

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE – FİNANSMAN BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE MESLEK
ETİĞİ: BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETİK İLKELERE
YAKLAŞIMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Özlem GÜMRAH

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman
Prof.Dr. Baki YILMAZ

Konya - 2017



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin

Adı Soyadı	Özlem GÜMRAH
Numarası	144227031021
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe - Finansman
Programı	Tezli Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐
Tezin Adı	Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerine Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin imzası
(İmza)



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin

Adı Soyadı	Özlem GÜMRAH
Numarası	144227031021
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe ve Finansman
Programı	Tezli Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐
Tez Danışmanı	Prof.Dr.Baki YILMAZ
Tezin Adı	Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerine Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma

ÖZET

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de muhasebe ve denetim mesleğinin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Finansal bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir karar alabilmeleri için denetim faaliyetlerinin belirlenmiş olan kurallara uygun gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerin mesleğin gerektirdiği önem ve özen doğrultusunda meslek etiği kurallarına uygun hareket etmeleri önem arz etmektedir.

Bu önem doğrultusunda çalışma Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerine olan yaklaşımlarını tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim ve bağımsız denetim kavramları ele alınmış, ikinci bölümde etik, muhasebe ve denetim meslek etiği kavramları teorik çerçevede anlatılmıştır. Çalışmanın son bölümü olan uygulama kısmında Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının bağımsız denetim etik ilkelerine olan yaklaşımlarını tespit etmek amacıyla anket uygulaması yapılmıştır. Anket formları yüz yüze yapılan görüşmeler ve söz konusu illerdeki meslek odaları aracılığı ile bağımsız denetçilere ulaştırılmıştır. 150 anketin geri dönüşü sağlanmış olup, 100 tanesi Ankara, 38 Konya ve 12 tanesi Karaman ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına aittir. Elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılarak SPSS-16 programı yardımıyla analiz edilmiş ulaşılan sonuçlar yorumlanmıştır.

Çalışma sonucunda bağımsız denetçilerin “Meslek Etiği” kavramı hakkında bilgi sahibi oldukları ve faaliyetleri sırasında “Tarafsızlık” ilkesine uymaları gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetçilerin, bağımsız denetçi unvanını aldıkları sınavlar, mesleki deneyimleri ve 3568 sayılı meslek yasasına göre unvanları ile meslek etiği ilkelerinin uygulanmasına yönelik görüşleri arasında anlamlı bir görüş farklılığı tespit edilemezken, eğitim düzeyleri, faaliyette bulundukları il, yaşları, denetim alanındaki unvanları ve çalışma şekilleriyle meslek etiği ilkelerinin uygulanmasına yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılaşma tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Etik, Meslek Etiği, Meslek Etiği İlkeleri



SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin

Adı Soyadı	Özlem GÜMRAH
Numarası	144227031021
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe ve Finansman
Programı	Tezli Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐
Tez Danışmanı	Prof.Dr.Baki YILMAZ
Tezin İngilizce Adı	Independent Auditing and Accounting Professional Ethics: A Study on Ethical Principles Approaches of Independent Auditors

SUMMARY

As in the rest of the world, the importance of accounting and auditing profession in our country is increasing day by day. In order for financial information users to make accurate and reliable decisions, auditing activities must be performed in accordance with established rules. Therefore, it is important for the auditors who carry out the audit activity to comply with the rules of professional ethics in line with the importance and care required by the profession.

The study in this direction aimed to determine the approaches of the independent auditors operating in Ankara, Konya and Karaman to the principles of ethics. In the first part of the study, the concepts of audit and independent audit are discussed. In the second part, the concepts of ethics, accounting and audit professional ethics are explained in the theoretical framework. In the last part of the study, a questionnaire was applied in order to determine the approaches of the professionals working in Ankara, Konya and Karaman, which are independent auditing ethical principles. The questionnaire forms were sent to independent auditors via face-to-face interviews and occupational chambers. 150 questionnaires were returned, 100 of them belong to Ankara, 38 Konya and 12 of them belong to the professions operating in Karaman. The obtained data were transferred to the computer environment and analyzed with the help of SPSS-16 program and the obtained results were interpreted.

As a result of the study, it has been determined that independent auditors have knowledge of the concept of "ethics" and think that they should observe the principle of "impartiality" during their activities. In addition, no significant difference was found between the independent auditors' testimonies of their independent auditors, their professional experience and their views on the application of their titles and professional ethics principles according to the professional law numbered 3568. Significant differences have been identified between education levels, provinces, ages in which they operate, their titles in the field of supervision and their way of working and their views on the application of occupational ethics principles.

Keywords: *Audit, Independent Audit, Ethics, Ethical, Ethical Principles*

Kısaltmalar

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICP: Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü

AICPA: Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü

FEE: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları

IESBA: Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IIA: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

IMA: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

INTOSAI: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumu

IOSCO: Menkul Kıymetler Borsalar Uluslararası Örgütü

İSMMMO: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

SM: Serbest Muhasebeci

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

TDE: Türkiye Denetim Enstitüsü

TDS: Türkiye Denetim Standartları

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

Tablolar Listesi

Tablo 1: Temel Etik İlkeleri, Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarını Uyacakları Etik İlkeler.....	56
Tablo 2: Araştırma Kapsamına Alınmış Olan İllerdeki Bağımsız Denetçi Sayıları.....	64
Tablo 3: Güvenilirlik Analizi Sonucu	70
Tablo 4: Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular.....	71
Tablo 5: Bağımsız Denetçiler, Mesleğinin Gerektirdiği Asgari Öğrenim Düzeyine, Bilgiye ve Yeterliliğe Sahip Olmalıdır.	73
Tablo 6: Meslek Etiği, Mesleki Faaliyetlerin Sürdürülmesi Sırasında Ahlaki ve Mesleki İlkelerle Göre Hareket Etme Disiplini Olarak Kabul Edilir.	74
Tablo 7: Bağımsız Denetçilerin Uyması Gereken Değerlerden Sizce En Önemlisi Hangisidir?	74
Tablo 8: Bağımsız Denetçilerin Etik Kurallara Uymamasının En Önemli Sebebi Nedir?	74
Tablo 9: Meslekle İlgili Kanun, Yenilik ve Gelişmeleri Takip Edebiliyor Musunuz? ..	75
Tablo 10: Ülkemizde Meslek Etiği İle İlgili Yasal Düzenleme Düzeyi Nasıldır?	75
Tablo 11: Meslek Etiği İle İlgili Eğitim, Seminer vs. Katıldınız mı?	76
Tablo 12: Sadece Bağımsız Denetçilerin Etik Değerlere Uygun Davranması Yeterli Olmayıp, Müşterilerinde Etik Davranması Gereklidir.	76
Tablo 13: Bağımsız Denetçiler, Yasaları Mümkün Olduğunca Mükellefler Lehine Uygulamaktadırlar.....	76
Tablo 14: Bağımsız Denetçinin, Asgari Ücret Tarifesinin Altında / Üstünde Ücret Talep Etmesi Veya Ücretsiz Hizmet Vermesi Normaldir	77
Tablo 15: Denetimi Yapılan Şirket Yöneticileri Faktörünün Puanlanması.....	78
Tablo 16: Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine Uymayan Davranışlara Yönelten Tarafların Puan Sıralaması	79
Tablo 17: Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine Uymayan Davranışlara Yönelten Nedenlerin Puan Sıralaması.....	80
Tablo 18: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Bağımsız Denetçi Unvanını Aldıkları Sınavlara Göre Farklılaşması.	81

Tablo 19: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşması.....	82
Tablo 20: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin 3568 Sayılı Meslek Yasasında Yer Alan Unvanlarına Göre Farklılaşması.....	83
Tablo 21: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşması.	84
Tablo 22: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Faaliyette Bulundukları İllere Göre Farklılaşması.	85
Tablo 23: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Yaşlarına Göre Farklılaşması.	86
Tablo 24: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Denetim Alanındaki Unvanlarına Göre Farklılaşması.	87
Tablo 25: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Çalışma Şekillerine Göre Farklılaşması.	88

Şekiller Listesi

Şekil 1: Bağımsız Denetimin Amaçları.....	8
Şekil 2: Etik İlişkili Kavramlar.....	24
Şekil 3: Bağımsız Denetçilerin Uyması Gereken Etik İlkeleri.....	37



ÖNSÖZ

Her meslek grubunda olduğu gibi muhasebe mesleği için de meslek etiği kavramı gün geçtikçe önemli hale gelmektedir. Özellikle dünya genelinde yaşanmış Enron vb. olaylar sonrasında meslek etiği kavramına olan ilgi artış göstermiştir. Bu bağlamda bağımsız denetimde etik konusunu ele almış olduğum tezimin literatüre azda olsa katkı sağlayacağını düşünmekteyim.

Lisans eğitiminden başlayarak bugünlere gelinceye kadarengin tecrübeleri ile desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, bu tez çalışmamda da sabırla sonuna kadar ilgilenen Sayın Danışman Hocam Prof. Dr. Baki YILMAZ'a saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Bugünlere gelmemde ve hayatın her noktasında sürekli olarak destekçim olan sevgili Babam Yeminli Mali Müşavir Muzaffer YURT'a, çalışma süresince desteğini hiçbir zaman esirgemeyen Değerli Eşim'e ve kendilerinden esirgemiş olduğum zamanlar için kıymetlilerim Oğlum ve Kızım'a teşekkür ederim.

Özlem GÜMRAH

Konya - 2017

İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası	i
Yüksek Lisans Tez Kabul Formu	ii
Özet.....	iii
Summary.....	iv
Kısaltmalar.....	v
Tablolar Listesi	vi
Şekiller Listesi	viii
Önsöz	ix
Giriş	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN KAVRAMLAR

1.1.Denetim Kavramı.....	3
1.2.Denetim Türleri.....	4
1.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	4
1.2.1.1.Mali Tablolar Denetimi	4
1.2.1.2.Uygunluk Denetimi.....	5
1.2.1.3.Faaliyet Denetimi.....	5
1.2.2.Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	5
1.2.2.1.Bağımsız Denetim.....	6
1.2.2.2.İç Denetim.....	6
1.2.2.3.Kamu Denetim.....	6
1.3.Bağımsız Denetim Kavramı.....	6
1.3.1.Bağımsız Denetimin Amaçları.....	8
1.3.1.1.Finansal Tablolarla İlgili Bir Görüşe Ulaşmak.....	8

1.3.1.2.Hata ve Hileleri Ortaya Çıkarmak	8
1.3.1.3.Hata ve Hileleri Önlemek	9
1.3.1.4.İşletme Yönetimine Önerilerde Bulunmak	9
1.3.2.Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Faktörler	9
1.3.2.1.Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı	9
1.3.2.2.Çıkar Çatışması.....	10
1.3.2.3.Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı	10
1.3.2.4.Diğer Nedenler.....	10
1.3.3.Bağımsız Denetçi Tanımı ve Bağımsız Denetçilerin Taşınması Gereken Özellikler	11
1.3.3.1.Bağımsız Denetçi Tanımı	11
1.3.3.2.Bağımsız Denetçilerin Taşınması Gereken Özellikler.....	12
1.3.4.Bağımsız Denetimin Sınırları	13
1.3.4.1.Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Şartlarda Çalışması	13
1.3.4.2.Zaman Sınırlaması	14
1.3.4.3.Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sınırlama.....	14
1.3.4.5.Yönetimden Kaynaklanan Sınırlamalar	15
1.3.5.Bağımsız Denetimin Yararları	15
1.3.5.1.Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar	15
1.3.5.2.Bağımsız Denetimin İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar	15
1.3.5.3.Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletme İle İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere Ve Sermaye-Para Piyasası'na Sağladığı Yararlar	16

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

2.1. Muhasebe Kavramı	17
2.2.Muhasebe Mesleği	17

2.3.Bağımsız Denetim Ve Muhasebe İlişkisi.....	18
2.4. Muhasebe Mesleğinin Önemi	18
2.4.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi	19
2.4.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi	19
2.5.Muhasebe Meslek Mensubunda Bulunması Gereken Genel Özellikler	19
2.6. Meslek Yasasında Belirtilen Meslek Mensupları ve Meslek Mensubu Olmanın Genel Şartları	20
2.6.1.Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları	21
2.6.2.Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları	22
2.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri.....	22
2.8.Etik Kavramı Ve Etik İlişkili Kavramlar	23
2.8.1.Etik Kavramı ve Tanımı	23
2.8.2.Etik İlişkili Kavramlar	24
2.8.2.1.Etik ve Ahlak Kavramı	24
2.8.2.2.Etik ve Hukuk	25
2.8.2.3.Etik Ve Sosyal Sorumluluk.....	25
2.8.2.4.Etik ve Kültür.....	25
2.9.Etik Davranışını Etkileyen Unsurlar	26
2.9.1.Yasaların Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi.....	26
2.9.2.Toplumun Geleneklerinin Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi.....	27
2.10.Etik Teorileri.....	27
2.10.1.Teolojik Yaklaşım (Sonuçsalcılık)	27
2.10.1.1.Bireyci Yaklaşım	28
2.10.1.2.Faydacı Yaklaşım	28
2.10.2.Deontolojik Yaklaşım	29
2.10.2.1.Etik ve Haklar Yaklaşımı.....	29

2.10.2.2.Eşitlikçi Yaklaşım.....	30
2.11.Etik Dışı Davranmanın Sebepleri	30
2.11.1.Kişisel Nedenler.....	31
2.11.1.1.Etik ölçütleri farklı yorumlama.....	31
2.11.1.2.Bireyin Bencil Davranması.....	31
2.11.1.3.Etik İkilem	32
2.11.1.4.Mesleki Bilgi Yetersizliği	32
2.11.2.Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler	33
2.11.2.1.İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı.....	33
2.11.2.2.Rekabet	33
2.11.2.3.Ücret.....	33
2.11.2.4.Karşılıklı Güvensizlik	34
2.11.2.5.Sahte ve Yanıltıcı Belge	34
2.11.2.6.Etik Davranışların Esnetilmesi	34
2.12.Meslek Etiği Kavramı ve Önemi	35
2.12.1.Meslek Etiği Tanımı	35
2.12.2.Meslek Etiğinin Önemi.....	35
2.13.Bağımsız Denetim ve Muhasebe Mesleğinde Etik	36
2.14.Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim.....	36
2.15.Bağımsız Denetim Etik İlkeleri	37
2.15.1.Dürüstlük	38
2.15.2.Tarafsızlık	38
2.15.3.Mesleki Yeterlik ve Özen	38
2.15.4.Sır Saklama	39
2.15.5. Mesleğe Uygun Davranış.....	39
2.16. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri ve Kuralları.....	40

2.17.Bağımsız Denetim Ve Muhasebe Meslek Etiğine Uyumu Engelleyen Tehditler ve Önlemler.....	42
2.17.1.Meslek Etiğine Uyumu Engelleyen Unsurlar	42
2.17.1.1.Kişisel Çıkar	43
2.17.1.2.Kendi Kendini Denetleme	43
2.17.1.3.Taraf Tutma	43
2.17.1.4.Yakınlık	43
2.17.1.5.Yıldırma	44
2.17.2.Önlemler	44
2.17.2.1.Mevzat veya Mesleki Uygulamalar Tarafından Oluşturulan Önlemler.....	44
2.17.2.2.Çalışma Ortamındaki Önlemler	45
2.18.Temel Etik İlkeler Uyum Konusunda Etik Uyuşmazlıkların Çözümü	45
2.19.Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi	45
2.20.Uluslararası Düzeyde Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Belirlenmesi Konusunda Yetkili Kurumlar Ve Meslek Etiği Kuralları	47
2.20.1.Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI).....	47
2.20.1.1. Teşkilatın amacı.....	47
2.20.1.2. Teşkilatın Meslek Etiği Kuralları	47
2.20.2.Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)	47
2.20.2.1. Enstitü Amacı	48
2.20.2.2. Enstitü Etik Kuralları	48
2.20.3 Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)	48
2.20.3.1. Enstitü Amacı	49
2.20.3.2. Enstitü Etik Kuralları	49
2.20.4.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	49
2.20.4.1. Federasyonun Amacı	50

2.20.4.2. Federasyon Etik Kuralları	50
2.20.5. Menkul Kıymetler Borsalar Uluslararası Örgütü (IOSCO)	51
2.20.5.1. Örgütün Kuruluş Amacı	51
2.20.5.2. Örgütün Etik Kuralları	52
2.21. Ülkemizde Muhasebe Ve Denetim Meslek Etiği Konusu İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Yetkili Kurumlar	52
2.21.1. Sermaye Piyasası Kanunu' nda Etiğe Yönelik Düzenlemeler	53
2.21.2. TÜRMOB' da Etiğe Yönelik Düzenlemeler	54
2.21.2.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu	55
2.21.2.2. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik	55
2.21.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü(TDE) Etiğe Yönelik Düzenlemeler	56
2.21.4. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler	58
2.21.4.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)	58
2.21.5. Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	59
2.21.5.1. Etik Komisyonu	61

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETİK İLKELERİ UYGULAMAYA YÖNELİK YAKLAŞIMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırma Hakkında Ön Bilgi	63
3.1.1. Araştırmanın Konusu	63
3.1.2. Araştırmanın Amacı	64
3.1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıklar	64
3.1.4. Literatür İncelemesi	65
3.1.5. Araştırmanın Metodolojisi	69

3.2.Bulgular	70
3.2.1.Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular	70
3.2.2. Cevaplara İlişkin Frekans Analizleri	73
3.2.3. Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine Uymayan Davranışlara Yönelten Nedenlere Ve Taraflara İlişkin Bulgular	77
3.2.4. Hipotezlerin Test Edilmesi	81
Sonuç	89
Kaynakça	94
Ekler.....	104
Özgeçmiş	108

Giriş

Muhasebe ve denetim tüm toplumlarda gün geçtikçe önemli bir hale gelmektedir. Muhasebe ülkede faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler ve bu bilgileri bilgi kullanıcıları olan devlete, işletme sahip ve yöneticilerine, yatırımcılara ve topluma sunulmasını sağlar. Bağımsız denetim ise bu bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla, bilgilerin önceden belirlenen ölçütlere uygunluğunun belirlenmesi ve rapor edilmesi sürecidir. Bağımsız denetim mesleki anlamda yeterli bilgiye sahip, alanında uzman ve tarafsız kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir. Bağımsız denetçi mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülmesi açısından önemli bir görev üstlenmektedir.

Etik bireylerin davranışlarının topluma uygun olarak düzenlenmesidir. Meslek etiği ise mesleğin icrası sırasında uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilir. Her meslek gurubunun kendine özgü olan ve meslek üyelerinin uymasının zorunlu olduğu ilkeler meslek etiği ilkeleridir. Denetim mesleğinde de uyulması gereken meslek etiği ilkeleri; tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleki davranış olarak düzenlenmiştir. Bağımsız denetçinin etik ikilemde kaldığı durumlarda meslek etiği ilkelerinde yardım alabilecektir.

Doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, çıkar çatışmalarının artması, muhasebe sisteminin karmaşıklığı bağımsız denetime olan ihtiyacı arttırmış ve yeni düzenlemeler gerekliliği ortaya çıkmıştır. Denetim hizmetinin tek bir kurum tarafından düzenlenmesi amacıyla ülkemizde 1 Temmuz 2012 tarihinde düzenlenerek yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile bağımsız denetçi kavramında ve bağımsız denetimin uygulanmasında önemli değişiklikler yapılmıştır. TTK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK, ülkemizde bağımsız denetimle ilgili tüm yetkilere sahip tek kuruluş konumuna gelmiştir. Bağımsız denetimde yapılan bu yeni düzenlemelerle bağımsız denetim yetkisi meslek mensupları SMMM ve YMM'lere verilmiştir. Bu düzenlemelere göre 15 yıldan az mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensuplarına KGK tarafından yapılan sınav ile bağımsız denetçi olma hakkı tanınmıştır. 15 yıldan fazla mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensupları ise üniversiteler tarafından düzenlenen geçiş eğitimleri ile bağımsız denetçi olma hakkını elde etmişlerdir. Hızla artan bağımsız denetçi sayısı rekabeti de

beraberinde getirmiştir. Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları müşteri portföylerini korumak amacıyla, asgari ücret tarifesi altında iş kabul etmek, yeterli bilgi ve tecrübeleri olmayan işleri üstlenmek, yönetimin isteği doğrultusunda görüş bildirerek tarafsızlıktan ödün vermek gibi etik olmayan davranışlara yönelebilirler. Aynı zamanda artan rekabete ek olarak bağımsız denetim konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmamaları da etik olmayan davranışlarda bulunmalarına neden olabilir. Bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerinin bilincinde olması ve etik ikilemde kaldıklarında bu ilkelerden faydalanması gerekmektedir. Tüm bu nedenlerle bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerine yaklaşımlarının tespit edilmesi ve meslek etiği ilkelerine duyarlılığın artırılması amacıyla yapılmış olan bu çalışma önem arz etmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe denetimi ve muhasebe denetiminin türlerinden olan bağımsız denetim kavramı ayrıntılı şekilde anlatılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde etik kavramı, etik kavramının gelişimi, meslek etiği, muhasebe ve denetimde meslek etiği, meslek etiği ile ilgili ulusal ve uluslararası çalışmalar ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümde ise Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin, meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik görüşlerinin tespit edilmesi amacıyla anket uygulaması yapılmıştır. Yapılan araştırmadan elde edilen veriler çeşitli istatistiki analizlere tabi tutulmuş ulaşılan bulgular yorumlanmıştır.

1.BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN KAVRAMLAR

Çalışmanın bu bölümünde denetim ve denetim türlerinden bağımsız denetime ilişkin kavramlara yer verilmiştir.

1.1.Denetim Kavramı

Literatürde yer alan denetim kavramlarının, öz olarak aynı anlamları farklı şekillerde ifade ettikleri görülmektedir. Bu bağlamda aşağıda literatürde sıkça kullanılan denetim kavramı tanımlarının bir kısmına yer verilmiştir.

Denetim, ekonomik işlemler sonucu elde edilen rakamsal veriler yardımıyla düzenlenen mali tabloların ve bilgilerin, elde edilen kanıt ve çalışmalarla önceden belirlenen ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması sürecidir. Denetim faaliyeti bağımsız, mesleki yeterliliğe sahip ve alanında uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir (Gürbüz, 1995:5).

Denetim, belli bir iktisadi birime veya belli bir döneme ait finansal tabloların, yasalar tarafından düzenlenmiş ölçütlere uygunluğunu, doğruluğunu ve güvenilirliğini, makul seviyeye getirecek kadar yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, değerlendirme ve raporlama sürecidir (Haftacı, 2014:2).

Denetim, denetim konusu olan olay, işlem veya durumun doğruluk, geçerlilik ve uygunluk yönlerinden daha öncesinde belirlenmiş kurallar ve yöntemler çerçevesinde incelenip araştırılarak gerçekleri yansıtır yansıtmadıkları hakkında bir sonuca varmaktır (Baklacioğlu, 1992:23).

Denetim, finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi sonucunda finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturulmasıdır (Özbirecekli ve Süslü, 2005:68).

Yukarıda yer alan denetim kavramı tanımlarından da anlaşılacağı üzere denetimin bir takım özellikleri bulunmaktadır. Bu bağlamda denetimin özellikleri aşağıda ki gibi özetlenebilir (Güredin, 1999:5);

- Denetim bir süreçtir.

- Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilişkili iddiaları araştırır.
- Denetim önceden saptanmış ölçütler çerçevesinde gerçekleştirilir.
- Denetim, kanıtların tarafsızca toplanmasını ve değerlendirilmesini zorunlu kılar.
- Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür.
- Her denetim faaliyeti sonucunda bir rapor düzenlenir.

1.2.Denetim Türleri

Denetim faaliyetini çeşitli kriterlere göre sınıflandırmak mümkündür. Çalışmada denetim türleri literatürde en sık rastlanan sınıflandırma şekli olan “amaçlarına göre denetim” ve “denetçinin statüsüne göre denetim” şeklinde sınıflandırılmıştır.

1.2.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim çalışması işletme ilgililerinin ve bilgi kullanıcılarının ihtiyacı doğrultusunda farklı amaçlar için yapılabilir. Amaçlarına göre denetim türleri 3’e ayrılmaktadır. Bunlar, mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir (Durmuş ve Taş, 2008:13).

1.2.1.1.Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, günümüzde en fazla gelişmiş ve uygulama alanı bulmuş denetim türüdür. Temeli, denetçilerin denetledikleri işletmelerin mali tabloları hakkında bir görüş oluşturmalarına dayanmaktadır (Ataman vd., 2001: 18).

Mali tablolar denetimi, işletme tarafından düzenlenen finansal tabloların, işletmenin mali yapısını ve faaliyet sonuçlarını doğru bir biçimde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun olarak yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek amacıyla gerçekleştirilir (Haftacı, 2014: 6). Denetçi işletmelerin denetimini gerçekleştirirken denetimin büyük bir kısmında mali tablolardan yararlanır. Bu nedenle denetim faaliyetinde mali tablo denetimi denetim türleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu tür denetime “*Bağımsız Denetim*” veya “*Dış Denetim*” de denilmektedir (Bozkurt, 2012: 27).

1.2.1.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; işletme faaliyetlerinin, işletme yönetiminin veya yetkili kurum ve kuruluşlarının önceden belirlediği kurallara ne ölçüde uygun olarak gerçekleştiğinin tespit edilmesine yönelik olarak yapılan denetim çalışmasıdır (Bakır, 2002: 23).

İşletme yönetimi uygunluk denetimiyle en fazla ilgilenen karar birimidir. Özellikle büyük işletmelerde üst yönetim bu tür çalışmaları yapmak üzere işletme içi denetçileri görevlendirir. Dolayısıyla bu tür denetim çalışmaları genellikle işletme içi denetçilerce yürütülür. Bazı durumlarda kamu örgütlerinin görevlendireceği kimselerde uygunluk denetimi yaparlar. Bu tür çalışmalarda amaç, işletmelerin yasal düzenlemelere uyup uymadıklarını ve yasal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini tespit emektir. Böylece işletmenin yasa ve yönetmeliklere uygunluk derecesi belirlenmiş olacaktır (Gürbüz, 1995: 12).

1.2.1.3.Faaliyet Denetimi

İşletmenin faaliyetlerinin verimlilik, karlılık açısından ya da işletmenin kuruluş amaçlarına uygunluğu açısından denetimi faaliyet denetimi olarak ifade edilir. (Güçlü, 2005: 5). Daha açık bir ifadeyle faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkinliğini, verimliliğini ve performansını denetlemeye yönelik yapılan denetim çalışmasıdır (Bakır, 2002: 24).

İşletmelerin verimliliği ve performansına yönelik faaliyet denetimi yalnızca muhasebe işlemlerinin denetimi ile sınırlı kalmayıp, işletmenin örgüt yapısı, pazarlama ve üretim yöntemleri bilgi işlem gibi faaliyet alanlarının denetimini de kapsar. Buna bağlı olarak faaliyet denetimi diğer denetim türlerine göre daha kapsamlı ve karmaşıktır (Bozkurt, 2012: 29).

1.2.2.Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim çalışmalarını yapan denetçinin statüsüne göre denetim türleri bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi şeklinde sınıflandırılmaktadır (Gürbüz, 1995: 16).

1.2.2.1.Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlerden genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun, doğruluğunun ve güvenilirliğinin bağımsız olarak denetiminin gerçekleştirilmesidir (Yavaşoğlu, 2001: 22).

1.2.2.2.İç Denetim

İşletme bünyesindeki mevcut iç denetçiler tarafından mali nitelik taşıyan ya da taşımamasın tüm faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı ve sonuçların işletme yöneticilerine sunulduğu denetim türüdür. Bağımsız denetim, işletmenin üçüncü kişilere sunmuş olduğu finansal tabloların doğruluğunu saptamayı hedeflemişken iç denetim işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğine odaklanmıştır (Güredin, 1999: 15). İç denetim faaliyetinin uygulanabileceği alanlar şu şekildedir (Pickett, 2000:10);

- Yönetim bilgi sistemi,
- Kanunlar, politikalar, prosedürler ve düzenlemeler ile ilgili uyumsuzluklar,
- Varlıkların ve yatırımların korunması,
- Etkili ve ekonomik kaynak kullanımının sağlanması,
- İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesi.

