

TRC VE TR1 BÖLGELERİNDEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HATA VE HİLEYE KARŞI SORUMLULUK, ROTASYON VE MESLEK ETİĞİ ALGILARININ BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

A STUDY TO DETERMINE THE PERCEPTIONS OF INDEPENDENT AUDITORS IN TRC AND TR1 REGIONS ON RESPONSIBILITY AGAINST ERROR AND FRAUD, ROTATION AND PROFESSIONAL ETHICS

Öğr. Gör. Dr. Cahit ÖZTÜRK¹

Prof. Dr. Cuma ERCAN²

ÖZ

Bu araştırmanın amacı, TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin, finansal raporlardaki hata ve hileye karşı “Sorumluluk Algılarını”, “Rotasyon Algılarını” ve “Meslek Etiği Algılarını” ölçerek bölgesel farklılıkları ortaya çıkarmaktır. Ayrıca bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının yaş, eğitim düzeyi, tecrübe, unvan gibi demografik değişkenlere göre değişip değişmediğini ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. Araştırmada veriler anket yöntemiyle elde edilmiştir. Elde edilen veriler frekans, yüzde, ortalama, t testi ve ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Araştırma neticesinde, TRC ve TR1 bölgelerindeki bağımsız denetçilerin sorumluluk ve meslek etiği algılarında bir farklılığın olmadığı, ancak rotasyon algıları arasında anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetçilerin sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarının, yaş, eğitim düzeyi, tecrübe ve unvana göre de farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Hata ve Hile, Rotasyon, Etik İlkeler, Denetçi Sorumluluğu.

JEL Sınıflandırma Kodları: M41, M42, M49.

ABSTRACT

The purpose of the study is to determine the regional differences in the perceptions of independent auditors in TRC and TR1 regions regarding errors and frauds in financial reports on “Perceptions of Responsibility”, “Perceptions of Rotation” and “Perceptions of Professional Ethics”. It also aims to determine whether these perceptions vary according to demographic factors such as age, level of education, experience and title. The study examines how demographic, cultural, social and economic factors in TRC and TR1 regions affect errors and frauds in financial reports. Data are collected through surveys and analyzed using various statistical methods (frequency, percentage, t-test and ANOVA). The findings reveal that there is no significant difference in perceptions of responsibility and professional ethics among the regions, but a significant difference is found in perceptions of rotation. In addition, perceptions of responsibility, rotation and professional ethics vary according to demographic factors.

Keywords: Independent Audit, Error and Fraud, Rotation, Ethical Principles, Auditor's Responsibility.

JEL Classification Codes: M41, M42, M49.

* Bu çalışma Cuma ERCAN danışmanlığında Cahit ÖZTÜRK tarafından hazırlanan ve 19.12.2022 tarihinde savunulan “Finansal Raporlardaki Hata ve Hilelerin Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Etkili Olan Faktörler: TRC ile TR1 Bölgelerinde Bir Araştırma” başlıklı doktora tezinden yararlanarak hazırlanmıştır. Çalışma için Hasan Kalyoncu Üniversitesi Etik Kurulundan E-97105791-050.01.01-3712 sayılı ve 15.10.2021 tarihli etik kurul onayı alınmıştır.

¹ Adıyaman Üniversitesi, Besni Ali Erdemoğlu Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, cozturk@adiyaman.edu.tr

² Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Pazarlama ve Reklamcılık Bölümü, cercan27@gmail.com

EXTENDED SUMMARY

Purpose and Scope:

The aim of the study is to reveal regional differences by measuring the “Perception of Responsibility”, “Perception of Rotation” and “Perception of Professional Ethics” of independent auditors operating in the TRC and TR1 regions against errors and frauds in financial reports. It is also aimed to reveal whether the perception of responsibility, rotation and professional ethics of independent auditors change according to demographic variables such as age, education level, experience and title. Another aim of the study is to determine whether the perception of responsibility, rotation and professional ethics of independent auditors change within the scope of their demographic characteristics, the type of company they work for and their working methods.

Design/methodology/approach:

A survey form is used as a data collection tool within the scope of the research. The survey form includes questions about the responsibility perception, rotation perception and professional ethics perception scales, as well as demographic characteristics of independent auditors and the characteristics of the companies they work for. The obtained data are analyzed with frequency, percentage, mean, t test, and ANOVA test. The universe of the research consists of independent auditors operating in the TRC and TR1 regions. Within the scope of the research, there are 6,943 independent auditors in the TR1 region and 584 independent auditors in the TRC region. In order to apply sufficient skills to represent the universe of the research, the 95% confidence interval required for the universe size is determined as a minimum of 384 people, as stated by Gürbüz and Şahin (2018). (Gürbüz and Şahin, 2018, s. 130). The data used within the scope of the study are obtained from 567 people between June and December 2021. The research is conducted as a field study within the framework of a quantitative research design. The study is descriptive in terms of its purpose and practical in terms of its basic philosophy.

Findings:

Within the scope of the research, no significant difference is found between the perceptions of responsibility and professional ethics of independent auditors in TRC and TR1 regions. However, a significant difference is found between their perceptions of rotation. A significant difference emerged in the levels of rotation perception between independent auditors in TRC and TR1 regions. Accordingly, H_2 is accepted, H_1 and H_3 are rejected. In addition, the perceptions of responsibility of independent auditors show a significant difference according to their age and title. However, the perceptions of responsibility of independent auditors do not show a significant difference according to their level of education and experience. Accordingly, H_4 and H_7 are accepted, H_5 and H_6 are rejected. The rotation perceptions of independent auditors show a significant difference according to their age, experience and title. However, the rotation perceptions of independent auditors do not show a significant difference according to their level of education. Accordingly, H_8 , H_{10} and H_{11} are accepted, H_9 is rejected. The perceptions of professional ethics of independent auditors showed a significant difference according to their level of education and experience. However, the professional ethics perceptions of the independent auditors do not show a significant difference according to their ages and titles. Accordingly, H_{13} and H_{14} are accepted, H_{12} and H_{15} are rejected.

Conclusion and Discussion:

The study finds that the perception of responsibility of independent auditors do not differ by region (TRC-TR1). Therefore, no significant difference is found between the perception of responsibility of independent auditors operating in the regions regarding errors and fraud. When the statements in the responsibility scale are analyzed separately, it is generally seen that independent auditors, aware of the level of responsibility determined for them by regulatory bodies, state that the main responsibility for preventing and detecting errors and fraud lies in business management. Although regulatory bodies state that the main responsibility for errors and fraud lies in business management and that the responsibility of independent auditors is to provide reasonable assurance that there are no material misstatements in financial reports due to errors and fraud, research reveals that information users see independent auditors as more responsible against errors and fraud (Monroe and Woodliff, 1994; Uçma, 2010; Arslan, 2018). It is revealed that the rotation perceptions of independent auditors differ significantly by region (TRC-TR1). Independent auditors in the TRC region differ from independent auditors in the TR1 region by participating more in rotation practices. This result can also be evaluated as the TRC region supporting rotation practices more compared to the TR1 region. The reason for the TR1 region showing less participation in rotation practices can be interpreted as the independent auditors in this region conducting actual audits at a higher rate (80%). Because independent auditors who actually conduct audits would not want to lose their clients at the end of certain periods with rotation. It is revealed that the professional ethics perceptions of independent auditors do not create a significant difference according to the regions (TRC-TR1). It is determined that the responsibility, rotation and professional ethics perceptions of independent auditors differ significantly according to demographics and working conditions. In particular, it is revealed that the professional ethics perception of independent auditors change according to the level of education, and as the level of education increases, independent auditors show more participation in ethical statements.

1. GİRİŞ

Dünya ekonomilerinin birçok faktöre bağlı olarak krizler yaşaması ve buna bağlı olarak ekonomik büyümelerin yavaşlaması gelir dağılımında eşitsizliklere yol açmaktadır. Bu olumsuz durum neticesinde bireylerde ve dolayısıyla toplumlarda yasal ve ahlaki olmayan faaliyetler artmaktadır. Özellikle iktisadi ve ticari işlemlerde yapılan hata, hile ve usulsüzlükler ulusal ve küresel ölçekte büyük kayıplara neden olmaktadır. Sertifikalı Hile Araştırmacıları Derneği ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) tarafından yayımlanan raporda, 2020 yılında hileli finansal raporlama sonucu oluşan kaybın 3,6 milyar dolar olduğu ortaya çıkmıştır. Bu oran 2019 dünya gayri safi milli hasılaya oranlandığında küresel olarak suiistimal zararının yaklaşık 4,5 trilyon dolar olduğu hesaplanmıştır (ACFE, 2020, s. 9). Finansal raporlardaki hata ve hilelerin ekonomik boyutunun bu kadar büyük tutarlarda olması ve sermaye piyasalarında oluşturduğu olumsuz etki (Uyar ve Erdoğan, 2019; Erkan ve Arıcı, 2011) düşünüldüğünde bu konunun araştırılması gerektiği ve önemi ortaya çıkmaktadır.

ACFE tarafından yayımlanan raporda finansal tablolardaki yanlışlıkların büyük bir kısmının bilinçli bir şekilde yapıldığı ortaya çıkmıştır (ACFE, 2010, s. 10). Aynı çalışmada finansal raporlardaki hata ve hile tespitinde ilk sırada bağımsız denetçilerin etkisinin olduğu saptanmıştır (ACFE, 2010, s. 38). Bu nedenle hata ve hileden korunmak için, denetim sürecinde denetçilerin, hata ve hileye yol açan bütün faktörleri önlemesi veya var olan hata ve hileleri ortaya çıkartması ticari hayatı ve dolayısıyla sosyal hayatı etkilemekle beraber muhasebe ve denetim mesleklerine olan güveni de tesis edecektir.

Literatür incelendiğinde, muhasebede ortaya çıkan hata ve hilelerin birçok faktöre bağlı olduğu görülecektir. Bunlar; muhasebe sisteminin ve gelişiminin topluma ait kültürel değerlerden doğrudan etkilendiğini (Gray, 1988) ve denetim sürecinde bağımsız denetçilerin kültürel öğelerden etkilendiklerini (Erturan: 2007; Özdemir ve Ünal, 2021) gösteren çalışmalar ile birlikte, işletmenin büyüklüğü (ACFE, 2014) hile yapan kişinin kişiliği ve demografik özellikleri (ACFE, 2018; Doğan vd. 2018; Bozkurt, 2009) ve ekonomik faktörler (Demir ve Arslan, 2020) olarak sıralanabilir.

Diğer taraftan, son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları denetime olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Ticari hayatta güven unsurunun kaybolması bütün topluma zarar vermektedir. Hata ve hileler ekonomideki bütün aktörlere; işletme ortaklarına ve çalışanlarına, yatırımcılara, kredi kuruluşlarına, devlete ve dolayısıyla bütün topluma zarar vermektedir. Ekonomik boyutu açısından hata ve hilelerin finansal raporlarda büyük tutarlarda yer alması ve sermaye piyasalarında oluşturduğu olumsuz etki düşünüldüğünde bu konunun araştırılması gerektiği ve önemi ayrıca ortaya çıkmaktadır. Bu noktada bağımsız denetçilerin hata ve hileleri önlemesi ve ortaya çıkarması hayati bir önem taşımaktadır.

