 6- The test of conscience is the second most accepted proposition among the supervisor groups, together with the truth test, with more than 60% acceptance in terms of bids,
- Proposition 7- As one of the most accepted propositions, the outcome test was taken above 55% of both groups of auditors;
- Proposition 8- On the other hand, the social media posting test was the second least accepted proposition, with more than 50% rejection;
- Control proposition 1 – "I think the independent audit profession is prone to ethical dilemmas" received a positive response from more than 60 per cent in both groups;
- Control proposition 2- "I observe that my colleagues are in an ethical dilemma" received similar response weight from both groups, the group members were hesitant to comment on their colleagues, but 37% of the participants in both groups accepted this proposition;
- Control proposition 3- In the proposition "There are situations where I am in an ethical dilemma.", it was determined that about 40% of the participants in both groups rejected this statement, around 35% of the participants accepted it, and about 18-20% of the participants abstained.

Conclusion

Auditor independence is an essential indicator of audit reliability. Another fundamental concept used with the auditor's independence is the auditor's degree of ethical behaviour. Financial scandals and audit failures, which have global repercussions with adverse effects, draw attention to auditor ethics. Based on ethical attitude studies with different findings in the literature, this study planned to test the judgments that auditors can be influenced by in ethical decision-making with a scale that includes social, social, and personal tests of ethical decision-making attitude.

For this reason, the "Eight Ethical Scales" test developed by Lickona (2004) was prepared, and the ethical decision-making attitudes of the auditors were measured. When the answers given by the KGK auditors and independent auditors were examined, Both groups of auditors accepted the proposition that the profession should be suitable for ethical dilemmas.

It was observed that both groups of auditors abstained from witnessing the colleagues' ethical dilemmas during the audit and the auditor's statements being in an ethical dilemma.

If the auditors are in an ethical dilemma regarding whether the presence of the situations in the scale propositions adapted from Lickona (2004) will affect the decision-making attitude, it was seen that:

- The Golden Rule Test: Both groups of auditors are indecisive about—contrary to expectations—not doing to others what they do not want to be done to them;
- The Truth Test: Both groups of auditors accept that the fact that there are other facts behind an action is determinant;
- The What-If-Everybody-Did-This Test: Indecisive about the proposition that it can be done if everyone is doing it;
- The Parents Test: Indecisive about asking elders of the family if they would do this, but almost refused; The Religion Test: KGK auditors accept, but independent auditors reject the compliance of the action with religious belief;
- The Conscience Test: Acceptance regarding whether or not to feel guilty after the act;
- The Consequences Test: Accepting that the action caused a loss of reputation;
- The Front Page Test: It was observed that they exhibited a rejecting attitude about the disclosure of the action on social media.

It has been determined that the KGK experts and independent auditors participating in the research attach more importance to the fact that there are

other facts behind the actions, that the move makes them feel guilty, and that there is a loss of reputation as a result of the action. These results are essential in that they again show the importance of honesty, ethical values and reputational concerns, which are among the principles of control and surveillance.

As a result, the more ethical auditors, the more ethical public oversight professionals; It has a vital role in preparing, reporting, and ensuring financial statements. Researches involving topics such as the ethical behaviour level of KGK experts and independent auditors and their perceptions of ethical dilemmas are essential to increase the awareness of professionals, academic researchers, and society. The research is expected to contribute to the literature in this respect. On the other hand, the study will likely contribute to the literature on KGK and independent auditing in Turkey and vide a scale that has not been tested on auditors before. In the study, first of all, considering the importance of the "examination" and "audit" duties performed by KGK experts and auditors, the opinions of those working in these professions about staying in ethical dilemma were evaluated, and the attitudes that they would consider in case of ethical dilemma were assessed. Thus, it was provided to discuss the human factors that audit practitioners and those who oversee audit scandals may consider in case of ethical dilemmas. Second, the scales used in ethical research are one of the challenges in this field. Finally, the applicability of the "Eight Ethics Scales" used in the study to the area of auditing has been tested and recommended in future studies.

As with any scientific research, this study has some limitations. First, auditors are unwilling to participate in this type of research because the auditing profession has special qualifications such as confidentiality and secrecy. For this reason, significant difficulties were experienced while collecting research survey data, and the number of answered survey forms could not be increased further.

As with any scientific research, this study has some limitations. First, auditors are unwilling to participate in this type of research because the auditing profession has special qualifications such as confidentiality and secrecy. For this reason, significant difficulties were experienced while collecting research survey data, and the number of answered survey forms could not be increased further.

1. GİRİŞ

1990'lı yıllardan itibaren başlayan manipülasyonlar ve devamında 2000'lerde ortaya çıkmaya başlayan finansal skandallar, denetim mesleğini ve bağımsız denetim meslek mensuplarını¹ daha fazla ön plana çıkarmıştır. Söz konusu finansal skandalları ve denetçi başarısızlıklarını önlemek amacıyla dünya genelinde kamu gözetimi kurumları kurulmuştur. Bu durum, denetçilerin etik algı ve anlayışlarının irdelenmesine ve böylelikle muhasebe ve denetim etiği konularının ilgi gören çalışma alanlarından biri olmasına sebep olmuştur. Etik ikilem ile ilgili yapılan çalışmaların çeşitli bulguları olmakla birlikte, ortak kanı, denetçinin kişisel özelliklerinin etik dışı davranışlarda bulunmasında oldukça baskın olduğunu göstermesidir. Bu nedenle denetçilerin ve kamu gözetimi uzmanlarının etik ikilemde kalması halinde bireysel olarak karar verme tutumları, bu çalışmanın araştırma motivasyonunu oluşturmaktadır. Denetçilerin denetim esnasında, KGK uzmanlarının ise denetçilerin gözetimi esnasında alacakları kararlarda, hangi bireysel tutum ve değerlerden etkilendiklerinin tespit edilmesi; denetim alanında karşılaşılan etik dışı davranışların anlaşılmasında faydalı olacağı düşünülmektedir.

Literatürde yer alan araştırmalarda, bireylerin etik algılarını ve davranışlarını ölçen çeşitli yöntemler ve ölçekler kullanılmıştır. Hanno ve Violette (1996), vergi mükellefleri üzerine yaptığı bir çalışmada, vergi mükelleflerinin kararlarının altında yatan inançları ve normları belirlemek için Gerekçeli Eylem Teorisi (Theory of Reasoned Action- TORA) modelini kullanmıştır. Jackson (2012) yine TORA yöntemi ile lisansüstü denetim programı öğrencilerinin etik ve denetim derslerinde öğrendikleri ile etik kararlar alıp alamayacaklarını araştırmıştır. Fishbein ve Ajzen (1975) beklenti-değer modeli ile etik ikilemde tutum oluşumunu incelemişlerdir. Forsyth (1980)'ın geliştirdiği Etik Konum Ölçeği (Ethics Position Questionnaire) birçok etik araştırmasında kullanılmıştır. Bu çalışmada ise, diğerlerinden farklı olarak Lickona (2004)'nın geliştirdiği ve bireylerin etik ikilem halinde karar verme tutumlarını ölçen testlerinden sekiz soruluk bir etik ikilem ölçeği uyarlanmış ve KGK uzmanları ve bağımsız denetçilere anket aracılığıyla uygulanmıştır.

Çalışmanın amacı, KGK uzmanlarının ve bağımsız denetçilerin etik ikilemde karar verme tutumlarını değerlendirmektir. Bu amaçla, Türkiye'de faaliyet gösteren Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) kayıtlı denetim şirketlerinde çalışan denetçiler ile KGK uzman ve uzman yardımcıları üzerinde anket araştırması gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda, girişi takiben etik ikilemde karar verme hakkında teorik çerçeve verildikten sonra KGK uzmanlarının ve bağımsız denetçilerin etik ikilemde karar vermeleri üzerine yapılmış araştırmalardan oluşan literatür değerlendirmesi sunulmuştur. Anketlerden elde edilen verilerin analizi ve bulguların sunulmasının ardından sonuç kısmı ile çalışma tamamlanmıştır.

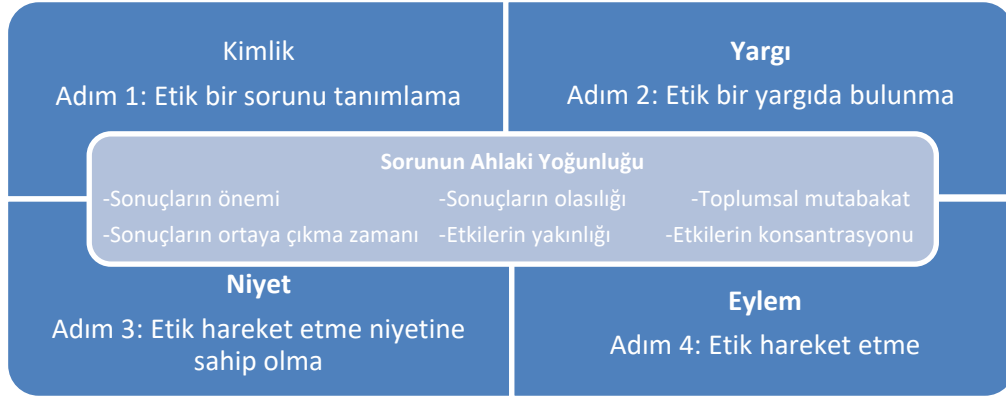
¹ Buradan itibaren "Denetim meslek mensubu" yerine "bağımsız denetçi" kavramı kullanılacaktır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: ETİK İKİLEM VE ETİK İKİLEMDE KARAR VERME

Etik, Prat dit Hauret'in (2007) vurguladığı gibi, ahlaki yargılarda bulunma kapasitesi ve becerileri olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle Martinov-Bennie ve Mladenovic (2015) “ahlaki” ve “etik” terimlerinin eşdeğer olduğunu ve birlikte kullanılması gerektiğini dile getirmişlerdir.

Etik ile ilgili yapılan bir diğer ifade, Rest'in (1986) yaptığı değerlendirmedir. Rest (1986) etik ve etik muhakemenin dört adımının olduğunu ifade ederek, bu adımları; belirli bir durumda etik bir sorunu belirleme, üstlenilecek eylemle ilgili olarak etik bir yargıda bulunma, etik bir şekilde hareket etme niyetine sahip olma ve onu çözmek için etik soruna göre hareket etme olarak sıralamıştır. Rest (1986)'in dile getirdiği bu dört adım, birbirlerini takip ederek, etik bir sorun ile karşı karşıya kalındığında akıl yürütme kapasitesini arttırarak, etik kararlar alma üzerine etkili olmaktadır. Rest'e (1986) göre, etik muhakeme Şekil 1'de gösterilen dört aşamadan oluşmaktadır.

