

## Makyavelist Eğilimler ve İşlevsel Olmayan Denetim Davranışı Arasındaki İlişkide Kuralsızlık Davranışının Aracı Değişken Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma

The Mediating Effect of Normlessness Behavior on the Relationship between Machiavellian Tendencies and Dysfunctional Auditing Behavior: A Study on Auditors

Mehmet GÜNLÜK 

<sup>a</sup>Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Milas Meslek Yüksekokulu, Muğla, Türkiye. [mehmetgunluk@mu.edu.tr](mailto:mehmetgunluk@mu.edu.tr)

### MAKALE BİLGİSİ

### ÖZET

#### Anahtar Kelimeler:

Bağımsız Denetçiler  
Makyavelist Eğilimler  
Kuralsızlık  
İşlevsel Olmayan Denetim Davranışı

**Amaç** – Bu araştırmanın amacı Türkiye’deki bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimlerinin ve kuralsızlık davranışlarının işlevsel olmayan denetim davranışları üzerindeki etkilerini ölçmektir.

**Yöntem** – Nedensel karşılaştırmalı araştıma modelinin kullanıldığı bu araştırmanın uygulama bölümünde kullanılan veri seti 112 bağımsız denetçiden anket yöntemiyle sağlanmıştır. Katılımcılar basit tesadüfi örneklem seçimi ile belirlenmiştir. Veri seti ile tanımlayıcı istatistiksel analizler, doğrulayıcı faktör analizi, güvenilirlik analizi ve regresyon analizleri gerçekleştirilmiştir.

**Bulgular** – Gerçekleştirilen analizler sonucunda Makyavelist eğilimlerin, işlevsel olmayan denetim davranışı ve kuralsızlık davranışı üzerinde; kuralsızlık davranışının da işlevsel olmayan denetim davranışı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Bulgular ayrıca Makyavelist eğilimler ile işlevsel olmayan denetim davranışındaki ilişkide kuralsızlık davranışının tam aracı değişken etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır.

**Tartışma** – Bağımsız denetçilerin yaptıkları denetimin kalitesinin artırılması için işlevsel olmayan denetim davranışına yönelmemeleri gerekmektedir. Bu açıdan bağımsız denetçilerin işlevsel olmayan denetim davranışına yönlendiren Makyavelist eğilimlerinin ve kuralsızlık davranışlarının temelinde yatan faktörlerin incelenmesi ve Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından gerekli düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

Gönderilme Tarihi 18 Temmuz 2023

Revizyon Tarihi 1 Eylül 2023

Kabul Tarihi 10 Eylül 2023

#### Makale Kategorisi:

Araştırma Makalesi

### ARTICLE INFO

### ABSTRACT

#### Keywords:

Auditors  
Machiavellian Tendencies  
Normlessness  
Dysfunctional Auditing Behavior

**Purpose** – The aim of this research is to measure the effect of Machiavellian tendencies and normlessness behaviors of auditors on dysfunctional auditing behavior.

**Design/methodology/approach** – The data was obtained from 112 auditors through questionnaires. Participants were determined by simple random sample selection. Descriptive statistical analyzes, confirmatory factor analysis, reliability analysis and regression analyzes were performed with the data set.

**Findings** – The results indicate that Machiavellian tendencies has significant and positive effects on dysfunctional auditing behavior and normlessness behavior; normlessness behavior has a positive effect on dysfunctional auditing behavior. The findings also reveal that normlessness behavior has a mediating variable effect in the relationship between Machiavellian tendencies and dysfunctional auditing behavior.

**Discussion** – Auditors should not tend to dysfunctional audit behavior in order to increase the quality of their audit. In this respect, it is recommended to examine the factors underlying the Machiavellian tendencies and normlessness behaviors that lead auditors to dysfunctional audit behavior and to make necessary arrangements by the Public Oversight and Accounting and Auditing Standards Authority.

Received 1 July 2023

Revised 1 September 2023

Accepted 10 September 2023

#### Article Classification:

Research Article

### Önerilen Atıf/Suggested Citation

Günlük, M. (2023). Makyavelist Eğilimler ve İşlevsel Olmayan Denetim Davranışı Arasındaki İlişkide Kuralsızlık Davranışının Aracı Değişken Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15 (3), 2111-2127.

## 1. GİRİŞ

Yönetim ve hissedarlar arasındaki bilgi asimetrisinin varlığı nedeniyle ihtiyaç duyulan bağımsız denetim, yönetim tarafından üretilen finansal bilgilerin doğruluğunun bağımsız olarak izlenmesi ve hissedarların zarara uğrama riskinin azaltılması için gerçekleştirilir (Otley ve Pierce, 1996: 32). Ancak gerçekleştirilen bağımsız denetimin kalitesi hissedarlar ve diğer finansal bilgi kullanıcıları tarafından doğrulanmadığından dolayı bağımsız denetimin kalitesine ilişkin herhangi bir karar kısmen bağımsız denetçinin mesleki yetkinliğine ve bağımsızlığına bağlıdır (DeAngelo, 1981: 185).

21. yüzyılın başlarında Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan Enron şirketinde önemli finansal bilgilerin gizlenmesi ile kar yönetimi davranışının sonucunda yaşanan (Bing vd., 2014: 10-13; Koh vd., 2013: 3) Enron Vak'ası, doğru ve güvenilir finansal raporlamanın finansal bilgi kullanıcılarının en önemli bilgi kaynağı olduğunu ve bağımsız denetçinin dürüstlüğünün, yetkinliğinin ve objektifliğinin önemini gösteren yüksek maliyetli bir tecrübe olarak literatürde yer almıştır (Koban ve Karakaya, 2022: 93). Muhasebe meslek etiğinin şirketler ve finansal bilgi kullanıcıları için önemini bir kez daha öne çıkaran Enron Vak'ası (Knights ve O'Leary, 2006; Thomas vd., 2004; Treviño ve Brown, 2004; Weaver, 2004), şirketlerdeki finansal tablo düzenleyicilerine olan güveni zedeleyerek finansal tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine yönelik olumsuz bir algı oluşturmuş (Akçay ve Bilen, 2018: 229; Günlük ve Özcan, 2020: 181; Özcan ve Günlük, 2021: 291), şirketlerdeki gerek iç denetçilerin ve bağımsız dış denetçilerin gerekse düzenleyici kuruluşların hileli finansal raporlamayı tespit etme konusundaki yeterliliklerinin (Özcan ve Günlük, 2021: 291) ve bağımsızlıklarının irdelenmesini gündeme getirerek (Khaneja, Bhargava, ve Gupta, 2017: 33; Mansouri, Pirayesh, ve Salehi, 2009: 18) finansal bilgilerin kalitesinin şirketler ve finansal piyasalar için taşıdığı önemin daha iyi anlaşılmasını sağlamıştır (Özcan ve Günlük, 2021: 291).

Finansal bilgilerin kalitesi, amacı "*ilgi duyanlara finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence sağlamak*" (BDS 200, Md.5) olan bağımsız denetimin kalitesine bağlı olarak değişmektedir (Acar, 2020: 142; Yaroğlu ve Kurt, 2023: 132). Makul güvence ise bağımsız denetçilerin, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle mevcut finansal raporlama standartlarına ve çerçevesine uygun olarak hazırlandığına ve gerçeğe uygun olup olmadığına yönelik görüş bildirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamaları ile sağlanabilir (Yaroğlu ve Kurt, 2023: 130). Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna yönelik olarak yasal mevzuat ve muhasebe standartları tarafından çeşitli ölçütler sağlanmakla birlikte, finansal raporlama ve dolayısıyla bağımsız denetim süreçleri birçok yönüyle muhasebe meslek mensuplarının ve bağımsız denetçilerin mesleki yargısını gerektirdiğinden (IAASB, 2014: 36), finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetim görüşlerine duydukları güvenin derecesi, yürütülen bağımsız denetimin kalitesine bağlı olmaktadır (Yaroğlu ve Kurt, 2023: 130). Uygulayıcılar, yatırımcılar ve düzenleyiciler arasında ortak bir odak noktası olan denetim kalitesi, bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini önceden belirlenmiş ölçüt ve düzenlemelere uygun bir şekilde yerine getirmesi ve kalite kontrol prosedürlerini uygulaması ile sağlanır (Yaroğlu ve Kurt, 2023: 131). Birleşik Krallık'ta bulunan Mali Raporlama Konseyine göre gerçekleştirilen denetimin kalitesini belirleyen faktörler; denetim şirketi içindeki kültür, denetim sürecinde görev alan personelin sahip oldukları kişisel beceri ve nitelikler, denetim sürecinin etkinliği, denetime yönelik raporlamanın güvenilirliği, raporun kullanılabilirliği ile yönetimin, denetim komitelerinin ve hissedarların denetçilere verdikleri destek şeklinde belirtilmiştir (Francis, 2011: 126).

Mesleki ve düzenleyici kuruluşlar sürekli olarak denetim başarısızlığına neden olan denetim hatalarını azaltmaya yönelik çalışmalar yapmaktadır. Denetim hatalarının temelinde mesleki ve ticari taahhütlere sahip ticari şirketler olan denetim şirketleri ile kamu yararına yönelik yükümlülükleri olan bağımsız denetçilerin ticari kaygıları ve meslekleri arasında çıkar çatışması yaşamaları bulunmaktadır. Bu ikilem arasında kalan bağımsız denetçiler zaman-bütçe baskısı ve görev karmaşıklığı gibi çevresel faktörlere yönelik bir tepki geliştirerek (Alderman ve Deitrick, 1982; Lightner vd., 1983; Otley ve Pierce, 1995) bazen kanıt toplama etkinliğini azaltmaya yönelik denetim prosedürlerinin erken durdurulması ve denetim adımlarının erken imzalanması (Alderman ve Deitrick, 1978; Malone ve Roberts, 1996; Khan vd., 2013; Otley ve Pierce, 1995; Rhode, 1978; Paino vd., 2010), müşteri belgelerinin yüzeysel olarak gözden geçirilmesi (Alderman ve Deitrick, 1982; Khan vd., 2013; Paino vd., 2010; Paino vd., 2014), müşterinin muhasebe işlemlerinin uygunluğunun araştırılmaması (McDaniel, 1990; Paino vd., 2010; Paino vd., 2014) yetersiz müşteri açıklamalarının kabul edilmesi ve denetim prosedürlerinin azaltılması (Kelley ve Margheim, 1990; Khan vd., 2013; Margheim ve Pany, 1986; Otley ve Pierce, 1996; Paino vd., 2010; Paino vd., 2014) şeklindeki *işlevsel olmayan denetim*

*davranışlarında* bulunarak gerek gerçekleştirdikleri denetimin kalitesine gerekse meslek itibarlarına yönelik olumsuz bir durum oluşmasına sebep olmaktadır.