ACFE tarafından yayımlanan 2020 yılı yolsuzluk raporuna göre hile ve suiistimal sayısı olarak en çok vakanın tespit edildiği bölge Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri'dir. Hile ve suiistimal nedeniyle en büyük finansal zarar ise Karayipler'de ve Latin Amerika'da ortaya çıkmıştır (ACFE, 2020, s. 10). Ülkelerin sosyo-ekonomik açıdan farklılık göstermeleri finansal raporlardaki hata ve hileyi etkilediği düşünüldüğünde, Türkiye'de İstatistik Bölge Birimleri Sınıflandırması (İBBS) kapsamında TRC ile TR1 bölgelerindeki demografik, toplumsal, kültürel ve ekonomik farklılıkların finansal raporlardaki hata ve hileye ilişkin faktörleri etkileyip etkilemediğinin bilinmesi önem arz etmektedir. Ayrıca bu bölgelerde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin finansal raporlardaki hata ve hileyi önleme ve ortaya çıkarmada sorumluluk algılama düzeylerinde, denetimde uygulanan rotasyona katılma derecelerinde ve meslek etiği algılarında bir farklılığın bulunup bulunmadığı araştırmanın problemi oluşturmaktadır.

Denetim raporlarında her zaman bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemli yanlışlık riskleri bulunabilir (Karacan ve Uygun, 2016: 129). Bağımsız denetçilerin bütün çabaları olabildiğince bu riski azaltmak olmalıdır. Bu amaçla bağımsız denetçiler nitelikli, doğru ve güvenilir denetim raporları için belirlenen standartlar doğrultusunda, meslek etiğinin gerektirdiği dikkat ve özeni göstererek denetim faaliyetini yürütmelidirler. Bölge Birim Sınıflaması (İBBS) açısından bölgelerin karşılaştırılması, denetim farklılıklarını ve denetçilerin bölgesel olarak denetim riskini ortaya çıkararak, düzenleyici kuruluşların bu kapsamda bölgeleri değerlendirmelerine ve bölgede faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin için daha etkin ve etkili denetim politikaları geliştirmelerine yardımcı olacaktır.

Bu noktada araştırmanın temel amacı, TRC ve TR1 bölgelerindeki bağımsız denetçilerin hata ve hileye karşı "Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarını" ölçmektir. Bu temel amaç doğrultusunda aşağıdaki sorulara cevap aranacaktır. Türkiye istatistik bölge birimleri sınıflandırması kapsamında TRC ve TR1 bölgelerinde

finansal raporlarda ortaya çıkan hata ve hilelere ilişkin bağımsız denetçilerin sorumluluk algısı, rotasyon algısı ve meslek etiği algısı arasında fark var mıdır? Bağımsız denetçilerin yaş, eğitim düzeyi, tecrübe ve unvan gibi demografik özelliklerine göre sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algıları arasında fark var mıdır?

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Bağımsız Denetimde Sorumluluk

Denetim standartları, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi konusunda asıl sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğunu açıkça belirtilmiştir. İşletme yönetimi bu sorumluluğu etkin bir iç kontrol sistemi kurmak vasıtasıyla, hata ve hileden kaynaklanan olumsuzlukları önleyerek yerine getirebilir. Bağımsız denetçilerin sorumluluğu ise müşteri işletmelerin faaliyetlerini inceleyerek hata ve hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde bağımsız denetim çalışmalarını planlamak ve mesleki titizlik ve özen içerisinde tarafsız olarak çalışmalarını sürdürmektir. Bağımsız denetçilerin sorumluluğu, mali tablolarda hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların olup olmadığı hakkında makul güvence vermektir. Denetçi, genel kabul görmüş denetim standartları ölçüsünde denetim riskini düşük veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur (Kaya ve Uzay, 2018, s. 722).

Bağımsız denetimde sorumluluk ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde; Arslan (2018) çalışmasında, finansal skandallarda tarafların sorumluluğuna ilişkin ifadelerle bağımsız denetçilerin katılım düzeylerini araştırmıştır. Çalışma sonucunda bağımsız denetçiler, muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında birinci derecede bağımsız denetimin, ikinci derecede iç denetimin ve üçüncü derecede ise iç kontrol sisteminin önemli bir araç olduğunu belirtmişlerdir. Durmuş ve Koban (2019) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin hileli finansal raporlamaya ilişkin hukuki sorumluluklarını Türkiye ve ABD açısından karşılaştırarak uygulamalar arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya çıkarmaya çalışmışlardır. Çalışmada, hileli finansal raporlamada bağımsız denetçinin kasti davranışlarına yönelik, iki ülkenin de hukuk sistemlerinde yaptırımların uygulandığı belirlenmiştir. Ancak ABD’de hile ile ilgili sorumlulukların daha belirgin ve üst seviyede olduğu, ayrıca verilen cezaların Türkiye’de verilen cezalardan daha yüksek adli paralar ve hapis cezaları olduğu ifade edilmiştir. Demir ve Arslan ise (2019) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin hileye karşı sorumluluklarını, bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda yönetim ile paylaşma konusunda bir eğilime sahip olduklarını tespit etmişlerdir.

2.2. Bağımsız Denetimde Rotasyon

Denetimde rotasyon denetim şirketinin veya denetçinin, belirli bir müddet sunmuş olduğu denetim hizmetinden dolayı aynı müşterisine tekrardan bu hizmeti sunmak için belirli bir süre ara vermesi olarak tanımlanmaktadır. Dünyada uygulanan rotasyon yaklaşımlarının genellikle denetim ekibi rotasyonu ve denetim firması rotasyonu olmak üzere iki şekilde uygulandığı görülmektedir. Bazı bölgelerde denetim ekibi veya denetim ekibindeki sorumlu baş denetçi rotasyonu uygulanırken, bazı bölgelerde denetim firması rotasyonu uygulanmaktadır. Kimi bölgeler de ise hem denetim firması hem de denetim ekibi rotasyonu uygulanmaktadır (Sakin, 2015, s. 168).

Denetimde rotasyonun en temel amacı denetçinin tarafsızlığının ve bağımsızlığının korunmasıdır. Bağımsız denetçinin yıllarca aynı müşteriye denetim hizmeti sunması, denetçi ile müşteri işletme arasında oluşabilecek yakınlaşmaya yol açması ve bunun da finansal raporlardaki hata ve hileleri tespit etme ihtimalini azaltabilmesi veya çıkarı ilişkisinden kaynaklı müşteri işletme lehine rapor düzenlemesi gibi sorunlar ortaya çıkarabilmektedir (Özger ve Tuğay, 2020, s. 34-35). Uzun süre beraber çalışan denetçi ve müşteri firma arasında ortaya çıkan arkadaşlık ve aşırı güven ilişkileri sonucu, denetçinin bağımsızlığı ve müşteri firmanın finansal raporlarına denetçinin şüphe duyarak bakması olumsuz olarak etkilenmektedir. Rotasyon ile uzun süreli iş ilişkisi kaynaklı arkadaşlık ve güven önlenerek, finansal tablolara daha fazla şüpheyle bakılması sağlanacaktır (Ercan, 2017, s. 268).

Bağımsız denetimde rotasyon ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde; rotasyonun denetim kalitesini olumlu etkilediğini ortaya çıkaran çalışmalar olmak ile beraber, rotasyonun denetim kalitesini olumsuz etkileyerek denetim maliyetini artırdığını ortaya çıkaran çalışmalar da bulunmaktadır. Kaçmaz ve Türel (2021) çalışmalarında, denetim firması rotasyonunun zorunlu olması gerektiğine ve rotasyonun sadece görünüşte değil gerçekte denetçi bağımsızlığını artırdığına ve denetçiler üzerindeki baskıyı önlediğine ilişkin sonuçlara ulaşılmıştır. Anggraini vd. (2022), Endonezya Menkul Kıymetler Borsasında (BEI) 2015-2019 yılları arasında işlem gören şirketlerden elde etikleri veriler doğrultusunda, denetimde rotasyonunun denetim kalitesi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Gönen ve Rasgen (2016), ise çalışmalarında

denetimde rotasyonun hem olumlu hem de olumsuz yönlerinin bulunduğunu ifade etmişlerdir. Bağımsız denetimde rotasyonun olumlu tarafının denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini arttırdığını, olumsuz tarafının ise müşteri işletmeye özgü bilgilerin kaybolması ve denetim maliyetinin rotasyonun ilk yıllarında arttığı sonucunu tespit etmişlerdir.

Rotasyon uygulamalarının olumsuz sonuçlar doğurduğunu ortaya çıkaran çalışmalar incelendiğinde; Daugherty vd. (2012) rotasyonun denetçilerin çalışma saatlerini arttırdığını, denetimde kaliteyi olumsuz olarak etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Rotasyon ile denetçinin müşterisine ait özel bilgi ve tecrübesinin azalacağını ve denetçinin müşteri firmayı tanıması ve risklerini belirleyebilmesi hususlarını da dikkate alarak denetim faaliyetini yürütmesi açısından önemini ifade ederek, denetim hizmetlerinin uzun süreli olmasının denetim kalitesini arttıracaklarını ifade etmişlerdir. Cameran vd. (2015) araştırmalarında rotasyonun, denetim ücretini ve çalışma saatini olumsuz yönde etkilemesine rağmen, denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Mashayekhi vd. (2019) İran’da denetçi rotasyonu ile denetim kalitesini inceleyen araştırmalarında denetçi rotasyonu ile denetim kalitesi arasında negatif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Duramany-Lakkoh ise (2022), denetim süresi ile denetim kalitesi arasında pozitif bir ilişki olduğunu dolayısıyla daha uzun denetim süresinin denetim kalitesini iyileştirebileceğini ifade etmiştir. Denetimin kalitesini arttırmak amacıyla düzenleyici kuruluşlar tarafından geliştirilen rotasyon uygulamalarına, denetim firmaları ve bağımsız denetçiler, denetim zamanını ve maliyetini arttırdığı ve ayrıca müşteri işletmeye özgü bilginin kaybolması nedenlerinden dolayı karşı çıkmakta iken, müşteri işletmeler ve bilgi kullanıcıları rotasyon uygulamalarına ilişkin bir görüş birliği içinde olmamaktadırlar.

2.3. Bağımsız Denetimde Etik

Her mesleğin kendini has ahlak kuralları vardır. Bu kurallar mesleğin icra edilmesinde kişiye yol gösteren ve ahlaki davranışlar sergilenmesine yardımcı olan kurallardır. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin de etik kuralları oluşturulmuştur. Muhasebede üretilen bilgi ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetleri yüksek düzeyde etik veya ahlak gerektirir. Çünkü bilgi kullanıcıları yatırım kararını vermek için mali tablolardaki bilgileri kullanırlar. Bu tabloların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olması gerekir. Muhasebe etiği denetçilerin etik ikilemlerin ve ahlaki sorunların üstesinden gelmelerine ve işletmenin çıkarına olmasa bile bilgi kullanıcılarının faydalarına yönelik karar vermelerine yardımcı olmaktadır (Bafghi, 2021, s. 545).

