

BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK ETİK EĞİTİMİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MUHASEBE HİLELERİNİ ALGILAMALARINA ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Cenk KIRITOĞLU^a

Prof.Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLI^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2018; 11 (1): 27-44

ÖZ

Bu çalışma TESMER (Temel Eğitim ve Staj Merkezi) tarafından düzenlenen etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçilerin hileli işlemleri algılama düzeylerinin karşılaştırılması suretiyle, etik eğitiminin bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılamalarında anlamlı bir fark yaratıp yaratmadığını tespit etmeyi amaçlamaktadır. Böylece TESMER'in etik eğitiminin bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılama düzeylerini etkileyip etkilemediği ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Araştırmada kullanılan anket formunun hazırlanması için 1-Hile Algısı Ölçeği ve 2-Hile Türleri Ölçeği şeklinde iki ölçek oluşturulmuştur. Hile Algısı Ölçeği için hile üçgeni unsurları olan Baskı, Fırsat ve Meşrulaştırma, Hile Türleri Ölçeği için Hileli Finansal Raporlama ve Varlıkların Zimmete Geçirilmesi şeklinde iki temel hile türü esas alınmıştır. Bu ölçeklerin kullanılması suretiyle hazırlanan anket formu basit tesadüfî yöntemle göre belirlenen 400 bağımsız denetçiye uygulanmış ve ihtiyaç duyulan veri elde edilerek faktör analizine tabi tutulmuştur. Çalışmada elde edilen bulgulara göre; TESMER'in düzenlediği etik eğitimi alan ve almayan denetçilerin muhasebe hilesini algılama düzeyleri arasında anlamlı bir fark tespit edilmiştir. Öte yandan, ölçek geliştirme aşamasında, etik eğitimi alan bağımsız denetçilerin değerlendirmesine göre; a) "Baskı" faktörünü en fazla etkileyen husus denetlenen firmanın bilgi teknolojisi kullanımının zayıf olmasıdır. b) "Fırsat" faktörünü en fazla etkileyen husus denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin zayıf olmasıdır. c) "Meşrulaştırma" faktörünü en fazla etkileyen husus denetlenen firma-

* Makalenin gönderim tarihi: 24.05.2017; Kabul tarihi: 31.08.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 23
a Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Doktora Öğrencisi, E-posta: cenkk@mersin.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6394-5413> (Sorumlu yazar; Correspondent author)
b Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, E-posta: mozbirecikli@yahoo.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-5539-4658>

nın, çalışanların hileli davranışlarına karşı toleranslı olmasıdır. Bu anlamda denetçilerin, denetimini yaptıkları şirketin teknolojik yenilikleri takip etmek, çalışan suçlarını hoş görmemek ve iç kontrol sistemini güçlendirmek suretiyle hile üçgenine karşı daha güçlü olabileceğini düşündükleri söylenebilir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız denetim, Hile algısı, Hile türü algısı. Etik Eğitimi.

JEL Kodları: M41, M42

A SURVEY ON THE EFFECTS OF ETHICS TRAINING FOR AUDITORS ON AUDITORS' PERCEPTION OF ACCOUNTING FRAUD

ABSTRACT

This study aims to find out whether there is a significant difference between perception levels of accounting fraud of auditors having ethics training and auditors not having ethics training being held by TESMER (Basic Education and Training Center in Turkey) or not. Thus, the study attempts to reveal if ethics training has an effect on the external auditors' perception level of accounting fraud. In order to conduct the research study, firstly two scales which are 1-Fraud perception scale and 2- Scale of fraud types were formed by using; 1-Fraud triangle factors, which are Pressure, Opportunities and Rationalization, and 2-Types of fraud, which are fraudulent financial reporting and appropriation of assets. The questionnaire was formed by using these two scales and applied to 400 auditors, which were selected by simple random sampling. The data obtained was analyzed by using factor analyze method. According to findings of the study there is a significant difference between perception levels of accounting fraud of auditors having ethics training and auditors not having ethics training being held by TESMER. Additionally, as defined during scale development process, according to assessments of auditors having ethics training: a) Weakness in using technology has an effect on Pressure at most; b) Weakness in internal control system has an effect on Opportunities at most; c) High tolerance level against employees' fraudulent behaviors has an effect on Rationalization at most. In this context, it can be asserted that auditors having ethics training believe that companies they conduct audit can be stronger against fraud triangle by adapting technology, having no high tolerance level against fraudulent behaviors of employees and strengthening internal control system of the organization.

Keywords: External audit, fraud perception scale, Scale of fraud type perception, Ethic Education

JEL Codes: M41, M42

1. GİRİŞ ¹

İş dünyasında özellikle özel sektörde sahte belge kullanımı, gerçeği yansıtmayan muhasebe kayıtları, yanıltıcı finansal tablolar düzenlenmesi, şirketi gerçekte olduğundan daha düşük karlı göstererek vergi kaçırma, şirketi gerçekte olduğundan daha yüksek karlı göstererek kardan prim alma ve yüksek maaşlı işine devam etme, şirket varlıklarını kişisel amaçla kullanma, varlıkları zimmete geçirme, diğer hissedarları kandırma gibi eylemler etik dışı davranış olarak nitelendirilmektedir. Muhasebe literatüründe “yaratıcı muhasebe teknikleri” (creative accounting technics) olarak da adlandırılan bu etik dışı davranışların özellikle gelişmiş ekonomilerde 2000’li yılların başında yaşanan şirket muhasebe skandallarında görüldüğü üzere, şirketlerin muhasebe bölümü ve üst düzey yöneticilerin işbirliği ile gerçekleştirildiği söylenebilir. Özbirecikli ve Ural (2006) Türkiye genelinde yaptıkları araştırmalarında muhasebe sürecinde yaşanan 44 farklı türde etik dışı davranış tespit etmişlerdir. Bunların 6’sı doğrudan bağımsız denetim sürecinde yaşanan etik sorunlardır. ACFE’nin (*Association of Certified Fraud Examiners*) 2016 yılında yaptığı bir araştırmaya göre 2.410 hile vakasındaki toplam kayıp tutarı 6,3 milyar dolardır. Bu vakalarda 51 çeşit muhasebe hilesi tespit edilmiştir. Bu hileli işlemlerin dünya genelinde toplam tutarının 3,7 trilyon dolar olabileceği tahmin edilmektedir (ACFE, 2016 Raporu). Hileli işlemler; Varlıkların Kötüye Kullanılması, Hileli Finansal Raporlama ve Zimmete Geçirme şeklinde 3 ana grupta toplamıştır. Bu hile vakalarının sıklığı ve neden oldukları maliyetler Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo-1: Hilelerin Görülme Sıklığı ve Maliyetleri

