

## DENETÇİ GİRİŞİMCİLİĞİNİN DENETİM SORUMLULUĞU KAYIRMACILIK VE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ<sup>1</sup>

Derya YÜCEL<sup>2</sup>, Rahmi YÜCEL<sup>3</sup>

Geliş: 20.11.2020 / Kabul: 16.12.2020

### Öz

İşletme yönetiminin finansal tablolarda sunduğu bilgilerin, iddia ve beyanlarının, önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırılarak doğruluğu hakkında kanıya ulaşmaya çalışan muhasebe denetiminde denetçi davranışlarını anlamak, denetim başarısı için her geçen gün daha da önem kazanmaktadır. Bağımsız denetimin uygulama alanının giderek yaygınlaşmasının da etkisiyle denetim sürecinde yer alan denetçilerin davranışlarının anlaşılması önemli hale gelmiştir. Özellikle denetim firmalarının yeni müşteriler bulmasında denetçilerin girişimci özellikleri ön plana çıkmaktadır.

Bu kapsamda hazırlanan çalışmada muhasebe denetiminde yer almış denetçilerin girişimci özelliklerinin müşterilerine karşı sorumluluk ve müşterilerini kayırma algıları ile bağımsızlık algıları üzerinde ne tür etkileri olduğunun incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışma Marmara bölgesinde yer alan 223 denetçiden anket aracılığıyla toplanan verilerin yapısal eşitlik analizi ile incelenmesi yoluyla elde edilen bulguları içermektedir.

Bulgulara göre denetçilerin girişimci özelliklerindeki artış müşterilere karşı sorumluluk algıları üzerinde artışa neden olurken kayırmacılık eğilimlerini negatif yönde etkilemektedir. Bunun yanında müşteriye karşı sorumluluk algısındaki artış kayırmacılık eğilimini pozitif etkilemektedir. Denetçi bağımsızlığı ise kayırmacılık eğilimi ile ters yönlü anlamlı bir ilişkiye sahiptir. Yani kayırmacılık eğilimleri artan denetçilerin bağımsızlık algıları azalmaktadır.

Sorumluluk algısı ile denetçi bağımsızlığı arasında herhangi bir anlamlı ilişkiye rastlanmamıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Denetçi girişimciliği, denetçi sorumluluğu, kayırmacılık, denetçi bağımsızlığı.

**JEL Kodları:** M40, M42, M49

---

<sup>1</sup>Bu makale yazarlar tarafından International Marmara Social Sciences Congress (Autumn) 2019, 01–03 November 2019 Kocaeli/Türkiye’de sunulan bildiriden genişletilerek elde edilmiştir.

<sup>2</sup> Öğr. Gör. Dr., Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Mudurnu Süreyya Astarıcı MYO, Yönetim Organizasyon Bölümü, deryayucel@ibu.edu.tr.

<sup>3</sup> Prof. Dr., Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, yucel\_r@ibu.edu.tr.

## **THE EFFECTS OF AUDITOR ENTREPRENEURSHIP ON AUDIT RESPONSIBILITY, FAVORITISM AND AUDITOR INDEPENDENCE**

### **Abstract**

Understanding the auditor's behavior in accounting audits that try to reach the opinion about the accuracy of the information, claims and declarations presented by the management in comparison with the predetermined criteria becomes more and more important for the success of the audit. Under the influence of the widespread application of independent auditing, understanding the behavior of auditors involved in the audit process has become important. Entrepreneurial characteristics of auditors come to the forefront especially in finding new customers for audit firms.

In this study, it is aimed to examine the effects of the entrepreneurial characteristics of the auditors involved in accounting management on their perceptions of responsibility and favoritism and independence perceptions. The study includes the findings obtained from the data collected from 223 auditors in the Marmara region through a questionnaire.

According to the findings, the increase in the entrepreneurial characteristics of the auditors leads to an increase in the perception of responsibility towards customers while negatively affecting favoritism tendencies. Furthermore, the increase in the perception of responsibility towards the customer positively affects the tendency to favoritism. Auditor independence, on the other hand, has a negative correlation with favoritism tendency. In other words, the tendency of favoritism increased and perceptions of independence of auditors decreased.

No significant relationship was found between the perception of responsibility and auditor independence.

**Keywords:** Auditor entrepreneurship, auditor responsibility, favoritism, auditor independence.

**JEL Codes:** M40, M42, M49

### **1. Giriş**

Muhasebe denetimi, muhasebenin işletme ile ilgilenen çıkar çevreleri için önemli ve anlamlı bilgiler üretme sürecinde, ortaya konan bilgi ve raporların kullanıcılar açısından güvenilir olması için yerine getirilen bağımsız delil toplama ve değerlendirme süreci olarak çok önemli bir işleve sahiptir.

Bu bağlamda Gürbüz (1995) tarafından muhasebe denetimi “belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslarla uygunluk

dercesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme süreci” olarak tanımlanmaktadır. Bu süreç sayesinde işletme ile ilgilenen ortaklar, devlet, yöneticiler, çalışanlar, işletmeye borç veren yabancı kaynak sahipleri, yatırımcılar gibi çıkar çevreleri için anlamlı ve önemli bilgiler üretilir.

Günümüzün yoğun rekabet çevresinde işletmeler amaçlarına ulaşabilmek ve rakipleri ile baş edebilmek için farklı rekabet davranışları sergilerler. Ancak bu davranışlar her zaman belirlenmiş kural ve ilkelere uygun olmadığı gibi, bazen yasal düzenlemeleri bile yok sayabilir. Bunun en yakın örneklerinden birisi 2014 yılında Uluslararası Çevre Vakfı’ndan Peter Mock tarafından ortaya çıkarılan Volkswagen’in emisyon krizidir. Ortaya çıkan skandalda Volkswagen'in açıkladığı toksik madde emisyonlarının gerçeği yansıtmadığı ve gerçek emisyon değerinin yasal sınırın neredeyse 40 katı üstünde olduğu anlaşılmıştır. Benzer şekilde iflasından önce General Motors 2006 yılının ilk çeyreğinde 3 Milyar \$ olan zararını yaratıcı muhasebe uygulamalarını kullanarak 1 Milyar \$ kâr olarak açıklamıştır. Aynı şekilde 2008’de 30,6 Milyar \$ zarar etmesine rağmen yine aynı yöntemlerle zararını 16,8 Milyar \$ seviyelerine indirerek raporlamıştır (Can, 2010: 31).