1.2.2.3.Kamu Denetim

Kamu kurum ve kuruluşları ile bu kurumlara bağlı birimler tarafından yapılan denetim faaliyetleri kamu denetimi olarak tanımlanmaktadır. Kamu denetimi faaliyetini gerçekleştiren kişilerde doğal olarak kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapanlardan oluşmaktadır. Ülkemizde Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Denetleme Kurulu kamu denetimi yapan kurumlar arasında yer almaktadır (Bakır, 2002: 24).

1.3.Bağımsız Denetim Kavramı

İşletmelerin ekonomik faaliyetlerinden elde edilen verilere göre hazırlanan mali tablo ve finansal bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları

(GKGMİ) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS) çerçevesinde uygunluğunun, güvenilirliğinin ve doğruluğunun makul güvenceye ulaşana kadar kanıt, kayıt ve belgelerin değerlendirilerek raporlanması sürecidir (Cömert vd., 2013: 13).

Bağımsız denetçi önceden belirlenen ölçütlere uygunluk denetimini bağımsız olarak gerçekleştirir. Denetim sonuçlarının işletmeler ve bilgi kullanıcılar için önem taşımaktadır. Kaliteli denetim, işletmelerin ve bilgi kullanıcıların denetçinin bağımsızlığına duymuş oldukları güvenle doğru orantılıdır. Küreselleşme ve ekonominin sürekli olarak gelişmesi, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacının artması tüm dünyada ortak kullanılan denetim standartlarını gerektirmektedir. Bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerinde ulusal ve uluslararası alanlarda düzenlenmiş olan denetim standartlarına ve ilkelerine uygun hareket etmek durumundadırlar (Selimoğlu ve Uzay, 2009: 6).

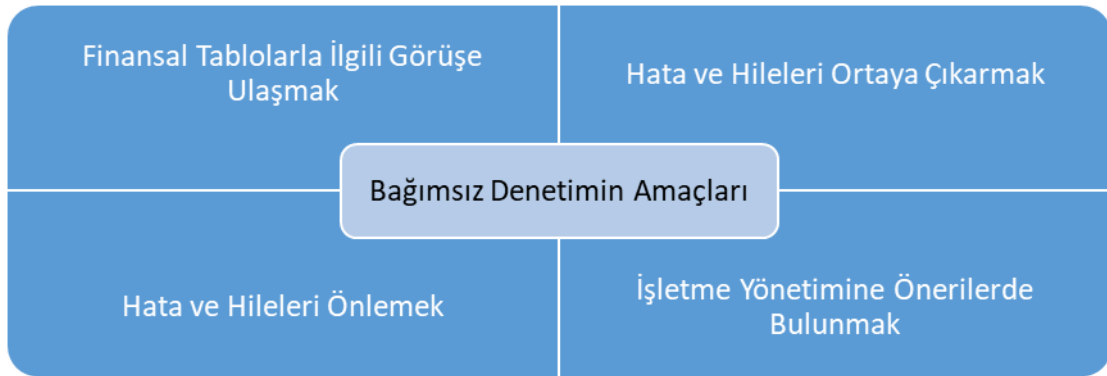
Ülkemizde 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile bağımsız denetçi kavramında ve bağımsız denetimin uygulanmasında önemli değişiklikler yapılmıştır. TTK ile bağımsız denetimin önemi artmış ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK, ülkemizde bağımsız denetimle ilgili tüm yetkilere sahip tek kuruluş konumuna gelmiştir (Dal ve Çalış, 2013: 88).

KGK tarafından, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ nde bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmaktadır; *“Bağımsız denetim, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora sağlanmasıdır.”*

1.3.1.Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetimin amaçları, finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak, hata ve hileleri ortaya çıkarmak, hata ve hileleri önlemek ve denetlenen işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak şeklinde sıralanabilir (Haftacı, 2014: 9). Bağımsız denetimin amacı aşağıda Şekil-1’de yer almaktadır.

Şekil 1: Bağımsız Denetimin Amaçları



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.3.1.1.Finansal Tablolarla İlgili Bir Görüşe Ulaşmak

Bağımsız denetimin ilk amacı, finansal tabloların güvenilir ve doğru bilgi içerip içermediğini araştırmaktır (Holmes ve Overmyer, 1975: 2). İşletmelerin düzenlemiş oldukları finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir bilgi olması ülke ekonomisi ve kamu düzeni açısından oldukça büyük önem arz etmektedir (Haftacı, 2014: 7). İşletmelerin ve bilgi kullanıcıların finansal tablolar ile ilgili olarak ihtiyaç duydukları bilgilerin güvenilir ve doğru bilgiler olup olmadığının ortaya çıkarılması denetim çalışmalarıyla mümkün olabilmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 4).

1.3.1.2.Hata ve Hileleri Ortaya Çıkarmak

Denetim süreci gerçekleştirilirken denetçinin karşılaşacağı sorunlardan ilki muhasebe kayıt hataları ve hileleridir. Muhasebede hata, kayıt işlemi yapılırken unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgi eksikliği nedenleriyle istemeyerek yapılan yanlışlardır. Muhasebe hilesi ise, muhasebe kayıt ve işlemlerinde başkalarını yanıltmak ve haksız kazanç elde etmek amacıyla bilinçli olarak yapılan düzensizliklerdir (Güçlü, 2005: 73).

Denetçinin asıl amacı finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak olsa da, denetçinin denetimi gerçekleştirirken hata ve hileleri ortaya çıkarma sorumluluğu da

vardır. Denetçi, işletmenin muhasebe kayıtlarındaki düzensizliğin ve iç kontrol yapısının zayıf olduğu alanlarda çalışma alanının kapsamını genişleterek denetim çalışmasını sürdürür (Haftacı, 2014: 171).

1.3.1.3.Hata ve Hileleri Önlemek

Denetçinin yapmış olduğu çalışmalar sadece hata ve hileleri ortaya çıkarmakla kalmayıp, uygulamada hata ve hileleri önlemeye yönelik etki de eder. Denetlenen işletme yönetimi ve personeli, ileride denetleneceğini bildiğinden hata ve hile yapmaktan kaçınmak durumunda kalacaktır (Gürbüz, 1995: 31).

Denetçi, muhasebe sisteminde tespit ettiği hataların düzeltilmesini işletme yönetiminden talep edecektir. Benzer şekilde denetim çalışmaları sırasında tespit edilen hileleri ise tespit veya inceleme raporu hazırlayarak ilgili kurum veya kuruluşlara bildirmek durumundadır (Güçlü, 2005: 78).

1.3.1.4.İşletme Yönetimine Önerilerde Bulunmak

Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin muhasebe kayıt ve belgelerini incelerken yönetime iç kontrol yapısı ile ilgili önerilerde bulunur. Söz konusu önerilerle muhasebe kayıtlarında ki hata ve hileleri önlemek amaçlanır. Denetçi, yönetim mektubu adı verilen bir belge ile iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yanlarını ve bunlarla ilgili alınması gereken önlemleri yönetime sunar. Denetçi yalnızca iç kontrol yapısını değil işletmede meydana gelen tüm aksaklıkları yönetime öneri olarak sunabilir. Yönetim, bu önerileri dikkate alıp düzeltmeli ve ileride oluşabilecek daha büyük hata ve hileleri engellemelidir (Haftacı, 2014: 171).

1.3.2.Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Faktörler

Bağımsız denetimi gerekli kılan faktörler, güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı, çıkar çatışması, muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı ve diğer nedenler olarak sıralanabilir (Durmuş ve Taş, 2008: 6).

1.3.2.1.Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı

Teknolojinin gelişmesi, küreselleşme ve ekonomik faaliyetlerin uluslararası alanlarda yaygınlaşması vb. nedenlerden dolayı, finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir ve tarafsız bilgiye olan ihtiyaçlarını da artırmıştır. Bilgi kullanıcılarının karar almada kullandıkları bilgileri asıl kaynaklarında inceleme şansları bulunmamaktadır.

Bu nedenle işletmelerin hazırlayıp kamuoyu ile paylaştığı finansal tabloların ve finansal bilgilerin, güvenilirliğinin ve doğruluğunun belirlenmesi için bağımsız alanında uzman bir denetçi tarafından denetiminin gerçekleştirilmesi gerekir (Sudsomboon ve Intakun, 2016: 360).

1.3.2.2.Çıkar Çatışması

Çıkar çatışması iki grup arasında gerçekleşebilir. Birincisi finansal tablo kullanıcıları ile bu tabloların hazırlanması ve sunulmasını gerçekleştiren işletme yöneticileri arasındaki çıkar çatışmasıdır (Messier, 1997:6). İşletme yöneticileri finansal tabloları olduğundan farklı göstererek yatırım yapmak isteyen bilgi kullanıcıları yanıltabilirler. Diğer çıkar çatışması ise finansal tabloları hazırlayan ve sunan işletme yönetimi ile işletmede payı bulunan hissedarlar arasında gerçekleşebilmektedir. Finansal tabloların sonuçlarının iyi olması işletmenin kredi alım ve satım gücünü arttıracaktır. Bu nedenle işletme hissedarları mali tabloları olduğundan daha iyi düzeyde olarak göstermek isteyecektir. Bu nedenle işletmenin bu çıkar grupları arasındaki çatışmaların önlenmesi ve doğru finansal tabloların hazırlanıp sunulması için bağımsız ve alanında tecrübeli bir bağımsız denetçiye veya denetim şirketine ihtiyaç vardır (Hatunoğlu vd., 2012: 172).

1.3.2.3.Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı

Günümüzde ekonominin gelişmesinde bağlı olarak işletmeler büyüyerek daha geniş alanlarda faaliyet göstermektedirler. İşletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi muhasebenin işini arttırarak işlemlerin daha karmaşık bir hal almasına ve hata yapma olasılığının artmasına neden olmaktadır. (Bozkurt, 2012: 20). Muhasebe işlemleri ve finansal tabloların hazırlanma sürecinin karmaşıklığı hata olasılığını arttırdığı gibi hatanın tespit edilmesini de zorlaştırabilmektedir. Bu nedenle elde edilen bilginin doğru ve güvenilir bilgi olduğunun tespiti ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (Durmuş ve Taş, 2008: 7).

1.3.2.4.Diğer Nedenler

Finansal tablolarda yer alan bilgileri kullananlar ile söz konusu bilgileri sağlayanlar arasındaki uzaklık bağımsız denetimi gerekli kılan bir başka nedendir. Uzaklık, fiziksel mesafeden veya işletmenin finansal bilgilerine ilk elden erişimdeki

yasal veya kurumsal engellerden kaynaklanabilir. Ayrıca uzaklık, finansal tablo kullanıcılarının kendi denetim incelemesini gerçekleştirmesini olanaksız kılan zaman ve maliyet kısıtlamalarından da kaynaklanabilmektedir. Dolayısıyla uzaklık, finansal tablo kullanıcılarının alınan bilginin kalitesini doğrudan değerlendirilebilmesini engeller. Bu bağlamda finansal tablo kullanıcıları ya işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal bilgilerin kalitesini kabul etmeli veya bir üçüncü tarafa alınan bilgi kalitesini belirlemede kendilerine yardımcı olabilecek bir bağımsız denetçiye güvenmelidir (Aqel, 2013: 16).

1.3.3.Bağımsız Denetçi Tanımı ve Bağımsız Denetçilerin Taşınması Gereken Özellikler

1.3.3.1.Bağımsız Denetçi Tanımı

Bağımsız denetçi, aldığı eğitim, mesleki tecrübe ve bağımsızlık ilkesiyle denetçiliği kendisine meslek edinmiş, tek olarak veya denetim şirketi bünyesinde görev alan kişidir (Sağlar ve Tuan, 2009: 350).

Bağımsız denetçi, mali tablolardaki bilgileri etkileyen riskleri ortaya çıkararak, söz konusu finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığının ilgili taraflara rapor olarak sunulmasından sorumludur. Bu sorumluluğu yerine getirmek amacıyla bağımsız denetçi, çalışmalarında mesleki şüphecilik anlayışı ile hareket etmeli ve mali tabloların bilgi kullanıcılarının karar vermesinde etkili olacak bir makul bir güvence elde etmelidir (Selimoğlu ve Uzay, 2009: 35).

Bağımsız denetçi, KGK tarafından, bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen Yeminli Mali Müşavir (YMM) ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ruhsatını almış meslek mensupları ile ortakları YMM ve SMMM olan bağımsız denetim kuruluşlarıdır (Dal ve Çalış, 2013: 98).

KGK, 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ve 25 Ocak 2013 tarih ve 28539 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan “Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği” ile bağımsız denetçilerde aranacak şartları düzenlemiştir. Buna göre bağımsız denetçi olmak isteyenlerin aşağıda yer alan genel şartları taşınması gerekir (28509 Sayılı Resmi Gazete, Md:14);

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkarda belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
- Meslek mensubu olması, (SMMM veya YMM olmak)
- Türkiye’de yerleşik olması,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması¹,
- Denetçilik sınavında başarılı olması,
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,
- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması,
- Olumsuz bir itibara sahip olmaması şartlarını taşıması gerekmektedir.

Genel olarak özetlemek gerekirse, bağımsız denetçi olabilmek için; meslek mensubu olmak, bağımsız denetim sınavında başarılı olmak ve 3 yıl olan uygulamalı eğitim süresini tamamlamış olmak gerekmektedir.

1.3.3.2.Bağımsız Denetçilerin Taşınması Gereken Özellikler

Bağımsız denetçilerin, mesleğe girişte uygulanan staj, sınav ve uygulama eğitimlerinden başarıyla geçerek bağımsız denetçi unvanını almaya hak kazanmış mesleki yeterliliğe sahip uzman kişiler olması gerekmektedir (Sağmanlı ve Cömert,

¹ Söz konusu yönetmeliğin 15.Maddesi Uygulamalı Eğitimin esaslarını ayrıntılı şekilde düzenlemiştir.

2010:44). Bağımsız denetçi, yürüttüğü denetim çalışmalarında gerekli mesleki özeni göstermeli, bağımsız olmalı, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olarak kendini sürekli geliştirmelidir. (Durmuş ve Taş, 2008:8). Çünkü bağımsız denetim, kurallara uygun olarak yapılan analitik bir süreç olmaktan ziyade sezgisel bir süreç olma özelliği de taşımaktadır. Dolayısıyla iyi bir bağımsız denetçinin direnç ve özgüvenle işleyen yenilikçi ve yaratıcı düşünce yapısına sahip olması gerekmektedir (Emir, 2008:110).

İşletmelerde meydana gelmiş olan mali nitelikteki olaylarla ilgili olarak tüm kanıtların elde edilmeye çalışılması bağımsız denetçiye zaman, maliyet ve iş gücü açısından gereksiz yük getirecektir. Dolayısıyla, bağımsız denetçinin kanıtların tamamının oluşturduğu ana kütleden, ana kütleyi temsil edecek örneklemi seçmesi gerekmektedir. Söz konusu seçimin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi denetim faaliyetinin risk ve önemlilik düzeyinin doğru saptanmasıyla mümkün olabilecektir. Bu bağlamda bağımsız denetçi yeterli denetim kanıtını belirlerken mesleki muhakeme, bilgi ve tecrübe gibi özellikleri de taşıması gerekmektedir (Çil, 2003:18).

Yukarıda bahsedilen tanımlamaları özetlemek gerekirse, bağımsız denetçinin taşıması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2012:32);

- Mesleğin gerektirdiği yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır.
- Bağımsız olmalıdır.
- Mesleğin gerekliliklerini yerine getirirken özenli olmalıdır.
- Kişilik sahibi olmalı ve ahlaki değerlere önem vermelidir.

1.3.4.Bağımsız Denetimin Sınırları

Bağımsız denetçi, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak düzenlenen mali tabloların denetimini gerçekleştirirken bir takım sınırlamalarla karşı karşıya kalır. Bu sınırlamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kepekçi, 2000:13)

1.3.4.1.Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Şartlarda Çalışması

Denetçi denetim faaliyetini icra ederken bir takım kısıtlara maruz kalabilir. Bunlardan biri kısıtlı ekonomik koşulların olmasıdır. Denetçi çalışmasını zaman ve maliyet açısından düzenler. Denetimin yeterli zaman ve maliyet ile gerçekleşmesi denetçinin muhasebe verilerini daha sağlıklı değerlendirmesini ve daha çok

destekleyici kanıtlara ulaşmasını sağlar. Diğer durumlarda ise denetçi, maliyet açısından kısıtlanarak yetersiz kanıt ve bilgiyle denetim çalışmasını yürütecektir (Kepekçi, 2000:13).

1.3.4.2.Zaman Sınırlaması

Bağımsız denetim programının hazırlanmasından sonra denetim çalışmalarının zamanının belirlenmesi gerekir. Denetim çalışmalarının planlanan zaman ve sürede tamamlanması hem denetçi hem de denetim yapılan işletme açısından verimliliği arttıran bir unsurdur. Bağımsız denetçi, yapılması amaçlanan denetim çalışması için gerekli en uygun süreyi belirlemelidir (Bakır, 2002:63). Bağımsız denetçi, denetim çalışması için uygun olan süreyi düzenlerken bilanço tarihini esas alır. Bağımsız denetçi finansla tablolar ile ilgili bir görüşe ulaştıktan sonra bu görüşünü rapor olarak bilanço tarihinden sonraki 3 ay içinde yayınlamaktadır. Denetçinin görüşünü bilanço tarihinden sonra açıklaması bu tarihten sonra meydana gelen olaylarla ilgili daha az kanıt toplamasına neden olmaktadır. Aynı bilanço tarihinde zamanda var olan belirsizliklerin çözümü için kısıtlı sürenin olması denetim çalışmasının sınırlı zamanda yapılmasını sağlar (Muhasebe, 2014).

1.3.4.3.Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sınırlama

İşletmelerin finansal nitelikteki işlemleri muhasebe verilerinin kaynağını oluşturur. Elde edilen muhasebe verileri kaydedilerek mali tabloların düzenlenmesi sağlanır. İşletmelerin ekonomik faaliyetlerinin muhasebe sisteminde kayıt altına alınması ve finansal tabloların oluşturulmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya bu ilkelere uygun farklı yöntemler kullanılabilir. Tahminlerden yararlanarak kayıt altına alma işlemi muhasebe sürecinde sıklıkla uygulanan bir yöntemdir. (Muhasebe, 2014). İşletmelerde meydana gelen mali ve ticari nitelikteki işlemlere ilişkin belirsizliklerin sonucunu hiç kimse önceden göremeyeceği için, muhasebe kayıtları tahminlere göre yapılır. Muhasebe sisteminden kaynaklanan bu sınırlamalara rağmen bağımsız denetimin mali tabloların güvenilirliğini arttırdığı söylenebilir (Kepekçi, 2000:13).

1.3.4.5.Yönetimden Kaynaklanan Sınırlamalar

Bağımsız denetimi sınırlandıran bir diğer etken ise, yönetimin, denetçinin çalışma alanını kısıtlayarak, finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde etmesi ve incelemesini engellemek istemesidir. Söz konusu durumda denetçi, yazılı gerekçe göstererek bağımsız denetim sözleşmesini sona erdirmeye hakkına sahiptir (Ataman vd., 2001:157).

1.3.5.Bağımsız Denetimin Yararları

Denetimin sağlamış olduğu yararlar; denetimi yapılan işletmeye sağladığı yararlar, işletmenin ortaklarına sağladığı yararlar ve denetlenen işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilere ve Sermaye-Para Piyasası'na sağladığı yararlar şeklinde üç başlık altında incelenmiştir (Babayeva, 2011:22).

1.3.5.1.Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

İşletmenin sahip olduğu muhasebe sistemi işletme yöneticilerinin en önemli bilgi kaynaklarından. Muhasebe sisteminde yer alan bilgiler, pek çok kaynaktan elde edilmekte ve söz konusu bilgilerin kesin doğruları içerdiği kabul edilmektedir (Kırlioğlu ve Akyel, 2004:29). Buna bağlı olarak bağımsız denetim, işletmenin bir bütün olarak dışardan incelenmesidir. Denetim çalışmasının yapıldığı süre içinde, denetçi işletmenin çalışma politikaları, iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemi hakkında da bilgi sahibi olur. Gerçekleştirdiği incelemeler sonucunda tespit ettiği eksiklikleri ve hataları işletme yönetimine tavsiye mektubu ile bildirir. Bağımsız denetim sayesinde işletme eksikliklerini tamamlayarak kendini geliştirme fırsatını yakalamış olur. Bağımsız denetimin işletmelere sağladığı bir diğer fayda ise işletmelerin yasa ve yönetmeliklere uygun faaliyet gösterip göstermediğini belirleyerek, yönetiminin hesap verebilirliğini ve daha doğru kararlar almasını kolaylaştırmaktır. Ayrıca dışarıdan bağımsız ve uzman bir denetçi tarafından denetimin gerçekleştirilmesi yönetimin doğru ve güvenilir işlem yapması açısından etkilidir (Başpınar, 2005:37).

1.3.5.2.Bağımsız Denetimin İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar

İşletmelerin ekonomik faaliyetlerinin sonucunda elde edilen muhasebe verilerine yönelik oluşturulan finansal tabloların denetiminin bağımsız ve alanımda

uzman bir denetçi tarafından gerçekleştiriliyor olması işletmenin yönetiminin ve hissedarların haklarının korunmasını sağlar. Özellikle yönetim kurulunda yer almayan hissedarları yönetimin verebileceği haksız kararlara karşı korumuş olur. İşletme yönetiminin bilerek veya farkında olmadan işletme içinde gerçekleşen olayların gizli kalmasına neden olabileceğinden, bağımsız denetimin bu durumların ortaya çıkarılmasında ve düzeltilmesinde önemli bir etkisi bulunmaktadır (Erdoğan, 2002:62).

1.3.5.3.Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletme İle İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere Ve Sermaye-Para Piyasası'na Sağladığı Yararlar

Finansal tabloların, belirlenmiş olan denetim standartlarına göre uygunluğunu inceleyen ve söz konusu tabloların güvenilirliğini makul bir seviyede artıran bağımsız denetim, sürekli gelişim halinde olan ülke ekonomileri için önemli bir işlevi vardır. Bağımsız denetçilerin denetim faaliyeti sonucunda sunmuş oldukları raporlar ilk olarak yatırımcılar olmak üzere güvenilir ve doğru bilgiye ihtiyaç duyan tüm bilgi kullanıcılarını ilgilendirir (Uzay vd., 2009:127).

Bağımsız denetim işletmelerin ticari faaliyetlerinin gelişmesinde önemli bir role sahiptir. Denetimden geçen işletmenin finansal tablolarının güvenilir olması, yatırım yapmak isteyen sermaye ve para piyasası yatırımcıları ve ticari ilişkide bulunduğu işletmeler tarafından yapılan değerlendirmelerde önemli faydalar sağlamaktadır. Bağımsız denetim sonucunda hazırlanan raporda, finansal tabloları onaylanmış olan işletmelerin güvenilen ve tercih edilen işletmeler oldukları söylenebilir (Erdoğan, 2002:62).

Bağımsız denetimin kamu kuruluşlarına sağladığı yararlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Babayeva, 2011:23);

- Bağımsız denetim sonucunda doğruluğu onaylanmış finansal tablolara göre düzenlenen beyannameler daha güvenilirdir.
- Güven artışına bağlı olarak bu kurumlardaki kamu denetim gücü azaltılabilir.
- Hukuki uygulamalarda bilirkişi veya başka unvanlarla güvenilir bilginin sağlanmasına yardımcı olur.

2.BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

2.1. Muhasebe Kavramı

Muhasebe, işletmenin kaynaklarının oluşumunu, kullanma şeklini, işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda kaynaklarda meydana gelen değişimi ve işletmenin finansal durumu ile ilgili bilgileri bilgi kullanıcılarına ileten bilgi sistemidir. İşletmelerin finansal faaliyetleri varlık ve kaynak oluşumunda değişime neden olurlar. Elde edilen veriler kayıt altına alınarak muhasebeleştirilir ve finansal tablolar düzenlenir. İşletmelerin finansal tablolarının ve bilgilerinin ilgili kişilerin yararına sunulması görevini muhasebe sistemi yerine getirir. Bu bağlamda muhasebe, “mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır” şeklinde de tanımlanmıştır (Sevilengül, 2009:3-4).

2.2.Muhasebe Mesleği

Bir ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan özel ve kamu sektörüne ait tüm birimlerin muhasebe işlemlerinin meslek mensupları tarafından yürütülmesi muhasebe mesleğinin konusunu oluşturur. Meslek mensubu muhasebe işlemlerine ilişkin işlemleri gerçekleştirirken yasalara, yönetmeliklere, muhasebe standartlarına, ilke ve kurallara uygun olarak hareket etmelidir. Aynı zamanda sorumluluklarının bilincinde bağımsız, doğru ve güvenilir olmalıdır (Yıldız, 2010:157).

Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini yerine getirirken sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmeleri gerekir. Çünkü meslek mensubu finansal raporlarda sunduğu bilgilerden dolayı sadece işletmeye karşı değil toplumun tüm kesimine karşı sorumludur. Ayrıca, muhasebe sisteminden yararlanılarak oluşturulan finansal raporların doğru ve güvenilir olması, işletmelerin ve ilgili tarafların ekonomide başarılı kararlar alarak uygulamasını sağlar. Finansal tabloların doğru ve güvenilir olması ise mali olayların kayıtlara doğru olarak aktarılması ile mümkündür. Alanında uzman, mesleki olarak kendini yetiştirmiş ve etik değerlerin bilincinde olan meslek mensubu ile kayıtların güvenilirliği artacaktır (Ayboğa, 2003:332-333) .

2.3.Bağımsız Denetim Ve Muhasebe İlişkisi

Finansal tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile bu tabloların doğruluk ve güvenilirlik düzeyinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında farklılıklar vardır. Buna rağmen muhasebe ve denetim birbirinden bağımsız düşünülemez. Muhasebe, elde edilen veriler ve kayıtlarla denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise, muhasebede oluşturulan bilgilerin, yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Denetim işlemi muhasebe verilerinden elde edilen mali tabloların belirlenen ölçütlere uygunluğunun denetimidir. Denetim sonucunda, muhasebede oluşturulan kayıtların eksik ve yanlış taraflarının ortaya çıkarılması sağlanmaktadır. Sonuç olarak, muhasebesiz denetlemenin dayanaksız; denetimsiz muhasebenin de sağlamasız olduğu söylenebilir (Erdoğan, 2002:54).

Denetimin konusunu, muhasebe işlemini gerçekleştiren meslek mensubunun işletmenin mali ve ticari nitelikteki işlemlerini kayıt altına alarak oluşturduğu muhasebe verileri oluşturur. Denetim işletmelerin muhasebeleştirilen ekonomik verilerinin gerektiği gibi kayıt altına alınıp alınmadığı, finansal tablolara doğru ve eksiksiz bir şekilde aktarıldığını belirlemektir. Bağımsız denetçi, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu değerlemede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden yararlanır. Bu nedenle söz konusu ilkelerle ilgili eğitim alarak, denetim faaliyetinde uygulamak zorundadır. Aynı zamanda denetçi, tarafsız olmasının yanı sıra kanıt toplama ve değerlendirme konusunda tecrübeli ve uzman olmalıdır. Bu uzmanlık denetçiyi, muhasebeciden ayırır (Kepekçi, 2000:8).

2.4. Muhasebe Mesleğinin Önemi

Muhasebe mesleği, ekonomik, sosyal, finansal ve teknolojik alanlardaki değişim ve gelişime paralel olarak önem kazanarak, toplum ve ticaret hayatı içinde etkili bir konuma gelmiştir. (Ayboğa, 2003:332). Ayrıca, işletmelerin amaçlarının ve yönetim anlayışının gelişmesine paralel olarak artan finansal olaylar ve sorunlar muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacı arttırmıştır (Holmes ve Overmyer, 1975:5).

2.4.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi

İşletmelerin faaliyete geçtikten sonra tedarik, üretim ve pazarlama faaliyetlerini para olarak değerlendirecek sistem muhasebedir. İşletmelerin alacak ve borç takibi muhasebe tarafından yerine getirilir ve böylece işletmenin verimli ve karlı olarak faaliyetini sürdürmesi sağlanır (Ertaş, 2007:118).