Rest (1986)'nın Şekil 1'de ifade ettiği etik muhakeme adımlarını, Jones (1991) etik problemin özelliklerini birlikte ele alarak dile getirmiş ve ahlaki yoğunluğun altı boyutunu açıklamıştır. Jones (1991), sorunun ahlaki yoğunluğunun etik muhakemedeki her adımı etkileyebileceğini düşünerek etik muhakeme ve ahlaki yoğunluğu beraber ele almıştır.



Şekil 1: Bir Sorunun Etik Muhakeme Süreci ve Ahlaki Yoğunluğu

Kaynak: Chaplais vd., 2016, s.6

Etik kavramı ile sıkça kullanılan ve yapılan çalışmalarda adına sıkça rastlanan kavramlardan biri de “ikilem” ifadesidir. İki farklı durum arasında seçim yapmayı zorunlu kılan bir durumu açıklayan ikilem, seçim yapılmasını gerektiren durumlarda istenen veya istenmeyen bir olayda tercih yapma halini ifade etmektedir. Bu durumlar arasında seçim yapmak, daha baskın bir yöne yönelmek anlamına gelmektedir (Tosun, 2005). Etik ikilemde karar verme tutumu, belirli bir davranışta bulunma niyetinden ziyade, öznel normlara da

dayanmaktadır. Yani bir kişi aldığı karardan olumlu bir sonuç bekliyorsa ve bu durumun diğer kararları da etkileyeceğini düşünüyorsa, olumlu karar verme eğilimlerinin ortaya çıkması muhtemel olacaktır (Buchan, 2005). Etik ikilemde tutum oluşumu, Fishbein ve Ajzen'in (1975) beklenti-değer modelinde, belirli bir davranışla ilgili inançların, herhangi bir eylemin performansına yönelik genel bir tutumun geliştirilmesine katkı sağlamaktadır. Ayrıca tutum, modelde, beklenen sonuçlarla ağırlıklandırılmış belirgin inançların toplamı olarak ifade edilmiştir. Etik ikilemde karar verme tutumları ile ilgili bilişsel ahlaki gelişim modelinin, birçok etik karar verme teorisinin teorik temelini oluşturduğu belirlenmiştir (Kohlberg, 1969). Bu sayede, bireyler gelişme kaydettikçe, etik karar vermenin bilişsel süreçlerinin nasıl daha karmaşık hale geldiği ortaya çıkarılmıştır. Kohlberg (1969) karar vermenin, ahlaki yargıyı ahlaki eyleme bağladığını öne sürerek, bireysel özelliklerin, yalnızca davranışın etik olup olmadığından etkilenmediğini, çünkü bireysel özelliklerin, karar verme sürecinin tamamını etkilediğini ileri sürmüştür. Bununla beraber Trevino (1986), etik karar verme sürecini etkileyen beş bireysel özellik olduğunu, bunların da sırasıyla; ahlaki akıl yürütme düzeyi, eğitim, ego gücü, alana bağımlılık ve kontrol odağı olduğunu belirlemiştir. Tarihsel süreçte etik ikilem ile ilgili ortaya atılan bu olgular, araştırmanın etik ikilemde karar verecek olan denetçinin bireysel olarak etik ikilem algısının incelenmesi motivasyonunu artırmıştır.

3. LİTERATÜR DEĞERLENDİRMESİ

Etik ikilem hakkında ulusal ve uluslararası literatürde geniş bir kaynak çeşitliliği bulunmaktadır. Söz konusu çalışmalar bu çalışmanın amacı doğrultusunda muhasebe ve denetim alanında yapılanlarla sınırlandırılmış olup ulusal ve uluslararası bazı araştırmalar özetlenmiştir.

Gibson ve Frakes (1997), muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı etik olmayan karar verme tutumlarını incelemişler ve özellikle muhasebe meslek mensuplarının mesleki davranış kurallarında belirtildiği gibi, eylemin kabul edilemezliği veya olası bir cezai yaptırımda etik olmayan davranış veya niyeti doğru bir şekilde bildirme konusunda isteksiz olduklarını tespit etmişlerdir.

Shafer, Morris ve Ketchand (2001), çalışmalarında, kişisel değerlerin denetçilerin etik karar vermeleri üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Bu çalışma, profesyonel denetçilerin etik karar süreçlerinde, değerlerin rolünü ampirik olarak ele alan ilk çalışma özelliği taşımaktadır. Çalışmanın sonucunda, kişisel değer tercihlerinin, denetçilerin etik ikilemin ahlaki yoğunluğuna ilişkin algılarını etkilemediği belirlenmiştir. Ayrıca, denetçilerin ahlaki yoğunluk algılarının, etik yargılar ve davranışsal niyetler üzerinde etkili olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Buchan (2005), muhasebe meslek mensuplarının etik karar verme tutumlarını, planlı davranış teorisi ile ölçtüğü çalışmada, tutumlar ve etik niyetler arasında doğrudan güçlü bir ilişki tespit etmiştir. Ancak subjektif normların etik davranışlar üzerindeki etkisi belirlenememiştir. Diğer taraftan, öznel normlar ile etik davranışlar arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının, etik konulara yönelik tutumlarının ve niyetlerinin açıkça etkilendiği görülmüş ve sosyal faktörlerin etik tutum oluşumundaki potansiyel etkilerinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

O'Leary ve Stewart (2006), iç denetçilerin etik muhakemelerini ve diğer kurumsal yönetim mekanizmalarının etik duyarlılıkları, yargıları ve niyetleri üzerindeki etkisini incelediği çalışmalarında, yönetim mekanizmalarının iç denetçilerin çalışma ortamlarındaki etik ikilemleri çözmelerine yardımcı olmada oynadığı role ilişkin anlayışı geliştirdiğini belirlemiştir.

O'Leary ve Stewart (2007), iç denetçilerin etik karar verme sürecini ve kurumsal yönetim mekanizmalarının etkisini incelemişler ve etik karar vermenin iç denetimde deneyimden etkilenip etkilenmediğini araştırmışlardır. Bu kapsamda, 66 iç denetçiye beş etik ikilem senaryosu sunulmuştur. Sunulan beş etik ikilem senaryosu sırası ile; denetim komitesi desteği, muhasebe politikalarına ilişkin yönetim bütünlüğü, iç denetim üzerindeki baskıya ilişkin yönetim bütünlüğü, dış denetçi özellikleri ve örgütsel davranış kuralları olarak belirlenmiştir. Çalışmanın sonucunda, katılımcıların genellikle etik ikilemlere karşı duyarlı oldukları ancak akranlarının etik olarak hareket edeceğinden her zaman emin olamadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca, daha kaliteli bir dış denetim işlevi, iç denetçilerin etik karar vermeleriyle olumlu bir şekilde ilişkilendirilmiş ve bazı durumlarda deneyimli iç denetçilerin daha etik bir duruş benimsedikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Haines ve Leonard (2007), bir etik karar verme modelini bilgi teknolojisi bağlamında incelemek ve deneysel olarak bunu test etmeyi amaçladıkları araştırmalarında, cinsiyetin ve ego gücünün etik karar verme üzerinde derin bir etkiye sahip olduğunu, kontrol odağının ise düşük bir etkiye sahip olduğunu belirlemiştir. Ayrıca, çalışmada, etik karar vermeyi etkileyen faktörler arasındaki ilişkinin karmaşık olduğu ve bireylerin ahlaki niyetini belirlemede farklı faktörlerin daha önemli hale geldiği ortaya çıkartılmıştır.

Keller, Smith ve Smith, (2007), cinsiyet, eğitim düzeyi, dindarlık ve iş deneyimi gibi faktörlerin ABD'deki muhasebe meslek mensuplarının etik karar verme süreçlerini etkileyip etkilemediğine cevap aradıkları çalışmalarında, etik standartların muhasebe mesleğinin ayırt edici özelliği olduğuna vurgu yapmışlardır. Çalışmada elde ettikleri bulgularda, cinsiyete, üniversite düzeyine, dindarlığa ve iş deneyimine dayalı olarak bireysel etik standartlarında farklılıklar gösterdiğini tespit etmişlerdir.

O'Leary ve Pangemanan (2007), çalışmalarında, 165 muhasebe öğrencisinin etik kararlarını araştırmış ve özellikle grup olarak karar vermenin etik kararlar üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Çalışmanın sonucunda, grup çalışmasının ve ekip olarak hareket etmenin, öğrencilerin çalışma yeteneklerini geliştirdiği ancak grup çalışmasının özellikle etik karar verme gibi karmaşık alanlarda en uygun kararı üretmenin etkili bir yol olamayabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Karacaer, Gohar, Aygün ve Sayın (2009), Pakistan ve Türkiye örnekleme çerçevesinde yapmış oldukları araştırmalarında, iki ülkedeki kişisel değerlerin denetçinin etik karar verme tutumları üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Bu kapsamda, iki ülkedeki ahlaki yoğunluğun ortalama değerleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Diğer taraftan, incelenen ülkelerde denetçilerin nihai ve araçsal değerleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Ayrıca, bu çalışma, ahlaki yoğunluk algılarının hem etik yargıları hem de davranışsal niyetleri etkilediğini göstermesi bakımından önemlidir.

Jackson (2012), çalışmasında, muhasebecilerin ve denetçilerin etik karar verme süreçlerine vurgu yapmış ve lisans düzeyinde ve denetim alanında eğitim gören 67 denetim öğrencisinin etik karar verme tutumlarını incelemiştir. Bu kapsamda, çalışmanın sonucu, denetim öğrencilerinin, etik davranışa yönelik genel tutumlarının, denetim mesleğinin kabul edilebilir etik davranışlardan (öznel normlar) etkilendiklerini göstermiştir.

Craft (2013), 2004-2011 yılları arasında etik karar verme tutumları üzerine yapılan seksen dört makaleyi analiz etmiş ve 357 bulgu elde etmiştir. Bu bulgular birtakım değişkenlere göre kategorize edilmiş ve etik karar verme literatüründeki eğilimler ortaya çıkartılmıştır.

Chaplais, Mard ve Marsat (2016) etik ikilemlerle karşılaşan denetçiler üzerine yaptıkları çalışmada, eğitime tabi tutulan denetçilerin etik bir ikilemi belirlemede daha etkin oldukları sonucuna ulaşmışlardır.