Bu örnekler yasa, kural veya ilkelerin etkin bir denetim olmadığında kişi veya kurumlar tarafından esnetilerek kendi çıkarları doğrultusunda kullanıldığını göstermekte ve hem iç hem de dış denetimin önemine işaret etmektedir. Çünkü kuralları hiçe sayan veya yasal boşluklardan yararlanan bu tür davranışlar, sınırlı bir grubun çıkarlarını korurken, işletmeyle ilgili ortaklar, devlet, çalışanlar, işletmeye borç veren yabancı kaynak sahipleri, yatırımcılar ve toplum gibi çok daha geniş çıkar çevrelerine zarar vermekte ve hatta 2007 yılında mortgage kredilerinin ödenmemesi ile patlak veren küresel finansal krizde olduğu gibi ülkeleri ve dünyayı tehdit edebilmektedir.

Zaman içerisinde konu ile ilgili benzer örneklerdeki artış denetimin önemini artırdığı gibi denetçilere de büyük sorumluluklar yüklemiştir. Denetçilerin, bağımsız, dürüst ve sorumluluk sahibi kişiler olarak hareket ederek, gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmaları ve buna uygun davranışlar sergilemeleri beklenir. Bu unsurları taşımayan ya da kendi kişisel menfaatleri doğrultusunda hareket eden kişiler, iş ahlakı ve kurallarını da hiçe sayarak toplum zararına davranışlarda bulunabilir.

Bu nedenle bağımsız denetim işlevi ve bağımsız denetçiler sadece muhasebe süreci ile ilgili bir görevi yerine getirmekle kalmaz aynı zamanda kamunun ihtiyaç duyduğu tarafsız ve doğru bilgilendirme ihtiyacını karşılama görevini de yerine getirirler. Özellikle bu açıdan bağımsız denetçilerin denetimle ilgili davranışlarının anlaşılması yukarıda örnekleri verilen olumsuzlukların yaşanmaması için bu nedenle hayati öneme sahiptir. Örneğin Wolf (1981)'de olduğu gibi yapılan bazı çalışmalar muhasebe denetiminde, denetim firmalarındaki yöneticilerin iş ve yönetim açısından, denetim işinin niteliğini yönlendirdiklerini ve denetim işlemlerinin nasıl yapılacağını belirlediklerini ortaya koymaktadır. Bu durum denetimin bağımsızlığını gölgelediği gibi denetim firmalarının kendi menfaatleri doğrultusunda denetimin şekillenmesine ve denetlenen firmalarla farklı menfaat ilişkilerinin oluşmasına zemin hazırlar. Bunun sonucunda bağımsız denetimin temel amaçlarından olan kamu yararı ortadan kalkma riski ile karşı karşıya kalır.

Bu noktadan hareketle tasarlanan ve bağımsız denetim sürecinde yer alan denetçiler üzerinde odaklanan bu çalışmada aynı zamanda birer girişim olan bağımsız denetim şirketlerinde görev alan bağımsız denetçilerin girişimcilik düzeyleri ile sorumluluk, kayırmacılık ve bağımsızlık algıları arasındaki ilişkiler incelenmektedir.

## **2. Kavramsal Çerçeve**

Arens ve Loebbecke (1991) en kapsamlı haliyle denetimi, bir örgütün faaliyetlerine ve olgularına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden ortaya konan kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucunda bilgi kullanıcılarına raporlanması süreci olarak tanımlamaktadır.

Denetim örgütsel yaşamı, çalışanların davranışlarında sürekli olarak düzeltici bir etkiye sahip olması ve denetim raporu sonucunda belirtilen hata ve eksikliklerin giderilmesi için gerçekleştirilen düzeltmelerin işletme açısından sürekli iyileşme sağlaması nedeniyle iki farklı şekilde etkiler (Ertekin, 1998: 497).

Bu nedenle Güredin (2008) göre denetim faaliyetini yerine getirecek denetçilerin, “yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız, gerekli ahlaki nitelikleri taşıyan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişiler” olarak faaliyet göstermeleri beklenir.

Son 20 yıl içerisinde yaşanan ekonomik ve yasal gelişmeler iç denetimi ve bağımsız dış denetimi gün geçtikçe daha önemli hale getirirken denetçilerin de

davranış ve sorumluluk alanlarını önemli şekilde etkilemiştir. Özellikle bir bağımsız denetim firmasına bağlı çalışan denetçilerin denetledikleri firma, toplum ve bağlı oldukları denetim firmaları açısından taşıdıkları rol ve sorumlulukların farklılaşması bazı davranışsal çatışmalar yaşamalarını kaçınılmaz hale getirmektedir. Örneğin denetim kalitesi ve standartlarının eksiksiz uygulanması mesleki gereklilikler ile denetlenen müşteri firmanın istek ve beklentilerinin farklılaşması durumunda açık bir rol çatışması yaşanmakta müşteri kaybetme kaygısı denetçiyi müşteriye kayırma eğilimi göstermeye itebilmektedir.

Günümüzde gelinen noktada bağımsız denetim firma sayılarındaki artış ve denetim firmaları arasındaki rekabetin bir sonucu olarak yeni müşteri bulma ve mevcut müşterilerini elinde tutma çabası, denetim firmalarının yönetici ve çalışanlarının girişimci özelliklerinin ön plana çıkmasına neden olmaktadır. Çünkü denetçiler bağlı buldukları denetim firmalarının müşteriye açılan yüzleri olarak geçmişte sadece denetimin uygulaması ve teknik sorumluluğunu üstlenirken günümüzde bunun ötesine geçerek müşterileri birer girişimci gibi firmalarına bağlı kılmının aktif oyuncularını halini almışlardır.

## **2.1. Girişimcilik ve Denetçi Girişimciliği**

Girişimci kelimesi, "üstlenmek" anlamına gelen Fransızca "Entreprendre" kelimesinden gelmektedir. İş bağlamında, bir iş kurmak anlamına gelir. Girişimcilik kavramı günümüzde çeşitli faktörlerin etkisiyle küresel bazda araştırılan temel konularından biri olmaya devam etmektedir. Ülke ekonomisini canlandırma ve istihdam yaratmada adeta bir katalizör görevi gören girişimcilik aynı zamanda teknolojik gelişimi sağlayan, ürün ve pazar inovasyon sürecine katkıda bulunan önemli bir kavramdır. Bu nedendir ki girişimcilik gelişmekte olan ülkeler için ekonomik kalkınma, istihdam ve sosyal uyum noktasında ayrıcalıklı bir değere sahiptir. Ancak her ne kadar girişimcilik yukarıdaki bahsettiğimiz katkılarından dolayı devlet politikaları tarafından desteklenen bir kültür olsa da ülkemizde henüz istenilen seviyeye ulaşmış değildir (Gürol ve Atsan, 2006: 25-26).

