



**Kültürün İç Denetim Üzerindeki Etkisinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi (An Evaluation with Regard to Members of Accounting Professionals: The Effect of Culture on Internal Auditing)**

Büşra TOSUNOĞLU<sup>a</sup>

Gül YEŞİLÇELEBİ<sup>b</sup>

<sup>a</sup> Yrd. Doç. Dr., Gümüşhane Üniversitesi, İ.İ.B.F., busra.tosunoglu@gumushane.edu.tr

<sup>b</sup> Arş. Gör., Gümüşhane Üniversitesi, İ.İ.B.F., gyesilcelebi@hotmail.com

**Anahtar Kelimeler**

Kültür, İç Denetim,  
Yapısal Eşitlik Modeli.

**Jel Sınıflandırması**

M40, M41, M42.

**Özet**

Bu çalışmanın amacı; kültürün iç denetim üzerindeki etkisini muhasebe meslek mensuplarının algıları doğrultusunda belirlemektir. Bu doğrultuda bir model geliştirilmiş ve test edilmiştir. Modelin testi için 4 hipotez oluşturulmuş ve TR90 Bölgesinde faaliyet gösteren 153 muhasebe meslek mensubuna bir anket uygulanmıştır. Oluşturulan hipotezlerin test edilmesinde yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Analiz bulgularına göre; belirsizlikten kaçınmanın iç denetim üzerinde negatif yönde bir etkiye sahip olduğu; güç mesafesi, bireycilik ve toplumsallığın ise iç denetim üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

**Keywords**

Culture, Internal Audit,  
Structural Equal  
Modeling.

**Jel Classification**

M40, M41, M42.

**Abstract**

The purpose of this study is to determine the effects of culture on internal audit perceptions of professional accountant. In this regard, a model has been developed and tested. 4 hypotheses were constituted to test the model and a questionnaire was conducted to 153 professional accountants which are operating in TR90. Structural equation model was used to test the hypotheses. According to findings of the analysis, it may be seen that, uncertain avoidance have a negative effect on internal audit while power distance, individualism and collectivism have no effect on internal audit.

## 1. Giriş

Kültür, farklı gruplar arasında düşünce birliği olan, bireylerin davranış özelliklerini, inanç ve değer yargılarını bünyesinde barındıran bir kavram olarak tanımlanmaktadır (Tsui ve Gul, 1996: 41). Uluslararası denetim literatüründe de ifade edildiği gibi, bir ülkenin kültürü o ülkenin denetim faaliyetlerini etkilemektedir (Cowperthwaite, 2010: 176). Kültür, bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen güçlü bir çevresel faktör olarak düşünülmektedir. Kültürel farklılıkların benimsenmesi, farklı toplumlarda faaliyet gösteren denetçilerin etik ve şirket faaliyetlerine yönelik karar almaları noktasında nasıl davrandıklarına ilişkin değerlendirmelerin yapılmasına da imkân vermektedir.

Hofstede (1991), ulusal kültürleri karşılaştırmak amacıyla kültürü dört alt boyuta ayırmıştır. Bu boyutlar; güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireycilik ve toplumsallık olarak ifade edilmekte ve ulusal denetim çevrelerince farklılıkların belirlenmesinde söz konusu dört boyut kullanılmaktadır (Hughes vd., 2009: 29).

Toplumda eşitsizliği ifade eden güç mesafesi, bir toplumda güçsüz bireylerin güç dağılımı noktasında var olan eşitsizliği kabul etme derecesini ifade etmektedir (Hofstede, 1980: 45). Güç mesafesi yüksek toplumlarda gücün bir merkezde toplanması düşünülmektedir. Belirsizlikten kaçınma, bir toplumdaki bireylerin belirsizlik karşısında kendilerini rahatsız hissetmeleri ve bu durumdan mümkün olduğu kadar kaçınmaya çalışmalarını ifade etmektedir (Hofstede, 1991: 113). Bireycilik ve toplumsallık, aynı kültür içerisinde birbirinin karşıtı olan iki kavramdır. Bireyciliğin önemsendiği toplumlarda kişilerin refahı önemli olarak görülmekteyken toplumsallık boyutunda ise bireylerin başarısından ziyade toplumun refahı önemli olmaktadır (Hofstede ve Hofstede, 2005: 85).

Kültürün iç denetim üzerindeki etkisinin artmasına paralel olarak konu ile ilgili literatür incelendiğinde pek çok çalışmaya rastlamak mümkündür. Söz konusu çalışmalara kapsamlı bir şekilde literatür araştırması kısmında değinilmiştir. İlgili literatür incelendiğinde, kültürün iç denetim üzerindeki etkisinin genellikle denetçiler açısından ele alındığı belirlenmiş olup, söz konusu etkinin muhasebe meslek mensupları algılarına yönelik değerlendirmelerin yapıldığı çalışmaların eksikliği literatürde bir boşluk olarak görülmektedir. Bu durumdan hareketle çalışmanın amacı, kültürün iç denetim üzerindeki etkisinin muhasebe meslek mensupları algıları açısından değerlendirilmesidir.

Çalışmada bir bütünlük sağlanabilmesi için ilk olarak kavramsal çerçeve oluşturulmuş ve konu ile ilgili literatüre yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise geliştirilen

araştırma modelinin ve modelden çıkarılan hipotezlerin test edilmesi sonucu elde edilen bulgular açıklanmıştır.

