

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK
ETİĞİ ALGISI: DENETÇİLER ÜZERİNE BİR SAHA
ARAŞTIRMASI**

BURCU HIŞMAN
2501110606

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. KEREM SARIOĞLU

İSTANBUL-2016



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : BURCU HIŞMAN Numarası : 2501110606
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE Danışmanı : DOÇ.DR KEREM SARIOĞLU
Tez Savunma Tarihi : 02.02.2016 Saati : 11:00
Tez Başlığı : MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ ALGISI: DENETÇİLER ÜZERİNE
BİR SAHA ARAŞTIRMASI

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-DOÇ.DR KEREM SARIOĞLU		KABUL
2-DOÇ.DR NAZLI KEPÇE		KABUL
YED. 3-DOÇ.DR NERMİN ÇITAK		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-DOÇ.DR TAYLAN ALTINTAŞ		
2-DOÇ.DR AYTEN ÇETİN		

ÖZ

“MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ ALGISI: DENETÇİLER ÜZERİNE BİR SAHA ARAŞTIRMASI”

BURCU HIŞMAN

Son yıllarda işletmelerde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları denetim mesleğinde etiğin ne kadar önemli olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu tez çalışmasında etiğin tanımı yapılarak etiksel kararı etkileyen faktörler ve etik dışı davranış nedenleri açıklanmıştır. Denetim ve denetim türlerine yer verilerek bağımsız denetim açıklanmıştır. Daha sonra, bağımsız denetimde etiğin önemi ve denetimde etiğe duyulan gereksinim ele alınmıştır. Ayrıca çalışmada, uluslararası ve ulusal alanda muhasebe ve denetim meslek etiği ile ilgili yapılan düzenlemeler açıklanmıştır.

Araştırmanın temel amacı, bağımsız denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algılarının belirlenmesidir. Çalışmanın bir diğer amacı da, bağımsız denetçilerin etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlar ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda bağımsız denetçilere anket uygulanmıştır. Daha sonra veriler açıklayıcı faktör analizi, Mann-Whitney-U, Kruskal-Wallis, Kendall's Tau-B gibi istatistikî yöntemlerle değerlendirilmiş ve elde edilen bulgular yorumlanarak konu ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Etik, Meslek Etiği, Meslek Etik İlkeleri, Meslek Etiği Algısı, Etik Algısı,

ABSTRACT

"THE AUDITORS' PERCEPTION OF ETHICS IN THE PROFESSION OF ACCOUNTANCY: FIELD RESEARCH ON AUDITORS"

BURCU HIŞMAN

The importance of ethics in the profession of management has come to light over the years as a result of scandals that have arisen in the accountancy and management fields within an enterprise. This thesis illustrates the factors influencing ethically made decisions and the reasons for unethical actions, through the definition of ethics. Independent management is explained through the methods of management. The importance of ethics and the importance of ethics within independent management is explored. Furthermore, the new arrangements in the field of accountancy and management ethics are further explored, at both national and international level.

The primary goal of this research is to determine the perception of the independent auditors. The secondary aim of this research is to explore and establish the view of the independent auditors on matters which have negative effects on ethical rules. In light of this objective, surveys have been carried out with the independent auditors. Subsequently, data has been evaluated through 'The explanatory factor analysis', statistical means that are provided by Mann-Whitney-U, Kruskal-Wallis, as well as those by Kendall's Tau-B. Finally suggestions have been further made by analysing these findings.

Key Words: Ethics, Professional Ethics, Principles of Professional Ethics, Perception of Professional Ethics, Perception of Ethics.

ÖNSÖZ

Bağımsız denetçiler, işletmeler tarafından sunulan mali tabloların gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı hususunda görüş belirtmektedirler. Denetçilerin denetim raporunda belirttikleri görüş, işletme ilgililerinin işletme ile ilgili doğru kararlar alabilmeleri açısından önemlidir. Bunun için denetçiler yasalara uymanın yanı sıra meslek örgütü tarafından yayınlanan meslek etik kurallarına da uymaları gerekmektedir. Bu çalışmada, denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden algıları belirlenmeye çalışılmıştır.

Çalışmada ayrıca, denetçilerin etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlar belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmanın kapsamı Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Yetkilendirilen Bağımsız Denetim Kuruluşları listesinde yer alan denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçileri ile sınırlandırılmıştır. Ayrıca çalışma, anket çalışmasının geri dönüş oranını arttırabilmek için İstanbul ili ile sınırlandırılmıştır.

Tez çalışmam boyunca görüş ve katkılarını esirgemeyen tez danışmanım Doç. Dr. Kerem SARIOĞLU'na, anket çalışmamda uygulamama yardımcı olmalarından ötürü YMM Sedat KURDOĞLU'na, tez çalışmam boyunca manevi desteğini esirgemeyen Öğr. Gör. Dilek Işılay ÜÇÖK'a teşekkür ederim.

Ayrıca, eğitim hayatım boyunca bana destek olan canım anneme, aileme sonsuz teşekkürler.

Burcu HIŞMAN

İstanbul - 2016

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xix
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM: ETİK VE MESLEK ETİĞİ KAVRAMLARI.....	3
1.1. Etiğin Tanımı.....	3
1.2. Etik ile İlgili Kavramlar.....	6
1.2.1. Ahlak Kavramı.....	6
1.2.2. Töre Kavramı.....	8
1.2.3. Örf ve Adet.....	9
1.2.4. Din ve İnanç.....	9
1.2.5. Kültür Kavramı.....	10
1.2.6. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	10
1.3. Temel Etik Değerler ve İlkeler.....	11
1.4. Etiksel Kararı Etkileyen Faktörler.....	12
1.5. Etik Dışı Davranışların Sebepleri.....	14
1.5.1. Kişisel Nedenler.....	15
1.5.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama.....	16
1.5.1.2. Bireyin Bencil Davranması.....	16
1.5.1.3. Etik İkilemler.....	17

1.5.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği.....	18
1.5.2. Kişisel Olmayan Nedenler.....	18
1.5.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı.....	19
1.5.2.2. Haksız Rekabet.....	19
1.5.2.3. Meslek Ücreti.....	20
1.5.2.4. Karşılıklı Güvensizlik.....	20
1.5.2.5. Etik Davranışların Esnetilmesi.....	20
1.6. Meslek Etiği.....	21
1.6.1. Meslek Etiğinin Önemi.....	23
1.6.2. Meslek Etiğinin Meslek Hayatı Üzerine Etkisi.....	25
İKİNCİ BÖLÜM: DENETİM MESLEK ETİĞİ.....	27
2.1. Denetim Kavramı.....	27
2.2. Denetimin Türleri.....	28
2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	29
2.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	32
2.3. Bağımsız Denetim Standartları.....	34
2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	34
2.3.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	35
2.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği.....	37
2.5. Bağımsız Denetimin Yararları.....	39
2.6. Bağımsız Denetimin Amaçları.....	40
2.7. Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar.....	41
2.7.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar.....	44
2.7.2. Ölçütlerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar.....	44

2.8. Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkililer.....	46
2.8.1. Bağımsız Denetçi.....	46
2.8.1.1. Bağımsız Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları.....	49
2.8.1.2. Bağımsız Denetçi Olabilmenin Şartları.....	50
2.8.2. Bağımsız Denetim Kuruluşu.....	52
2.9. Denetim Meslek Etiği.....	53
2.9.1. Denetim Meslek Etiğinin Tanımı.....	54
2.9.2. Denetim Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim.....	56
2.10. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik Eğitimi ve Amacı.....	62
2.11. Muhasebe ve Denetim Etik Eğitim Teknikleri.....	64
2.12. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar.....	65
2.12.1. Teleolojik Yaklaşım.....	66
2.12.1.1. Bireyci Yaklaşım.....	66
2.12.1.2. Yararlı Olma Yaklaşımı.....	66
2.12.2. Deontolojik Yaklaşım.....	67
2.12.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı.....	68
2.12.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım.....	68
2.13. Bağımsız Denetimde Meslek Etiği İle İlgili Düzenlemeler.....	69
2.13.1. Bağımsız Denetimde Meslek Etiği İle İlgili Uluslararası Alandaki Düzenlemeler.....	69
2.13.1.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü'nün Düzenlemeleri.....	70
2.13.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Düzenlemeleri..	73
2.13.2. Bağımsız Denetimde Meslek Etiği İle İlgili Türkiye'deki Düzenlemeler.....	80

2.13.2.1. 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler.....	81
2.13.2.2. TÜRMOB Düzenlemelerinde Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler.....	83
2.13.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğinde Meslek Etiği Kuralları...	92
2.13.2.4. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemelerinde Meslek Etiği Düzenlemeleri.....	98
2.14. Araştırmaya İlişkin Literatür Taraması.....	106

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEK ETİK ALGISINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA.....	118
3.1. Araştırmanın Amacı.....	118
3.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi.....	119
3.3. Araştırmanın Varsayımları Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	119
3.3.1. Araştırmanın Varsayımları.....	119
3.3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	119
3.4. Araştırmanın Metodolojisi.....	120
3.4.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi.....	120
3.4.2. Veri ve Bilgi Toplama Aracı.....	121
3.4.3. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri.....	123
3.5. Anketin Güvenilirlik Analizi.....	125
3.6. Verilerin Analizi.....	127
3.7. Bulgular.....	128
3.7.1. Sıklık Dağılım Tabloları.....	128
3.7.2. Bağımsız Denetçilerin Meslek Etik Algılarına İlişkin Frekans	

Dağılımları.....	139
3.7.3. Araştırmada Yer Alan Ölçeğe Yönelik Faktör Analizi.....	170
3.7.3.1. Dürüstlük Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri.....	172
3.7.3.2. Tarafsızlık Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri.....	173
3.7.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri.....	174
3.7.3.4. Gizlilik Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri.....	175
3.7.3.5. Mesleki Davranış Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri.....	176
3.7.4. Grup Farklılıklarının Sınanması.....	176
3.7.4.1. Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları.....	177
3.7.4.2. Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları.....	178
3.7.4.3. Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları	181
3.7.4.4. Denetçilerin Meslek Unvanlarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları.....	183
3.7.4.5. Denetçilerin Denetçi Unvanlarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları.....	186
3.7.4.6. Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları.....	188
3.7.4.7. Denetçilerin Meslek Etik Eğitim Alıp Almamalarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları.....	192

3.7.5. İlişki Analizleri.....	192
3.7.6. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Hususlara Yönelik Grup Farklılığı Analizleri.....	194
3.7.6.1. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Cinsiyet Açısından Grup Farklılığı.....	194
3.7.6.2. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Yaş Açısından Grup Farklılığı.....	195
3.7.6.3. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Eğitim Durumu Açısından Grup Farklılığı.....	196
3.7.6.4. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Meslek Unvanı Açısından Grup Farklılığı.....	197
3.7.6.5. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçi Unvanı Açısından Grup Farklılığı.....	200
3.7.6.6. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Mesleki Deneyim Açısından Grup Farklılığı.....	202
BULGULAR.....	204
SONUÇ.....	213
KAYNAKÇA.....	217
EK 1: ANKET FORMU.....	232