Özellikle yakın tarihte yaşanan muhasebe skandalları toplumun her kesiminde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik konusunun önemini gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleğinin üreteceği bilgilerin kalitesi, bilhassa denetçilerin mesleki etik ilkelere uymasına bağlıdır. Bağımsız denetçilerin meslek etiğine gösterecekleri duyarlılık ve öneminin bilincinde olmaları mesleklerine olan itibarı ve güveni arttıracaktır (Bilen, 2008, s. 27). Ülkemizde de uluslararası düzenleyici kuruluşlar ile paralel olarak KGK tarafından 26 Aralık 2012 tarihinde “Mesleki etik ilkelere uyma” başlığı ile etik ilkeler yayımlanmıştır. KGK, denetçileri ve denetim firmalarını belirlenen bu etik ilkelere uyma zorunluluğu getirerek mükellef kılmıştır. Bu ilkeler Dürüstlük Tarafsızlık, Mesleki yeterlik ve özen, Sır saklama, Mesleğe uygun davranış ilkeleri olarak sıralanmıştır.

Ercan (2017), araştırmasında, denetim mesleğinde en önemli niteliğin denetçi bağımsızlığı olduğu, bağımsızlığın sağlanmasında ise denetçinin etik değerlerinin önemli olduğunu ifade etmiştir. Krishnan (2003), hileli finansal raporlamanın önlenmesinde, denetçilerin hileye karşı olan tutumlarının, doğrudan etkili olduğunu ifade etmiştir. Denetimde etik ile ilgili yapılan diğer araştırmalar incelendiğinde; Gümüş ve Gögebakan (2016), Aydın’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine yaptıkları araştırmada, muhasebe meslek etiğinde önemli sapmaların olduğu ve bundan kaynaklı, hata ve hilelerin büyük oranda var olduğu belirtilmiştir. Etik konusundaki sapmaların temelinde yalnızca meslek mensuplarının olmadığı ayrıca vergi mükelleflerinin, hükümet politikalarının, vergi uygulamalarının, mesleki örgütlenmelerin ve toplumsal yapının da etkili olduğu ifade edilmiştir. Ahinful vd. (2017), muhasebe meslek mensuplarına yönelik Gana’da yaptığı araştırmada meslek mensuplarının etik ilkelere uymada zorlandıklarını dolayısıyla muhasebe mesleğinde tüm tarafların etik davranışlar sergilemesi için etik bilgilerinin artırılması gerektiği belirtilmiştir. Güney ve Biçer (2016), Erzincan’da yaptıkları araştırmada, etik ile ilgili problemlerin birçok faktöre bağlı olduğunu belirtmişlerdir. Bunların; eğitim yetersizliği, kalifiye eleman eksikliği, haksız rekabet, hizmet karşılığında hak edilen ücretlerin tahsil edilememesi, mesleki örgütlerin ilgisizliği, etik sorunlara verilen tepkinin caydırıcı olmaması, gibi nedenlerden kaynaklandığı belirtilmiştir. Ergün ve Gül (2005), araştırmalarında, muhasebe meslek mensuplarının etik kuralları ile ilgili bilgilerinin eksik olduğu ve etik kuralların tanımlanması ile algılanması konusunda da önemli problemlerin olduğunu ifade etmişlerdir.

Okay (2016), Diyarbakır’da yaptığı araştırmada, adil bir vergi sisteminin olmaması muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışa sevk eden unsurların başında geldiğini belirtmiştir. Benzer şekilde Yıldız (2010) tarafından Kayseri’de yapılan araştırmada ise meslek mensuplarını etik dışı davranışa sevk eden en önemli unsurların başında mükellef baskısı ile mevzuat ve yasaların yetersiz olduğu ifade edilmiştir. Erturan ve Bekar (2015), çalışmalarında konuya farklı bir açıdan bakarak denetçinin etik algılarını kültürel boyutta incelemişlerdir. Toplumun bir ögesi olarak denetçilerin denetim faaliyetinin tüm aşamalarında kültürel faktörlerden etkilenebileceğini ve bunun da etik algıları etkileyeceğini belirtmişlerdir. Ayrıca denetçinin eğitim seviyesi ve tecrübesi ne kadar iyi olursa olsun, hayatı boyunca onu şekillendiren kültürün olumsuz etkilerinden büsbütün arınmasının zor olduğu belirtilmiştir. Çavuşoğlu (2019), finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak ve yanlış kararlar almalarına neden olan usulsüzlüklerin fark edilmesinde etiksel duyarlılığın pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu ortaya çıkarmıştır. Ayrıca yaratıcı muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılığı artıkça artmakta olduğu belirtilmiştir.

Kırtoğlu ve Özbirecikli (2018) çalışmalarında, hileli işlemleri algılama düzeyleri kapsamında etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçileri karşılaştırmışlardır. Araştırma sonucunda etik eğitiminin, bağımsız denetçilerin hileyi algılama üzerinde olumlu etkisinin olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca bağımsız denetçilerin etik eğitim süresi arttıkça hileye yönelik algılarının da arttığı sonucuna ulaşmışlardır. Benzer şekilde Güney ve Çınar (2012), muhasebe meslek mensuplarının etik algılarını ölçmek amacıyla Erzurum’da yaptıkları çalışmada, meslek mensuplarının etik ilkelerin farkında olup, etik dışı davranışları desteklemedikleri halde, etik dışı davranışların var olduğu ve bunun daha fazla etik eğitimi desteğiyle azalacağını ifade etmişlerdir.

İçinde bulundukları toplumdan bağımsız olmayan muhasebe meslek mensupları toplum özelliğine göre ahlaki davranış sergilemektedirler. Bu kapsamda etik davranışların desteklenmesi ve etik dışı davranışların tepkiyle karşılanması önemlidir. Ülkeler arasındaki farklılıklar hatta aynı ülkenin farklı bölgeleri arasındaki kültürel, ekonomik ve toplumsal farklılıklar, muhasebe meslek etiği konusunda ortak bir ilke, kural veya standart oluşturulmasını güçleştirmiştir (Ergün ve Gül, 2005: 153). Bu açıdan bağımsız denetçilerin içinde bulunduğu toplumun kültürünü iyi analiz ederek tanımasını gerekli kılmaktadır. Bu konuda verilecek eğitimlerde de bu farklılıklar göz önüne alınarak meslek mensuplarına eğitimlerin düzenlenmesi gerekmektedir.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri

İBSS çerçevesinde TRC ve TR1 bölgelerindeki demografik, kültürel, toplumsal ve ekonomik faktörlerin finansal raporlardaki hata ve hileyi etkileyip etkilemediğini ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin finansal raporlardaki hata ve hileleri önlenmede ve ortaya çıkarmada etkili olan sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarını belirlemekle beraber bölgelerdeki bağımsız denetçilerin bu konudaki farklılıklarını ortaya çıkarmak çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda oluşturulan hipotezler aşağıda sıralanmıştır.

H₁: Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları bölgelere (TR1 ile TRC) göre fark gösterir.

H₂: Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Rotasyon algıları bölgelere (TR1 ile TRC) göre fark gösterir.

H₃: Hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin Meslek Etiği Algıları bölgelere (TR1 ile TRC) göre fark gösterir.

H₄: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları yaşlarına göre fark gösterir.

H₅: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları eğitim düzeylerine göre fark gösterir.

H₆: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları mesleki tecrübelerine göre fark gösterir.

H7: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında sorumluluk algıları unvanlarına göre fark gösterir.

H8: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları yaşlarına göre fark gösterir.

H9: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları eğitim düzeylerine göre fark gösterir.

H10: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları mesleki tecrübelerine göre fark gösterir.

H11: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında rotasyon algıları unvanlarına göre fark gösterir.

H12: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları yaşlarına göre fark gösterir.

H13: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları eğitim düzeylerine göre fark gösterir.

H14: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları mesleki tecrübelerine göre fark gösterir.

H15: Bağımsız denetçilerin hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında Meslek Etiği algıları unvanlarına göre fark gösterir.

3.2. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Araştırmada anket tekniği kullanıldığı için katılımcıların anket sorularını dikkatlice okuyarak kendileri için en uygun ifadeyi işaretledikleri varsayılmıştır. Ayrıca örneklemin evreni temsil etme gücünün bulunduğu varsayılmıştır. Çalışmada elde edilen veriler analiz programına yüklenerek gerekli istatistiki ölçümler yapılmıştır. Bu çalışmada sosyal bilimlerdeki birçok çalışmada olduğu gibi birtakım sınırlılıklar bulunmaktadır. Bu sınırlılıklardan ilki, çalışmada sadece TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin dâhil edilmesi diğer bölgelerde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin araştırma kapsamı dışında tutulmasıdır. Diğer sınırlılıklar ise araştırma evrenini oluşturan kişilerden seçilen örneklem grubunun sayısı ve araştırma tekniklerinden sadece anket tekniğinin kullanılmış olmasıdır. Ayrıca elde edilen veriler TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin kişisel görüşlerine dayalı olup verdikleri yanıtlar ile sınırlıdır.

3.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini TRC (Gaziantep, Adıyaman, Kilis, Şanlıurfa, Diyarbakır, Mardin, Batman, Şırnak, Siirt) ve TR1 (İstanbul) bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin tamamına ulaşmanın hem çok maliyetli olması ve zaman gerektirmesi hem de bir çok bağımsız denetçinin anket uygulamasına zaman ayırmamasından kaynaklı araştırma, TRC ve TR1 bölgeleri ile sınırlandırılmıştır. Ancak TRC bölgesindeki Siirt ve Şırnak illerinden veri toplanamamıştır. Araştırmanın evreni kapsamında TR1 bölgesinde 6943, TRC bölgesinde ise 584 bağımsız denetçi bulunmaktadır (KGK, 2021). Araştırmanın evreni temsil etme yeteneğine sahip yeterli örnekleme uygulanabilmesi için Gürbüz ve Şahin’in Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri kitabında belirttikleri üzere yüzde 95 güven aralığında evren büyüklüğü için gerekli örneklem büyüklüğünü minimum 384 kişi olarak belirtmişlerdir (Gürbüz ve Şahin 2018, s. 130). Bu kapsamda toplam 567 bağımsız denetçi ile anket uygulaması yapılmıştır.