## 2. Literatür Araştırması

Kültürün denetim sistemi üzerindeki etkisini içeren pek çok çalışmaya rastlamak mümkündür. Bu çalışmalara bakılacak olursa; Tsui ve Gul (1996) çalışmalarında çokuluslu muhasebe şirketlerinde çalışan denetçilerin davranışları üzerinde kültürün etkisini incelemiştir. Çalışmada işletmelerde yaşanan çatışma durumlarında denetçilerin verdikleri kararlar üzerinde etik davranışların ve kültürün önemli bir etkisinin olduğu ifade edilmiştir. Chan vd. (2003) çalışmalarında denetçiler tarafından muhasebe hilelerinin tespitinde kültürel özelliklerin etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışma bulgularına göre güç mesafesi ve bireycilik ile hilelerin tespiti arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Kosmala (2007) çalışmasında denetim sisteminin bağımsızlığı üzerinde kültürün etkisini incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre kültürel farklılıklar ve bireysel yorumlamalar denetim sisteminin bağımsızlığını etkilemektedir. Erturan (2007) çalışmasında kültürün denetçi ve denetim süreci üzerindeki etkisini incelemiştir. Bu doğrultuda çalışmada 63 denetçiye söz konusu etkiyi inceleyebilmek için bir anket yapılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre denetçinin denetim faaliyetlerinde yaşamakta olduğu toplumun kültürel değerlerinin önemli ölçüde etkisinin olduğu ifade edilmiştir. Hope vd. (2008) çalışmalarında firmaların denetçi seçimi ile ulusal kültür arasındaki ilişkiyi incelemiştir. 37 ülkede faaliyet gösteren firmaların denetçi seçiminin dikkate alındığı çalışmalarında bu ülkelerin büyük çoğunluğunda denetçi seçimi yapılırken kültürel değerlerin önemli rol oynadığı belirtilmiştir. Hughes vd. (2009) çalışmalarında kültür boyutlarından güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve bireyciliğin denetim sistemi üzerindeki etkisini incelemiştir. Analiz sonuçlarında denetçilerin gelir tablosu analizlerinde kültürel boyutların bir etkisinin olmadığı ancak risk değerlendirme süreçlerinde söz konusu boyutların etkisinin olduğu belirtilmiştir. Hell ve Wang (2009) çalışmalarında Çin’de ve Fransa’da faaliyet gösteren denetçilerin denetim faaliyetleri üzerinde kültürün etkisini incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre kültürel farklılıkların denetçiler üzerinde etkisi bulunmaktadır. Ayrıca Toplumsal bağlılıklarından dolayı Çin’de faaliyet gösteren denetçilerin, müşterilerinin finansal tablolarında meydana gelen hataları Fransa’daki denetçilere göre görmezden gelme konusunda daha istekli oldukları belirtilmiştir. Abdolmohammadi ve Sarens (2011) çalışmalarında kültürel boyut ve farklılıklar ile iç denetim sistemi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışma sonuçlarına

göre kültürel faktörlerden biri olan belirsizlikten kaçınma ile denetim sistemi arasında ters bir ilişki bulunmaktadır.

Yukarıda genel olarak ifade edilen çalışmalara ilişkin literatür özeti Tablo 1’de sunulmaktadır.

**Tablo 1:** Kültürün Denetim Sistemi Üzerindeki Etkisine İlişkin Literatür

| Yazarlar/ Çalışma Yılı          | Örneklem      | Yöntem                         | Çalışma sonuçları   |
|---------------------------------|---------------|--------------------------------|---|
| Tsui ve Gul (1996)              | Denetçiler    | Regresyon                      | Denetçilerin kararlarında kültürel değerlerin etkisi bulunmaktadır.   |
| Chan vd. (2003)                 | Denetçiler    | Regresyon                      | Güç mesafesi ve bireycilik ile hilelerin tespiti arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır                                  |
| Kosmala (2007)                  | Denetçiler    | Regresyon                      | Güç mesafesi ve bireycilik ile hilelerin tespiti arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır                                  |
| Erturan (2007)                  | Denetçiler    | Tek Yönlü Varyans Analizi      | Denetçiler denetim faaliyetlerinin her aşamasında kültürden etkilenmektedir.  |
| Hope vd. (2008)                 | Denetçiler    | Korelasyon- Panel Veri Analizi | İşletmeler denetçi seçimi yaparken faaliyet gösterdikleri ülkenin kültürel değerlerinden etkilenmektedir.                   |
| Hughes (2009)                   | Denetçiler    | t-Testi                        | Kültür boyutlarından güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve bireyselliğin denetim sistemi üzerindeki etkisi bulunmaktadır. |
| Hell ve Wang (2009)             | Denetçiler    | t-Testi                        | Kültürel farklılıkların denetçilerin denetim faaliyetleri üzerinde etkisi bulunmaktadır.                                    |
| Abdolmohammadi ve Sarens (2011) | İç Denetçiler | Regresyon                      | Kültürel faktörlerden biri olan belirsizlikten kaçınma ile denetim sistemi arasında ters bir ilişki bulunmaktadır.          |

Yukarıda ifade edilen literatür araştırması değerlendirildiğinde, genel olarak kültürün denetim sistemi üzerindeki etkisi incelenirken denetçilerin dikkate alındığı görülmektedir.

### 3.Araştırmanın Amacı, Metodolojisi ve Bulguları

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, kültürün iç denetim üzerindeki etkisini muhasebe meslek mensuplarının algıları doğrultusunda belirlemek üzere yapısal bir model geliştirmek ve kurulan modeli test etmektir. Araştırmada kültürün güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireycilik ve toplumsallık boyutları dikkate alınmıştır.