2.4.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi

Muhasebe mesleği, mali ve ekonomik sistemin işleyişinde, vergi gelirlerinin artmasında ve ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesinde önemli bir etkiye sahiptir. (Ertaş, 2007:119). Muhasebe meslek mensubunun muhasebe aracılığıyla ürettiği ve mali raporlarla sunduğu bilgiler toplumun tüm kesiminin ihtiyacını karşılayabilecek nitelikte, doğru ve güvenilir olmalıdır. Çünkü ekonomik kaynakların dağılımı açısından üretilen bilgiler büyük öneme sahiptir. Sunulan bilgilerin bilinçli ya da bilmeden hatalı olması, ekonomik kaynakların adaletsiz dağılımına ve kayıt dışı ekonomiye neden olabilecektir. Kayıt dışı ekonomi, toplumun refahını olumsuz yönde etkilemesi nedeniyle dikkat edilmesi ve önlenmesi gereken faktörlerdendir. Bu nedenle meslek mensuplarının kayıtlara geçirdiği belgeler ve üretilen veriler devletin ekonomik konularda alacağı kararlarda en önemli yol gösterici araç olacaktır. Sonuç olarak muhasebe mesleği; toplumun iyi işleyen mali ve ekonomik bir yapıya sahip olmasına, vergi gelirlerinin arttırılmasına ve ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesine doğrudan etkisi bulunan mesleklerin başında gelmektedir (Terzi, 2010:30-31).

2.5.Muhasebe Meslek Mensubunda Bulunması Gereken Genel Özellikler

Her mesleğin kendine özgü kuralları olup, mesleği icrası için gerekli bilgi ve teknik yeterliliğe sahip olmak gerekmektedir. Mesleki faaliyeti yürütenin, bilgi, görgü ve yeteneği hem kişi hem de mesleğin gelişimi ve elde edilecek fayda açısından son derece önemlidir. Bazı nitelikler, kuşkusuz her meslek mensubunda aynı düzeyde olmayacaktır. Ancak her meslek mensubunda en az oranda da olsa bulunması gereken nitelikler, o mesleğin gereklerini yerine getirmek için zorunludur (Marşap, 1995:15). Dünya genelinde profesyonel muhasebecilik mesleğini icra edecek meslek elemanlarında olması gereken genel özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dağlı, 2013:30);

- Üniversite eğitimi,
- Staj programını tamamlama,
- Mesleğe kabulü sağlayan mesleki niteliklere ilişkin standartlar,
- Mesleki yeterlilik sınavında başarı sağlamak,
- Uzmanlığı ifade eden mesleki teknik bilgi birikimi ve donanımı,
- Otoritesi ve saygınlığı olan mesleki bir örgüte bağlı olma,
- Yazılı meslek etiği kuralları,
- Yasal sorumluluk,
- Toplumun çıkarlarını en üst düzeyde tutan bir anlayış
- Kamu ve halk tarafından kabul edilme,
- Sürekli kendini geliştirme.

2.6. Meslek Yasasında Belirtilen Meslek Mensupları ve Meslek Mensubu Olmanın Genel Şartları

Ülkemizde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda muhasebe meslek mensupları belirlenmiştir. Söz konusu kanunda, meslek unvanları konusunda, 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 5786 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile güncelleme yapılmıştır. Buna göre, Türkiye'de muhasebe mesleği, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olarak iki unvan altında sürdürülmektedir².

Meslek mensubu olabilmek için, meslek mensubu adaylarının öncelikle sağlamaları gereken genel şartlar, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 4.maddesinde belirtilmiştir. Bu bağlamda meslek mensuplarının yerine getirmesi gereken genel şartlar aşağıdaki gibidir;

- T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

² 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle; bu maddede yer alan "serbest muhasebeci" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

2.6.1.Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 5.maddesine göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için aranan özel şartlar aşağıdaki gibidir;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- En az üç yıl staj yapmış olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak³,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmaktır.

³ Vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

2.6.2.Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 9.maddesine göre Yeminli Mali Müşavir olabilmek için gerekli olan özel şartlar aşağıdaki gibidir;

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmaktır.

2.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri

3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun Mesleğin Konusu başlıklı 2.maddesinde SMMM ve YMM meslek mensuplarının görevleri düzenlenmiştir. Buna göre mesleğin konusu, gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- Muhasebe, finans, mali mevzuat konularında, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerini yapmaktır.

Yukarıdaki faaliyet konularına ek olarak; SMMM' ler genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defter tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapabilirler. YMM'ler ise 3568 Sayılı Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapabilmektedirler. Bu bağlamda YMM'ler defter tutamaz, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyanname düzenleyemez iken SMMM' lerde tasdik işlemini yapamazlar.

2.8.Etik Kavramı Ve Etikle İlişkili Kavramlar

Etik kavramı için literatürde, aynı anlamı içeren farklı tanımların olduğu görülmektedir. Bu bağlamda aşağıda literatürde sıkça kullanılan etik kavramı tanımlarının bir kısmına yer verilmiştir.

2.8.1.Etik Kavramı ve Tanımı

Etik kelimesi, Yunancada karakter, adet (huy), gelenek ve görenek anlamına gelen “*Ethos*” kelimesinin Türkçe karşılığıdır. Etik, doğruyu yanlıştan veya iyiyi kötünden neyin ayırdığını anlamaya çalışır. İnsanların davranışlarının nasıl olması gerektiğini gösteren etik, görev ve sorumluluklardan oluşan davranış kuralları ya da disiplinine verilen isimdir. Etik, bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması konusunda davranış kurallarını içermektedir. Etik kavramı topluma karşı olan sorumluluk duygusunun ifade edilmesidir (Yıldız, 2010:159).

Etik; birey, toplum ve kurumlar açısından neyin iyi, neyin kötü olduğu konusunda moral, görev ve zorunluluk belirleyen bir disiplindir (Çukacı, 2006:91).

Etik, karakter veya adet, örf, gelenek, alışkanlık, davranış biçimi gibi anlamına gelir (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012:38).

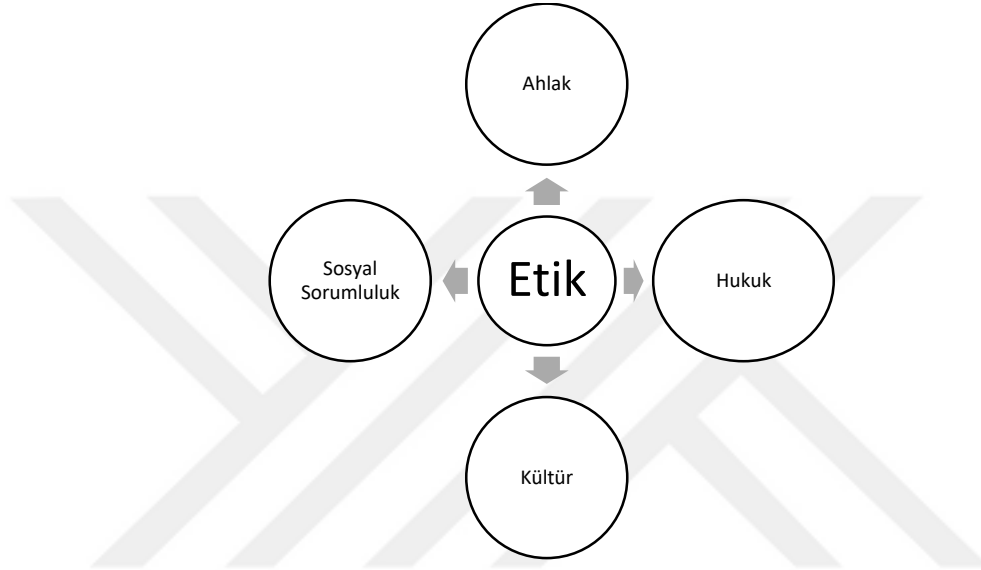
Etik, toplumu oluşturan bireylerin uyum içerisinde yaşaması için oluşturulan yazılı olmayan ilkeler bütünüdür. Etik, bireylerin ve toplumun ahlak standartlarını araştıran disiplindir. Bireylerin birbirleriyle ilişkilerinde nasıl davranması gerektiğini gösteren etik, ödev ve yükümlülükleri esas alan bir davranış kuralı ya da disiplini tanımlarken, bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir (Çiçek vd., 2013:3).

Etik, insanların kendi şahsına ve diğer insanların kişiliklerine karşı iyi davranması, genel bir anlatımla iyiliğe varılması için kendini uymaya zorunlu hissettiği manevi ve ruhsal görevler ve bunlara ilişkin kurallardır. Etik, işletme faaliyetlerinde iyi veya kötü kurallarla ilgilidir ve göreceli bir kavram olduğu için kişiden kişiye göre değişmektedir (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012:3).

2.8.2.Etikle İlişkili Kavramlar

Etik, bir taraftan bireysel diğer taraftan toplumsal yargılarla ilgili olduğu için diğer kavramlarla da etkileşim içerisinde. Bu bağlamda etiğin; ahlak, hukuk, sosyal sorumluluk ve kültürle olan ilişkileri incelenmiştir (Kutlu, 2008:28). Aşağıda etikle ilişkili olan kavramlar şekil üzerinde gösterilmiştir.

Şekil 2: Etik İlişkili Kavramlar



Kaynakça: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.8.2.1.Etik ve Ahlak Kavramı

Ahlak insanın doğuştan sahip olduğu veya sonradan edindiği, bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırları ve manevi seviyesini belirten tutum ve davranışlar olarak tanımlanırken, etik, ‘insan ilişkilerinin bağlı olduğu değerleri, ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın niteliğini ve nedenini araştıran felsefe’ şeklinde tanımlanabilir. Etiğin ahlak felsefesi olması, ahlakın ise etiğin araştırma konusu olmasından dolayı etik ve ahlak birbirinden farklı kavramlardır (Kutluk ve Ersoy, 201:425).

Etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerlerdir. Ahlak ise, bir dönemde benimsenen davranış kurallarının bütünüdür (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012:15).

2.8.2.2.Etik ve Hukuk

Etik ve hukuk birbirine yakın iki kavramdır. Etik insan davranışlarının iyi ya da kötü, yanlış ya da doğru olarak değerlendirilmesi iken, hukuk etik gibi toplumsal düzenin sağlanması için gerekli kuralların neler olduğunun belirlenmesidir. Her iki kavram da toplumsal refah ve düzenin sağlanması amacını taşır. Tek fark olarak hukuk yaptırım gücüne sahip olması açısından etikten farklılık gösterir. (Karacan , 2014:31). Hukukun yaptırım gücüne sahip olması, toplumda yanlışları ve kötülere cezalandırmak anlamına gelir. Bu bakımdan hukuk kuralları ile etik değerler korunabilir (Özgener, 2004:15).

2.8.2.3.Etik Ve Sosyal Sorumluluk

Sosyal sorumluluk; kişilerin ya da işletmelerin topluma karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu sorumluluklarını, kendisinin ya da işletmenin amaçlarının önünde tutması gerekliliğini ortaya koymaktır. Sorumluluk topluma karşı yüklenilen ve gerektiğinde hesap verme duygusudur (Karacan , 2014:21).

Diğer bir ifadeyle sosyal sorumluluk, etik değerlere bağlı kalarak işletmelerin, çevrelerine ve topluma zarar verecek tüm davranışlardan kaçınmaları anlamına gelir. İşletmelerin sosyal sorumluluklarının yanında ahlaki yükümlülükleri bulunmaktadır. İşletmelerin ahlaki yükümlülükleri, işletmelerin etik standartlara uyması ile şekillenmektedir (Karacan , 2014, s. 23).

2.8.2.4.Etik ve Kültür

Kültürün, insan yaşamının biçimlenmesi ve ahlaki alt yapısının oluşması açısından etkisi ve değeri dikkate alındığında, bireyin çalışma disiplinine etkisi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. İnsanların etik yaklaşımları dolayısıyla ahlaki yaklaşımları kültürle doğrudan ilgilidir. Bireylerin vermiş olduğu kararlarda etkili olan ahlaki alt yapılarıdır. Buna bağlı olarak da kararlarının çoğunda sahip oldukları kültürün etkilerini görmek mümkündür (Ateş ve Oral, 2003:59).

Kültürün etik üzerinde etkisi olduğu söylenebilir. Çünkü kültür bir grup insan arasında paylaşılan, toplumun birlikte oluşturduğu değerlerdir. Etik içinde bulunan toplumun kültürel özelliklerine göre değişim gösterebilir. Toplumların farklı kültüre sahip olmaları etğin temelini oluşturan iyi ya da kötü kavramlarının farklı

algılanmasına neden olabilir. Yalan söylemek, hırsızlık, iş hayatında adil olmayan uygulamalar, rüşvet vb. konular toplumlarda evrensel olarak kabul edilen etik dışı davranışlardır. Ancak evrensel olarak kabul edilen etik dışı bu davranışlardan rüşvet bir toplumda meşru olarak görülebilir. Bu nedenlerle etiğin içinde bulunduğu toplumun kültürel yapısına göre şekil aldığı söylenebilir (Karacan , 2014:20).

2.9.Etik Davranışını Etkileyen Unsurlar

Etik davranışı etkileyen unsurla yasalar ve toplum gelenekleridir. Bununla birlikte etik değerler; meslek mensuplarının etik değerleri benimseme düzeyinden de etkilenir (Ünsal, 2008:5).

2.9.1.Yasaların Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi

Genel olarak yasalar ve etik benzer doğrultuda olsalar da aynı anlamı ifade etmemektedirler. Yasalar kamu düzeninin sağlanması amacıyla düzenlenen ve mesleki faaliyetlerde uygulanmasının zorunlu olduğu yazılı kurallardır. Etik kavramının ise meslek hayatının yanı sıra özel alanları kapsadığı söylenebilir. Yasalara herkesin uyması zorunludur. Etik bireylerin kişisel görüşlerini yansıtan özel bir alan olarak ifade edilebilir. Etik, toplum yaşamında olması istenen davranışları yansıtır. Diğer bir ifadeyle yasalar uyulması zorunlu yaptırım olan kurallar bütünü olmakla birlikte etik, insan ilişkilerinin temelinde yer alan iyiye ulaşmak için bireylerin kendini uymak zorunda hissettiği ve kişisel görüşlere göre değişkenlik gösteren durumları ifade eder. Etik olması istenen bir şeydir ancak uyum zorunluluğu yasalar ve kişilerin görüşleri ile sınırlıdır. Bazı durumlarda insanlar etik sayılan bir davranıştan kaçınmak adına yasalara başvurabilirler. Örneğin tüketiciyi koruma kanununda belirtilen, sözleşmenin bir nüshasının karşı tarafa verilmesi kuralı, yalnızca tüketici kredisi sözleşmesi konusunda bir hüküm ve zorunluluk olduğundan hesap açma sözleşmesi konusunda yasal bir düzenleme bulunmadığı gerekçesi ile bankalar hesap açtırdığınızda sözleşmenin bir nüshasını size vermeyebilirler. Toplumda ve meslek hayatında kamusal ve özel alanların düzenini sağlamaya yönelik hazırlanan ve uygulanan yasaların meslek etiği ilkelerinin temelini oluşturduğu söylenebilir. Meslek yaşamında karşılan etik sorunların çözümleri yasalaştırılarak uygulanması zorunlu hale getirilmelidir. Bu görüşe göre “bir şey yasal ise ahlaki olarak da uygundur.” (Balkan, 2009).

2.9.2.Toplumun Geleneklerinin Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi

Sürdürülebilir bir toplumsal yaşamın gereği, ortak değerlerin olmasıdır. Etik değerlerin toplum geleneklerinin temel yapısını oluşturduğu söylenebilir. Bireylerin bu değerlere kendini uymak zorunda hissetmesi toplumsal yaşamı düzenleyen bir durumdur. Etik değerlere kimse karşı çıkamaz. Örneğin; dürüstlüğü değil de yalancılığı ya da sahtekârlığı kimse öneremez. Sadakat yerine ihaneti, adalet yerine haksızlığı kimse değerli göremez. Ancak etik kavramının; iyinin ve kötünün ne olduğu kişisel görüşlere göre farklı anlamlar ifade ettiği düşünüldüğünde gerçek adaletin, sadakatin, dürüstlüğüne ne olduğunun tartışma konusu olabilir. Bireyler ahlaki olmayan davranışlarını ahlaki çerçevede göstermeye çalışırlar. Bu gibi durumlarda davranışların ahlaki değerlerle olan uyumu önemlidir.

İnsanlar ahlak dışı davranışlarını bile ahlaki sınırlar içerisinde göstermeye çalışabilirler. Bir davranış değerlendirilirken onun ahlaki değerlerle çelişip çelişmediği önemlidir. Sonuçta bir insandan beklenen öncelikle onun etik kurallara uymasındır. Etik değerlere ve kurallara uymak uzun vadede toplumun her kesimine yarar sağlayacaktır. Etik kuralların benimsendiği toplumlarda sistemi, ilişkileri, kurumları ve işleyişini hukuk ve yasalardan çok etik ilkeler düzenlemektedir. Bu nedenle gelişmiş toplumlarda hukuki yaptırımlar yanında etik kurallara uymamaktan kaynaklanan tepkiler önem taşımaktadır. Öte yandan bu tür ilkelerin önemsenmemesinin vereceği zarar kurumlar ile sınırlı olmayıp işletme çevresine ve topluma etki etmektedir. Etik ilkelere bağlılığın sağlayacağı bireysel yararların toplumsal yararlar ile bağdaştırılması önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012:27).

2.10.Etik Teorileri

Etik teorileri genelde teolojik ve deontolojik olmak üzere iki ana grupta incelenmektedir (Tadde ve Siddiqui, 2016:184).

2.10.1.Teolojik Yaklaşım (Sonuçsalcılık)

Teoloji kavramı, Grekçe’ de ‘‘Telos’’ kelimesinden türetilen bir kavram olup sonuç veya amaç anlamına gelmektedir. Teoloji, iki temel düşünceye dayanan ahlaki bir bakış açısidir. Birinci düşünce, insan varlığı için değerli olanın ne olduğu hakkındaki iddiadır. İkincisi, ise bir eylemin ahlaki olarak kabul edilebilir olup

olmayacağı, sadece söz konusu eylemin değeri maksimize edip etmediği konusuyla ilgilidir. Eğer mutluluk bir değer olarak kabul edilirse, o zaman ahlaki olarak izin verilebilir eylem, mutluluğu maksimize eden eylemdir. Mutluluğu maksimize etmeyen eylemler ahlaki olarak kabul edilemezler. Kısacası bu anlayışa göre, doğru, yanlış ve ödev gibi kavramlar, bir davranışın sonuç ya da maksadına bağlı kılınmıştır (Orman ve Parlak, 2009:65-66).

Teolojik teoriler, bireyin eylemlerinin sonuçları üzerinde odaklanır. Yani bir eylemin iyiliğine veya kötülüğünü, doğruluğunu veya yanlışlığını sonuçlarıyla saptarlar. Ahlaki olarak en iyi eylem, en büyük iyinin üretilmesi olasılığına sahip eylemdir. Teoloji terimi temelde bir gayeye yönelik yönlendirmeyi ifade eder. Bir eylem istenen sonucu ortaya çıkarıyorsa, o zaman ahlaki açıdan doru ve iyidir. Teolojik teoriler, bireycilik(bencillik) ve faydacılık olmak üzere iki yaklaşım olarak incelenebilir (Özgener, 2004:33).

2.10.1.1.Bireyci Yaklaşım

Bireyci yaklaşım (bencillik) ahlaki karar alma sürecinde, bireyin kendi kişisel çıkarlarına en çok katkıda bulacak alternatifleri seçmesi olarak ifade edilmektedir. Bu yaklaşıma göre bireyler, kendileri için en yüksek iyi sonucunu ortaya çıkardığı sürece davranışlar gerçekleştirilebilir. Egoist olarak adlandırılan bu bireyler herhangi bir kişinin, başkalarına karşı ne bir yükümlülüğe, ne de bir fedakârlığa mecbur olmadığını savunmaktadırlar. Davranışın doğruluğunu ölçmek için kendilerinin en iyi uzun vadeli avantajlarını kullanmaktadırlar. Yani eğer bir davranış, uzun dönemde bireyler için kötüye oranla en yüksek iyiyi ortaya çıkarıyorsa ya da çıkarması olası ise, o zaman bu davranışlar doğrudur ve bireyler bu davranışı yapmalıdır. Burada ki birey ya da bireysellik, tek bir kişi, özel bir grup ya da organizasyon olabilir (Orman ve Parlak, 2009:66).

2.10.1.2.Faydacı Yaklaşım

Faydacılık yaklaşımı, karar ve davranışların diğer insanlar üzerindeki etkilerini değerlendirirken “en yüksek sayıda insan için en yüksek iyi”yi sağlanmayı amaçlar. Ahlak felsefesinde oluşturulan teoriye göre “en yüksek iyi” ulaşılması gereken bir amaç olarak mutluluğu ifade eder. Buna bağlı olarak faydacılara göre ahlaki bir

davranışı doğru kılan şey, “herkesin en yüksek düzeyde mutluluğu” dur (Bayrak, 2001:9-10).

2.10.2.Deontolojik Yaklaşım

Teolojik teoriler, bir davranışın ahlaki olup olmadığını değerlendirmede sonuçlarını düşünmemiz gerektiğini ileri sürerken, deontolojik teoriler davranışın kendisi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bir başka deyişle, deontolojik teoriler, herhangi bir davranışın sonuçlarında ziyade davranışa yüklenmiş niyetleri ve bireylerin haklarını esas alan ahlak felsefesidir. Deontolojik teoriler, bir eylemi doğru kılan ve yükümlülük olarak gören unsurların, onun sonuçlarının iyiliği ve kötülüğü yanında başka faktörler olduğunu da ileri sürerler. Bu faktörler ise, eylemin dayandığı birtakım ilke ya da kurallardır (Özgener, 2004:42).

Karar, faaliyet ve davranışların tercih edilmesinde bunların sonuçları değil, eylemin dayandığı ilke ve kuralların doğruluğu önemlidir. Kararın doğruluğu ile sonuç arasında bir bağ yoktur. Çağdaş anlamda deontoloji yaklaşımın inceleyen alman felsefeci Immanuel Kant’a göre, iyi niyetli olan kişinin kararını verirken sonucunu düşünmesine gerek yoktur. Buna göre, “sonuç kötü de olsa karar iyi niyetli alınmışsa doğrudur.” yani etikdir.

Deontoloji de sonuçlardan çok davranışla ilgili niyetlerin ve faaliyetlerin ön planda olduğu görülür. Muhasebe mesleğinde, meslek mensuplarının kendi aralarında ve müşterileri ile aralarındaki ilişkileri belirleyen kurallar topluluğu deontolojiyi ve deontolojik kuralların temelini oluşturan etiği ifade etmektedir. Deontolojik yaklaşım, etik ve haklar yaklaşımı ve eşitlikçi yaklaşım olarak iki grupta incelenebilir (Karacan , 2014:83).

2.10.2.1.Etik ve Haklar Yaklaşımı

Bu yaklaşım, bütün bireyler ve grupların temel hak ve özgürlüklerini korumayla tutarlı karar ve davranışlarını kapsar. Bu haklar ve özgürlükler (yaşama, özgürlük, sağlık, gizlilik, mülkiyet) Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Bildirisi’nde yer alan haklardır (Özgener, 2004:46).

2.10.2.2.Eşitlikçi Yaklaşım

Harvard filozoflarından John Rawls tarafından ortaya atılan bu yaklaşım, yönetsel kararların ve davranışların, fayda ve maliyetleri bireyler ve gruplar arasında ne ölçüde eşit dağıttığına göre değerlendirme yapar. Rawls için, kişilerin genç ya da yaşlı, zengin ya da fakir, kadın ya da erkek, tembel ya da çalışkan olmalarının, yani toplum içindeki statülerinin hiçbir şekilde önemi yoktur. Önemli olan eşit davranmaları, adil olanı seçmeye kendilerini zorlamalarıdır (Bayrak, 2001:15)

Bu yaklaşım, eşitlik, adalet ve tarafsızlık kavramlarını esas alarak, meslek örgütü için üç temel ilke üzerine kurulmuştur (Akdoğan, 2005:299)

- Tüm meslek mensuplarının eşit olduğu üzerinde durulmaktadır. Meslek mensuplarının aralarındaki farklılıklar ancak onların yetenek ve bilgilerine paralel olarak üstlendikleri görev ve sorumluluklardan kaynaklanmaktadır.
- Meslek örgütünün kendisine bağlı meslek mensupları arasında meslek etiği kurallarını uygularken adaletli davranmasını öngörmektedir.
- Bu ilke tarafsızlık üzerine oturtulmuştur. Meslek mensuplarının mesleğe uymayan şekilde davranmaları sonucunda meslek örgütüne verdikleri zararın bilerek mi yoksa bilmeyerek mi verildiğinin incelenerek eğer kasıtlı ise gereken cezanın verilmesini öngörmektedir.

2.11.Etik Dışı Davranmanın Sebepleri

Tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleklerinin icrasında da etik dışı davranışlara rastlamak mümkündür. Bu davranışlar bilerek veya bilmeyerek gerçekleştirilmektedir. Ancak “kanunları bilmemek mazeret değildir” ilkesinden hareketle, bilerek veya bilmeyerek gerçekleştirilen etik dışı davranışlar meslek örgütleri tarafından belirli yaptırımlara bağlanmıştır. Etik dışı davranışların temel nedeni bencillik, çıkar, rekabet vb. unsurlar olabilir. Buna bağlı olarak muhasebe mesleğinde etik dışı davranışı sebep olan nedenler kişisel nedenler ve dışardan kaynaklanan nedenler olarak iki ana grupta toplanabilir (Kutlu, Muhasebe Meslek Ahlakı, 2008:144).

2.11.1.Kişisel Nedenler

Muhasebe mesleğinin uygulanmasında çoğu meslek grubunda olduğu gibi etik uygulamanın dışına çıkılarak meslek onuru ile bağdaşmayacak, kişisel çıkar amacı güdülerek gerçekleştirilen bazı uygulamalar gerçekleştirilmektedir (Bilen ve Yılmaz, 2014:69).

Meslek mensubunun etik dışı davranmasının nedeni tamamen kendi eksiklik ve zaafıları, ikilem veya yetersizlikleri olabilir. Etik bağlamda bu durum, bireyin mesleğin icrası için gerekli zihinsel yetenek ve olgunluk, analitik yetenek, anlama, sorun çözme, iletişim kurabilme gibi bireysel yeteneklerin yeterince oluşmamasından kaynaklanır. Bireyler bu eksikliklerinden kaynaklanan aşağıdaki nedenlerden dolayı etik dışı davranışlar sergileyebilmektedir (Kutlu, 2008:144).

2.11.1.1.Etik ölçütleri farklı yorumlama

Bireyleri etik dışı davranışa yönlendiren nedenlerden birisi, kişinin davranışlarının ve etik standartlarının, toplumca öngörülen standartlardan farklı olmasıdır. Bunun nedeni ise kişinin aldığı eğitim ve kültüre bağlı olarak kendi ölçütlerini toplumsal ölçütlerden üstün tutmasıdır (Karacan , 2014:43).

2.11.1.2.Bireyin Bencil Davranması

Bencillik başkalarını düşünmeyerek gelişmeleri ben merkezli düşünmek ve yöneltmek demektir (Gül, 2006:70). Etik dışı davranışların çoğu meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri yürütürken bencil davranmalarından kaynaklanmaktadır. İş hayatında işverenler, yöneticiler ve çalışanlar kendi çıkarları veya işletmenin çıkarları için etik dışı davranışlarda bulunabilirler. Bencillik duygusunun etki olduğu çoğu durumda bireyler davranışlarının yanlış olduğunu bilmelerine rağmen çıkar sağlamak amacıyla etik dışı davranmayı seçmektedirler. Hatta bu davranışlarına mazeret üretmek haklı görünmeye çalışmaktadırlar. Bu davranış tarzlarında kişisel çıkar ve öncelikler toplumsal menfaatlerin önüne geçmektedir. Daha çok para kazanma ve tanınma isteği gibi hırslar etik dışı davranışlara zemin oluşturabilmektedir (Kutlu, 2008:145).