Literatür incelendiğinde denetim kalitesini ölçmeye yönelik yaygın yaklaşımların kazanç yönetimi göstergelerini, düzeltmeleri ve denetçi raporlamasını içerdiği görülmektedir (Francis, 2004, 2011; Knechel, 2013; Knechel vd., 2013). Ancak denetim sürecinin ve denetçilerin denetim sürecindeki davranışlarının denetim kalitesi üzerindeki “kilit önemi” göz önünde bulundurulduğunda denetim kalitesini düşüren işlevsel olmayan denetim davranışını kolaylaştıran ve engelleyen bireysel faktörler hakkında daha fazla araştırma yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

İşlevsel olmayan denetim davranışının belirleyicileri üzerine yapılan araştırmalar nispeten sınırlıdır. Literatür incelendiğinde işlevsel olmayan denetim davranışının ortaya çıkmasına sebep olan bireysel faktörlerin zaman tasarrufu ve zaman bütçesi başarılarına odaklanmış (Kelley ve Margheim, 1990; Coram vd., 2004; Gundry ve Liyanarachchi, 2007) olduğu görülmektedir. Bununla birlikte işlevsel olmayan denetim davranışlarının ortaya çıkmasında bireylerin çıkarları uğruna sergiledikleri manipülatif davranışların ifadesi olan *Makyavelizm* ile bireyin başarılı olabilmek için toplumun hoş görmediği davranışları benimsemesinin ifadesi olan *kuralsızlığın* etkisinin olabileceği düşünülmektedir. Bu noktadan hareketle bu araştırmanın amacı, Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna kayıtlı 353 denetim firmasında çalışan bağımsız denetçilerin sahip oldukları Makyavelist eğilimlerin ve sergiledikleri kuralsızlık davranışlarının işlevsel olmayan denetim davranışı üzerindeki etkisini ölçmektir. Altı bölümden oluşan çalışmanın girişini oluşturan birinci bölümünü Makyavelist eğilimler, kuralsızlık davranışı ve işlevsel olmayan denetim davranışı kavramlarının açıklandığı ikinci bölüm izlemektedir. Üçüncü bölümde literatüre dayanılarak geliştirilen araştırma modeli ve hipotezler yer almaktadır. Araştırma yönteminin yer aldığı dördüncü bölümü, analiz bulgularının değerlendirildiği beşinci bölüm izlemektedir. Çalışmanın altıncı ve son bölümünde ise araştırmanın sonuçları yer almaktadır.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 2.1. İşlevsel Olmayan Denetim Davranışı

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (AICPA) Kamu Gözetim Kurulu'na göre denetim mesleği için hala devam eden bir endişe kaynağı olan *işlevsel olmayan denetim davranışı* (Paino vd., 2012a: 37; Paino vd., 2012b: 1434), denetçinin, denetim sürecini ve dolayısıyla denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyen ve denetime dayalı görüşlerin güvenilirliğini azaltan ihmallerinden oluşan bir dizi eylem ve davranışı ifade etmek için kullanılan bir kavramdır (Otley ve Pierce, 1996: 31; Paino vd., 2010: 4; Paino vd., 2011: 574; Paino vd., 2012a: 38; Paino vd., 2014: 116; Pruijssers vd., 2013: 2). Denetim bütçe kısıtından kaynaklanan (Hartmann, 2000: 455) ve kontrol sistemi kural ve prosedürlerinin denetçiler tarafından ihlali şeklinde görülen (Jaworski ve Young, 1992: 18) *işlevsel olmayan denetim davranışı*, erken imzalama ve toplanan kanıt eksikliğine (yetersiz kanıt toplama), yanlış denetim uygulamasına ve prosedürlerine yol açan denetim prosedürlerinin değiştirilmesi gibi çeşitli davranışlarla karakterize edilmektedir (Paino vd., 2012a: 37).

Standartların altında bir denetime yol açan belirli eylemler sonucu ortaya çıkan (Donnelly vd., 2003: 89) *işlevsel olmayan denetim davranışı*, bir denetim programı adımlarını zamanından önce imzalama eylemlerini içerir ve genellikle denetim prosedürlerinin erken durdurulması, müşteri belgelerinin yüzeysel olarak gözden geçirilmesi, müşterinin muhasebe işlemlerinin uygunluğunun araştırılmaması, muhasebe ilkelerinin tam olarak benimsenememesi, yetersiz ve şüpheli müşteri açıklamalarının kabul edilmesi ve denetim prosedürlerinin azaltılması gibi çeşitli eylemlerle gerçekleştirilir (Kelley ve Margheim, 1990; Khan vd., 2013: 153; Otley ve Pierce, 1996: 35; Gundry ve Liyanarachchi, 2007: 128-129; Paino vd., 2014: 116). İşlevsel olmayan denetim davranışı, denetim sürecinin yeterli ve güvenilir denetim kanıtı toplamada başarısız olmasına yol açar. Bu durum bağımsız denetçinin, yeterli ve güvenilir denetim kanıtı olmadan yanlış bir sonuca varmasına ve denetim kalitesinin azalmasına sebep olabilir.

Literatür incelendiğinde denetim sonuçlarını doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilen (Sweene ve Pierce, 2015: 50-51) ve veri manipülasyonu veya kanıt, sahtekarlık ve geçerli denetim standartlarından sapmalar yoluyla gerçekleştirilen *işlevsel olmayan denetim davranışının* ortaya çıkmasında denetçiler üzerinde zaman-bütçe baskısının (Cook ve Kelly, 1988; Gundry ve Liyanarachchi, 2007; Suprianto, 2009; Halim vd., 2014; Ratha ve Ramantha, 2015; Svanstrom, 2016; Zam ve Rahayu, 2018; Annelin, 2022), görev karmaşıklığının (Asare ve

McDaniel, 1996; Iskandar ve Sanusi, 2011; Liu ve Li, 2012; Annelin, 2022; Ong vd., 2022; Pratt ve Jiambalvo, 1982; Sanusi vd., 2007), denetçi bağımsızlığının (DeZoort ve Lord, 1994, 1997; Moore vd., 2006; Yuen vd., 2013; Annelin, 2022), müşterinin önem derecesinin (Ong vd., 2022), kontrol odağının, denetçilerin bireysel iş performansları ve işten ayrılma eğilimleri gibi bireysel davranışların (Paino, Smith ve Ismail, 2012), denetçinin etik algısının, örgütsel (Paino vd., 2012b; Prabangkara ve Fitriany, 2021) ve mesleki bağlılıklarının (Donnelly vd., 2003; Halim vd., 2014; Paino vd., 2012b; Prabangkara ve Fitriany, 2021), mesleki şüphecilik ve meslek etiğinin (Dereli, 2021) etkili olduğu görülmektedir.

## 2.2. *Makyavelizm ve Makyavelist Eğilimler*

*Makyavelizm*, gücün nasıl kazanılacağı, korunacağı ve sürdürüleceği konularında tavsiyelerde bulunan Niccolo Machiavelli<sup>1</sup>'nin 16. Yüzyılda yazdığı "Prens (The Prince)" adlı eserinde savunduğu "kişilere yönelik her türlü manipülatif stratejilerden" oluşan acımasız ve bencil yönetim anlayışını ifade etmek için kullanılan bir terimdir (Boddy, 2011: 114; Jones ve Paulhus, 2009: 93; Robbins ve Coulter, 2012: 383). *Makyavelizm* terimi literatürde ilk olarak sosyal psikologlar Christie ve Geis (1970) tarafından kullanılmıştır. Christie ve Geis (1970), Machiavelli'nin yaşadığı döneme ait siyaset ve ahlâk anlayışı arasındaki ilişkide baskın olan geleneğe yönelik getirdiği yeni siyasi yorum ve hareket tarzına yönelik fikir ve stratejilerinin, 20. Yüzyılda yaşayan insanların günlük sosyal davranışlarıyla benzerlikler gösterdiğini fark etmiş ve buna karşılık gelen bir kişilik sendromunu tanımlamak için *Makyavelizm* terimini kullanmışlardır.

Christie ve Geis (1970)'e göre "...istenen amaçlara ulaşmak için politika, güç ve etkileyici davranışların kullanımını benimseyen bir sosyal etki süreci..." olan *Makyavelizm*, amaç ve hedeflere ulaşmak için aldatma, manipülasyon ve sömürü gibi yollara başvuru şüpheci, alaycı, otoriter, ahlaki değerlerden yoksun ve anti-sosyal kişilik özelliğine sahip (Ali vd., 2009: 758) bireylerin sınıflandırılmasında yararlanan bir kişilik özelliğidir. Christie (1970), *Makyavelist* bireyleri (a) kişilerarası ilişkilerde duygulanım (başkaları için empati) eksikliği, (b) geleneksel ahlakla ilgilenme eksikliği (ahlaklı olmak yerine faydacı olmaya odaklanma), (c) kaba psikopatoloji eksikliği (başkalarının rasyonel görüşü yerine araçsal görüşü) ve (d) düşük ideolojik bağlılık (uzun vadeli ideolojik hedefler yerine görev tamamlamaya odaklanma) ile karakterize edilen başarılı manipülatörler olarak tanımlamaktadır (Christie, 1970: 3).

Güç elde etmeye ve kişisel kazanç için diğer insanları manipüle etmeye dayanan *Makyavelizm*, başkalarını kontrol etme ve statü sağlama arzusunda olan ve bu nedenle manipülasyona açık ve güvensizlik eğilimi yüksek olan kişilik özelliğidir (Dahling vd., 2009). *Makyavelist* eğilimlere sahip bireyler hedeflerine ulaşmak için türlü hile ve yalana başvurarak ahlâk dışı davranışlarda bulunulmasında sakınca görmezler (Güney ve Mandacı, 2009: 84-85; Yücel vd., 2019: 63).

Dahling vd. (2009)'e göre *makyavelist* kişilik özelliğine sahip bireylerde güvensizlik, ahlaki yoksunluk, kontrol arzusu ve statü arzusu gibi durumlar görülmektedir.