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: AICPA, IFAC ve TÜRMOB'un Meslek Etiğine Yönelik Kuralları.....	90
Tablo 2: Ulusal Alanda Yapılan Düzenlemeler.....	97
Tablo 3: Anketin Güvenilirlik Test Sonuçları.....	125
Tablo 4: Madde-Test Analizi Sonuçları.....	126
Tablo 5: Denetçilerin Cinsiyet Frekans Dağılımı.....	128
Tablo 6: Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre Frekans Dağılımı.....	129
Tablo 7: Denetçilerin Eğitim Düzeylerine Göre Frekans Dağılımı.....	130
Tablo 8: Denetçilerin Meslek Unvanına Göre Frekans Dağılımı.....	131
Tablo 9: Denetçilerin Denetçi Unvanına Göre Frekans Dağılımı.....	132
Tablo 10: Denetim Faaliyetinin Gerçekleştiği Alana Göre Frekans Dağılımı.....	133
Tablo 11: Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Frekans Dağılımı.....	133
Tablo 12: Denetçilerin Meslek Etik Eğitimi Alıp Almamalarına Göre Frekans Dağılımı.....	134
Tablo 13: Denetçilerin Aldıkları Meslek Etik Eğitim Düzeyine Göre Frekans Dağılımı.....	135
Tablo 14: Denetçilerin Meslek Etik Eğitimi Aldıkları Kuruma Göre Frekans Dağılımı.....	137
Tablo 15: Denetçilerin SPK ya da KGK Lisanslarının Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı.....	138
Tablo 16: A Bölümündeki Önermelere Verilen Cevaplar Tablosu.....	140
Tablo 17 : Hikaye 1 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu.....	145
Tablo 18: Hikaye 2 Bölüm 1 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu.....	147

Tablo 19: Hikaye 2 Bölüm 2 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu.....	148
Tablo 20: Hikaye 3 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu.....	151
Tablo 21: Hikaye 4 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu.....	153
Tablo 22: Hikaye 5 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu.....	156
Tablo 23: Hikaye 6 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu.....	159
Tablo 24: Hikaye 7 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu.....	162
Tablo 25: Hikaye 8 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu.....	165
Tablo 26: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Hususlara Verilen Cevaplar Tablosu.....	168
Tablo 27: Faktörlerin Tanımları ve Soru Seti Güvenilirlik Değeri.....	171
Tablo 28: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi.....	173
Tablo 29: Dürüstlük ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri.....	173
Tablo 30: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi.....	173
Tablo 31: Tarafsızlık ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri.....	174
Tablo 32: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi.....	174
Tablo 33: Mesleki Yeterlilik ve Özen ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri.....	175
Tablo 34: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi.....	175
Tablo 35: Gizlilik ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri.....	176
Tablo 36: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi.....	176
Tablo 37: Mesleki Davranış ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri...	176
Tablo 38: Faktörler İçin Normallik Sınaması.....	177

Tablo 39: Cinsiyet Açısından Grup Farklılıklarının Sınanması	
Mann-Whitney-U Test Sonuçları.....	177
Tablo 40: Yaş Açısından Grup Farklılıklarının Sınanması Kruskal Wallis Test	
Sonuçları.....	179
Tablo 41: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük Tarafsızlık Meslek	
Yeterlilik ve Özene Yönelik Yaş Gruplarına Göre Farklılıklarına	
İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri.....	180
Tablo 42: Eğitim Durumu Grupları Açısından Grup Farklılıklarının	
Sınanması Kruskal Wallis Test Sonuçları.....	181
Tablo 43: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük ve Mesleki	
Davranışa Yönelik Eğitim Düzeylerine Göre Farklılıklarına İlişin	
Ortalama Sıra Tablo Değerleri.....	182
Tablo 44: Mesleki Unvan Grup Farklılıklarının Sınanması Kruskal Wallis	
Test Sonuçları.....	183
Tablo 45: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük Tarafsızlık Mesleki	
Yeterlilik ve Özen İlkelerine Yönelik Mesleki Unvanlarına Göre	
Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri.....	185
Tablo 46: Denetçi Unvanı Grupları Açısından Grup Farklılıklarının Sınanması	
Kruskal Wallis Test Sonuçları.....	186
Tablo 47: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük Tarafsızlık Mesleki	
Yeterlilik ve Özen Mesleki Davranış İlkelerine Yönelik Denetçi	
Unvanına Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri....	187

Tablo 48: Mesleki Deneyim Süresi Grupları Açısından Grup Farklılıklarının Sınanması	
Kruskal Wallis Test Sonuçları.....	188
Tablo 49: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük Tarafsızlık Mesleki Yeterlilik ve Özen Mesleki Davranışa Yönelik Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri...	190
Tablo 50: Etik Eğitim Alma Grup Farklılıklarının Sınanması	
Mann-Whitney_U Test Sonuçları.....	192
Tablo 51: Faktörler İçin Kendall's Tau-B İlişki Analizi Sonuçları.....	193
Tablo 52: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Cinsiyet Açısından Grup Farklılığı.....	195
Tablo 53: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçilerin Yaşı Açısından Grup Farklılığı.....	196
Tablo 54: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçilerin Eğitim Durumu Açısından Grup Farklılığı.....	197
Tablo 55: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçilerin Meslek Unvanı Açısından Grup Farklılığı.....	198
Tablo 56: Denetçinin Etik Kuralları Yeterince Bilmemesi ve Cezaların Yeterince Uygulanmaması Gibi Etik Kurallara Uyumu Olumsuz Etkileyen Hususların Denetçi Meslek Unvanına Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri.....	199
Tablo 57: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçi Unvanı Açısından Grup Farklılığı.....	200

Tablo 58: Denetçinin Etik Kuralları Yeterince Bilmemesi ve Cezaların Yeterince

Uygulanmaması Gibi Etik Kurallara Uyumu Olumsuz Etkileyen

Hususların Denetçi Unvanına Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama

Sıra Tablo Değerleri.....201

Tablo 59:Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin

Mesleki Deneyim Açısından Grup Farklılığı.....203



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Meslek Etiğine Uygun Davranışları Etkileyen Faktörler.....	23
Şekil 2: Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar.....	38
Şekil 3: IFAC Meslek Etik Kuralları.....	78
Şekil 4: Etik Karar Süreci.....	89
Şekil 5: Araştırma Modeli.....	124
Şekil 6: Denetçilerin Cinsiyet Frekans Dağılımı.....	129
Şekil 7: Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre Frekans Dağılımı.....	130
Şekil 8: Denetçilerin Eğitim Düzeylerine Göre Frekans Dağılımı.....	131
Şekil 9: Denetçilerin Meslek Unvanlarına Göre Frekans Dağılımı.....	132
Şekil 10: Denetçi Unvanına Göre Frekans Dağılımı.....	133
Şekil 11: Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Frekans Dağılımı.....	134
Şekil 12: Denetçilerin Meslek Etik Eğitimi Alıp Almamalarına Göre Frekans Dağılımı.....	135
Şekil 13: Denetçilerin Aldıkları Meslek Etik Eğitim Düzeyine Göre Frekans Dağılımı.....	136
Şekil 14: Denetçilerin Meslek Etik Eğitimi Aldıkları Kuruma Göre Frekans Dağılımı.....	138
Şekil 15: Denetçilerin SPK ya da KGK Lisanslarının Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı.....	139
Şekil 16: A Bölümündeki Önermelere Verilen Cevapların Ortalamaları.....	144
Şekil 17: Hikaye 1 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları.....	146

Şekil 18: Hikaye 2 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları.....	150
Şekil 19: Hikaye 3 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları.....	152
Şekil 20: Hikaye 4 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları.....	156
Şekil 21: Hikaye 5 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları.....	158
Şekil 22: Hikaye 6 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları.....	161
Şekil 23: Hikaye 7 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları.....	164
Şekil 24: Hikaye 8 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları.....	167
Şekil 25: Etik Kuralara Uyumu Olumsuz Etkileyen Hususlara Yönelik Önermelere Verilen Cevapların Ortalamaları.....	170

KISALTMALAR LİSTESİ

AFA	: Açıklayıcı Faktör Analizi
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İSMMMÖ	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları muhasebe kayıtları sonucunda hazırlanan mali tabloların doğruluğu denetimle desteklendiğinde geçerlilik, güvenilirlik kazanmaktadır. Çünkü bağımsız denetimin amacı, işletme tarafından sunulan finansal bilgilerin uluslararası raporlama standartları doğrultusunda işletmenin finansal durumunu gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtır yansıtmadığı hususunda görüş belirtmektir. Denetlenmiş bilgilerin gerçeğe uygun ve güvenilir olması, işletme ilgililerinin doğru kararlar almalarını sağlayacak ve böylelikle kaynaklar daha verimli kullanılacaktır.

Son yıllarda işletmelerde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları mesleğe yönelik oluşturulmuş yasaların her zaman ve her yerde etkin olmadığını ortaya çıkarmış ve meslek etik ilkeleri tartışılmaya başlanmıştır. Bunun üzerine dünyada ve ülkemizde çeşitli kurum, kuruluş ve meslek örgütleri tarafından muhasebe ve denetim meslek etik ilkeleri yeniden gözden geçirilip etkinleştirilmiş ve hatta yeni yasaların çıkarılması sağlanmıştır.¹ Çalışmada, bağımsız denetimde meslek etiğine ilişkin bir araştırma ile bağımsız denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algıları belirlenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, etik ve meslek etiği ile ilgili genel bilgiler verilmiştir. Bu bölümde, etiğin tanımı yapılarak, etikle ilgili kavramlar, temel etik değerler ve ilkeler açıklanmıştır. Daha sonra, etiksel kararı etkileyen faktörler, etik dışı davranışların sebepleri açıklanmış ve meslek etiği tanımlanarak meslek etiğinin meslek hayatı üzerindeki etkisi açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, denetim tanımlanarak denetim türleri, bağımsız denetim standartları açıklanmıştır. Bağımsız denetimin önemi, yararları, amaçlarına kısaca yer verilerek bağımsız denetim yapmaya yetkililer hakkında bilgi verilmiştir.

¹ Gülsevil Yıldız, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:36, Ağustos-Aralık 2010, s.155.