Hile Türü	Görülme Sıklığı (%)	Maliyet (ABD Doları/Olay)
Varlıkların Kötüye Kullanılması	83,5	125.000
Hileli Finansal Raporlama	9,6	975.000
Zimmete Geçirme	35,4	200.000

Kaynak: ACFE, 2016 Raporu

Muhasebe meslek örgütlerinin yukarıda belirtilen etik sorunların farkında olduğu ve azaltmak için çaba gösterdiği bilinmektedir. Ancak meslek örgütleri tarafından oluşturulan etik ilkelerin, yasal düzenlemelerin ve müeyyidelerin etik dışı davranışları ne ölçüde önleyebildiği tartışma konusudur. Bu nedenle özellikle son yıllarda etik davranmanın, kural koymakla değil meslek mensuplarına eğitim vermekle sağlanabileceği üzerinde durulmak-

¹ Bu çalışma, yazarlardan Cenk KIRITOĞLU’nun Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD’de Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ danışmanlığında yürütülen “Etik Eğitimin Bağımsız Denetçilerin Muhasebe Hilelerini Algılama Düzeyleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği” adlı doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

tadır. Bu durum “Etik dışı davranışları önlemenin yolu etik eğitimi midir?” sorusunu akla getirmektedir. Bilindiği üzere bağımsız denetçilerin yukarıda sayılan muhasebe hilelerini ortaya çıkarma sorumluluğu bulunmaktadır. Ancak bazı durumlarda bağımsız denetçi hileli işlemi ortaya çıkarma konusunda çıkar çatışması yaşayabilir. Burada bir karar verecektir. Dürüstlük, meslek onuru, kazanç elde etme, müşteriye kaybetme(me), yasal zorunluluklar vb. gibi çeşitli belirleyiciler bağımsız denetçinin olayı algılayış şeklini ve dolayısıyla vereceği kararı etkileyebilir. Bağımsız denetçi bu belirleyicileri dikkate alarak, ama bağımsızlığını koruyarak karar vermelidir. Dolayısıyla bağımsız denetçi burada bir değerlendirme yapmakta ve bu değerlendirmeye göre eylemde bulunmaktadır. Kuçuradi (1998)’ye göre, burada asıl sorun “doğru değerlendirme” sorunudur. Doğru değerlendirme ise -değerlendirilen şeye ilişkin olgusal bilgiler ve değer bilgisi gerektiren- bilgisel bir etkinliktir. Dolayısıyla etiğe uygun kararlar almak ve etik davranmak sonuçta bir bilgi, yani eğitim sorunudur. Bu durum “Etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçilerin hileli işlem(ler)i algılama düzeyleri arasında bir fark var mıdır?” sorusunu akla getirmektedir.

Bu bağlamda, bu çalışmada, Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) tarafından yürütülen etik eğitiminin, bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılama düzeylerini etkileyip etkilemediğinin tespit edilmesine çalışılmaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Akademik yazında muhasebe ve bağımsız denetim meslekleri ile ilişkilendirilebilecek nitelikte olan ve etik üzerine yapılan değişik çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmektedir. Duska (1991) çoğu insanın kişisel ahlakının iş hayatına gitmeden çok önce oluştuğunu, bu yüzden etik eğitiminin yararlı olmadığını, bilakis bir kaynak israfı olduğunu ifade etmektedir. Ancak Izzo (2006) gayrimenkul sektöründe çalışanlar üzerine yaptığı deneysel bir çalışmada etik eğitiminin olumlu etkisi olduğunu öne sürmektedir.

Shaub ve diğerleri (1993) Finn ve Munter (1993) ile Patterson (2001) etik gelişim seviyesi ile mesleki bağlılık arasındaki ilişkileri araştırmış ve etik farkındalık düzeyleri yüksek bireylerin, mesleklerine daha yüksek bağlılık gösterdikleri sonucuna ulaşmıştır (Aktaran: Özer ve Uyar, 2010). Singhapakdi ve diğerleri (1996)’ne göre, etik sorunun algılanmasında deontolojik normlar ve çıkar grupları gibi değişkenler belirleyici olmakla beraber, etik ve sosyal sorumluluğun örgütsel etkinlik açısından, bir birey tarafından algılanan önemi de belirleyici olabilmektedir. Adam ve Rachman-Moore (2004) çalışmalarında etik eğitimi, örgüt kültürünün parçası haline getir-

miş başarılı bir şirket örneği incelemiştir. Çalışmada personelin etik eğitim sürecinin işe girdiği ilk haftada başladığı ifade edilmektedir. Burada etik kurallar üç alanı kapsamaktadır: 1) Şirket standartları ve politikaları, 2) İşletmenin beklentileri, 3) Zor durumlarda karar verme rehberi. Özbirecikli ve Süslü (2005) Türkiye genelinde yaptıkları araştırmada Bağımsız Denetim Firmalarının yolsuzluk riski faktörlerini değerlendirme uygulamalarına yönelik tespitlerde bulunmuşlardır. Özbirecikli (2006) bağımsız denetçinin müşteri firmanın yolsuzluk eylemi karşısındaki tutumunu, yaşanan şirket yolsuzluk vakaları ve yasal düzenlemeler çerçevesinde incelemiştir. Özbirecikli ve Ural (2007) Türkiye genelinde muhasebecilerin mesleki kararlarında etiksel ve sosyal sorumlu davranmaya verdikleri önemin, etik olmayan bir karar ya da eylemi algılamalarına etkisini test etmek amacıyla yaptıkları araştırmalarında; muhasebecilerin etik ve sosyal sorumluluğa verdikleri önem düzeyi arttıkça bir durum ya da eylemde etik sorunu daha kolay fark ettikleri sonucuna ulaşmışlardır. Ramos (2009) sosyal sorumluluk açısından önde gelen şirketlerin etik eğitimini nasıl şirket kültürünün bir parçası haline getirdiklerini incelediği çalışmasında iyi anlaşılabilir bir değer yapısı ve benimsenmiş davranış kuralları oluşturan firmaların paydaşları ile daha iyi ilişkiler kurdukları tespit etmiştir. Bu ilişkiler uzun dönemli başarı anlamına gelmektedir. Özer ve Uyar (2010) muhasebe meslek mensuplarının, bireysel etik felsefeleri ile mesleklerine karşı hissettikleri bağlılıkları araştıran çalışmalarında etik düşünce ile mesleki bağlılık arasında orta düzeyde ilişki bulmuşlardır. Dinçer ve Dinçer (2011) inceledikleri birçok çalışmada etik eğitimin etik programda pozitif rol oynadığını tespit etmişlerdir. Etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçilerin hileli işlemleri algılama düzeylerinin karşılaştırılması suretiyle, etik eğitimin bağımsız denetçilerin davranışlarında farklılık yaratıp yaratmadığını tespit etmeyi amaçlayan bu çalışma, etik davranışın eğitimle kazandırılmasının mümkün olduğu iddiasını yukarıdaki çalışmalardan farklı bir şekilde araştırma konusu yapmaktadır. Bu itibarla muhasebe ve bağımsız denetimde etik eğitimi üzerine yapılan akademik ve kurumsal çalışmalara katkı sağlanması beklenmektedir.