Bangun ve Asri (2017), çalışmalarında, etik karar verme için finansal bilgiler, etik ideolojiler, etik iklim, mesleki etik ve mesleğe bağlılık kavramlarının etkisini araştırmayı amaçlamışlardır. Araştırma bulgularında, etik idealizmin değişken bir düzenleyici etki gösterdiği ve etik karar verirken denetçinin, kişisel çıkarlarını bir kenara koyamadığı, zor kararlar alırken etik değerlere uymada zorlandığı ve denetçi olarak işini kaybetme korkusu ile karşı karşıya olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ashari, Nanere ve Trebilcock (2018), Endonezya toplumunda ve genel olarak Endonezya kuruluşlarında yolsuzluk bilincinin etkisini etik karar verme çerçevesinde incelemiş ve etik yoğunluk konuları ve etik karar vermeyi etkileyen organizasyonel faktörleri analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda, etik duyarlılık ve mesleki şüphecilik ile etik karar verme arasında bir bağ olduğu

ortaya çıkartılmıştır. Ayrıca çalışmada, cinsiyet, eğitim düzeyi ve deneyimin etik karar verme sürecine etkisini inceleyen ek analizler sunulmuştur.

Oboh, Ajibolade ve Otusanya (2020), Nijerya'daki muhasebe meslek mensuplarının etik karar verme süreçlerinde, etik ideolojik yönelimin (ahlaki idealizm ve ahlaki görecelik), iş dünyası ve mesleki üyelik türleri perspektifinde etkisini incelemiştir. 329 muhasebe meslek mensubunun katılımı ile yapılan anketlerde, muhasebeciler arasında hem idealist hem de göreceli ahlaki yönelim belirlenmiştir. Ayrıca, ahlaki idealizmin olumlu bir etkisinin olduğu ancak ahlaki rölativizmin (göreceli yaklaşım) etik tanıma, etik yargı ve etik niyet üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğu ortaya çıkartılmıştır.

Prastiti ve Gruben (2022), yaptıkları çalışmada, denetçilerin çalışma ortamlarının, alınan etik kararlar üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu ve denetçilerin performansının, şüphenciliklerini oluşturan ortam ve onlara liderlik eden lider ile doğru orantılı olduğunu belirlemiştir. Çalışmanın sonucunda, denetçilerin etik karar vermelerine katkıda bulunmak için firmaların performans yönetimini iyileştirmesi gerektiği tavsiyesinde bulunulmuştur.

Onumah, Simpson ve Kwarteng (2022), muhasebe meslek mensuplarının etik tutumları üzerinde kişisel niteliklerin, kurumsal niteliklerin ve etik davranış kurallarının düzenleyici rolünün etkilerini incelemeyi amaçladıkları araştırmalarında, Gana'daki 340 muhasebe meslek mensubunun katıldığı bir anket düzenlemiştir. Anket sonucunda, kişisel ve örgütsel özelliklerin toplu olarak etik tutumlar üzerinde olumlu ve önemli bir etkiye sahip olduğu ve ayrıca, etik davranış kurallarının, muhasebecilerin kişisel ve kurumsal nitelikleri ile etik tutumları arasında pozitif bir ilişkiye sahip olduğu belirlenmiştir.

4. ARAŞTIRMA

Denetimin kalitesini ve güvenilirliğini değerlendirirken en önemli kriterin başında denetçi bağımsızlığı gelmektedir. Denetçinin bağımsızlığı ise, denetçinin etik davranma derecesi ile yakından ilgilidir. Bilindiği üzere bugüne kadar tecrübe edilmiş olan denetim başarısızlıkları, denetçi etiğinin tekrar tekrar tartışılmasına neden olmuştur. 2000'lerin başından itibaren yaşanan denetim başarısızlıkları ve finansal skandalların nedenleri, bu skandallara karışan denetçilerin kişisel özellikleri birçok araştırmaya konu olmuştur. Muhasebe ve denetim mesleğinde etik konulu araştırmaların bu yıllardan itibaren artış göstermesinin nedeni de denetçilerin söz konusu skandallara dahil olma nedenleridir. Diğer yandan finansal skandalların önlenmesi amacıyla kurulan kamu gözetimi kurumunun da zaman içinde denetim firmaları ile birlikte bazı denetim skandallarına karıştıkları

görülmüştür. 2001 yılından önce ortaya çıkan finansal skandalların aktörleri denetçiler iken son yirmi yıldır faaliyette olan kamu gözetimi kurumları ve çalışanları da artık finansal skandallara dahil olmaya başlamıştır (Keyser vd. 2022; McKenna vd. 2022; Yalçın, 2020). Hatta buna bağlı olarak, ABD başta olmak üzere, birçok ülkede kamu gözetimi kurumları ve bağımsız denetim firmaları arasında personel transferi gerçekleştiği de görülmektedir (Keyser vd. 2022; McKenna vd. 2022; Yalçın, 2020).

Bu kapsamda çalışmada, bağımsız denetim mesleğinin uygulayıcısı olan denetçiler ve onları gözetken KGK uzmanları üzerinde ayrı ayrı inceleme yapılmıştır. Böylece hem bağımsız denetim hem de denetimin gözetilmesi ve incelenmesi alanlarında faaliyet yürüten meslek mensuplarının etik ikilemde karar vermelerinde göz önünde bulundurdıkları tutumların önem düzeyi tahmin edilecektir. Araştırma sonuçlarının; denetim başarısızlıkları ve finansal skandallara karışan denetim meslek elemanlarının, bugüne kadar yaşanmış ve gelecekte gerçekleşme ihtimali olan skandallara dahil olma nedenlerinin anlaşılması konusunda literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu araştırma, Türkiye’de faaliyet gösteren KAP’ta kayıtlı olan denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler ile kamu gözetimi faaliyetlerinde bulunan KGK uzmanları üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın amacı, KGK uzmanlarının ve bağımsız denetçilerin etik ikilemde karar verme tutumlarını ölçmek ve bunların etik ikilemde karar verme tutumlarını ayrı ayrı değerlendirmektir.

Etik bir karar vermek genellikle birden fazla seçeneği göz önünde bulundurmaya, bu seçeneklerin artılarını, eksilerini veya uygulanabilirliklerini göz önünde bulundurmaya gerektirmektedir. Karar sonucunda, ilgili tüm tarafların amaçlarına ulaşmaları ya da tüm tarafların memnuniyeti söz konusu olmayabilir (Haas & Malouf, 2005; Caughron vd., 2011). Doverspike (2008)’a göre, bazı kararlar daha zordur ve daha karmaşık bir yaklaşımın kullanılmasını gerektirir. Bu nedenle “zor” bir kararla karşı karşıya kalındığında, denetçilerin hangi duygu, tutum veya niyete göre karar verme eğiliminde oldukları önemlidir. Şekil 2’de görüldüğü üzere etik ikilem araştırmaları, içinde onlarca kişisel kavramı barındırmaktadır.

Tablo 1: Etik İkilimde Karar Verme Test Soruları

S.N.	Doverspike (2000)	Lickona (2004)
01	Evrensellik Testi: Bu eylemleri aynı durumda olan herkese tavsiye eder miyim?	Altın Kural Testi: İnsanların bana bunu yapmasını ister miydim?
02	Adalet Testi: Bu eylemler katılan herkes için adil mi? Buna karşılık, eylemlerim paydaşlara (yani eylemden etkilenen diğer kişilere) yaş, ırk, cinsiyet, din, cinsel yönelim vb. temelinde haksız bir şekilde ayrımcılık yapacak mı?	Doğruluk Testi: Bu eylem gerçeğin tamamını mı temsil ediyor ve sadece gerçeği mi temsil ediyor?
03	Çeşitlilik Testi: Bu eylemler ilgili kişi için adil mi? Eylemlerim diğer kişinin yaşını, ırkını, cinsiyetini, dinini, cinsel yönelimini, sosyoekonomik düzeyini vb. dikkate alacak mı?	Herkes Bunu Yapıyorsa Testi: Herkesin bunu yapmasını ister miyim (yalan, hile, hırsızlık vb.)? Böyle bir dünyada yaşamak ister miydim?
04	Dürüstlük Testi: Hareketlerim gerçeğin tamamını mı temsil ediyor ve sadece gerçeği mi temsil ediyor?	Ebeveyn Testi: Bunu yaptığımı öğrenirlerse ailem nasıl hisseder? Onlara bunu yapip yapmayacağımı sorsam bana ne tavsiye ederlerdi?
05	Din Testi: Davranışlarım inancımın tutarlı mı? Eylemlerimi hahama, rahibime, papazıma, imama, ruhani yöneticime açıklayabilir miyim?	Adalet testi: Bu yaptığım şey herkes için adil mi? Bu yaptıklarımın kimler nasıl etkilenebilir?
06	Veli Testi: Çocuğuma yaptıklarımı açıklayabilir miyim? Ondan da aynı şekilde davranmasını bekler miydim?	Din Testi: Eğer dini inancım varsa bu eyleme nasıl uygulanır? Dinimin saygın bir üyesi ne tavsiye ederdi?
07	Çocuk Testi: Yaptıklarımı anneme veya babama açıklayabilir miyim? Yaptıklarımın gurur duymalarını bekler miydim? Yapmayı düşündüğüm şeyi yaptığı için çocuğumla gurur duyar mıyım?	Vicdan Testi: Bu benim vicdanıma aykırı mı? Sonrasında kendimi suçlu hissedecek miyim?
08	Tanıtm Testi: Bu aynı zamanda İtibar Testi veya Ön Sayfa Testi olarak da bilinir. Yaptıklarım yerel gazetemın ön sayfasında haber olsaydı nasıl hissederdim? Eylemlerimin Facebook'ta yayınlanmasını ister miyim?	Sonuç Testi: Bu eylemin şimdi veya gelecekte ilişkilere zarar verme veya öz saygıyı kaybetme gibi kötü sonuçları olabilir mi? Bunu yaptığım için pişman olabilir miyim?
09	Gizlilik Testi: Bu aynı zamanda Vicdan Testi veya Karanlık Otopark Testi olarak da bilinir. Hiç kimse bakmasa bile, eylemlerim vicdanımı rahatlatır mıydı? Tersine, eylemlerim vicdanıma aykırı olur mu?	Ön Sayfa Testi: Eylemim memleketim gazetesinin ön sayfasında yayınlansaydı nasıl hissederdim?
10	Sonuç Testi: Eylemlerimin olası sonuçları nelerdir?	

* Tablo, araştırmacılar tarafından Doverspike (2000) ve Lickona (2004)'ün test sorularından oluşturulmuştur.