Literatürde girişimcilik farklı bakış açılarıyla incelenmiş olup; ekonomik işlevsellik, girişimci kişilik özellikleri ve davranışsal bakış açılarıyla kavramsallaştırılmaya çalışılmıştır. Girişimcilik teorisi ilk olarak ekonomi alanında kavramsallaştırılmış ve girişimcinin çevresiyle olan etkileşimi ele alınarak mevcut duruma cevap vermesinin yanı sıra fırsatların takibi ve yaratılması olarak

incelenmiştir. Daha sonraki araştırmalarda ise girişimcilik girişimci özellikleri itibariyle kavramsallaştırılmaya çalışılmıştır. Bu bakış açısının temelinde yatan düşünce ise bireylerin kendine özgü, değişmeyen ve kalıcı kişilik özelliklerine sahip olduğu varsayımdır. Son olarak Gartner tarafından 1985 yılında önerilen ve girişimciliği daha kapsamlı bir şekilde ele alan davranışsal bakış açısı, girişimci kişilik özelliklerini davranışa yardımcı bir unsur olarak görmektedir ve önemli olan noktanın fırsatların takip edilmesi ve yaratılmasında gerekli olan davranış ve faaliyetlerin gösterilmesi olduğuna değinmiştir (Cope,2005: 373-375).

Hebert ve Link (1989), girişimcilik literatürünün geliştirilmesinde üç farklı entelektüel gelenek belirlemiştir. Bu üç gelenek, Von Thuenen ve Schumpeter'e dayanan Alman Geleneği, Knight ve Schultz'a dayanan Chicago Geleneği ve Von Mises, Kirzner ve Shackle'a dayanan Avusturya Geleneği olarak tanımlanabilir. Schumpeter geleneği, çağdaş girişimcilik literatüründe en büyük etkiye sahip gelenek olmuştur. Schumpeter'in ayırt edici özelliği, girişimciliği dengeleyici bir güçten ziyade dengesizleştiren bir fenomen olarak ele almasıdır (Audretsch, 2003: 2).

Schumpeter'in girişimcilik görüşü ve tanımı içerisinde yeni ürünler, yeni üretim yöntemleri, yeni pazarlar ve yeni organizasyon biçimlerini barındıran farklı şekillerdeki yeniliğe vurgu yapar. Ona göre girişimci iş fırsatlarını belirleyebilen ve fırsatları en üst düzeye çıkarmak için eylemler yapabilen kişidir. Bir girişimci, kendi kendini idame ettirebilen bir ticari girişim kurmak ve işletmek için işletme oluşturur, riskler üstlenir ve kaynakları yönetir. Buna karşı Fransız ekonomist J. B. Say'a göre girişimci, ekonomik kaynakları daha düşük üretkenlikteki bir alandan daha yüksek üretkenlik ve daha fazla verime sahip bir alana kaydıran kişidir. Ancak günümüzde gelinen noktada girişimci sadece yeni bir iş kurup girişimde bulunan kişi olarak değerlendirilemez. Kurumların çalışanlarının da girişimcilik özellikleri özellikle Schumpeter'in vurguladığı yenilik boyutlarının hayata geçirilmesinde büyük önem taşır. Bu durumu açıklamak için kurum içi girişimci kavramı kullanılmaktadır. Kurum içi girişimci çalışan bir personeldir. Şirket için yenilikler yapan ve sadece işveren adına risk alan yöneticiler buna örnek olarak verilebilir. Bu nedenle, şirket içi girişimcilerin olduğu bir şirket girişimcidir. Kurum içi girişimciler (intrapreneurs), büyük şirketlerde yenilik yapan ve işverenleri adına risk alan girişimcilerdir. Bunlar, genellikle şirketlerin içinde girişimci olarak işlev gören ekipler olarak birlikte çalışan, üretken ve yenilikçi insanlardır (Varma, 2020:1).

Girişimcilikle ilgili bu farklı bakış açıları girişimcinin özelliklerinin tanımlanması noktasında da birçok özelliğin kavramsallaştırılmasına neden olmuştur. Literatürde çok çeşitli çalışmalarla ele alınan bu girişimci özellikleri belirsizlik toleransı, başarı ihtiyacı, iç kontrol odağı, risk alma, pragmatizm, açık fikirlilik, meydan okuma, vizyoner olma, özgüven ve yenilikçilik şeklinde özetlenebilir (Gürol ve Atsan,2006: 28-30; Salamzadeh ve diğ., 2014: 168-171).

Bağımsız denetim sektöründe faaliyet gösteren denetim firmaları içinde durum aynıdır. Zira firma kurucu-ortak-denetçileri bir yandan denetim sürecindeki görevlerini yerine getirirken diğer yandan bir girişimci olarak diğer firmalarda gözlemediğimiz temel özellikleri sergilemekten geri kalmazlar. Denetim firmalarında ilave olarak müşteriyle yüz yüze ve çoğu kez müşterinin fiziki mekânında gerçekleşen bir hizmet sunumu söz konusu olduğundan, denetçilerin sergiledikleri girişimsel özellikler denetim firması ile müşteri firmanın mevcut ve gelecekteki ilişkileri üzerinde doğrudan etkilidir. Zira denetçiler sergileyecekleri yenilikçi ve vizyoner davranışları ile denetledikleri firmalara yönetim danışmanlığı gibi ilave hizmetler satabilir, sorunlarını belirleyerek çözüm önerileri sunabilir, teknik yeterliliği ve uzmanlığını kullanarak denetim firmalarına yeni müşteriler kazandırabilirler.

Bu durum girişimsel özellikleri yüksek olan denetçilerin başarı ihtiyacı ve iç kontrol odağı nedeni ile mesleki sorumlğunun da yüksek olması sonucunu doğuracaktır. Girişimci bireylerin iç kontrol odağı yüksek bireyler olduğu kabul edilir. İç kontrol odaklı olan bireyler, yaşamlarındaki olayları ve sonuçları kişisel olarak kontrol etme eğilimindedirler (Riipinen, 1994; Koh, 1996; Hansemark, 1998). Yeni fırsatlar arayan ve yenilikçi bir tavır alan girişimcilerin de yaşamlarındaki olayları kontrol etme kabiliyetine sahip olmaları veya bir başka deyişle iç kontrol odağına sahip olmaları beklenmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak girişimcilik özellikleri yüksek denetçilerin diğerlerine göre sorumluluk algılarının da daha yüksek olması beklenir.