#### 3.2. Araştırmanın Metodolojisi

##### 3.2.1. Örneklem Süreci

Araştırmanın evreni TR90 Bölgesi (Artvin, Giresun, Gümüşhane, Ordu, Rize ve Trabzon)’nde çalışan muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Bu bölgenin SMMM Odalarından alınan verilere göre, merkezde aktif bir şekilde faaliyet gösteren toplam 465 muhasebe meslek mensubu araştırma evrenini oluşturmaktadır. Örneklem yönteminin belirlenmesinde ise kolayda örneklem kullanılmıştır. %95 güven aralığında

e=%5 hata payına göre 1000 kişilik bir evrenin örneklem büyüklüğünün 278 olması gerekmektedir (Kurtuluş, 1998: 235). Sonuç olarak araştırmanın evreni 465 muhasebe meslek mensubundan oluştuğu için, örneklem büyüklüğü 129 olması gerekmektedir. Araştırma kapsamında TR90 Bölgesinde çalışan muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmış olup, yapılan anketlerin 153'ü dikkate alınmıştır. Araştırma kapsamında hazırlanan anket toplam 153 muhasebe meslek mensubu tarafından cevaplandırılmış olup, araştırmaya katılan deneklerin demografik özellikleri Tablo 2'de sunulmuştur.

**Tablo 2:** Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri İtibariyle Dağılımı

|                                | Frekans    | Yüzde (%)     |
|--------------------------------|------------|---------------|
| <b>Cinsiyet</b>                |            |               |
| Kadın                          | 27         | 17,6          |
| Erkek                          | 126        | 82,4          |
| <b>Yaş</b>                     |            |               |
| 25-30                          | 33         | 21,6          |
| 31-35                          | 38         | 24,8          |
| 36-40                          | 21         | 13,7          |
| 41-45                          | 20         | 13,1          |
| 46 ve üstü                     | 41         | 26,8          |
| <b>Eğitim Durumu</b>           |            |               |
| Önlisans                       | 46         | 30,1          |
| Lisans                         | 99         | 64,7          |
| Yüksek Lisans                  | 8          | 5,2           |
| Doktora                        | 0          | 0,0           |
| <b>Meslekte Çalışma Süresi</b> |            |               |
| 1-5 yıl                        | 30         | 19,6          |
| 6-10 yıl                       | 43         | 28,1          |
| 11-15 yıl                      | 26         | 17,0          |
| 16-20 yıl                      | 19         | 12,4          |
| 21 ve üstü                     | 35         | 22,9          |
| <b>Unvan</b>                   |            |               |
| SMMM                           | 139        | 90,8          |
| YMM                            | 14         | 9,2           |
| <b>Toplam</b>                  | <b>153</b> | <b>100,00</b> |

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımlarına bakıldığında, %17,6'sı (27 kişi) kadın, %82,4'ü (126 kişi) erkektir. Yaş dağılımları incelendiğinde, %21,6'sının (33 kişi) 25-30 yaş aralığında, %24,8'inin (38 kişi) 31-35 yaş aralığında, %13,7'sinin (21 kişi) 36-40 yaş aralığında, %13,1'inin (20 kişi) 41-45 yaş aralığında ve %26,8'inin (41 kişi) 46 ve üstü yaş aralığında yer aldığı görülmektedir.

Eğitim durumları incelendiğinde, %30,1'i (46 kişi) önlisans, %64,7'si (99 kişi) lisans, %5,2'si (8 kişi) yüksek lisans mezunudur, ayrıca doktora mezunu yoktur. Meslekte alışma sürelerine bakıldığında ise, %19,6'sı (30 kişi) 1-5 yıl arası, %28,1'i (43 kişi) 6-10 yıl arası, %17,0'si (26 kişi) 11-15 yıl arası, %12,4'ü (19 kişi) 16-20 yıl arası ve %22,9'u da 21 yıl ve üstü tecrübeye sahiptir. Unvan dağılımlarına göre ise, %90,8'inin (139 kişi) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve %9,2'sinin (14 kişi) Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip olduğu görölmektedir.

### 3.2.2. Veri Toplama Yöntem ve Aracı

Araştırmada verilerin toplanması aşamasında anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma için hazırlanan anket TR90 bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Anket formu muhasebe meslek mensuplarına yüz yüze görüşme, telefon ve e-posta ile ulaştırılarak yapılmıştır. Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Anket formunun ilk bölümünde yer alan sorular, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yöneliktir. Anket formunun ikinci bölümünde ise kültürün iç denetim üzerindeki etkilerini belirlemeye yönelik sorular yer almaktadır. Anket 5'li Likert ölçeğine (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum ve 5: Kesinlikle Katılıyorum) göre oluşturulmuş ve katılımcılardan sorulan her bir ifadeye kendi durumlarına uygun cevapları vermeleri istenmiştir. Araştırmada kullanılan anket soruları Hofstede (2001)'in çalışmasından yararlanılarak oluşturulmuştur.

### 3.2.3. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

Kültürün (güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireycilik ve toplumsallık) iç denetim üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik oluşturulan hipotezler aşağıdadır:

Wong ve Birnbaum-More (1994), Al-Shetwi vd. (2011) ve Hell ve Wang (2009) güç mesafesinde meydana gelen artışın iç denetim üzerinde olumsuz bir etkiye neden olacağını ifade etmişlerdir.