Kişiler etik dışı davranışlarını, sıradan bir davranış olarak göstermek için bir takım savunma mekanizmaları geliştirebilir. Etik kavramının kişisel görüşlere göre

değişmesinden dolayı, kişiler yaptıkları davranışları etik dışı görmediklerini ya da etik dışı olduğunu bilmediklerini anlatmaya çalışabilirler. Bu gibi durumlarda çoğu etik dışı davranış mantıksal nedenler ileri sürülerek, sıradan davranışlar olarak algılanabilmektedir (İşgüden, 2007:62).

2.11.1.3.Etik İkilem

Muhasebe ve denetim mesleğinde etik ikilem, muhasebecinin bir gruba karşı olan görev ve sorumluluklarının diğer bazı gruplara olan görev ve sorumluluklarıyla veya kendi çıkarlarıyla uyuşmaması durumunda oluşmaktadır (Kutluk ve Ersoy, 2011:426).

Günlük iş hayatında denetçinin, muhasebecinin ve herhangi bir iş adamının bu tür ikilemlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Bu tür etik ikilemlerin çözülmesinde çeşitli seçenekler söz konusu olabilir ancak, sorunu çözüyorum derken etik dışı davranışa bir bahane aranmamalıdır. Etik dışı davranış geçerli veya haklı gösterebilmek için aşağıdaki gibi bazı bahaneler ileri sürülebilir (Kutlu, 2008:150).

- Herkes bunu yapıyor; Müşterisinin vergi kaçırmasına yardımcı olan bir muhasebecinin, “başka meslektaşlarım da yapıyor” demesi gibi.
- Yasal ise ahlakidir; Kayıp eşya bulan bir kişinin, eşyanın sahibi ortaya çıkıp kendini ispat etmediği sürece eşyayı kimseye teslim etmek istememesi gibi.
- Ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı; Sergilenen etik dışı davranışın sonunda ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı fazla ise, kişi bu davranışından vazgeçebilir. Aksi takdirde etik dışı davranış sürdürülebilir.

2.11.1.4.Mesleki Bilgi Yetersizliği

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini tam olarak yerine getirebilmeleri için mesleğinin gerektirdiği mesleki bilgiye, hem kurumsal hem de uygulamalı olarak sahip olmaları gerekmektedir. Yeterli bilgiye sahip olmayan meslek mensuplarının yaptıkları işlerde taraf olanlar, yapılan işin kalitesini beğenmezler. Meslek mensupları kendilerinden kaynaklanan bu yetersizliği ve eksikliği tamamlamadıkça tatmin duygusu azalır. Rasyonel davranamaz, hataları çoğalır, etik dışı davranışları artar, işini

kaybetme ve sorumluluk altına girme gibi olumsuz, güçlü ve yoğun baskıların sonucu olarak etik dışı davranışlar daha da çoğalır. Meslek mensubu etik dışı davranışlara yönelmemek için sürekli yeni bilgilerle eksiklerini tamamlamalı, etik değerleri her zaman ön planda tutmalıdır (Karacan, 2014:45).

2.11.2.Dışarıdan Kaynaklanan Nedeneler

Meslek mensuplarının çalışma alanını oluşturan işletmeler, çıkar çatışmalarının en yoğun yaşandığı yerlerdir. Örgütsel yapıları gereği işletme yönetiminde yer alan kişilerin tutum ve davranışları çalışanları çok yakından etkilemektedir. Kişileri kendileri dışında etik olmayan davranışta bulunmasına neden olan birçok faktör bulunmaktadır (Akdoğan, 2003:14).

2.11.2.1.İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı

Yönetim sürecinde kararlarda, uygulamalarda, eylem ve işlemlerde kaçınılması gereken davranışlar etik dışı davranışlar olarak değerlendirilmektedir. Bu davranışlar; ayrımcılık, kayırma, rüşvet, yıldırma korkutma, ihmal, istismar, bencillik, yolsuzluk, işkence, yaranma dalkavukluk, şiddet-baskı-saldırganlık, iş ilişkilerine politika karıştırma, hakaret ve küfür, bedensel ve cinsel taciz, kötü alışkanlıklar, görev ve yetkinin kötüye kullanımı, zimmet, bağınazlık olarak sıralanır (Sayılı ve Kızıldağ, 2007:235).

2.11.2.2.Rekabet

Rekabetin yoğunlaşması haksız rekabete, haksız rekabet ise meslekle bağdaşmayan işler, haksız kazançlara zemin hazırlamaktadır. Muhasebe mesleği açısından her ne kadar yasal olarak bir rekabet yasağı var ise de, üstü kapalı olarak yürütülen bir rekabet vardır. Bu rekabetin gizlice yürütülmesi etik dışı davranışlara neden olabilmektedir (Kutlu, 2008:146).

2.11.2.3.Ücret

Bir meslek mensubu yapabileceği sayıda iş almalıdır ve aldığı işi de layıkıyla yerine getirebilmelidir. Böylece hem kendi hem de hizmet sunduğu kişi memnun olup tatmin duymalıdır. Yapılan hizmetle ilgili olarak da gerçek ve hak edilen ücretler talep edilmelidir. Herhangi bir meslek sadece parasından dolayı tercih edilerek yapılacak olursa etik dışı davranışları arttırıcı rol oynar. Yine yasaklamış olmasına rağmen farklı

ücret tarifeleri uygulama, haksız rekabete yol açar ve yapılan işin niteliğini bozar (Kutlu, 2008:147). Ayrıca yapılan bilimsel araştırma sonuçları denetim ücretinin denetçinin denetim faaliyeti sırasında ihmellere yol açacak kadar büyük önem ve etkiye sahip olduğunu göstermektedir (Idowu Adeniyi, 2015:120).

2.11.2.4.Karşılıklı Güvensizlik

İşletme çalışanları karşılıklı güvene dayalı bir iletişim kurulup kurulmaması önemlidir. Güvene dayalı bir iletişim kurulamaz ise etik olmayan davranışlar arma eğilimi gösterebilir. Son yıllarda çalışanlara karşı olan güvensizlikten dolayı onları daha fazla denetlemek için bazı yeni uygulamalara başvurulmaktadır. Örnek olarak yöneticilerin, çalışanların iş performansını belirlemek ve kişiliğini ölçen psikolojik testlerden yararlanarak haklarında bilgi sahibi olabilmek için teknolojinin nimetlerini kullanmaları, doğal olduğu kadar, iş etiği açısından sorgulanması gereken bir konudur. Çalışanların monitörlerle izlenmeleri, e-maillerinin kontrolü hatta dini ve siyasi görüşlerinin değerlendirilmesi, psikolojik açıdan baskı ve bunalıma neden olabilir (Karacan, 2014:48-49).

2.11.2.5.Sahte ve Yanıltıcı Belge

Sahte ve yanıltıcı belge, işletmenin ya da işletme yönetiminin vergi matrahını azaltarak vergi kaçırmak amacıyla sahte belge yani gerçek bir mal ve hizmet hareketini ifade etmeyen belgeler temin etmesi ve bu belgelerin meslek mensubu tarafından bilmeyerek ya da bilerek kayda alınmasını ifade eder. Zaman zaman mükellefler, bu tür vergi azaltıcı fiilleri, meslek mensubuna işi başkasına vereceği tehdidi veya benzeri baskı yöntemlerini kullanarak meslek mensubunu etik dışı davranışta bulunmaya zorlamaktadırlar (Özbirecikli ve Ural, 2006:111).

2.11.2.6.Etik Davranışların Esnetilmesi

İş dünyasının etik ölçütleri, genel etik ölçütlerden biraz daha esnek, katı olmayan ve kendine özgü bir anlayışa sahiptir. Küreselleşme eğilimleri, iş kültüründe zaten var olan etik davranışlara esnek yaklaşımı giderek daha da belirginleştirmektedir. Bu gibi durumlarda yine etik dışı davranışlara sebep olabilmektedir (Karacan, 2014:49).

2.12.Meslek Etiği Kavramı ve Önemi

2.12.1.Meslek Etiği Tanımı

Sanayileşmenin artması, ekonominin hızla büyümesi ile şirket kavramı gelişmiş ve çok ortaklı, sürekli büyüyen şirketler oluşmaya başlamıştır. Şirketlerde büyüdükçe önemli hata ve hilelerin ortaya çıkması, şirketlerin zarar etmesi hem şirket yönetiminde hem de toplumda huzursuzluğa neden olmuştur. Toplumdaki ve işletmelerdeki bu huzursuzluklar meslek etiği kavramının doğmasına neden olmuştur. Meslek etiği; işletme yöneticilerinin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken, ortaklarının ve toplumun çıkarlarını dikkate alacak şekilde karar almalarını sağlayan ilkeler bütünüdür. (Dinç ve Tunçer, 2015:319) Her meslek gurubunun kendine özgü olan ve meslek üyelerinin uymasının zorunlu olduğu bu ilkeler meslek etiği kavramını oluşturur. Meslek etiği, meslek üyelerinin davranışları ve tutumlarının toplumun değer yargılarına uygun ahlaki bir çizgide olması için oluşturulmuştur (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012:38).

Genel olarak bakıldığında her mesleğe ait meslek etiği kurallarının olduğu görülecektir. Mesleklerin faaliyet alanlarının farklı olmasına karşın meslek etiği ile ilgili ortak noktalar bulunmaktadır. Meslek mensuplarının kanunlar çerçevesinde hareket etmesinin ve dürüst olmasının istenmesi, meslek etiği dışındaki davranışların yasaklanması ve kamuoyunda mesleğin olumlu bir imaj yaratacak şekilde tasarlanması meslek etiği ilkelerinin ortak noktalarıdır (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012:38).

2.12.2.Meslek Etiğinin Önemi

Bir mesleğin toplum içindeki itibarı mesleğin meslek etiği ilkelerine uygun olarak gerçekleşmesine bağlıdır. Mesleki görev ve sorumluluklar yerine getirilirken herhangi bir etik olmayan davranışın olumsuz sonuçları tüm toplumu etkileyebilir. Örneğin; muhasebe mesleğinde, bir muhasebecinin etik dışı davranarak mali tablo bilgilerini olduğundan farklı olarak göstererek vergi kaçırması; tüm toplumu olumsuz yönde etkiler (Güney ve Bozkurt, 2011:2). Ayrıca muhasebe mesleğinde etik kurallara uyulması bağımsız denetim sonucunda oluşturulan bağımsız denetim raporunun kalitesini etkilemektedir. Etik kurallara uyum ve uygulama seviyesi yükseldikçe

denetim raporlarının kalite seviyesinde aynı oranda yükselmektedir.(Aliasghar ve Aliakbar, 2015:1023)

2.13.Bağımsız Denetim ve Muhasebe Mesleğinde Etik

Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin oluşturduğu, meslek mensubunun uymasının zorunlu olduğu, meslek içi adaleti ve düzeni sağlamaya yönelik mesleki ilkeler bütünüdür. Bu tanıma göre bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği; denetim ve muhasebe meslek örgütleri tarafından düzenlenen, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yürütürken dikkate alması gerektiği etik ilkelerden oluşmaktadır. Meslek etiği, meslek mensubunun kendi kendini kontrol etme, bağımsız hareket edebilme ve dürüstlüğünü ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetim ve muhasebe mesleğinde etik; kanunlara uygun hareket etmenin yanı sıra toplumun değer yargılarını gözeterek güvenilir ve doğru bilgilerin sunulması için uyulması gereken kurallar bütünüdür (Yıldız, 2010:160).

Meslek mensupları zaman zaman çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları bir durumda kalabilirler. Bunun sonucunda da etik ikilem denilen durum ortaya çıkar. Etik ikilemde kalan meslek mensubunun doğruyu seçebilmesi ve doğru olana hareket etmesi etik ilkeler ile mümkün olabilecektir. Bu ilkelerin uygulanabilir ve uyulabilir nitelikte olmaları, onların gerekli özen içinde ve edinilen tecrübelerle düzenlenmeleri gerekir. Muhasebe ve denetim meslek mensupları da sosyal sorumluluk bilinciyle etik ilkelere uygun olarak mesleklerini icra etmelidirler (Çukacı, 2006:98).

2.14.Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Meslek etiği kuralları meslek mensuplarının neyin doğru neyin yanlış olduğu konusunda karar alabilmeleri için düzenlenmiştir. Muhasebe ve denetim mesleği işletmeler ve bilgi kullanıcıları için büyük öneme sahiptir. Muhasebede yapılan hileli davranışlarla işletmelerin ortakları ve toplum kolaylıkla yanlış yönlendirilebilirler (Dinç ve Tunçer, 2015:320). Benzer şekilde meslek etiği, kaliteli bir denetimin planlanması ve uygulanabilmesi açısından son derece önem arz etmektedir (Milos, 2012:335). Bu nedenle muhasebe ve bağımsız denetim mesleği teknik uzmanlığın yanı sıra bağımsız karar alabilmeyi, tarafsız ve güvenilir olmayı gerektiren bir meslek

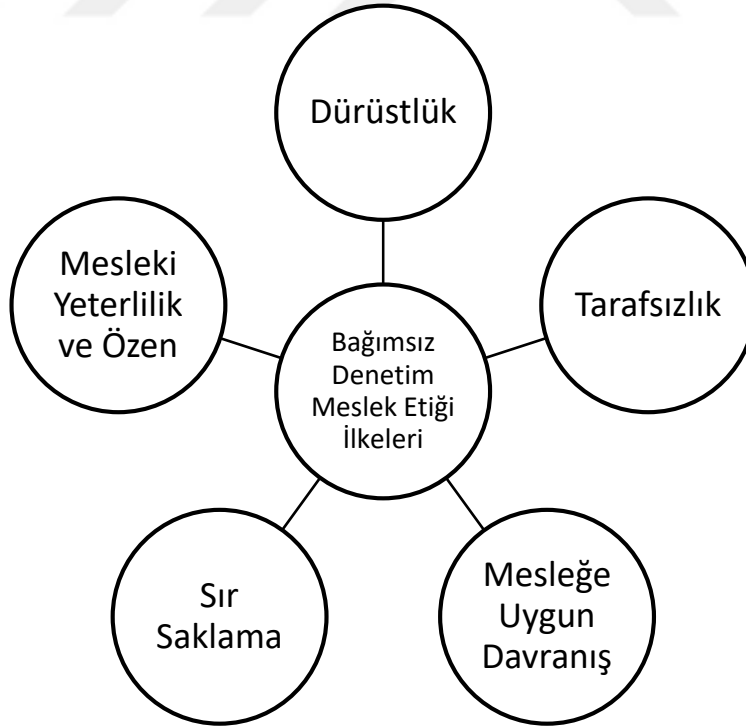
olduğundan meslek etiği kurallarına uyumlu olarak yürütülmelidir. Meslek mensuplarının meslek etiği kurallarına uyumlu olarak çalışmaları, muhasebe verilerinin ve sonuçlarının doğruluğunda önemli etkiye sahip olacaktır (Bilen ve Yılmaz, 2014:58- 59).

2.15.Bağımsız Denetim Etik İlkeleri

Denetim, tek bir kişi veya kurum için değil tüm toplum için önemli bir kavramdır. Denetimi yürüten bağımsız denetçi başta devlet olmak üzere tüm toplumun ve bilgi kullanıcıların yararını gözetmek durumundadır. Bu nedenle denetim mesleğini icra ederken meslek etiği ilkelerine uygun hareket etmelidir.

Kamu Gözetimi Kurumu, Türkiye Denetim Standartları başlığı altında bağımsız denetçilerin uyması gereken etik ilkeler dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştır. Aşağıda Şekil-1’de bağımsız denetçilerin uyması gereken etik ilkeler şekil yardımıyla gösterilmiştir (KGK, 2014:5-6).

Şekil 3: Bağımsız Denetçilerin Uyması Gereken Etik İlkeleri



Kaynakça: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.15.1.Dürüstlük

Bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini yürütürken müşterileri ve işverenlerle olan ilişkilerinde açık anlaşılır bir dil kullanması ve dürüst olması gerektiğini ifade etmektedir. Dürüstlük, doğru ve güvenilir iş yapmanın bir gereğidir.

2.15.2.Tarafsızlık

Bu ilke, bağımsız denetçinin denetim faaliyetini yürütürken bir takım tehdit ve baskıların etkisinde kalmadan ve önyargı ile yaklaşmadan bağımsız olarak hareket etmesi gerektiğini ifade eder. Denetçi alacağı kararlarda tarafsızlığını tehlikeye düşürecek durumlardan kaçınmalıdır. Denetçinin; kişisel çıkarları, müşterileri ile yakınlık kurması, müşterilerin denetçiye kendi görüşlerini benimsetme çabaları vb. durumlar tarafsız karar vermesini etkileyebilir. Bu tür durumlarda denetçi, mesleki faaliyetini meslek etiği ilkelerinden tarafsızlık ilkesine aykırı olarak gerçekleştirmiş olur.

2.15.3.Mesleki Yeterlik ve Özen

Bağımsız denetçi, denetim faaliyeti sırasında mevcut bilgi ve deneyimlerini müşterisinin gerekli hizmeti alabilmesi için işin gerektirdiği seviyede tutması gerekir. Ayrıca denetim faaliyeti sırasında mesleğin gerektirdiği standartlara uygun hareket etmesi, işin gerektirdiği özen ve titizliği göstermesi mesleki yeterlilik ve özen ilkesinin bir gereğidir.

Mesleki yeterlilik, denetçinin meslek yaşamı boyunca sürekli olarak öğrene geldiği mesleki bilgi ve deneyimlerini verecek olduğu kararlarda bir bütün halinde doğru bir şekilde uygulamasıdır. Mesleki yeterlilik iki aşamadan meydana gelmektedir. Bunlar mesleki yeterliliğin kazanılması ve sürdürülmesidir. Mesleki yeterliliğin kazanılması mesleki eğitim faaliyetleriyle gerçekleşirken kazanılan mesleki yeterliliğin sürdürülmesi işin gerektirdiği teknik bilgilerin ve sektörün gelişiminin farkındalığını kavrayabilmektir. Denetçinin söz konusu farkındalığı kavramış olması kabiliyetlerini sürekli olarak geliştirmesine ve faaliyetlerinde söz konusu kabiliyetlerini sürdürülebilir bir şekilde uygulamasına olanak tanıyacaktır.

Bağımsız denetçi denetim görevini yerine getirirken çalışma ortamının denetime uygun hale gelmesini sağlayarak denetim sürecinde çalışacağı kişilerin gerekli

eğitimleri almış alanında uzman olmasına dikkat etmesi gerekir. Mesleki özen denetimin gerekliliklerine göre dikkatli ve zamanında karar vermesini gerektirir.

2.15.4.Sır Saklama

Bağımsız denetçiler denetimini gerçekleştirdikleri firmaların finansal tabloları finansal bilgileri ve iş ilişkileri hakkında bilgi sahibi olurlar. Edinilen bu bilgileri sır saklama ilkesi gereği üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Aynı zamanda bağımsız denetçi bu bilgileri kendi çıkarları veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamalıdır.

Denetçi edindiği bilgileri ancak mesleki hak veya yasal bir yükümlülük söz konusu olduğunda üçüncü kişilerle paylaşabilir. Bunun dışında sır saklama(gizlilik) ilkesine uyması gereken durumlar şu şekilde sıralanabilir;

- Birlikte çalıştığı iş arkadaşlarına, aile bireylerine, akrabalarına yanlışlıkla da olsa bilgi verme ihtimaline karşı dikkatli olması gerekir.
- Denetçi, ileriki zamanlarda müşterisi olabilecek firmaların veya müşterisi tarafından verilen bilgileri sır saklama(gizlilik) ilkesi gereği saklaması gerekir.
- Denetçi sır saklama ilkesine uygun hareket ederken birlikte çalıştığı takım arkadaşları ile danışmanlık ve öneri aldığı kişilerin de sır saklama ilkesine uymalarını konusunda gerekli önlemleri almalıdır.
- Denetçinin mesleki faaliyeti boyunca sır saklama ilkesine uygun hareket etmesi gerekir. Denetimini gerçekleştirdiği firmalarla iş ilişkisi bitse bile edindiği bilgileri üçüncü kişilerle paylaşamaz, kendisinin veya başkalarının menfaatine kullanamaz. Sadece önceki denetimlerden ve iş ilişkilerinden edindiği deneyimlerini yeni iş ilişkilerinde kullanabilir.

2.15.5. Mesleğe Uygun Davranış

Denetçilerin mesleki faaliyetlerini gerçekleştirirken, düzenlenen mevzuata uygun hareket etmesi ve mesleğin saygınlığının bozulmasına neden olacak her türlü davranıştan kaçınması mesleğe uygun davranış ilkesinin gereğidir. Bu davranışlar; denetçinin mesleğin gereklerini yerine getirirken, konuyla ilgisi olan üçüncü kişilerin mesleğin itibarını kötü yönde etkileyebileceği kanaatine varabileceği tüm davranışları içerir.

Denetçiler denetimini yapacakları firmalara nitelikleri, mesleği ve tecrübeleri hakkında bilgileri mesleğin itibarını zedelemekten, dürüst bir şekilde ve abartıya kaçmadan vermeleri gerekir. Denetim işini alabilmek için meslek arkadaşlarını kötülememeleri ve yeterli bilgileri olmayan işleri üstlenmemeleri gerekir.

2.16. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri ve Kuralları

Tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de yazılı veya yazılı olmayan mesleki davranış kuralları meslek örgütleri tarafından düzenlenmiştir. Meslek örgütleri yazılı olmayan bu kuralları yazılı hale getirerek meslek mensuplarının bilgilendirilmesini sağlar. Aynı zamanda düzenlenen kurallara uyulması konusunda yaptırımları belirler. Muhasebe meslek etiği kurallarının mesleğin gerektirdiği yeniliklere ve gelişmelere açık olarak düzenlenmesi ve geliştirilmesi gerekir. Günümüze kadar uluslararası alanda birçok kuruluş tarafından meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yapılmış, ülkemizde ise meslek etiği ile ilgili ilk düzenleme 2001 yılında TÜRMOB tarafından düzenlenmiştir. TÜRMOB, meslek etiği ile ilgili kararları kapsayan Mecburi Meslek Kararı yayımlanmıştır (Yıldız, 2010:162).

Meslek ahlakı ilkelerinin önemini kapsayan ve sınırlı olarak da yaptırımlardan bahsedilen Mecburi Meslek Kararı'nda açıklamalarının da yapıldığı konu başlıkları aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralanmaktadır (Kutlu, 2008:148-149);

- Mesleki Uzmanlık,
- Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama,
- Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu,
- Dürüstlük,
- Güvenilirlik ve Tarafsızlık,
- Mesleki Özen ve Titizlik,
- Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı,
- Sır Saklama,

- Ücretler,
- Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri,
- Öngörü Yasağı,
- Haksız Rekabet Yasağı,
- Personel Sağlanması,
- Dürüst Olmayan Davranışlar,
- Reklâm ve Teşvik Yasağı,
- Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı,
- Bağdaşmayan İşler,
- Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı,
- Denetimde Kamu Sorumluluğu

TÜRMOB tarafından 2001 yılında yayımlanan etik kurallar, 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’ de SM, SMMM ve YMM’lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeleri Hakkında Yönetmenlik ile yeniden düzenlenmiştir. Yönetmelikte meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden birinin kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğu olduğu ve bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerektiği belirtilmiştir. Yönetmelikte etik ilkeler üç kısımdan oluşmaktadır Bunlar (TÜRMOB, 2007);

Birinci kısım; tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Söz konusu etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, meslekî yeterlilik ve özen, gizlilik ve meslekî davranıştır.

İkinci kısım; bağımsız çalışan meslek mensupları, için geçerli ilke ve durumları içermektedir. Bağımsız çalışan meslek mensubu ise çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensubu ile bunların kurdukları ortaklık bürolarını ve şirketleri ifade eder. Bağımsız çalışan meslek mensupları için geçerli ilkeler aşağıdaki gibi düzenlenmiştir;

- Mesleki Atamalar
- Mesleki Atamalarındaki Değişiklikler
- Çıkar Çatışmaları
- İkincil Görüşler
- Ücretler ve Diğer Gelirler
- Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
- Hediyeler Ve Ağırlama
- Müşteri Varlıklarının Muhafazası
- Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık
- Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık Ve Sözleşme Dönemi

Üçüncü Kısım ise bağımlı çalışan meslek mensupları, için geçerli ilke ve durumları içermektedir. Bağımlı çalışan meslek mensubu, bir iş sahibine ücret karşılığı hizmet veren meslek mensubunu ifade eder. Bağımlı çalışan meslek mensupları için geçerli ilkeler, potansiyel çıkarlar, bilginin hazırlanması ve raporlanması, yeterli uzmanlık bilgisi ile hareket etme, finansal çıkarlar, teşvikler olarak sıralanır.

2.17.Bağımsız Denetim Ve Muhasebe Meslek Etiğine Uyumu Engelleyen Tehditler ve Önlemler

Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” KGK tarafından Türkçeye çevrilerek yayınlamıştır. Söz konusu metinde meslek etiğine uyumu engelleyen tehdit olabilecek unsurlar ve önlemler aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

2.17.1.Meslek Etiğine Uyumu Engelleyen Unsurlar

Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği ilkelerine uyumunu zorlaştıran daha açık bir ifadeyle tehdit eden unsurlar çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Söz konusu unsurlar, muhasebe meslek mensubunun temel etik değerlere uygun hareket etmesini engelleyebilir veya engelliyormuş algısı yaratabilir. Meslek mensubunun etik ilkelere uygun olmayan davranışlarını tetikleyen unsur ya da unsurlar birden fazla etik

değere uyulmamasını ortaya çıkarabilir. Söz konusu unsurlar kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma şeklinde sınıflandırılabilir.

2.17.1.1.Kişisel Çıkar

Bağımsız denetçi, denetim faaliyeti sonunda bir karar verecektir. Bazı durumlarda verilecek olan kararda denetçinin sübjektif değerlendirmesi ön plana çıkabilir. Dolayısıyla denetçi, bireysel olarak verecek olduğu kararlarda maddi veya maddi olmayan kişisel çıkarlarını gözetmesi mesleki yargısını etkileyecek ve uygunsuz davranışta bulunabilecektir. Bu durum meslek etiğine uygun davranışı engelleyen kişisel çıkar unsuru olarak sınıflandırılır.

2.17.1.2.Kendi Kendini Denetleme

Bağımsız denetçi, kendisi bağımsız olarak denetim faaliyetini gerçekleştirebileceği gibi bir kurum ya da kuruluşa bağlı şekilde de gerçekleştirebilir. Yine benzer şekilde bağımsız denetçi geçmiş dönemlerde denetimini yapmış olduğu bir firmanın denetimini cari dönemde de yapıyor olabilir. Bu gibi durumlarda bağımsız denetçi daha önceki dönemler için vermiş olduğu kararlarda kullanmış olduğu kanıt, çalışma kâğıdı vb. bulguları mevcut dönemdeki denetim kararı için kullanması denetçinin kendi kendini denetleme unsuru olarak sınıflandırılmaktadır.

2.17.1.3.Taraf Tutma

Denetim faaliyeti, denetimi yapan taraf ve denetimi yapılan taraf olmak üzere iki taraf tarafın içinde bulunduğu bir süreçtir. Denetimi yapılan firma burada müşteri konumunda olup bağımsız denetçi denetim faaliyeti sonunda denetlenen firmadan maddi gelir elde etmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçi müşterisini kaybetmemek adına veya söz konusu firma çalışanlarının pozisyonlarını verecek olduğu kararda etik dışı davranarak koruyabilir. Denetçinin bu şekilde davranması taraf tutma unsuru kategorisinde değerlendirilmektedir.

2.17.1.4.Yakınlık

Denetim faaliyetinin doğası gereği denetimi yapılan firma sahipleri veya çalışanları ile denetçiler yoğun mesai geçirmektedirler. Bu gibi durumlarda denetçi müşterisiyle yakın ilişkiler kurabilmektedir. Dolayısıyla denetçi verecek olduğu

kararlarda söz konusu firmaların çıkarlarını gereken düzeyden daha fazla şekilde gözetmesi yakınlık unsuru olarak sınıflandırılmaktadır.

2.17.1.5.Yıldırma

Bazı durumlarda denetimi yapılan firmayla yakın ilişki içerisinde olan kişi yada kuruluşlar mevcut makamlarından aldıkları gücü denetçi üzerinde olumsuz yönde baskıya dönüştürebilmektedir. Bu gibi durumlarda denetçi kendisini sürekli olarak bir baskı altında hissedebilmekte ve verecek olduğu kararlar etkilenebilmektedir. Bu şekilde denetçinin etik kurallara uyumunun engellenmesi yıldırma unsuru olarak sınıflandırılmaktadır.