*Güvensizlik*: Bireyin sahip olduğu olumsuz yöndeki kayguları nedeniyle diğer bireylerin güdülemelerine ve niyetlerine yönelik şüpheci yaklaşımdır (Dahling vd., 2009: 227). *Makyavelizm* derecesi yüksek olan bireyler sadece diğer bireylerin güdülemelerine ve niyetlerine karşı şüphelilerdir (Dahling vd., 2009: 227).

*Ahlaki Yoksunluk*: Bireyin ahlaki normları göz ardı etmeye ve diğer bireylerin zarar görmeleri pahasına kendi benliğine çıkar sağlayacak davranışlara değer vermesine yönelik istekliliğidir. *Makyavelizm* derecesi yüksek olan birey bir fırsat anında ahlaki normlardan uzaklaşarak diğer bireyler üzerinden bireysel kazanç sağlama yönünde davranış gösterirler (Dahling vd., 2009: 228).

*Kontrol Arzusu*: Bireyin, diğer bireylerin sahip olduğu güç derecesini en aza indirmek amacıyla, gücün sahibi üzerinde baskıcı bir davranış sergileme motivasyonudur (Dahling vd., 228). *Makyavelizm* derecesi yüksek olan birey, çevresinde olan diğer bireyleri bir tehdit olarak algılar ve bu bireylerle kurduğu ikili ilişkilerde baskı kurma amacı güder.

<sup>1</sup> İtalya'nın Floransa kentini yöneten Medici ailesinin "baş siyasi danışmanı" olarak görev yapan Niccolo Machiavelli (1469-1527), gücün nasıl kazanılacağı, korunacağı ve sürdürüleceğine yönelik olarak hazırladığı bir "el kitabı" niteliğindeki Prens adlı çalışmasını 1513 yılında Floransa yöneticisi olan Lorenzo Meccini'ye atfen yazmıştır. Niccolo Machiavelli, rönesans İtalya'sının yozlaşmış uygulamalarını irdelediği eserinde o günkü düşük ahlaksal uygulamalar felsefi olarak aklamakta ve yönettiği topluluklar üzerinde güç kazanmayı ve kazandığı gücü sürdürmeyi amaçlayan devlet adamlarına uygulamalarında rehberlik edecek bir kılavuz sunmaktadır (Yücel, 2016: 1925).

*Statü Arzusu:* Bireyin dışsal başarı göstergelerini elde etme yönündeki istekliliğidir. Makyavelizm derecesi yüksek olan birey, kişisel gelişim veya kendini sevme gibi içsel amaçlar yerine zenginlik, güç ve statü gibi dışsal amaçlara odaklanırlar (Dahling vd., 2009: 228).

### 2.3. Kuralsızlık Davranışı

Bir sosyal grubun üyeleri tarafından paylaşılan davranış kuralı veya standardı olan normlar, bireylerin topluluk içinde nasıl davranmaları gerektiği konusunda yönlendirici özelliğe sahiptir. Normlar, yazılı ve resmi kurallardan farklı olarak sosyal kural olma niteliğini taşırlar (Üçel vd., 2010: 3948). Sosyal hayatı düzenleyen normların aşınmaya uğraması sonucunda ortaya çıkan (Üçel vd., 2010: 3948) kuralsızlık, davranışı yöneten sosyal olarak onaylanmış normlardan öznel olarak ayrılma ve bireylerin hedeflerine ulaşması için üyesi olarak bulunduğu sosyal çevre tarafından onaylanmayan davranışları kabul etmesi (Ross ve Mirowsky, 1987: 257) şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşıldığı gibi kuralsızlık davranışı sergileyen kişi başarı hedeflerine ulaşabilmek için toplumsal normlardan uzaklaşmakta ve amaçlarına ulaşmak için toplumca onaylanmayacak yol ve yöntemlere başvurmaktadır.

Hedeflere ulaşmak için sosyal olarak onaylanmayan davranışların gerekli olduğuna dair genelleştirilmiş bir beklenti (Seeman, 1959: 783; 1983: 173) olarak tanımlanan kuralsızlık, bireysel davranışı düzenleyen sosyal normların çöktüğü veya artık davranış kuralları olarak etkili olmadığı duygusudur. Toplumun çökmesine (Macionis, 2007: 644) veya çözümlenmesine (Hess vd., 1996: 81) yol açan kuralsızlık genel olarak, toplum düzenini sağlayan norm, kural ve standartların yok olması ve bireyde kendi menfaatine ve çıkarlarına uygun olan davranışların artması biçiminde görülmektedir (Büyükyılmaz, 2007: 41).

## 3. LİTERATÜR VE HİPOTEZ GELİŞTİRME

Makyavelist eğilimleri yüksek olan bireyler, kendilerine fayda sağlayacak şeyleri yapma eğiliminde olup işyerinde ahlak ve dürüstlüğü göz ardı eden olumsuz davranışlar sergilerler. Ali vd. (2015)'nin Endonezya'nın Sumatra adasındaki 52 bağımsız denetçi, Saputri ve Wirama (2015)'nin Bali'deki 72 bağımsız denetçi, Saryati ve Dewi (2016)'nin Endonezya'daki 105 bağımsız denetçi, Devi ve Ramantha (2017)'nin Bali'deki 54 bağımsız denetçi, Limanto ve Sukartha (2019)'nin Bali'deki 74 bağımsız denetçi ve Martini ve Pertama (2019)'nin da Bali'deki 11 bağımsız denetçi üzerinde yaptıkları çalışmalarında Makyavelist eğilimlerin, denetçinin işlevsel olmayan denetim davranışları üzerinde üzerinde pozitif bir etkisinin olduğuna yönelik olarak ampirik kanıtlar elde etmişlerdir. Makyavelist eğilimlerin örgütsel performans üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğu anlamına da gelen bu bulgular bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimleri ne kadar düşükse denetim kalitesinin o kadar iyi olacağını göstermektedir. Bu çalışmalardan hareketle Makyavelist eğilimlerin, işlevsel olmayan denetim davranışı üzerinde olumlu etkisi olduğu (H<sub>1</sub>) düşünülmektedir.

Makyavelizm derecesi yüksek olan bireyler bencil ve manipülatif bir yapıya sahip olarak hedeflerine ulaşmada kendilerini ve şirketlerini tehlikeye atabilecek davranışlar sergileyebilmektedirler. Makyavelizm derecesi yüksek olan bireylerin, kendilerine fayda sağlayacak şeyleri yapma eğiliminde olup işyerinde ahlak ve dürüstlüğü göz ardı eden olumsuz bir kişiliğe sahip oldukları belirtilmektedir (Kanten vd., 2015: 369). Yücel vd. (2019) yaptıkları çalışmalarında Makyavelist eğilimleri yüksek olan muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranmak suretiyle kuralsızlık davranışı sergileyebileceklerini göstermişlerdir (Yücel vd., 2019: 67). Bu çalışmadan hareketle kişisel kazanç için diğer insanları manipüle etme davranışı gösteren bağımsız denetçilerde kuralsızlık davranışının da yüksek olması beklenmektedir (H<sub>2</sub>).

Hedeflere ulaşmak için onaylanmayan davranışların gerekli olduğuna dair bir beklenti içinde olan bağımsız denetçilerin çıkarıcı davranışları ve kendi yararlarına olan davranışları artırma eğiliminde olmalarından yola çıkarak kuralsızlık davranışı sergilemelerinin yüksek olması ve bu durumun da işlevsel olmayan denetim davranışı sergilemelerini olumlu yönde etkilemesi (H<sub>3</sub>) ve kuralsızlık davranışının Makyavelist eğilimler ile işlevsel olmayan denetim davranışı ilişkisinde ara değişken etkisine sahip olması (H<sub>4</sub>) beklenmektedir.

## 4. YÖNTEM

### 4.1. Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli

Bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimleri ile kuralsızlık davranışlarının işlevsel olmayan denetim davranışları üzerindeki etkilerini ortaya koymayı amaçlayan bu araştırma nedensel karşılaştırmalı araştırma modeli kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Makyavelist eğilimler, kuralsızlık davranışı ve işlevsel olmayan

denetim davranışı değişkenleri arasındaki ilişkileri ortaya koyan araştırmamızın hipotezleri aşağıdaki gibidir.

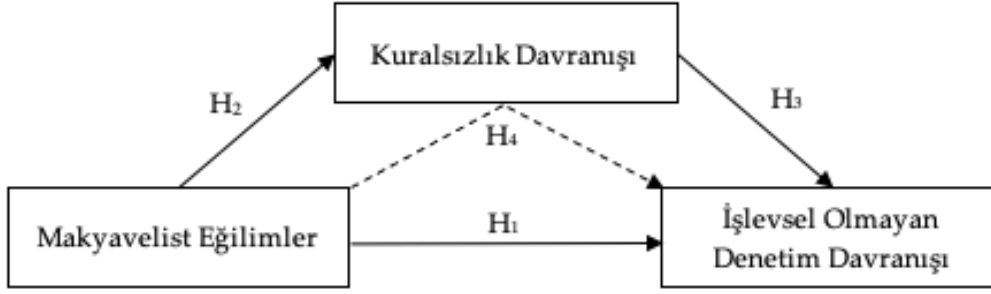
**H<sub>1</sub>:** Makyavelist eğilimler, işlevsel olmayan denetim davranışını pozitif yönde etkiler.

**H<sub>2</sub>:** Makyavelist eğilimler, kuralsızlık davranışını pozitif yönde etkiler.

**H<sub>3</sub>:** Kuralsızlık davranışı, işlevsel olmayan denetim davranışını pozitif yönde etkiler.

**H<sub>4</sub>:** Makyavelist eğilimler ile işlevsel olmayan denetim davranışı arasındaki ilişkide kuralsızlık davranışının ara değişken etkisi vardır.

Araştırma kapsamında test edilecek hipotezler ve değişkenler arasındaki ilişkilerin gösterildiği araştırma modeli aşağıda belirtilmiştir:



Şekil 1. Araştırma Modeli

#### 4.2. Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Verilerin Toplanması

Bu araştırmanın evrenini, Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinde bağımlı olarak çalışan ve/veya ortak pozisyonundaki Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Araştırma evrenini oluşturan bağımsız denetçilerin sayısını belirleyebilmek için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) istatistiklerinden yararlanılmıştır. 16/03/2023 erişim tarihli KGK istatistik bilgilerine göre 15.10.2021 tarihi itibarıyla Türkiye’de sicile kayıtlı 353<sup>2</sup> bağımsız denetim şirketinin bulunduğu; 15963’ü Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve 3099’u Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip olmak üzere toplam 19062<sup>3</sup> muhasebe meslek mensubunun KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirildiği tespit edilmiştir. Evrenin geniş olması ile zaman, maliyet ve mesafe gibi kısıtlar örneklem alınmasını gerektirmiştir. Örneklem alınmasında tesadüfi olmayan örneklem yöntemlerinden kolayda örneklem yöntemi tercih edilmiştir.