Bu varsayımlardan hareketle aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir;

**H<sub>1</sub>:** Güç mesafesi iç denetim üzerinde negatif bir etkiye sahiptir.

Hell ve Wang (2009) ve Hughes vd. (2009) belirsizlikten kaçınmada meydana gelen artışın iç denetim üzerinde olumsuz bir etkiye neden olacağını ifade etmişlerdir. Bu varsayımlardan hareketle aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir;

**H<sub>2</sub>:** Belirsizlikten kaçınma iç denetim üzerinde negatif bir etkiye sahiptir.

Abdolmohammadi ve Sarens (2011) bireyciliğin iç denetim üzerinde olumsuz bir etkiye neden olacağını ifade ederken; toplumsallığın ise iç denetim üzerinde pozitif bir etkiye

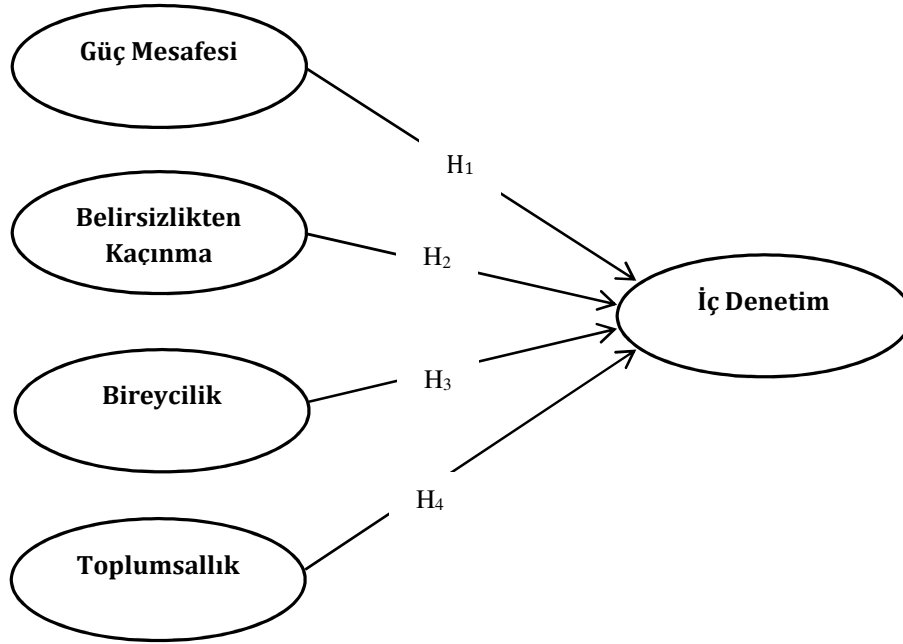
neden olacağını belirtmişlerdir. Bu varsayımlardan hareketle aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir;

**H<sub>3</sub>**: Bireycilik iç denetim üzerinde negatif bir etkiye sahiptir.

**H<sub>4</sub>**: Toplumsallık iç denetim üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir.

Araştırma modeli oluşturulurken güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireycilik ve toplumsallık kullanılmıştır. Bu noktadan hareketle oluşturulan model aşağıdaki gibidir;

**Şekil 1:** Araştırmanın Modeli



### 3.2.4. Araştırmanın Analiz Yöntemi

TR90 bölgesinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının algılarına göre kültürün iç denetim üzerindeki etkisinin test edilmesinde Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kullanılmıştır. Varyans, kovaryans, regresyon ve faktör analizlerinin bileşiminden oluşan yapısal eşitli modeli son yıllarda yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Yılmaz ve Çelik, 2005: 3). Bu teknik regresyon gibi birinci nesil istatistiksel tekniklerle karşılaştırıldığında, birden çok bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki doğrusal ve doğrusal olmayan ilişkilerin modellenmesi ile karmaşık bir araştırma problemini tek bir süreçte, sistemli ve kapsamlı bir şekilde ele almaktadır (Anderson ve Gerbing, 1988: 413). Ayrıca bu model, istatistiksel tahmin yapabilme, teorik olarak kavramları temsil edebilme ve ölçme hatalarını dikkate alabilme özelliklerine de sahiptir (Hair vd., 1998: 584-585). Araştırma kapsamında yapılan tüm analizlerde SPSS 21.0 ve AMOS 20.0 paket programı kullanılmıştır.

### 3.3. Araştırmanın Bulguları

#### 3.3.1. Ölçüm Modeli

Bu araştırmada kültürün iç denetim üzerinde etkili olduğu ortaya konulan kavramsal faktörlerin araştırılmasına yönelik olarak, güvenilirlik analizi ve keşfedici faktör analizi yapılmıştır. Güvenilirlik, ölçümde kullanılan testlerin, anketlerin, özelliklerini ve güvenilirliklerini tespit etmek için oluşturulan bir yöntemdir (Kalaycı, 2014: 403). Ölçekte yer alan sorular kullanılarak istenen kriterin ölçülebilmesi, geçerlilik analizi yardımıyla sağlanmaktadır (Altunışık vd., 2005: 48). İçerik geçerliliği (content validity), eş zamanlı geçerlilik (concurrent), tahminsel geçerlilik (predictive), yüzeysel geçerlilik (face), ve yapı geçerliliği gibi yöntemler geçerlilik analizinde kullanılmaktadır. Bir yapıyı ölçmek için kullanılan ölçek sorularının ilgili yapıyı ölçebilme derecesini belirleyen yapı geçerliliğinde genellikle faktör analizi kullanılmaktadır. Modelde yer alan değişkenlere ilişkin keşfedici faktör analizi ve güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 3'te sunulmuştur.