3. ARAŞTIRMA

Bir önceki kısımda yer verilen akademik çalışmaların sonuçlarından, etik algının oluşması için etik eğitiminin gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Ülkemizde 2014 yılında muhasebe ve denetim mesleğinde etik eğitimi açısından önemli bir adım atıldığı görülmektedir. Nitekim Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanan 27 Mart 2014 tarih ve 28954 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleş-

me Yapılması Hakkında Tebliğ” meslek mensuplarının etik değer ve tutumları kazanmaları açısından önemli bir faaliyet olarak kabul edilebilir. Buna ek olarak 21 Mayıs 2015 tarih ve 29362 sayılı resmi gazetede “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” Hakkındaki Türkiye Denetim Standartları 44 No’lu tebliği de yayınlanmıştır. Yukarıda açıklanan ve TESMER tarafından verilen teorik ve vaka incelemesi içerikli ve değişik sürelerde eğitimlere ek olarak bağımsız denetim faaliyeti için gerekli olan eğitimlerden de geçen bu yeni meslek grubunun TÜRMOB tarafından düzenlenen etik eğitimi alması mesleğin icrasında yaşanabilecek etik sorunların azaltılması açısından önem arz edebilir.

3.1.Araştırmanın Amacı

Bu çalışma TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçilerin hileli işlemleri algılama düzeylerinin karşılaştırılması suretiyle, etik eğitiminin bağımsız denetçilerin davranışlarında farklılık yaratıp yaratmadığını tespit etmeyi amaçlamaktadır.

3.2.Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amaçları çerçevesinde Tablo 2’de sıralanan hipotezler geliştirilmiştir:

Tablo-2: Hipotez Listesi

- | |
|---|
| <p>H₁: TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen Mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitimine katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile algısı konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.</p> <p>H₂: TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen Mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitimine katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile algısı alt boyutları konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.</p> <p>H₃: Bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimine katılmalarının hile algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi vardır.</p> <p>H₄: Mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitimine katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile türleri algısı konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.</p> <p>H₅: Mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitimine katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile türleri algısı alt boyutları konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.</p> <p>H₆: Bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimine katılmalarının hile türleri algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi vardır.</p> <p>H₇: Bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimi alma sürelerinin hile algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi vardır.</p> <p>H₈: Bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimi alma sürelerinin hile türleri algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi vardır.</p> |
|---|

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada kullanılan veri seti, veri toplama yöntemi, ölçek ve verilerin analiz yöntemi aşağıda açıklanmaktadır.

3.3.1. Anakütle ve Örneklem

Araştırmanın anakütlesi Türkiye’de Kamu Gözetim Kurulu (KGK) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler olup, anaküttelede yer alan bağımsız denetçiler kendi içinde TÜRMOB’un etik eğitimini alanlar ve almayanlar şeklinde ikiye ayrılmıştır. Araştırmanın anakütlesi KGK’dan bağımsız denetçi belgesi almış 14.000 kişidir (www.kgk.gov.tr). Öte yandan TÜRMOB’dan alınan yazılı bilgiye göre bugüne kadar Türkiye genelinde 1.500 muhasebe meslek mensubu etik eğitimi almış olup bunların 500’ü Bağımsız Denetçi belgesine sahiptir. Örneklem hacminin tespitinde Doğruluk Düzeyi sapma payının, yani Tolerans düzeyinin (e değeri) %5 olması uygun görülmüştür. Güvenlik sınırı %95 (z=1.96) alınmıştır. Bu değerlere göre hesaplanan örneklem hacmi en az **374** kişidir. Yukarıdaki veriler ışığında örneklem hacmi 400 bağımsız denetçi olarak belirlenmiştir. Anket uygulanacak 400 kişi, 109’u eğitimi almamış, 291’i etik eğitimi almış bağımsız denetçiler arasından tesadüfi olarak seçilmiştir.

3.3.2. Araştırmanın Öngörülen Kısıtı

Örneklemde yer alan bağımsız denetçilerin kişilik özellikleri ile aileden aldıkları eğitimin, etik algıları üzerindeki etkilerinin ölçülmemiş olması çalışmanın kısıtını teşkil etmektedir.

3.3.3. Veri Toplama Yöntemi

Araştırma verilerinin toplanmasında anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formundaki soruların cevaplayıcılar açısından anlaşılabilirliğini tespit etmek amacıyla anket formu önce 150 kişiye uygulanmıştır. Yargılarla ilgili algılama ölçeğinde, bir uçta “kesinlikle katılıyorum” ifadesi yer almakta ve bu yargı “5” puan ile diğer uçta ise “kesinlikle katılmıyorum” ifadesi yer almakta ve bu yargı “1” puan ile değerlendirilmektedir. Bu şekilde konuya ilişkin yargılara verilen cevapların ortalamaları, cevaplayıcıların konuya ilişkin algılamalarını ortaya koymak için kullanılmaktadır.

3.3.4. Ölçek

Bu çalışmada bağımsız denetçinin hile algısını ölçmek için Hile Algısı Ölçeği ve Hile Türleri Ölçeği şeklinde iki ölçek geliştirilmiştir. Hile algısı ölçeği, 240 No’lu Bağımsız Denetim Standardında tanımlanan **Baskı**, **Fırsat** ve **Meşrulaştırma** şeklinde üç temel hile riski faktörüne göre oluşturulmuştur.