Çalışmanın TRC ve TR1 bölgelerini kapsamasının en büyük nedeni, bu bölgelerin kişi başı gelir açısından birinin Türkiye’nin en yüksek bölgesi (TR1) olması, diğerinin ise Türkiye’nin en düşük bölgesi (TRC) olmasıdır. Ayrıca TÜİK’in TRC ve TR1 bölgelerini kapsayan araştırmalarına göre işgücüne katılma oranı, istihdam oranı, eğitim ve kültür verileri ile sağlık ve sosyal koruma olanakları açısından bölgesel farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle çalışmanın sadece TRC ve TR1 (Düzyey-1) bölgelerini kapsamasındaki amaç, çalışmanın uygulanabilirliği ile beraber hem bu bölgelerdeki belirgin eğitim ve kültür farkı hem de ekonomik açıdan bir bölgenin Türkiye’nin en gelişmiş (TR1) diğer bölgenin ise en az gelişmiş (TRC) bölge olması etkili olmuştur

3.4. Veri Toplama Araçları

Araştırma kapsamında veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Anket formunun ilk bölümde, bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine ilişkin sorular yer almaktadır. İkinci bölümde, bağımsız denetçilerin hata ve hileye karşı “Sorumluluk Algısı”, “Rotasyon Algısı” ve “Meslek Etiği Algısına” ilişkin sorular yer almaktadır. Ölçeklerde 5’li likert kullanılmıştır. “Sorumluluk Algısı Ölçeği”, Kandemir’in (2010) çalışmasından, “Rotasyon Algısı Ölçeği”, literatürde yer alan çalışmalardan, “Meslek Etiği Algısı Ölçeği” ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) etik yönetmeliği çerçevesinde belirtilen değişkenlerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Hasan Kalyoncu Üniversitesinin Etik Kurulundan gereken izinler 3712 sayılı toplantı ile 15.10.2021 tarihinde alınmıştır.

Araştırma saha çalışması şeklinde nicel araştırma deseni çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma, amacı açısından açıklayıcı ve temel felsefesi açısından uygulamalıdır. Açıklayıcı araştırma, olayların neden gerçekleştiğini açıklamak, belirli bir kuramı test etmek veya geliştirmek için yapılan araştırmalardır. Bu araştırma çalışma süresi açısından ise kesitseldir. Kesitsel araştırma, anlık olarak tek bir zamanda toplanarak, incelenen olgunun o andaki durumunu ortaya koymaya çalışmaktadır (Gürbüz ve Şahin 2018, s. 99 -113).

Araştırmanın yüz yüze anket cevaplaması şeklinde yapılması ile beraber, “Google form” sitesinden dijital ortama aktararak ve gerekli izinler alındıktan sonra katılımcıların telefonlarına whatsapp üzerinden veya mail adreslerine anket formu gönderilerek sanal ortamda doldurmaları istenmiştir. Çalışma kapsamında kullanılan veriler, Haziran ve Aralık 2021 tarihleri arasında elde edilmiştir.

3.5. Verilerin Analizi

Verilerin analizinde SPSS 23.0 paket programından faydalanılmıştır. Ölçeklerin çarpıklık ve basıklık değerleri için normal dağılım testi, ölçeklerin yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla Keşfedici Faktör Analizi(KFA), örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olup olmadığını belirlemek amacıyla Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi ve verilerin güvenilirliği için Cronbach Alpha katsayısından faydalanılmıştır. Denetçilerin demografik özelliklerinin değerlendirilmesinde frekans ve yüzde analizinden, denetçilerin sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarına ilişkin farklılıkları belirlemek için ise t testi ve ANOVA testlerinden faydalanılmıştır. Ayrıca farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek için Post Hoc testlerinden biri olan Games-Howel testi uygulanmıştır.

4. ANALİZ VE BULGULAR

4.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistik Bulgular

		Frekans	%Yüzde
Cinsiyet	Kadın	90	15,9
	Erkek	477	84,1
Yaş	34 ve aşağısı	129	22,7
	35–44 arası	175	30,9
	45 ve üstü	263	46,4
Eğitim Durumu	Lisans	396	69,8
	Yüksek Lisans	157	27,7
	Doktora	14	2,5
Tecrübe	1–5 yıl	95	16,8
	6–9 yıl	69	12,2
	10–15 yıl	90	15,9
	16-19 yıl	232	40,9
	20 yıl ve üzeri	81	14,3

		Frekans	%Yüzde
Unvan	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	97	17,1
	Baş Denetçi	35	6,2
	Kıdemli Denetçi	55	9,7
	Denetçi	312	55,0
	Denetçi Yardımcısı	68	12,0
Firma Türü	Ulusal	218	38,4
	Uluslararası	125	22,0
	Bölgesel-Yerel	224	39,5
Şirket merkezinin bulunduğu il	İstanbul	436	76,89
	Gaziantep	56	9,88
	Adıyaman	16	2,82
	Şanlıurfa	21	3,70
	Diyarbakır	18	3,17
	Mardin	15	2,64
	Batman	4	0,71
	Kilis	1	0,18
Bağımsız denetçi olarak çalışma şekli	Serbest (Kendi SMMM/ YMM büromda)	279	49,2
	Bir denetim firmasında denetim ekibinde bağımsız denetçi sıfatıyla sözleşmeli personel olarak	188	33,2
	Kurucu ortağı olduğum bir denetim firmasında Sorumlu Denetçi olarak	100	17,6
Fiili olarak (bağımsız denetçi olarak)denetimde bulundunuz mu?	Evet	394	69,49
	Hayır	173	30,51
Meslek etiği ile ilgili eğitime, seminere vs. katıldınız mı?	Evet	499	88,0
	Hayır	68	12,0

Tablo 1 incelendiğinde, katılımcıların büyük çoğunluğunun (477 kişi) erkeklerden oluştuğu görülmektedir (%84,1). Bağımsız denetçilerin yaş aralığı incelendiğinde en fazla katılımcı grubunun 45 yaş ve üstü (263 kişi) (%46,4) olduğu ortaya çıkmıştır. Eğitim durumu incelendiğinde katılımcıların ağırlıklı olarak lisans mezunu (396 kişi) (%69,8) olduğu görülmektedir. Katılımcıların tecrübelerine göre büyük çoğunluğun 16 ile 19 yıl arası tecrübeye sahip (232 kişi) (%40,9) olduğu ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre sıralamaya baktığımızda en fazla “denetçi” unvanına sahip (312 kişi) (% 55,0) katılımcı olduğu görülmüştür. Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmaya göre firma türlerinin daha çok Bölgesel-Yerel (224 tane) (%39,5) olarak çalıştıkları ortaya çıkmıştır. Çalışma kapsamında TR1 bölgesinden 436, TRC bölgesinden ise toplam 131 katılımcıdan veriler toplanmıştır. Bağımsız denetçilerin çalışma şekilleri kapsamında daha çok kendi bürolarında (279 kişi) (%49,2) serbest olarak çalıştıkları görülmüştür. Katılımcıların büyük bir çoğunluğunun (394 kişi) (%69,49) fiili olarak denetim yaptığı ve yine katılımcıların büyük çoğunluğunun (499 kişi) (%88,0) meslek etiği ile ilgili eğitime, seminere vb. katıldığı ortaya çıkmıştır.

4.2. Hipotezlerin Test Edilmesi

Bu bölümde araştırmanın temel amacı doğrultusunda bağımsız denetçilerin sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarına ilişkin farklılıkları belirlemek için yürütülen t testi ve ANOVA testine sonuçlarına yer verilmiştir. Araştırmamızda kullanılan verilerin analizinde, iki gruplu değişkenler için parametrik testlerden t-testi uygulanırken ikiden fazla gruplu değişkenler için ANOVA testi uygulanmıştır.

4.2.1. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluk Algılarının Bölgelere (TRC – TR1) göre T – Testi

Bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına ilişkin sorumluluk algılarının, faaliyette bulundukları bölgelere (TRC – TR1) göre farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek için t testinden yararlanılmıştır. Yapılan t testinde, gruplar arasında anlamlı bir farkın olup olmadığına karar verebilmek için ise

p değerine bakılmıştır. Belirlenen anlamlılık düzeyinin $p \leq 0,05$ olması halinde karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, anlamlılık düzeyinin $p > 0,05$ olması durumunda ise karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir fark olmadığı kabul edilmiştir.

Tablo 2. Sorumluluk Algısı Ölçek Ortalamasının Bölgelere (TRC – TR1) Göre t Testi Sonuçları

	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
Sorumluluk Algısına İlişkin ifadelerin Ortalaması	TRC	131	3,07	,892	Fark yoktur.
	TR1	436	3,08		

Bir bütün olarak beş ifadenin bulunduğu Sorumluluk Algısı Ölçeğindeki ifadelerin ortalamaları alınarak sorumluluk algısı ölçek ortalaması elde edildikten sonra ölçek ortalamasının bölgelere göre (TRC-TR1) anlamlı bir farklılık oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmak için uygulanan t testi sonuçlarına baktığımızda; p değerinin 0,05'ten büyük (,892) olduğu ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının bölgelere (TRC-TR1) göre anlamlı bir fark oluşturmadığı tespit edilmiştir. Hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluk algısı ortalamaları TRC bölgesinde 3,07 iken, TR1 bölgesinde 3,08 olarak ölçülmüştür. Bu sonuçlara göre H_1 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3. Sorumluluk Algısı Ölçeği İfadelerinin Bölgelere (TRC – TR1) Göre t Testi Sonuçları

Sorumluluk Algısına İlişkin ifadeler	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1.Denetim faaliyetinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında en büyük sorumluluk bağımsız denetçiye aittir.	TRC	131	3,01	,771	Fark yoktur
	TR1	436	2,97		
2.Bağımsız denetçi sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumludur.	TRC	131	3,02	,101	Fark yoktur
	TR1	436	2,83		
3.Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim, bağımsız denetçi, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşları) arasında paylaşılmalıdır.	TRC	131	3,39	,124	Fark yoktur
	TR1	436	3,57		
4.Temel denetim amacı, hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunu hiçbir şekilde içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime aittir.	TRC	131	3,43	,214	Fark yoktur
	TR1	436	3,57		
5.Finansal Raporların tamamını denetleyebilecek bilişim teknolojilerinin kullanılması durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.	TRC	131	3,55	,549	Fark yoktur
	TR1	436	3,49		

Sorumluluk algısı ölçeğindeki her ifadenin bölgelere (TRC-TR1) göre farklılığını analiz etmek için her bir ifadeye t testi uygulanmıştır. T testi sonuçlarına göre bütün ifadeler için bölgeler arasında (TRC-TR1) anlamlı bir fark bulunmamıştır.

4.2.2. Bağımsız Denetçilerin Rotasyon Algılarının Bölgelere (TRC – TR1) göre T - Testi

Özellikle yakın tarihte yaşanan muhasebe skandallarından sonra önemi artan denetimde rotasyon konusunun, bağımsız denetçilerin faaliyette bulundukları bölgelere (TRC – TR1) göre rotasyon algıları arasında farklılık olup olmadığını tespit edilebilmek için t testinden yararlanılmıştır. Yapılan t testinde gruplar arasında anlamlı bir farkın olup olmadığına karar verebilmek için p değerine bakılmıştır. Belirlenen anlamlılık düzeyinin ($p \leq 0,05$) çıkması karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir farklılığın olduğunu; anlamlılık düzeyinin ($p > 0,05$) çıkması ise karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir fark olmadığını göstermektedir.