2.17.2.Önlemler

Bağımsız denetçinin meslek etiğine uymayan davranışları meydana getiren unsurlar yukarıda kısaca açıklanmıştır. Söz konusu unsurların ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir düzeye indirilebilmesi için bağımsız denetim mevzuatında ve çalışma ortamında çeşitli önlemler alınabilir. Bu bağlamda aşağıda bağımsız denetçinin meslek etiğine uyumunu engelleyen unsurları ortadan kaldırmaya yönelik olarak mevzuatta yapılan düzenlemeler ve çalışma ortamında alınabilecek önlemler yer almaktadır.

2.17.2.1.Mevzat veya Mesleki Uygulamalar Tarafından Oluşturulan Önlemler

Bağımsız denetçi denetim faaliyetini önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde ve mevzuatta belirlenmiş olan şekilde gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçinin etik ilkelere uygun hareket etmesini zorlayacak mevzuat hükümleri

Öncelikli olarak bağımsız denetçi, mesleğe giriş için gerekli olan asgari eğitim düzeyine sahip olmalıdır.

Meslek hayatı boyunca düzenlenen mesleki eğitim faaliyetlerine katılarak mesleki yargı ve deneyimini sürekli geliştirmelidir.

Meslek standartları ve yönetsel uygulamalar meslek örgütleri tarafından düzenlenir. Bağımsız denetçiler mensubu oldukları kurum ve örgütlerin düzenlemiş oldukları standartlara, kurallara uymakla yükümlüdür. Söz konusu örgütler ise meslek

mensuplarını takip etmeli ve bir takım yaptırımlarla mesleki disiplini sağlamaya çalışmalıdır.

Bağımsız denetçi gerçekleştirmiş olduğu denetim sonucunda vermiş olduğu kararı rapor olarak düzenleyerek sunar. Denetçi bu karara ulaşırken kullandığı çalışma kağıtlarının, kanıtların yasal olarak sakıncası olmayan bir başka kişi tarafından revizyon edilmesi denetçinin meslek etiğine uymayan bir davranışa düşmesini engelleyen bir önlem olarak söylenebilir.

2.17.2.2.Çalışma Ortamındaki Önlemler

Bağımsız denetçi denetim faaliyetini icra ederken belirli bir plan ve program dahilinde hareket eder. Denetimini yapılan firmada ve çalışma grubunda denetimin, meslek etiğine uymayan bir uygulama veya davranışın etkisinde kalmaması için alınan önlemlerdir.

2.18.Temel Etik İlkelere Uyum Konusunda Etik Uyuşmazlıkların Çözümü

Bağımsız denetçiler için meslek etiği ilkeleri belirlenmiştir. Denetçilerden denetim faaliyetini gerçekleştirirken söz konusu etik ilkelere uymaları beklenir. Ancak meslek etiği ilkeleri uygulanırken etik ilkeler arasında uyumsuzluk ortaya çıkabilir. Bu uyumsuzlukların çözümü için bağımsız denetçi etik ile ilgili sorunları, alternatif yöntemleri ve mevcut süreci dikkate almalı ve esas uygulanması gereken etik ilkelere uygun bir davranış göstermelidir. Uyuşmazlığın devam etmesi halinde bağımsız denetçi, denetim yapılan firma içindeki yönetim ve denetim kurullarından veya başka uygun kişilerden tavsiye alabilir. Denetçi, firmanın sorumlu organları olan denetim ve yönetim kurullarıyla yaptığı görüşmeler sonucunda hala etik ilkeleri uygulaması konusunda hangisini esas alacağına karar veremediyse, bağlı bulunduğu kurumdan görüş isteyebilir. Yapılan tüm bu değerlendirmelerden sonra bağımsız denetçinin sorunu aşamaması halinde uyumsuzlığa neden olan konunun denetimini yapmayı bırakabilir. Sözleşme ve şartlar uygun olduğu takdirde belirli bir konudan ya da görevinden çekilmeye karar verebilir. (TÜRMOB, 2007)

2.19.Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi

Son yıllarda yaşanan olumsuz gelişmeler, hata ve hilelerin artması, muhasebe sisteminin karmaşıklığı, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı sonucunda denetim ve

muhasabe mesleğinde mesleki etik ve güvenilirlik önem kazanmıştır. Meslek mensuplarının verdikleri hizmetlerin kaliteli olması, teknik bilgilerinin yanı sıra dürüstlük, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış olarak belirlenen meslek etiği ilkelerine uygun hareket etmelerine bağlıdır. Bunun üzerine ülkemizde ve dünyada etik ilkelerle ilgili çalışmalar yapılmış, meslek örgütleri tarafından etik ilkeler yazılı hale getirilerek uyulması zorunlu kılınmıştır. Meslek etiği ilkeleri toplumun menfaatlerinin korunması, mesleğin saygınlığının ve güvenilirliğinin artırılması içindir. (Yıldız, 2010:161)

Ekonomik faaliyet gösteren işletmeler düzenlemiş oldukları finansal tabloları, finansal durumlarını şeffaflık gereği kamuya açıklamak durumundadırlar. Bilgi kullanıcıları ise işletmelerin açıklamış oldukları bu bilgileri dikkate alarak yatırım kararları almaktadırlar. Ancak, işletmelerin hileye başvurmak suretiyle finansal durumunu ve gelişimini mevcut durumundan daha iyi olarak düzenlediği belirlenmiştir. Bunun neticesinde kamuya sunulan bilgilerin doğru ve güvenilirliği tartışılır hale gelmiştir. Doğru ve güvenilir bilgidir sorumlu olarak denetçinin gösteriliyor olması ise denetim ve denetçi etiği kavramlarını önemli hale getirmiştir. 2002 yılında ABD’de gerçekleşen Enron’un iflası bu tip olayların en önemlilerindendir. Enron olayı; dünyada beşinci sırada yer alan denetim firması Arthur Andersen’in üç yıl gibi bir süreyle Enron şirketinin kötü olan finansal durumunu iyi olarak göstermesi ve yatırım yapmak isteyenlerin kandırmasıdır. Bu olay sonrasında muhasebe ve denetim meslek etiği tartışmaları önem kazanmıştır. Enron olayı ve buna benzer durumların temel nedeni denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçilerin ve kurumların meslek etiği ilkelerine uymamalarıdır. Bu duruma benzer olarak ülkemizde de ortaya çıkan banka olaylarının çoğunluğunun, olumlu görüşe sahip denetim raporlarının olması muhasebe ve denetim mesleğinde etik ilkelerinin ve güvenilirliğin göz ardı edilmemesi gereken konular haline gelmesini sağlamıştır. Artık uluslararası ve ulusal alanda denetim ve denetimde meslek etiğine yönelik düzenlemeler ve uygulamalar yapılmaktadır. (Dinç ve Cengiz, 2014:224-225)

Muhasebe mesleğinde meslek etiği ilkelerine yönelik gerek Türkiye’de (3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ilgili yönetmelikler çerçevesinde) TÜRMOB tarafından, gerekse uluslararası alanda (

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICP), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) gibi kuruluşlar tarafından kapsamlı çalışmalar yapılmış ve etik kurallar belirlenmiştir. (Daştan, 2009:285)

2.20.Uluslararası Düzeyde Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Belirlenmesi Konusunda Yetkili Kurumlar Ve Meslek Etiği Kuralları

Muhasebe mesleğine ilişkin etik kuralların meslek mensupları tarafından bilinip uygulanması gerekir. Etik kuralların yaptırım gücünün olması yazılı olmasına bağlıdır. Dünyada etiğe ilişkin çalışma yapan birçok kuruluş bulunmaktadır. Meslek etiğine ilişkin en önemli çalışmalar ABD’ deki meslek örgütleri tarafından yapılmıştır (Dağdeviren, 2014:29)

2.20.1.Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumu (INTOSAI), 1953 yılında Küba’ da kurulmuştur. Üç yıllık sürelerle farklı ülkelerde kongreler düzenleyerek, yüksek denetim alanında ilgili finansal ve yönetsel konuların güncel gelişimlerinin takip edilmesi ve kararlar alınması sağlayan bir forum oluşturmaktadır.

2.20.1.1. Teşkilatın amacı

Teşkilat meslek etiği kurallarını 2005 yılında yayınlamıştır. Amacı, var olan ve birbirinden farklılık gösteren meslek etiği kavramlarını ortak bir noktada birleştirmek ve mesleki etiğe ilişkin önermeleri belirlemektir.

2.20.1.2. Teşkilatın Meslek Etiği Kuralları

Teşkilatın belirlediği meslek etiği kuralları; dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, çıkar çatışmasından kaçınılması, meslek sırlarının saklanması, mesleki yeterlilik ve mesleki gelişime açık olma şeklinde altı kuraldan oluşur (Bozkurt, 2011:101-102)

2.20.2.Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

1941 yılında kurulan IIA, çoğalan iç denetim faaliyetlerine ve artan kamu ve özel kurumlarının karmaşık yapısından kaynaklanan yeni yönetim ihtiyaçlarına bir yanıt olarak faaliyete geçmiştir. Teşkilat, 1947 yılında bir sorumluluk beyanı yayımlamış, 1968 yılında da etik kurallarını onaylamıştır. 1999 yılında yeni etik kurallar belirlenmiş ve iç denetimin tanımı yeniden yapılmıştır. Genel merkezi

Altamonte Springs, Florida, ABD adresinde bulunan IIA' nın dünya genelinde 175,000'den fazla üyesi bulunmaktadır. Sertifikalandırma, etiğim, araştırma ve teknolojik rehberlik alanların IIA, iç denetim mesleğinin lideri olarak tanımlanmaktadır (Kim vd., 2012: 4)

2.20.2.1. Enstitü Amacı

Kurumların amaçlarına ulaşmasında, sistemli ve disiplinli bir düzenleme sağlayan iç denetim, kurumların faaliyetlerini geliştirerek risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğinin belirlenmesi ve geliştirilmesine de yardımcı olur. İç denetim mesleğinin kurumlar için öneminde dolayı iç denetim mesleğinde etik de önemli bir kavram haline gelmiştir. Bu nedenle İç Denetçiler Enstitüsünün amacı iç denetimi mesleğinde etik kültürünün gelişmesini sağlamaktır. Etik Kuralları, iç denetim hizmeti veren kurum ve kişileri bağlar. IIA üyeleri ve IIA' nın sertifikalarına sahip olanlar (ve adaylar) için bu kuralların ihlâli, IIA'ın yönetmelikleri ve idarî yönergelerine göre değerlendirilir ve ele alınır. Belirli bir davranışa Davranış Kurallarında atıfta bulunulmaması, o davranışın kabul edilemez veya yanlış olarak değerlendirilmesini engellemez ve bu sebeple de söz konusu kişiler disiplin cezası açısından sorumludur (IIA).

2.20.2.2. Enstitü Etik Kuralları

İç Denetçiler Enstitüsü; dürüstlük, objektiflik, gizlilik, yetkinlik (ehil olma) olan etik kurallarına, iç denetçilerin uymasını ve desteklemesini istemektedir. (IIA)

2.20.3 Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)

AICPA, 1917 yılında Amerika' da etik kodların oluşturulması ile ilgili ilk çalışmaları yapmıştır (Dağdeviren, 2014:29). 1947 yılında denetim kuruluşları ve meslek örgütlerinin uymak zorunda oldukları, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını” ilk defa belirleyen kuruluş olan AICPA, 1966 yılında “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları” nı yayınlamıştır (Arens ve Loebbecke, 2000:29). 1988 yılında en son hali ile düzenlenen AICPA, Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü adını almıştır (Soylu, 2010: 105). Standartlar, mesleki davranış kurallarını ve ilkelerini de içerecek şekilde “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” olarak düzenlenmiştir (İşgüden, 2007:94)

2.20.3.1. Enstitü Amacı

AICPA Mesleki Davranış Yasası ilke ve kuralları, meslek mensuplarının devlete, topluma, müşterilerine ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını belirtmek amacıyla düzenlenmiştir. (İşgüden, 2007:94)

2.20.3.2. Enstitü Etik Kuralları

AICPA Mesleki Davranış Kuralları Yasası, dört bölümden oluşmaktadır. Bunlar ilkeler, davranış kuralları, açıklamalar ve ahlaki hükümlerdir. Yasada yayınlanan ilkeler; sorumluluklar, kamu çıkarı, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, mesleki özen, verilen hizmetin kapsamı ve niteliği şeklindedir. Bu ilkelerin uygulanması zorunlu değildir. Felsefi yaklaşımlardan etkilenecek hazırlanan, meslek mensubundan beklenen davranış özelliklerini yansıtan ilkelerdir (Whittington, 2003:48). AICPA Mesleki Davranış Kuralları Yasası'nda yayınlanan ve meslek mensubunun uymasının zorunlu olduğu kurallar; bağımsızlık, dürüst ve tarafsız olma, genel standartlar, standartlara uygun davranma, muhasebe ilkeleri ile uyum, sır saklama, şarta bağlı ücret, meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler, reklam yasağı, komisyon ve bilirkişi ücreti, meslek ünvanı ve şirketleşme, meslek etiğine aykırı davranışlarla ilgili yaptırımlar şeklinde sıralanabilir. (İşgüden, 2007:94-95).

2.20.4.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC muhasebe ve denetim mesleğinin evrensel bir kuruluşu olarak tanımlanabilir. 7 Ekim 1977'de Münih, Almanya'da yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde kurulmuştur. IFAC 125 ülkede 164 üye ve ortağı bulunan ve eğitimde, kamu hizmetinde, endüstride ve ticarete hizmet veren yaklaşık 2,5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir (Aqel, 2013:30).

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-International Federation of Accountants Ethics Committe) ve AICPA (Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü-The American Institute of Certified Public Accountants) uluslararası meslek etiği ilkelerini düzenleyen kuruluşların başında gelmektedir (Koç, 2010:26).

IFAC çalışmalarını komiteler yürütmektedir. Söz konusu komiteler, eğitim komitesi, meslek ahlakı komitesi, maliyet ve yönetim muhasebesi komitesi, uluslararası denetim uygulamaları komitesi ve kamu kesimi komitesinde oluşur. Bu

komitelerden meslek ahlaki komitesi muhasebe mesleği ile ilgili etik düzenlemelere yönelik çalışmaları üstlenmiştir. Çalışmaları kapsamında ilk kez 1990 yılında meslek ahlaki ile ilgili çalışmalara başlamış ve 1992 yılında “ Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” yönergesini yayınlamıştır. 1998 ve 2000 yıllarında ise kurallara açıklama ve yorumlama şeklinde bir takım düzenlemeler getirilmiştir (Daştan, 2001:84)

2.20.4.1. Federasyonun Amacı

IFAC, muhasebe alanında bütün muhasebecilerin mesleki faaliyetlerine ilişkin sorumluluklarını belirtmek, mesleki ve ahlaki konularda rehber oluşturmak, mevcut ve gelecekteki üye kuruluşları etkileyen konularda liderlik yapmak ve tüm dünyadaki muhasebeciler temsil etmek gibi önemli roller üstlenmiştir (Daştan, 2001: 83).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’ nun bağımsız bir standart belirleyici organı olan Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu (IESBA), Haziran 2005’de yürürlüğü koyulan ve 2006 ve 2009’da gözden geçirilerek yenilenen “Muhasebe Meslek Mensubu için Mesleki Etik İlkeleri” ile skandallarla itibarı sarsılan muhasebe mesleğinin itibarını güçlendirmeyi amaçlamıştır (Sakarya ve Kara, 2010:61).

2.20.4.2. Federasyon Etik Kuralları

1998 yılında “Muhasebe Mesleği İçin Meslek Ahlakı Yasası” nı çıkaran IFAC, uyulması gereken kuralları üç ana grupta sınıflandırmıştır. Birinci kısım tüm meslek mensuplarının uyması için hazırlanmış etik ilkeleri kapsamaktadır. Söz konusu ilkeler şu şekilde sıralanmıştır: Dürüstlük ve tarafsızlık, etik çatışmaların engellenmesi ve çözümlenmesi, mesleki yeterlilik, gizlilik, vergi uygulamaları, ülkedeki teknik standartlara ve etik kurallara öncelik verilmesi ve meslek mensupları hakkında basında yayın ve tanıtım yapılmasıdır. İkinci kısımda, serbest çalışan bağımsız meslek mensupları için bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve meslek mensubu olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları, ücret ve komisyonlar, kamu yararına uygulamalar, müşterinin para ve benzeri varlıkları, kamu yararına serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile ilişkiler, reklam yapma ve müşteri yaklaşma biçimi, etik ilkeleri belirlenmiştir. Üçüncü kısım ise bir işletmede ücret karşılığında bağımlı olarak

mesleğini icra eden meslek mensupları için hazırlanan etik ilkelerden oluşmaktadır. Bunlar, işverenlerle çatışma yani sadakat çatışması, meslektaşların birbirlerini desteklenmesi, mesleki yeterlilik ve raporlamadır (Koç, 2010:27)

2.20.5.Menkul Kıymetler Borsalar Uluslararası Örgütü (IOSCO)

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO) 1983 yılında kurulmuştur. IOSCO, ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu (the Securities and Exchange Commission), İngiltere' deki Finansal Kurumlar Otoritesi (the Financial Services Authority), Türkiye' deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve bu kurullarla aynı amaç için kurulmuş toplam 177 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının evrensel oluşumudur. IOSCO Teknik Komite ve Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi bünyesinde farklı alanlarda faaliyet gösteren çalışma grupları bulunmaktadır. Söz konusu çalışma grupları kendi alanlarında analiz ve önerilere yer veren raporlar hazırlanmaktadır. Güncel olarak Teknik Komite ve Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi bünyesinde ve aşağıdaki konularda analiz ve raporlama yapan çalışma grupları şunlardır (İbiş ve Akarçay, 1997:2-3);

- Kamuyu Aydınlatma ve Muhasebe (Disclosure and Accounting)
- İkincil Piyasaların Düzenlenmesi (Regulation of Secondary Markets)
- Aracı Kuruluşların Düzenlenmesi (Regulation of Market Intermediaries)
- Denetleme ve Bilgi Değişimi (Enforcement and Exchange of Information)
- Yatırım Yönetimi (Investment Management)

2.20.5.1. Örgütün Kuruluş Amacı

Sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin IOSCO' yu kurmalarındaki amaç; ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alışverişini olanaklı kılmaktır. IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği halinde faaliyet göstermekte ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliği taşımaktadır (İbiş ve Akarçay, 1997) Ayrıca IOSCO, uluslararası meslek ahlak ilkeleri ile farklı ülkelerdeki sermaye

piyasalarını düzenleyen ve Türkiye'nin de üyesi olduğu bir kuruluştur. Örgütün belirlediği ilkeler üye kuruluşların ülkelerindeki siyasi otoriteler tarafından iç hukuk kuralı haline gelmiştir (Bozkurt, 2011:117-118).

Örgütün temel amacı ise; yatırımcının korunması, piyasanın dürüst, etkili ve açık olmasının sağlanması ve sistematik risklerin azaltılmasıdır (IOSCO, 2014)

2.20.5.2. Örgütün Etik Kuralları

IOSCO meslek ahlak ilkeleri; sermaye piyasasında faaliyet gösteren tüm kurum, yönetici ve personelin uyması gereken ilkeler olarak düzenlenmiştir. Bu ilkelerin uygulanmasındaki amaç, yatırımcıların ticari ilişkide olduğu kişi ve kuruluşlara güveninin sağlanmasıdır Meslek ahlakı ilkeleri 7 maddeden oluşmaktadır. Söz konusu meslek ahlakı ilkeleri, dürüstlük, hakkaniyet özen gösterme, mesleki yeterlilik, müşteriye tanımak, müşteriye bilgilendirme, çıkar çatışmaları, düzenlemelere uyma olarak sıralanır (Bozkurt, 2011:118).

2.21. Ülkemizde Muhasebe Ve Denetim Meslek Etiği Konusu İle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Yetkili Kurumlar

Son yıllarda dünyada ve ülkemizde yaşanan bazı şirket ve muhasebe skandallarından sonra yasaların tek başına yeterli olmadığı, yasaların yanında meslek mensuplarının faaliyetlerini gerçekleştirirken meslek etik ilkelere uygun olarak hareket etmesi gerektiği anlaşılmıştır. Buna bağlı olarak, muhasebe ve denetim mesleğinin etik boyutunun önemini ön plana çıkarmış, ülkemizde de meslek örgütleri tarafından muhasebe meslek etik ilke ve kurallarının yeniden gözden geçirilmesine, etkinleştirilmesine ve hatta yeni yasaların çıkarılması sağlanmıştır (Yıldız, 2010: 156). Bu çerçevede ülkemizde muhasebe meslek etiği ile ilgili ilk çalışmalar TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından yapılmıştır. Bağımsız denetçilerin uyması gereken etik ilkelere yönelik çalışmalar ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın yaptığı çalışmalardır. Bu nedenle, doğrudan muhasebe mesleğine yönelik olarak ilk çalışmanın TÜRMOB tarafından yayımlanan Mecburi Meslek Kararı (18.10.2001 Tarih, 24557 Sayılı Resmi Gazete) başlığı altında meslek ahlakı ilkeleri sıralanmıştır. Ayrıca TÜRMOB, 2007 yılında (19.10.2007 Tarih, 26675 Sayılı Resmi Gazete) tüm meslek mensuplarının

uymalarının zorunlu olduğu temel etik ilkeleri yayımlamıştır (Dinç ve Tunçer, 2015:320)

Yukarıda belirtilen bu ilk düzenlemelerin sonrasında, ülkemizde yapılan bu çalışmalar daha da genişlemiş ve meslek etiğinin önemi artmış, TÜRMOB, SPK, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Maliye Bakanlığı ve KGK, meslek etiğine yönelik çalışmalar yapmıştır.

2.21.1. Sermaye Piyasası Kanunu’ nda Etiğe Yönelik Düzenlemeler

Bağımsız denetim de meslek etiğine yönelik düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılmıştır. Önce SPK tarafından 2002 yılında yayımlanan Seri: X No:16 “ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” e seri X’ teki düzenlemelere paralel eklemeler yapılmıştır. Daha sonra SPK, uluslararası denetim standartlarına uyum sağlaması amacıyla, 12.06.2006 tarihinde Seri: X, No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”i yayımlamıştır. Bu tebliğin yayımlanmasıyla birlikte, Seri: X No: 16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” yürürlükten kaldırılmıştır. Seri X No: 22 Tebliği’ ne göre, hile ve usulsüzlük; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu olan kişilerin, işletme personelinin ya da üçüncü şahısların kasıtlı olarak, eşitliği bozan ve yasalara aykırı olan bir çıkar sağlamak amacıyla, aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder. Bağımsız denetçilerin dikkat edeceği nokta, finansal tablolarda önemli yanlışlık riskine neden olacak hile ve usulsüzlüğün olup olmadığıdır (Karacan , 2014:121)

SPK, 28.06.2013 tarihinde 28691 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanarak son değişikliğin yapıldığı, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ(Seri X No:22)’in üçüncü bölüm 11-18 maddelerinde “Bağımsız Denetçiler ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Uyacakları Etik İlkeler” belirtilmiştir. Söz konusu tebliğe göre bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının uyması gereken etik ilkeler, mesleki şüphecilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olarak belirlenmiştir.

2.21.2. TÜRMOB’ da Etiğe Yönelik Düzenlemeler

TÜRMOB, meslek etiğine yönelik yönetmeliklerin yanı sıra etik eğitimi ile ilgili düzenlemelerde yapmıştır. Etik eğitiminin amacı meslek mensuplarının mesleğin gerekliliklerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunların, etik ikilemlerin ve kişisel sorumlulukların üstesinden gelebilmelerini sağlamaktır. Etik eğitimi alan bireylere etik konularının benimsenmesi ve analiz edebilme yeteneklerinin geliştirilmesi, ahlaki muhakeme yapabilmelerinin sağlanması etik eğitiminin diğer amaçlarındandır. Tüm bu amaçlar doğrultusunda, etik birbiriyle çatışmalı olan ve anlaşılır olmayan alternatiflerin kendi içinde değerlendirilerek yapılan tercihlerin ahlaki analizini de içermelidir. (Daştan vd., 2015:77).

Meslek etiğinin önemi ülkemizde de gün geçtikçe artmaktadır. TÜRMOB, çeşitli düzenlemeleri bir araya getirerek meslek etiğine yönelik düzenlemeler yaparak yönetmelikler yayınlamıştır. Son yıllarda da meslek etiğinin önemi daha da fazla anlaşılmış ve TÜRMOB tarafından meslek mensupları için, meslek etiği eğitiminin düzenlenmesine karar verilmiştir.

27 Mart 2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” Etik eğitimi stratejisi çerçevesinde, etik komitesi çalışmaları ile oluşturulmuştur. TÜRMOB tarafından uygulanacak etik eğitim ilk olarak uzaktan yapılan eğitimle başlayacak sonrasında yüz yüze eğitim yöntemleri yazılı ve görsel eğitim materyalleri kullanılarak gerçekleştirilecektir. Etik eğitimi için muhasebe mesleğinde etik konularını içeren ve pratikte karşılaşılabilecekleri etik olaylara ilişkin örnekleri kapsayan eğitim materyalleri hazırlanmıştır. Etik eğitimlerinin yüz yüze olan bölümü Meslek Odaları’nda ve Ankara, İstanbul ve İzmir illerinden katılarak etik eğitimi konusunda yeterliliğinin kanıtlamış meslek mensupları tarafından gerçekleştirilecektir. Yüz yüze eğitimlerde etik olaylara ilişkin çözümlemelerin de yapılması sağlanacaktır. Etik eğitiminde değinilecek konu başlıkları etik bilgisi, etik davranış, etik yargı, etik duyarlılık olarak sıralanabilir. Etik eğitiminin sonunda eğitimi başarıyla tamamlayan meslek mensupları ile Odaları arasında “Muhasebe Mesleği Etik Sözleşmesi” düzenleyebilecekler ve Meslek mensuplarına iş yerlerinde bulundurmaları için “Etik Sözleşme Yapıldığına İlişkin Belge” verilecektir.

TÜRMOB tarafından düzenlenen söz konusu etik eğitimleri, etik ilkelere farkındalık oluşturmalarının yanı sıra etik davranışın geliştirilmesi, etik ilkelere verilen önemin artırılması ve etik dışı davranışların önlenmesi açısından önem taşımaktadır. (Etik Komitesi, 2014)

2.21.2.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’ de 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de muhasebe mesleğini düzenleyen kanunda, meslek etiği ayrıca düzenlenmemiş, sadece uyulması gereken kurallar olarak bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu kurallar ile muhasebe mesleğinde çalışma disiplini, mesleki güven ve etik amaçlanmıştır (Sakarya ve Kara, 2010:59). Söz konusu kanun, 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 5786 sayılı kanunla güncelleştirilerek meslek etiği ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

2.21.2.2. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik

03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’ de “‘SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmenlik’’ TÜRMOB tarafından düzenlenerek yayınlanmıştır. Etik ile ilgili olarak bazı düzenlemelerin yer aldığı yönetmelik ilk sayılsa da etikle ilgili uygulanabilir etik kurallarının oluşturulması 2001 yılında TÜRMOB tarafından yayınlanan Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili “‘Mecburi Meslek Kararı’’ yönetmeliğidir. Bu yönetmelik etik kurallarının oluşturulmasında etkin bir rol oynamıştır. Etik kurallara yönetmeliğin ikinci bölümünde “‘Genel Mesleki Standartlar’’ başlığı altında yer verilmiştir. Söz konusu kurallar yönetmelikte; Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık, Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi, Bağımsızlık, Sır Saklama, Mesleki Özen ve Titizlik, Sorumluluk, Haksız Rekabet olarak sıralanır.

Söz konusu yönetmelik 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’ de SMMM ve YMM’lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeleri Hakkında Yönetmenlik ile yeniden düzenlenmiştir. Bu yönetmenlikte etik ilkelerin genel uygulanış biçimine göre üç bölümde ele alınmıştır. Birinci bölümde tüm meslek

mensuplarının uyması zorunlu temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gerekli kavramsal çerçeve sunulmaktadır. İkinci bölümde bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir. Üçüncü bölümde ise bağımlı çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir. Tablo 2’de yönetmenlikte bildirilen üç bölümdeki ilkelere yer verilmiştir.