Daha sonra denetim meslek etiği tanımlanarak denetimde etiğe duyulan gereksinim, denetim meslek etiğine yönelik yaklaşımlar açıklanmıştır. Denetim meslek etiği ile ilgili uluslararası ve ulusal alanda düzenleme yapan kuruluşlar belirtilerek bu kuruluşların yaptıkları düzenlemeler ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, Türkiye’de dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak oluşturulmuş olan temel meslek etik ilkeleri ile ilgili denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algılarının belirlenmesi ve denetçilerin demografik özellikleri itibariyle etik karar vermeye yönelik algıları arasında farklılık olup olmadığının belirlenmesi amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Araştırmada ayrıca, bağımsız denetçilerin, meslek etik kurallarına uyumunu olumsuz etkileyen hususlar konusunda görüşleri tespit edilerek, söz konusu hususlar ile denetçilerin demografik özellikleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı belirlenmiştir. Anket çalışmasının verileri istatistik analiz yöntemleri ile incelenerek elde edilen sonuçlara göre denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algıları araştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK VE MESLEK ETİĞİ KAVRAMLARI

Çalışmanın ilk bölümünde etik ve meslek etiği kavramlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Etiğin tanımı, etik ile ilgili kavramlar, temel etik değerler ve ilkeler, etiksel kararı etkileyen faktörler, etik dışı davranışların sebepleri ve meslek etiği açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1. Etiğin Tanımı

Etik ile ilgili çalışmalar 2500 yıl öncesine, Yunanlı filozof Aristoteles'e kadar uzanmaktadır. Etik kavramı eski Yunan filozoflarının çalışmaları sonucu ortaya çıkmıştır.² Etik kelime olarak Yunanca'da "ethos" kelimesinden türetilmiştir. Ethos; töre, gelenek, görenek, alışkanlık anlamına gelmektedir. Ethos sözcüğünden türetilen "ethics" kavramı da ideal ve subjektif olanı içermekte, değerlerin ve ahlak kurallarının incelenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.³ İngilizce'de "ethics" kelimesi yerine "morality" veya "moral philosophy" terimlerinin de kullanıldığı görülmektedir. Ancak "morals" terimi genellikle değişebilen ahlaki alışkanlıklar için kullanılmaktadır.⁴ Toplumu bir arada tutan etik, genel anlamda bir dizi ahlaki ilkeler ve değerler olarak tanımlanabilir.⁵ Etik, felsefi bir disiplin olarak neyin iyi, neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki sorumluluk ve zorunluluklar üzerinde durmaktadır.⁶

İnsan sosyal bir varlıktır ve insanların bir arada yaşayabilmeleri için uymak zorunda oldukları bir takım ahlak kuralları vardır. Süreç içerisinde, insanlar neyin iyi ve doğru olduğunu sorgulayarak felsefe yapmaya başlamışlar ve böylelikle etik

² Cengiz Toraman, Ahmet Akcan, "Muhasebe Denetiminde Etik Teori", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2003, s.60.

³ İnayet Aydın, **Yönetmelik, Mesleki ve Örgütsel Etik**, 6.bs., Ankara, Pegem Yayıncılık, 2014, s.5.

⁴ Canan Ay, "İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:12, Sayı:2, 2005, s.33.

⁵ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, **Auditing: An Integrated Approach**, Fifth Edition, New Jersey, 1991, s.68.

⁶ Toraman, Akcan, **a.e.**, s.60.

kavramı ortaya çıkmıştır. Etik, ahlaki davranışın özünü araştıran, bireyin kişisel ya da toplumsal yaşamındaki ahlaki davranışlarını araştıran, “iyi nedir?”, veya “ne yapmalıyız?” gibi soruları sorgulayan bir felsefe bilimidir.⁷ Başka bir ifadeye göre etik, insanlar arasındaki ilişkileri etkileyen değerleri, ahlaki açıdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olarak nitelendirilen davranışların dayanağını araştıran felsefe disiplini.⁸

Literatüre bakıldığında etikle ilgili çok çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Etik, insanların davranışlarını kendilerine göre düzenlediği ilkeler sistemi olarak ifade edilmektedir.⁹ Diğer bir ifade ile etik, kişinin davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkelerden oluşturmaktadır. Başka bir tanıma göre etik, kişinin doğru ile yanlış ayırt ederken kullandığı sübjektif kriterlerdir.¹⁰

Etik, dünyaca tanınmış Concise Oxford Dictionary, Collins Cobuild English Dictionary sözlüklerinde aşağıdaki şekillerde tanımlanmıştır:¹¹

- Etik, bireyin davranışlarının doğru veya yanlış, iyi veya kötü olup olmadığı konusunda yargılanabilmelerini sağlayan ahlak ilkeleri sistemidir.
- Etik, doğru ve yanlış konusunda ahlak değerleri ve kurallarıdır.
- Etik, insanların inanışları doğrultusunda doğru ve yanlış davranışlar ile ilgili ahlak ilkeleridir.

⁷ Atilla Akbaba, Esra Erenler, “Etik Karar Verme ve Cinsiyet Farklılıkları Üzerine Bir Araştırma”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:31, Aralık 2011, s.448.

⁸ Burcu İşgüden, “Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.51.

⁹ R.H. Popkin, A. Stroll, **Etik Kuramları**, Çev. Mehmet Türkeri, Ankara, Lotus Yayınevi, Kasım 2008, s.11.

¹⁰ Hüseyin Ali Kutlu, “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:63, Sayı:2, 2008, s.146.

¹¹ Recep Pekdemir, “Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallarının Geliştirilmesi Gereği”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2000, s.12.

- Etik, ahlak değerler kapsamında neyin doğru, neyin yanlış olduğunu inceleyen bir felsefe dalıdır.

Bir diğer anlamıyla etik, “geçmiş, günümüz ve gelecekte insanların tutum ve davranışlarının iyi ya da kötü, doğru ve yanlış yönden değerlendirilmesini içeren ve dünyanın her yerinde geçerli olan ilke veya kuralların bütünü olarak tanımlanabilir. Aynı zamanda felsefenin bir kolu olarak etik; tutumların, davranışların, düşüncelerin, inançların eylemlerin vb. ahlaki vasıfların, insani değerler açısından iyi, doğru ve kabul edilebilir olup olmadıklarına ilişkin çalışmaları içermektedir.”¹²

Bir davranışın etiğe uygun olup olmadığı belirlenirken, yalnızca bireylerin kişisel değerleri değil, aynı zamanda çıkar gruplarını ve örgütleri de kapsayan toplum tarafından da belirlenmektedir.¹³ Doğruluk, uygunluk ve adalet kavramlarını kapsayan etik davranışlar, zamana ve mekâna göre farklılık gösteriyor olsa da, bütün etik sistemlerin temelini oluşturan ortak ilke olarak, bir gruba ait olan bir kişinin, grubun diğer üyelerinin iyiliği için bazı sorumlulukları üstlenmesini gerektirmektedir.¹⁴

Farklı bakış açılarıyla yapılmış olan tanımların ortak noktası olarak etik, neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen değerler bütünüdür. İyi – kötü, doğru – yanlış gibi kavramlardan ne anlaşılması gerektiği üzerinde durur. Yani etik, yapılan davranışın veya eylemlerin yasal olup olmamasından ziyade, insanların gerçekleştirdiği doğru ya da yanlış davranışlardan neler çıkarılabileceği ile ilgilenmektedir.

¹² Osman Akın, Kürşat Özdaşlı, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelerine Uyuma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:63, Temmuz 2014, s.62.

¹³ Kudret Gül, Halil Ergün, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2004, s.54.

¹⁴ Metin Saban, Banu Atalay, “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2005, s.50.

1.2. Etikle İlgili Kavramlar

Etik sözcüğü, ahlak, örf – adet ve töre gibi kavramların amaç ve özünü kavraması nedeniyle bu kavramlarla yakından ilişkilidir.¹⁵ Etiğin yakından ilişkili olduğu ahlak, töre, örf ve adet, din ve inanç konuları aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1. Ahlak Kavramı

Etik ve ahlak kavramları çoğu zaman eş anlamlıymış gibi birbirinin yerine kullanılmaktadır. Ancak etik ve ahlak kavramları arasında bir takım ince farklılıklar bulunmaktadır. İnsanlara yalan söylememek, eşit davranmak gerekir gibi yargılar ahlak yargılarından ayrılmaktadır. Öncelikle ahlakı tanımlayıp daha sonra etik ve ahlak arasındaki farklılıkları açıklamak faydalı olacaktır.

Ahlak kelime anlamı olarak, Arapça; “hulk” kelimesinden türetilmiştir. Hulk ise, karakter yapısı, huy anlamına gelmektedir. Genel olarak ahlak, insanın doğuştan getirdiği veya sonradan yaşam içerisinde edindiği bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırları, manevi düzeyini belirten tutumları ve davranışlarıdır.¹⁶ Bireyin ahlakının oluşmasında ve şekillenmesinde bireyi yetiştiren kişiler önemli etken olmaktadır. Bireyin yetiştirilme tarzı, almış olduğu eğitim, içinde bulunduğu toplum ahlakının şekillenmesini sağlamaktadır.¹⁷

Başka bir tanıma göre ahlak, kişinin bulunduğu yer ve geleneğe yönelik şartlar altında kendine uygun kararı alması ve davranış tarzında bulunmasıdır. Etik ise, kişinin niyeti ile gerçekleştirdiği eylem arasındaki aynılığı sağlamaktır. Etik, toplumda kabul gören ahlaki değerlerden daha bireysel ve daha felsefidir. Ayrıca etik, ahlak kavramına göre daha evrenseldir. Çünkü coğrafyaya, sınırlara ve

¹⁵ Erhan Kotar, “Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMO Yayınları, No:20, Alanya, 30 Nisan - 4 Mayıs, 1997, s.65-66.

¹⁶ a.e., s.65.

¹⁷ Yusuf C. Çukacı, “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, 2006, s.91.

topluluklara göre şekillenmez.¹⁸Ahlak etiğe göre daha yerel kurallardan oluşur. Çünkü ahlak belli bir yerde belli bir sürede geçerli olan değer yargılarıdır. Bir yerde geçerli olan değer yargıları başka bir yerde geçerli olmayabilir. Zaman içerisinde farklılaşarak toplumdan topluma farklılık gösterir.

Ahlak, insanın doğru ve yanlış, iyi ve kötü, olumlu ve olumsuz davranışlarıyla ilgilenirken, etik ise daha soyut kavramlara dayanır ve bu kavramlardan anlaşılması gerekeni, neler çıkarılabileceğini ifade etmeye çalışır.¹⁹ Yani etik, ahlakın felsefesidir ve kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini göstererek; sorumluluklarını temel alan bir davranış kuralıdır. Ayrıca etik, bir kişinin neyi yapip neyi yapmaması gerektiği ile ilgili davranış şeklini tanımlayan kurallardan oluşmaktadır.²⁰ Ahlak felsefesi olarak düşünülen etik; ahlaki olay, olgu ve tutumların durumunu çözümler.²¹ İnsanlar, davranışlarını iyi ya da kötü olarak değerlendirirken vicdanlarına göre karar verirler. Etik de ise değerlendirme yaparken evrensel kabul görmüş kriterleri kullanırlar.²²

Başka açıdan etik, doğru ve yanlış davranışın teorisini oluşturmaktadır. Ahlak ise etiğin anlattığının pratiğe dönüştürülmüş halidir. Etik bir kişinin belli bir durumda ifade etmek istediği, ortaya koymak istediği değerle ilgilenir. Ahlak ise, düşünülen davranışı hayata geçirme biçimidir.²³

Bir başka yaklaşıma göre; ahlak kişinin toplumdaki ilişkilerini düzenleyen ve dini boyutları olan kurallar bütünüyken, etik ise kolektif yaşamın bir sonucu olan iş hayatındaki davranış biçimlerini inceleyen ve bu davranışları düzenleyen bir

¹⁸Erdal Özkol v.d., “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:15, Mayıs 2005, s.108-109.

¹⁹ Aydın, a.e., s.6.

²⁰ Yavuz Çiftci, Birgül Çiftci, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:10, Eylül 2003, s.80.

²¹ Aydın Usta, “Kamu Örgütlerinde Meslek Etiği ve Çalışma Ahlakı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2012, s.409.

²² Alptekin Sökmen, Serdar Tarakçıoğlu, **Mesleki Etik**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2013, s.23.