Tablo 4. Rotasyon Algısı Ölçek Ortalamasının Bölgelere (TRC – TR1) Göre t Testi Sonuçları

	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
Rotasyon Algısına İlişkin ifadelerin Ortalaması	TRC	131	3,34	,008	Fark vardır.
	TR1	436	3,14		

Rotasyon Algısının Ölçeğinde bulunan 5 ifadeye verilen cevapların ortalamaları alınarak rotasyon algısının ölçek ortalaması elde edilmiştir. Daha sonra bölgelere (TRC-TR1) göre anlamlı bir farklılık olup olmadığını ortaya çıkarmak için uygulanan t testi sonuçları incelendiğinde; bağımsız denetçilerin rotasyon algılarının bölgelere (TRC-TR1) göre %5 düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir fark oluşturduğu bulunmuştur. Bağımsız denetçilerin rotasyon

algısı ortalamaları TRC bölgesinde 3,34 iken, TR1 bölgesinde 3,14 olarak ölçülmüştür. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler arasında rotasyon algısı düzeylerinde farklılık olduğu ortaya çıkmıştır. TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler rotasyon ifadelerine daha fazla katılım göstererek TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerden farklılaşmışlardır. Bu sonuçlara göre H₂ hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 1. Rotasyon Algısı İfadelerinin Bölgelere (TRC – TR1) Göre t Testi Sonuçları

Rotasyon Algısına İlişkin İfadeler	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1.Rotasyon, müşteri işletmeye ait bilgi ve tecrübeyi azaltacağı için hata ve hile olasılığı artar.	TRC	131	3,04	,885	Fark yoktur.
	TR1	436	3,06		
2.Denetçilerin müşteri işletme ile uzun süre çalışması, hata ve hile olasılığını azaltır.	TRC	131	3,00	,317	Fark yoktur.
	TR1	436	3,18		
3.Rotasyon, müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltacağı için hata ve hile olasılığını azaltır.	TRC	131	3,44	,050	Fark vardır.
	TR1	436	3,22		
4.Rotasyon, hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önler.	TRC	131	3,49	,005	Fark vardır.
	TR1	436	3,06		
5.Rotasyon, müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısını azaltır.	TRC	131	3,71	,001	Fark vardır.
	TR1	436	3,17		

Rotasyon Ölçeğinde bulunan her bir ifadenin bölgelere (TRC-TR1) göre bir farklılık oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmak için her ifadeye t testi uygulanmıştır. Analiz sonuçlarına baktığımızda; 1 ve 2 no.lu ifadeler, bölgelere (TRC-TR1) göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark oluşturmamaktadır. Ancak 3, 4 ve 5 no.lu ifadelerin bölgelere (TRC-TR1) göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık oluşturduğu ortaya çıkmıştır. TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin Rotasyon Algısı Ölçeğinde farklılık oluşan ifadelerle sırasıyla baktığımızda;

3. ifade: Rotasyonun, müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltacağına ve bunun da hata ve hile ihtimalini azaltacağına yönelik ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,44 ortalama ile, TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,22 ortalama ile birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde farklılaşmıştır. Buna göre TRC bölgesindeki denetçiler, TR1 bölgesindeki denetçiler ile kıyaslandığında rotasyonun müşteri firma ile dostluk veya arkadaşlık gibi bağları azaltacağı ve bunun da hata ve hilelerin meydana gelme olasılığını azaltacağı yönündeki ifadeye daha fazla katılım göstererek anlamlı olarak farklılaşmışlardır.

4. ifade: Rotasyonun hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önleyeceğine ilişkin ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,49 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,06 ortalama ile birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılaşmıştır. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler, rotasyonun hatalı ve hileli muhasebe işlemlerini önleyeceği yönündeki ifadeye daha fazla katılım göstererek TR1 bölgesinden farklılaşmaktadır.

5. ifade: Literatürde, rotasyonun bir diğer olumlu etkisi olarak değerlendirilen, müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısının rotasyon ile azalacağı yönündeki ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 3,71 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 3,17 ortalama ile birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılaşmıştır. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçilerin, rotasyonun müşteri firma yönetiminin denetçiler üzerindeki baskısını azaltacağına daha fazla inandıkları söylenebilir.

4.2.3. Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiği Algılarının Bölgelere (TRC – TR1) göre T – Testi

Bağımsız denetimde hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması hususunda tarafların özellikle etik tutumları belirleyici olmaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarını ölçmek için düzenlenen ölçek ile bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının faaliyette bulundukları bölgelere (TRC – TR1) göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için t testinden yararlanılmıştır.

Tablo 6. Meslek Etiği Algısı Ölçek Ortalamasının Bölgelere (TRC – TR1) Göre t Testi Sonuçları

	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
Meslek Etiği Algısına İlişkin İfadelerin Ortalaması	TRC	131	4,08	,084	Fark yoktur
	TR1	436	4,18		

Meslek Etiği Algısının Ölçeğinde bulunan 6 ifadeye verilen cevapların ortalamaları alınarak Meslek Etiği Algısının ölçek ortalaması elde edilmiştir. Bu ortalamanın bölgelere göre (TRC-TR1) anlamlı bir farklılık oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmak için analiz sonuçlarına incelendiğinde; bağımsız denetçilerin meslek etiği algısının bölgelere (TRC-TR1) göre anlamlı bir fark oluşturmadığı (Tablo 6)tespit edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları ortalamaları TRC bölgesinde 4,08 iken, TR1 bölgesinde 4,18 olarak ölçülmüştür. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler arasında meslek etiği algısı düzeylerinde anlamlı bir fark bulunmamıştır. Ancak bir bütün olarak meslek etiği ifadelerine TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerin daha fazla katılım gösterdikleri söylenebilir. Bu sonuçlara göre H₃ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 2. Meslek Etiği Algısı İfadelerinin Bölgelere (TRC – TR1) Göre t Testi Sonuçları

Meslek Etiği Algısına İlişkin ifadeler	Bölgeler	N	Ort.	P	Fark
1.Bağımsız denetçiler yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere bağlı kalırlar.	TRC	131	4,18	,016	Fark vardır.
	TR1	436	4,36		
2.Müşteri firma yönetiminin etik ilkeleri desteklemesi hata ve hile olasılığını azaltır.	TRC	131	4,21	,000	Fark vardır.
	TR1	436	4,49		
3.Denetçilerin etik olmayan davranışları, yatırımcıların denetimden geçmiş finansal raporlara olan güvenini azaltır.	TRC	131	4,11	,015	Fark vardır.
	TR1	436	4,32		
4.Etik kurallara aykırı davranan bağımsız denetçilere para, hapis veya meslekten atılma gibi caydırıcı cezalar verilmelidir.	TRC	131	3,84	,967	Fark yoktur.
	TR1	436	3,84		
5.Bağımsız denetçilerin etik ilkelere bağlılığı hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemlidir	TRC	131	4,24	,785	Fark yoktur.
	TR1	436	4,26		
6.Denetçilere etik eğitimi verilmesi hata ve hileleri en aza indirir.	TRC	131	3,92	,341	Fark yoktur.
	TR1	436	3,83		

Meslek Etiği Algısı Ölçeğinde bulunan her bir ifadenin bölgelere (TRC-TR1) göre bir farklılık oluşturup oluşturmadığını ortaya çıkarmak için her ifadeye t testi uygulanmıştır. Analiz sonuçlarına baktığımızda, Tablo 7’de görüldüğü gibi 1, 2 ve 3 no.lu ifadelerde meslek etiği algısının bölgelere (TRC-TR1) göre %5 anlamlılık düzeyinde fark bulunmuştur. Ancak 4, 5 ve 6 no.lu ifadelerde bölgelere göre anlamlı bir fark bulunmamıştır. Farklılık oluşturan ifadelerle sırasıyla baktığımızda;

1. ifade: Bağımsız denetçilerin yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere göre hareket ederler yönündeki ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 4,18 ortalamayla, TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 4,36 ortalamayla birbirlerinden %5 anlamlılık düzeyinde farklılaşmıştır. Her iki bölgedeki denetçiler de birinci ifadeye büyük bir oranda katılım göstermişlerdir. Ancak TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler birinci ifadeye daha fazla katılım göstererek TRC bölgesindeki bağımsız denetçilerden anlamlı olarak farklılaşmıştır.

2. ifade: Denetlenen işletme yönetiminin de etik ilkeleri desteklemesi hata ve hile olasılığını azaltacağı yönündeki ifadeye, bölgelere göre %5 düzeyinde anlamlı bir fark olduğu ortaya çıkmıştır. Buna göre TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 4,21 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 4,49 ortalamayla birbirlerinden istatistiki olarak farklılaşmıştır. Her iki bölgedeki denetçiler de işletme yönetiminin etik ilkeleri desteklemesi yönündeki ifadeye büyük oranda katılım göstermişlerdir. Ancak TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerin denetlenen işletme yönetiminin etik ilkeleri desteklemesine ilişkin ifadeye daha fazla katılım göstererek TRC bölgesindeki bağımsız denetçilerden anlamlı olarak farklılaşmıştır.

3. ifade: Denetçilerin etik olmayan davranışlarının, finansal raporlara olan güveni azaltacağı yönündeki ifadeye, TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler 4,11 ortalama ile TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler ise 4,32 ortalamayla birbirlerinden %5 düzeyinde anlamlı olarak farklılaşmaktadır. Bu sonuca göre TR1 bölgesindeki katılımcılar, denetçilerin etik olmayan davranışlarının finansal raporlara olan güveni azaltacağına ilişkin ifadeye daha büyük oranda katılım göstererek TRC bölgesinden farklılaşmıştır.

Araştırmanın bundan sonraki bölümünde Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının bağımsız denetçilerin demografik özellikleri, çalıştıkları firma türü ve çalışma şekillerine göre fark oluşturup oluşturmadığını test etmek için Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) kullanılmıştır.

4.2.4. Yaş ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi

Tablo 8. Yaş Değişkeni İle Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Yaş aralığı	N	Ort	F	P	Fark
Sorumluluk Algısı Ölçeği	34 ve altı	129	3,23	6,003	,003	Fark vardır.
	35-44 arası	175	2,99			
	45 ve üstü	263	3,06			
	Toplam	567	3,04			
Rotasyon Algısı Ölçeği	34 ve altı	129	2,97	16,810	,000	Fark vardır.
	35-44 arası	175	3,13			
	45 ve üstü	263	3,38			
	Toplam	567	3,21			
Meslek Etiği Ölçeği	34 ve altı	129	4,11	,934	,465	Fark yoktur.
	35-44 arası	175	4,15			
	45 ve üstü	263	4,19			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının yaşlarına göre anlamlı farklılığı test etmek için Anova testi uygulanmıştır. Buna göre bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları ($F_{(2, 564)} = 6,003, p<0,05$) ve rotasyon algıları ($F_{(2, 564)} = 16,810, p<0,05$) yaşlarına göre % 5 düzeyinde anlamlı bir farklılık göstermiştir. Ancak bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları yaşlarına göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin yaşlarına göre sorumluluk algıları ve rotasyon algıları değişirken, meslek etiği algıları değişmemektedir. Bu sonuçlara göre; H_{12} hipotezi reddedilmiş, H_4 ve H_8 hipotezleri ise kabul edilmiştir.

Farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek için çoklu karşılaştırma testi uygulanmıştır. Buna göre sorumluluk algısı ifadelerine, 34 ve altı yaş grubundaki katılımcılar (Ort. = 3,23), 35-44 arası (Ort. = 2,99) ve 45 ve üstü (Ort. = 3,06) yaş grubundaki katılımcılardan farklı olarak daha yüksek katılım göstererek farklılaşmıştır. Bu sonuçlar 34 ve daha aşağı yaş grubunun, diğer yaş gruplarından farklı olarak hata ve hileye ilişkin sorumluluk algılarının daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Rotasyon algısındaki farklılığın hangi gruptan kaynaklandığına baktığımızda; 45 ve üstü (Ort. = 3,38) katılımcıların, 34 ve altı yaş grubu, (Ort. = 2,97) ve 35-44 arası (Ort. = 3,13) yaş gruplarından farklı olarak rotasyon ifadelerine daha fazla katılım göstererek farklılaşmışlardır. Bu sonuca göre 45 ve üstü yaş grubundaki katılımcıların, diğer yaş guruplarına kıyasla rotasyon uygulamalarına daha fazla katılım göstererek farklılaştığı ortaya çıkmıştır.

4.2.5. Eğitim Düzeyi ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi

Tablo 9. Eğitim Düzeyi Değişkeni İle Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Eğitim Düzeyi	N	Ort.	F	P	Fark
Sorumluluk Algısı Ölçeği	Lisans	396	3,11	1,271	,283	Fark yoktur.
	Y. lisans	157	3,01			
	Doktora	14	2,94			
	Toplam	567	3,08			
Rotasyon Algısı Ölçeği	Lisans	396	3,18	1,119	,341	Fark yoktur.
	Y. lisans	157	3,29			
	Doktora	14	3,17			
	Toplam	567	3,21			
Meslek Etiği Ölçeği	Lisans	396	4,12	4,818	,003	Fark vardır.
	Y. lisans	157	4,19			
	Doktora	14	4,70			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının eğitim düzeylerine göre anlamlı farklılığı test etmek için uygulanan Anova test sonuçları incelendiğinde, Tablo 9’da görüldüğü gibi bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları ve rotasyon algıları eğitim düzeylerine göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Ancak bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının, eğitim düzeylerine göre anlamlı olarak farklılaştığı tespit edilmiştir. ($F_{(2, 564)} = 4,818, p<0,05$). Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin eğitim düzeylerine göre meslek etiği algıları farklılık göstermektedir. Bu sonuçlara göre; H_{13} hipotezi kabul edilmiştir. H_5 ve H_9 hipotezleri de reddedilmiştir.

H_{13} hipotezindeki farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek için çoklu karşılaştırma Games-Howel testi yapılmıştır. Buna göre, doktora (Ort. = 4,70) eğitim düzeyinde olan katılımcıların, lisans (Ort. = 4,12) ve yüksek lisans (Ort. = 4,19) eğitim düzeylerinden farklı olarak meslek etiği algısı düzeylerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca eğitim düzeyleri için ortalama katılım puanları incelendiğinde, eğitim düzeyi arttıkça katılımcıların meslek etiği algılarının arttığı ve etik ifadelerle daha çok katılım gösterdikleri ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre, bağımsız denetçilerin eğitim düzeyi arttıkça meslek etiğini daha fazla önemsedikleri söylenebilir.

4.2.6. Tecrübe ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algısı Arasındaki ANOVA Testi

Tablo 3. Tecrübe İle Sorumluluk, Rotasyon Ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Tecrübe	N	Ort	F	P	Fark
Sorumluluk Algısı Ölçeği	1-5 yıl	95	3,21	1,947	,101	Fark yoktur.
	6-9 yıl	69	3,08			
	10-15 yıl	90	2,96			
	16-19	232	3,09			
	20 yıl ve üzeri	81	3,04			
	Toplam	567	3,08			
Rotasyon Algısı Ölçeği	1-5 yıl	95	2,85	10,216	,000	Fark vardır.
	6-9 yıl	69	3,12			
	10-15 yıl	90	3,20			
	16-19	232	3,30			
	20 yıl ve üzeri	81	3,43			
	Toplam	567	3,21			
Meslek Etiği Ölçeği	1-5 yıl	95	4,10	4,065	,003	Fark vardır.
	6-9 yıl	69	4,17			
	10-15 yıl	90	4,21			
	16-19	232	4,23			
	20 yıl ve üzeri	81	3,94			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının tecrübelerine göre anlamlı farklılığı test etmek amacıyla yapılan Anova analiz sonuçları incelendiğinde; bağımsız denetçilerin rotasyon ($F_{(4, 562)} = 10,216, p<0,05$), ve meslek etiği ($F_{(4, 562)} = 4,065, p<0,05$) algılarının tecrübelerine göre %5 düzeyinde anlamlı bir fark oluşturduğu ortaya çıkmıştır. Ancak bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının tecrübelerine göre anlamlı bir fark oluşturmadığı tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin rotasyon, ve meslek etiği algıları tecrübelerine göre değişirken, sorumluluk algılarının tecrübelerine göre değişmediği tespit edilmiştir. Bu sonuçlara göre; H_6 reddedilmiş, H_{10} ve H_{14} hipotezleri ise kabul edilmiştir.

Farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için Games-Howel çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Buna göre bağımsız denetçilerin rotasyon algılarının tecrübelerine göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda; 1-5 yıl (Ort. = 2,85) tecrübeye sahip katılımcıların rotasyon algılarının 10-15 yıl (Ort. = 3,20), 16-19 yıl (Ort. = 3,30) ve 20 yıl ve üzeri (Ort. = 3,43) tecrübeye sahip katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu bulunmuştur. Buna göre 1-5 yıl tecrübeye sahip bağımsız denetçilerin rotasyon

uygulamalarına diğer gruplara kıyasla daha az katılım gösterdikleri söylenebilir. Tecrübenin zamanla kazanıldığı düşünüldüğünde daha az tecrübeye sahip denetçiler ile daha küçük yaş grubundaki denetçilerin rotasyon uygulamalarına katılım göstermemeleri paralellik göstererek birbirlerini desteklemektedir.

Bağımsız denetçilerin meslek etiği algılarının tecrübelerine göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda ise 20 yıl ve üzeri (Ort. = 3,94) tecrübeye sahip katılımcıların meslek etiği algılarının, 10-15 yıl (Ort. = 4,21) ve 16-19 yıl (Ort. = 4,23) tecrübeye sahip katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 11. Mesleki Unvan ile Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algıları ANOVA Testi Sonuçları

Ölçek Ortalamaları	Unvan	N	Ort.	F	P	Fark
Sorumluluk Algısı Ölçeği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	97	2,84	7,261	,000	Fark vardır.
	Baş Denetçi	35	3,04			
	Kıdemli Denetçi	55	3,24			
	Denetçi	312	3,08			
	Denetçi Yardımcısı	68	3,31			
	Toplam	567	3,08			
Rotasyon Algısı Ölçeği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	97	3,39	6,830	,000	Fark vardır.
	Baş Denetçi	35	3,29			
	Kıdemli Denetçi	55	3,42			
	Denetçi	312	3,17			
	Denetçi Yardımcısı	68	2,90			
	Toplam	567	3,21			
Meslek Etiği Ölçeği	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	97	4,13	,230	,922	Fark yoktur.
	Baş Denetçi	35	4,17			
	Kıdemli Denetçi	55	4,21			
	Denetçi	312	4,16			
	Denetçi Yardımcısı	68	4,13			
	Toplam	567	4,16			

Bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının unvanlarına göre anlamlı farklılığı test etmek amacıyla yapılan Anova analizi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin Sorumluluk algıları $F_{(4, 562)} = 7,261$, $p < 0,05$ ve Rotasyon algıları $F_{(4, 562)} = 6,830$, $p < 0,05$ unvanlarına göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak fark göstermiştir. Ancak bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları unvanlarına göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin unvanlarına göre meslek etiği algıları anlamlı olarak farklılaşmamakta iken, sorumluluk algıları ile rotasyon algıları anlamlı olarak farklılaşmaktadır. Bu sonuçlara göre; H_{15} hipotezi reddedilmiştir. H_7 ve H_{11} hipotezleri ise kabul edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının unvanlarına göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda; Sorumlu Ortak Baş Denetçilerin (Ort. = 2,84), Kıdemli denetçi (Ort. = 3,24), Denetçi (Ort. = 3,08) ve Denetçi Yardımcısı (Ort. = 3,31) unvanına sahip katılımcılardan sorumluluk algılarının anlamlı bir şekilde düşük olduğu bulunmuştur. Ayrıca Denetçi (Ort. = 3,08) unvanına sahip katılımcıların sorumluluk algılarının Denetçi Yardımcısı (Ort. = 3,31) katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerin Rotasyon algılarının unvanlarına göre anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına baktığımızda; Denetçi Yardımcısı (Ort. = 2,90) unvanına sahip katılımcıların rotasyon algılarının, Sorumlu Ortak Baş Denetçi (Ort. = 3,39), Baş Denetçi (Ort. = 3,29) Kıdemli Denetçi (Ort. = 3,42) ve Denetçi (Ort. = 3,17) unvanına sahip katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu bulunmuştur. Ayrıca Denetçi (Ort. = 3,17) unvanına sahip katılımcıların da rotasyon algılarının Kıdemli Denetçi (Ort. = 3,42) unvanına sahip katılımcılardan anlamlı bir şekilde düşük olduğu ortaya çıkmıştır. Buna göre denetçi yardımcısı unvanına

sahip bağımsız denetçilerin rotasyonun hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmadaki etkinliğine diğer unvanlara kıyasla daha az önemsedikleri söylenebilir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

2000'li yılların başında ortaya çıkan Enron, Parmalat, Worldcom ve Xerox (Atmaca, 2012, s. 192-194) gibi muhasebe skandalları bağımsız denetçilere ve denetim şirketlerine olan güveni azaltmış ve sermaye piyasaları bu skandallardan dolayı zarar görmüştür. Yaşanan bu skandallar sonrası denetim mesleğine ve sermaye piyasasına olan güveni yeniden tesis etmek amacıyla başta ABD ve AB olmak üzere birçok ülkede denetim alanında düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler, hata ve hileyi ortaya çıkarma sorumluluğu açısından bağımsız denetçilerin sorumluluklarının tanımlanması, müşteri işletme ile bağımsız denetçi arasında istenmeyen iş ilişkilerine karşı zorunlu rotasyon uygulamaları ve denetçilerin faaliyetlerini yürütürken bağlı kalması gereken meslek etiği ilkeleri olarak sıralanabilir.