Tablo 1: Temel Etik İlkeleri, Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarını Uyacakları Etik İlkeler

Temel Etik İlkeleri	Bağımsız Çalışanların Uyacakları Etik Kuralları	Bağımlı Çalışanların Uyacakları Etik Kuralları
Dürüstlük	Mesleki Atamalar	Potansiyel Çıkarlar
Tarafsızlık	Çıkar Çatışmaları	Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
Mesleki Yeterlilik	İkincil Görüşler	Teşvikler
Özen	Ücretler Ve Diğer Gelirler	Finansal Çıkarlar
Gizlilik	Meslekli Hizmetlerin Pazarlanması	Yeterli Uzmanlık Bilgisi İle Hareket Etme
Mesleki Davranış	Hediyeler ve Ağırlama	
	Müşteri Varlıklarının Muhafazası	
	Bağımsızlık ve Tarafsızlık	

Kaynak: (Bilen ve Yılmaz, 2014:67)

2.21.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü(TDE) Etiğe Yönelik Düzenlemeler

1941 yılında New York’ da kurulmuş olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA) 120’ den fazla ülkenin ulusal denetim kuruluşu üyedir. Enstitünün amacı, özel sektör içerisinde işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak için görev yapan iç denetçilerin dünya çapında yaygın örgüt yapısına sahip olmasını sağlamak ve iç denetçiliği saygın bir meslek türü haline getirmektir. 1995 yılında faaliyete geçmiş olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünde ülkemizi temsil etmekte ve çeşitli sektörlerde görev yapan yaklaşık 700 üyesi bulunmaktadır (Koçberber, 2008: 76). İç denetim hizmetinin gelişmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) tarafından düzenlenen standartlar, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği tarafından Türkçe’ye çevrilip yayınlanmıştır. Bu standartlar; bağımsızlık, mesleki yeterlilik, denetim faaliyetinin kapsamı, denetimin gerçekleştirilmesi ve iç denetim departmanı yönetimi olarak sıralanabilir (Uyar, 2005).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü amacı; mesleki toplantılar, eğitim ve iletişim seminerleri, sertifikalı iç denetçi sınavı ve kongreler gibi çeşitli etkinlikler düzenleyerek; meslek bilinci ve etiğinin oluşturulmasına katkı sağlamaya çalışmaktır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, üyelerinin uyması gereken etik kurallar hazırlamıştır. Etik kuralları belirleme amacı, Enstitü tarafından, iç denetim mesleğinde etik kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmak olarak açıklanmıştır. Etik kurallar için dört temel ilke belirlenmiştir. Bunlar: Dürüstlük, Tarafsızlık, Meslekî Yeterlilik ve Gizlilik olarak sıralanır. Bu dört ana ilke içerisinde, 12 davranış kuralı belirlenmiştir (Koçberber, 2008:76).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün, iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili etik ilkeleri ve bu ilkeler içerisinde belirlenen davranış kuralları aşağıdaki gibidir (Enstitü);

1.Dürüstlük etik ilkesine göre iç denetçiler;

- a) Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar,
- b) Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar,
- c) Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızırtıcı eylemlere girişmezler,
- d) Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.

2.Objektiflik etik ilkesine göre iç denetçiler;

- a) Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılacak herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir,
- b) Meslekî muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılacak herhangi bir şeyi kabul etmezler,
- c) Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.

3.Gizlilik etik ilkesine göre iç denetçiler;

Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar,

Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.

4.Yetkinlik (Ehil Olma) etik ilkesine göre iç denetçiler;

- a. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler,
- b. İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler,
- c. Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkililik ve kalitesini devamlı geliştirirler.

2.21.4.Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

26.12.1992 tarihinde Maliye Bakanlığı, etik ile ilişkili olan temel kavramların yer aldığı 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni yayımlamıştır (İSMMMO, 1992).

2.21.4.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) yer alan düzenlemelere göre muhasebenin temel kavramları 12 başlık altında toplanmıştır. Bu kavramlardan muhasebe meslek etiği ile ilgili olarak düzenlenenler; sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı ve özün önceliği kavramıdır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, tek düzen muhasebe sistemi için önemli bir adımdır. Tebliğ ile işletmeler en azından muhasebe uygulamalarında aynı hesapları kullanmakta ve mali tabloları aynı formatta düzenlemektedirler (Ayboğa, 2003:340).

MSUGT'ne göre etik ile ilgili olan muhasebenin temel kavramlarından ilki olan sosyal sorumluluk kavramı, diğer kavramlara göre etik ile ilgili birebir ilişkilidir ve etik kurallara uyumu zorunlu kılmaktadır. Bu kavram diğer tüm kavram ve ilkeleri uygulanış açısından etkilemektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, meslek mensuplarının üstlendiği sorumluluğu, muhasebe işlemlerinin çerçevesini ve meslek mensuplarının tüm toplumun çıkarlarının gözeterek, etik ilkelere uygun olarak görevlerini yerine getirme amacını ifade etmektedir. Sosyal sorumluluk kavramı ve etik ilkelere göre oluşturulan muhasebe bilgileri, bilgi kullanıcıları tarafından güvenilir ve doğru bilgi olarak değerlendirilir (Bilen ve Yılmaz, 2014:65-66).

2.21.5.Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Kamu gözetimi, bağımsız denetim faaliyetlerinin yasal düzenlemelere ve denetim standartlarında uygun olarak yürütülürken, kamu yararının meslekten bağımsız bir kurum tarafından kontrol edilmesidir. Denetim mesleğinde uluslararası gelişmeler ve denetime duyulan ihtiyacın artması nedeniyle bağımsız denetim faaliyetlerini düzenleme yetkisi verilmek üzere 2 Kasım 2011 tarihinde yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Kurumu kurulmuştur. Ekonomik faaliyetler sonucu elde edilen muhasebe verileri ile düzenlenen finansal tabloların denetiminin bağımsız tarafından meslek mensupları yapılmasını sağlamak, kamu yararını korumak, doğru ve güvenilir finansal bilginin sunumunu sağlamak ve yatırımcıların çıkarlarını korumak KGK'nun temel amacını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. KGK'nın üstlendiği görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Demir, 2015);

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

Yeni Türk Ticaret Kanunu olan 6102 sayılı kanun 13.01.2011 tarihinde TBMM tarafından kabul edilmiş ve 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

6102 sayılı TTK'nın 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesi planlanırken, kanunda değişiklik yapan 6335 sayılı kanun 26.06.2012 tarihinde kabul edilip, 30 Haziran 2012 tarihinde Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetimi ile ilgili maddeleri 397-406. maddelerdir (Karakoç, 2013: 18). 6102 sayılı TTK'nın 398. Maddesine göre, denetim faaliyetinin mesleğin gerektirdiği mesleki özen, eğitim, tecrübe ve uzmanlığın yanı sıra meslek etiği ilkelerine uygun olarak gerçekleştirilmesi gerektiği, bu ilkelerden dürüstlük ilkesine bağlı kalarak şirketlerin finansal durumunun doğru yansıtılıp yansıtılmadığının, yansıtılmamışsa sebeplerinin, denetim raporunda belirtilmesi gerekir. Bu denetlemenin vergi denetimini içermediği ancak vergi denetimine yardımcı ve destekçi olacağı madde gerekçesinde belirtilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011:13)

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin beşinci bölüm 21.maddesinde uyulması zorunlu meslek etiği ilkelerine yer verilmiştir. Bu bağlamda denetim kuruluşları ve denetçiler;

a) Dürüstlük; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak,

b) Tarafsızlık; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek,

c) Mesleki yeterlik ve özen; uygulama, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi, denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve TDS'ye uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek,

ç) Sır saklama; mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin

bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak,

d) Mesleğe uygun davranış; ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak, olarak belirlenen ve ayrıntıları kurum tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadır.

Yönetmelikte ayrıca, denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alınacağı belirtilmiştir. Denetçiler ve denetime katılanlar, denetime başladıktan sonra meslek etiğini olumsuz yönde etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde ise, bu durumu denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirmesi gerektiği açıklanmıştır.

2.21.5.1. Etik Komisyonu

KGK, 13.04.2005 tarihinde yürürlüğe giren Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 29. Maddesi esas olarak KGK Başkanlığı Etik Komisyonu'nu oluşturmuştur. Üyelerinin idari görevliler arasından seçildiği etik komisyonu, kurum ve kuruluşlarda etik kültürünün yerleşerek gelişmesini sağlamak, etik davranış ilkeleri konusunda karşılaşılan sorunları çözümlmek ve etik uygulamaları değerlendirmek görevini üstlenmektedir.

Kamu kurumlarındaki etik davranış ilkelerine göre düzenlenen ve temel etik ilkelerin yanında bağımsız denetçilerin uyması beklenen etik ilkeler aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- ✓ Görevin yerine getirilmesinde kamu hizmeti bilinci,
- ✓ Halka hizmet bilinci,
- ✓ Hizmet standartlarına uyma,
- ✓ Amaç ve misyona bağlılık,
- ✓ Dürüstlük ve tarafsızlık,
- ✓ Saygınlık ve güven,
- ✓ Nezaket ve saygı,

- ✓ Yetkili makamlara bildirim,
- ✓ Çıkar çatışmasından kaçınma,
- ✓ Görev ve yetkilerin menfaat sağlamak amacıyla kullanılmaması,
- ✓ Hediye alma ve menfaat sağlama yasağı,
- ✓ Kamu malları ve kaynaklarının kullanımı,
- ✓ Savurganlıktan kaçınma,
- ✓ Bağlayıcı açıklamalar ve gerçek dışı beyan şeklindedir.



3.BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETİK İLKELERİ UYGULAMAYA YÖNELİK YAKLAŞIMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyette bulunan ve araştırmaya katılan bağımsız denetçilere uygulanmış olan anket çalışmasının bulguları ve analizi yer almaktadır.

3.1.Araştırma Hakkında Ön Bilgi

3.1.1.Araştırmanın Konusu

Ankara, Konya ve Karaman illerindeki bağımsız denetçilerin etik ilkelere olan yaklaşımlarını tespit etmek amacıyla yapılan bu araştırmanın konusu bağımsız denetim mesleği ve bağımsız denetçilerin etik ilkelere olan yaklaşımlarını belirlemektir. Araştırma kapsamında aşağıda yer alan hipotezler oluşturulmuş ve katılımcılara uygulanan anket soruları aracılığı ile söz konusu hipotezler test edilmiştir.

H1: Bağımsız Denetçilerin, Bağımsız Denetçi Unvanı Aldıkları Sınavlar İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

H2: Bağımsız Denetçilerin Mesleki Deneyimleri İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

H3: 3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Farklı Unvanlara Sahip Olan Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

H4: Bağımsız Denetçilerin Eğitim Düzeyleriyle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

H5: Bağımsız Denetçilerin Faaliyette Bulundukları İl İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

H6: Bağımsız Denetçilerin Yaşları İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

H7: Bağımsız Denetçilerin Denetim Alanındaki Unvanları İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

H8: Bağımsız Denetçilerin Çalışma Şekilleriyle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

3.1.2.Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacını bağımsız denetçilerin etik ilkelere olan yaklaşımlarının tespit edilmesi oluşturmaktadır. Söz konusu amaç doğrultusunda Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyette bulunan bağımsız denetçilere anket uygulaması yapılmıştır. Oluşturulan anket formu bağımsız denetçilerin demografik özellikleri, meslek etiği ilkelerine olan yaklaşımları, meslek etiğinin bağımsız denetim faaliyetlerinde uygulanması ve bağımsız denetçileri meslek etiği ilkelerine aykırı davranışlarda bulunmaya iten neden ve tarafların tespit edilmesini amaçlamaktadır.

3.1.3.Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıklar

Araştırmanın kapsamını Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyette bulunan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Söz konusu illerdeki bağımsız denetçi sayıları aşağıda Tablo-2’de yer almaktadır.

Tablo 2: Araştırma Kapsamına Alınmış Olan İllerdeki Bağımsız Denetçi Sayıları

İl	Bağımsız Denetçi Sayısı
Ankara	2322
Konya	338
Karaman	36
Toplam	2696

Kaynak: <http://baqden.kqk.gov.tr/>

Yukarıda Tablo-2’de Ankara, Konya ve Karaman illerindeki bağımsız denetçi sayıları yer almaktadır. Anket formları yüz yüze yapılan görüşmeler ve söz konusu illerdeki meslek odaları aracılığıyla bağımsız denetçilere ulaştırılmıştır. 150 anketin geri dönüşü sağlanmış olup bunların 100 tanesi Ankara, 38 tanesi Konya ve 12 tanesi Karaman ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilere aittir. Çalışmanın analizi bu 150 anket üzerinden yapılmıştır. Ana kütlede yer alan bağımsız denetçilerin % 86’sı Ankara, %12,5’u Konya ve %1,33’ü Karaman illerinde yer almaktadır. Geri dönüş

sağlanan ve analize dahil edilen anketlerde ise %66'lık kısmı Ankara, %25'lik kısmı Konya ve %8'lik kısmı Karaman illerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler oluşturmaktadır.

Araştırmaya Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin dahil edilmesi çalışmanın bir sınırlılığıdır. Ayrıca meslek mensuplarının yoğun iş yaşamları, bilimsel çalışmalara yeterince özen ve değerin verilmemesi, bazı cevapların sübjektif olabileceği göz önünde bulundurulduğunda çalışma sonuçlarının Türkiye geneline ve tüm bağımsız denetçilere yorumlanması zordur.

3.1.4.Literatür İncelemesi

Yücel (2017) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının vergi ahlakı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının vergi ahlakı üzerinde önemli bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Biçer, Akarçay ve Mülküt (2017) çalışmalarında etik değerlerin muhasebe mesleğinin itibarı üzerindeki rolünü araştırmışlardır. Çalışmada meslek üzerindeki kontrol mekanizmasının kamu otoritesi olmaktan çok finansal tablo kullanıcıları olması durumunda mesleğin toplum nezdindeki itibarının daha üst seviyelere taşınması mümkün olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Çelik ve Dağdeviren (2015) çalışmalarında meslek mensuplarının etik değerleri algılama düzeylerini ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten nedenleri tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmada anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda yasal uygulamaların yetersiz ve değişken olmasının meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten en önemli neden olduğu ve erkek meslek mensuplarının daha fazla etik dışı davranış sergiledikleri tespit edilmiştir.

Daştan, Bellikli ve Bayraktar (2015) çalışmalarında üniversite son sınıf öğrencilerinin etik, etik ikilem, etik karar ve meslek etiği konularına yönelik farkındalıklarını tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan araştırma sonucunda kişisel çıkarları ön planda tutmanın etik olmayan davranışlara neden olabileceği ve etiğe yönelik görüşlerin cinsiyet, okunan bölüm, gelecekte muhasebe mesleğini tercih etme gibi değişkenler açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Dinç ve Tuncer (2015) çalışmalarında vergi müfettişleri ve muhasebe meslek mensuplarının etik algı düzeylerini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının etik duyarlılıkları konusunda olumsuz düşüncelere sahip oldukları tespit edilmiştir.

Yılmaz ve Kaya (2014) çalışmalarında kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe etik kurallarının ortak amaçlarını incelemişlerdir. Kurumsal yönetim ilkeleri ile etik kuralların doğru, güvenilir, şeffaf bilgi üretmede amaçlarının birleştiği tespit edilmiştir.

Dağlı (2013) çalışmasında Isparta ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının etik hakkındaki görüşlerini tespit etmeye çalışmıştır. Araştırmada anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının meslek etiği ilkeleri konusunda bilinçli oldukları ve ilkelere değer verdikleri tespit edilmiştir.

Çiçek, Canbaz ve Keskin (2013) çalışmalarında Kırklareli ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının etik ilkelere bakış açılarını tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda genel olarak muhasebe meslek mensuplarının etik ilkeleri bildikleri ve uyguladıkları ancak etik çatışmalar yaşadıkları tespit edilmiştir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının kişisel özellikleri ile etik karar verme ve hareket etme davranışları arasındaki ilişkiyi incelenmişlerdir. Araştırmada bazı kişisel özelliklerin zayıf bir oranda etik karar vermeyi etkilediği belirlense de genel olarak kişisel özelliklerin etik karar vermede etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Güney ve Çınar (2012) çalışmalarında Erzurum ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının etik ilkelerle ilgili görüşlerini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının etik ilkelerin öneminin farkında oldukları, etik dışı davranışların olmaması gerektiğini ama uygulamada etik dışı davranışların olduğunu ve meslek mensuplarına etik konusunda eğitim verilmesi gerektiğini düşündükleri sonucuna ulaşılmıştır.

Kutluk ve Ersoy (2011) çalışmalarında meslek mensuplarının etik yargı düzeylerini saptayarak, demografik değişkenlere göre farklılaşmanın olup olmadığını

belirlemeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda kadın muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeylerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Yıldız (2011) çalışmasında Kayseri ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algılamalarını ve meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönelten nedenleri tespit etmeye çalışmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının etik ilkeleri önemsedikleri ve meslek mensuplarına etik konusunda eğitim verilmesi gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir.

Yalçın (2011) çalışmasında muhasebe meslek etiği ilkelerinin meslek mensupları ve hizmet verilen işletmeler tarafından nasıl algılandığını tespit etmeye çalışmıştır. Analiz sonucunda her iki grubunda etik ilkeleri önemsedikleri tespit edilmiştir.

Bozkurt (2011) çalışmasında küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim meslek etiği üzerindeki etkilerini incelemiştir. Çalışma sonucunda küreselleşmenin meslek mensupları üzerinde etkiye sahip olduğu tespit edilirken muhasebe uygulamalarının istenilen düzeyde gerçekleşmesi için meslek mensuplarının mesleğe gereken önemi vermeleri ve meslek etiği ilkelerine uygun hareket etmeleri gerektiği önerisinde bulunulmuştur.

Okay (2011) çalışmasında Diyarbakır ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerinin, deneyimlerinin, hata ve hile hakkındaki görüşlerine ek olarak meslek mensuplarının etik dışı davranışına ve hata yapmasına neden olan faktörleri araştırmıştır. Araştırmada devlete olan bağlılığın etik dışı davranışları önlemesinin yanı sıra, adil bir vergi sisteminin olmamasının etik dışı davranışlara neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Sakarya ve Kara (2010) çalışmalarında Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeleri ve meslek mensupları tarafından nasıl algılandığını araştırmışlardır. Araştırmada anket uygulaması yapılmıştır. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının etik algılamalarının cinsiyet, unvan, deneyim ve mükellef sayısı gibi değişkenler ile karşılaştırılması sonucunda genel olarak etik algılamada farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Uyar (2010) çalışmasında muhasebecilerin bilişsel ahlak seviyelerinin, etik oryantasyon, etik farkındalık, etik karar ve mesleki bağlılık üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Çalışmada söz konusu etkinin belirlenmesi amacıyla Türkiye genelinde 539 muhasebe meslek mensubuna anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda homojen bir bilişsel ahlak gelişiminden ve mesleki bağlılık seviyesinden söz edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Koç (2010) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının ve mükelleflerin vergi uyumuna olan olumlu veya olumsuz etkilerini araştırmıştır. Araştırmada anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarını etik ve ahlaki açıdan etkileyen birçok faktörün, meslek mensubu ve mükelleflerin vergi uyumu ilişkisini etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Soylu (2010) çalışmasında meslek mensuplarının etik ilkelere yaklaşımları ile eğitim düzeyleri arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışmada anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda etik eğitimi almış meslek mensubunun, etik ilkelere olan duyarlılığının dahi iyi olduğu tespit edilmiş, meslek mensuplarının etik ilkelere olan duyarlılıklarının artırılması için meslek etiği eğitimin artırılması gerektiği belirtilmiştir.

Utku (2009) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının topluma karşı sorumluluklarının önemini araştırmıştır. Çalışmada hazırlanan senaryolarla araştırma kapsamına alınmış olan kişilerin etik davranışları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda etik değerlerin mesleğe başlamadan okul yıllarında ve aile içinde verilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Kutlu (2008) çalışmasında Kars ve Erzurum illerindeki muhasebe meslek mensuplarının müşterileri ile etik ikilemler yaşayıp yaşamadıklarını tespit etmek, yaşıyorlarsa nedenlerini incelemek amacıyla anket uygulaması yapılmıştır. Meslek mensuplarının cevaplarının cinsiyet, yaş, müşteri sayısı gibi değişkenlere göre farklılık gösterdiği ve en fazla müşteri kaybetme korkusunun etik ikileme neden olduğunu söyledikleri tespit edilmiştir.

İşgüden (2007) çalışmasında Balıkesir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sosyal ve kültürel değerlerinin meslek etiği ilkelerine olan etkisini

araştırmıştır. Çalışmada meslek etiği ilkelerinin sosyal ve kültürel değerlere göre değişim gösterdiği dolayısıyla da meslek etiği ilkelerini uygulayıcısı olan meslek mensuplarının sosyal ve kültürel değerlerden etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Özbirecikli ve Ural (2006) çalışmalarında akademisyen ve muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarını tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmada dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık en çok uyulmayan etik ilkeler olduğu tespit edilmiştir.

Çukacı (2006) çalışmasında işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucunda elde edilen verilerin muhasebeleştirilmesi ve bilgi kullanıcılarına iletilmesi sürecinde uygulayıcılarda olması gereken etik değerleri araştırmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında İzmir ilinde faaliyet gösteren bağımsız meslek elemanlarına anket uygulaması yapılmış ve meslek mensuplarının davranışlarının etik ilkelere uygun olduğu tespit edilmiştir.

Ergün ve Gül (2005) çalışmalarında Balıkesir ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının meslek etiği ilkelerini algılama düzeylerini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmada anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının etik ilkeler konusunda bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu ve algı sorunu yaşadıkları tespit edilmiştir.

3.1.5.Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada Ankara, Konya ve Karaman illerinde mevcut bulunan bağımsız denetçiler için hazırlanmış olan anket formu kullanılmıştır. Söz konusu anket formu yapılan literatür araştırması sonrasında (Dağlı, 2013) ve (İşgüden, 2007)'nin araştırmasında kullanmış olduğu ölçekte çeşitli değişiklikler ve ilaveler yapılarak oluşturulmuştur. Oluşturulan anket 4 bölümden oluşmakta olup EK-1'de yer almaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik bilgilerini tespit etmeye yönelik 9 soru yer almaktadır. İkinci bölümde bağımsız denetçilerin etik ilkelere olan yaklaşımlarını tespit etmek amacıyla 10 soru yer almaktadır. Üçüncü bölümde bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik 21 ifade yer almaktadır. Bu bölümde yer alan soruların cevapları için 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Dördüncü ve son bölümde ise bağımsız denetçileri meslek etiği

ilkelerine aykırı davranışlara iten neden ve tarafların tespit edilmesi amacıyla 20 faktör yer almaktadır. Elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılarak SPSS-16 programı yardımıyla çözümlenmiştir. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular tablolar halinde düzenlenmiş ve çalışma içerisinde verilmiştir.

Araştırma kapsamında oluşturulmuş ve uygulanmış olan anket sorularının güvenilirliği test edilmiştir. Aşağıda Tablo-3’de anket sorularının güvenilirlik analizi sonucu yer almaktadır.

Tablo 3: Güvenilirlik Analizi Sonucu

Cronbach's Alpha	N of Items
,697	21

Kaynakça: Öncü H. (1994) Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme. Ankara

Tablo-3’de yer alan güvenilirlik analizi sonucu **Alpha** değerinin **0,697** çıktığı görülmektedir. Güvenilirlik analizi sonucunun değerlendirilmesi için genel kabul görmüş aralıklar aşağıda yer almaktadır.

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ölçek güvenilir değil

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ölçek düşük güvenilirlikte

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ölçek oldukça güvenilir

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ölçek yüksek güvenilirlikte

Araştırmada güvenilirlik analizinden çıkan sonuç **$0,60 \leq \alpha < 0,80$** aralığında olduğu için kullanılan ölçek tutarlıdır ve oldukça güvenilirdir. Meslek mensupları anket formunda yer alan ifade ve soruları doğru anlamış ve yorumlamışlardır.

3.2.Bulgular

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine, kullanılan istatistiki analiz ve hipotezlere ilişkin bulgular sırasıyla bu bölümde yer almaktadır.

3.2.1.Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilere ait demografik bilgiler aşağıda Tablo-4’de yer almaktadır.

Tablo 4: Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

	<i>Sayı</i>	<i>Yüzde %</i>
Cinsiyetiniz		
Erkek	90	60
Kadın	60	40
Toplam	150	100
Yaşınız		
20-30	22	14,7
31-40	61	40,7
41-50	43	28,7
51 ve üzeri	24	16
Toplam	150	100
Eğitim Durumunuz		
Lisans	84	56
Yüksek lisans	66	44
Toplam	150	100
Unvanınız		
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	2,7
Baş denetçi	16	10,7
Denetçi	130	86,7
Toplam	150	100
3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanınız		
SMMM	126	84
YMM	24	16
Toplam	150	100
Çalışma Şekliniz		
Bağımsız	121	80,7
Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi	20	13,3
Uluslararası Bağımlı Denetim Şirketi	9	6
Toplam	150	100

Tablo 4 Devamı

Mesleki Deneyiminiz		
1-5 Yıl	17	11,3
6-10 Yıl	25	16,7
11-15 Yıl	35	23,3
16-20 Yıl	23	15,3
21-25 Yıl	50	33,3
Toplam	150	100
Bağımsız Denetçi Unvanını Hangi Sınavla Aldınız		
Geçiş Eğitimleri İle	59	39,3
KGK Tarafından Yapılan Sınavlarla	58	38,7
SPK Tarafından Yapılan Sınavlarla	33	22
Toplam	150	100
Faaliyet Gösterdiğiniz İl		
Ankara	100	66,7
Konya	38	25,3
Karaman	12	8
Toplam	150	100

Yukarıda Tablo-4 incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %60'ı (90 kişi) erkek, %40'ı (60 kişi) kadın olduğu görülmektedir. Katılımcıların yaş aralıkları incelendiğinde 20-30 yaş aralığında %14,7 (22 kişi), 31-40 yaş aralığında %40,7 (61 kişi), 41-50 yaş aralığında %28,7 (43 kişi) ve 51 ve üzeri yaş aralığında ise %16 (24 kişi) olduğu görülmektedir.

Katılımcıların %56 (84 kişi)'lık kısmı lisans mezunu iken %44 (66 kişi)'lük kısmı yüksek lisans mezunudur. Yine katılımcıların % 2,7 (4 kişi)'si sorumlu ortak baş denetçi, %10,7 (16 kişi)'si baş denetçi ve %86,7 (130 kişi)'si denetçi unvanına sahiptir. Ayrıca katılımcıların %84 (126 kişi)'ü 3568 sayılı meslek yasasına göre SMMM unvanına sahipken % 16 (24 kişi)'sı YMM unvanına sahiptir.

Yine Tablo-4 incelendiğinde katılımcıların %80,7 (121 kişi)'si bağımsız olarak çalışırken %13,3 (20 kişi)'ü ulusal bağımsız denetim firmasında %6 (9 kişi)'sı ise uluslararası bağlantılı denetim firmasında çalışmaktadır. Katılımcıların mesleki

deneyimleri incelendiğinde ise %11,3 (17 kişi)'ü 1-5 yıl arasında, %16,7 (25 kişi)'si 6-10 yıl arasında, %23,3 (35 kişi)'ü 11-15 yıl arasında, %15,3 (23 kişi)'ü 16-20 yıl arasında ve %33,3 (50 kişi) 21-25 yıl arasında mesleki deneyime sahiptirler.

Tablo-4'den çıkarılan diğer bir sonuç katılımcıların bağımsız denetçi unvanını hangi sınavla aldıklarıyla ilgilidir. %39,3 (59 kişi)'ü geçiş eğitimleriyle, %38,7 (58 kişi) KGK tarafından yapılan sınavlarla ve %22 (33 kişi)'si SPK tarafından yapılan sınavlarla bağımsız denetçi unvanını almışlardır. Son olarak katılımcıların %66,7 (100 kişi)'si Ankara, %25,3 (38 kişi)'ü Konya ve %8 (12 kişi)'i Karaman ilinde faaliyette bulunmaktadır.