²³ Çiğdem Kirel, **Örgütlerde Etik Davranışlar Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Eskişehir, 2000, s.4.

disiplindir.²⁴ Etik, bireylerin içinde bulundukları çevre tarafından beklenen davranış, ilkeler ve kurallar bütünüyken, ahlak ise bireyin davranış biçimi olarak ifade edilmektedir. Örneğin; toplum içinde bir bireyin yapmış olduğu davranış ahlaklı ya da ahlaksız olarak nitelendirilirken, bir işletmede çalışanın meslektaşlarına ya da iş ilişkisi içinde olduğu taraflara yönelik yapmış olduğu iyi ya da kötü bir uygulama etik ya da etik dışı davranış olarak nitelendirilmektedir.²⁵ Kişinin ahlaki kurallara uyulmaması sonucunda, ayıplama ve kınama gibi tepkiler oluşurken, etik dışı davranıldığında ise kişi meslekten veya gruptan dışlanmayla karşılaşır.²⁶

Sonuç olarak, ahlak toplumsal ilişkileri düzenleyen ve toplum tarafından konulmuş yazılı olmayan kurallardan oluşmaktadır. Etik ise iş hayatında mesleki ilişkileri düzenleyen çoğunlukla yazılı olan kurallardan oluşmaktadır.

1.2.2. Töre Kavramı

Töre, toplumca benimsenmiş, davranış ve yaşam biçimlerinin, gelenek ve göreneklerin, ortaklaşa alışkanlıkların, bütünü olarak tanımlanmaktadır.²⁷

Töre olarak adlandırdığımız eylem kuralları, toplumsal ilişkilere yön veren önemli kurallardır. Genel ahlak kurallarının önemli bir bölümünü oluşturan töresel kurallar, çevreye göre şekillenen ve değişebilir özellikteki kurallardır. Dolayısıyla belli bir çevre ve zaman için geçerli olan töresel kurallar, her zaman ve her yerde uygulanmayabilir. Bir davranışın ahlakça kabul görmesi için bu davranışın toplumca benimsenmiş bir töresel kurala uygun olması ve iyi sonuçlara yönelmiş olması gerekmektedir.²⁸

²⁴ M. Mustafa Kısakürek, Nesrin Alpan, “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas ilinde Bir Uygulama”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:47, 2010, s.215.

²⁵ Selahattin Karabınar, Zülküf Çevik, “Türkiye’deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2014, s.31.

²⁶ Sökmen, Tarakçıoğlu, **a.e.**, s.24.

²⁷ Habib Akdoğan, “Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Mart 2003, s.8.

²⁸ İşgüden, **a.e.**, s.58.

1.2.3. Örf ve Adet

Örf ve adet kuralları, kişinin içinde bulunduğu belirli bir toplumsal çevre tarafından konulan ve insan davranışlarını düzenleyen uyarma, kınama, dışlama gibi müeyyideleri olan emir ve yasaklardır.²⁹ İslam hukukunun temelinde yer alan örf ve adetler, genel kamu yararına yönelik oluşturulmuş ve yerleşmiş kurallardır.³⁰

Örf ve adetler toplumsal yaşamın düzenli bir şekilde devam etmesinde, oluşturulan kuralların uygulanmasında etkili olmaktadır. Örneğin karşılama ve uğurlamalar, yemek ve sofraya düzenleri, selamlaşma, bayramlar, önemli günlerle ilgili davranış biçimleri, meslek mensuplarının arasındaki ilişkilerin biçimleri, takınılacak tavırlar ve tutumlar örf ve adetleri oluşturmaktadır.³¹

1.2.4. Din ve İnanç

İnançlar doğrultusunda bireyler önem verdikleri kişisel ilkelerini oluştururlar. İnançlarımızı göstermek için oluşturduğumuz ilkeleri davranışlara dönüştürürüz. Günlük yaşamda, iş yerinde, okulda inançlarımız vereceğimiz kararları belirlemektedir.

İslam dininin kutsal kitabı Kur'an'da insanların iyi ahlaklı olmaları, birbirlerine kötülük yapmayıp daima iyilik yapmaları ve iyi düşünceler beslemeleriyle ilgili hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca hırsızlık, hile yapmak, yalan söylemek gibi suçların işlenmemesi gerektiği belirtilerek insanlara yol gösterilmeye çalışılmıştır.

Din ve inancın etik ile olan ilişkisine bakacak olursak, hepsinin temelinde iyilik ve doğruluk yer almaktadır. Din, bireylerin maddi ve manevi yaşamını kötülüklerden uzaklaştırmaya çalışırken, inançlar ise bireylerin doğru davranışlar

²⁹ Kemal Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, 12.bs., Bursa, Ekin Yayınları, 2014, s.23.

³⁰ Akdoğan, **a.e.**, s.9.

³¹ Sami Karacan, **Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği**, 2.bs., Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2014, s.19.

sergilemelerine yardımcı olmaktadır. Etik de iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış davranışların niteliğini oluşturması ve kişiler arasındaki ilişkileri ahlaki açıdan etkilemesi bakımından din ve inanç ile karşılıklı değer alış veriş i içindedir.³²

1.2.5. Kültür Kavramı

Kültür, toplumun birlikte oluşturduğu değerler bütünü ve tüm yaşam biçimidir. Etik ilkeler, içinde bulunulan toplumun kültürel yapısından yani kültürü oluşturan tüm unsurlardan doğrudan etkilenmektedir.

Toplumlar her ne kadar farklı kültürlere sahip olsalar da etiğin temelini oluşturan doğru ve yanlış kavramların algılanışı tüm toplumlarda aynılık göstermektedir. Birçok toplumda benimsenen ve evrensel olarak kabul edilen etik ilkeler mevcuttur. Örneğin; yalan söylemek, hırsızlık yapmak, rüşvet, çalışma yaşamında adil olmayan uygulamalar birçok toplum için evrensel ve kabul edilemez etik dışı davranışlardır.³³

İşletmeler de çalışanlarının paylaştıkları bir örgütsel kültüre sahiptir. Çalışma hayatında hâkim olan kültür, tüm çalışanların belli sembollere, değerlere, davranış kalıplarına uygun davranmalarını gerektirmektedir. Örneğin, protokole aşırı derecede özen gösterilmesi, üstlerin görüldüğü anda ayağa kalkılması ve ceket düğmelerinin iliklenmesi gibi davranışlar örgütsel kültürün gerektirdiği tipik davranışlardır.³⁴

1.2.6. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Etik kavramın kaynağını etik sorumluluk oluşturmaktadır. Sorumluluk, kişinin gerektiğinde topluma karşı hesap verme duygusudur. Sosyal sorumluluk ise, işletmenin ekonomik faaliyetlerinin, toplumun çıkarlarına zarar verilmeden yönetilmesidir.³⁵

³² İşgüden, a.e., s.60.

³³ Karacan, a.e., s.20.

³⁴ Aydın, a.e., s.12.

³⁵ Karacan, a.e., s.21.

Sosyal sorumluluk yasal, ekonomik ve etik sorumluluk olmak üzere üç gruba ayrılabilir. Yasal sorumluluklar, yasalarca belirlenmektedir. İşletmelerin, meslek mensuplarının yasalara uygun hareket etmelerini gerektirmektedir. Ekonomik sorumluluklar, işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için toplumun ihtiyaçlarına yönelik hizmet sunmasıdır. Etik sorumluluklar ise, toplumun işletmelerden ya da meslek mensuplarından yapılmasını beklediği davranışlardır. Örneğin, doğru, dürüst ve adil olmak gibi davranışlardır.³⁶ Herhangi bir meslek grubuna dâhil olan tüm meslek mensuplarında sosyal sorumluluk bilincinin olması gerekmektedir. Örneğin, denetçiler mesleği icra ederken; muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı gereğince, sadece bir kişinin ya da bir işletmenin çıkarına yönelik değil tüm toplumun çıkarına yönelik karar vermeli ve davranmalıdır. Meslek mensuplarına toplum tarafından duyulan güven, iş hayatının düzgün işleyişi açısından önemlidir.

1.3. Temel Etik Değerler ve İlkeler

Etik değerler; toplum tarafından benimsenmiş, bireysel ve toplumsal ilişkileri düzenleyen kurallar ve bu kurallara uymak suretiyle gerçekleşen davranışlardır.³⁷ Diğer bir anlamıyla etik değerler; yüzyıllardır aynı toplumda yaşayan insanların toplumsal düzeni sağlamak amacıyla benimsedikleri ve zaman içerisinde yaşanan değişim süreçlerinde bir takım değişikliklere uğramış değerlerdir.³⁸

Etik değerler, insanların yaşam boyunca toplumsal düzeni ve huzuru sağlamak amacıyla benimsedikleri değerlerdir. Herkes tarafından benimsenen başlıca temel etik değerleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:³⁹

- Dürüstlük,

³⁶ İşgüden, a.e., s.128.

³⁷Burcu İşgüden, Adem Çabuk, “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:16, 2006, s.62.

³⁸ Zafer Kirik, “Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ocak 2007, s.17.

³⁹ İşgüden, Çabuk, a.e. s.62

- Doğruluk,
- Sözünde durmak,
- Sadakat,
- Adalet,
- Başkalarına yardım etmek,
- Başkalarına saygı göstermek,
- Sorumluluklarını yerine getirmektir.

Etik ilkeler ise, “*bir örgüt içinde etiğin kurumsallaşması için, örgütün genel değerler sistemi ve amaçlarını tanımlayan, verilen kararların bu ilkelere uygunluğu için rehberlik eden mekanizma*”⁴⁰ şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile etik ilkeler değerlerin hayata geçirilmesidir. Kişi değerlere uygun yaşamak istiyorsa ilkelere uyması gerekir.

Etik değerleri ve ilkeleri önemseyen toplumlar yasalara karşı da duyarlıdırlar. Toplumdaki tüm ilişkiler güven esasına dayanır. Dolayısıyla, bireyler ve firmalar vergi ödemeyi bir fazilet olarak görürler. Devlet ise gelirini toplumun çıkarı doğrultusunda kullanır. Böylelikle toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarında istikrar sağlanmış olur. Sağlanan istikrar, bireyler ve firmalar açısından sağlıklı bir gelişme gösterir. Neyin doğru neyin yanlış olduğuyula ilgili toplumsal görüş birliği sağlanır. Olaylar hakkında bilgi, yansız olarak kolayca yayılır ve kamuoyunda bilinçli şekilde değerlendirilir.⁴¹

1.4. Etiksel Kararı Etkileyen Faktörler

Bireyin etiksel davranışlarının oluşmasında çevresinin önemli etkisi vardır. Ailesi, yetiştirilme tarzı, aldığı eğitim, içinde yaşadığı toplum kişinin etiksel davranışlarının oluşmasında ve gelişmesinde önemli birer etkindir. Kişinin doğduğu andan itibaren edindiği etiksel davranışlar kurallarla, hukuki yaptırımlarla

⁴⁰ Aydın, a.e., s.3-4.

⁴¹ Mehmet Civelek, Banu Durukan, “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No:20, Alanya, 30 Nisan - 4 Mayıs, 1997, s.133.

desteklenmelidir. Sadece iş yerinde oluşturulan etik kurallarla etik dışı davranışları engellemek oldukça güçtür.