**Tablo 3:** Ölçeğin Keşfedici Faktör Analizi ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

| Ölçek Maddeleri   | GÜÇ <sup>1</sup>                      | BELİRSİZ <sup>2</sup> | BİREY <sup>3</sup> | TOPLUM <sup>4</sup> | DENETİM <sup>5</sup> |
|---|---------------------------------------|-----------------------|--------------------|---------------------|----------------------|
| S1. Yöneticiler, astlarına danışmadan karar alabilmelidir.  | ,728                                  |                       |                    |                     |                      |
| S2. Yöneticinin astlarına karşı otoritesini ve gücünü kullanması sıklıkla gereklidir.   | ,596                                  |                       |                    |                     |                      |
| S3. Yöneticiler, çalışanlarının fikirlerini nadiren almalıdır.  | ,630                                  |                       |                    |                     |                      |
| S5. Yöneticiler çalışanlarına önemli görevleri devretmemelidir.   | ,707                                  |                       |                    |                     |                      |
| S6. Çalışanların kendilerinden ne beklediğini her zaman bilmeleri adına iş gereklerinin ve talimatlarının detaylı bir şekilde ortaya konması önemlidir. |                                       | ,763                  |                    |                     |                      |
| S7. Yöneticiler, çalışanlarının prosedürleri ve talimatları yakından takip etmelerini beklerler.  |                                       | ,861                  |                    |                     |                      |
| S8. Kurallar ve düzenlemeler, çalışanları kendilerinden ne beklediğini konusunda bilgilendirdiği için önemlidir.  |                                       | ,816                  |                    |                     |                      |
| S12. İşletmeler, çalışanların kişisel ya da aile mutluluğundan ziyade öncelikli olarak çalışma performanslarıyla ilgilenirler.                          |                                       |                       | ,811               |                     |                      |
| S13. Önemli kararlar bireyler tarafından alınır.  |                                       |                       | ,815               |                     |                      |
| S15. Grup refahı bireysel ödüllendirmeden daha önemlidir.   |                                       |                       |                    | ,778                |                      |
| S16. Grup başarısı bireysel başarıdan daha önemlidir.   |                                       |                       |                    | ,861                |                      |
| S18. Çalışanlar grubun refahını göz önüne alarak amaçlarının peşinden gitmelidir.   |                                       |                       |                    | ,745                |                      |
| S19. İşletmelerde oluşturulan iç denetim sistemi bağımsızdır.   |                                       |                       |                    |                     | ,779                 |
| S20. İç denetim sistemi işletmelere danışmanlık ve güvence hizmeti sağlar.  |                                       |                       |                    |                     | ,894                 |
| S21. İç denetim sistemi risk yönetiminde işletmelere katkı sağlar.  |                                       |                       |                    |                     | ,862                 |
| <b>Açıklanan Varyans (%)</b>  | 12,404                                | 15,037                | 10,276             | 13,991              | 16,419               |
| <b>Açıklanan Toplam Varyans (%)</b>   | 68,126                                |                       |                    |                     |                      |
| <b>Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test</b>  | ,681                                  |                       |                    |                     |                      |
| <b>Barlett's Test of Sphericity</b>   | $\chi^2 = 808,867$ ; df= 105 (P<,000) |                       |                    |                     |                      |
| <b>Cronbach's Alpha (%)</b>   | ,72                                   |                       |                    |                     |                      |

Yapılan keşfedici faktör analizi sonucunda 6 ifade (S4, S9, S10, S11, S14 ve S17) aynı anda birden çok faktöre yüklendikleri için ölçekten çıkarılmıştır. Tablo 3'te verilen ölçeğin keşfedici faktör analizi sonuçlarına göre, toplam varyansın %68,12'sini açıklayan 5 faktörlü bir yapı elde edilmiştir. Oluşturulan faktörler içerisinde ilk faktör olan güç mesafesi 4 ifadeden, ikinci faktör olan belirsizlikten kaçınma 3 ifadeden, üçüncü faktör olan bireycilik 2 ifadeden, dördüncü faktör olan toplumsallık 3 ifadeden ve beşinci faktör olan iç denetim ise 3 ifadeden oluşmaktadır. Faktör isimleri ilgili literatürde geçen şekliyle kullanılmıştır.

Ölçeğin veri setinin faktör analizine uygunluğunu gösteren Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri ise 0,68 çıkmıştır. KMO değerinin bazı araştırmacılar 0,5-1,0 arasında değerler

<sup>1</sup> Güç Mesafesi

<sup>2</sup> Belirsizlikten Kaçınma

<sup>3</sup> Bireycilik

<sup>4</sup> Toplumsallık

<sup>5</sup> İç Denetim

aldığı takdirde, veri setinin faktör analizine uygun olduğunu söylemektedir. Bu durumda hesaplanan KMO değeri kabul edilebilir düzeydedir. Barlett's testi  $p < ,000$  çıkmış olup, kabul edilir sınırlar içerisinde. Bu sonuçlar faktör yapısının kullanılabilir olduğunu göstermektedir. Tablo 3'teki güvenirlik analizi sonuçlarına bakıldığında ölçeğin genel Cronbach's Alpha katsayısı ise %72,0 olarak hesaplanmıştır.

### 3.3.2. Yapısal Eşitlik Modeli Sonuçları

Yapısal eşitlik modelinde önceden elde edilen modelin elde edilen veriyi ne kadar iyi açıklayabildiği modelin kabul edilmesi veya reddedilmesi kararının verildiği aşama olarak tanımlanan uyum iyiliği indeksleri ile belirlenmektedir (Information Technology Services, 2004). Modelin tamamının uyum iyiliği testleri sonucunda reddedilmesi, modelde yer alan katsayıların ve parametrelerin önemli olmadığı ve değerlendirilmediği anlamı taşımaktadır (Mels, 2004). Modelin kabul edilmesi durumunda ise uyum iyiliği indeksinde yer alan parametreler, indeks ölçütleri dikkate alınarak yorumlanmaktadır. Uygulamada çok sayıda uyum iyiliği indeksi olmakla birlikte çalışmalarda ancak 5-6 tanesi kullanılabilir (Garson, 2004). Bu çalışmada da en çok kullanılan uyum iyiliği indeksleri dikkate alınmış ve değerlendirmeler bu indekslere göre Tablo 4'te yapılmıştır.