H1: Denetçinin girişimci özellikleri arttıkça sorumluluk algısı artar.

Başka bir girişimci özelliği olan başarı ihtiyacı ise geleneksel tanımına göre, kişiyi başarı ve mükemmellik için mücadele etmeye iten güçtür (Sagie ve Elizur, 1999). Bir şeyi elde etmek için güçlü bir ihtiyacı olan bireyler, sorunları kendileri çözmek, hedefleri belirlemek ve bu hedefler için çaba sarf etmek, zorlu görevlerde daha yüksek performans sergilemek, yeni ve daha iyi yollar aramak anlamında yenilikçi

olmak isteyen bireylerdir. Başarı ihtiyacı yüksek bireylerin denetim sürecinde zoru başarmayı ve sorunlara kendi çözüm yolları ile ulaşmayı tercih etmesi ve istemesi doğaldır. Bu nedenle bu tür bireyler denetim sürecinde bir taraftan kendilerini daha fazla sorumlu hissederken diğer taraftan ise denetledikleri firmada ortaya çıkacak sorunları tespit edip çözmeye çalışacaklarından, diğer bir ifade ile sorunları görmezden gelip üstünü kapatmayı tercih etmeyeceklerinden müşteriye kayırma eğilimleri diğer denetçilere göre düşük olacaktır.

H2: Denetçinin girişimci özellikleri arttıkça kayırmacılık eğilimi azalır.

## **2.2. Bağımsızlık, Sorumluluk ve Kayırmacılık**

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından hazırlanan bağımsızlık standartlarında bağımsızlık tanımı “düşünsel bağımsızlık” ve “dışsal bağımsızlık” olarak iki boyutta ele alınmaktadır. Düşünsel bağımsızlık; mesleki karara gölge düşürecek bir nüfuzun etkisinde kalmaksızın hizmetin yerine getirilmesini sağlayan, dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculukla davranılmasıdır. Dışsal bağımsızlık ise; ilgili bütün enformasyona sahip makul ve bilgili üçüncü kişinin, bir firmanın, bir denetim ekibinin doğruluk, dürüstlük veya mesleki kuşkuculuğunun zarar gördüğü sonucuna rahatlıkla ulaşacağı, önemli şart ve durumlardan kaçınılmasıdır.

Avrupa Muhasebeci ve Denetçiler Federasyonu (EFAA) göre denetçi bağımsızlığı; mesleki dürüstlük, nesnellik, düşünsel dürüstlük, menfaat çatışmalarından uzak durma, mesleki yetenek ve doğru sözlü olmak gibi birçok önemli kavramı kapsayan bir üst kavram olarak ele alınmaktadır.

İki önemli tanımda da ön plana çıkan özellikler dikkate alındığında bağımsızlığın, denetçinin denetim hizmetini, müşteri baskısı altında olmadan yerine getirmesinin ön koşulu olduğu görülmektedir. Denetim sürecinde, denetimin kapsamı, elde edilecek kanıtların sayısı ve niteliği denetçi tarafından belirlenecektir. Dolayısıyla, gerek denetim esnasında elde edilecek kanıtlara gerekse de denetim sonunda düzenlenecek denetim raporuna ilişkin müşteri firmadan kaynaklanan bir sınırlama söz konusu ise ve bu sınırlama denetimin etkin bir biçimde tamamlanmasına engel oluşturuyorsa, denetçinin bağımsızlığından söz edilemez (Akışık, 2002: 3).

Mednick ve Previts (1987) göre denetçinin bilgi deneyim ve yeteneği kadar bağımsızlığı da denetim hizmetlerinin kalitesi açısından önemlidir. Craig (1999) göre müşteri firmaya karşı bağımsız olmayan denetçilerin denetçi olarak nitelenmesi mümkün değildir. Buna karşı denetim şirketinin büyüklüğü, denetim



şirketleri arasındaki rekabet, denetim şirketinin müşteriye olan ihtiyacı, denetim ücreti, denetim şirketi tarafından müşteriye yönetim danışmanlığı sağlanması ve denetim komitesinin varlığı gibi faktörler denetçinin bağımsızlığı üzerinde etkili olmaktadır (Ercan, 2017).

Yapılmış olan tanımlamalara ilave olarak Ercan (2017)'de bağımsızlık; “bulunduğu koşullara bakmaksızın, icra ettiği mesleğin kendisine yüklediği sorumluluklarının bilincinde, vicdani değerleri ve kamuya karşı sorumluluğu her zaman için şahsi menfaatlerinin önünde tutarak çalışmak” şeklinde açıklanmıştır.

Bağımsızlık olgusu denetçinin denetlediği firma ve çıkar çevrelerine karşı hissettiği sorumlulukla yakından ilgilidir. Denetçinin denetim sürecinde denetlediği firmaya karşı sorumluluğu yanında bağlı olduğu denetim firmasına ilişkin sorumlulukları vardır. Denetim sürecinin doğal yapısı denetçilerin şirket mali tablolarının üretilmesi ve doğruluğu, hata, hile ve yolsuzlukların tespiti, kamunun ve çıkar çevrelerinin doğru bilgilendirilmesi gibi öncelikli alanlar başta olmak üzere mesleki açıdan sorumluluk beklentisi aşılır. Dış denetimde yönetim danışmanlığını veya başka şekillerde denetlenen firmanın iç süreçlerine ilişkin öneri ve yönlendirmeler arttıkça bağımsızlığın azalması kaçınılmaz olur. Bu durum bağımsız denetim dahi olsa denetçinin denetlenen firmaya karşı sorumlu hissetmesine neden olur. Çünkü bağımsız denetim süreçlerinde de denetçiler girişimci yanlarına bağlı olarak müşterilerine yeni hizmetler sunma eğiliminde olurlar. Zira bu sorumluluk algısını doğuran denetim faaliyetlerinin temelinde denetçinin ekonomik ve sosyal refahını koruma çabası da önemli bir belirleyicidir. Mevcut ekonomik ve sosyal refahını sürdürme eğilimi denetçinin, denetim firmasını bunun için de müşterisini koruma ve gözetme eğilimi sergilemesine ve bu noktada denetlediği firmaya karşı daha sorumlu hissetmesine neden olur ki bu da bağımsızlığını azaltır.

H3: Denetçinin sorumluluk algısı arttıkça bağımsızlığı azalır.