İster hileli finansal raporlama isterse varlıkların kötüye kullanılması şeklinde olsun hile ayırt edici üç özellik içerebilmektedir. Bu özellikler (BDS 240-A1):

- Hile yapmaya yönelik teşvik veya baskı,
- Hile yapmak için algılanan bir fırsat,
- Eylemin bir ölçüde rasyonelleştirilmesi (meşrulaştırma-haklı görme)

Hileli finansal raporlama yapmaya yönelik teşvik veya baskılar: Beklenen bir kazanç hedefine ulaşıldığında yöneticilere ikramiye verilmesi bir teşviktir. Yöneticiler bu ikramiyeyi elde etmek için hedefe ulaşmaya çalışabilir. Ancak hedefe ulaşamayınca finansal tablolarda oynama yaparak zarar gösteren finansal tabloları karlı hale dönüştürebilir. Finansal başarısızlık sonucunda yöneticinin konumunu kaybetmesi söz konusu ise bu durum bir baskıdır. Yönetici bu baskı nedeniyle de finansal raporlamada hile yapabilir.

Hile yapmak için algılanan fırsat, bir kişinin iç kontrol sistemini ihlal edilebileceğine inanması durumunda (örneğin kişinin, güven duyulan bir pozisyonda olması veya iç kontrolün belli eksiklikleri hakkında bilgi sahibi olması durumunda) ortaya çıkabilir.

Kişiler, yapacakları hileli bir eylemi rasyonelleştirebilirler. Örneğin kişi yaptığı hile veya zimmete geçirme işleminde haklı olduğunu, çaldığı şeyin kendisinin hakkı olduğunu, emeğinin karşılığı yeterince verilmediği için hakkını kendisinin aldığını düşünerek eylemini mantıklı bir hale getirebilir. Böylece kendi vicdanını rahatlatıp eylemini kendi içinde rasyonelleştirmiş olur.

Hile Türleri Ölçeği ise ülkemizde 1.1.2013 tarihinde yürürlüğe giren “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” ve Bağımsız Denetim Standardı 240’da yer verilen *Varlıkların Kötüye Kullanılması* ve *Hileli Finansal Tablo düzenleme* şeklinde iki hile türü kullanılarak geliştirilmiştir.

Ölçek geliştirme sürecinde öncelikle alan yazın taraması yapılmış ve bağımsız denetim alanında uzman olan Yeminli Mali Müşavir, profesör ve sorumlu denetçiden oluşan 3 kişiyle görüşülmüştür. Ölçek maddeleri, uzman görüşleri ve alan yazından elde edilen bilgiler doğrultusunda; hile algısı ve Tablo 3’de yer alan hile unsurlarının alt boyutları esas alınarak oluşturulmuştur.

Tablo-3: Hile Algısı Ölçeği - Alt Boyutlar

BASKI	
B1	Müşteri firmanızın bulunduğu sektörde rakipler arası rekabetin yüksek seviyede olması
B2	Müşteri firmanızın yönetim kadrosunda çalışanların gelirlerine göre lüks yaşam tarzı olması
B3	Müşteri firmanızın gelişen bilgi teknolojilerine, rakiplerine kıyasla daha az uyum sağlıyor olması
B4	Müşteri firmanızda yönetici maaşlarının yüksek olması ve yönetim kurulu üyeleri ve genel müdürün yıllık kardan ikramiye alması

B5	Müşteri firmanızın yüksek tutarda uzun vadeli banka kredisi kullanmayı planlaması
B6	Müşteri firmanızın satın alma müdürünün içki, kumar gibi alışkanlıkları olduğunun bilinmesi
B7	Müşteri firmanızın yüksek miktarda kredi ödemesinin olması
B8	Müşteri firmanızda çalışanları teşvik etmek için maliyet düşürme, satış hasılatını ve karı artırma gibi performans ölçüleri kullanılıyor olması
MEŞRULAŞTIRMA	
M1	Müşteri firmanızda çalışanların maaşlarını zamanında alamadıkları ve eksik aldıklarının bilinmesi
M2	Müşteri firmanıza yapılan bir ankette çalışanların firmadan hak ettiği değeri alamadığı düşüncesinde olduğunun anlaşılması
M3	Müşteri firmanın çalışanlarının işlediği suçlara karşı disiplin cezası vermede toleranslı olması
M4	Müşteri firmanızda orta düzey yöneticilerin terfi ve tazminatlarını alamamış olmaları
M5	Müşteri firmanızın çalışanları arasında adil bir ücretlendirme ve ödüllendirme sistemi olmaması
M6	Müşteri firmanıza yapılan bir ankette örgütsel değerlerin ve kurum kültürünün zayıf olduğunun anlaşılması
M7	Müşteri firmanızın etik değerler politikası olmaması
M8	Müşteri firmanızda çalışanların yıllık izinlerini adilce kullanamamaları
FIRSATLAR	
F1	Müşteri firmanızda Genel Müdür ile Satış ve Pazarlama Müdürünün aynı aileden olması
F2	Müşteri firmanızda insan kaynakları politikası gereği şirket ortaklarının en az birinin referansı olmadan personel alınmaması
F3	Müşteri firmanızda Mevzuat gereği ilk kez denetim yapılıyor olması
F4	Müşteri firmanızın merkezi ile depolarının birden fazla ve farklı yerde olması
F5	Müşteri firmanızın depo sayımlarının yılda bir kez yapılıyor olması
F6	Müşteri firmanızın depolarında gözlem kameraları olmaması
F7	Müşteri firmanızın Stok Yönetimi ile Satın Alma Müdürlüğü görevinin aynı kişi tarafından yürütülüyor olması
F8	Müşteri firmanızın gelişen bilgi teknolojilerine, rakiplerine kıyasla daha az uyum sağlıyor olması
F9	Müşteri firmanızın iç kontrol sisteminin zayıf olması

Ölçek geliştirme sürecinde veriler, 2016 yılında bağımsız denetçi olarak çalışan toplam 323 kişiden elde edilmiştir. Araştırmaya katılan 323 kişiden, eksik ya da tutarlı veri girişi yapmayan 15 kişi çıkartıldıktan sonra 308 kişi ile analizlere devam edilerek doğrulayıcı ve açıklayıcı faktör analizleri yapılarak ölçek oluşturulmuştur. Daha sonra anket 400 bağımsız denetçiye uygulanmıştır. Hile Algısı Ölçeğinin yapı geçerliliğini sağlamak ve ölçekte yer alan maddelerin faktör yüklerinin belirlenerek işlevsel bir boyutlandırmanın elde edilmesi (Büyüköztürk, 2011) amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi yapılmadan önce verilerin faktör analizine uygunluğu Kaiser Mayer Olkin (KMO) ve Bartlett testiyle test edilmiştir. Değerlendirmeye alı-

nan 30 maddeden oluşan ölçek için KMO değeri 0,97, Bartlett testi sonucu $\chi^2 = 16402,913$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. KMO'nun 0,60'dan yüksek, Bartlett testinin anlamlı çıkması verilerin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir (Büyüköztürk, 2011).