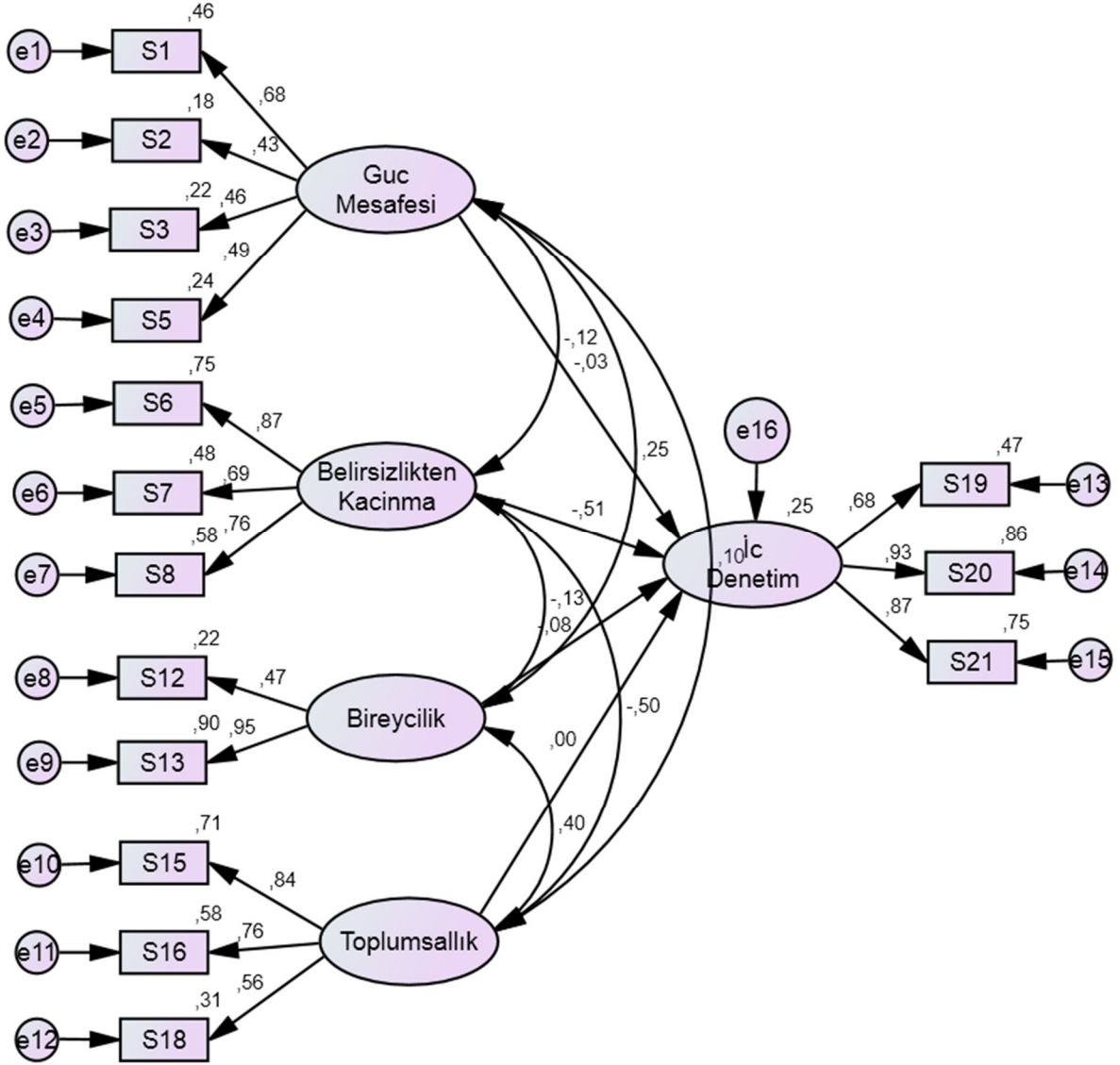
**Tablo 4:** Araştırma Modelinin Uyum İyiliği Sonuçları

| Model Uyum İndeksleri                          | Model   |
|--|---------|
| $\chi^2$ (Ki-Kare) değeri                      | 143,276 |
| df (Serbestlik Derecesi)                       | 80      |
| $\chi^2 / df$ (Düzeltilmiş Ki-Kare)            | 1,791   |
| GFI (Uyum İyiliği İndeksi)                     | ,897    |
| IFI (Artırımlı Uyum İyiliği İndeksi)           | ,917    |
| CFI (Karşılaştırmalı Uyum İyiliği İndeksi)     | ,914    |
| TLI (Tucker Lewis İndeksi)                     | ,887    |
| RMSEA (Yaklaşım Hatasının Kök Ortalama Karesi) | ,072    |

Ki-Kare ( $\chi^2$ ) değer olarak yüksek ve anlamlı bulunmuştur. ( $\chi^2 = 143,276$ , df-serbestlik derecesi= 80). Düzeltilmiş Ki-Kare ( $\chi^2/df$ ) değeri 1,791 çıkmıştır, 3'ten küçük olması da oldukça iyidir. GFI (Uyum İyiliği İndeksi), IFI (Artırımlı Uyum İyiliği İndeksi), CFI (Karşılaştırmalı Uyum İyiliği İndeksi) ve TLI (Tucker Lewis İndeksi) değerlerinin 0.90'ın üstünde olması modelin iyi olduğu anlamına gelmektedir. Tablo 4'te görüldüğü gibi, model için hesaplanan GFI değeri 0,897; IFI değeri 0,917; CFI değeri 0,914 ve TLI değeri 0,887 olarak çıkmıştır. GFI ve TLI değerleri kabul edilebilir düzeyin altında kalmasına rağmen, kabul edilebilir düzeye çok yakın çıkmıştır. RMSEA'nın (Yaklaşım Hatasının Kök

Ortalama Karesi) modelin uygun olabilmesi için 0.08 veya daha düşük bir değer alması gerekmektedir. Araştırma modelindeki RMSEA değeri 0,072'dir. Uyum iyiliği indekslerine bakıldığında, modelin veriyle olan uyumunun kabul edilebilir düzeyde olduğu söylenebilir. Şekil 2'de araştırma modeli sonucunun AMOS program çıktısını göstermektedir.