Araştırma modelinin test edilmesinde kullanılan veri seti, 01/02/2023 ile 16/04/2023 tarihleri arasında internet aracılığıyla Google Forms üzerinden uygulanan anket yoluyla sağlanmıştır. Bağımsız denetçilerin anketin uygulandığı zaman aralığındaki bağımsız denetim faaliyetlerindeki iş yükü yoğunlukları nedeniyle 112<sup>4</sup> bağımsız denetçi ankete katılmış ve bu araştırma, bu kısıtlar altında değerlendirilmiştir.

Çalışma anket tekniği kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nicel yaklaşımla yürütülen bir araştırma türü olduğu için Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu’na müracaat edilmiş ve ihtiyaç duyulan etik kurul izni Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulundan 12.12.2022 tarih ve 173 sayılı karar ile alınmıştır.

<sup>2</sup> [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8028/Tablo-3-Sicile-Kaydedilen-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Kurulusu%CC%A7lar%C4%B1-\(15-10-2021-tarihi-itibar%C4%B1yla\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8028/Tablo-3-Sicile-Kaydedilen-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Kurulusu%CC%A7lar%C4%B1-(15-10-2021-tarihi-itibar%C4%B1yla))

<sup>3</sup> [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8027/Tablo-2--Kurul-Taraf%C4%B1ndan-Yetkilendirilen-Denetc%CC%A7iler-\(15-10-2021-tarihi-itibar%C4%B1yla\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8027/Tablo-2--Kurul-Taraf%C4%B1ndan-Yetkilendirilen-Denetc%CC%A7iler-(15-10-2021-tarihi-itibar%C4%B1yla))

<sup>4</sup> 112 değeri, evrendeki kişi sayısının (N) bilinmesi durumunda örneklem büyüklüğünün hesaplanması için kullanılan  $n = \frac{Nt^2pq}{d^2(N-1)+t^2pq}$  formülü ile hesaplanmıştır. Formülde yer alan n: Örneklem alınacak birey sayısını, N: Hedef kitledeki birey sayısını, p: İncelenen olayın gerçekleşme olasılığını, q: İncelenen olayın gerçekleşmeme olasılığını, t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer ve d: Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen  $\pm$  örneklem hatasını ifade etmektedir.

d=0,10 örneklem hatası için 19062 kişiden oluşan evreni temsil eden örneklem büyüklüğü  $n = \frac{19062 \times 1,96^2 \times 0,5 \times 0,5}{0,1^2(19062-1)+1,96^2 \times 0,5 \times 0,5} = 96$  kişi olarak hesaplanmıştır.

### 4.3. Araştırmanın Veri Toplama Aracı ve Ölçeklerin Oluşturulması

Analizlerde kullanılan veri seti iki kısımdan oluşan anket formu yardımıyla sağlanmıştır. Anket formunun ilk kısmında bağımsız denetçilerin demografik özelliklerini belirlemeye yönelik *cinsiyet, medeni durum, yaş aralığı, unvan, çalışma şekli, mesleki deneyim* ve *öğrenim durumu* şeklindeki “kategorik sorular”; ikinci kısmında ise bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimleri, kuralsızlık davranışları ve işlevsel olmayan denetim davranışları ile ilgili algılarını ölçmeye yönelik olarak literatürden uyarlanan 31 adet “5’li Likert tipi ölçek ifadeleri” bulunmaktadır. Modelde yer alan değişkenleri ölçebilmek için yapılan literatür taramasından sonra geçerliliği ve güvenilirliği daha önce yapılmış çalışmalarda test edilmiş ölçekler tercih edilmiştir. Daha sonra bu ölçeklerde yer alan ifadeler, dil ve kültürel özellikler dikkate alınarak önce Türkçe’ye tercüme edilmiş, daha sonra tercüme edilen söz konusu ifadeler, her iki dile hâkim başka uzmanlar tarafından tekrar İngilizce’ye tercüme edilmiştir. En son olarak orijinal ifadeler ile Türkçe’den İngilizce’ye tercüme edilen ifadeler arasındaki farklılıklar incelenerek tercüme hatalarından dolayı ortaya çıkabilecek olumsuzlukların azaltılmasına çalışılmıştır (Brislin, 1970; Mc Gorry, 2000).

Bağımsız denetçilerin *Makyavelist eğilimleri* Dahling vd. (2009)’nin geliştirdiği 16 ifadenin yer aldığı ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Ölçek Makyavelist eğilimleri *ahlaki yoksunluk* (5 ifade), *kontrol arzusu* (3 ifade), *statü arzusu* (3 ifade) ve *başkasını beğenmeme* (5 ifade) olmak üzere dört alt boyuta ayırarak ölçmeyi amaçlamıştır. Bağımsız denetçilerin *kuralsızlık davranışı* Günlük vd. (2018)’nin çalışmasından uyarlanan 9 ifade; *işlevsel olmayan denetim davranışı* ise Yuen vd. (2013)’nin çalışmasından uyarlanan 6 ifadeden oluşan ölçek yardımıyla ölçülmüştür.

### 4.4. Araştırmada Kullanılan Analizler

Analizler için SPSS 22 istatistik programından yararlanılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik özellikleri tanımlayıcı istatistik analizler ile belirlenmiştir. Doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilerek ölçeklerin *geçerlilikleri*, Cronbach Alfa güvenirlik analizi gerçekleştirilerek ise ölçeklerin *güvenirlikleri* tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında geliştirilen hipotezlerin test edilmesinde ise regresyon analizlerinden yararlanılmıştır.

## 5. BULGULAR

Araştırma kapsamında gerçekleştirilen analizlerin bulguları aşağıda raporlanmıştır.

### 5.1. Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine ait bilgiler Tablo 1’de verilmiştir.

**Tablo 1.** Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri

Özellikler	Frekans	%	Özellikler	Frekans	%
<b>Cinsiyet</b>			<b>Medeni Durum</b>		
Erkek	84	75	Evli	40	35,7
Kadın	28	25	Bekâr	72	64,3
Toplam	112	100	Toplam	112	100
<b>Pozisyonu</b>			<b>Yaş Aralığı</b>		
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	36	32,1	26–35 arası	12	10,7
Baş Denetçi	20	17,9	36–45 arası	52	46,4
Kıdemli Denetçi	16	14,3	46–55 arası	28	25,0
Denetçi	32	28,6	56–65 arası	16	14,3
Denetçi Yardımcısı	8	7,1	65 yaş üzeri	4	3,6
Toplam	112	100	Toplam	112	100
<b>Mesleki Unvan</b>			<b>Çalışma Şekli</b>		
SMMM	104	92,9	Kendi Firmam	60	53,6
YMM	8	7,1	Bağımlı Çalışan	52	46,4
Toplam	112	100	Toplam	112	100
<b>Öğrenim Durumu</b>			<b>Deneyim Süresi</b>		
Lisans	40	35,7	1 yıldan az	4	3,6
Yüksek Lisans	56	50,0	1–5 yıl arası	20	17,9
Doktora	16	14,3	6–10 yıl arası	48	42,9
Toplam	112	100	11–15 yıl arası	22	21,4
			16–20 yıl arası	12	10,7
			20 yıl üzeri	4	3,6
			Toplam	112	100

Katılımcıların Tablo 1’de gösterilen demografik özelliklerine ilişkin bilgiler incelendiğinde bağımsız denetçilerin %92,9’unun (104 kişi) SMMM, %7,1’inin (8 kişi) YMM unvanlarına sahip oldukları ve %53,6’sının (60 kişi) firma sahibi olduğu görülmektedir. %35,7’sinin (40 kişi) lisans, %50’sinin (56 kişi) yüksek lisans ve %14,3’ünün (16 kişi) ise doktora derecesine sahip olduğu katılımcıların %32,1’i (36 kişi) Sorumlu Ortak, %17,9’u (20 kişi) Baş Denetçi, %14,3’ü (16 kişi) Kıdemli Denetçi, %28,6’sı (32 kişi) Denetçi ve %7,1’i (8 kişi) Denetçi Yardımcısı pozisyonunda görev yapmaktadır. %46,4’ü (52 kişi) 36 – 45 yaş arasında olan katılımcıların %75’i (84 kişi) erkektir. Katılımcıların %35,7’si (40 kişi) medeni durumlarını evli olarak belirtmiştir.

## 5.2. Geçerlilik ve Güvenirlilik ve Temel İstatistikler

Verilerin faktör analizine uygunluğu ve modeldeki değişkenlerin homojenliği Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği katsayısı ve Barlett testi aracılığıyla kontrol edilmiştir. KMO örneklem yeterlilik katsayısı, gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğünü kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile karşılaştırarak, örneklemin faktör analizinin gerçekleştirilmesi için yeterli büyüklükte olup olmadığını belirlemek için kullanılan bir katsayıdır (Norusis, 1993: 53; Sharma, 1996: 116). Anket ifadelerinden oluşturulan veriler ile gerçekleştirilen doğrulayıcı faktör analizi (DFA) sonucunda KMO örneklem yeterliliği katsayıları (Makyavelist eğilimler ölçeği için KMO= 0,649; kuralsızlık davranışı ölçeği için KMO= 0,758 ve işlevsel olmayan denetim davranışı ölçeği için KMO= 0,580) veri setindeki ifadelerin normal dağıldığını ve örneklem büyüklüğünün faktör analizleri için yeterli olduğunu gösterirken (Sharma, 1996: 116), Barlett testinin sonuçları ise (Makyavelist eğilimler ölçeği için Chi-Square= 876,727;  $p<0,000$ ; kuralsızlık davranışı ölçeği için Chi-Square= 780,197;  $p<0,000$  ve işlevsel olmayan denetim davranışı ölçeği için Chi-Square= 294,219;  $p<0,000$ ) modeldeki değişkenler arasında kısmi korelasyonlar temelinde bir ilişkinin varlığına işaret etmektedir (Mitchell, 1994: 6).