Bir etik ikilem ile karşılaşıldığında uygun davranış biçiminin hangisi olması gerektiği kararını verirken oluşacak sonuçlar çok önemli etkiler yaratacaksa bir karar sürecinin izlenmesi gereklidir. Etiksel karar süreci aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır:⁴²

- Ahlaki sorunu belirle,
- Olası davranış biçim ve yollarını belirle,
- Karara ilişkin etkilenecek kişileri belirle,
- Olası davranış biçimlerinin etkilerini analiz et,
- En uygun davranış biçimini seç.

Kişiler etiksel karar verirken; kişiye bağlı değişkenler, duruma bağlı değişkenler, karar verirken fırsatların olup olmamasına bağlı değişkenler gibi birçok davranıştan etkilenmektedirler. Kişiye bağlı değişkenler, bireyin etik konusuna ilişkin bilgisi ve ahlaki seviyesinden oluşmaktadır. Denetçiler açısından bakacak olursak; denetçiler meslek etiği hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar. Yaşam boyu öğrenmeyi temel ilke olarak benimseyerek, kendilerini sürekli gerek etiksel gerekse mesleki bilgilerle donatmalıdırlar. Meslek mensupları neyin doğru neyin yanlış olduğuna karar verirken hangi seçenek çıkarlarına daha yakınsa o davranışın daha doğru olduğunu düşünebilirler. Fakat doğru ve dürüst davranan, etik olgusuna sahip meslek mensupları kendi çıkarlarına göre değil mesleğin kurallarına ve toplumun çıkarlarına göre karar verirler. Duruma bağlı değişkenler, mesleki ilkelerden ve finansal raporların güvenilirliğine, doğruluğuna yönelik değişkenlerden oluşmaktadır. Burada belirleyici olan işletmenin kurumsallaşmış olup olmadığıdır. Kurumsallaşmış bir işletmede meslek mensupları belirlenmiş olan ilkeler doğrultusunda karar verirler.

⁴² Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010, s.108.

Kurumsallaşmamış işletmelerde ise daha çok bireysel kararlar uygulanır.⁴³ İşletmede güçlü bir kurum kültürü varsa ve yüksek etik standartları teşvik ediyorsa bu çalışanların etiğe uygun kararlar almasını olumlu yönde etkiler.

Etiksel kararı etkileyen bir diğer değişken ise fırsatların olup olmamasına bağlı değişkenlerdir. Çalışanların görev ve sorumluluklarının belirlenmemesi, görev tanımlarının yapılmaması, saydamlığın olmaması veya işletmede iç kontrol mekanizmasının oluşturulmamış olması gibi etkenler de çalışanların etiksel kararını olumsuz yönde etkileyebilir.⁴⁴

Bazı çalışmalarda ise etiksel davranışlara cinsiyetin ve yaşın etki ettiği ortaya konulmuştur. Yapılan bazı araştırmalarda kadınların etiksel kararlara erkeklere göre daha duyarlı oldukları tespit edilmiştir. Bazı araştırmalarda ise cinsiyetin etik tutumlar üzerinde etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır. Yaş faktörünün ise etiksel davranışı pozitif yönde etkilediği ortaya çıkmıştır. Yaşı büyük olanların gençlere göre etiksel kararda daha duyarlı oldukları saptanmıştır.⁴⁵

1.5. Etik Dışı Davranışların Sebepleri

Etik olmayan davranış, kötü ve yanlış olarak nitelendirilen toplumca kabul görmeyen ve meşru olmayan davranışlardır.⁴⁶ Başka bir tanıma göre etik dışı davranış; bireylerin, toplumun veya mesleğin iyi, güzel ve doğru olarak kabul ettiği etik kuralları, terk etmesi ve bu kurallara aykırı davranması şeklinde tanımlanmaktadır.⁴⁷ Kişilerin etik ya da etik olmayan davranışları, içinde bulunduğu

⁴³ İbrahim Ethem Dağdeviren, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2014, s.11-12.

⁴⁴ Hüseyin Ali Kutlu, **Meslek Etiği**, 2. bs., Ankara, Nobel Yayın, 2013, s. 37.

⁴⁵ Ay, **a.e.**, s.34-35.

⁴⁶ Mustafa Büte, “Algılanan Örgüt İkliminin Etik Olmayan Davranışlar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:25, Sayı:2, 2011, s.105.

⁴⁷ Sökmen, Tarakçıoğlu, **a.e.**, s.62.

sosyal çevrenin, aileden aldığı eğitimin, dinin ve çalıştığı kurumun örgüt kültürünün etkisiyle ortaya çıkar.⁴⁸

Toplumsal kültüre sahip bireylerin davranışlarının arkasındaki neden, kişisel veya grup çıkarları değil etik sorumluluklardır. Etik sorumluluklar kişinin kendisinden veya dış çevreden etkilenmektedir.⁴⁹

Çalışanları etik dışı davranmaya iten nedenler kişisel nedenler ve kişisel olmayan nedenler olmak üzere iki grupta incelenebilir.

1.5.1. Kişisel Nedenler

Kişisel nedenler kişinin eksiklikleri, ikilemleri veya yetersizliklerinden kaynaklanmaktadır. Kişinin mesleki faaliyeti yerine getirebilmesi için gerekli olan zihinsel yetenek, anlama, sorun çözme, karar verme, iletişim kurabilme gibi niteliklerinin yeterince gelişmemesi sonucu kişinin etik dışı davranışlara yönelmesine neden olabilmektedir.⁵⁰

Arens ve Loebbecke kitabında, insanların etik dışı hareket etmelerinin iki temel sebebi olduğunu belirtmişlerdir. Bunlardan ilki; kişinin etik standartları bir bütün olarak toplumun etik standartlarından farklıdır. İkincisi ise, kişi bencil bir şekilde hareket etmeyi seçer. Birçok olayda her iki sebep de mevcut alabilmektedir.⁵¹

Kişiler eksiklikleri nedeniyle aşağıdaki nedenlerden dolayı etik dışı davranışı gerçekleştirmektedirler:

⁴⁸ Seval Kardeş Selimoğlu, “Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No:20, 30 Nisan – 4 Mayıs 1997, s.145.

⁴⁹ Akdoğan, **a.e.**, s.12.

⁵⁰ **a.e.**, s.12.

⁵¹ Arens, Loebbecke, **a.e.**, s.69-70.

1.5.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama

Algı, duyu organlarından gelen verilere anlam yüklenmesi ile ilgili süreçtir. Algılama süreci, kişilerin sahip olduğu değer yargıları, hedefleri, ihtiyaçları, bilgileri, deneyimleri ve içinde bulunduğu kültürel ortam gibi unsurlar tarafından etkilenmektedir.⁵² Kişinin aldığı eğitimin ve sahip olduğu kültürün ağır basması sonucu etik ölçütleri toplumca kabul görülen ölçütlerden farklı algılamasına yol açmaktadır.⁵³ Kişilerin ölçütleri farklı algılamalarından dolayı birine göre etik dışı olarak kabul edilen davranış, başka birine göre etiktir yani davranış normaldir.⁵⁴ Örneğin; müşteri işletme tarafından denetçiye hediye verildiğinde burada iki tür tutum ortaya çıkmaktadır. Denetçiler, hediyeyi geri çevirmenin karşı tarafa ayıp olacağı yani gelenek göreneklere aykırı olacağını düşünerek hediyeyi kabul etmemektedirler. Diğer taraftan da hediyein büyüklüğü küçüklüğü ne olursa olsun kesinlikle kabul etmemek gerektiğini düşünen denetçiler de bulunmaktadır.

Bazı kişilerin davranışları toplumun etik standartlarına uymayabilir. Örneğin; İnsanlar yanıltıcı vergi beyanında bulundukları zaman, başkalarına düşmanca davrandıkları zaman, iş başvurularında yalan söyledikleri zaman veya çalışanlar olarak kendi yeterlilik düzeylerinin altında performans gösterdikleri zaman çoğumuz bunu etik dışı olarak değerlendiririz. Bu tür örnekteki davranışları sergileyen kişiler bu davranışları kendilerince haklı bir temele dayandırırılar. Dolayısıyla, bu kişilerin etik standartları bir bütün olarak toplumun etik standartlarından farklıdır.⁵⁵

1.5.1.2. Bireyin Bencil Davranması

Bencillik, kişinin kendini düşünmesi ve kendi çıkarlarını merkeze koymasındır. Uygulamada etik dışı davranışların önemli bir kısmı bencil davranışlar nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

⁵² Sökmen, Tarakçıoğlu, **a.e.**, s.69

⁵³ Karacan, **a.e.**, s.43.

⁵⁴ Sökmen, Tarakçıoğlu, **a.e.**, s.69.

⁵⁵ Arens, Loebbecke, **a.e.**, s.70.

İşverenler, yöneticiler, çalışanlar kendi menfaatleri veya işletmenin menfaatleri nedeniyle etik kurallara aykırı davranabilmektedirler. Bu davranışlarını haklı çıkarabilecek düşünceleri bile savunabilmektedirler.⁵⁶ Etik ilkelere uyabilmek için egoizmi yenmek, kırmak gerekmektedir. Çünkü kişi bencilse her şeye kendi penceresinden bakar ve etik davranamaz. Etik davranırsanız ticarete kazanırsınız ama bazen şu söyleniyor: etik davrandık ve kaybettik. Bazen etik davranmak kaybettirebilir. Karşınızdakini kandırarak belki kazanırsınız ama bu kısa süreli bir kazanç olacaktır. Etik davranarak bu işten uzun sürede kazançlı çıkarsınız.⁵⁷

1.5.1.3. Etik İkilemler

Etik ikilem, kişinin uygun davranış hakkında bir karar vermesini gerektiren durumdur. Örneğin; kişinin pırlanta bir yüzük bulması durumunda yaşanan etik ikilem; yüzüğün sahibini bulma girişiminde bulunmaya veya onu kendine saklamaya karar vermeyi gerektirir.⁵⁸

Etik ikilem, bir olayda birbiriyle ters düşen iki tarafında tartışılabilir doğru taraflarının olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Kişilerin bir olayın çözümünde, mesleki yargılarını kullanırken yaşadıkları kararsızlıklardan kaynaklanır.⁵⁹ İş hayatında meslek mensuplarının bu tür ikilemler yaşaması kaçınılmazdır. Yaşadıkları etik ikilem sonucu tercih ettikleri etik dışı davranışı geçerli gösterebilmek için aşağıdaki gibi bahaneleri ileri sürebilirler:⁶⁰

- Herkes bunu yapıyor; müşteri işletmenin gerçeği yansıtmayan finansal tablolarına rağmen olumlu görüş veren denetçinin, “meslektaşlarım da bunu yapıyor” demesi gibi.

⁵⁶ Ersin Güredin, “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No:20, Alanya, 30 Nisan – 4 Mayıs 1997 s.117.

⁵⁷ Harun Tepe, Etik Kuramlar, 3. Etik Kongre Hatay, (Çevrimiçi) <http://www.etik.tesmer.org.tr/sistem/index.php>, 15.05.2015.

⁵⁸ Arens, Loebbecke, **a.e.**, s.70.

⁵⁹ Hüseyin Ali Kutlu, “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:63, Sayı:2, 2008, s.150.

⁶⁰ Güredin, **a.e.**, 1997, s.118.