Çalışmada gözlenen 0,97'lik KMO değeri, önerilen KMO değerinden yüksektir. Bu durumda ölçek verilerinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmüştür. Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin 3 faktörde toplandığı görülmüştür. Ancak yapılan faktör analizi sonucunda beş maddenin binişik madde olduğu ortaya çıkmıştır. Bir maddenin farklı iki faktörde bulunması ve bu farkın 0,10'dan küçük olması durumunda bu maddeye binişik madde denilmektedir (Büyüköztürk, 2011). Bu nedenle bu beş madde araştırmadan çıkartılmış ve kalan 25 madde ile yapılan ölçek için KMO değeri 0,95, Bartlett testi sonucu $\chi^2 = 12305,364$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. Çıkartılan beş maddeden sonra yapılan faktör analizi sonucu Tablo 4 elde edilmiştir.

Tablo-4: Hile Algısı Ölçeğinin KMO ve BARLETT Testi Sonuçları

Kaiser Mayer Olkin (KMO) Değeri		,956
Barlett Testi	Chi-square	12305,364
	df	435
	Sig.	.000

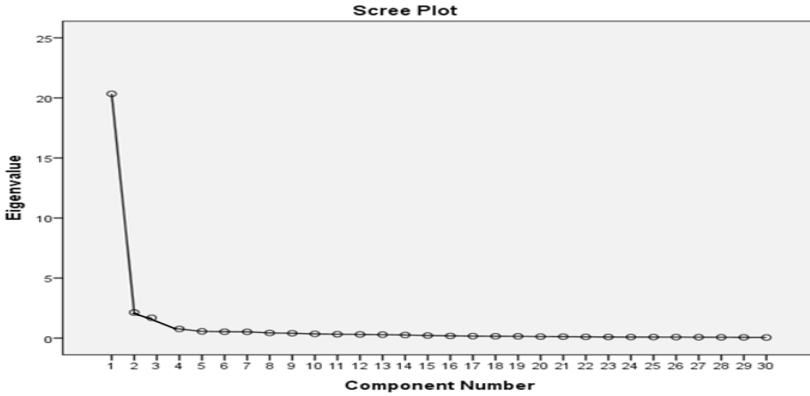
Baskı, Meşrulaştırma ve Fırsat temel bileşenleri üzerine yapılan analiz sonucunda ölçek maddelerinin güvenilir olduğu tespit edilmiştir. "Hile Algısı Ölçeği"ne ilişkin bu üç boyut toplam varyansın % 62,36'sını açıklamaktadır. Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,75$ ve ortalaması 3,85 olarak bulunmuştur. Buna göre ölçek güvenilir ve kullanılabilir bir ölçektir.

Tablo-5: Ölçeğin Madde Toplam Korelasyonu, Maddelerin Faktör Yükleri ve Faktör Ortak Varyansı

İfadeler	Açıklanan Varyans %	Cronbach Alfa katsayısı α	\bar{X}	SS	Faktör Yüğü
Baskı	25,54	0,82	3,61	1,03	20,406
B1					,899
B2					,895
B3					,881
B4					,879
B5					,879
B6					,878
B7					,867
B8					,864
Meşrulaştırma	19,81	0,72	4,26	0,65	2,134
M1					,805
M2					,766
M3					,765

M4					,741
M5					,595
M6					,578
M7					,546
M8					,478
Fırsat	17,01	0,76	4,32	0,55	1,909
F1					,717
F2					,688
F3					,573
F4					,539
F5					,525
F6					,501
F7					,487
F8					,465
F9					,439
Toplam	62,36	0,75	3,85	0,85	

Alanyazında, bir maddenin faktör yük değerinin 0,40 ya da daha yüksek olması seçim için iyi bir ölçüttür. Ancak uygulamada az sayıda madde için bu sınır değer 0,30'a kadar inebilir (Büyüköztürk, 2011). Bu durumu daha net olarak görmek amacıyla Cattell'in "ScreePlot" sınaması yapılarak maksimum manidar faktör sayısı ile ilgili olarak Şekil 1 elde edilmiştir.



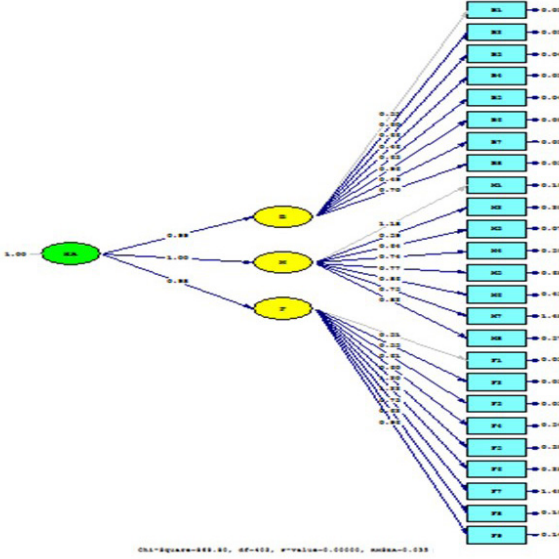
Şekil-1: Hile Algısı Ölçeği Scree Plot Grafiği

Madde toplam korelasyonları incelendiğinde tüm maddelerin madde toplam korelasyon değerlerinin 0,30'dan yüksek olduğu görülmektedir. Tablo 5 incelendiğinde maddelerin faktör yüklerinin 0,43 ile 0,89 arasında değiştiği görülmüştür. Belirlenen bu üç boyut toplam varyansın %62,36'sını açıklamaktadır. Bu bağlamda ölçek hile algısına etki eden değişkenlerin %62,36'sını açıklamaktadır. Geriye kalan %37,64'lük kısım farklı değişkenler ile açıklanmaktadır.

3.3.5. Hile Algısı Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Şekil 2’de yer alan Yol Diyagramı’na bakıldığında, gizil değişken olan *Baskı*, *Meşrulaştırma* ve *Fırsat*’tan gözlenen değişkene doğru yönelen tek yönlü oklar tek yönlü doğrusal ilişkiyi göstermektedir. Söz konusu değişkenler her bir maddenin kendi gizil değişkenini ne kadar iyi temsil ettiğini göstermektedir.