Mesleki açıdan sorumluluk algısı yüksek olan bireyler işi olması gerektiği gibi yapmaya çalışırlar. Sorumluluk duygusuna sahip kişilerde yaptığı işe değer vermek önemlidir, bu sebeple denetimde hata/hilelerin tespiti ve mali tabloların doğru bilgi içermesini sağlama eğiliminde olurlar. Tam tersi bir yapıya sahip olan kişiler ise hata/hileli işlemlerin zararı olup olmayacağını umursamayarak böyle durumlara göz yumabilirler. Bu bağlamda denetçinin sahip olduğu mesleki sorumluluk düzeyi, ekonomik ve sosyal refahını koruma çabası ile çelişebilir.

Denetim süreci kapsamında ele alındığında müşteriye karşı sorumlu hisseden denetçi hem bağlı olduğu denetim firmasının çıkarlarını gözetme hem de bu çıkarlara bağlı olarak denetlediği firmayı elde tutup sürdürülebilir bir denetim geliri elde etmeyi de amaçlayan davranışsal bir sürecin içerisine girebilir. Bu durumda müşteriye karşı sorumluluk algısı yüksek olan birey denetim firmasının da zarar görmemesi ve müşteri kaybına uğramaması için müşteriyi koruma/kayıрма eğilimleri sergileyebilir. Denetim ve denetlenen firmayla ilgili ortaya çıkan bu sorumluluk hissi denetlenen firma için objektiflikten uzaklaşılmasına neden olur. Ortaya çıkan bu durumda müşterinin kayırılması denetçilerin denetim işlevine atfettikleri önemin yüksek olması ve bu nedenle kayırma gereği duymalarıyla ilgilidir.

Kişilerin belli bir görevi yerine getirmeleri sırasında nesnellikten uzaklaşıp yan tutmaları kendi açılarından ahlaki bir zaafa, toplumsal açıdan ise rüşvet ve kayırmacılığı besleyen bir olguya işaret etmektedir (İyiişleroğlu, 2006). Örgütsel anlamda kayırmacılık akrabalık (nepotizm), tanıdık-eş dost (kronizm) veya yandaş (klijentalizm) ilişkilerine dayalı olarak nesnellikten uzaklaşıp ilgili grubun lehine olacak şekilde bir yan tutma anlamına gelir.

Büte (2011)'e göre kayırmacılık olgusu ve bunun sonucu ortaya çıkan, adil olmaktan uzak başarı değerlendirmeleri, ücret politikalarındaki eşitsizlikler, işe alma sürecindeki haksızlıklar, terfi ve diğer tüm işlemlerdeki kayırmacı, dengesiz ve adaletsiz yapı kişiler üzerinde yoğun bir stres oluşturur.

Bu tür kaygı ve stres artışları da denetçilerin kendilerini bağlı hissettikleri çevrelere karşı duydukları sorumluluk algısında bir artışa neden olur. Denetimde müşteri firmaya karşı yüksek sorumluluk düzeyine sahip olan denetçiler bağlı oldukları denetim firması yöneticileri ve ortakları gibi üçüncü kişilere karşı kendilerini daha fazla baskı altında hissettikleri için denetledikleri firmaya ilişkin kayırmacılık eğilimlerinde artış yaşanır.

H4: Denetçinin sorumluluk algısı arttıkça kayırmacılık eğilimi artar.

Rekabet koşulları içerisinde faaliyetini devam ettirmek isteyen bağımsız denetim firmaları ve denetçiler, müşteri kaybetme riskini ve maddi kaygılarını göz ardı ederek, yayınladığı denetim raporlarında tam bağımsız olarak hareket edememektedirler. Bu açıdan kayırmacılığın var olduğu bir durumda, denetçi bağımsızlığı zedelenecek negatif etkilenecektir.

H5: Denetçinin kayırmacılık eğilimi arttıkça bağımsızlık azalır.

### 3. Materyal ve Metod

#### 3.1. Yöntem, Ana Kütle ve Örneklem

Bu kapsamda hazırlanan çalışmada muhasebe denetiminde görev almış denetçilerin girişimci özelliklerinin müşterilerine karşı sorumluluk ve müşterilerini kayırma algıları ile bağımsızlık algıları üzerinde ne tür etkileri olduğunun incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışma Marmara bölgesinde yer alan 223 denetçiden anket aracılığıyla toplanan verilerin yapısal eşitlik analizi ile incelenmesi yoluyla elde edilen bulguları içermektedir.

#### 3.2. Değişkenler, Veri ve Araştırma Modeli

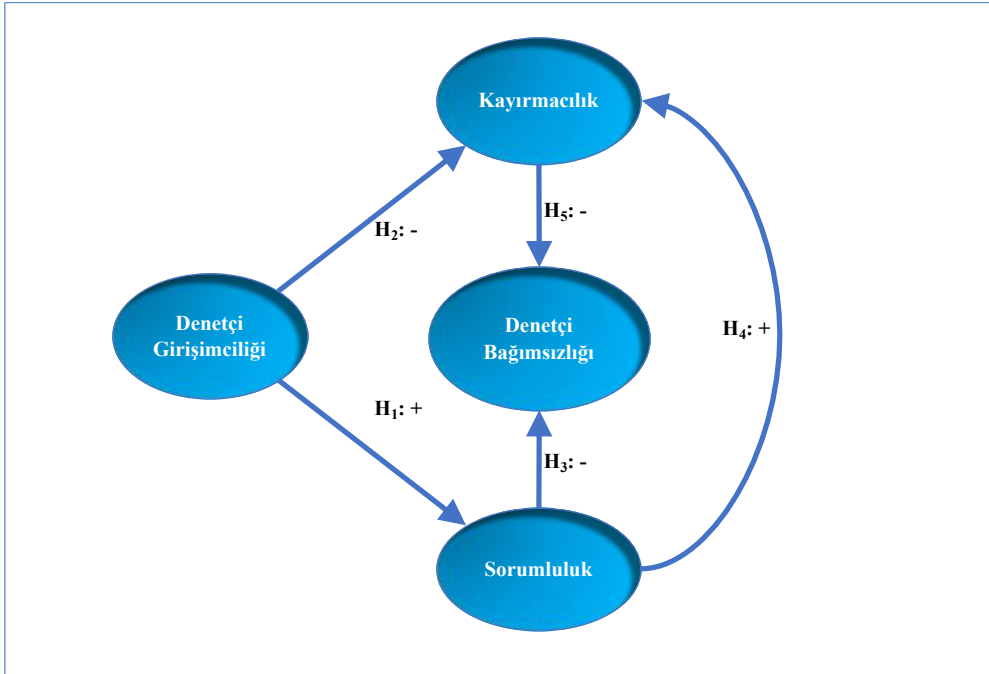
Bu çalışma da veri toplamak için hazırlanan anket formunda değişkenleri ölçmek için, literatür çalışmasında derlenen ve uzman görüşleri ile geliştirilen ölçeklerden faydalanılmıştır. Bu kapsamda sorumluluk algısının ölçümünde Desiro ve Baldacchino (2005)'un 10 soru, bağımsızlık algısının ölçümünde ise Gendron, Suddaby ve Lam (2006)'ın 7 sorudan oluşan ölçeği kullanılmıştır. Kayırmacılık eğiliminin ölçümünde Sarpün (2012)'de kullanılan 4 soruluk kısa ölçek uzman görüşleri ve literatür incelemesi doğrultusunda geliştirilerek elde edilen 7 soruluk kayırmacılık ölçeğinden yararlanılmıştır. Denetçi girişimciliği ise literatürdeki çalışmalarda yapılan incelemeler ve alanında uzman denetçilerle yapılan görüşmeler ışığında geliştirilen ölçekler yardımı ile ölçülmüştür. Geliştirilen ölçeklere ilişkin ifadeler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 1:** Denetçi girişimciliği ve kayırmacılık ölçekleri.