- Yasal ise etikdir; kayıp eşyanın sahibi ortaya çıkıp kendini ispat etmediği sürece, eşyayı bulanın teslim etmemesi gibi.
- Ortaya çıkarılma ve cezalandırılma olasılığı; gerçekleştirilen etik dışı davranışın ortaya çıkarılma ve cezalandırılma olasılığı fazla ise, kişi bu davranıştan vazgeçebilir. Aksi takdirde davranışı sürdürebilir.

1.5.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği

Kaliteli hizmetin sunulması için meslek mensubunun mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve donanımına sahip olması gerekmektedir. Örneğin; denetçi, müşteri işletmenin denetlediği finansal tabloların denetim raporunu yayınladığı tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe müşteri işletmede müdür, müdür yardımcısı ya da önemli kararların alındığı bir pozisyonda görev alamayacağını bilmiyorsa denetim yaptığı dönemde böyle bir görevlendirmeyi kabul ederek mesleki etik ilkelere yönelik tarafsızlık ilkesini ihlal edecektir. Başka bir örnekte ise Örneğin; denetçi, müşteri işletme ile iş ilişkisi bitse dahi yasaları ihlal etmediği sürece müşteri işletmeye ait gizli bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşmaması gerektiğini bilmiyorsa ve iş ilişkisinin bittiği müşteri ile ilgili bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşarak mesleki etik ilkelere yönelik gizlilik ilkesini ihlal ederek etik dışı davranmış olacaktır.

Meslek mensupları kendilerinden kaynaklanan bilgi eksikliğini tamamlamadıkları sürece rasyonel davranamazlar ve hataları artar. Bunun sonucunda işini kaybetme ve sorumluluk altına girme gibi olumsuz ve yoğun baskılar nedeniyle etik dışı davranışlara yönelirler. Meslek mensubu etik değerleri ön planda tutarak mesleğe ilişkin sürekli yeni bilgilerle eksikliklerini tamamlamalıdır.⁶¹

1.5.2. Kişisel Olmayan Nedenler

Örgütsel yapı nedeniyle işletme yönetiminde yer alan kişilerin tutum ve davranışları çalışanları etkilemektedir.⁶² Yöneticilerin etik dışı davranışları

⁶¹ Karacan, a.e., s.45.

⁶² a.e., s.46.

Çalışanları da etik dışı davranmaya yöneltebilir. Bireyler aşağıdaki nedenlerden dolayı etik dışı davranışı gerçekleştirmektedirler:

1.5.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı

İşletme yönetimi etik olmayan davranışları politika olarak seçebilir ve çalışanlarda işlerini kaybetmemek için bu etik olmayan politikalara göz yumabilir.

Bireysel etik değerler ile işletmedeki diğer kişilerin etik değerleri arasındaki farklılıktan dolayı kişisel - örgütsel çatışmalar ortaya çıkar.⁶³ örneğin; bir denetim firmasının, müşteri işletmenin denetim işini almak için diğer denetim firmalarını ktlemesine denetçi etik değerleri açısından karşı çıkabilir. Fakat işletme politikasının bunu gerektirmesi nedeniyle denetçi işini kaybetmemek için rakip firmaları ktleyebilir. Bunun sonucunda da kişi mesleki davranış ilkesini ihlal eder.

1.5.2.2. Haksız Rekabet

Rekabet, aynı amacı güden bireyler ya da işletmeler arasındaki çekişme ya da yarışma olarak ifade edilmektedir. Haksız rekabet ise, genel olarak “*rekabetin dürüstlük kurallarına aykırı olarak ve aldatıcı davranışlarla bozulması*” şeklinde tanımlanmaktadır.⁶⁴

İşletmeler için en önemli faktörlerden biri rekabettir. Rekabet yoğunluğu, haksız rekabete, haksız rekabet ise etik dışı davranışlara neden olmaktadır. İşletmelerin rakip firmaları kötüleyerek rekabet avantajı sağlamaya çalışmaları etik dışı bir davranış olarak kabul edilmektedir. İşletmede bu davranış, örgüt kültürü aracılığı ile çalışanlara yansıyacaktır. Çalışanlarda bunu bir görev olarak algılayacaklardır. Böylelikle alışanların etik olmayan bu davranışı görev olarak algılayıp gerçekleştirmelerine sebep olacaktır.⁶⁵

⁶³ Gülsün İşseveroğlu, “İşletmelerde Sosyal sorumluluk ve Etik”, Celal Bayar Üniversitesi İBBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:8, Sayı:2, 2001, s.60.

⁶⁴ Sökmen, Tarakçioğlu, a.e., s.70.

⁶⁵ Kutlu, a.e., 2013, s.122.

1.5.2.3. Meslek Ücreti

İşletmelerde etik dışı davranışların görülmesinin nedenlerinden biri de bazı çalışanların ücretlerinin diğer çalışanlara göre düşük olmasıdır. Başka bir açıdan bakacak olursak; aynı işi yapan firmaların farklı ücret tarifelerinin olması haksız rekabete yol açarak, yapılan işin niteliğini de bozmaktadır.⁶⁶ Örneğin; bir hizmetin yerine getirilmesi için talep edilen ücret düzeyinin çok düşük olması meslek mensubunun hizmeti uygun teknik ve mesleki standartlara göre yerine getirmesini güçleştirecektir. Bu durum da meslek mensubunun mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidini ortaya çıkaracaktır.

1.5.2.4. Karşılıklı Güvensizlik

Çalışanları daha fazla denetlemek için yapılan uygulamalar çalışanlar üzerinde olumsuzluklara yol açabilir. Yöneticilerin, çalışanların iş performansını belirlemek amacıyla teknolojiyi kullanmaları doğal olduğu kadar, iş etiği açısından sorgulanması gereken bir konudur. Çalışanların monitörlerle izlenmeleri, e-maillerinin kontrolü hatta dini ya da siyasi görüşlerinin değerlendirilmesi çalışanlar üzerinde baskı oluşturarak psikolojik açıdan olumsuzluklara neden olabilir.⁶⁷

1.5.2.5. Etik Davranışların Esnetilmesi

İşletmede etik kuralların esnetilmesi etik olmayan davranışların gerçekleşmesini kolaylaştırır. “Başkası yapıyorsa ben de yaparım” anlayışının hâkim olmasıyla, çalışan yaptığı etik olmayan davranışı iç dünyasında haklı bir temele oturtmaya çalışır. Etik davranışların yeterince teşvik edilmemesi, etik dışı davranışların ise yeterince cezalandırılmaması, etik dışı davranış ve uygulamaların yaygınlık kazanmasına neden olmaktadır.⁶⁸

⁶⁶ a.e., 2013, s.123.

⁶⁷ İşseveroğlu, a.e., s.61 – 62.

⁶⁸ Kutlu, a.e., 2013, s.124.

1.6. Meslek Etiği

Meslek etiği kavramını tanımlamadan önce, meslek kavramının açıklanması gerekmektedir. Meslek, bir kimsenin belli bir eğitim ile edindiği bilgi ve becerilere dayanan, insanlara mal ve hizmet üretmek ve bunun karşılığında geçimini sağlamak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş olarak ifade edilmektedir.⁶⁹ Bir uğraşın meslek sayılabilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekir:⁷⁰

- Bir meslek dalı, toplumun gereksinimlerini karşılar,
- Meslek kişinin sadece kendisi için değil aynı zamanda başkalarının yararı için de yaptığı bir uğraştır,
- Meslek bilgi ve becerilere dayalıdır,
- Meslekler kazanç sağlamak için yapılan uğraşlardır,
- Meslek olarak nitelendirilen bütün uğraş alanlarının kendine özgü değer ve etik ilkeleri vardır. Meslek üyeleri bu değer ve ilkeler doğrultusunda karar verir ve davranırlar.

Meslek etiği kavramı ise, belirli bir meslek grubuna ilişkin olarak oluşturulup, korunan ve o mesleği yerine getirenlerin uyguladığı veya uymaya zorlandığı kurallar bütünüdür.⁷¹ Meslek etiği, bir mesleğin mensuplarının uyacağı standartları, ilkeleri belirten kurallar bütünüdür.

Başka bir tanıma göre meslek etiği, belirli bir mesleğe ilişkin oluşturulan, meslek mensuplarına uymaları gereken ilkeleri gösteren, onları belirlenmiş kurallar dâhilinde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlandıran, etiğe ilişkin kurallara uymayanları meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen, mesleği korumayı amaçlayan mesleki ilkelere ilişkin kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır.⁷² Diğer

⁶⁹ Nuran Öztürk Başpınar, Demet Çakıroğlu, **Meslek Etiği**, 2.bs., Ankara, Nobel Yayınları, 2012, s.59.

⁷⁰ Aydın, **a.e.**, s.95-96-97.

⁷¹Abdulkemim Daştan, “Etik Eğitimin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt:XXVI, Sayı:1, 2009, s.284.

⁷² Başpınar, Çakıroğlu, **a.e.**, s.63.

bir tanıma göre meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi esnasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplindir.⁷³

Tanımlardan da anlaşılacağı gibi, bir meslekte bilgi ve beceri kadar, mesleki değerler ve etik ilkeler de önemlidir. Yazılı hale getirilen etik kurallar, dünyanın neresinde olursa olsun aynı mesleği icra eden bireylerin uymaları gereken davranış kurallarıdır.⁷⁴

Her mesleğin kendine özgü ilkeleri vardır ve mesleğe yeni başlayanlara bu ilkeler rehberlik eder. Örneğin; yeminli mali müşavirlik mesleğine yeminle başlanması, mesleği icra etmede uyulması gereken kuralların meslek mensubunda oluşturulmaya çalışılması gibi.

Meslek etiği bireylerin iş hayatındaki doğru ve yanlış davranışları ele alarak, meslek mensuplarının bütün ilişkilerinde dürüst olmalarını, sözünde durmalarını, doğaya ve insanlara saygılı, duyarlı olmalarını gerektirir.⁷⁵ Bir mesleğin toplumda hak ettiği değere ve saygınlığa ulaşabilmesi o mesleğin mensuplarının, meslek etik kurallarına ve toplumun değer yargılarına uygun davranmaları gerekmektedir.⁷⁶ Meslek etiğine uymayan bireyler yarardan ziyade zarar verirler. Çünkü meslek etiğine uymayan meslek üyeleri, diğer insanları düşünmeden sadece kendi çıkarlarını ön planda tutarlar.⁷⁷

Meslek etiğinin temelini kişisel ahlak, işletme ahlakı ve toplumsal ahlak oluşturmaktadır. Meslek etiğini etkileyen dış çevre etkenleri ise toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasal çevreyi oluşturan kurumlardır.⁷⁸ Meslek etiğinin temelini oluşturan faktörler Şekil 1’de belirtildiği gibidir.

⁷³ Başpınar, Çakıroğlu, **a.e.** s.60.

⁷⁴ Ergün Kaya, Murat Azaltun, “Muhasebe Meslek Etiği ve Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, Haziran 2005, s.6.