3.2.2. Cevaplara İlişkin Frekans Analizleri

Bu bölümde araştırmaya katılan bağımsız denetçilere uygulanan anket formunun ikinci bölümünde yer alan sorulara verilen cevapların frekans analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 5: Bağımsız Denetçiler, Mesleğinin Gerektirdiği Asgari Öğrenim Düzeyine, Bilgiye ve Yeterliliğe Sahip Olmalıdır.

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	144	96,0	96,0	96,0
Hayır	6	4,0	4,0	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo-5'de ankete katılanların % 96'sı **“Bağımsız Denetçilerin, Mesleğin Gerektirdiği Asgari Öğrenim Düzeyine, Bilgiye ve Yeterliliğe Sahip Olmalıdır”** görüşünü ifade ederken, %4'lük kısmı bunun tersi görüşü ifade etmektedirler. Bağımsız denetçilerin bu konuda hem fikir oldukları söylenebilir.

Tablo 6: Meslek Etiği, Mesleki Faaliyetlerin Sürdürülmesi Sırasında Ahlaki ve Mesleki İlkelerle Göre Hareket Etme Disiplini Olarak Kabul Edilir.

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	140	93,3	93,3	93,3
Hayır	10	6,7	6,7	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo 6’da ankete katılanların “**Meslek Etiği, Mesleki Faaliyetlerin Sürdürülmesi Sırasında Ahlaki ve Mesleki İlkelerle Göre Hareket Etme Disiplini Olarak Kabul Edilir.**” ifadesine % 93,3’ü “Evet” cevabını verirken %6,7’si “Hayır” cevabını verdiği görülmektedir. Burada bağımsız denetçilerin etik kavramını bildikleri sonucu çıkarılabilir.

Tablo 7: Bağımsız Denetçilerin Uyması Gereken Değerlerden Sizce En Önemlisi Hangisidir?

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Tarafsızlık	56	37,3	37,3	37,3
Dürüstlük	35	23,3	23,3	60,7
Mesleki Yeterlilik	51	34,0	34,0	94,7
Sır Saklama	8	5,3	5,3	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo 7’de “**Bağımsız Denetçilerin Uyması Gereken Değerlerden Sizce En Önemlisi Hangisidir?**” ifadesine %37,3’ün “Tarafsızlık”, % 23,3’ün “Dürüstlük”, % 34’ün “Mesleki Yeterlilik” ve %5,3’ün “Sır Saklama” şeklinde cevap verdikleri görülmektedir. Bağımsız denetçiler “Sır Saklama” haricinde diğer unsurların genel olarak aynı seviyede önem derecesine sahip olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 8: Bağımsız Denetçilerin Etik Kurallara Uymamasının En Önemli Sebebi Nedir?

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Eğitim Yetersizliği	20	13,3	13,3	13,3
Müşteri baskısı	61	40,7	40,7	54,0
Denetimsizlik	33	22,0	22,0	76,0
Daha çok kazanç isteği	36	24,0	24,0	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo 8'de "**Bağımsız Denetçilerin Etik Kurallara Uymamasının En Önemli Sebebi Nedir?**" ifadesine % 13,3'ün "Tarafsızlık", % 40,7'nin "Müşteri Baskısı", % 22'nin "Denetimsizlik", % 24'ünün "Daha Çok Kazanç İsteği" şeklinde cevap verdikleri görülmektedir. Bağımsız denetçilerin % 40,7'lik kısmı müşteri baskısının; mesleki faaliyetlerinin yürütürken etik kurallara uyulmaması konusunda etkili olduğunu düşünmektedirler. Bağımsız denetçinin işi kaybetme korkusu denetçiye etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir. Denetimsizlik ve daha çok kazanma isteğinin etik dışı davranışlarda aynı oranlarda etkili olduğu görülmektedir.

Tablo 9: Meslekle İlgili Kanun, Yenilik ve Gelişmeleri Takip Edebiliyor Musunuz?

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Sürekli	63	42,0	42,0	42,0
Zaman Zaman	85	56,7	56,7	98,7
Hayır	2	1,3	1,3	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo-9'da "**Meslekle İlgili Kanun, Yenilik Ve Gelişmeleri Takip Edebiliyor Musunuz?**" ifadesini bağımsız denetçilerin % 42'sinin "Sürekli", % 56,7'sinin "Zaman Zaman", % 1,3'ünün "Hayır" olarak cevapladıkları görülmektedir. Bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğunun mesleğin gerektirdiği; kanun, yenilik ve gelişmeleri takip ettiği söylenebilir.

Tablo 10: Ülkemizde Meslek Etiği İle İlgili Yasal Düzenleme Düzeyi Nasıldır?

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yok	16	10,7	10,7	10,7
Yeterli Değil	117	78,0	78,0	88,7
Yeterli	17	11,3	11,3	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo-10'da "**Ülkemizde Meslek Etiği İle İlgili Yasal Düzenleme Düzeyi Nasıldır?**" ifadesine bağımsız denetçilerin % 10,7 si "Yok", % 78'i "Yeterli Değil", % 11,3'ü "Yeterli" olarak cevapladıkları görülmektedir. Bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu ülkemizde meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemelerin yetersiz olduğu görüşündedirler.

Tablo 11: Meslek Etiği İle İlgili Eğitim, Seminer vs. Katıldınız Mı?

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	75	50,0	50,0	50,0
Hayır	75	50,0	50,0	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo-11’de **"Meslek Etiği İle İlgili Eğitim, Seminer Vs. Katıldınız Mı?"** ifadesine bağımsız denetçilerin % 50'si "Evet", % 50'si "Hayır" olarak cevap vermişlerdir. Mesleki eğitim ile ilgili eğitim, seminer gibi düzenlemelere katılan ve katılmayan bağımsız denetçilerin sayısı eşit orandadır.

Tablo 12: Sadece Bağımsız Denetçilerin Etik Değerlere Uygun Davranması Yeterli Olmayıp, Müşterilerinde Etik Davranması Gereklidir.

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	114	76,0	76,0	76,0
Hayır	36	24,0	24,0	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo-12’de **"Sadece Bağımsız Denetçilerin Etik Değerlere Uygun Davranması Yeterli Olmayıp, Müşterilerin De Etik Davranması Gereklidir."** ifadesine bağımsız denetçilerin % 76'sının "Evet", % 24'ünün "Hayır" olarak cevap verdiği görülmektedir. Bağımsız denetçiler, sadece kendilerinin etik ilke ve değerlere uymalarının yeterli olmadığı bunun yanı sıra müşterilerinde etik ilke ve değerlere uygun davranması gerektiği görüşündedirler.

Tablo 13: Bağımsız Denetçiler, Yasaları Mümkün Olduğunca Mükellefler Lehine Uygulamaktadırlar.

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	59	39,3	39,3	39,3
Hayır	53	35,3	35,3	74,7
Bazen	38	25,3	25,3	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo-13’de **"Bağımsız Denetçiler, Yasaları Mümkün Olduğunca Mükellefler Lehine Uygulamaktadırlar."** ifadesine %39,3’ü "Evet", %35,3’ü "Hayır", %25,3’ü "Bazen" cevabını vermişlerdir. Bazı durumlara göre yasaları

mükellefler lehine uygulayanlar dışında "Evet" ve "Hayır" diyenlerin oranları birbirine yakındır.

Tablo 14: Bağımsız Denetçinin, Asgari Ücret Tarifesinin Altında / Üstünde Ücret Talep Etmesi Veya Ücretsiz Hizmet Vermesi Normaldir.

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	12	8,0	8,0	8,0
Hayır	77	51,3	51,3	59,3
Bazen	61	40,7	40,7	100,0
Toplam	150	100,0	100,0	

Tablo-14’de "**Bağımsız Denetçinin, Asgari Ücret Tarifesinin Altında / Üstünde Ücret Talep Etmesi Veya Ücretsiz Hizmet Vermesi Normaldir.**" ifadesine bağımsız denetçilerin % 8'i "Evet", % 51,3'ü "Hayır" ve % 40,7'si "Bazen" cevabını vermişlerdir. Bağımsız denetçilerin asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmesinin etik olmadığı düşünüldüğünde %8 "Evet" ve %40,7 "Bazen" cevabını veren bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkesine uymadıkları söylenebilir.

3.2.3. Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine Uymayan Davranışlara Yönelten Nedenlere Ve Taraflara İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılanlara, bağımsız denetçileri, meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten tarafları ve nedenleri etkileyen faktörleri 1 ile 10 arasında puanlamaları istenmiştir. 1 en önemsiz 10 ise en önemli olarak değerlendirilmiştir. Her bir önem derecesine verilen cevapla söz konusu önem derecesi çarpılmış en son elde edilen çarpımlar toplanarak söz konusu faktörün puanlaması gerçekleştirilmiştir. Sunulan faktörlerin puanlamaları yapıldıktan sonra en yüksek puandan en düşük puana sıralama yapılmış ve bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten nedenler ve taraflar tespit edilmeye çalışılmıştır. Aşağıda ilk olarak bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten taraflar sonrasında ise nedenlere ilişkin bulgular ve yapılan hesaplamaların ayrıntısı yer almaktadır.

Ankete katılan bağımsız denetçilere, bağımsız denetçilerin meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten taraflardan denetimi yapılan şirketin yöneticileri, meslek üyeleri, meslek örgütleri, yasalar, toplum değer yargıları, kamu kurumları, medya, kredi verenler, işletme çalışanları ve bağımsız denetçinin değerleri ve öncelikleri faktörlerini önem derecesine göre 1 ile 10 arasında puanlamaları

istenmiştir. Aşağıda Tablo-15’de “Denetimi Yapılan Şirketin Yöneticileri” faktörünün puanlama tablosu yer almaktadır.

Tablo 15: Denetimi Yapılan Şirket Yöneticileri Faktörünün Puanlanması

Önem Derecesi 1: En Önemsiz 10 En Önemli	Sayı	Yüzde	Puan Değeri	Toplam Puan (Sayı x Puan Değeri)
1	41	27,3	1	41
2	2	1,3	2	4
3	25	16,7	3	75
4	6	4,0	4	24
5	4	2,7	5	20
6	8	5,3	6	48
7	8	5,3	7	56
8	15	10,0	8	120
9	19	12,7	9	171
10	22	14,7	10	220
Toplam	150	100,0		779

Yukarıda Tablo-15’de bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten taraflardan birisi olarak belirlenmiş olan “Denetimi Yapılan Şirket Yöneticileri” faktörüne katılımcılar tarafından verilen puanlar ve hesaplanan toplam puanı yer almaktadır. Tablo-15 faktör puanlamasının nasıl yapıldığını açıklamak için verilmiş olup sonraki faktörlerin hesaplamaları yapılmış fakat ayrıntıları burada verilmemiş sadece sonuçları verilmiştir. Aşağıda Tablo-16’da bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten tarafların puan sıralaması yer almaktadır.

Tablo 16: Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine Uymayan Davranışlara Yönelten Tarafların Puan Sıralaması

Taraflar	Puan
Bağımsız Denetçinin Değerleri ve Öncelikleri	960
İşletme Çalışanları	889
Kredi Verenler	869
Yasalar	848
Denetimi Yapılan Şirket Yöneticileri	779
Toplum Değer Yargıları	681
Kamu Kurumları	674
Meslek Üyeleri	650
Meslek Örgütleri	628
Medya	592

Yukarıda Tablo-16’da bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten tarafların puan sıralaması yer almaktadır. Tablo-16’da yer alan bilgiler incelendiğinde bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten en önemli tarafın “**Bağımsız Denetçinin Değerleri ve Öncelikleri**” ikinci en önemli nedenin “**İşletme Çalışanları**” ve üçüncü en önemli nedenin ise “**Kredi Verenler**” olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçileri etik dışı davranışlara yönelten tarafların en önemlisi bağımsız denetçinin kendisi çıkmıştır. Denetçi şartlar ne olursa olsun kendinden emin ve kararlı olursa etik dışı davranışa yönelmeyecektir. Ancak bağımsız denetçi kendi değer yargısı ve önceliklerinde etik olgusunu özümsemediği zaman doğal olarak etik dışı davranışlarda bulunabilecektir. İkinci önemli neden olan İşletme çalışanları ise kurulan yakın dostluklar işi kaybetme korkusu vb. nedenlerle etik dışı davranışlara yöneltebilmektedir. Üçüncü önemli neden olan Kredi verenler ise işletmelerin faaliyetlerinin devamı için gerekli olan mali desteğin sağlanmasında etkili olduğu için denetçileri etik dışı davranışlara yönelten önemli nedenler arasında sayılmaktadır.

Ankete katılan bağımsız denetçilere, bağımsız denetçilerin meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten nedenler olarak meslek etiği ilkelerinin benimsenmemesi, kişilerin meslek etiği anlayışları arasındaki farklılık, işi kaybetme korkusu, mesleki bilgi yetersizliği, denetimi gerçekleştirilen firma tarafından yapılan

baskı, yasaların benimsenmemesi, daha fazla ücret kazanma isteği, rekabet, mesleğe gereken özen ve titizliği göstermemek ve mali denetimin yetersiz olması faktörlerini önem derecesine göre 1 ila 10 arasında puanlamaları istenmiştir. Aşağıda Tablo-17’de bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten nedenlerin puan sıralaması yer almaktadır.

Tablo 17: Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine Uymayan Davranışlara Yönelten Nedenlerin Puan Sıralaması

Taraflar	Puan
Denetimi Gerçekleştirilen Firma Tarafından Yapılan Baskı	1039
Daha Fazla Ücret Kazanma İsteği	1039
Meslek Etiği İlkelerinin Benimsenmemesi	939
Mali Denetimin Yetersiz Olması	878
Kişilerin Meslek Etiği Anlayışları Arasındaki Farklılık	837
Mesleğe Gereken Özen Ve Titizliği Göstermemek	831
İşi Kaybetme Korkusu	817
Rekabet	718
Yasaların Benimsenmemesi	682
Mesleki Bilgi Yetersizliği	611

Yukarıda Tablo-17’de bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten nedenlerin puan sıralaması yer almaktadır. Tablo-17 incelendiğinde bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan en önemli nedenlerin **“Denetimi Gerçekleştirilen Firma Tarafından Yapılan Baskı”** ve **“Daha Fazla Ücret Kazanma İsteği”** olduğu, ikinci en önemli nedenin **“Meslek Etiği İlkelerinin Benimsenmemiş Olması”** ve üçüncü olarak **“Mali Denetimin Yetersiz Olması”** olduğu görülmektedir. Anket sonucuna göre denetimi yapılan firma tarafından yapılan baskı ve daha fazla ücret kazanma isteği nedenlerinin aynı önem derecesine sahip olduğu görülmektedir. Yukarıda etik olmayan davranışlara yönelten taraflar incelenmiş ve işletme çalışanlarının önemli etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştı. Etik olmayan davranışların sebepleri incelendiğinde ise en önemli sebebin denetimi yapılan firma tarafından yapılan baskı olması bağımsız denetçinin etik dışı davranışlarda denetimi yapılan firmaların etkisini göstermektedir. Aynı zamanda meslek etiği

ilkelerini benimsemeyen bağımsız denetçilerin ve yetersiz bir mali denetiminin olduğu koşullarda etik dışı davranışların olması kaçınılmaz olduğu söylenebilir.

3.2.4. Hipotezlerin Test Edilmesi

Çalışmanın bu bölümünde araştırma kapsamında belirlenmiş olan hipotezler analizi yapılan grupların birbirinden bağımsız, dağılımın normal ve homojenlik varsayımlarıyla iki grubun karşılaştırılmasında bağımsız örneklem t testi ikiden fazla grubun karşılaştırılmasında ise tek yönlü anova analizi yapılmıştır. Aşağıda daha önceden belirlenmiş olan hipotezlerin test edilmesi yer almaktadır.

H-1.0: Bağımsız Denetçilerin, Bağımsız Denetçi Unvanı Aldıkları Sınavlar İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Yoktur.

H-1.1: Bağımsız Denetçilerin, Bağımsız Denetçi Unvanı Aldıkları Sınavlar İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik görüşlerinin bağımsız denetçi unvanını aldıkları sınavlara göre farklılaşp farklılaşmadığını tespit edebilmek için tek yönlü anova analizi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-18’de yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri bağımsız denetçi unvanını aldıkları sınavlara göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Bu bağlamda geliştirilmiş olan “*H-1.1: Bağımsız Denetçilerin, Bağımsız Denetçi Unvanı Aldıkları Sınavlar İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.*” hipotezi ret edilmiştir.

Tablo 18: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Bağımsız Denetçi Unvanını Aldıkları Sınavlara Göre Farklılaşması.

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	,054	2	,027	,194	,824
Grup içi	20,359	147	,138		
Toplam	20,413	149			

H-2.0: Bağımsız Denetçilerin Mesleki Deneyimleri İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Yoktur.

H-2.1: Bağımsız Denetçilerin Mesleki Deneyimleri İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik görüşlerinin mesleki deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit edebilmek için tek yönlü anova analizi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-19’da yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri mesleki deneyimlerine göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Bu bağlamda geliştirilmiş olan “*H-2.1: Bağımsız Denetçilerin, Mesleki Deneyimleri İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.*” hipotezi ret edilmiştir.

Tablo 19: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşması.

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	1,126	4	,281	2,116	,082
Grup içi	19,287	145	,133		
Toplam	20,413	149			

H-3.0: 3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Farklı Unvanlara Sahip Olan Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiğine İlişkin Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Yoktur.

H-3.1: 3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Farklı Unvanlara Sahip Olan Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiğine İlişkin Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

Araştırma kapsamında belirlenmiş olan üçüncü hipotezimiz bağımsız denetçilerin 3568 sayılı meslek kanuna göre unvanları ile meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığının test edilmesidir. Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik

görüşlerinin 3568 sayılı meslek yasasında yer alan unvanlarına göre farklılaşp farklılaşmadığını tespit edebilmek için bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-20’de yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri 3568 sayılı meslek yasasında yer alan unvanlarına göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Bu bağlamda geliştirilmiş olan “H-3.1: 3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Farklı Unvanlara Sahip Olan Bağımsız Denetçilerin Meslek Etiğine İlişkin Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.” hipotezi ret edilmiştir.

Tablo 20: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin 3568 Sayılı Meslek Yasasında Yer Alan Unvanlarına Göre Farklılaşması.

	Leven’in Varyans Eşitliği Testi		t-testi sonuçları						
	F	p.	t	df	p-2	Fark Ortalaması	Stn. Hata Farkı	% 95 Güven Aralığı	
								Düşük	Yüksek
Varyanslar homojendir	4,422	,037	,676	148	,500	,05584	,08259	-,10736	,21904
Varyanslar homojen değildir			,575	28,692	,570	,05584	,09706	-,14276	,25444

H-4.0: Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarıyla Meslek Etiğine İlişkin Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Yoktur.

H-4.1: Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarıyla Meslek Etiğine İlişkin Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

Araştırma kapsamında belirlenmiş olan dördüncü hipotezimiz bağımsız denetçilerin eğitim durumlarıyla meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığının test edilmesidir. Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik görüşlerinin eğitim durumlarına göre farklılaşp farklılaşmadığını tespit edebilmek için bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-21’de yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri eğitim durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Bu bağlamda geliştirilmiş olan “H-4.1: Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarıyla Meslek Etiğine İlişkin Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.” hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre lisans mezunu olan bağımsız denetçilerin ($\bar{X} = 4,0142$) yüksek lisans mezunu bağımsız denetçilerin

meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik görüşlerinden ($\bar{X} = 3,8586$) daha anlamlıdır.

Tablo 21: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşması.

Eğitim Durumunuz	N	Ortalama	Standart Sapma	t	df	P
Lisans	84	4,0142	,28454	2,605	148	0,010
Yüksek Lisans	66	3,8586	,44373			

H-5.0: Bağımsız Denetçilerin Faaliyette Bulundukları İl İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Yoktur.

H-5.1: Bağımsız Denetçilerin Faaliyette Bulundukları İl İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

Araştırma kapsamında belirlenmiş olan beşinci hipotezimiz bağımsız denetçilerin faaliyette bulundukları iller ile meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığının test edilmesidir. Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik görüşlerinin faaliyette bulundukları illere göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit edebilmek için tek yönlü anova analizi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-22’de yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri faaliyette bulundukları illere göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık göstermektedir. Bu bağlamda geliştirilmiş olan “*H-5.1: Bağımsız Denetçilerin Faaliyette Bulundukları İl İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.*” hipotezi kabul edilmiştir. Söz konusu anlamlı farklılığın hangi illerde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerde olduğunu tespit edebilmek için yapılan post hoc Turkey testi sonuçlarına göre Karaman ilinde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerin Konya ilinde faaliyette bulunanlara, Konya ilinde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerin ise Ankara ilinde faaliyette bulunanlara göre meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşlerin istatistiksel açıdan daha anlamlı olduğu

tespit edilmiştir. Buradan faaliyette bulunulan ilde ne kadar az sayıda bağımsız denetçi varsa etik ilkelere olan yaklaşımın o derece anlamlı olduğu sonucu çıkarılabilir.

Tablo 22: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Faaliyette Bulundukları İllere Göre Farklılaşması.

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar arası	1,440	2	,720	5,578	,005
Grup içi	18,973	147	,129		
Toplam	20,413	149			

H-6.0: Bağımsız Denetçilerin Yaşları İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Yoktur.

H-6.1: Bağımsız Denetçilerin Yaşları İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

Araştırma kapsamında belirlenmiş olan altıncı hipotezimiz bağımsız denetçilerin yaşları ile meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığının test edilmesidir. Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik görüşlerinin yaşlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit edebilmek için tek yönlü anova analizi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-23’de yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri yaşlarına göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık göstermektedir. Bu bağlamda geliştirilmiş olan “*H-6.1: Bağımsız Denetçilerin Yaşları İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.*” hipotezi kabul edilmiştir. Söz konusu anlamlı farklılığın hangi illerde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerde olduğunu tespit edebilmek için yapılan post hoc Turkey testi sonuçlarına göre 41-50 yaş aralığında bulunan bağımsız denetçilerin 51 yaş ve üzeri yaş aralığında bulunan bağımsız denetçilere göre, 51 yaş ve üzeri grupta yer alan bağımsız denetçilerin 31-40 yaş aralığında yer alanlara göre ve son olarak 31-40 yaş aralığı grubunda yer alan bağımsız denetçilerinde 20-30 yaş grubu arasında yer alanlara göre meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri istatistiki açıdan daha anlamlı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 23: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Yaşlarına Göre Farklılaşması.

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar arası	3,222	3	1,074	9,121	,000
Grup içi	17,191	146	,118		
Toplam	20,413	149			

H-7.0: Bağımsız Denetçilerin Denetim Alanındaki Unvanları İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Yoktur.

H-7.1: Bağımsız Denetçilerin Denetim Alanındaki Unvanları İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

Araştırma kapsamında belirlenmiş olan yedinci hipotezimiz bağımsız denetçilerin denetim alanındaki unvanları ile meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığının test edilmesidir. Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik görüşlerinin denetim alanındaki unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit edebilmek için tek yönlü anova analizi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-24’de yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri denetim alanındaki unvanlarına göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık göstermektedir. Bu bağlamda geliştirilmiş olan “*H-7.1: Bağımsız Denetçilerin Denetim Alanındaki Unvanları İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.*” hipotezi kabul edilmiştir. Söz konusu anlamlı farklılığın hangi illerde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerde olduğunu tespit edebilmek için yapılan post hoc Turkey testi sonuçlarına göre baş denetçilerin sorumlu ortak baş denetçilere göre, sorumlu ortak baş denetçilerin, kıdemli denetçilere göre, kıdemli denetçilerin ise denetçilere göre meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik görüşleri istatistiki olarak daha anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla denetim alanındaki unvan yükseldikçe meslek etiği bilincinin artmakta olduğu söylenebilir.

Tablo 24: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Denetim Alanındaki Unvanlarına Göre Farklılaşması.

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar arası	1,636	2	,818	6,402	,002
Gruplar içi	18,777	147	,128		
Toplam	20,413	149			

H-8.0: Bağımsız Denetçilerin Çalışma Şekilleriyle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Yoktur.

H-8.1: Bağımsız Denetçilerin Çalışma Şekilleriyle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.

Araştırma kapsamında belirlenmiş olan sekizinci hipotezimiz bağımsız denetçilerin denetim alanındaki unvanları ile meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığının test edilmesidir. Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik görüşlerinin çalışma şekillerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit edebilmek için tek yönlü anova analizi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-25’de yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri çalışma şekillerine göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık göstermektedir. Bu bağlamda geliştirilmiş olan “*H-8.1: Bağımsız Denetçilerin Çalışma Şekilleriyle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.*” hipotezi kabul edilmiştir. Söz konusu anlamlı farklılığın hangi çalışma şeklinde olduğunu tespit edebilmek için yapılan post hoc Turkey testi sonuçlarına göre bağımsız çalışanların, uluslararası bağlantılı denetim şirketinde çalışanlara, uluslararası bağlantılı denetim şirketinde çalışanların ise ulusal bağımsız denetim şirketinde çalışanlara göre meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşlerinin istatistiki olarak daha anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Buradan bağımsız çalışanların, uluslararası bağlantılı çalışan bağımsız denetçilere göre daha rahat hareket etme kabiliyeti içerisinde oldukları, her hangi bir denetim altında olmadıklarını düşündükleri için etik kuralları uygulamamaya daha çok meyilli oldukları söylenebilir.

Tablo 25: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Çalışma Şekillerine Göre Farklılaşması.

	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar arası	3,354	2	1,677	14,449	,000
Gruplar içi	17,059	147	,116		
Toplam	20,413	149			

Sonuç

Bireylerin doğru davranış biçimlerini tanımlayan ve açıklayan, bu doğrultuda değerler ve kurallar bütünü olarak tanımlanan “etik” kavramı gün geçtikçe tüm meslek grupları açısından önemli bir kavram haline gelmektedir. Kamu ve özel sektör fark etmeksizin her meslek koluna yönelik mesleğin kendi iç kurallarını tamamlayıcı, toplumun değer yargılarıyla doğru orantılı hareket etmesine yönelik kurallar oluşturulmuştur. Söz konusu meslek kollarından birisi de muhasebe denetimi mesleğidir. Muhasebe denetimi, denetimi yapılan mali tablonun önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik süreçtir. Denetim faaliyeti, alanında uzman tarafsız ve bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Bağımsız denetçinin mesleki faaliyetleri sırasında davranış, tutum ve denetim faaliyeti sonucunda verecek olduğu kararda toplumun değer yargılarına uygun ahlaki bir çizgide olması için düzenlenmiş olan kurallar bütünü “muhasebe meslek etiği” olarak ifade edilmektedir. Özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde yaşanan Enron vb. skandallar muhasebe denetiminin ve denetim faaliyetini gerçekleştiren kişilerin meslek etiği kurallarına uymasının önemini ortaya koymuştur. Yaşanan teknolojik gelişmeler sonrasında toplumlar arası iletişimin artması, yatırımların ulus ötesi olacak şekilde elektronik ortamlarda kolay bir şekilde yapılabiliyor olması toplumun etik kurallara olan ilgisini ve meslek mensuplarının söz konusu kurallara uymasını daha çok ister hale getirmiştir. Politika yapıcılar ve hükümetler toplumdan gelen bu isteklere cevapsız kalmayarak çeşitli yasal düzenlemeler yapmaktadırlar. Söz konusu düzenlemeler ülkemizde de muhasebe denetimi ile ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından da gerçekleştirilmektedir. Muhasebe denetimi faaliyetlerinin devletin gözetiminde ve denetiminde yapılabilmesi için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun kurulması, Muhasebe Meslek Etiği yönetmeliğinin yayınlanması, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin meslek mensuplarına yönelik etik eğitimi projesini başlatması söz konusu düzenlemelere örnek olarak verilebilir. Bu bağlamda muhasebe denetimi faaliyetini gerçekleştiren bağımsız denetçiler açısından meslek etiği oldukça

önemli bir kavramdır. Yapılan çalışmanın bağımsız denetçilerin etik ilkelere olan yaklaşımlarını konu edinmesi literatüre katkısı, meslek odaları, yasal düzenleyiciler ve bağımsız denetçilere mevcut durumun anlaşılmasında kolaylık sağlayacak olması bakımından önem arz etmektedir.