Bağımsız denetçilerden oluşan katılımcıların ankette yer alan ifadelere yönelik algılarından faydalanılarak temel bileşenler analizi-varyans maksimizasyonu yöntemi ile doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Faktör analizi sonuçları her bir ifadenin, yüklenmesi beklenen ilgili faktöre pozitif yönlü ve yüksek bir korelasyon katsayısıyla yüklendiğini göstermektedir. Faktör analizi sonucunda elde edilen bulgulara Tablo 2’de yer verilmiştir.

**Tablo 2.** Faktör Yükleri Matrisi ve Güvenilirlik Sonuçları

<b>MAKYAVELİST EĞİLİMLER ÖLÇEĞİ</b>			
<b>Ahlaki Yoksunluk</b>	* Cronbach $\alpha$ : 0,781	**CR: 0,849	<b>Faktör Yükleri</b>
1) Başarıya ulaşmamda yardımcı olacağına inanırsam etik davranmamaya istekliyimdir.			,708
2) Başkaları hedeflerime engel oluşturursa, onların çabalarını sabote etmeye hazırım.			,640
3) Yakalanma ihtimalim düşük olsa bile hile ve usulsüzlük yaparım.			,908
4) Başkalarına karşı rekabet avantajımı sürdürmek için yalan söylemenin gerekli olduğuna inanırım.			,787
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 21,814</i>			
<b>Başkasına Güvenmeme</b>	*Cronbach $\alpha$ : 0,839	**CR: 0,833	<b>Faktör Yükleri</b>
3) İşyerimdeki çalışanlar terfi alabilmek için her zaman birbirlerinin arkasından gizlice iş çevirirler.			,864
4) İşyerinde herhangi bir zayıflık gösterirsem diğer insanlar bundan avantaj sağlarlar.			,842
5) Diğer insanlar her zaman benim aleyhime olan durumlardan yararlanmayı planlarlar.			,800
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 20,674</i>			
<b>Kontrol Arzusu</b>	* Cronbach $\alpha$ : 0,840	**CR: 0,874	<b>Faktör Yükleri</b>
2) İçinde bulunduğum durumu kontrol edebilmek hoşuma gider.			,838
3) Diğer insanlar üzerinde kontrol sahibi olmaktan hoşlanırım.			,814
1) Kişiler arası durumlarda emir vermeyi severim.			,718
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 20,034</i>			
<b>Statü Arzusu</b>	* Cronbach $\alpha$ : 0,860	**CR: 0,874	<b>Faktör Yükleri</b>
3) Günün birinde zengin ve güçlü olmak isterim.			,899
2) Servet biriktirmek benim için önemli bir amaçtır.			,867
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 16,429</i>			
<b>Toplam Varyansı Açıklama Oranı (%): 78,951</b>			
<b>KMO: ,649; Khi-Kare: 876,727; (<math>p&lt;0,000</math>)</b>			



**KURALSIZLIK DAVRANIŞI ÖLÇEĞİ**

Kuralsızlık Davranışı	*Cronbach $\alpha$ : 0,851	**CR: 0,890	Faktör Yükleri
1) Yaptığım işte kurallara aykırı davrandığımda suçluluk duygusu hissetmiyorum.			,839
2) İşinizde başarılı olmak istiyorsanız rakiplerinize karşı hile yapmanız gereklidir.			,831
6) Başınız belaya girmedikçe dilediğiniz her şeyi yapmaya hakkınız vardır.			,819
8) Bir şey işe yarıyorsa doğru ya da yanlış olmasının önemi yoktur.			,784
5) Bu meslekte çoğu konuda kuralsızlık baş göstermektedir.			,650
7) Gerçek anlamda yasayı çiğnemedikçe yasal boşluklardan yararlanmaya hakkınız vardır.			,594
3) Bu meslekte "hatırlı" tanıdıkları olanlar sorun yaşamaz.			,563
9) Yasaların izin verdiği her şeyi yapmaya hakkınız vardır.			,553
4) Bu meslekte kurallara uyanın kaybettiğini düşünüyorum.			,528

*Toplam Varyansı Açıklanma Oranı (%): 48,413*

*KMO: ,758; Khi-Kare: 780,167; (p<0,000)*

**İŞLEVSEL OLMAYAN DENETİM DAVRANIŞI ÖLÇEĞİ**

İşlevsel Olmayan Denetim Davranışı	*Cronbach $\alpha$ : 0,802	**CR: 0,864	Faktör Yükleri
1) Denetçi, denetim çalışması tamamlanmadan veya denetim prosedürlerinin tamamı uygulanmadan da denetimin herhangi bir aşamasında denetim raporunu imzalayabilir.			,833
3) Denetçi, yetersiz olduğu muhasebe standartları hakkında araştırma yapmayabilir.			,822
6) Denetçi, müşteri işletmenin isteği doğrultusunda bir rapor oluşturmak için yöneticisinin talimatlarına uyabilir.			,723
2) Denetçi, zaman ve maliyet baskısı sebebiyle denetim planındaki bazı işlemleri gerçekleştiremeyebilir.			,686
4) Denetçi, olması gerekenin (standart) altındaki müşteri açıklamalarını da denetim kanıtı olarak kabul edebilir.			,671
5) Denetçi, denetim ekibindeki denetçi yardımcılarını denetlerken toleranslı davranabilir.			,555

*Toplam Varyansı Açıklanma Oranı (%): 52,025*

*KMO: ,580; Khi-Kare: 294,219; (p<0,000)*

\* Cronbach Alfa- $\alpha$  (iç tutarlılık katsayısı), \*\*Birleşik Güvenirlik katsayısı

Tablo 2'de yer alan faktör yükü değerleri incelendiğinde, ölçeklerdeki ifadelerin tümünün faktör yüklerinin 0,50 değerinden; tüm değişkenlerin *birleşik güvenirlik* (CR) katsayıları ile Cronbach's Alfa ( $\alpha$ ) ile ifade edilen *iç tutarlılık* katsayılarının da 0,70 değerinden büyük olduğu dikkat çekmektedir. Faktör yük değerleri 0,50'den düşük olan (Makyavelist eğilimler ölçeğinin *ahlaki yoksunluk* boyutundaki 5. ifade, *başkasına güvenmeme* boyutundaki 1. ve 2. ifadeler ile *statü arzusu* boyutundaki 1. ifade) ifadeler analiz dışında bırakılmıştır. Tablo 2'deki sonuçlara göre 0,50'den büyük olan faktör yük değerleri ölçeklerdeki ifadelerin ölçme şartını sağladığını (Hair vd., 2019: 136); 0,70 değerinden büyük olan Cronbach Alfa ve CR katsayıları ise ölçeklerin yapı güvenirliliğinin sağlandığını (Fornell ve Larcker, 1981: 47) ifade etmektedir.

Ölçeklerin yakınsama ve ayrıştırma geçerliliğinin belirlenmesine yönelik yapılan analizlerin bulguları Tablo 3'te verilmiştir.

**Tablo 3. Ölçeklerin Yakınsama ve Ayrıştırma Geçerliliği Sonuçları**

Değişkenler	Yakınsama Geçerliliği		Ayrıştırma Geçerliliği				
	AVE	AY	KA	SA	BG	KD	İÖDD
AY	0,588	<b>0,766</b>					
KA	0,626	0,425	<b>0,791</b>				
SA	0,777	0,157	0,397	<b>0,881</b>			
BG	0,698	0,244	0,394	0,394	<b>0,835</b>		
KD	0,583	0,627	0,437	0,300	0,133	<b>0,763</b>	
İÖDD	0,520	0,724	0,451	0,090	0,022	0,737	<b>0,721</b>

**Not:** Tablodaki koyu renkli sayılar AVE değerlerinin karekökleridir. AY: Ahlaki Yoksunluk, KA: Kontrol Arzusu, SA: Statü Arzusu, BG: Başkasına Güvenmeme, KD: Kuralsızlık Davranışı, İÖDD: İşlevsel Olmayan Denetim Davranışını ifade etmektedir.

Tablo 3’de yer alan her bir değişkene ait “ortalama açıklanan varyans” değerlerinin (AVE) 0,50’den büyük olması yakınsama geçerliliğinin (Bagozzi ve Yi, 1988: 80); her bir değişkene ait AVE değerinin karekökünün, o değişkenin bulunduğu sütundaki değişkenlere ait korelasyon değerlerinden yüksek olması ise Fornell-Larcker kriterine göre ayrıştırma geçerliliğinin sağlandığını (Hair vd., 2017: 139; Nascimento ve Silva Macedo, 2016: 295) göstermektedir.

Tablo 4’de araştırma modelinde yer alan değişkenlere ait ortalamalar, standart sapmalar ve korelasyon katsayıları verilmiştir.

**Tablo 4.** Değişkenlere Ait Korelasyon ve Temel İstatistikler

Değişkenler	ME	KD	İODD	Ortalama	Standart Sapma
ME	1,00			2,7167	0,7452
KD	0,519**	1,00		2,3730	0,7960
İODD	0,435**	0,737**	1,00	1,9821	0,7624

N= 112 için; Korelasyon değerleri \* 0,05 ve \*\* 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

ME: Makyavelist Eğilimler, KD: Kuralsızlık Davranışı, İODD: İşlevsel Olmayan Denetim Davranışını ifade etmektedir.

Tablo 4’deki korelasyon katsayıları modeldeki değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin varlığını göstermektedir.

### 5.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

Modelinde gösterilen hipotezleri test etmek için regresyon analizinden yararlanılmıştır. Modelde yer alan Makyavelist eğilimler ve kuralsızlık davranışının işlevsel olmayan denetim davranışı üzerindeki etkisine ilişkin 1 no’lu modele ait regresyon analizinin sonuçları Tablo 5’te raporlanmıştır.

**Tablo 5.** Makyavelist Kişilik Özellikleri ve Kuralsızlık Davranışının İşlevsel Olmayan Denetim Davranışı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken		Bağımlı Değişken		Bağımlı Değişken		Bağımlı Değişken	
	İODD		KD		İODD		İODD	
	(Model 1)		(Model 2)		(Model 3)		(Model 4)	
	$\beta$	t	$\beta$	t	$\beta$	t	$\beta$	t
ME	0,445	5,063*	0,554	6,368*			0,073	0,950
KD					0,706	11,429*	0,670	9,272*
Model F	25,634*		40,546*		130,612*		65,699*	
Durbin-Watson	1,638		2,434		1,496		1,392	
R <sup>2</sup>	0,189		0,269		0,543		0,547	

\*0,001, \*\*0,01 ve \*\*\*0,05 hata payı ile anlamlı; İODD: İşlevsel Olmayan Denetim Davranışını, ME: Makyavelist Eğilimleri, KD: Kuralsızlık Davranışını ifade etmektedir.