Tablo 1'de görüldüğü üzere her iki araştırmacının da etik karar verme anında, kişinin kendisine sorması gereken soruları benzer şekilde sıralanmıştır. Bu araştırma da Doverspike (2000)'in ayrımcılık ile ilgili soruları hariç diğer tüm soruları bir anket aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Denetim mesleğinde denetçilerin muhatapları kişiler değil şirketler, finansal tablolar ve finansal

bilgiler olduğundan, din, dil, etnik köken gibi ayrımcılık ile ilgili sorulara ölçekte yer verilmemiştir. Lickona (2004)'da yer alan "herkes için adil mi" testi, denetçinin doğrudan kendisinin etkileneceği karar verme tutumlarının ölçülmesi amaçlandığından ölçek dışı bırakılmıştır. Ayrıca Lickona (2004)'nın son testi olan "ön sayfa testi" günümüz pratiğine uygulanarak "sosyal medyada yayınlanması testi" olarak uyarlanmıştır. Hazırlanan ankette, "Sekiz Etik Ölçeği" olarak adlandırılacak testin yanı sıra "bağımsız denetim mesleğinin etik ikileme elverişli olduğunu düşünme", "meslektaşların etik ikileme kaldığını gözlemleme" ve bizzat denetçinin kendisinin "etik ikileme kalma" durumlarının sorulduğu üç kontrol sorusu ile cinsiyet, yaş, mesleki tecrübe yılı ve unvandan oluşan demografik sorular yer almaktadır. Buna göre², ölçek önermeleri olarak verilen ifadeler;

- Önerme 1- Altın kural testi;
- Önerme 2- Doğruluk testi;
- Önerme 3- Herkes bunu yapıyorsa testi;
- Önerme 4- Ebeveyn testi;
- Önerme 5- Din testi;
- Önerme 6- Vicdan testi;
- Önerme 7- Sonuç testi;
- Önerme 8- Sosyal medyada yayınlanma testi olarak sıralanır.

Kontrol önermeleri olarak verilen ifadeler ise;

- Kontrol önermesi 1- Bağımsız denetim mesleğinin etik ikileme elverişli olduğunu düşünürüm;
- Kontrol önermesi 2- Meslektaşlarımdan etik ikileme kaldığını gözlemlerim;
- Kontrol önermesi 3- Etik ikileme kaldığım durumlar olur, ifadeleridir.

Yukarıda sayılan ifadelerden ölçek önermeleri 5'li likert ölçeği aracılığı ile (Hiç katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum, tamamen katılıyorum); kontrol önermeleri ise 3'lü likert ölçeği aracılığı ile (katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum) ölçülmüştür. Ölçekte yer alan puan aralıkları Tekin (1996)'ya dayandırılarak, 2,60'ın altındaki değerler olumsuz, 2,60 ile 3,39 arasındaki değerler kararsız ve 3,40 ve üzeri değerler olumlu cevaplar olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca bulgular incelenirken; ölçek önermelerinde 5'li likert; kontrol önermelerinde ise 3'lü likert ölçeği

² Buradan itibaren tekrar edilmemesi amacıyla sadece Önerme 1, Önerme 2 vb. şeklinde anılacaktır.

kullanıldığı hususu göz önünde bulundurulmuştur. Hipotezlerin testi için anketlerden toplanan veriler SPSS ve MAXQDA programları aracılığı ile analiz edilmiş ve elde edilen bulgular aşağıda özetlenmiştir.

4.2. Araştırma Ölçeğinin Güvenilirlik ve Normallik Analizleri

Araştırmalarda kullanılan ölçeklerin güvenilirlik analizleri, Cronbach Alfa testi ile yapılmaktadır. Cronbach Alfa katsayısı, bireysel puanların (n) bir ölçekte sorulara verilen cevapların toplanması ile bulunduğu durumlarda, soruların birbirleri ile benzerliğini ve yakınlığını ortaya koyan bir katsayıdır. Alfa katsayısının bulunabileceği aralıklar ve buna bağlı olarak da ölçeğin güvenilirlik durumu aşağıda gösterilmiştir (Terzi, 2019):

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir,
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir,
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir,
- $0,80 \leq \alpha$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Bu araştırmada kullanılan “Sekiz Etik Ölçek” testinin ifadelerine ait Cronbach Alfa testi sonucu 0,808 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu değer “yüksek derecede güvenilir” aralığında yer almaktadır. “Sekiz Etik Ölçek” testi denetçiler üzerinde ilk kez denenmiş olup, güvenilirlik düzeyinin yüksekliği, ölçeğin araştırmanın amacına hizmet ettiğini göstermektedir.

Ölçek güvenilirliğinden sonra verilen cevapların normallik dağılımı incelenmelidir. Esas olarak likert ölçekli yapılan anketlerde verilerin normal dağılmadığı durumlarla karşılaşılabilir. Normallik varsayımı sürekli ve simetrik bir dağılımı işaret etmektedir. Anket katılımcıların bir önermeye katılma derecelerini ölçen likert tipi ölçekli araştırmalarda, bazı derecelerde daha fazla cevap yığılma gösterebilir (Örneğin bireylerden “Sık sık yalan söylerim” önermesine katılma derecesini belirtmesini istediğinizde cevapların “kesinlikle katılmıyorum” derecesinde yığılacağı gibi). Ancak yine de Kolomogorov–Smirnov testi yapılarak toplanan verinin normal dağılım seviyelerine, parametrik veya parametrik olmayan testlerin uygulanması gerektiğine karar verilmelidir (Karagöz, 2019). Aşağıda Tablo 2’de verilerin normallik test bulguları ve değerlendirme sonucu gösterilmiştir. Değerlendirme George & Mallery (2010) ve Tabachnick & Fidell’in (2013), çalışmalarında ifade edilen, “ ± 1.5 arasındaki basıklık değeri çoğu psikometrik amaç için mükemmel kabul edilir, ancak belirli uygulamaya bağlı olarak çoğu durumda ± 2.0 arasındaki bir değer de kabul edilebilir.” temelinde yapılmıştır (George ve Mallery, 2010; Tabachnick & Fidell, 2013). Tablo 2’de görüldüğü gibi tüm önermelere ait değerler normal dağılım çerçevesinde kabul edilmiş ve analizlerde parametrik testler tercih edilmiştir.

Tablo 2: Normallik Test Bulguları

İfadeler	Çarpıklık	Basıklık	Normallik değerlendirme
Önerme 1	-0,84	-1,35	Normal
Önerme 2	-1,248	,185	Normal
Önerme 3	,190	-1,329	Normal
Önerme 4	,604	-,937	Normal
Önerme 5	,313	-1,236	Normal
Önerme 6	-,966	-,189	Normal
Önerme 7	-,517	-1,044	Normal
Önerme 8	,500	-1,094	Normal

4.3. Araştırmanın Örnekleme

Denetçilerin etik ikilemde karar verme tutumlarının incelenmesi amacıyla gerçekleştirilen bu araştırma, KGK'da görevli uzman ve uzman yardımcıları ve Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler üzerinde gerçekleştirilmiştir³.

Hazırlanan anket, KAP'ta yer alan bilgilere göre, aktif faaliyet gösteren 364 şirketin kurumsal e-posta adreslerine, insan kaynakları yöneticilerine ve KGK'da faaliyette bulunan 79 bağımsız denetim uzmanı ve uzman yardımcısına kurumsal e-posta adresleri aracılığı ile gönderilmiştir. Tablo 3, araştırmaya katılması için anket gönderilen katılımcı sayısını ve nihai katılımcı sayısını göstermektedir.

Tablo 3: Örneklem Tablosu

KGK Resmi Siciline kayıtlı denetim firması sayısı		KGK Resmi Siciline kayıtlı bağımsız denetçi sayısı*	
Faal	357	Faal	5101
Gayri faal	7	Gayri faal	11766
Toplam	364	Toplam	16867
KAP'da listelenen denetim firması sayısı	85	Bağımsız denetim faaliyeti üstlenen denetçi sayısı	51
		KGK Meslek Elemanı sayısı**	79
Ankete katılan bağımsız denetçi sayısı		111	
Ankete katılan KGK uzmanları		48	

*Veriler KGK web sitelerinde yayınlanan Nisan/2022 tarihli verilerden alınarak, faal/gayri faal rakamları yazarlar tarafından belirlenmiştir.

**KGK 2020 yılı faaliyet raporundan edinilmiştir.

³ Buradan itibaren, KGK'da çalışan uzman ve uzman yardımcıları için *KGK uzmanları* kavramı kullanılacaktır.

KAP’da kayıtlı bağımsız denetim firmalarında faaliyet gösteren bağımsız denetçilerden 111 ve KGK’da faaliyet gösteren uzman/uzman yardımcılardan 48 tam ve doğru yanıtlanmış anket elde edilmiştir. Araştırmacıların örneklem büyüklüğünü belirlerken, ana kütlein büyüklüğü, önem seviyesi, ana kütlein homojenliği, ana kütledeki alt grupların sayısı gibi faktörleri göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bu doğrultuda, örneklem seçiminde akademik çalışmalarda çeşitli yöntemler kullanılmakta olup, alt kategoriye sahip (cinsiyet, eğitim gibi) her bir kategorinin en az 30 kişiden oluşması gerekmektedir. Örneklem seçiminde %95 güven aralığında ($p<0.05$) evreni temsil edecek şekilde aşağıdaki formül üzerinden hesaplanmış olup; KGK uzmanlarının örnekleme 44, bağımsız denetçilerin ise örnekleme 96 olarak hesaplanmıştır. Örneklem büyüklüğü hesaplama formülü (Kalaycı, 2016):

$$n: (Z^2 \cdot Q^2) / (X - \mu)^2$$

Dolayısıyla %95 güven aralığında ($p<0.05$) hata payıyla örneklem büyüklüğü analize uygun kabul edilerek, anketlerin analizine geçilmiştir.

5. BULGULAR VE YORUMLAR

Araştırmadan elde edilen veriler ile gerçekleştirilen istatistik analizlerden elde edilen bulgular; tanımlayıcı, betimleyici ve fark istatistikleri bulguları olarak aşağıda özetlenmiştir.

5.1. Tanımlayıcı İstatistik Bulguları

Etik ikilemde karar verme tutum araştırması denetim mesleğinin iki ayrı kesiminde gerçekleştirilmiş olup, katılımcıların demografik dağılımlarını gösteren bulgular Tablo 4’te özetlenmiştir. Tablo 4, katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim, tecrübe, mesleki unvan bakımından sınıflandırmalarını ve yüzdelerini göstermektedir.