Çalışmanın amacını, Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerin etik ilkelere ilişkin görüşleri ve uygulamaya yönelik yaklaşımlarının tespit edilmesi oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyette bulunan bağımsız denetçilere anket uygulaması yapılmış ve 150 anket formunun geri dönüşü gerçekleşmiştir. Söz konusu anketlerle elde edilen veriler SPSS – 16 bilgisayar programıyla çeşitli istatistiki analizlere tabi tutulmuş ulaşılan sonuçlar yorumlanmıştır.

Çalışmada elde edilen analiz sonuçları yorumlandığında bağımsız denetçilerin “Meslek Etiği” kavramı hakkında bilgi sahibi oldukları ve faaliyetleri sırasında “Tarafsızlık” ilkesine uymaları gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir. Bağımsız denetçiler, çıkar gruplarının baskısı altında kalmadan verecek oldukları kararların mesleki ahlak kurallarına uygun olacağını düşünmektedirler. Muhasebe denetimi mesleği açısından söz konusu durumun gayet olumlu olduğunu söyleyebiliriz. Fakat sadece meslek mensuplarının değil müşterilerin de etik kurallara uygun hareket etmesi gerekmektedir. Zira bağımsız denetçilere etik kurallara uymamalarının en önemli sebebi sorulduğunda % 40,7 “Müşteri Baskısı” cevabını vermiştir. Ayrıca katılımcıların % 76’sı sadece bağımsız denetçilerin değil müşterilerinde etik kurallara uyması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir. Dolayısıyla bağımsız denetçi, etik kurallara uymak isterken maddi kazanç elde ettiği müşterisi tarafından etik dışı davranışlarda bulunmasına yönelik olarak yapılacak baskı olumsuz bir durumdur. Bu görüşümüzü araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin yaklaşık üçte biri (% 39,3)’nün “...Yasaları müşterilerimin lehine yorumlarım...” şeklinde cevap vermeleri desteklemektedir. Bu konuda meslek etiğiyle ilgili olarak sadece meslek mensuplarına yönelik değil müşteriler içinde etik kurallar ve yasal düzenlemeler yapılması gerektiğini düşünmekteyiz. Katılımcıların % 50’si ülkemizde etik ile ilgili yasal düzenleme ve mevzuatı yetersiz bulmakta dolayısıyla görüşümüzü desteklemektedir.

Çalışmada bağımsız denetçileri etik dışı davranışlara yönelten neden ve taraflarda tespit edilmiştir. Bağımsız denetçileri etik dışı davranışlara yönelten en önemli taraf bağımsız denetçinin kendisidir. Etik değerleri özümsememiş olan bir meslek mensubunun etik davranışlarda bulunması mümkün olmayacaktır. Ankete katılan bağımsız denetçilerde bu durumun farkındadırlar. Etik dışı davranışlara iten ikinci ve üçüncü nedenler ise sırasıyla işletme çalışanları ve kredi verenler olarak tespit edilmiştir. İşletme yöneticileri kendi hile ve hatalarını kapatmak için bağımsız denetçiye baskı yapabilmektedirler. Benzer şekilde kredi kuruluşlarına verilecek olan mali tabloların gerçek durumu olduğundan daha farklı şekilde yansıtması için bağımsız denetçi baskı altına alınabilmektedir. Bağımsız denetçinin, denetim faaliyetinden elde edeceği gelir devlet tarafından garanti altına alınır ise bahsedilen bu olumsuzlukların ortadan kalkacağını düşünmekteyiz. Zira maddi geliri konusunda tereddütlü olmayan, geliri garanti altına alınmış olan bağımsız denetçi her hangi bir kişi yada kurumun baskısı altına girmeyeceğini düşünmekteyiz.

Çalışmada belirlenmiş olan 8 adet hipotez test edilmiş, 3 adet hipotez ret edilirken 5 adet hipotez kabul edilmiştir. Ret edilen hipotezlere bakıldığında bağımsız denetçilerin, bağımsız denetçi unvanını aldıkları sınavlar, mesleki deneyimleri ve 3568 sayısı meslek yasasına göre unvanları ile meslek etiği ilkelerinin uygulanmasına yönelik görüşleri arasında anlamlı bir görüş farklılığı yoktur. Bağımsız denetçi sınavlarında meslek etiği konusundan da soru sorulması, sınavlarda başarılı olan ve bağımsız denetçi unvanını alan adayların meslek etiği konusunda daha duyarlı olmasını sağlayabilir. Mesleki deneyim ile meslek etiği ilkelerinin uygulanması arasında anlamlı farklılığın bulunamaması beklenen bir durum olarak ifade edilebilir. Çünkü meslek etiğini özümsememiş bir bağımsız denetçinin uzun yıllar denetim mesleğini yapmış olması durumu değiştirmeyecektir. Fakat 3568 sayılı meslek yasasına göre SMMM ve YMM unvanına sahip bağımsız denetçiler arasında meslek etiği ilkelerinin uygulanması konusunda anlamlı bir farklılaşmanın tespit edilememiş olması ise beklenmeyen bir durumdur. Zira YMM olan bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerinin uygulanması konusunda daha duyarlı olmasını beklemekteydik. Söz konusu hipotez sonucunda meslek etiği ilkelerini benimsemek ve uygulamak ile 3568 sayılı meslek yasasına göre unvan arasında ilişkinin olmadığını söyleyebiliriz.

Araştırma kapsamında kabul edilen hipotezler incelendiğinde, bağımsız denetçilerin eğitim düzeyleri ile meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik ifadeleri aralarında anlamlı bir farklılaşma tespit edilmiştir. Söz konusu farklılaşmanın eğitim durumu yükseldikçe anlamlı olması beklenirken ulaşılan sonuç tam tersidir. Yani lisans mezunu bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik görüşleri yüksek lisans mezunu olanlara göre daha anlamlıdır. Çalışmada kabul edilen bir diğer hipotez bağımsız denetçilerin faaliyette bulundukları il ile meslek etiğinin uygulanmasına yönelik görüşleri arasında anlamlı bir farklılaşmanın olmasıdır. Burada dikkat çeken sonuç farklılaşmanın araştırma kapsamına alınmış olan illerden en az bağımsız denetçinin faaliyet gösterdiği Karaman'daki bağımsız denetçilerde tespit edilmiş olmasıdır. Bağımsız denetçi sayısında ki azlık, mesleki faaliyetlerin diğer meslek mensupları ve toplum tarafından daha kolay takip edilebilmesine olanak tanımakta, dolayısıyla bağımsız denetçi kendisini meslek etiği kurallarına uymada zorunlu hissetmektedir denilebilir.

Bağımsız denetçilerin yaşları ile meslek etiğinin uygulanmasına yönelik ifadeleri arasında anlamlı bir farklılaşma tespit edilmiştir. Bu farklılaşma 41 – 50 yaş aralığında görülmektedir. Sonrasında ise 51 ve üzeri yaş grubu gelmektedir. Bağımsız denetçilerin yaşları ilerledikçe maddi gelir elde etmekten daha çok ahlaki değerleri önemsedikleri söylenebilir. Araştırma kapsamında kabul edilmiş olan diğer bir hipotez ise bağımsız denetçilerin denetim alanındaki unvanları ile meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik görüşleri arasında anlamlı bir farklılaşmanın olmasıdır. Bu farklılaşma baş denetçi ve sorumlu ortak baş denetçilerde tespit edilmiştir. Sorumlu ortak baş denetçi unvanının meslekteki zirve unvan olması dikkate alındığında mesleki anlamda kendini gerçekleştirmiş olan bağımsız denetçilerin etik ilkeleri uygulama konusunda daha istekli oldukları söylenebilir. Araştırma kapsamında kabul edilen son hipotez ise bağımsız denetçilerin çalışma şekilleriyle meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılığın olmasıdır. Bağımsız olarak çalışan bağımsız denetçiler, ulusal bağımsız denetim şirketi ve uluslararası bağlantılı bağımsız denetim şirketinde çalışanlara göre meslek etiği ilkelerini uygulamaya daha meyillidirler. Bu durum her hangi bir kişi yada kuruma hesap vermek durumunda

olmadan bağımsız çalışanların meslek etiği ilkelerini daha rahat uygulayabileceğini göstermektedir.

Bağımsız denetçiliğin ülkemizde yeni sayılabilecek bir meslek olması ve bağımsız denetçilere meslek etiği konusunda yapılmış olan ilk çalışmalardan birisi olan araştırmamız sonuçlarıyla literatüre katkı sağladığımızı düşünmekteyiz. Gelecekte bağımsız denetçiler üzerine meslek etiği konusunda çalışmalar yapacak olan araştırmacılara önerilerimiz ise şu şekildedir. Araştırma kapsamı genişletilerek daha fazla bağımsız denetçi üzerinde uygulamalar yapılabilir. Farklı yöntem ve uygulamalar kullanılarak bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarına uymalarının denetimi yapılan işletme, devlet, yatırımcılar, toplum v.b. gruplar açısından önemi araştırılabilir.

Kaynakça

Kitaplar

- Arens, A. ve Loebbecke J. (2000). *Auditing: An Integrated Epproach*, Prentice Hall C., NY.
- Ataman, Ü., Hacirüstemoğlu, R., ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa.
- Bakır, M. (2002). *Denetim*. Rize: Akademi Yayınevi.
- Başpınar, N. Ö., ve Çakıroğlu, D. (2012). *Meslek Etiği*. Ankara: Nobel.
- Bayrak, S. (2001). *İş Ahlakı Ve Sosyal Sorumluluk*. İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa.
- Durmuş, C. N., ve Taş, O. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. İstanbul: Alfa.
- Ertaş, F. Ç. (2007). *Muhasebe Organizasyonu*. Ankara: Seçkin.
- Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi İlkeler Ve Teknikler*. Ankara: Detay.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Bilim Teknik.
- Güredin, E. (1999). *Denetim*. İstanbul: Beta (9.Baskı).
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Holmes, A., ve Overmyer, W. (1975). *Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri*. (O. Göktürk, Çev.) Bilimsel Yayınlar Derneği.
- Karacan , S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*. Kocaeli: Umuttepe.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal.
- Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Messier F. W. (1997). *Auditing: Systematic Approach*, McGraw-Hill Printed, University of Florida.

- Orman , S., ve Parlak, Z. (2009). *İşletmelerde İş Etiği*. İstanbul: Sosyal Yayınlar.
- Özgener, Ş. (2004). *İş Ahlakının Temelleri: Yönetmel Bir Yaklaşım*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Pickett K. H. S. (2000). *The Internal Auditing Handbook*, Published by Wiley, England.
- Selimoğlu, S. K., ve Uzay, Ş. (2009). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi.
- Whittington P. (2003). *Principles of Auditing and Other Assurance Service*, McGray Hill Printed, Fourteenth Edition, Singapore.
- Yavaşoğlu, M. (2001). *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*. Ankara: Seçkin.

Makaleler

- Akdoğan, H. (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teolojik Ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 295-300.
- Aliasghar, N., ve Aliakbar, A. (2015). The effects of professional ethics and commitment on audit quality. *Management Science Letters*, Vol 5, Iss 11
- Ateş, H., ve Oral, B. (2003). Kamu Yönetiminde Etik: Kültürel Temeller ve "Örgütsel Ruhçuluk" Kuramı Ekseninde Bir Analiz. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 55-71.
- Ayboğa, H. (2003). Globelleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği Ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 327-359.
- Baklacıoğlu, S. (1992). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 35-62.

- Biçer, A.A., Akarçay V. ve Mülküt, U. (2017). Etik Değerlerin Muhasebe Mesleğinin İtibarı Üzerindeki Rolü. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (31), 197-206.
- Bilen, A., ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik Ve Etiklerle İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi*(6), 57-72.
- Dal, S., ve Çalış, Y. E. (2013, Temmuz-Ağustos). Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Bağımsız Denetçi. *Mali Çözüm*.
- Cömert, N., Uzay, Ş., Selimoğlu, S. K., ve Uyar, S. (2013). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama Ve Araştırma Merkezi.
- Çelik, İ. ve Dağdeviren, İ.E., (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 8 (1), 67-89
- Çiçek, H., Canbaz, S., ve Keskin, A. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma. *Tekirdağ S.M.M.M Odası Sosyal Bilimler Dergisi*.
- Çil, S. (2003). Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem Ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*.
- Çukacı, Y. C. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı Ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (1), 89-111.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri Ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(1), 281-311.

- Daştan, A., Bellikli, U., ve Bayraktar, Y. (2015). Muhasebe Eğitiminde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik KTÜ-İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Ve Sosyal Arştırmalar Dergisi*, 75-92.
- Dinç, E., ve Tunçer, M. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*(14), 318-338.
- Dinç, Y., ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata Ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 221-236.
- Dönmez, A., ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. *Bilgi/Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*(36).
- Emir, M. (2008). Hile Denetimi. *Mali Çözüm Dergisi*(86).
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*.
- Ergün, H. ve Gül, K., (2005). Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı. *Muhasebe Finansman Dergisi*. (25) 144-154.
- Gül, H. (2006). Etik Dışı Davranışlar ve Ussallaştırılması: Devlet Hastanelerinde Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 65-79.
- Güney, S., ve Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Etik Algıları:Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2).
- Haftacı, V., ve Badem, A. C. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-16.

- Hatunoğlu, Z., Koca, N., ve Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Araştırma. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Idowu Adeniyi, S. (2015). The Effect of Audit Fees on Auditors Negligence. *Acta Universitatis Danubius: Oeconomica*, 11(3), 140–146.
- Karakoç, M. (2013, Temmuz). Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 17-38.
- Kırlıoğlu, H., ve Akyel, N. (2004). Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 23.
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*(68), 65-91.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İkiliimleri:Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 144-170.
- Kutluk, F. A., ve Ersoy, A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakış*, 11(3), 425-438.
- Milos, J. (2012). The Impact Of Ethics On Quality Audit Results. *International Journal For Quality Research*, Vol 6, Iss 4,
- Moray, S. (2013, Mayıs-Haziran). Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler Ve 6455 Sayılı Kanun İle Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler. *Mali Çözüm*.
- Özbirecekli, M., ve Süslü, C. (2005). Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma -1. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (27).
- Özbirecikli, M., ve Ural , T. (2006). Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi:Türkiye Örneği. *İktisat/ işletme ve Finans Dergisi*, 102-119.

- Özkan, A., ve Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri Ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler. *Niğde Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 125-137.
- Özyürek, H. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara’da Muhasebeciler Üzerine Araştırma. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 37-52.
- Sağlar, J., ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Ç.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (1).
- Sağmanlı, M., ve Cömert, Ç. E. (2010). Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri Ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması. *Mali Çözüm*(98).
- Sakarya, Ş., ve Kara, S. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler Ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal Ve Akademik Araştırmalar Dergisi*, 57-72.
- Saylı, H., ve Kızıldağ , D. (2007). Yönetmelik Etik ve Yönetmelik Etiğin Oluşmasında İnsan Kaynakları Yönetiminin Rolünü Belirlemeye Yönelik Bir Analiz. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 231-250.
- Sudsomboon, S., ve Intakun, P. (2016). The effects of audit value added on audit survival: Evidence from CPAs of Thailand. *International Journal Of Business & Economic Development*, Vol 4, Iss 1,
- Taddei, S.A. ve Siddiqui, J. (2016). Regulation and the Promotion of Audit Ethics: Analysis of the Content of the EU's Policy. *Journal Of Business Ethics*, (1).
- Utku, D.B. (2009). Etik Davranışlar: Muhasebe Meslek Mensubu Olmaya Aday İİBF Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(4).
- Uzay, Ş., Tanç, A., ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm Dergisi* (95).
- Ünsal, A. (2008). İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci. *KMU İİBF Dergisi*(14).

- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması. *Muhasebe Finansman Dergisi* (Ekim), 47-66
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi*(36), 155-178.
- Yılmaz, R. ve Kaya, M. (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kurallar İle İlişkisi. *İşletme Bilimi Dergisi* 2(1), 17-35.
- Yücel, E. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi. *Muhasebe Finansman Dergisi* (Ocak), 229-248.

Tezler

- Akdoğan, H. (2003). Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aqel, S. (2013). Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları Ve Türkiye'de Algılanması Üzerine Bir Araştırma. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı.
- Babayeva, L. (2011). Uluslararası Denetim Stadartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü İşletme Anablim Dalı İşletme Programı.
- Bozkurt, B. (2011). Küreselleşme Sürecinin Muhasebe ve Denetim Meslek Etiği Üzerindeki Etkileri: İzmir İlinde Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Çorum: Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Dağdeviren, İ. E. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı.

- Dağlı, S. Ş. (2013). Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Daştan, A. (2001). Meslek Ahlakı Kuralları Ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Programı.
- İşgüden, B. (2007). Sosyal ve Kültüren Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Koç, V. (2010). Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri (Manisa İli Örneği). *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı .
- Marşap, B. (1995). Muhasebe Mesleğinde İş Tatmininin Türkiye Açısından İncelenmesi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Okay, S. (2011). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.
- Soylu, Y. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerinin Meslek Etiğinin Algılanması Üzerindeki Etkisi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Terzi, A. (2010). Muhasebe Mesleği ve Rize' deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.

Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyelerinin Etik Kararlara ve Mesleli Bağlılığa Etkisi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Gebze: Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Programı.

Elektronik Kaynaklar

Balkan, B. (2009). *Etik ve Yasalar*. Türkiye Etik Değerler Merkezi: http://www.tedmer.org.tr/diger_makaleler/etik_ve_yasalar.pdf (Erişim Tarihi: 11.10.2015)

Enstitü, T. *Etik Kuralları*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü: <http://www.tide.org.tr/uploads/pdf/EtikKurallari.pdf> (Erişim Tarihi 01.10.2015)

Etik Komitesi, T. (2014). *Çalışma Raporu*. <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWeogIpBouKO6xhQtP4/bS57A7oJbr5cLLKYalJT66VwbaLemmKJTlDkEl0aQqHek8c=> (Erişim Tarihi: 12.10.2015)

Güney, S., ve Bozkurt, R. (2011). *Muhasebe Meslek Mensupları Ve Aday Stajyerlerin Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısındaki Etiksel Tutumları: Erzurum İli Muhasebe Meslek Mensupları Ve Stajyerler Uygulaması*. http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL08.pdf (Erişim Tarihi: 13.10.2015)

IIA, İ. *The Institute of Internal Auditors / Global*. <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> (Erişim Tarihi: 03.10.2015)

IOSCO. (2014). *IOSCO Hakkında*. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü: <https://www.iosco.org/> (Erişim Tarihi: 18.10.2015)

İbiş, C., ve Akarçay, A. (1997). *IOSCO Deklarasyonu Ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'in Uygulanması Süreci*. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/CemalIbis.pdf> (Erişim Tarihi: 15.10.2015)

- İSMMMO. (1992). *1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası: <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3997> (Erişim Tarihi: 15.10.2015)
- Kamu Gözetimi, M. v. (2015). *Bağımsız Denetimin Kapsamı Genişliyor*. kgk.gov.tr: http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK%20yeni%20limitler%20bas%C4%B1n%20duyurusu_.pdf (Erişim Tarihi: 01.05.2015)
- KGK. (2014). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar04062014.pdf> (Erişim Tarihi: 15.09.2015)
- KGK. *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*. http://www.kgk.gov.tr/contents%5Cfiles%5CPdf%5CKGK_Brosur.pdf (Erişim Tarihi: 15.11.2015)
- Kim, T., Shulman, K., Hersh, W. A., ve Keister, H. I. (2012). *IIA ve GAGAS Karşılaştırma Ek Rehber*. http://www.tide.org.tr/uploads/IIA_vs_GAGAs.pdf (Erişim Tarihi: 15.12.2015)
- Muhasebe, S. (2014). *Bağımsız Denetimi Sınırlayan Faktörler*. Muhasebe Sitesi: <http://www.muhasebesitesi.com/bagimsiz-denetimi-sinirlayan-faktorler.html> (Erişim Tarihi: 10.10.2015)
- TÜRMOB. (2007). *Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik*. Resmi Gazete: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> (Erişim Tarihi: 15.10.2015)
- Uyar, S. (2005). *Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler*. Muhasebetr: <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/> (Erişim Tarihi: 15.11.2015)

Ekler

Ek:1

Değerli Meslek Mensubu;

Bu anket çalışması, “Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerle Yaklaşımları” konusunda araştırma yapmak amacıyla hazırlanmıştır. Ankette yer alan sorular tamamen bilimsel bir araştırma için kullanılacak olup, anketi cevaplayanların kimliklerine ilişkin herhangi bir bilgi içermemektedir.

Değerli zamanınızı ayırarak ankete ve çalışmaya yapmış olduğunuz katkıdan dolayı teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dilerim. Saygılarımla

Özlem GÜMRAH

ANKET SORULARI

A. BAĞIMSIZ DENETÇİLER İLE İLGİLİ DEMOGRAFİK BİLGİLER

1.Cinsiyetiniz:

Erkek () Kadın ()

2.Yaşınız:

20-30 () 31-40 () 41-50 () 51 ve üzeri ()

3.Eğitim durumunuz:

Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()

4.Denetim alanındaki unvanınız:

Sorumlu Ortak Baş Denetçi () Baş Denetçi () Kıdemli Denetçi () Denetçi ()

5.3568 sayılı yasaya göre unvanınız:

SMMM () YMM ()

6.Denetim faaliyetinde çalışma şekliniz:

Bağımsız () Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi () Uluslararası Bağlantılı(temsilcilik vb.) ()
Denetim Şirketi ()

7.Bağımsız denetim alanında mesleki deneyiminiz:

1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-15 yıl () 16-20 yıl () 21-25 yıl () 25 yıl üzeri ()

8.Bağımsız denetçi unvanını hangi sınavla aldınız;

Geçiş Eğitimleri ile () KGK Tarafından yapılan Sınavla () SPK tarafından yapılan sınavla ()

9.Faaliyet gösterdiğiniz il:

Ankara () Konya () Karaman ()

B.BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEK ETİĞİ VE ETİK KURALLARA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ İLE İLGİLİ SORULAR VE İFADELER

1.Bağımsız denetçiler, mesleğinin gerektirdiği asgari öğrenim düzeyine, bilgiye ve yeterliliğe sahip olmalıdır.

Evet () Hayır ()

2.Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi sırasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir.

Evet () Hayır ()

3.Bağımsız denetçilerin uyması gereken değerlerden sizce en önemlisi hangisidir?

Tarafsızlık () Dürüstlük () Mesleki Yeterlilik () Sır saklama ()

4.Bağımsız denetçilerin etik kurallara uymamasının en önemli sebebi nedir?

Eğitim Yetersizliği () Müşteri Baskısı () Denetimsizlik () Daha Çok Kazanç İsteği ()

5.Meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri takip edebiliyor musunuz?

Sürekli () Zaman Zaman () Hayır ()

6.Ülkemizde meslek etiği ile ilgili yasal düzenleme düzeyi nasıldır?

Yok () Yeterli Değil () Yeterli ()

7.Meslek etiği ile ilgili eğitim, seminer vs. Katıldınız mı?

Evet () Hayır ()

8.Sadece bağımsız denetçilerin etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp, müşterilerin de etik davranması gereklidir.

Evet () Hayır ()

9.Bağımsız denetçiler, yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır.

Evet () Hayır () Bazen ()

10.Bağımsız denetçinin, asgari ücret tarifesinin altında / üstünde ücret talep etmesi veya ücretsiz hizmet vermesi normaldir.

Evet () Hayır () Bazen ()

C.BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEK ETİĞİ İLKELERİNDE UYGULAMAYA YÖNELİK İFADELER

1. Aşağıdaki ifadelere, “ (1) kesinlikle katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kısmen Katılıyorum, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum” seçeneklerine uygun şekilde cevaplandırınız.

İFADELER	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Müşterilerle, denetim kararlarını etkileyecek yakın ilişkiler kurmak meslek etiği ilkelerine aykırıdır.	1	2	3	4	5
Bağımsız denetimi, meslek etiği ilkelerine uygun olarak gerçekleştiririm.	1	2	3	4	5
Bağımsız Denetçiler yöneticiler ve müşterilerin talimatlarına göre hareket edebilirler.	1	2	3	4	5
Denetim işinin kabulünde ayrıcalık gösterdiğim firmalar olmuştur.	1	2	3	4	5
Denetimi gerçekleştirilen firmanın güçlü olması vereceğim görüşü etkileyebilir.	1	2	3	4	5

Yaptığım işlerde mesleğin saygınlığını düşünürüm.	1	2	3	4	5
Görev ve sorumluluklarım her şeyden önce gelir.	1	2	3	4	5
Bağımsız denetçi, denetim faaliyetinde gerekli mesleki özen ve titizliği göstermelidir.	1	2	3	4	5
Bağımsız denetçilere meslek etiği ilkeleri konusunda eğitim verilmektedir	1	2	3	4	5
Yeterli uzmanlığım ve tecrübem olmayan işleri üstlenebilirim.	1	2	3	4	5
Denetime başlarken ilk amacım maddi kazanç elde etmektir.	1	2	3	4	5
Denetimini yaptığım işletmeye ait bilgileri, üçüncü kişilerle paylaşmamda bir sakınca görmüyorum	1	2	3	4	5
Bağımsız denetimi mesleki şüphecilik anlayışıyla, planlayarak yürütürüm.	1	2	3	4	5
Meslek hayatımdaki belirsizliklerin tehlikeli olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
Yazılı kurallar gerektiğinde denetimi yapılan işletme lehine esnetilebilir.	1	2	3	4	5
Denetimde meslek etiği ilkelerine uyum çok önemlidir.	1	2	3	4	5
Mesleki alanda rekabet etmek, meslek etiğine uygun olmaz.	1	2	3	4	5
Anlaşmazlıkların tek çözümü çatışmaktır.	1	2	3	4	5
Toplumsal çıkarları ve müşterilerin çıkarları arasında kaldığımda, tercihim müşteri lehine kullanırım.	1	2	3	4	5
Denetim sonucunda verdiğim karar kesindir.	1	2	3	4	5
Hataların önlenmesinden bağımsız denetçi sorumludur.	1	2	3	4	5

D. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİ MESLEK ETİĞİNE UYMAYAN DAVRANIŞLARA YÖNELTEN NEDENLERE VE TARAFLARA İLİŞKİN SIRALAMA

1.Bağımsız denetçileri, meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten tarafları önem derecesine göre sıralayınız.

Not: Her önem derecesi bir kez kullanılacaktır.

Taraflar	Önem Derecesi									
	1: En Önemsiz					10: En Önemli				
Denetimi Yapılan Şirketin Yöneticileri	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Meslek Üyeleri	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Meslek Örgütleri	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Yasalar	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Toplum Değer Yargıları	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Kamu Kurumları	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Medya	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Kredi Verenler	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
İşletme Çalışanları	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Bağımsız Denetçinin Değerleri ve Öncelikleri	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

2.Meslek etiğine uymayan davranışların nedenlerini önem derecesine göre sıralayınız.

Not: Her önem derecesi bir kez kullanılacaktır.

Sebepler	Önem Derecesi									
	1: En Önemsiz					10: En Önemli				
Meslek Etiği İlkelerinin Benimsenmemesi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Kişilerin Meslek Etiği Anlayışları Arasındaki Farklılık	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
İş Kaybetme Korkusu	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Mesleki Bilgi Yetersizliği	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Denetimi Gerçekleştirilen Firma Tarafından Yapılan Baskı	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Yasaların benimsenmemesi	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Daha Fazla Ücret Kazanma İsteği	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Rekabet	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Mesleğe Gereken Özen ve Titizliği Göstermemek	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Mali Denetimin Yetersiz olması	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10



ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Özlem GÜMRAH

Doğum Yeri: Ankara

Doğum Tarihi: 22.06.1986

Medeni Durumu: Evli ve 2 Çocuk Sahibi

Öğrenim Durumu: Lisans: 2008 Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi İşletme Bölümü

Mesleği: Mali Müşavir

Tel: 0541 3622528

Eposta: ozlemyurt86@hotmail.com

Adres: Beyhekim Mahallesi Kılıçaslan Caddesi Hakim Konakları B Blok Daire:3
Selçuklu/KONYA