Tablo 5’te yer alan sonuçlar, bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimlerinin işlevsel olmayan denetim davranışları üzerindeki etkisinin araştırıldığı 1 no’lu modelin istatistiksel olarak anlamlı ( $F= 25,634$ ;  $p<0,001$ ) ve açıklama gücünün ise ( $R^2= 0,189$ ) önemli olduğunu göstermektedir. Bu analiz sonuçları; Makyavelist eğilimlerin işlevsel olmayan denetim davranışı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır. Aynı zamanda bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimlerinin kuralsızlık davranışı üzerindeki etkisinin araştırıldığı 2 no’lu modelin istatistiksel olarak anlamlı ( $F= 40,546$ ;  $p<0,001$ ) ve açıklama gücünün ise ( $R^2= 0,269$ ) önemli olduğu görülmektedir. 2 no’lu regresyon modelinin analiz sonuçları; Makyavelist eğilimlerin kuralsızlık davranışı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır.

Bağımsız denetçilerin kuralsızlık davranışının işlevsel olmayan denetim davranışı üzerindeki etkisinin araştırıldığı 3 no’lu modelin istatistiksel olarak anlamlı ( $F= 130,612$ ;  $p<0,001$ ) ve açıklama gücünün ise ( $R^2= 0,543$ ) önemli olduğunu göstermektedir. 3 no’lu regresyon modelinin analiz sonuçları; kuralsızlık davranışının işlevsel olmayan denetim davranışı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır. 1, 2 ve 3 no’lu regresyon modellerinin analiz bulgular sırası ile  $H_1$ ,  $H_2$  ve  $H_3$  hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir.

Makyavelist eğilimler ve işlevsel olmayan denetim davranışı ilişkisinde kuralsızlık davranışının aracılık

etkisinin olup olmadığını belirleyebilmek için Baron ve Kenny (1986)'nin üç aşamadan oluşan regresyon yöntemi kullanılmıştır. Baron ve Kenny (1986)'ye göre aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda bir modelde yer alan değişkenler arasında aracılık etkisinden söz edilebilmektedir (Baron ve Kenny, 1986: 1176):

1. Bağımsız değişkenin (*Makyavelist eğilimler*) bağımlı değişken (*işlevsel olmayan denetim davranışı*) üzerinde bir etkisi olmalıdır,
2. Bağımsız değişkenin (*Makyavelist eğilimler*) aracı değişken (*kuralsızlık davranışı*) üzerinde bir etkisi olmalıdır,
3. Aracı değişken (*kuralsızlık davranışı*) bağımsız değişkenle (*Makyavelist eğilimler*) birlikte regresyon analizine dâhil edildiğinde, bağımsız değişkenin (*Makyavelist eğilimler*) bağımlı değişken üzerindeki (*işlevsel olmayan denetim davranışı*) regresyon katsayısı düşerken veya istatistiki olarak anlamlılığı ortadan kalkarken, aracı değişkenin (*kuralsızlık davranışı*) de bağımlı değişken (*işlevsel olmayan denetim davranışı*) üzerinde anlamlı bir etkisi olmalıdır.

Bağımsız değişkenin regresyon katsayısındaki azalma *kısmi aracılık*, bu etkinin tamamen ortadan kalkması diğer bir ifade ile istatistiksel olarak anlamlı çıkmaması durumu ise *tam aracılık* etkisi olduğunu göstermektedir (Kenny vd., 1998: 260). Ayrıca bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin azalması ya da ortadan kalkıp kalkmadığı ise Sobel testi yardımı ile hesaplanan z değerinin istatistiksel olarak anlamlılığı olup olmamasına göre belirlenmektedir (Kenny vd., 1998: 260). Buna göre  $H_1$  hipotezi ile birinci şart,  $H_2$  hipotezi ile ise ikinci şart sağlanmıştır. Üçüncü şartın sağlanıp sağlanmadığını belirlemek için yapılan 4 no'lu regresyon modeline ait analizlerin sonuçları Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5'te yer alan 4 no'lu regresyon modeline ait sonuçlar incelendiğinde kuralsızlık davranışının modele dâhil edilmesi sonucunda makyavelist eğilimlerin 1 no'lu regresyon modelinde istatistiksel olarak anlamlı olan ( $\beta:0,445$ ;  $p<0,001$ ) regresyon katsayısının, 4 no'lu regresyon modelinde istatistiksel olarak anlamsızlaştığı ( $\beta:0,073$ ;  $p>0,05$ ), kuralsızlık davranışı ( $\beta:0,670$ ;  $p<0,001$ ) değişkeninin ve modelin istatistiksel olarak anlamlı ( $F=65,699$ ;  $p<0,001$ ) ve açıklama gücünün ise ( $R^2= 0,547$ ) olduğu görülmektedir.

4 no'lu modelin sonuçları, Makyavelist eğilimlere ait  $\beta$  katsayısının istatistiksel olarak anlamsızlaşması Makyavelist eğilimler ile işlevsel olmayan denetim davranışı arasındaki ilişkide kuralsızlık davranışının *tam aracı değişken* olduğunu göstermektedir ( $H_4$  desteklendi). Kuralsızlık davranışının aracılık etkisinin anlamlılığına yönelik gerçekleştirilen Sobel testinin (Sobel, 1982: 305) sonuçlarına Tablo 6'da yer verilmiştir.

**Tablo 6.** Kuralsızlık Davranışının Ara Değişken Etkisi – Sobel Testi Sonuçları

Değişken	Sobel Test İstatistiği (Z değeri)	Standart Hata	P- değeri
Kuralsızlık Davranışı	5,2551	0,0706	0,0000*

(\*)  $\alpha = 0,05$  seviyesinde test değeri anlamlıdır.

Sobel testi sonucunda istatistiksel olarak anlamlı olduğu ( $p<0,05$ ) belirlenen z değeri, kuralsızlık davranışının, Makyavelist eğilimler ile işlevsel olmayan denetim davranışı arasındaki ilişkide aracı değişken etkisinin bulunduğunu göstermektedir. Araştırmanın hipotezlerine yönelik gerçekleştirilen analizlerin bulguları Tablo 7'de özetlenmiştir.

**Tablo 7.** Hipotezler ve Bulguların Özeti

Hipotezler	Sonuç
$H_1$ : Makyavelist eğilimler, işlevsel olmayan denetim davranışını pozitif yönde etkiler.	Desteklendi ( $\beta: 0,445$ ; $p<0,001$ )
$H_2$ : Makyavelist eğilimler, kuralsızlık davranışını pozitif yönde etkiler.	Desteklendi ( $\beta: 0,554$ ; $p<0,001$ )
$H_3$ : Kuralsızlık davranışı, işlevsel olmayan denetim davranışını pozitif yönde etkiler.	Desteklendi ( $\beta: 0,706$ ; $p<0,001$ )
$H_4$ : Makyavelist eğilimler ile işlevsel olmayan denetim davranışı arasındaki ilişkide kuralsızlık davranışının aracı değişken etkisi vardır.	Desteklendi ( $\beta:0,073$ ; $p>0,05$ )

## 6. SONUÇ

Mesleki ve düzenleyici kuruluşlar sürekli olarak denetim başarısızlığına neden olan denetim hatalarını azaltmaya yönelik çalışmalar yapmaktadır. Denetim hatalarının temelinde mesleki ve ticari taahhütlere sahip ticari şirketler olan denetim şirketleri ile kamu yararına yönelik yükümlülükleri olan bağımsız denetçilerin ticari kayguları ve meslekleri arasında çıkar çatışması yaşamaları bulunmaktadır. Bu ikilem arasında kalan bağımsız denetçiler zaman-bütçe baskısı ve görev karmaşıklığı gibi çevresel faktörlere yönelik bir tepki geliştirerek bazen kanıt toplama etkinliğini azaltmaya yönelik denetim prosedürlerinin erken durdurulması ve denetim adımlarının erken imzalanması, müşteri belgelerinin yüzeysel olarak gözden geçirilmesi, müşterinin muhasebe işlemlerinin uygunluğunun araştırılmaması yetersiz müşteri açıklamalarının kabul edilmesi ve denetim prosedürlerinin azaltılması şeklindeki *işlevsel olmayan denetim davranışlarında* bulunarak hem gerçekleştirdikleri bağımsız denetimin kalitesine hem de mesleki itibarlarına zarar vermektedir.

Literatür incelendiğinde işlevsel olmayan denetim davranışının ortaya çıkmasına sebep olan bireysel faktörlerin zaman tasarrufu ve zaman bütçesi başarılarına odaklanmış olduğu görülmektedir. Bu çalışmada, işlevsel olmayan denetim davranışlarının ortaya çıkmasında manipülatif ve çıkarıcı davranışlar, samimiyetsizlik ve duyarsızlık bağlamında kişisel farklılıkların ifadesi olan Makyavelizm ile belirlenen başarı hedeflerine ulaşabilmek için, bireyin toplum tarafından kabul görmeyen davranışları benimsemesinin ifadesi olan kuralsızlığın etkisinin olabileceği düşüncesinden yola çıkarak Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna kayıtlı 353 denetim firmasında çalışan bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimlerinin ve kuralsızlık davranışlarının işlevsel olmayan denetim davranışları üzerindeki etkisi ölçülmüştür.

Araştırmanın bulguları öncelikle Makyavelist eğilimler ile işlevsel olmayan denetim davranışı arasında pozitif anlamlı bir ilişkinin varlığını ortaya koymaktadır. Bu ilişki, bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimleri yükseldikçe işlevsel olmayan denetim davranışı sergileme eğilimlerinin yükseleceği anlamına gelmektedir. Makyavelist eğilimleri yüksek olan bağımsız denetçiler, kendilerine fayda sağlayacak şeyleri yapma eğiliminde olarak gerçekleştirdikleri bağımsız denetim sürecinde meslek etiğini ve dürüstlüğü göz ardı eden olumsuz davranışlar sergilerler. Ali vd. (2015)’nin Endonezya’nın Sumatra adasındaki 52 bağımsız denetçi, Saputri ve Wirama (2015)’nin Bali’deki 72 bağımsız denetçi, Saryati ve Dewi (2016)’nin Endonezya’daki 105 bağımsız denetçi, Devi ve Ramantha (2017)’nin Bali’deki 54 bağımsız denetçi, Limanto ve Sukartha (2019)’nin Bali’deki 74 bağımsız denetçi ve Martini ve Pertama (2019)’nin da Bali’deki 11 bağımsız denetçi üzerinde yaptıkları çalışmaların bulguları, Makyavelist eğilimleri yüksek olan bağımsız denetçilerin işlevsel olmayan denetim davranışı üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu ve bu durumun da hem gerçekleştirilen denetimin kalitesinin olumsuz yönde etkilendiğini göstermektedir. Araştırmanın Makyavelist eğilimlerin işlevsel olmayan denetim davranışını pozitif etkilediğini (0,445) gösteren regresyon analizi bulguları Ali vd. (2015)’nin, Saputri ve Wirama (2015)’nin, Saryati ve Dewi (2016)’nin, Devi ve Ramantha (2017)’nin, Limanto ve Sukartha (2019)’nin, Martini ve Pertama (2019)’nin ve Pradnyanita ve Sujana (2019)’nin çalışmalarının bulgularını desteklemektedir.