Tablo 4: Toplam Örneklem Tanımlayıcı İstatistik

KGK uzmanları				Bağımsız Denetçiler			
Değişkenler		Sayı	%	Değişkenler		Sayı	%
Cinsiyet	Kadın	5	10	Cinsiyet	Kadın	27	24
	Erkek	43	90		Erkek	84	76
	Toplam	48	100		Toplam	111	100
Yaş	30 ve altı	19	40	Yaş	30 ve altı	17	15
	31-40	24	50		31-40	30	27
	41-50	5	10		41-50	35	32
	51 ve üzeri	0	0		51 ve üzeri	29	26
	Toplam	48	100		Toplam	111	100
Eğitim	Lise	0	0	Eğitim	Lise	4	4
	Ön lisans	0	0		Ön lisans	4	4
	Lisans	42	87,5		Lisans	69	62
	Lisansüstü	6	12,5		Lisansüstü	34	30
	Toplam	48	100		Toplam	111	100
Tecrübe	0-9 yıl	37	77	Tecrübe	0-9 yıl	34	30
	10-19 yıl	10	21		10-19 yıl	38	34
	20-29 yıl	1	2		20-29 yıl	26	24
	30-50 yıl	0	0		30-50 yıl	13	12
	Toplam	48	100		Toplam	111	100
Unvan	Uzman Yardımcısı	10	21	Unvan	Yardımcı Denetçi	23	21
	Uzman	38	79		Denetçi	42	38
	Toplam	48	100		Kıdemli Denetçi	7	6
					Baş Denetçi	39	35
	Toplam	48	100		Toplam	111	100

Buna göre;

- Katılımcılardan KGK uzmanlarının %90'ının, bağımsız denetçilerin ise %76'sının erkek olduğu;
- KGK katılımcılarının yaş ortalaması bakımından 40 yaş altı katılımın %90 olduğu; bağımsız denetçilerde yaş dağılımının daha homojen olduğu;
- Her iki grupta katılımcıların nerdeyse tamamının lisans eğitimine sahip olduğu ve her iki grupta da lisansüstü eğitilmiş katılımcıların bulunduğu;
- KGK katılımcılarının %77'nin 10 yıl altı tecrübeye sahip olduğu ve denetçilerde tecrübe yılı bakımından daha homojen bir dağılım olduğu;
- Mesleki unvan bakımından KGK'da; uzman katılımının %79 ve uzman yardımcısı katılımının %21 olduğu ve denetçilerin hem daha tecrübeli baş denetçiler hem de mesleğin ilk yıllarında bulunan yardımcı denetçiler bakımından temsil edildiği görülmektedir.

5.2. Betimleyici İstatistik Bulguları

Araştırmada, anket katılımcılarının demografik dağılımlarının yanı sıra, ölçek önermelerine verilen cevapların ortalamaları bakımından da betimleyici istatistik analizi yapılarak Tablo 5’te sunulmuştur. Tablo 5, her iki meslek grubunda bulunan katılımcıların, ankette yer alan ifadelerle verdikleri cevapları, katılımcı türü bakımından ve cevap türü bakımından ayrı ayrı göstermektedir.

Tablo 5: Katılımcıların Önermelere İlişkin Görüşlerine Ait Betimleyici İstatistik

Önermeler	Meslek Grubu	Kesinlikle katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Toplam	Ortalama
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%		
Önerme 1	KGK	N	6,00	17,00	6,00	1,00	18,00	48,00					3,17
		%	12,50	35,42	12,50	2,08	37,50	100,00					
	Özel	N	20,00	19,00	20,00	21,00	31,00	111,00					3,22
		%	18,02	17,12	18,02	18,92	27,93	100,00					
Önerme 2	KGK	N	1,00	7,00	4,00	8,00	28,00	48,00					4,15
		%	2,08	14,58	8,33	16,67	58,33	100,00					
	Özel	N	10,00	10,00	6,00	20,00	65,00	111,00					4,08
		%	9,01	9,01	5,41	18,02	58,56	100,00					
Önerme 3	KGK	N	5,00	16,00	7,00	3,00	17,00	48,00					3,23
		%	10,42	33,33	14,58	6,25	35,42	100,00					
	Özel	N	10,00	41,00	18,00	14,00	28,00	111,00					3,08
		%	9,01	36,94	16,22	12,61	25,23	100,00					
Önerme 4	KGK	N	8,00	22,00	6,00	1,00	11,00	48,00					2,69
		%	16,67	45,83	12,50	2,08	22,92	100,00					
	Özel	N	26,00	40,00	14,00	14,00	17,00	111,00					2,60
		%	23,42	36,04	12,61	12,61	15,32	100,00					
Önerme 5	KGK	N	7,00	12,00	5,00	7,00	17,00	48,00					3,51
		%	14,58	25,00	10,42	14,58	35,42	100,00					
	Özel	N	33,00	34,00	11,00	19,00	14,00	111,00					2,52
		%	29,73	30,63	9,91	17,12	12,61	100,00					
Önerme 6	KGK	N	0,00	4,00	6,00	12,00	26,00	48,00					4,25
		%	0,00	8,33	12,50	25,00	54,17	100,00					
	Özel	N	9,00	12,00	17,00	24,00	49,00	111,00					3,83
		%	8,11	10,81	15,32	21,62	44,14	100,00					
Önerme 7	KGK	N	0,00	9,00	12,00	10,00	17,00	48,00					3,73
		N%	0,00	18,75	25,00	20,83	35,42	100,00					
	Özel	N	10,00	24,00	6,00	35,00	36,00	111,00					3,57
		%	9,01	21,62	5,41	31,53	32,43	100,00					
Önerme 8	KGK	N	7,00	19,00	12,00	1,00	9,00	48,00					2,71
		%	14,58	39,58	25,00	2,08	18,75	100,00					
	Özel	N	22,00	42,00	10,00	14,00	33,00	111,00					2,77
		%	19,82	37,84	9,01	12,61	29,73	100,00					
Kontrol önermesi 1	KGK	N	0,00	7,00	8,00	33,00	0,00	48,00					2,54
		%	0,00	14,58	16,67	68,75	0,00	100,00					
	Özel	N	0,00	25,00	14,00	72,00	0,00	111,00					2,52
		%	0,00	22,52	12,61	64,86	0,00	100,00					
Kontrol önermesi 2	KGK	N	0,00	15,00	15,00	18,00	0,00	48,00					2,06
		%	0,00	31,25	31,25	37,50	0,00	100,00					
	Özel	N	0,00	46,00	23,00	42,00	0,00	111,00					2,29
		%	0,00	41,44	20,72	37,84	0,00	100,00					
Kontrol Önermesi 3	KGK	N	0,00	22,00	9,00	17,00	0,00	48,00					2,06
		%	0,00	45,83	18,75	35,42	0,00	100,00					
	Özel	N	0,00	46,00	23,00	42,00	0,00	111,00					1,86
		%	0,00	41,44	20,72	37,84	0,00	100,00					

Buna göre önermeler açısından Tablo 5 incelendiğinde;

- Önerme 1- Altın kural testinin; her iki meslek grubu tarafından kararsız aralığında değer aldığı;
- Önerme 2- Doğruluk testinin, iki grup tarafından kabul edilen önermelerden biri olduğu;
- Önerme 3- Herkes bunu yapıyorsa testini, her iki grubun da yaklaşık %45 oranla reddettiği ancak; ancak yine her iki grubunda yaklaşık 42'sinin katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabı verdiği;
- Önerme 4- Ebeveyn testinin her iki grupta, en fazla reddedilen önerme olduğu ve %60'ın üzerinde reddedildiği;
- Önerme 5- Din testinin KGK uzmanları arasında yaklaşık %50'lik bir oran ile kabul edildiği;
- Önerme 6- Vicdan testinin, doğruluk testi ile birlikte önermeler bakımından %60'ın üzerinde kabul ile en fazla kabul edilen önermelerden ikincisi olduğu;
- Önerme 7- Sonuç testinin yine en çok kabul edilen önermelerden biri olarak her iki grubunda da %55'in üzerinde kabul edildiği;
- Önerme 8- Sosyal medyada yayınlanma testinin ise %50'nin üzerinde ret alarak en az kabul edilen ikinci önerme olduğu;
- Kontrol önermesi 1 – “Denetim mesleğinin etik ikileme elverişli olduğunu düşünürüm”, önermesine her iki grubunda yüzde 60'ın üzerinde olumlu cevap verdiği;
- Kontrol önermesi 2- “Meslektaşlarımın etik ikilemde kaldığını gözlemlerim” önermesine her iki grubun meslektaşları hakkında yorum yapmakta çekimser oldukları, ancak her iki grupta da %37 oranında katılımcının bu önermeyi kabul ettiği;
- Kontrol önermesi 3- “Etik ikilemde kaldığım durumlar olur” önermesinde ise her iki grupta da %40 civarı katılımcının bu ifadeyi reddettiği, %35 civarında katılımcının kabul ettiği ve %18-20 civarı katılımcının ise çekimser cevap verdiği tespit edilmiştir.

Katılımcıların etik ikilemde karar verme tutumları, “Sekiz Etik Ölçek” testine ve kontrol önermelerine verdikleri cevapların betimleyici istatistiklerini ifade eden bulguları; Mean, Median, Mod, en düşük ve en yüksek değerler bakımından incelenmiştir. Bu değerler, veri seti hakkında araştırmacıya açıklayıcı bilgiler vererek, elde edilen verilerin merkeze olan uzaklığını ve veri setindeki değerlerin dağılım ölçüsünü rakamsal olarak göstererek olası sonuçlar bakımından fikir vermektedirler.

Anketlerden elde edilen verilerin betimleyici analiz bulguları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Betimleyici İstatistik Bulguları

Panel A. KGK Uzmanları					
İfadeler	Mean	Med.	Mod	Min.	Max.
Önerme 1	3,17	3,00	5,00	1,00	5,00
Önerme 2	4,15	5,00	5,00	1,00	5,00
Önerme 3	3,23	3,00	5,00	1,00	5,00
Önerme 4	2,69	2,00	2,00	1,00	5,00
Önerme 5	3,51	3,50	5,00	1,00	5,00
Önerme 6	4,25	5,00	5,00	1,00	5,00
Önerme 7	3,73	4,00	5,00	1,00	5,00
Önerme 8	2,71	2,00	2,00	1,00	5,00
Kontrol önermesi 1	2,54	3,00	3,00	1,00	3,00
Kontrol önermesi 2	2,06	2,00	3,00	1,00	3,00
Kontrol önermesi 3	2,06	2,00	2,00	1,00	3,00
Panel B. Bağımsız Denetçiler					
İfadeler	Mean	Med.	Mod	Min.	Max.
Önerme 1	3,22	3,00	5,00	1,00	5,00
Önerme 2	4,08	5,00	5,00	1,00	5,00
Önerme 3	3,08	3,00	2,00	1,00	5,00
Önerme 4	2,60	2,00	2,00	1,00	5,00
Önerme 5	2,52	2,00	2,00	1,00	5,00
Önerme 6	3,83	4,00	5,00	1,00	5,00
Önerme 7	3,57	4,00	5,00	1,00	5,00
Önerme 8	2,77	2,00	2,00	1,00	5,00
Kontrol önermesi 1	2,52	3,00	2,00	1,00	3,00
Kontrol önermesi 2	2,29	2,00	3,00	1,00	3,00
Kontrol önermesi 3	1,86	2,00	2,00	1,00	3,00

Katılımcıların ölçek önermelerine verdikleri yanıtların ortalama değerlerine bakılarak, her iki grubun verilen önermelere katılma dereceleri, kabul/kararsız ve ret olmak üzere 3 karar değer aralığında sınıflandırılmış ve Tablo 7'de özetlenmiştir. Bu sayede her iki grubun ayrı ayrı olmak üzere; hangi önermeleri kabul ettiği hangilerini reddettiği tespit edilmiştir.