Şekil 2: Hile Algısı Ölçeği Yol Diyagramı



Tablo-6: Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Bulgular Tablosu

Index	Mükemmel Uyum Ölçütü	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütü	Araştırma Bulgusu	Sonuç
X ² /sd	0-3	3-5	2,163	Mükemmel uyum
RMSEA	.00 ≤ RMSEA ≤ .05	.05 ≤ RMSEA ≤ .10	.035	Mükemmel uyum
CFI	.95 ≤ CFI ≤ 1.00	.90 ≤ CFI ≤ .95	.91	İyi uyum
NNFI	.95 ≤ NNFI (TLI) ≤ 1.00	.90 ≤ NNFI (TLI) ≤ .95	.91	İyi uyum
NFI	.95 ≤ NFI ≤ 1.00	.90 ≤ NFI ≤ .95	.90	İyi uyum
SRMR	.00 ≤ SRMR ≤ .05	.05 ≤ SRMR ≤ .08	.07	İyi uyum
GFI	.95 ≤ GFI ≤ 1.00	.90 ≤ GFI ≤ .95	.90	İyi uyum
AGFI	.90 ≤ AGFI ≤ 1.00	.85 ≤ AGFI ≤ .90	.92	İyi uyum

Diyagramda standardize edilmiş parametre değerlerine göre; “**Baskı**” faktörünü en fazla etkileyen boyut 0,71’lik yükükle “*Müşteri firmanın gelişen bilgi teknolojilerine, rakiplerine kıyasla daha az uyum sağlıyor olması*” maddesi, en az etkileyen boyut ise 0,15’lik yükükle “*Müşteri firmaya yapılan ankette örgütsel değerlerin ve kurum kültürünün zayıf olduğunun anlaşılması*” maddesidir. “**Meşrulaştırma**” faktörünü en fazla etkileyen boyut

0,59'luk yükükle "Müşteri firmanın çalışanlarının işlediği suçlara karşı disiplin cezası vermede toleranslı olması" maddesi, en az etkileyen boyut ise 0,26'luk yükükle "Müşteri firmaya yapılan bir ankette çalışanların hak ettiği değeri firmadan alamadığı düşüncesinde olduğunun anlaşılması" maddesidir. "Fırsat" faktörünü en fazla etkileyen boyut 0,94'lük yükükle "Müşteri firmanın iç kontrol sisteminin zayıf olması" maddesi, en az etkileyen boyut ise 0,10'luk yükükle "Müşteri firmada Mevzuat gereği ilk kez denetim yapılıyor olması" maddesidir. Birinci faktörde yer alan maddeler 0,15 ile 0,71; ikinci faktördeki maddeler 0,26 ile 0,59; üçüncü faktördeki maddeler 0,10 ile 0,94 arasında t değerlerine sahiptir. Bu değerler 2,76'dan yüksek olduğu için 0,01 düzeyinde anlamlıdır. Faktörlerin gizil değişkendeki t değerleri 0,60 ile 0,91 arasında değiştiği ve 2,76'dan yüksek olduğu için 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

3.3.6. Veri Analiz Yöntemi

Veriler, SPSS istatistik paket programı ve LISREL programı ile analiz edilmiştir. Etik eğitimi alan ve almayan gruplar arasındaki hile algısı farkını belirlemek için Tek Yönlü ANOVA ve her iki grubu en iyi ayıran değişkenleri saptamak için Ayırma (Diskriminant) analizi gerçekleştirilmiştir. Daha sonra likert ölçeğine göre sorulan 30 madde ölçek olarak değerlendirilip, Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) ve Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA) yapılmıştır. Elde edilen ölçeğin faktör yapısının; faktör yük değerleri, faktörler arası korelasyon ve hata varyansları açısından bu iki grupta farklı olup olmadığı "Faktör yapılarının eşitliği" testiyle sınanmıştır. Bu ölçeğin AFA çalışmasında öncelikle veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığı *KMO* ve *Bartlett Testi* sonuçlarına göre belirlenmiştir. Araştırma kapsamında kullanılan tüm istatistiksel işlemlerde anlamlılık düzeyi 0,05 olarak kabul edilmiştir. Araştırma hipotezlerini test etmek amacıyla Anova testi ve regresyon analizi yöntemleri kullanılmıştır. Anova testi, ilişkisiz iki ya da daha çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test etmek için kullanılan analiz yöntemidir. Regresyon analizi; Y bağımlı ve X_i $i=1,2,\dots,k$ bağımsız değişkenler olmak üzere, Y ile X_i değişkenleri arasındaki sebep- sonuç ilişkisini matematiksel model olarak ortaya koyan yöntemdir (Büyükoztürk, 2011).

4. BULGULAR

4.1. Bulgular

Tablo 7'de yer verildiği gibi, yapılan analizler neticesinde araştırmanın seviz hipotezinin tümü kabul edilmiştir.

Tablo-7: Hipotezlerin Kabul/Ret Durumu

Hipotezler	F ANLAMLILIK ANOVA DEĞERİ	t	p	Anlamlı Fark	Kabul Durumu
Hipotez 1	264,40	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 2	330,590	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 3	-	29,823	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 4	186,60	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 5	171,374	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 6	-	24,157	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 7	264,40	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 8	186,60	-	<0,05	Var	KABUL

Elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimi alma-sının hile algısı üzerinde anlamlı ($F_{(1, 398)} = 264,40$, $p = 0,00 < ,05$) bir etkisi vardır. Bu ilişki iki değişken arasında pozitif ve orta düzeydedir. Determinasyon katsayısı ($R=0,65$, $R^2=0,42$) dikkate alındığında, hile algısındaki toplam varyansın (değişimin) % 0,42'sinin mesleki eğitim alma değişkeni ile açıklanabileceği söylenebilir. $a = 2,521$, $b = 0,654$ çıkmıştır. Buna göre Hile Algısı Puanını Gösteren Denklem aşağıdaki gibidir.

Hile Algısı Puanı = 2,521 + ,654 x Meslek Etiği Eğitimi

Hile algısı puanını gösteren bu denklem, hile algısını etkileyen etkenler içinde etik eğitiminin payını göstermektedir. Yani hile algısı açıklanırken etik eğitimi toplam %65 etkilidir. Bu bağlamda, meslek etiği eğitiminde meydana gelen bir birimlik değişim, hile algısı puanında 0,654'lük bir değişime yol açmaktadır.