Araştırmanın diğer bulgusu Makyavelist eğilimler ile kuralsızlık davranışı arasında pozitif anlamlı bir ilişkinin varlığını ortaya koymaktadır. Bu durum Makyavelist eğilimleri yüksek olan bağımsız denetçilerin kuralsızlık davranışı gösterme eğilimlerinin artacağı anlamına gelmektedir. Makyavelist eğilimleri yüksek olan bağımsız denetçiler hedeflerine ulaşmak için onaylanmayan davranışların gerekli olduğuna dair bir çıkarımda bulunarak kuralsızlık davranışı sergilerler. Yücel vd. (2019)’nin Türkiye’nin Ankara, İstanbul ve Kocaeli illerinde faaliyet gösteren 258 muhasebe meslek mensubu üzerinde yaptıkları çalışmalarında Makyavelist eğilimler ile kuralsızlık davranışı arasında pozitif ilişkinin varlığını ortaya koymuşlar ve makyavelist eğilimleri yüksek olan muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranmak suretiyle kuralsızlık davranışı sergileyebileceklerini göstermişlerdir. Makyavelist eğilimlerin kuralsızlık davranışını pozitif etkilediğini (0,554) gösteren regresyon analizi bulguları Yücel vd. (2019)’nin bulgularını desteklemektedir.

Araştırmanın diğer bir bulgusu kuralsızlık davranışı ile işlevsel olmayan denetim davranışı arasında pozitif ve anlamlı bir ilişkinin varlığını da ortaya koymaktadır. Bu ilişki, kuralsızlık davranışı sergileme eğilimleri yüksek olan bağımsız denetçilerin işlevsel olmayan denetim davranışı sergileme eğilimlerinin artacağına işaret etmektedir. Hedeflere ulaşmak için onaylanmayan davranışların gerekli olduğuna dair bir beklenti içinde olan bağımsız denetçiler çıkarlıları doğrultusunda davranıp, kendi yararlarına olan davranışları

arttırma eğiliminde olarak kuralsızlık davranışı sergilerler; bu durumun da işlevsel olmayan denetim davranışı sergilemelerini olumlu yönde (0,706) etkiler.

Sonuç olarak araştırmanın bulguları bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimlerinin işlevsel olmayan denetim davranışı ve kuralsızlık davranışı üzerinde; kuralsızlık davranışının ise işlevsel olmayan denetim davranışı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkisinin olduğunu göstermekte ve daha önce bu konuda yapılan çalışmaların bulgularıyla örtüşmektedir. Araştırmanın diğer bulguları Makyavelist eğilimleri ile işlevsel olmayan denetim davranışı ilişkisinde kuralsızlık davranışının tam aracı değişken etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır.

Bütün bu sonuçlardan hareketle bağımsız denetçilerin yaptıkları denetimin kalitesinin arttırılması için işlevsel olmayan denetim davranışına yönelmemeleri gerekmektedir. Bu açıdan bağımsız denetçilerin işlevsel olmayan denetim davranışına yönlendiren Makyavelist eğilimlerinin ve kuralsızlık davranışlarının temelinde yatan faktörlerin incelenmesi ve Kamu Gözetimi ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından gerekli tedbirlerin alınmasına yönelik düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

Bağımsız denetçiler üzerinde Makyavelist eğilimler, kuralsızlık davranışı ve işlevsel olmayan denetim davranışı değişkenleri arasındaki ilişkileri ve etkileri ilk defa birlikte dikkate alan bu araştırmanın bulgularının literatüre önemli katkılar sağladığı düşünülmektedir. Bu çalışma sadece bağımsız denetçileri kapsamaktadır ve bulgular sınırlama çerçevesinde değerlendirilmelidir.

## KAYNAKÇA

- Acar, M. (2020). Finansal raporlama kalitesi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin Türk bankacılık sektörü çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 88, 125-154.
- Akçay, A., ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 227-256.
- Alderman, C. W., ve Deitrick, J. W. (1978). Survey of the impact of time budgets on audit performance. In *Proceedings*, 456-474, American Accounting Association, Southeastern Regional Meeting, Sarasota, Florida.
- Alderman, C. W., ve Deitrick, J. W. (1982). Auditor's perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1, 54-68.
- Ali, Al A., Dp, E. M., Sрни, S. (2015). Uji multi stage pengaruh karakteristik personal auditor terhadap kualitas audit melalui perilaku disfungsi audit dengan pendekatan keputusan berbasis etis (Studi kasus pada kap di sumatera bagian tengah). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 2 (2), 1-15.
- Ali, F., Amorim, I. S. ve Chamorro-Premuzic, T. (2009). Empathy deficits and trait emotional intelligence in psychopathy and machiavellianism. *Personality and Individual Differences*, 47 (7), 758-762.
- Annelin, A. (2022). Audit team equality and audit quality threatening behaviour. *Managerial Auditing Journal*, 38(2), 158-185.
- Asare, S. K., ve McDaniel, L. S. (1996). The effects of familiarity with the preparer and task complexity on the effectiveness of the audit review process. *The Accounting Review*, 71 (2), 139-159.
- Bagozzi, R. P., ve Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 16 (2), 74-94.
- Baron, R. M., ve Kenny, D. A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51 (6), 1173-1182.
- Bing, J., Huang, C. X., Li, A., ve Zhu, X. (2014). Audit quality research report. Australian National Centre for Audit and Assurance Research, Canberra 1(1): 1-37.
- Boddy, C. R. (2011). *Corporate Psychopaths: Organizational Destroyers*. UK: Palgrave Macmillan.
- Brislin, R. W. (1970). Back-translation or cross-cultural research. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 1, 185-216.
- Büyükyılmaz, O. (2007). İşletmelerde yabancılaşmanın sosyolojik psikolojik etkileri ve Türkiye Taşkömürü

Kurumunda bir uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.

- Christie, R. (1970). *Why Machiavelli?* In R. Christie & F. Geis (Eds.), *Studies in Machiavellianism* (pp. 1–9). New York: Academic Press.
- Christie, R., ve Geis, F. (1970). *Studies in Machiavellianism*. New York: Academic Press.
- Cook, E., ve Kelley, T. (1988). Auditor stress and time budgets. *CPA Journal*, 58 (7), 83-86.
- Coram, P., Ng, J., ve Woodliff, D. (2004). The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing A Journal of Practice & Theory* 23 (2):159-167.
- Dahling, J. J., Whitaker, B. G., ve Levy, P. E. (2009). The development and validation of a new Machiavellianism scale. *Journal of Management*, 35(2), 219–257.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-99.
- Dereli, N. (2021). Mesleki şüphencilik ve meslek etiğinin işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki etkisi: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Devi, N. P. A., ve Ramantha, I. W. (2017). Tekanan anggaran waktu, locus of control, sifat machiavellian, pelatihan auditor sebagai anteseden perilaku disfungsi auditor. *E-Jurnal Akuntansi*, 18, 2318-2345.
- DeZoort, F. T., ve Lord, A. T. (1994). An investigation of obedience pressure effects on auditors' Judgments. *Behavioral Research in Accounting*, 6, 1-12.
- DeZoort, F. T., ve Lord, A. T. (1997). A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-85.
- Donnelly, D., Quirin, J. J., ve O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting* 15(1), 87-110.
- Fornell, C., ve Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, 18 (3), 382-388.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36, 345-368.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30, 125-152.
- Gundry, L. C., ve Liyanarachchi, G. A. (2007). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*.
- Güney, S. ve Mandacı, G. (2009). Makyavelizm ve etik algısı ilişkileri: Bankacılık sektöründe bir araştırma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27 (2), 83-104.
- Günlük, M., ve Özcan, M. (2020). İç denetim ve iç denetim etkinliği olgusu: Literatür üzerine bir inceleme. A. Alagöz ve S. Çil Koçyiğit (Ed.), *Denetimde Seçme Konular-6* içinde (s. 181-216). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Günlük, M., Yücel, R., ve Sulu, S. (2018). İşe yabancılaşmanın iş stresi, meslek etiği ve kuralsızlık davranışı üzerindeki etkisi: Muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma. *17. Uluslararası Katılımlı İşletmecilik Kongresi*, 26-28 Nisan 2018, İzmir.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., ve Anderson, R. E., (2019). *Multivariate data analysis* (8th Edition), Hampshire, United Kingdom, Cengage Learning EMEA.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., ve Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*, (2nd Edition), Thousand Oaks: Sage Publications.
- Halim, A., Sutrisno T., Rosidi, ve Achsin, M. (2014). Effect of competence and auditor independence on audit quality with audit time budget and professional commitment as a moderation variable. *International Journal of Business and Management Invention*, 3 (6), 64-77.
- Hartmann, F. (2000). The appropriateness of RAPM: Toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 451–482.
- Hess, B. B., Markson, E. W., ve Stein, P. J. (1996). *Sociology*. 5th ed. Boston: Allyn and Bacon