Bu çalışmada amaç, istatistiki bölge birimleri sınıflandırması kapsamında TRC ve TR1 bölgelerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin muhasebede ortaya çıkan hata ve hilelere karşı Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının karşılaştırılarak bölgelerin değerlendirilmesidir. Ayrıca bağımsız denetçilerin Sorumluluk, Rotasyon ve Meslek Etiği Algılarının yaş, eğitim düzeyi, tecrübe, unvan gibi demografik değişkenlere göre değişip değişmediğini ortaya çıkarmak amaçlanmıştır. Araştırmaya bağımsız denetçilerin sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarının dâhil edilmesinin nedeni, her üç faktörün de hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkarmada ayrı ayrı önem taşımasıdır. Çalışmanın sadece TRC ve TR1 bölgelerini kapsammasının nedeni ise bölgelerin sosyal, kültürel ve özellikle de ekonomik açıdan birbirlerinden farklı olmasından kaynaklanmaktadır (TUİK, 2021). Ayrıca daha önce literatürde ayrı ayrı olarak ele alınan bağımsız denetçinin sorumluluğu, denetimde rotasyon ve meslek etiği konularının bu çalışmada bir arada incelenmesi ve bölgelerin karşılaştırılması denetim konusunda muhasebe mesleğine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Araştırma kapsamında, TRC ve TR1 bölgelerindeki bağımsız denetçilerin, sorumluluk algıları ve meslek etiği algıları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Ancak bağımsız denetçilerin rotasyon algıları arasında anlamlı bir farkın olduğu tespit edilmiştir. TRC ve TR1 bölgesindeki bağımsız denetçiler arasında rotasyon algısı seviyelerinde anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır. Ayrıca analiz sonuçlarına göre; bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarının, yaşlarına ve unvanlarına göre anlamlı olarak farklılaştığı tespit edilmiştir. Rotasyon algısının, bağımsız denetçilerin yaşlarına, tecrübelerine ve unvanlarına göre anlamlı olarak farklılaştığı tespit edilmiştir. Meslek etiği algısını ise bağımsız denetçilerin eğitim düzeylerine ve tecrübelerine, göre anlamlı olarak farklılaştığı tespit edilmiştir.

Sorumluluk algısı ölçeğindeki ifadeler ayrı ayrı analiz edildiğinde genel olarak bağımsız denetçilerin, düzenleyici kuruluşların kendileri için belirledikleri sorumluluk düzeyinin farkında olarak hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluğun işletme yönetiminde olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca sorumluluk algısı ölçeğindeki “hile ile ilgili sorumluluğun ilgili taraflar arasında paylaşılmalı” şeklindeki ifadeye denetçilerin büyük bir oranda katılım gösterdikleri ortaya çıkmıştır. Bu sonuç, literatürdeki benzer çalışmalar ile aynı yöndedir (Kandemir ve Kandemir, 2013; Karabayır ve Cengiz, 2016; Kaya ve Uzay, 2018; Kayıkcıoğlu, 2019; Demir ve Arslan, 2019). Ancak bazı araştırmalar, bilgi kullanıcılarının işletme yönetimine nazaran hata ve hileye karşı bağımsız denetçileri daha fazla sorumlu gördüklerini ortaya çıkarmıştır (Monroe ve Woodliff, 1994; Uçma, 2010; Arslan, 2018). Bu konuda düzenleyici kuruluşlar, hata ve hileye ilişkin esas sorumluluğun işletme yönetiminde olduğunu ve bağımsız denetçilerin sorumluluğunun finansal raporlarda hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların olmadığına dair makul güvence vermek olduğunu bildirmişlerdir. Genel olarak sorumluluk algısı bakımından bağımsız denetçiler, düzenleyici kuruluşların kendileri için belirledikleri sorumluluk düzeyinin farkında oldukları, ancak gerekli düzenlemeler ve bilişim teknolojilerinin kullanılması durumunda daha fazla sorumluluk alabileceklerini ifade etmişlerdir.

Araştırmada, bağımsız denetçilerin rotasyon algılarının bölgelere (TRC-TR1) göre anlamlı olarak farklılaştığı ortaya çıkmıştır. TRC bölgesindeki bağımsız denetçiler rotasyon uygulamalarına daha fazla katılım göstererek, TR1 bölgesindeki bağımsız denetçilerden farklılaşmıştır. Bu sonuç TRC bölgesinin, TR1 bölgesine kıyasla rotasyon uygulamalarını daha fazla desteklediğini ortaya çıkarmıştır. TR1 bölgesinin rotasyon uygulamalarına daha az katılım göstermesinin nedeni bu bölgedeki bağımsız denetçilerin daha büyük oranda (%80) fiili denetim yapmalarından kaynaklandığı şeklinde yorumlanabilir. Çünkü fiili olarak denetim yapan bağımsız denetçiler,

rotasyon ile belirli süreler sonunda müşterilerini kaybetmek istemeyeceklerdir. Düzenleyici kuruluşların denetimin kalitesini arttırmak amacıyla geliştirdikleri rotasyon uygulamalarına, denetim firmaları ve bağımsız denetçiler, denetim zamanını ve maliyetini arttırdığı ve müşteri işletmeye özgü bilginin kaybolması nedeniyle karşı çıktıkları, müşteri işletmelerin ve bilgi kullanıcılarının ise rotasyon uygulamalarına ilişkin bir görüş birliği içinde olmadıkları belirtilmektedir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014, s. 92). Literatür incelendiğinde; rotasyonun bağımsız denetimin kalitesini iyileştirdiğini ve olumlu etkilerinin olduğunu ortaya çıkaran çalışmalar bulunmaktadır (Daniels ve Booker, 2011; Salleh ve Jasmani, 2014; Özger ve Tuğay, 2020; Kaçmaz ve Türel, 2021). Ancak; rotasyonun, müşteri işletmeye özgü bilginin kaybolmasına ve denetim maliyetini arttıracak yönünde çalışmalar da (Kwon vd, 2010; Daugherty vd. 2012) bulunmaktadır. Ayrıca denetimde rotasyonun olumlu ve olumsuz yönlerinin bulunduğunu ortaya çıkaran araştırmalar bulunmaktadır (Gönen ve Rasgen, 2016). Araştırma kapsamında katılımcıların, rotasyonun denetçiler üzerindeki baskıyı ve müşteri firma ile oluşan bağlılığı azaltacağına bunun da hileli muhasebe işlemlerini önleyeceği yönündeki ifadeler daha fazla katılım gösterdikleri ortaya çıkmıştır. Bu sonuç, bölgelerde (TRC ve TR1) faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin denetim kalitesi üzerinde rotasyonun olumlu etkilerinin olduğunu düşündüklerini ortaya çıkarmıştır.

Bölgelerde (TRC-TR1) faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır. Meslek etiği ölçeğindeki ifadeler ayrı ayrı analiz edildiğinde genel olarak katılımcılar, etik ilkelere bağlı kalınarak denetimin yapılmasının ve müşteri işletmelerin etik ilkeleri desteklemesinin hata ve hile olasılığını azaltacağı yönündeki ifadeler büyük oranda katılım göstermişlerdir. Bu sonuçlar, literatürdeki benzer çalışmalar (Yıldız, 2010; Gümüş ve Göğebakan, 2016; Ahinful vd. 2017) ile uyumaktadır. Araştırmada, denetçilere etik eğitiminin verilmesi hata ve hileleri azaltacağına yönelik ifadeye ise daha düşük bir oranda katılım gösterilmiştir. Bu sonuç ise literatürdeki benzer çalışmalar (Kırtoğlu ve Özbirecikli, 2018, Güney ve Çınar, 2012) ile uyumsuzdur.

Araştırmada ayrıca bağımsız denetçilerin sorumluluk, rotasyon ve meslek etiği algılarının yaşlarına, eğitim düzeylerine, tecrübelerine ve ünvanlarına göre değişip değişmediğini incelenmiştir. Bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları, eğitim düzeylerine ve tecrübelerine göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Ancak bağımsız denetçilerin sorumluluk algıları, yaşlarına ve ünvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermiştir. Bağımsız denetçilerin hata ve hileye ilişkin sorumluluk algısının en yüksek olduğu yaş grubu “34 ve altı” diğer yaş gruplarından farklılaşmıştır. “Denetçi Yardımcısı” ünvanına sahip katılımcılarında sorumluluk algısı diğer ünvanlara göre daha yüksek çıkmıştır. Bu durum bağımsız denetçilik mesleğinde, genç yaşta ve alt düzey ünvana sahip çalışanların denetim esnasında daha fazla mesai ve faal olduklarından kaynaklandığı şeklinde değerlendirilebilir.

Bağımsız denetçilerin rotasyon algıları yaşlarına, tecrübelerine ve ünvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermiştir. Ancak bağımsız denetçilerin rotasyon algıları, eğitim düzeylerine göre anlamlı bir fark göstermemiştir. Rotasyon algısındaki farklılığın hangi gruptan kaynaklandığı incelendiğinde; genç yaşta çalışanlar ile alt düzey ünvana ve tecrübeye sahip çalışanların, rotasyon uygulamalarına daha az katılım gösterdikleri ortaya çıkmıştır. Bu durum, denetim mesleğinin ilk yıllarında daha fazla çalışmaları gereken denetçilerin rotasyon ile yeni müşteriden kaynaklı extra emek ve zaman harcamak istemedikleri biçiminde değerlendirilebilir. Dolayısıyla rotasyon uygulamalarına denetim mesleğinin ilk yıllarında gösterilen tepkinin sonraki yıllarda azaldığı söylenebilir.

Bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları eğitim düzeylerine ve tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermiştir. Özellikle bağımsız denetçilerin meslek etiği algısının, eğitim düzeyine göre değişmekle beraber, eğitim düzeyinin artmasıyla da bağımsız denetçilerin etik ifadeler daha fazla katılım gösterdikleri ortaya çıkmıştır. Ancak bağımsız denetçilerin meslek etiği algıları, yaşlarına ve ünvanlarına göre anlamlı bir fark göstermemiştir.

Denetim raporlarında her zaman bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemli yanlışlık riskleri bulunabilir (Karacan ve Uygun, 2016, s. 129). Bağımsız denetçilerin bütün çabaları olabildiğince bu riski azaltmak olmalıdır. Denetim raporlarının güvenilirliği ve doğruluğu dolaylı olarak bütün bir toplumu etkilemektedir. Bu amaçla bağımsız denetçiler nitelikli, doğru ve güvenilir denetim raporları için belirlenen standartlar doğrultusunda, meslek etiğinin gerektirdiği dikkat ve özeni göstererek denetim faaliyetini yürütmelidirler. Bu açıdan düzenleyici kuruluşların belirttiği ve bağımsız denetçilerin uymakla mükellef oldukları ilke, kural ve standartlar önemli faktörlerdir. Muhasebeye ortaya çıkan hata ve hileler birçok faktöre bağlı olarak değişmektedir. Bunlar; müşteri işletmenin içinde bulunduğu ekonomik şartlar ve toplum kültürü gibi dışsal etkenler olduğu gibi işletmenin örgüt

kültürü, yöneticilerinin ve çalışanlarının ahlaki yapıları gibi içsel etkenlerde olabilmektedir. İşletme üst yönetiminin, etik bir kurum kültürü oluşturması ve bu etik kültürün kurallarına öncelikle kendilerinin uyması, çalışanları bu konuda etkileyecek ve çalışanların etik kültürün etkisi altında davranış sergilemelerine yardımcı olacaktır. Ayrıca işletme yönetiminin, etkin bir iç kontrol sistemi geliştirmesi bu konuda en az etik kültürün oluşturulması kadar etkili olacak ve işletmenin muhasebe sisteminde önemli ölçüde hata ve hilelerin ortaya çıkması engellenecektir. Bu kapsamda en büyük sorumluluk işletme yönetimine aittir. Bu sorumluluğun yerine getirilmesiyle ancak muhasebedeki hata ve hileler en aza indirilebilir.