Şekil 2: Araştırma Modeli Testinin AMOS Çıktısı



Yapısal modelde bağımsız değişken durumunda olan gizil değişkenlere dışsal gizil değişken, bağımlı değişken konumunda olan gizil değişkenlere ise içsel gizil değişken denilmektedir (Demerouti, 2004). Şekil 2'de görüldüğü gibi bu yapısal modelin içinde 5 adet gizil değişken bulunmaktadır. Bunlardan iç denetim içsel gizil değişkenleri, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireycilik ve toplumsallık ise dışsal gizil değişkenleri

oluşturmaktadır. Modelde toplam 15 adet gözlenen değişken bulunmaktadır. Modelde bulunan her bir değişkene ilişkin hata terimi ise “e” simgesiyle gösterilmiştir.

Yapısal model içindeki standart olmayan yükler, çoklu regresyon içindeki regresyon ağırlıklarına karşılık gelmekte ve farklı modeller arası karşılaştırma yapılmasına olanak sağlamaktadır. Standart yükler ise ilişkilerin etki gücünü göstermektedir. Bu yükler en çok 1 değerini alırken, en düşük 0 değerini almaktadır (Hair vd., 1998: 614). Tablo 5’te standart ve standart olmayan yükler ile hipotezlerin değerlendirilmesinde kullanılacak değerlere yer verilmiştir. Tablo 5’te ayrıca ilişkilerin anlamlı olup olmadıkları da değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme yapılırken AMOS programından elde edilen değerlerin her bir ilişki için ortaya koyduğu p değerlerinden faydalanılarak  $p < 0,05$  anlamlılık düzeyi temel alınmıştır.

**Tablo 5:** Araştırma Modelindeki Hipotez Test Sonuçları

| Modeldeki Yapısal İlişkiler                          | Standardize Olmayan Yükler | Standardize (Regresyon) Yükler | Standart Hata | Kritik Değerler | P Değerleri | Hipotez Sonucu |
|--|----------------------------|--------------------------------|---------------|-----------------|-------------|----------------|
| İç Denetim Faktörünü Etkileyen Değişkenler           |                            |                                |               |                 |             |                |
| H <sub>1</sub> : Güç Mesafesi – İç Denetim           | -0,050                     | -0,034                         | 0,153         | -0,327          | 0,744       | RED            |
| H <sub>2</sub> : Belirsizlikten Kaçınma – İç Denetim | -0,516                     | -0,506                         | 0,121         | -4,260          | 0,000       | KABUL          |
| H <sub>3</sub> : Bireycilik – İç Denetim             | -0,060                     | -0,077                         | 0,079         | -0,758          | 0,448       | RED            |
| H <sub>4</sub> : Toplumsallık – İç Denetim           | 0,006                      | 0,004                          | 0,188         | 0,033           | 0,973       | RED            |

Kültürün iç denetim üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik oluşturulan model testi sonuçlarına göre uyum iyiliği indekslerine bakıldığında, model bir bütün olarak elde edilen verilere orta derecede uyum sağlamıştır. Model içerisinde 4 tane hipotez oluşturulmuştur. Bu hipotezlerin regresyon katsayıları, P değerleri ( $p < 0,05$ ) ve t değerleri ( $t \geq 1,65$ ) değerlendirilmesi sonucunda da şu sonuçlar elde edilmiştir;

H<sub>1</sub> hipotezi, -0,034 regresyon katsayısı ve  $p = 0,744$  değeri ile red edilmiştir. Bunun anlamı, güç mesafesinin iç denetim üzerinde herhangi bir etkisi yoktur. H<sub>2</sub> hipotezi, -0,506 regresyon katsayısı ve  $p = 0,000$  değeri ile kabul edilmiştir. Bunun anlamı belirsizlikten kaçınma iç denetimi negatif yönde etkilemektedir. H<sub>3</sub> hipotezi, -0,077 regresyon katsayısı ve  $p = 0,448$  değeri ile red edilmiştir. Bunun anlamı, bireyciliğin iç denetim üzerinde

herhangi bir etkisi yoktur. H<sub>4</sub> hipotezi, 0,004 regresyon katsayısı ve p=0,973 değeri ile red edilmiştir. Bunun anlamı, toplumsallığın iç denetim üzerinde herhangi bir etkisi yoktur.

#### 4. Sonuç

Bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen temel kavramlardan biri olan kültür, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetçilerin de denetim kararlarında etkin bir rol oynamaktadır. Uluslararası kültürel değişikliklerin farklı kriterler üzerindeki etkisini inceleyen çalışmalarda değinilen Hofstede'nin kültürel boyutları bu çalışmanın da temelini oluşturmaktadır.