- Iskandar, T. M., ve Sanusi, Z. M. (2011). Assessing the effects of self-efficacy and task complexity on internal control audit judgment. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 7 (1), 29–52.
- Jaworski, B. J., ve Young, S. M. (1992). Dysfunctional behaviour and Management control: An empirical study of marketing managers. *Accounting, Organizations and Society*, 17 (1): 17-35.
- Jones, D. N., ve Paulhus, D. L. (2009). *Machiavellianism*. New York: Guilford Press
- Kanten, P., Yeşiltaş, M., ve Arslan, R. (2015). Kişiliğin karanlık yönünün üretkenlik karşıtı iş davranışlarına etkisinde psikolojik sözleşmenin düzenleyici rolü. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29 (2), 365-391.
- Kelley, T., ve Margheim, L. (1990). The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behaviour. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9 (2), 21-42.
- Kenny, D. A., Kashy, D. A., ve Bolger, N. (1998). Data analysis in social psychology, in *Handbook of Social Psychology*, 4th Ed., Vol.1, ed. Daniel Gilbert, Susan T. Fiske, and Gardner Lindzey, NY: McGraw-Hill, 233-265.
- Khan, S., Panatik, S. A., Saat, M. M., ve Perveen, H. (2013). Auditors' behavioral intention towards dysfunctional audit behavior applying theory of reasoned action. *Jurnal Teknologi*, 64 (3), 153-158.
- Khaneja, S., Bhargava, V., ve Gupta, L. (2017). Redefining the role of auditor in curbing creative accounting practices. *International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)*, 6 (3), 32-37.
- Knechel, W. R. (2013). Do auditing standards matter?. *Current Issues in Auditing*, 7 (2), A1-A16.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., ve Velury, U. K. (2013). Audit quality: insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1), 385-421.
- Knights, D., ve O'Leary, M. (2006). Leadership, ethics, and responsibility to the other. *Journal of Business Ethics*, 67, 125-137.
- Koban, A. O., ve Karakaya, G. (2022). Enron vakasının denetim, risk yönetimi ve iç kontrol ilkeleri çerçevesinde incelenmesi. *Denetişim*, 13 (24), 91-106.
- Koh, K., Rajgopal, S., ve Srinivasan, S. (2013). Non-audit services and financial reporting quality: Evidence from 1978 to 1980. *Review of Accounting Studies* 18 (1): 1-33.
- Lightner, S. M., Leisenring, J. J., ve Winters, A. J. (1983). Underreporting chargeable time: Its effects on client billing, future budget preparation and staff evaluation and scheduling. *Journal of Accountancy (January)*, 52-57.
- Limanto, M., ve Sukartha, I. M. (2019). Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku disfungsi auditor. *E-Jurnal Akuntansi*, 27 (2), 874-898.
- Liu, P., ve Li, Z. (2012). Task complexity: A review and conceptualization framework. *International Journal of Industrial Ergonomics*, 42 (2012), 553-568.
- Macionis, J. J. (2007). *Sociology*. 11th ed. Boston: Pearson Education, Inc.
- Malone, C. F., ve Roberts, R. W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15 (2), 49-64.
- Mansouri, A., Pirayesh, R., ve Salehi, M. (2009). Audit competence and audit quality: Case in emerging economy. *International Journal of Business and Management*, 4(2), 17 25.
- Margheim, L., ve K. Pany. (1986). Quality control, premature signoff, and underreporting of time: Some empirical findings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 7, 50-63.
- Martini, N. P. R., ve Pertama, I. G. A. W. (2019). Perilaku disfungsi auditor: dampak kompetensi auditor, sifat machiavellian, tekanan waktu dan tekanan ketaatan (Studi kasus KAP di Bali). *Wacana Ekonomi (Jurnal Ekonomi, Bisnis Dan Akuntansi)*, 18 (1), 66–74
- McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28, 267–285.
- McGorry, S. Y. (2000). Measurement in a cross-cultural environment: Survey translation issues. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 3(2), 74-81.
- Mitchell, V. W. (1994). How to identify psychographic segments: Part 1. *Marketing Intelligence & Planning*, 12

(7), 4-10.

- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., ve Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31, 10-29.
- Nascimento, J. C. H. B., ve Macedo, M. A. S. (2016). Structural equation models using partial least squares: An example of the application of Smartpls® in accounting Research. *REPeC*, 10 (3), 282-305.
- Norusis, M. J. (1993). *SPSS for windows: Professional statics, release 6.0*. SPPS Inc., Chicago.
- Ong, T. Z., Teh, B. H., Sim, G. K., Huei, N. G., ve Hossain, M. I. (2022). Does dysfunctional behavior matter when it comes to audit quality in Malaysia?. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 17: 1–12.
- Otley, D. T., ve Pierce, B. J. (1995). The control problem in public accounting firms: an empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 405-420.
- Otley, D. T., ve Pierce, B. J. (1996). Auditor time budget pressure: Consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9 (1), 31-58.
- Özcan, M., ve Günlük, M. (2021). COSO iç kontrol modelinin finansal raporlamanın doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamadaki rolü. R. Güneş, S. Karabınar ve M. Saban (Ed.), *Denetimde Seçme Konular-7* içinde (s. 291-328). Ankara: Gazi Kitabevi
- Paino, H., Ismail, Z., ve Smith, M. (2010). Dysfunctional audit behaviour: an exploratory study in Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 18 (2), 162-173.
- Paino, H., Ismail, Z., ve Smith, M. (2014). Modelling dysfunctional behaviour: individual factors and ethical financial decision. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 145, 116-128.
- Paino, H., Smith, M., ve Ismail, Z. (2012a). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour: An explanatory model using individual factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (1), 37-55.
- Paino, H., Thani, A., ve Iskandar, S. (2011). Attitudes toward dysfunctional audit behaviour: The effect of budget emphasis, leadership behaviour, and effectiveness of audit review. *IEEE Symposium on Industrial Electronics and Applications* (pp. 574-578).
- Paino, H., Thani, A., ve Iskandar, S. (2012b). Organizational and professional commitment on dysfunctional audit behaviour. *African Journal of Business Management*, 6 (4), 1434-1440.
- Pratt, J., ve Jambalvo, J. (1982). Determinants of leader behavior in an audit environment. *Accounting, Organizations and Society*, 7 (4), 369-379.
- Pruijssers, J., Van Oosterhout, H., ve Heugens, P. (2013). Organizational antecedents of dysfunctional auditor behaviors: The mitigating role of audit firm governance. Working Paper.
- Ratha, I. M. D. K., ve Ramantha, I. W. (2015). Pengaruh due professional care, akuntabilitas, kompleksitas audit, dan time budget pressure terhadap kualitas audit. *E-Jurnal Akuntansi*, 13 (1), 311–339.
- Rhode, J. G. (1978). Survey on the influence of selected aspects of the auditor's work environment on professional performance of certified public accountants. Issued as the Independent Auditor's Work Environment: A Survey. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants.
- Robbins, S. P., ve Coulter, M. (2012). *Management*. Eleventh Edition. New Jersey: Prentice Hall.
- Ross, C. E., ve Mirowsky, J. (1987). Normlessness, powerlessness, and trouble with the law. *Criminology*, 25(2), 257-278.
- Sanusi, Z. M., Iskandar, T. M., ve Poon, J. M. L. (2007). Effects of goal orientation and task complexity on audit judgment performance. *Malaysian Accounting Review*, 6 (2), 123-139.
- Saputri, I. G. A. Y., ve Wirama, D. G. (2015). Pengaruh sifat machiavellian dan tipe kepribadian pada perilaku disfungsi auditor. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 4 (2), 70–86.
- Saryati, ve Dewi, R. D. (2016). Pengaruh sifat machiavellian dan kompetensi terhadap kualitas audit (Studi Empiris Pada Auditor Badan Pemeriksa Keuangan). Seminar Nasional Dan Call Paper Fakultas Ekonomi UNIBA Surakarta, (September), 412-422.
- Seeman, M. (1959). On the meaning of alienation. *American Sociological Review*, 24 (6), 783–791.
- Seeman, M. (1983). Alienation motifs in contemporary theorizing: The hidden continuity of the classic themes. *Social Psychology Quarterly*, 46 (3), 171–184.



- Sharma, S. (1996). *Applied multivariate techniques*. John Wiley&Sons Inc., New York
- Sobel, M. E. (1982). Asymptotic confidence intervals for indirect effects in structural equations models, In S. Leinhardt (Ed.), *Sociological Methodology*, 13, 290-312.
- Suprianto, E. (2009). Pengaruh time budget pressure terhadap perilaku disfungsi. *Jai*, 5(1), 57-65.
- Svanström, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing*, 20 (1), 42-51.
- Sweeney, B., ve Pierce, B. (2015). Audit quality threatening behaviours: Perceptions of auditees. *Accounting, Finance and Governance Review*, 22 (2), 47-76.
- Thomas, T., Schermerhorn, J. R., ve Dienhart, J. W. (2004). Strategic leadership of ethical behavior in business. *Academy of Management Executive*, 18, 56-68.
- Treviño, L. K., ve Brown, M. E. (2004). Managing to be ethical: Debunking five business ethics myths. *Academy of Management Executive*, 18, 69-81.
- Üçel, E. B., Günerergin, M., ve Cerit, A. G. (2010). An empirical study of the relationship between normlessness, business ethics and social responsibility. *African Journal of Business Management*, 4 (18), 3947-3956.
- Weaver, G. R. (2004). Ethics and employees: Making the connection. *Academy of Management Executive*, 18, 121-125.
- Yaroğlu, Z., ve Kurt, G. (2023). Denetim kalitesi göstergeleri ve bir model önerisi: Borsa İstanbul örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(1), 125-155.
- Yuen, D. C. Y., Law, P. K. F., Lu, C., ve Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau. *International Journal of Accounting and Information Management*, 21(3), 209-226.
- Yücel, R. (2016). Bütçesel katılım ve gevşeklik ilişkisinde Makyavelist kişilik özelliklerinin rolü. *International Congress of Management, Economy and Policy (ICOMEPE) 2016*, 26-27 November, İstanbul, Turkey.
- Yücel, R., Günlük, M., ve Sulu, S. (2019). Meslek etiği kuralsızlık davranışı ilişkisinde makyavelist özelliklerin rolü: Muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma. 4. *Uluslararası GAP İşletme Bilimleri ve Ekonomi Kongresi*, 29.11.2019-01.12.2019 Şanlıurfa, Türkiye.
- Zam, D. R. P., ve Rahayu, S. (2018). Pengaruh tekanan anggaran waktu (time budget pressure), fee audit dan independensi auditor terhadap kualitas audit (studi kasus pada kantor akuntan publik di wilayah bandung. *E-Proceeding of Manajement*, 2(2), 1800-1807.
- BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, 13/10/2013 tarihli ve 28794 sayılı Resmî Gazete (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2013 Edition Volume I ([https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB%20HANDBOOK\\_Vol%201\\_0.pdf](https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vol%201_0.pdf))