<b>Denetçi Girişimciliği</b>
Mevcut müşterilere ilave hizmetler satmak gerekir.
Coğrafi olarak mobil olmak gerekir.
Teknik yeterliliğini ortaya koymak gerekir.
Ek sorumluluklar üstlenmek gerekir.
Müşterilere yönetsel tavsiye ve hizmetler sunmak gerekir.
Sorunları belirleme yeteneği sergilemek gerekir.
Yeni müşteriler kazandırmak gerekir.
Belli bir uzmanlık alanındaki teknik yeteneğini geliştirmek gerekir.
Müşterilerin bireysel ihtiyaçlarına adapte olmak gerekir.
<b>Kayırmacılık Eğilimi</b>
Yüksek denetim ücreti ödeyen firmaların denetiminde esnek davranmak gerekir.

Büyük ve ünlü firmaların denetiminde çok katı olmamak gerekir.
Akraba ve tanıdıklar aracılığı ile ayarlanan denetim işlerinde çok katı davranmamak gerekir.
Büyük firmalara ulaşmayı sağlayacak küçük firmaların denetiminde esnek olmak gerekir.
Denetlenen firma tatminkâr düzeyde vergi vermiş ise denetimde esnek olmak gerekir.
İyi örgüt yapısı ve iç denetim mekanizması olan firmaların denetiminde esnek olmak gerekir.
Tatminkar denetim ücreti ödeyen firmaların sıkı denetlenmesi gerekir.

Araştırma kapsamında ilgili değişkenler kullanılarak ele alınan araştırma modeli Şekil 1'deki gibidir.



Şekil 1: Araştırma modeli.

### 3.3. Bulgular

#### 3.3.1. Demografik Bulgular

Katılımcılar ve katılımcıların mesleki deneyimleriyle ilgili demografik özellikteki sorulara verilen yanıtlar Tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 2: Demografik değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler.

	Frekans	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
<b>Cinsiyet</b>			
Kadın	39	18.93	18.93

Erkek	167	81.07	100
<b>Yaş</b>			
30 ve altı	26	12.68	12.68
31-40	52	25.37	38.05
41-50	59	28.78	66.83
51-60	43	20.97	87.8
61 ve üstü	25	12.2	100
<b>Eğitim Durumu</b>			
Önlisans ve Altı	8	4.15	4.15
Lisans	153	79.27	83.42
Yükseklisans	30	15.54	98.96
Doktora	2	1.04	100
<b>İş Tecrübesi</b>			
10 ve altı	63	33.87	33.87
11-20	51	27.42	61.29
21-30	39	20.97	82.26
30 ve üstü	33	17.74	100

Bulgular incelendiğinde anket katılımcılarının %67'lik büyük bir kesiminin 30-50 yaş aralığında 10 yıl ve üstü deneyime sahip katılımcılardan oluştuğu görülmektedir. Ayrıca %96'lık kesiminin de lisans ve üstü eğitim düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların %81 gibi önemli bir kesiminin erkeklerden oluştuğu dikkat çekmektedir.

### 3.3.2. Faktör ve Güvenilirlik Analizleri

Faktör analizinde bağımsızlık ve sorumluluk ölçeklerinin daha önce kullanılmış olması nedeni ile doğrulayıcı faktör analizi ön plana çıksa da diğer ölçeklerin yeni geliştirilmiş olması ve bu iki ölçeğinde Türkiye için geçerlilik güvenilirliklerine ışık tutmak amacıyla iç tutarlık geçerliliğinin yanı sıra yapı ve yakınsak geçerlilikleri de incelenmiştir. Modelde birinci aşama doğrulayıcı faktör analizi bulgularında 0,30 ve altında yüklenme katsayısına sahip ve birden çok faktörle ilişkisi olan değişkenler analiz dışında bırakılmıştır. Daha sonra elde edilen ikinci aşama faktör analizi sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Bulgular faktör yüklenmeleri ve geçerliliklerinin kabul edilebilir sınırların çok üstünde olduğunu ortaya koymaktadır.

**Tablo 3:** Faktör ve güvenilirlik analizi sonuçları.

Değişken	Faktör	Std. Bi*	Std.Hata	Z	P	Cronbach's Alpha	Composite Reliability
B1S2 <-	Denetçi Girişimciliği	1.0000	(constrained)			0.678	0.576
B1S3 <-	Denetçi Girişimciliği	1.3146	.4800964	2.74	0.006		

*Derya Yücel, Rahmi Yücel - Denetçi Girişimciliğinin Denetim Sorumluluğu Kayırmacılık ve Denetçi Bağımsızlığı Üzerindeki Etkileri*