Bir başka ifade ile hipotezlerin analiz sonuçlarına göre; genel olarak TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçilerin Hile Algısı Ölçeğinin ve Hile Türleri Ölçeğinin alt boyutlarını önemli/çok önemli birer hile riski faktörü olarak gördükleri tespit edilmiştir.

Öte yandan etik eğitime katılmayan bağımsız denetçilerin ise bu boyutları hile riski açısından önemli bulmadıkları (önemsiz/az önemli) görülmektedir.

Böylece TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen mesleki etik eğitime katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitime katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile algısı ve hile türleri algısı konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu hipotezi kabul edilmiş olmaktadır.

Genelde bağımsız denetçinin almış olduğu etik eğitiminin süresi arttıkça alt boyutlara verdiği önemin düzeyi (çok önemli) artmaktadır. Böylece bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimi alma sürelerinin hile algısı ve hile türleri algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi olduğu hipotezi kabul edilmektedir.

4.2. Hile Algısının Yordanmasına İlişkin Aşamalı Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Regresyon analizinde bağımlı ve bağımsız değişkenlerin en az eşit aralık ölçeğinde ölçülen sürekli değişkenler olmaları ve normal dağılım göstermeleri gerekmektedir. Ancak bazı araştırmalarda istisna olarak sınıflama ölçeğine giren bağımsız değişkenlerin de bağımlı değişken üzerindeki etkilerinin incelenmesi istenebilir. Analizde sınıflamalı değişken düzeylerinden biri dışta bırakılarak düzey sayısının bir eksiği (N-1) kadar üretilen ve “dummy” değişken olarak isimlendirilen yeni yapay değişken oluşturulur. Bu yeni değişkenlerden birinin bağımlı değişken üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olması, ilgili bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu şeklinde yorumlanabilir (Büyüköztürk, 2005). Bu araştırma kapsamında da dummy değişken olarak; birinci adımda 21 – 60 saat arası teorik ve 21 – 60 saat arası uygulama eğitimi alanlar 1, bu kategori dışında kalan değerler 0 olarak kodlanmıştır. İkinci adımda 21 – 60 saat arası sadece teorik eğitimi alanlar 1, bu kategori dışında kalan değerler 0 olarak kodlanmıştır. Üçüncü adımda 1 – 20 saat arası teorik ve 1 – 20 saat arası uygulama eğitimi alanlar 1, bu kategori dışında kalan değerler 0 olarak kodlanmıştır. Dördüncü adımda 1 – 20 saat arası sadece teorik eğitimi alanlar 1, bu kategori dışında kalan değerler 0 olarak kodlanmıştır. Beş değişken, bağımsız denetçilerin etik eğitimi alma sürelerinin hile algısı ölçeğine katkısına ilişkin tutum puanları ile orta düzeyde ve anlamlı bir ilişki göstermektedir ve birlikte etik eğitimi tutum puanındaki toplam varyansın yaklaşık %42’sini açıklamaktadır. (R= 0,65, R²= 0,42 ve p<.05). Mesleki etik eğitimine ilişkin varyansa katkıları bakımından altı değişkenin anlamlı yordayıcılar olduğu görülmektedir (p<0,05).

Regresyon katsayılarının karelerindeki değişim (ΔR^2) dikkate alındığında, 21 – 60 saat arası teorik ve 21–60 saat arası uygulama eğitimi alma değişkeni varyansa % 19, 21–60 saat arası sadece teorik eğitim alma değişkeni varyansa % 11, 1- 20 saat arası teorik ve 1–20 saat arası uygulama eğitimi alma değişkeni varyansa %6 ve 1–20 saat arası sadece teorik eğitim alma değişkeni varyansa %4 katkı sağlamaktadır. Standardize edilmiş regresyon katsayılarına göre, yordayıcı değişkenlerin hile algısı üzerindeki göreceli önem sırası; 21 – 60 saat arası teorik ve 21 – 60 saat arası uygulama, 21 – 60 saat arası sadece teorik, 1 – 20 saat arası teorik ve 1 – 20 saat arası uygulama ve 1 – 20 saat arası sadece teorik şeklinde ortaya çıkmıştır.

Bu bulgular bağlamında alınan etik eğitiminin süresi arttıkça bireylerin hile algısı değerleri artmaktadır. Yapılan çoklu regresyon analizine göre 21 – 60 saat arası teorik ve 21 – 60 saat arası uygulama eğitimi alan bağımsız denetçilerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 2,431 puanlık bir değişime, 21 – 60 saat arası sadece teorik eğitimi alan bireylerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 2,089 puanlık bir değişime, 1 – 20 saat

arası teorik ve 1 – 20 saat arası uygulama eğitimi alan bireylerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 1,987 puanlık bir değişime, 1 – 20 saat arası sadece teorik eğitimi alan bireylerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 1,854 puanlık bir değişime ve hiç almama durumu olan bireylerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 0,078 puanlık bir değişime neden olmaktadır. Yapılan çoklu regresyon analizine göre, hile algısının yordanmasına ilişkin regresyon denklemi aşağıda verilmiştir.

$$\text{Hile Algısı Puanı} = 2,521 + 2,431 \times (21 - 60 \text{ saat arası teorik ve } 21 - 60 \text{ saat arası uygulama}) + 2,089 \times (21 - 60 \text{ saat arası sadece teorik}) + 1,987 \times (1 - 20 \text{ saat arası teorik ve } 1 - 20 \text{ saat arası uygulama}) + 1,854 \times (1 - 20 \text{ saat arası sadece teorik})$$

5. SONUÇ

Araştırma kapsamında oluşturulan ve TESMER tarafından düzenlenen mesleki etik eğitiminin bağımsız denetçilerin hileyi ve hile türlerini algılaması hususunda fark yaratacağına yönelik sekiz hipotez kabul edilmiştir. Buna göre etik eğitiminin bağımsız denetçilerin hile ve hile türleri algısı üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

Araştırmada ayrıca bağımsız denetçilerin aldıkları teorik ve uygulamalı etik eğitim süresi arttıkça hile ve hile türlerine yönelik algılarının da arttığı sonucuna varılmıştır.