Tablo 7: KGK Uzmanları ve Denetçilerin Karar Aralıkları

Önerme No	Testler/Önermeler	KGK		Bağımsız Denetçiler		Karar Aralığı Farkı
		Ortalama	Karar aralığı	Ortalama	Karar aralığı	
Önerme 1	Altın kural testi	3,16	Kararsız	3,22	Kararsız	Yok
Önerme 2	Doğruluk testi	4,15	Kabul	4,08	Kabul	Yok
Önerme 3	Herkes bunu yapıyorsa testi	3,23	Kararsız	3,08	Kararsız	Yok
Önerme 4	Ebeveyn testi	2,69	Kararsız	2,60	Kararsız	Yok
Önerme 5	Din testi	3,51	Kabul	2,52	Ret	Var
Önerme 6	Vicdan testi	4,25	Kabul	3,83	Kabul	Yok
Önerme 7	Sonuç testi	3,73	Kabul	3,57	Kabul	Yok
Önerme 8	Sosyal medyada yayınlanma testi	2,71	Kararsız	2,77	Kararsız	Yok
Kontrol önermesi 1	Bağımsız denetim mesleğinin etik ikileme elverişli olduğunu düşünürüm	2,54	Kabul	2,51	Kabul	Yok
Kontrol önermesi 2	Meslektaşlarımla etik ikileme kaldığımı gözlemlerim	2,06	Kararsız	2,29	Kararsız	Yok
Kontrol önermesi 3	Etik ikileme kaldığım durumlar olur	2,06	Kararsız	1,86	Kararsız	Yok

Yukarıda Tablo 7’de yer alan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerine bakıldığında, sadece 5 numaralı önerme olan “*din testi*” ortalamalarının farklı sonuç verdiği, ölçeğin diğer yedi testi ve kontrol önermeleri bakımından ise ortalamaların göreceli olarak fark etse de benzer karar derecesi aralığında yer aldığı görülmektedir. Devam eden bölümde ek analizler ile her iki meslek grubunun da cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, meslek unvanları, tecrübe süreleri bakımından bir fark olup olmadığı araştırılmıştır. Ayrıca kontrol soruları bakımından ek analizler yapılarak, yine iki meslek grubunun denetimde etik ikilemin varlığına dair algıları ve etik ikileme karar verme tutumları incelenmiştir.

5.3. Fark Testleri

Ankete katılanların, etik ikileme karar verme tutumları, anket ile toplanan demografik değişkenler dikkate alınarak, söz konusu değişkenler bakımından fark gösterip göstermediği parametrik testlerden T testi ve One-Way Anova testi aracılığı ile incelenerek aşağıda gösterilmiştir.

5.3.1. Cinsiyet Değişkenine göre T- Testi Bulguları

Cinsiyet değişkeni açısından t-testi sonuçları Tablo 8’de sunulmuş ve KGK uzmanlarının “Önerme 1” için verdiği yanıtlardan elde edilen fark testi belirlenmiştir.

Tablo 8: Cinsiyet Değişkeni Açısından T- Testi Bulguları

Panel A. KGK Uzmanları					
İfadeler	Cinsiyet	N	Ortalama	T	Anlamlılık (2 kuyruklu)
Önerme 1	Kadın	5	3,909	1,858	,070
	Erkek	43	2,946		

Buna göre; “Önerme 1- Altın Kural Testi: İnsanların bana bunu yapmasını ister miydiniz?” ifadesine ilişkin olarak kadın ve erkek katılımcılar arasında ($p < 0,10$) istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Test sonuçlarına göre, kadın katılımcılar, erkek katılımcılara göre altın kural testine daha fazla olumlu cevap vermişlerdir. KGK uzmanları arasında cinsiyetin fark ortaya koyduğu başka önerme tespit edilememiştir. Diğer taraftan bağımsız denetçiler üzerinde yapılan incelemede de hiçbir önermede, cinsiyet bakımından istatistiki olarak anlamlı bir fark bulgusu tespit edilememiştir.

Aslında literatürde yer alan etik konulu birçok çalışma, cinsiyet değişkeninin anlamlı fark ortaya koyduğuna dair bulgular sunmaktadır (Örn: Haines ve Leonard 2007; Keller, Smith ve Smith, 2007; Ashari, Nanere ve Trebilcock, 2018). Ancak bu çalışmada cinsiyet değişkeni ile yapılan testlerde anlamlı bir fark tespit edilememiştir. Bu durum, katılımcılar arasında kadınların yeteri kadar temsil edilememesinden kaynaklandığı ile açıklanabilir.

5.3.2. Yaş Değişkenine göre One Way Anova Testi Bulguları

Demografik değişkenlerden yaş değişkenine göre önermelere verilen cevaplara ait One Way Anova Testi aşağıdaki Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9: Yaş Değişkeni Açısından One Way Anova Testi Bulguları

Panel A. KGK Uzmanları					
İfadeler	Yaş	N	Ortalama	T	Anlamlılık (2 kuyruklu)
Önerme 2	30>	19	4,15	2,92	,064
	31-40	24	4,37		
	41-50	5	3,00		
	Toplam	48	4,15		
Önerme 6	30>	19	4,57	4,57	,015
	31-40	24	4,20		
	41-50	5	3,20		
	Toplam	48	4,25		
Kontrol Önermesi 1	30>	19	2,84	3,57	,036
	31-40	24	2,41		
	41-50	5	2,00		
	Toplam	48	2,54		
Panel B. Bağımsız Denetçiler					
İfadeler	Yaş	N	Ortalama	T	Anlamlılık (2 kuyruklu)
Önerme 4	30>		3,64	4,68	,004
	31-40		2,63		
	41-50		2,25		
	Toplam		2,60		
Önerme 7	30>		3,70	3,14	,028
	31-40		3,70		
	41-50		3,91		
	Toplam		3,57		
Kontrol Önermesi 1	30>		1,76	3,45	,019
	31-40		1,36		
	41-50		1,60		
	Toplam		2,52		
Kontrol Önermesi 2	30>		1,42	2,27	,084
	31-40		1,41		
	41-50		1,26		
	Toplam		2,29		
Kontrol Önermesi 3	30>		1,96	3,45	,019
	31-40		1,28		
	41-50		2,35		
	Toplam		1,86		

Panel A’da görüldüğü üzere yaş değişkenine göre KGK uzmanları arasında ölçek önermelerinden, Önerme 2- Doğruluk testi, Önerme 6- Vicdan testi ve Kontrol önermesi 1- Denetim mesleğinin etik ikileme uygun olduğunu düşünürüm, ifadelerinde istatistiki olarak anlamlı bir fark ortaya çıkmıştır. Buna göre; her üç önermede de (örneklemin yaş bakımından homojen dağılmadığını göz önünde bulundurmak kaydıyla), 40 yaş üstü katılımcıların yaşı arttıkça ifadelere verdikleri cevapların ortalamaları düşmektedir.

Panel B ise; bağımsız denetçiler arasında yaş değişkenine göre ölçek önermelerinden, Önerme 4-Ebeveyn testi, Önerme 7- Sonuç testi ve Kontrol önermelerinin üçünde anlamlı bir fark olduğunu göstermektedir. Buna göre, 40 yaş altı katılımcılarda ebeveyn testinde daha yüksek ortalama; itibar kaygısını ifade eden sonuç testinde ise 40 yaş üstü katılımcılarda daha yüksek ortalama bulgusu elde edilmiştir. Kontrol önermelerinden denetim mesleğinin etik ikileme elverişli olduğu ve meslektaşların etik ikilemde kalmasına şahit olma ifadelerinde yaş arttıkça cevapların ortalamalarının düştüğü gözlenmiştir. Katılımcının kendisinin etik ikilemde kalması ifadesinin kabulünde ise 40 yaş üstü katılımcıların ortalamaları daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

5.3.3. Eğitim Değişkenine Göre One Way Anova Testi Bulguları

Tablo 10, eğitim değişkeni bakımından önermelere verilen cevaplara ait One Way Anova Testi bulgularını göstermektedir.

Tablo 10: Eğitim Durumuna Göre One Way Anova Testi Bulguları

Panel A. KGK Uzmanları					
İfadeler	Eğitim	N	Ortalama	T	Anlamlılık (2 kuyruklu)
Önerme 7	Lisans	42	3,59	4,999	,030
	Lisansüstü	06	4,66		
	Toplam	48	3,73		
Önerme 8	Lisans	42	2,54	5,604	,022
	Lisansüstü	06	3,83		
	Toplam	48	2,71		
Panel B. Bağımsız Denetçiler					
İfadeler	Eğitim	N	Ortalama	T	Anlamlılık (2 kuyruklu)
Önerme 4	Lise	4	3,25	5,340	,002
	Ön lisans	4	4,50		
	Lisans	69	2,72		
	Lisans Üstü	34	2,05		
	Toplam	111	2,60		

Panel A'da görüldüğü üzere eğitim değişkenine göre KGK uzmanları arasında ölçek önermelerinden, Önerme 7-Sonuç testi, Önerme 8-Sosyal medyada yayınlanma testi ifadelerinde anlamlı bir fark ortaya çıkmıştır. Her iki önerme için eğitim derecesi arttıkça bu önermelere katılma derecesinin de arttığı belirlenmiştir.