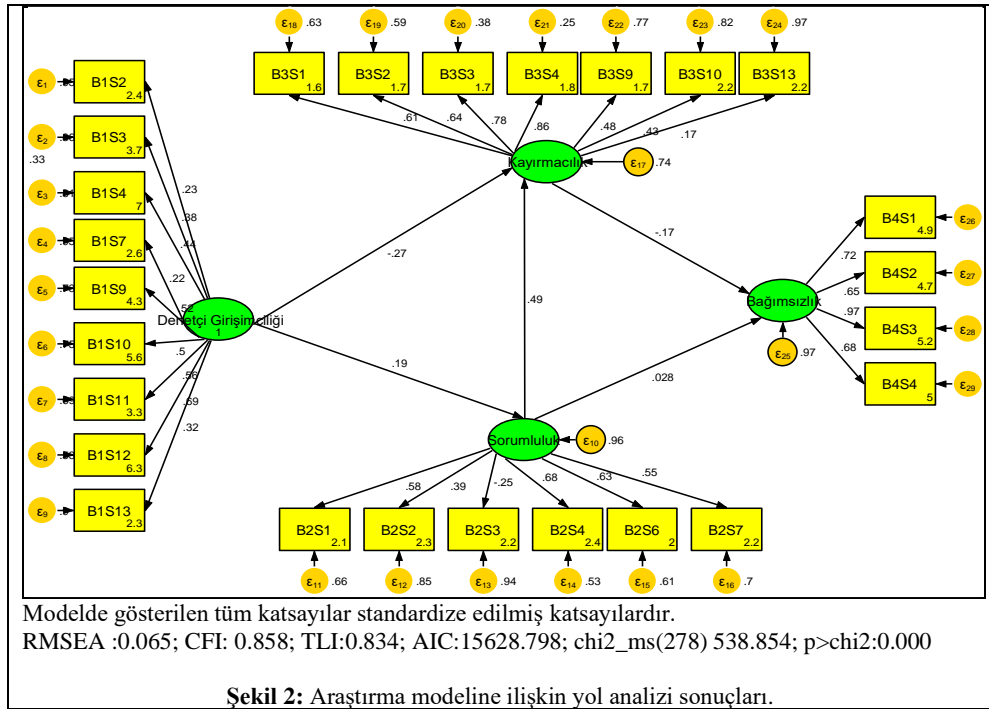
B1S4 <-	Denetçi Girişimciliği	0.9613	.3729172	2.58	0.010		
B1S7 <-	Denetçi Girişimciliği	0.8896	.4321303	2.06	0.040		
B1S9 <-	Denetçi Girişimciliği	1.6720	.5958042	2.81	0.005		
B1S10 <-	Denetçi Girişimciliği	1.3146	.4866143	2.70	0.007		
B1S11 <-	Denetçi Girişimciliği	2.1429	.7263203	2.95	0.003		
B1S12 <-	Denetçi Girişimciliği	1.6250	.5844745	2.78	0.005		
B1S13 <-	Denetçi Girişimciliği	1.4058	.5860868	2.40	0.016		
B2S1 <-	Sorumluluk	1.0000	(constrained)				
B2S2 <-	Sorumluluk	0.6586	.1352029	4.87	0.000		
B2S3 <-	Sorumluluk	-0.4045	.1403685	-2.88	0.004	0.549	0.731
B2S4 <-	Sorumluluk	1.0506	.1641311	6.40	0.000		
B2S6 <-	Sorumluluk	1.0019	.1611451	6.22	0.000		
B2S7 <-	Sorumluluk	0.8735	.1523116	5.73	0.000		
B3S1 <-	Kayırmacılık	1.0000	(constrained)				
B3S2 <-	Kayırmacılık	1.0533	.1065844	9.88	0.000		
B3S3 <-	Kayırmacılık	1.2067	.1216167	9.92	0.000		
B3S4 <-	Kayırmacılık	1.3555	.1769625	7.66	0.000	0.802	0.852
B3S9 <-	Kayırmacılık	0.9560	.1624155	5.89	0.000		
B3S10 <-	Kayırmacılık	0.8505	.161663	5.26	0.000		
B3S13 <-	Kayırmacılık	0.3609	.1637366	2.20	0.028		
B4S1 <-	Bağımsızlık	1.0000	(constrained)				
B4S2 <-	Bağımsızlık	0.9507	.0666155	14.27	0.000		
B4S3 <-	Bağımsızlık	1.2429	.1198411	10.37	0.000	0.868	0.899
B4S4 <-	Bağımsızlık	0.8999	.090473	9.95	0.000		
* Standardize edilmiş yüklenme katsayıları.							

Faktör analizi yapılan değişkenlerin güvenilirlik analizi sonucunda elde edilen Cronbach Alfa değerlerinin 0,70'e yakın veya üstünde olması anket ve değişkenlerin kabul edilebilir ve yüksek iç tutarlılık güvenilirliğine sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca değişkenlerin yapısal geçerliliğini test etmek için hesaplanan Birleşik Güvenirlik (Composite Reliability) değerleri genelde 0,70 ve üzerinde değerler alırken, geliştirilen ve ilk kez uygulanan denetçi girişimciliği

değişkeninde bu değerler %70'e yakın ve %50'nin üstünde sonuçlar vermiştir. Kayırmacılık ölçeğinde ise her iki değer de %80 üstünde sonuç vererek yüksek geçerliliğin varlığını ortaya koymaktadır.

### 3.3.2. Değişkenler Arası İlişkilerin Yol Analizi

Araştırmanın kapsamında ele alınan değişkenler arasındaki ilişkilerin incelenmesinde yapısal yol analizinden yararlanılmıştır. Yapılan analiz sonucunda elde edilen bulgular Şekil 2'de görülmektedir.



Şekil 2'de yer alan sonuçlar dikkate alındığında denetçi girişimciliği ile kayırmacılık eğilimi arasında negatif, sorumluluk algısı arasında ise pozitif anlamlı bir ilişkinin varlığı gözlenmektedir. Sorumluluk algısı yüksek olan denetçilerin kayırmacılık eğilimlerinde artış meydana gelirken sorumluluğun bağımsızlık üzerinde doğrudan anlamlı bir etkisi gözlenmemiştir. Çalışmada ayrıca kayırmacılık eğilimi ile denetçi bağımsızlığı arasında da negatif anlamlı bir ilişki ortaya çıkmıştır.

**Tablo 4:** Yol katsayıları ve anlamlılık düzeyleri.

Yapısal Eşitlik		Std.Katsayı	Std. Hata	Z	P
Sorumluluk <-	Denetçi Girişimciliği	0.1884	0.0913	2.06	0.039
Kayırmacılık <-	Sorumluluk	0.4855	0.0778	6.24	0.000
	Denetçi Girişimciliği	-0.2718	0.0817	-3.32	0.008
Bağımsızlık <-	Sorumluluk	0.0282	0.0958	0.29	0.768
	Kayırmacılık	-0.1721	0.0879	-1.95	0.050

Tabloda elde edilen sonuçlar ışığında H1 hipotezi %5, H2,H4 ve H5 hipotezleri %1 düzeyinde anlamlı olup kabul edilirken H3 hipotezi reddedilmiştir.