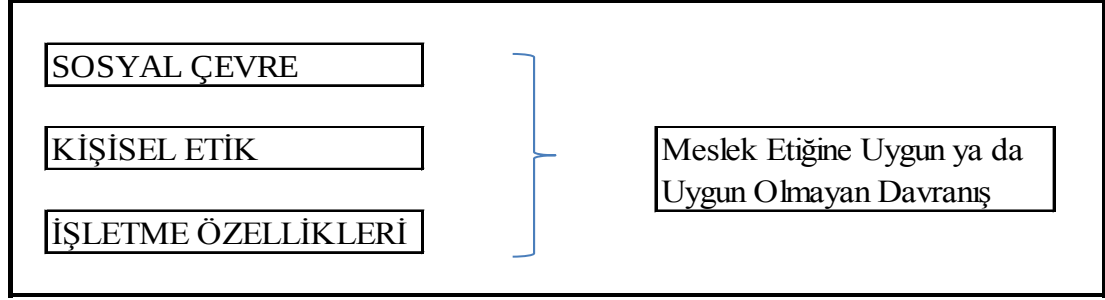
⁷⁵ Aydın, **a.e.**, s.101.

⁷⁶ Yıldız, **a.e.**, s.160.

⁷⁷ İşgüden, Çabuk, **a.e.**, s.64.

⁷⁸ Selimoğlu, **a.e.**, 1997, s.145.

Şekil 1: Meslek Etiğine Uygun Davranışları Etkileyen Faktörler



Kaynak: Seval Kardeş Selimoğlu, Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No:20, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, s.145.

1.6.1. Meslek Etiğinin Önemi

Toplumsal düzenin sağlanmasının yolu insanların hukuk kurallarına ve mesleki etik ilkelerine uymalarından geçmektedir. Meslek etik kurallarını ihlal eden meslek mensupları sadece kendi çıkarlarını düşünerek hareket eder ve başka insanlara zarar verir. Bu durum, insanlar arasında güvensizliğe neden olur ve toplumda birlik ve düzenin sağlanması güçleşir.

Mesleki faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde ahlaki ve mesleki ilkelere uygun hareket etme disiplini olarak tanımlanan meslek etiğine göre, bir mesleğin yerine getirilmesinde meslek mensupları etik kurallara ne kadar bağlı kalırlarsa, o meslek, toplum içinde o kadar saygı görür ve toplumun güvenini kazanır.⁷⁹

Her mesleğin kendine özgü etik değerleri mevcuttur ve meslek mensuplarında da icra ettikleri mesleğin bir takım etik kuralları, değerleri aranmaktadır.⁸⁰ Bu değerlerin bir kısmı kişinin vicdani kanaatlerine dayanırken, bir kısmı da o mesleğin bağlı bulunduğu oda, dernek, birlik gibi meslek örgütleri tarafından düzenlenmiş yazılı kurallara dayanır. Meslek örgütünün yaptırımları yasal müeyyidelere nazaran daha hafif olabilir. Değerlerin sübjektif olması nedeniyle vicdani kanaatin yaptırımı

⁷⁹ Özkol, v.d., a.e., s.109.

⁸⁰ Sakarya, Kara, a.e., s.58.

ise yasalara veya meslek örgütünün yaptırımlarına göre çok daha hafif veya çok daha ağır olabilir.⁸¹

Meslek etiğinin amacı, iş hayatındaki davranışların toplum güvenini sağlayan davranış kurallarıyla yönlendirilmesini ve yönetilmesini sağlamaktır.⁸² Bir mesleğe ilişkin oluşturulan etik kuralların yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması, hem o mesleğe hem de o mesleğin üyelerine güven duymak bakımından oldukça önemlidir.⁸³ İcra ettikleri mesleğin etik kurallarını dikkate almayan ya da meslek etiğine aykırı davranan meslek mensupları hem kendi itibarlarına hem de mesleğin itibarına zarar verirler.

İşletmelerin de meslek etiğine önem vermeleri işletmenin paydaşları açısından önemlidir. Bir işletmede meslek etiğine yeterli önemin verilmemesi çalışanların, müşterilerin ve işletmeyle ilgili olan diğer kişi ve kuruluşların zarar görmesine neden olmaktadır. Örneğin; etik değerlere önem vermeyen yani etik dışı davranan bir şirketin hissedarları bu durumu fark ettiklerinde, şirketin dürüstlüğü ve güvenilirliğini sorgulayacak hatta hisselerini satmak isteyeceklerdir. Aynı şekilde çalışanlar da etik değerlere aykırı iş yapan bir şirketin parçası olmak istemeyeceklerdir.⁸⁴

Meslek mensupları ve çalıştıkları işletmeler üyesi oldukları kadar meslek örgütlerinin duruşu da önemlidir. Çünkü meslek grupları güçlü oldukları zaman, kendi organizasyon yapısı içinde kurduğu etik disiplini etkiler ve bunun sonucunda da saygı görür. Bu durumun aksi olduğu zaman meslek mensuplarının kontrolünde etkili olmayan meslek grubu, meslek mensuplarına yaptırımlarını uygulayamaz ya da uygulamakta sıkıntı yaşar. Dolayısıyla, meslek örgütleri ne kadar sağlam, güçlü olurlarsa, meslek etiği de o kadar gelişir ve saygınlık kazanır.

⁸¹ Kutlu, a.e., 2008, s.147.

⁸² a.e., 2008, s.147.

⁸³ Halil Ergün, Kudret Gül, “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:25, Ocak 2005, s.144.

⁸⁴ Tunay Elgin, “Meslek Etiği ve Etik Kodu: Jandarma Teşkilatı İçin Etik Kodu Önerisi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü”, Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.15-16.

Ayrıca, toplum düzenin sağlanması için hukuk kuralları oluşturulmuştur. Ancak, genellikle sübjektif olması nedeniyle etik kuralların tüm değer yargılarının yasaya dönüştürülmesi olanaksızdır. Örneğin; başkalarını aldatmak, dolandırmak gibi kuralların yasaya bağlanması mümkündür fakat fazilet, iffet, doğruluk gibi sübjektif değer yargılarının yasaya bağlanması oldukça zordur. Bu durum etik ilkelerin toplum açısından önemsiz olduğu anlamına gelmemektedir. Diğer bir ifade ile mesleki davranışı belirleyen etik kurallarının tümü hukuki açıdan yasaya bağlanmamıştır fakat meslek etiği hukukun oluşturduğu yasalarında üzerinde uyulması zorunlu kabul edilen daha üst değer yargılarına dayandırılmaktadır.⁸⁵

1.6.2. Meslek Etiğinin Meslek Hayatı Üzerine Etkisi

Mesleğin bağlı bulunduğu oda, dernek, birlik gibi meslek örgütlerinin temel amacı; mesleği geliştirmek, meslek mensupları arasında birlik ve beraberliği sağlamak amacıyla aynı ilke ve değerler etrafında toplamak, meslek grubunu toplum için onurlu ve saygın bir konuma getirmek ve herkes için yararlı bir meslek ortamı sağlamaktır.⁸⁶

Etik kurallar ve standartlar, meslek mensuplarının ve çalışma hayatlarının geliştirilmesini ve iyileştirilmesini sağlamak amacıyla oluşturulmaktadır. Etik kuralların özünü oluşturan dürüstlük, güven, sorumluluk duygusu birlik ve düzenin oluşması açısından hem kişiler hem de işletmeler için oldukça önemlidir. Sunulan hizmetin kalitesi, meslek mensuplarının tarafsız, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır. Ayrıca, meslek mensuplarının hem meslektaşlarına hem de iş ilişkisinin olduğu diğer kişilere karşı dürüst, adil davranmaları meslek yaşamlarını daha huzurlu, daha güvenli geçirmelerine yardımcı olur. Meslek yaşamında oluşan güven, meslektaşlar arasındaki iş birliğini de artırarak, aralarında bilgi paylaşımının gerçekleşmesine yardımcı olur. Kişilerin sorumluluklarının farkında olmaları mensubu oldukları topluluk ve toplum içinde saygınlıklarını artırır. Kendi menfaatlerini korumaya

⁸⁵ Güredin, a.e., 1997, s.116-117.

⁸⁶ Aydın, a.e., s.98.

alışırken, başkalarını zarara uğratacak şekilde davranmak, kısa vadeli yarar sağlar fakat uzun vadede hem kişinin hem de mesleğin saygınlığını yitirmesine neden olur.⁸⁷



⁸⁷ İşgüden, abuk, **a.e.**, s.66-67.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM MESLEK ETİĞİ

Çalışmanın ikinci bölümünde “Denetim Meslek Etiği” ile ilgili bilgiler verilecektir. Çalışmanın konusu çerçevesinde; denetim kavramı, denetim türleri, bağımsız denetim standartları, bağımsız denetimin önemi, yararları, amaçları, bağımsız denetime tabi kuruluşlar, bağımsız denetim yapmaya yetkililer, denetim meslek etiği tanımı ve denetimde etiğe duyulan gereksinim, denetim mesleğinde etik eğitimin amacı, etik eğitim teknikleri, denetim meslek etiğine yönelik yaklaşımlar ile ilgili bilgi verilecektir. Son olarak da, ulusal ve uluslararası düzeyde denetim meslek etiği ile ilgili yapılan düzenlemeler açıklanacaktır.

2.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramı, Latince bir kelime olan “audire” kelimesinden türetilmiştir. Audire; işitme veya dinleme anlamına gelmektedir. Eski çağlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek yani sözlü olarak doğruları bulmaya çalışmalarıdır. Denetim, günümüz anlamındaki gelişimini Sanayi Devrimi’nden sonra tamamlamıştır.¹

3568 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 48’inci maddesinde muhasebe ve denetim tanımları şu şekildedir: “*Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçlar ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir. Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmalardır.*”

¹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 7.bs., İstanbul, Alfa Yayınları, 2015, s.23.

Literatürde denetim ile ilgili bir çok tanım yapılmıştır. Denetim, belli bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda işletme ilgililerine bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir.²

Başka bir tanıma göre denetim, işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçlarını işletme ilgililerine bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir. Denetim faaliyeti çeşitli aşamalar dahilinde gerçekleştirilen bir süreçten oluşmaktadır. Bu aşamaların başlangıcı ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan ve program dahilinde sürdürülür.³

Yapılan tanımlardan hareketle denetimin özellikleri şunlardır:

- Denetim, iktisadi bir birimin belli bir dönemini kapsar,
- Elde edilen verilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu karşılaştırılır. Öncede belirlenmiş ölçütler; muhasebe denetiminde genel kabul görmüş denetim standartlarıdır. Vergi denetiminde vergi mevzuatı, iç denetimde ise devlet ya da işletme yönetimi tarafından konulmuş kriterlerdir.
- Denetimde güvenilir ve yeterli sayıda kanıt toplanır ve bu kanıtlar değerlendirir,
- İşletme ilgililerine elde edilen kanıtlar doğrultusunda denetçi görüşünün yer aldığı bir rapor sunulur.

2.2. Denetimin Türleri

Literatürde denetim çok farklı yönlerden sınıflandırılmaktadır. Genellikle iki tür sınıflandırma yapılmaktadır. Bunlar; amaçlarına göre denetim ve denetçi statüsüne göre denetim türleridir.

² Bozkurt, **a.e.**, s.29.

³ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, 3.bs., Ankara, Gazi Kitapevi, 2008, s.3.

2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler olmak üzere dört bölüme ayrılmaktadır. Bu denetim türleri aşağıda ele alınmıştır.