Müşteri işletmenin finansal büyüklüğü, borsada işlem görmesi, üst yönetiminin ve çalışanlarının kişilik özellikleri, hata ve hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında işletmede kurdukları iç kontrol sistemi ve işletmenin içinde bulunduğu kültür muhasebedeki hata ve hileleri etkilemektedir. Denetim bölgesinin tanınması ve müşteri işletme özelliklerinin önceden bilinmesi, bağımsız denetçiye hata ve hileleri ortaya çıkarmada daha kullanışlı denetim teknikleri kullanmasına ve daha nitelikli bir denetim raporu hazırlamasına yardımcı olacaktır. Bu kapsamda denetimde hata ve hilelere ilişkin bundan sonraki çalışmalarda, İBBS kapsamında diğer Düzey-1 bölgelerinin de araştırılarak bağımsız denetim konusunda Türkiye'nin denetim haritasının ortaya çıkarılması için yeni çalışmaların yapılması uygun olacağı düşünülmektedir.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- ACFE. (2010). *Report to the nation on occupational fraud and abuse*. <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtn-2010.ashx> adresinden 23 Aralık 2020 tarihinde alınmıştır.
- ACFE. (2014). *Report to the nations on occupational fraud and abuse , 2014 Global Fraud Study*, <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2014-report-to-the-nations.ashx> adresinden 24 Aralık 2020 tarihinde alınmıştır.
- ACFE. (2018). *Report to the nations 2018 global study on occupational fraud and abuse*. <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2018-report-to-the-nations.pdf> adresinden 24 Aralık 2020 tarihinde alınmıştır.
- ACFE. (2020). *Report to the nations: 2020 global study on occupational fraud and abuse*. <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2020/> adresinden 24 Aralık 2020 tarihinde alınmıştır.
- Ahinfu, G. S., S., Addo, F. O., Boateng ve J.D. Boakye. (2017). Accounting Ethics And The Professional Accountant: *The Case Of Ghana*.
- Ahinfu, G., Addo, S., Boateng, F. ve Danquah, J. (2017). Accounting ethics and the professional accountant: The case of Ghana. *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*, 1(1), 30-36. <https://doi.org/10.33094/8.2017.11.30.36>
- Alpar, R. (2013). *Uygulamalı çok değişkenli istatistik yöntemler* (4.Baskı). Detay Yayıncılık.
- Anggraini, M. A., Sanjaya, S., Yamasitha, Y. ve Yulasmi, Y. (2022). The effect of audit rotation, audit tenure and auditor reputation on audit quality with profitability as moderating variable. *UPI YPTK Journal of Business and Economics*, 7(1), 25-31.
- Arslan, Ö. (2018). *Muhasebe hilelerinin tespitinde iç denetim sisteminin önemi ve denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu: Bağımsız denetim şirketlerinde bir araştırma* [Doktora Tezi]. Cumhuriyet Üniversitesi.

- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 191-205
- Bafghi, A .T. (2021). Professional ethics and behavior in accounting. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 8(1), 545-555.
- Bilen, A. (2008). Doğu anadolu bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarının profilleri, etik kurallarına bakışları ve meslek sorunları üzerine bir araştırma. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 85, 27-42.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği hile: çalışan hileleri* (1.Baskı). Alfa Yayınları.
- Cameran, M., Francis, R. J., Marra, A. ve Pettinicchio, A. (2015), Are there adverse consequences of mandatory auditor rotation? Evidence from the Italian experience, auditing. *A Journal of Practice and Theory American Accounting Association*, 34(1), 1-24.
- Çavuşoğlu, K. (2019). *Bağımsız denetimde etik ve yaratıcı muhasebe* [Doktora Tezi]. Akdeniz Üniversitesi.
- Daugherty, B. E., Dickins, D., Hatfield, R. C. ve Higgs, J. L. (2012). An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality, auditing. *A Journal of Practice and Theory*, 31(1), 97-114.
- Daniels, B. W. ve Booker, Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23(1), 78–82.
- Demir, M. ve Arslan, Ö. (2019). Bağımsız denetim standartları açısından hileye karşı denetçinin ve tarafların sorumluluklarının bağımsız denetçiler yönünden değerlendirilmesi: Türkiye’deki bağımsız denetçilere yönelik bir anket çalışması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(57), 61-82.
- Demir, M. ve Arslan, Ö. (2020). Muhasebe meslek mensuplarını hile eylemine yönelten psikolojik ve ekonomik faktörler. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), 903-911.
- Doğan, Z., Gülçin, K. ve Nazlı, E. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının hile yapmaya eğilim düzeylerinin tespitine ilişkin bir araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 64-83.
- Duramany-Lakkoh, E. K. (2022). An assessment of the relationship between audit tenure and audit quality using a modified jones model. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 10(4), 14-35.
- Durmuş, D. ve Koban, E. (2019). Hileli finansal raporlamaya ilişkin bağımsız denetçinin hukuki sorumlulukları: ABD ve Türkiye analizi. *Akademik Kesit Dergisi*, 5(20), 297-316.
- Ercan, C. (2017). Denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve koruma önlemleri: Yeminli mali müşavirler üzerine bir araştırma. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 261-284.
- Ergün, H. ve Gül, K. (2005). Muhasebe mesleği etik kuralları ve bu kuralların meslek mensuplarınca algılanışı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (25), 144-154.
- Erkan, M. ve Arıcı, N. D. (2011). Hata ve hile denetimi: sermaye piyasası kuruluna kayıtlı halka açık anonim şirketlere ilişkin düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (33), 29-44.
- Erturan, E. İ. (2007). *Kültürün denetçi ve denetim sürecine etkileri: Türkiye’deki denetçiler üzerine bir araştırma* [Doktora Tezi]. Eskişehir Anadolu Üniversitesi.

- Erturan, İ. E. ve İ. Bekar. (2015). Denetçinin meslek etiği algısının Hofstede'nin kültür kuramı ışığında değerlendirilmesi. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(15).
- Gönen, S. ve Rasgen, M. (2016). Bağımsız denetimde zorunlu denetçi rotasyonu. *Itobiad: Journal of the Human and Social Science Researches*, 5(7).
- Gümüş U. ve Göğebakan H. (2016). Muhasebede hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik, Aydın ilinde muhasebeciler üzerine bir araştırma. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetimi Perspektifi Dergisi*, 1(3), 12-27.
- Güney, C. ve Biçer, M. S. (2016). Muhasebe meslek etiği ve Erzincan ilinde bir araştırma. *Journal of International Social Research*, 9(45).
- Güney S. ve Çınar O. (2012). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin (SMMM) etik algıları: Erzurum örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106.
- Gürbüz, S. ve Şahin, F. (2018). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri* (5. Baskı). Seçkin Yayınevi.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
- Kaçmaz, D. ve Türel, A. (2021). Audit quality and rotation: Perception in Turkey. *Istanbul Management Journal*, (91), 109-122.
- Kandemir, C. (2010). *Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde bağımsız denetimin rolü ve bağımsız denetçinin sorumluluğu* [Doktora Tezi]. Çukurova Üniversitesi.
- Kandemir, C. ve Kandemir, Ş. (2013). Muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetçilerin sorumluluğunu etkileyen faktörlere ilişkin algılamaları. *Muhasebe ve Bilim Dünyası, MÖDAV*, 2013(1), 29-54.
- Karabayır, M. E. ve Cengiz, S. (2016). Muhasebe hileleri yoluyla yapılan yolsuzluklarda bağımsız denetimin sorumluluğunun araştırılması: Kuzeydoğu Anadolu Bölgesi uygulaması. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(14), 701-709.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2016). *Denetim ve raporlama* (2. Baskı). Umuttepe Yayınevi.
- Kaya, H. P. ve Uzay, Ş. (2018). Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçinin sorumluluğu, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Modav 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayı), 721-740.
- Kayıkçıoğlu, S. (2019). Bağımsız denetimde hile müzakeresi ve iç kontrole ilişkin tespitler. *TIDE Academia Research*, 1(1), 77-107.
- KGK. (2021). <https://www.kgk.gov.tr/> adresinden 07 Haziran 2021 tarihinde alınmıştır.
- Kırıtoğlu, C. ve Özbirecikli, M. (2018). Bağımsız denetçilere yönelik etik eğitiminin bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılamalarına etkisi üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), 27-44.
- Krishnan, G. V. (2003). Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting Horizons*, 17(Supplement), 1-16.
- Kwon, S. Y., Lim, Y. D. ve Simnett, R. (2010). *Mandatory audit firm rotation and audit quality: Evidence from the Korean audit market*. Unpublished Paper, Korea University, 1-61.

- Mashayekhi, B., Fayyazi, M. ve Sefati, P. (2019). A study on the relation between auditor rotation and audit quality in Iranian firms. *International Journal of Economics and Management Engineering*, 12(12), 1636-1639.
- Monroe, G. S. ve Woodliff, D. R. (1994). An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. *Accounting and Finance*, 34(1), 47-74.
- Okay S. (2016). Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği yönünden incelenmesi: Diyarbakır örneği. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(44), 1151-1165.
- Özdemir, F. S. ve Ünal, İ. H. (2021). Ülkelerin ufrs uygulamalarının kabulünde kültürün etkileyici rolü üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(62), 141-166.
- Özger, S. ve Tuğay, O. (2020). Bağımsız denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi ve rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracılık rolü: Bağımsız denetçilerin algılarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 87, 33-52. <https://doi.org/10.25095/mufad.756186>
- Sakin, T. (2015). Denetçi rotasyonu ve Türkiye uygulaması, *İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü*, 1, 167-180.
- Salleh, K. ve Jasmani, H. (2014). Audit rotation and audit report: Empirical evidence from Malaysian Plcs over the period of ten years. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 145, 40-50.
- Şenyiğit, Y. ve Zeytinoglu, E. (2014). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: Literatür araştırması. *İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77), 79-98.
- TÜİK. (2021). *Gelir ve yaşam koşulları araştırması*. <https://www.tuik.gov.tr/> adresinden 9 Haziran 2021 tarihinde alınmıştır.
- Uçma, T. (2010). *Finansal bilgi manipülasyonunda ve hileli finansal raporlamada denetçi sorumluluğunun belirlenmesine yönelik yapısal eşitlik modeli (SEM) uygulaması* [Doktora Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Uyar, G. F. Ü. ve Erdoğan, M. (2019). Sermaye Piyasası Kurulu'nun hata ve hileye bakışı: İdari para cezası. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 12(2), 197-214.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 155-178.