Panel B, denetçilerin eğitim değişkeni bakımından fark ifade eden bulgularını göstermekte olup; bu grupta yer alan denetçilerde eğitim değişkeninin sadece Önerme 4- Ebeveyn testi için anlamlı sonuç verdiği tespit edilmiştir. Test sonuçlarına göre, denetçilerde eğitim seviyesi ön lisans derecesi olanlar, ebeveyn testinde en yüksek ortalama değere sahip grup olmuşlardır. Lisansüstü eğitime sahip grup ise en düşük ortalamaya sahip grup olarak belirlenmiştir.

5.3.4. Mesleki Tecrübe Değişkenine Göre One Way Anova Testi Bulguları

Tablo 11, mesleki tecrübe değişkenine göre önermelere verilen cevaplara ait One Way Anova Testi bulgularını göstermektedir.

Tablo 11: Mesleki Tecrübeye Göre One Way Anova Testi Bulguları

Panel A. KGK Uzmanları					
İfadeler	Yıl	N	Ortalama	T	Anlamlılık (2 kuyruklu)
Kontrol Önermesi 1	0-9	37	1,84	3,379	,043
	10-19	10	1,41		
	20-29	1	1,00		
	Toplam	48	1,54		
PANEL B. Bağımsız Denetçiler					
İfadeler	Yıl	N	Ortalama	T	Anlamlılık (2 kuyruklu)
Önerme 1	0-9	34	3,05	4,174	,004
	10-19	38	3,84		
	20-29	26	2,46		
	30-50	13	3,41		
	Toplam	111	3,22		
Önerme 4	0-9	34	2,85	2,987	,022
	10-19	38	2,76		
	20-29	26	1,84		
	30-50	13	3,08		
	Toplam	111	2,60		
Önerme 6	0-9	34	3,47	2,164	,078
	10-19	38	4,00		
	20-29	26	3,65		
	30-50	13	4,58		
	Toplam	111	3,83		

Panel A'da görüldüğü gibi KGK uzmanları arasında mesleki tecrübe yılının istatistiki olarak fark yarattığı tek önerme, Kontrol önermesi 1-Mesleğin etik ikileme elverişli olduğunu düşünürüm ifadesidir. Ortalamaların birbirlerine yakınlığı, tüm mesleki tecrübe gruplarının denetim mesleğinin etik ikileme elverişliliği konusunda yakın görüşlere sahip olduğunu göstermektedir.

Bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe değişkenine göre fark bulguları ise Panel B'de gösterilmiştir. Bağımsız denetçiler arasında mesleki tecrübe değişkeninde, üç önerme bakımından istatistiki olarak anlamlı fark tespit edilmiştir. Önerme 1- Altın kural testi, Önerme, Önerme 4- Ebeveyn testi ve Önerme 6- Vicdan testi önermeleridir. Tüm ifadelerde 0-9 yıl ve 20-29 yıl aralığında tecrübeye sahip denetçilerin benzer özellikler gösterdiği ve katılım derecelerinin mesleki tecrübesi 10-19 yıl arası olanlar ile 30 yıl ve üzeri olan denetçilerin daha düşük ortalamalara sahip oldukları tespit edilmiştir.

5.3.5. Unvan Değişkenine Göre One Way Anova Testi Bulguları

Tablo 12, unvan değişkenine göre önermelere verilen cevaplara ait One Way Anova Testi bulgularını göstermektedir.

Tablo 12: Unvana Göre One Way Anova Testi Bulguları

Panel A. KGK Uzmanları					
İfadeler	Unvan	N	Ortalama	T	Anlamlılık (2 kuyruklu)
Önerme 1	Uzman	10	2,40	3,245	,078
	Uzman yardımcısı	38	3,36		
	Toplam	48	3,16		
Önerme 7	Uzman	10	4,40	4,687	,036
	Uzman yardımcısı	38	3,55		
	Toplam	48	3,73		
Önerme 8	Uzman	10	1,90	5,298	,026
	Uzman yardımcısı	38	2,92		
	Toplam	48	2,71		
Panel B. Bağımsız Denetçiler					
İfadeler	Unvan	N	Ortalama	T	Anlamlılık (2 kuyruklu)
Önerme 4	Yardımcı Denetçi	23	3,34	5,232	,002
	Denetçi	42	2,61		
	Kıdemli denetçi	7	3,14		
	Baş denetçi	39	2,05		
	Toplam	111	2,60		
Önerme 5	Yardımcı denetçi	23	2,87	2,284	,083
	Denetçi	42	2,66		
	Kıdemli denetçi	7	3,00		
	Baş denetçi	39	2,07		
	Toplam	111	2,52		
Önerme 7	Yardımcı denetçi	23	3,60	3,932	,010
	Denetçi	42	3,92		
	Kıdemli denetçi	7	4,28		
	Baş denetçi	39	3,02		
	Toplam	111	3,57		
Önerme 8	Yardımcı denetçi	23	3,34	6,128	,001
	Denetçi	42	2,92		
	Kıdemli denetçi	7	3,71		
	Baş denetçi	39	2,07		
	Toplam	111	2,77		
Kontrol önermesi 3	Yardımcı denetçi	23	1,34	3,370	,021
	Denetçi	42	1,71		
	Kıdemli denetçi	7	2,42		
	Baş denetçi	39	1,92		
	Toplam	111	1,86		

Panel A’da KGK denetim uzmanları arasında mesleki unvanın istatistiki olarak fark yarattığı üç önerme yer almaktadır. Buna göre, uzman unvanına sahip KGK uzmanları altın kural testinde ve sonuç testinde daha düşük ortalamalar ile temsil edilirken; sonuç testinde ise uzman yardımcısı denetçilerin ortalamaları daha düşük seyretmiştir.

Bağımsız denetçilerin unvan değişkenine göre fark bulguları ise Panel B’de gösterilmiştir. Denetçiler arasında unvan değişkeni açısından beş önermede istatistiki olarak anlamlı fark tespit edilmiştir. Önerme 4- Ebeveyn testi, Önerme 5- Din testi, Önerme 7- Sonuç testi, Önerme 8- Sosyal medyada yayınlanma testi ve Kontrol önermesi 3- Etik ikilemde kaldığım durumlar olur, ifadeleri istatistiki olarak anlamlı fark bulgusuna sahiptir. Ancak beş önerme açısından da denetçi unvanının doğrusal bir genellemeye ulaşılmamasına imkân vermediği görülmektedir.

Buraya kadar elde edilen test sonuçları ve istatistiki olarak anlamlı çıkan bulgular, iki meslek grubunun etik ikilemde kalmaları halinde, karar verme tutumlarını temsil eden sekiz ölçek ifadelerini göz önünde bulundurma durumları değerlendirilmiştir.

6. SONUÇ

Çalışmada, literatürde yer alan farklı bulgulara sahip etik tutum araştırmalarından yola çıkarak etik karar verme tutumunun, sosyal, toplumsal ve kişisel testleri içeren bir ölçek ile denetçilerin etik karar almada etkilenebilecekleri yargıları test edilmiştir. Lickona’nın (2004) geliştirdiği test sorularından uyarlanan “Sekiz Etik Ölçeği” hazırlanarak denetçilerin etik karar verme tutumları ölçülmüştür. Hazırlanan ölçeğin yanı sıra denetçilerin ve KGK uzmanlarının, mesleklerini yerine getirirken etik ikilem yaşayıp yaşamadıkları ve ilgili meslek alanı içindeki gruplar arasında etik ikilemde kalma durumları da sorulmuştur.

Denetim mesleğinin hem icrasında hem de gözetiminde yer alan meslek uzmanlarının etik davranışlarını ölçmenin zorlukları göz önünde bulundurularak, normal şartlar altında, mesleğin doğal zorlukları nedeniyle etik ikilemde kalan bir denetçinin ve kamu gözetimi uzmanının ayrı ayrı olmak üzere karar verme tutumları değerlendirilmiştir. Bu amaçla hazırlanan anket ile denetim mesleğini icra eden ve denetimi gözetim iki ayrı grup üzerinde ayrı ayrı araştırma yapılmıştır. Bu kapsamda toplanan veriler ile gerçekleştirilen test ve analizler yardımıyla elde edilen bulgular her iki meslek grubu için ayrı ayrı olmak üzere değerlendirilmiştir.

KGK uzmanlarının kontrol önermelerine verdikleri cevaplardan elde edilen bulgular değerlendirildiğinde; denetim mesleğinin etik ikilemde kalmaya yatkın olduğunu genel olarak kabul ettikleri ancak kendilerinin veya meslektaşlarının etik ikilemde kalma durumları konusunda kararsız oldukları

görülmüştür. KGK uzmanlarının ölçek önermelerine verdikleri cevaplardan elde edilen bulgular değerlendirildiğinde ise kendi içinde cinsiyet, yaş, eğitim, mesleki tecrübe ve unvan demografik değişkenleri bakımından, gruplar arasında farklı önermelerde ayrıştıkları tespit edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin kontrol önermelerine verdikleri cevaplardan elde edilen bulgular değerlendirildiğinde; denetim mesleğinin etik ikilemde kalmaya yatkın olduğunu genel olarak kabul ettikleri görülmektedir. Diğer yandan bağımsız denetçilerin meslektaşlarının etik ikilemde kalması önermesine verdikleri cevaplar, kendilerinin etik ikilemde kaması önermesine verdikleri cevaplardan daha yüksek ortalamaya sahiptir. Yine bağımsız denetçilerin ölçek önermelerine verdikleri cevaplardan elde edilen bulgular değerlendirildiğinde ise kendi içinde cinsiyet, yaş, eğitim, mesleki tecrübe ve unvan demografik değişkenleri bakımından farklı önermelerde ayrıştıkları görülmektedir.

Bulgular toplu olarak değerlendirildiğinde, KGK uzmanları ve bağımsız denetçiler, denetim mesleğinin icrasıyla ve gözetimiyle etik ikilemde kalmaya yatkın bir alan olduğunu kabul etmektedirler.

KGK uzmanlarının ve bağımsız denetçilerin etik ikilemde kalmaları halinde Lickona (2004)'dan uyarlanan ölçek önermelerinde yer alan durumların varlığının karar verme tutumunu etkileyip etkilememesi hususunda;

- Altın kural testi: Kendisine yapılmasını istemediği şeyleri başkalarına yapmamak konusunda, **kararsız**;
- Doğruluk testi: Bir eylemin ardında başka gerçekler olması durumunun belirleyici olması konusunda, **kabul**;
- Herkes bunu yapıyorsa testi: Herkes bunu yapıyorsa yapılabilir önermesi konusunda, **kararsız**;
- Ebeveyn testi: Aile büyüklerine bunu yapıp yapmayacağını sormak konusunda **kararsız** ancak neredeyse **ret**;
- Din testi: Eylemin dini inanca uygunluğu konusunda KGK uzmanları **kabul**, bağımsız denetçiler **ret**;
- Vicdan testi: Eylem sonrasında suçlu hissedip hissetmemek konusunda, **kabul**;
- Sonuç testi: Eylemin itibar kaybına neden olması konusunda, **kabul**;
- Sosyal medyada yayınlanma testi: Eylemin sosyal medyada ifşa olması konusunda, **kararsız** tutum sergiledikleri görülmüştür.