Analiz bulgularına göre; H<sub>1</sub>, H<sub>3</sub> ve H<sub>4</sub> hipotezleri red edilmiştir. Bunların anlamı, güç mesafesinin, bireyselliğin ve toplumsallığın iç denetim üzerinde herhangi bir etkisi yoktur. H<sub>2</sub> hipotezi, kabul edilmiştir. Bunun anlamı belirsizlikten kaçınma iç denetimi negatif yönde etkilemektedir. Belirsizlikten kaçınmada oluşan bir birimlik bir artış işletmelerdeki iç denetimin etkinliğini %50,7 oranında azaltmaktadır. Araştırma bulguları Abdolmohammadi ve Sarens (2011), Hell ve Wang (2009) ve Hughes vd. (2009)'nin yapmış oldukları çalışma sonuçlarıyla benzerlik göstermektedir.

Analiz sonuçlarına göre kültürün 4 alt boyutundan sadece belirsizlikten kaçınma boyutu, iç denetimi etkilemektedir. Belirsizlikten kaçınma derecelerine göre denetçilerin verdiği kararların güvenilirliği ya da doğruluğu işletmeler açısından da önem arz etmektedir. Yüksek belirsizlik ortamında denetçiler doğru karar verme noktasında sıkıntı yaşamaktadır.

Bu çalışmada sadece TR90 Bölgesinde çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından, kültürün iç denetim üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir. Bununla birlikte gelecek araştırmalarda, üniversitelerin iç denetçileri tarafından kültür ve iç denetim ilişkisi araştırılabilir. Ayrıca diğer bölgelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarına uygulanarak, bölgeler arası bakış açısı da incelenebilir.

#### Kaynaklar

Abdolmohammadi, M. J., Sarens, G. (2011). An Investigation of the Association between Cultural Dimensions and Variations in Perceived Use of and Compliance with Internal Auditing Standards in 19 Countries. *The International Journal of Accounting*, 46, 365-389.

Al-Shetwi, M., Ramadili, S., Chowdury, T., Sori, Z. (2011). Impact of internal audit function (IAF) on financial reporting quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 5, 11189-11198.

- Altunışık, R. C., Bayraktaroğlu, R., Engin, S.Y. (2005). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya Kitabevi: Sakarya.
- Anderson, J., Gerbing, D.W. (1988). Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach. *Psychological Bulletin*, 103, 411-423.
- Chan, H., Lin, K., LanMo, P. (2003). An empirical study on the impact of culture on audit detected accounting errors. *Auditing. A Journal of Practice & Theory*, 22, 281-295.
- Cowperthwaite, P. (2010). Culture matters: How our culture affects the audit, *Accounting Perspectives/ Perspectives Comptables*, 9(3), 175-215.
- Demerouti, E. (2004) Structural Equation Modeling. [http://www.dmst.Aueb.gr/gr2/diafora2/Prosopiko2/visitors\\_ppts/Demerouti1.ppt](http://www.dmst.Aueb.gr/gr2/diafora2/Prosopiko2/visitors_ppts/Demerouti1.ppt) (28.08.2015).
- Erturan, İ.E. (2007). *Kültürün Denetçi ve Denetim Sürecine Etkileri: Türkiye'deki Denetçiler Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Garson, D. (2004). Structural Equation Modeling. <http://www2.chass.ncsu.edu/garson/pa765/structur.htm>. (15.09.2015).
- Hair, J.F., Ronald, T.L., Rolph A. E.- William, B. (1998). *Multivariate Data Analysis*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Hell, R., Wang, D. (2009). *Cultural impact on the auditing planning phase: An empirical study in China and Finance*, (Yüksek Lisans Tezi), Umea University, Sweden.
- Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations: Software of the mind*. New York: McGraw Hill.
- Hofstede, G. (1980). Motivation, Leadership, and Organization: Do American Theories Apply Abroad. *Organizational Dynamics*, 9(1), 42-63.
- Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences* (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: SAGE.
- Hofstede, G. ve Hofstede, G.J. (2005). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, (Revised and expanded 2nd ed.) New York: McGraw Hill.
- Hope, O., Kang, T., Thomas, W., Yoo, Y. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis. *Journal Account Public Policy*, 27, 357-373.
- Hughes, S., Sander, J., Higgs, S., Cullinan, C. (2009). The impact of cultural environment on entry-level auditors' abilities to perform analytical procedures. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 29-43.
- Information Technology Services (2004). Structural Equation Modeling Using AMOS: An Introduction. <http://www.utexas.edu/its/rc/tutorials/stat/amos/>. (02.10.2015).

- Kalaycı, Ş. (2014). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Değişkenleri*, Asil Yayın Dağıtım: İstanbul.
- Kosmala, K. (2007). (Un)realised independence in the CEE region: Insights from interpretive cultural theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 18 (3), 315-342.
- Kurtuluş, K. (1998). *Pazarlama Araştırmaları*, Avcıol Basın Yayın: İstanbul.
- Mels, G. (2004). Getting Started With The Student Edition of Lisrel 8.53 For Windows. <http://www.psikolojiktestler.hacettepe.edu.tr/l.doc>. (13.09.2015).
- Tsui, J., Gul, F.A. (1996). Auditors' Behaviour in An Audit Conflict Situation: A Research Note on the role of locus of control and ethical reasoning. *Accounting Organizations Society*, 21 (1), 41-51.
- Wong, G., Birnbaum-More, P. (1994). Culture, Context and Structure: A test on Hong Kong Banks. *Organization Studies*, 15, 99-123.
- Yılmaz, V., Çelik, H. E. (2005). Bankacılık Sektöründe Müşteri Memnuniyeti ve Bankaya Bağlılık Arasındaki İlişkinin Yapısal Eşitlik Modeliyle Araştırılması. *VII. Ulusal Ekonometri ve İstatistik Sempozyumu*, İstanbul.