#### **4. Sonuç**

Muhasebe denetiminde denetçilerin girişimci özelliklerinin denetim işlevindeki etkilerinin incelendiği bu çalışmada elde edilen bulgular denetçi girişimciliğinin denetim sürecinde önemli bir olgu olduğunu ortaya koymaktadır. Elde edilen sonuçlar denetçilerin girişimci özelliklerinin denetim sürecinde kayırmacılığı doğrudan azaltırken, denetçinin müşterilere karşı sorumluluğunu pozitif etkilediğini ortaya koymaktadır. Ayrıca denetim sorumluluğu yüksek olan denetçilerin denetlenen firmayı kaybetmeme ve müşteri kaybına uğrayarak refah kaybı yaşama gibi kaygılar nedeni ile müşteri firmayı kayırma eğilimlerinin arttığı gözlenmiştir. Bu durum denetçi girişimciliğinin bir taraftan kayırmacılığı doğrudan azaltan bir etkiye sahipken diğer taraftan ise sorumluluğu pozitif etkileyerek kayırmacılık eğiliminin artmasına neden olduğu anlamına gelmektedir.

Denetlenen firmanın yüksek denetim ücreti ödemesi, büyük ve ünlü bir firma olması, akraba ve tanıdıklar aracılığı ile bulunması, iyi denetim ücreti ödemesi gibi nedenlerle kayırılması denetçinin gerçeğe uygun olmayan davranış sergilemesine sebep olur. Bu nedenle kayırmacılık eğilimleri yüksek olan denetçilerin bağımsızlık algılarının düşük olması beklenen bir durumdur. Bu durum çalışma kapsamında deneysel olarak doğrulanmıştır.

Diğer taraftan müşteriye karşı duyulan sorumluluk algısı ile denetçi bağımsızlığı arasında herhangi bir anlamlı ilişkiye rastlanmamıştır.

#### **5. Tartışma**

Çalışmadan elde edilen bulgular dikkate alındığında denetim fonksiyonunun can damarı olan denetçinin bağımsızlığı açısından denetçilerin müşterilerini kayırma eğilimlerinin doğrudan negatif bir etkiye sahip olduğu, denetçi girişimciliğinin ise kayırmacılığı baskılayarak denetçi bağımsızlığını olumlu etkilediği görülmektedir. Bu durum girişimci özellikleri yüksek denetçilerin denetimde daha bağımsız



davranabileceklerini göstermektedir. Ancak bu bulguların Türkiye örneklemini açısından yeni ve büyük örnek gruplarında başka çalışmalarla teyid edilmesi mevcutta karşılaştırılabilir bir başka çalışma olmadığı dikkate alındığında önem arz etmektedir.

## Kaynakça

Akışık, O., (2002), “Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, S:1, ss.97-111.

Arens, A., Loebbecke, J., (1991), *Auditing: An Integrated Approach*, 5. Baskı, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Audretsch, David B., (2003), “Entrepreneurship A Survey Of The Literatüre”, European Commission Enterprise Directorate-General Report, Enterprise Papers No:14, Ref. No: (2014)77508 - 15/01/2014.

Büte, M., (2011), “Kayırmacılığın çalışanlar üzerine etkileri ile insan kaynakları uygulamaları ilişkisi: Türk kamu bankalarına yönelik bir araştırma”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C:15, S:1, ss.383-404.

Can, A.V., (2010), “Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S:97, ss.21-47.

Cope, J., (2005), “Toward a Dynamic Learning Perspective of Entrepreneurship”, *Entrepreneurship Theory and Practice*, C:29, S:4, ss.373–397.

Craig, J.L., (1999), “The CPA and Independence: Illusion or Reality?”, *The CPA Journal (March)*, ss.14–23.

Desira, J., Baldacchino, P.J., (2005), “Jurors and self-perceptions of the statutory auditors in Malta”, *Managerial Auditing Journal*, C:20, S:7, ss.691-706.

Ercan, C., (2017), “Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi* C:14, S:2, ss.261-284.

Ertekin, Y., (1998), “Çağdaş Yönetim ve Denetim”, *Türk İdare Dergisi* , S:421, ss.493-515.

Gendron, Y., Suddaby, R., Lam, H., (2006), “An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence”, *Journal of Business Ethics*, C:64, S:2, ss.169-193.

Gürbüz, H., (1995), *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E., (2008), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 12. Baskı, İstanbul: Arıkan Yayınları.

Gürol, Y., Atsan, N., (2006), “Entrepreneurial characteristics amongst university students”, *Education+Training*, C:48, S:1, ss.25-38.

Hansemark, O.C., (1998), “The effects of an entrepreneurship programme on need for achievement and locus of control of reinforcement”, *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, C:4, S:1, ss.28-50.

Hebert, R.F., Link, Albert N., (1989), “In Search of the Meaning of Entrepreneurship”, *Small Business Economics*, C:1,S:1, ss.39-49.

İyişleroğlu, S.C., (2006), “Aile Şirketleri: Adana ve Çevresinde Faaliyet Gösteren Aile Şirketlerinde Nepotizm Uygulamasının Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana.

Koh, H.C., (1996), “Testing hypotheses of entrepreneurial characteristics”, *Journal of Managerial Psychology*, C:11, S:3, ss.12-25.

Mednick, R., Previts, G.J., (1987), “The Scope of CPA Services: A View of The Future From The Prospective of a Century of Progress”, *Journal of Accountancy*, ss.222-229.

Riipinen, M., (1994), “Extrinsic occupational needs and the relationship between need for achievement and locus of control”, *The Journal of Psychology*, C:128, S:5, ss.577-88.

Sagie, A., Elizur, D., (1999), “Achievement motive and entrepreneurial orientation: a structural analysis. *Journal of Organizational Behaviour*, S:20, ss.375-387.

Salamzadeh, A., Farjadian, A.A., Amirabadi, M., Modarresi, M., (2014), “Entrepreneurial Characteristics: Insights from Undergraduate Students in Iran”, *International Journal of Entrepreneurship and Small Business*, C:21, S:2, ss.165-182.

Sarpün, Ş. (2012). “Denetçilerin etik pozisyon, hile, sorumluluk ve nepotizm algılarının denetçi bağımsızlığına etkisi: bağımsız denetçiler üzerinde bir

araştırma”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Danışman: Yrd. Doç. Dr. Rahmi YÜCEL.

Varma C. Ravi. (2020). Entrepreneurship, <http://sim.edu.in/wp-content/uploads/2018/11/Entrepreneurship.pdf>, [Erişim Tarihi:10/10/2020]

Wolf, M.F., (1981)., “The Nature of Managerial Work: An Investigation of the Work of the Audit Manager”, *The Accounting Review*, C:56, S:4, ss.861-881.