Genel olarak bakıldığında bağımsız denetçinin temel işlevi, bir şirketin finansal tablolarının şirketin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığı hususunda görüş bildirmektir. Denetçi bu süreçte etik dışı, yani hile içeren ve yanıltıcı işlemlerle karşılaşabilir. Denetçinin bu işlemleri algılama düzeyi, denetim süreci sonunda şirketle ilgili ulaşacağı yargıyı etkilemektedir. Dolayısıyla hilenin algılanması denetçinin tespitlerinin yerinde olması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu anlamda bağımsız denetçinin mesleki etik eğitimi almasının, etik konusundaki farkındalığının artırılmasına katkı sağlayacağı söylenebilir.

TESMER'in etik eğitimi programına benzer çalışmaların, meslek odaları tarafından da yapılması mümkündür. Bunun için, meslek odaları bünyesinde sürekli eğitim kapsamında etik ve sosyal sorumluluk konusunda bağımsız denetçilerin dikkatlerini çekmeye, algılarını ve duyarlılıklarını arttırmaya yönelik eğitim seminerleri düzenlenebilir, vaka çözümleme çalışmaları yapılabilir. Bu eğitimler çerçevesinde ayrıca etiksel açıdan iyi bir imajı olan meslektaşlar ve işletmeler örnek verilebilir. Böylece eğitim seminerlerine katılanlar, "dürüst işletme, başarılı işletmedir" ya da "dürüst denetçi başarılı denetçidir" anlayışı konusunda ikna edilebilir.

Öte yandan ölçek geliştirme aşamasında elde edilen bulgulara göre; etik eğitimi alan bağımsız denetçiler, hile üçgeninin üç unsuru olan Baskı, Meşrulaştırma ve Fırsatı en fazla etkileyen boyutları şöyle değerlendirmiştir:

“Baskı” unsurunu en fazla etkileyen boyut denetlenen firmanın gelişen bilgi teknolojilerine, rakiplerine kıyasla daha az uyum sağlamasıdır.

Bu bulgu, teknolojik nedenlerle şirketin rekabet avantajının düşmesinin yöneticilerde finansal tablo hilesi türü hileler için baskı oluşturduğu şekilde yorumlanabilir.

“Meşrulaştırma” faktörünü en fazla etkileyen boyut denetlenen firmanın, çalışanların işlediği suçlara karşı disiplin cezası vermede toleranslı olmasıdır.

Bu bulgu, üst yönetimin hile yapanlara karşı hoşgörülü olmasının çalışanlarda kendini haklı görme duygusu gelişmesine ve bu tür davranışların zamanla normalleşmesine neden olduğu şeklinde yorumlanabilir.

“Fırsat” faktörünü en fazla etkileyen boyut ise denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin zayıf olmasıdır.

Bu bulgu, bir işletmenin çalışanlarını çeşitli iç kontrol sistemi mekanizmalarıyla kontrol etmemesinin, çalışanlara hile yapmaları için fırsat yaratılmasına neden olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Bu bulgulardan anlaşıldığına göre; denetçiler, denetimini yaptıkları şirketin teknolojiyi kullanmak, çalışan suçlarını hoş görmemek ve iç kontrol sistemini güçlendirmek suretiyle hile üçgenine karşı güçlü olabileceğini düşünmektedirler.

KAYNAKÇA

The Association of Certified Fraud Examiners. (2016, February 02). 2016 ACFE Report to the Nations. Retrieved October 04, 2016, from <http://www.acfe.com/rtn.asp>

Adam, A. M., & Rachman-Moore, D. (2004). The Methods Used to Implement an Ethical Code of Conduct and Employee Attitudes. *Journal of Business Ethics*, 54(3), 226-244. doi:10.1007/s10551-004-1774-4

Büyüköztürk, Ş. (2011). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Ankara: PegemA Yayıncılık.

Chonko, L. B., & Hunt, S. D. (1985). Ethics and marketing management: An empirical examination. *Journal of Business Research*, 13(4), 339-359. doi:10.1016/0148-2963(85)90006-2.

Chryssides G.D., & Kaler J.H. (1999). An Introduction to business ethics, *International Thomson Business Press*, Londra, p.360.

Dinçer B. ve Dinçer C. (2011). “A historical Perspective on Business Ethics and the Role of Ethics Training”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13 (20), s.17.

Izzo, G., Langford, B., & Vitell, S. (2006). Investigating the Efficacy of Interactive Ethics Education: A Difference in Pedagogical Emphasis. *The Journal of Marketing Theory and Practice*, 14(3), 239-248. doi:10.2753/mtp1069-6679140305

Kuçuradi, I, (1998) Etik, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, *Türk Felsefesi Dizisi* 5, Meteksan A.Ş., Ankara.

Leisinger, M.K. (2000). "İşletme Etiği, Çokuluslu Şirketler Ve Gelişmekte Olan Ülkeler", Der: Harun Tepe "Etik Ve Meslek Etikleri", *Türkiye Felsefe Kurumu Yayını*, Ankara. ss. 75-77.

Özbirecikli M. (2006). "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme" *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*" Nisan, Sayı:18.

Özbirecikli M. ve Süslü, C. (2005). "Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1" *Muhasebe-Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, Temmuz, Sayı:28.

Özbirecikli M. ve Ural, T. (2004). "Muhasebe Mesleği Mensuplarının Etiksel Davranışlarına Etki Eden Faktörler Üzerine Bir Araştırma" *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran, Cilt:6 Sayı:2

Özbirecikli, M. ve T. Ural. 2006. "Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği", *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 21 (248).

Özbirecikli M. ve Ural, T. (2007). "Muhasebecilerin Mesleki Kararlarında Etik ve Sosyal Sorumluluğun Önemini Algılama Düzeyleri ve Etiksel Karar Alma Süreci: Türkiye Örneği" *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, Sayı: 254

Özer, G. ve Uyar, M. (2010). "Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim Sayısı, No:48.

Ramos, L. (2009). "Outside the box ethics". Leadership Excellence, 19.

Robin, D. P., & Reidenbach, R. E. (1987). Social Responsibility, Ethics, and Marketing Strategy: Closing the Gap between Concept and Application. *Journal of Marketing*, 51(1), 44. doi:10.2307/1251143

Singhapakdi, A., Vitell, S. J., & Kraft, K. L. (1996). Moral intensity and ethical decision-making of marketing professionals. *Journal of Business Research*, 36(3), 245-255. doi:10.1016/0148-2963(95)00155-7

Kurumu, K. G. (n.d.). Kamu Gözetimi Kurumu. Retrieved January 04, 2017, from <http://www.kgk.gov.tr/>

T. (n.d.). - TÜRMOB. Retrieved January 07, 2017, from <http://www.turmob.org.tr/>