Araştırmaya katılan KGK uzmanları ve bağımsız denetçilerin, *eylemlerin ardında başka gerçekler olması, eylemin suçluluk hissettirmesi ve eylem sonucunda itibar kaybı olması* durumlarını daha fazla önemstedikleri tespit

edilmiştir. Bu sonuçlar, denetim ve gözetimin ilkeleri arasında bulunan doğruluk, vicdani değerler ve itibar kaygısının önemini bir kez daha göstermesi bakımından önemlidir.

Sonuç olarak, daha etik denetçiler, daha etik kamu gözetim uzmanları; finansal tabloların hazırlanması, raporlanması ve güvence verilmesinde önemli bir role sahiptir. KGK uzmanları ve bağımsız denetçilerin etik davranış düzeyi, etik ikilem algıları gibi konuları içeren araştırmalar hem meslek mensuplarının hem akademik araştırmacıların hem de toplumun konuya olan farkındalığını artırmak amacıyla önem arz etmektedir. Araştırmanın literatüre bu bakımdan katkı sağlaması beklenmektedir. Diğer yandan araştırmanın, Türkiye’de KGK ve bağımsız denetim üzerinde yapılan araştırma literatürüne ve daha önce denetçiler üzerinde test edilmemiş bir ölçek kazandırması bakımından katkı sağlaması beklenmektedir. Çalışmada ilk olarak, KGK uzmanlarının ve denetçilerin yerine getirdikleri “inceleme” ve “denetim” görevlerinin önemi göz önünde bulundurularak, bu mesleklerde çalışanların etik ikilemde kalma konusundaki görüşleri değerlendirilmiş, etik ikilemde kalmaları halinde takınacakları tutumlar değerlendirilmiştir. Böylece, denetim skandallarına karışan hem denetim uygulayıcılarının hem de denetim faaliyetlerini gözetimlerin, içinde bulunabilecekleri etik ikilem halinde göz önünde bulunduracakları beşerî etkenlerin tartışılması sağlanmıştır. İkinci olarak etik araştırmalarında kullanılan ölçekler bu alanın zorluklarından biridir. Araştırmada kullanılan “Sekiz Etik Ölçeğinin” denetim alanına uygulanabilirliği test edilmiş olup, gelecek çalışmalarda kullanılması önerilmektedir.

Her bilimsel araştırmada olduğu gibi bu araştırmanın da birtakım kısıtlılıkları bulunmaktadır. Özellikle, denetim mesleğinin ve kamu gözetiminin, gizlilik ve sır saklama gibi özel nitelikleri olması nedeniyle; söz konusu iki alanda anket türü araştırmalar kendi doğası gereği birtakım güçlükler barındırmaktadır.

KAYNAKÇA

Aobdia, D. & Serf, N. (2017). Regulatory oversight and auditor market share. *Journal of Accounting and Economics*, Volume 63, Issues 2–3, 2017, Pages 262-287, <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.03.001>.

Ashari, A., Nanere, M. & Trebilcock, P. (2018). Corruption Awareness and Ethical Decision Making in Indonesia. *Business and Economic Horizons (BEH)*, 14(1232-2019-857), 570-586.

Bangun, Y. K. & Asri, M. (2017). Auditor Ethical Decision-Making. *Scientific Research Journal*, 5(6), 1.

Bramwell, J. (2019). Which KPMG scandal is worse: PCAOB "steal the exam" or CPE training exam cheating? <https://goingconcern.com/which->

kpmg-scandal-is-worse-pcaob-steal-the-exam-or-cpe-training-exam-cheating/

Buchan, H. F. (2005). Ethical Decision Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165-181.

Caughron, J. J., Antes, A. L., & Stenmark, C. K. Thiel, CE, Wang, X., & Mumford, MD (2011). Sensemaking Strategies for Ethical Decision Making. *Ethics & Behavior*, 21, 351-366. doi: 10.1080/10508422.2011.604293. Practice, 33, 396-401.

Chaplais, C., Mard, Y. & Marsat, S. (2016). The Auditor Facing Ethical Dilemmas: The Impact of Ethical Training on Compliance with A Code of Conduct. *Accounting Auditing Control*, 22(1), 53-83.

Craft, J. L. (2013). A Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: 2004-2011. *Journal of Business Ethics*, 117(2), 221-259.

Doverspike, W. F. (2008). *Risk Management: Clinical, Ethical, & Legal Guidelines for Successful Practice*. Professional Resource Press/Professional Resource Exchange.

Doverspike, W. F. (2000). Ethics Checklist: Ten Tests of Ethicality. <http://drwilliamdoverspike.com/>.

Fishbein, M. & Ajzen, I. (1980). *Predicting and Understanding Consumer Behavior: Attitude-Behavior Correspondence*. In Ajzen, I. & Fishbein, M. (eds.). *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior* (pp. 148-172). Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Fishbein, M. & I. Ajzen. (1975). *Belief, Attitudes, Intentions, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. (Addison-Wesley, Reading, MA).

Forsyth, D.R. (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies, *Journal of Personality and Social Psychology*, 39(1), 175-184.

George, D., & Mallery, M. (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference*, 17.0 update (10'a ed.) Boston: Pearson.

Gibson, A. M., & Frakes, A. H. (1997). Truth or Consequences: A Study of Critical Issues and Decision - Making in Accounting. *Journal of Business Ethics*, 16(2), 161-171.

Haas, L. J. & Malouf, J. L. (2005). *Keeping up the Good Work: A Practitioner's Guide to Mental Health Ethics* (4th ed). Sarasota, FL: Professional Resource Press.

Haines, R. & Leonard, L. N. (2007). Individual Characteristics and Ethical Decision-Making in an IT Context. *Industrial Management & Data Systems*.

- Hanno H.M., & Violette, G.R. (1996). An Analysis of Moral % Social Influences on Taxpayer Behavior, *Behavioral Research in Accounting*, Vol 8 Supplement, 57-79.
- Jackson, S. R. (2012). An Empirical Analysis of The Theory of Reasoned Action On Understanding The Impact on Auditing Ethical Decisions, *International Journal of the Academic Business World*, 6(2).
- Jones, T.M. (1991). Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model. *Academy of Management Review* 16(2): 366-395.
- Kalaycı, Ş. (2016). SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri, s. 69. Asil Yayıncılık: Ankara.
- Karacaer, S., Gohar, R., Aygün, M. & Sayın, C. (2009). Effects of Personal Values on Auditor's Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Professional Auditors. *Journal of Business Ethics*, 88(1), 53-64.
- Karagöz, Y.(2019). *İstatistiksel Analizler*, Nobel Yayınevi, 2. Baskı, Ankara.
- Keller, A. C., Smith, K. T. & Smith, L. M. (2007). Do Gender, Educational Level, Religiosity and Work Experience Affect the Ethical Decision-Making of US Accountants? *Critical Perspectives on Accounting*, 18(3), 299-314.
- Keyser, J. D.; Smith, J. L.; Stephens, N. M.(2022). An Audit Quality Inspection Scandal: Ethical Lapses in a Misguided Attempt to Alleviate Regulatory Scrutiny. *Issues in Accounting Education*, [s. 1.], v. 37, n. 2, p. 109–127, 2022. DOI 10.2308/Issues-2021-004.
- Kohlberg, L. (1969). Stage and Sequence: The Cognitive-Developmental Approach to Socialization. *Handbook of Socialization Theory and Research*, 347, 480.
- Lickona, T. (2004). *Character Matters: How to Help Our Children Develop Good Judgment, Integrity, and Other Essential Virtues*. New York, 2004.
- Martinov-Bennie, N. & Mladenovic, R. (2015). Investigation of the Impact of an Ethical Framework and an Integrated Ethics Education on Accounting Students' Ethical Sensitivity and Judgment. *Journal of Business Ethics* 127(1): 189-203.
- McKenna, F., Pevzner, M., Sheneman A. & Zach, T. (2022). Corruption in the Auditor Inspection Process: The Case of KPMG and the PCAOB. *Issues in Accounting Education*. <https://doi.org/10.2308/ISSUES-2020-056>
- O'Leary, C. & Pangemanan, G. (2007). The Effect of Group work on Ethical Decision-Making of Accountancy Students. *Journal of Business Ethics*, 75(3), 215-228.

- Oboh, C. S., Ajibolade, S. O. & Otusanya, O. J. (2020). Ethical Decision-Making Among Professional Accountants in Nigeria: The Influence of Ethical Ideology, Work Sector, and Types of Professional Membership. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
- O'Leary, C. & Stewart, J. (2006). Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision Making Other Corporate Governance Mechanisms and Years of Experience. In *2006 Accountability, Governance & Performance Symposium Proceedings* (pp. 1-30). Griffith University.
- O'Leary, C., & Stewart, J. (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*.
- Onumah, R. M., Simpson, S. N. Y., & Kwarteng, A. (2022). The Effects of Personal and Organisational Attributes on Ethical Attitudes of Professional Accountants: Evidence from Ghana. *Journal of Global Responsibility*.
- Prastiti, A. R., & Gruben, F. (2022). Audit Firm Performance Management Contribution to Auditor's Ethical Decision Making in Dealing With Dysfunctional Client. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(4).
- Prat Dit Hauret, C. (2007). Éthique et Décisions D'audit. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 13(1): 69-86.
- Rest, J. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. Praeger Publishers, New York.
- Shafer, W. E., Morris, R. E., & Ketchand, A. A. (2001). Effects of Personal Values on Auditors' Ethical Decisions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Tekin, H. (1996). Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme. 9. Baskı, Ankara: Yargı Yayınları.
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (6th ed.), Pearson, Boston.
- Terzi, Yüksel. (2019). *SPSS ile İstatistiksel Veri Analizi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tosun, H. (2005). *Sağlık Bakımı Uygulamalarında Deneyimlenen Etik İkilemelere Karşı Hekim ve Hemşirelerin Duyarlılıklarının Belirlenmesi*, İstanbul Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.
- Trevino, L. K. (1986). Ethical Decision Making in Organizations: A person-Situation Interactionist Model. *Academy of Management Review*, 11(3), 601-617.

Yalçın, N. (2020). KPMG Vak'ası: PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (63), 1-19. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/meder/issue/56354/740011>