Mali Tablolar Denetimi: Bir işletmeye ait mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst olarak yansıtip yansıtmadığı ile ilgili bir görüşe ulaşmak amacıyla yapılan denetim türüdür.⁴ Literatürde mali tablolar denetimine “muhasebe denetimi”, “bağımsız denetim” ya da “dış denetim” gibi isimler verilmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeye göre Bağımsız Denetim tanımı ise şu şekildedir: *“bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.”*⁵

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) , 1 Kasım 2006 Tarih ve 2633 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”in 5. maddesinde Bağımsız Denetimi şu şekilde tanımlamıştır; *“bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tabloların doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların*

⁴ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Aktüel Yayınları, 2004, s.2.

⁵ Sermaye Piyasası Kurulu-SPK, **Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Çevrim içi)

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>, 16 Aralık 2014.

değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir.”

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ise Bağımsız Denetimi şu şekilde tanımlanmıştır; “*Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulayarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır.*”⁶

Bağımsız denetim, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetimde denetçi, işletme yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığı hususunda görüş belirtmektedir. Bu tür denetimin en temel amacı, mali tabloların güvenilirliğini sağlamak ve işletme ilgililerine makul bir güvence vermektir.

Bağımsız denetimin genel özellikleri aşağıda sıralanmıştır:⁷

- Bağımsız denetim, işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırır,
- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir,
- Bağımsız denetimde, denetlenen işletmenin mali tabloları ile ilgili bir görüşe ulaşma amacı yerine getirilirken mali tablolardaki yanlışlıkların ortaya çıkarılması da sağlanmaktadır,
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele dayandırmaktadır Ancak, yapılan denetimle mali tabloların %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

Uygunluk Denetimi: Usul denetimi olarak da adlandırılan uygunluk denetimi, bir işletmede yetkili bir üst makam tarafından oluşturulmuş olan kurallara

⁶ Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu-KGK, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.pdf>, (Çevrimiçi) 16 Şubat 2015.

⁷ Bozkurt, **a.e.**, s.34.

uyulup uyulmadığının belirlenmesine yönelik bir denetim türüdür.⁸ Bu üst makam, işletme tepe yönetimi olabileceği gibi devlet kurumları da olabilmektedir. İşletme tepe yönetimi, işletmeyi daha verimli yönetebilmek için yönetmelik, emir, bütçe gibi oluşturduğu mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını incelemektedir. Çoğunlukla bu tür denetimler iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Dış çevre yani devlet kurumları ise işletmelerin vergi, iş yasaları gibi mevzuata uygun davranıp davranılmadıklarını incelemektedir.⁹ Bu tür denetimleri kendi elemanlarına yaptırmaktadırlar. Uygunluk denetimi işletme içinden kişiler tarafından yapılabilmesi gibi işletme dışından kişiler tarafından da yapılabilir.

Uygunluk denetimi ile ilgili örnekler aşağıda sıralanmıştır.¹⁰

- Bir işletmenin vergi levhası asıp asmadığının vergi inceleme elemanı tarafından kontrol edilmesi,
- Bir işletmede mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi gibi.

Faaliyet Denetimi: İşletmenin veya işletme içindeki bir bölümün belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin incelenmesidir. Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin verimliliğinin ölçülmesi amacıyla faaliyet sonuçlarının belirlenen kriterlerle ya da önceden oluşturulmuş hedeflerle karşılaştırılarak yapılır. Karşılaştırılacak kriterler sektör ortalamaları veya verimlilik standartları olabilir. Performans denetimi olarak da adlandırılan faaliyet denetimi, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığının ve işletme kaynaklarının verimli kullanıp kullanmadığının tespit edilmesi amacıyla yapılmaktadır.¹¹

Faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını belirlemek amacıyla yapılan kapsamlı bir denetim türüdür. Bu nedenle diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır. Faaliyetlerin

⁸ Güredin, **a.e.**, 2010, s.17.

⁹ Kaval, **a.e.**, s.11.

¹⁰ Bozkurt, **a.e.**, s.35.

¹¹ Gücenme, **a.e.**, s.2-3.

etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmaya çalışılması nedeniyle diğer denetim türlerine göre faaliyet denetimi daha zordur. Uygulama da iç denetçiler ya da kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır.¹² Literatürde faaliyet denetimine “ekonomiklik denetimi”, “verimlilik denetimi”, “yönetim denetimi” ya da “yürütme denetimi” gibi isimler verilmektedir.¹³

Özel Amaçlı Denetimler: Denetlenen işletmenin belli bir karar birimine, belli bir konuda ayrıntılı bilgi sağlamak ve konuyla ilgili önerilerde bulunmak amacıyla işletmenin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemek üzere yapılan denetim türüdür. Başlıca özel amaçlı denetim türleri şunlardır:¹⁴

- Bir işletmeye ortak olmadan önce yapılan incelemeler,
- Satın alma ve birleşmelerden önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Bir yolsuzluğun araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Mahkemelerce yapılan özel incelemeler.

2.2.2. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini yerine getiren denetçinin statüsüne göre denetim üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar; “Bağımsız Denetim”, “İç Denetim” ve “Kamu Denetimi”dir.

Bağımsız Denetim: Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve denetlenen işletmeden bağımsız, tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim firmasında görevli uzman kişiler tarafından yapılan denetimdir.¹⁵ Bu denetimi yapan

¹² Güredin, **a.e.**, 2010, s.19.

¹³ Kaval, **a.e.**, s.9.

¹⁴ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4.bs., İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.13-14.

¹⁵ Güredin, **a.e.**, 2010, s.19.

kişiler “Bağımsız Denetçi” olarak adlandırılmaktadırlar. Bağımsız denetçiler denetim türleri içerisinde en çok mali tablolar denetimini yapmaktadırlar.

Bağımsız denetimde denetçinin aşağıdaki şartları sağlıyor olması gerekir:¹⁶

- Denetçinin denetlediği işletmeden denetim sözleşmesinde belirtilen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki kurmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi olmamalıdır.

İç Denetim: İşletme çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi amacıyla yapılan bir faaliyettir.¹⁷ İç denetimin temel amacı, işletmenin üst yönetiminin istekleri doğrultusunda denetimin yapılması ve işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının saptanmasıdır. İç denetim işletmeye bağlı olarak çalışan iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle iç denetim faaliyetleri bağımsız denetimle kıyaslandığında, denetim çalışmaları işletmeye bağlı olarak yerine getirilmektedir. İç denetçiler uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. Elde ettikleri sonuçları ve oluşturdukları önerileri işletme yönetimine sunarlar.

İç denetçiler iç kontrol yapısını izlemenin ve önerilerde bulunmanın yanı sıra işletmenin muhasebe işlemlerini ve raporların doğruluğunu belirlemek, işletme faaliyetlerinin bütçe hedeflerine uygun olup olmadığını saptamak, işletmedeki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin yürütülmesi dibi görevleri üstlenmektedirler.¹⁸

Kamu Denetimi: Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığına Bağlı Maliye Müfettişleri, Sermaye Piyasası

¹⁶ Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, 2009, s.36.

¹⁷ Gücenme, **a.e.**, s.3.

¹⁸ Kavut, Taş, Şavlı, **a.e.**, s.37.

Denetleme Kurulu gibi çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlenmiş olan denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere uyup uymadıklarına yönelik yapılan denetim faaliyetidir. Kamu denetimi kamu kuruluşuna bağlı çalışanlar tarafından uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde yapılmaktadır. Özel sektör işletmelerinde ise çoğunlukla vergi denetimi yapmaktadırlar.

2.3. Bağımsız Denetim Standartları

Denetim Standartları “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ve “Uluslararası Denetim Standartları” olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır.

2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), denetimin kimler tarafından nasıl, ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını gösteren kurallar setidir. Bu kurallar, kaliteli ve etkili denetim için önemli olan kurallardır.

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, denetim faaliyetlerinde yol gösteren genel ilkelerdir. Yapılan denetimin geçerli sayılabilmesi için denetçinin bu ilkeler doğrultusunda hareket etmesi gerekir. 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından kabul edilen ve küçük değişimlerle günümüze kadar gelen bu standartlar “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” içinde toplanmıştır.¹⁹

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar;²⁰

¹⁹ Güredin, **a.e.**, 2010, s.39.

²⁰ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikleri**, Ankara, Detay Yayıncılık, 4.bs., 2013, s.13-20.

1. Genel Standartlar: Denetçiyle ilgili olan kişisel standartlardır. Denetim faaliyetlerinin yapacak kişilerin sahip olması gereken nitelikleri gösterir. Bunlar;

- Mesleki eğitim ve deneyim standardı
- Mesleki özen ve dikkat standardı
- Bağımsız davranma standardı

2. Çalışma Alanı Standartları: Denetimin kapsamı ile ilgili olan standartlardır. Denetimin nasıl ve ne şekilde yapılacağını gösterir. Bunlar;

- Planlama ve gözetim standardı
- İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı
- Yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplama standardı

3. Raporlama Standartları: Denetçinin, denetim raporunu yazarken nelere dikkat etmesi gerektiğine yönelik olan standartlardır.

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı
- Tam açıklama standardı
- Görüş bildirme standardı

2.3.2. Uluslararası Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dışında, denetim faaliyetine yön veren diğer önemli düzenleme Uluslararası Denetim Standartlarıdır (International Standards on Auditing – ISA). Bu standartlar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (International Federation of Accountants – IFAC) bir alt kuruluşu niteliğinde olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Standards Board – IAASB) tarafından oluşturulmaktadır. IAASB

tarafından belirlenen standartlar özellikle ekonomik açıdan gelişmiş ülkeler tarafından benimsenmiştir. ²¹Bu kurul, esas itibariyle;²²

- Uluslararası Denetim Standartlarını,
- Uluslararası İnceleme Standartlarını,
- Uluslararası Güvence Standartlarını,
- Uluslararası Benzer Hizmetler Standartlarını,
- Bunlara İlişkin Uygulama Rehberlerini belirlemektedir.

Türkiye de ise, denetim ilke ve kurallarının ilk kez yasal bir nitelik kazanması Sermaye Piyasası Kurulu'nun 1987 yılında yayınladığı tebliğler ile olmuştur. Denetim ilke ve kurallarının kabul edilmesindeki amaç, Sermaye Piyasası Mevzuatına tabi olan işletmelerde yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı açısından geçerliliğini sağlamaktır. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara Seri X, No:16 sayılı Tebliğ de yer verilmiştir. 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" hükümlerinde de denetim standartlarına yer verilmiştir. Ancak burada yer alan standartların, GKGDS'ları düzeyinde olmadığı görülmüş ve TÜRMOB tarafından GKGDS ile uyumlu bağımsız denetim standartlarının oluşturulması çalışmalarına başlanmıştır.

Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde, muhasebe ve denetim standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde oluşturulmasını ve yayınlanmasını sağlamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna (TMUDESK) verilmiştir. Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden bir diğeri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (TÜDESK)

²¹ Kaval, **a.e.**, s.58.

²² **a.e.**, s.58.

kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak 2002 yılı sonu itibariyle IFAC bünyesinde yer alan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesini yapmış ve bu tercüme TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır.²³

Türkiye'de denetim standartlarına ilişkin yapılan son düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu'nun, IFAC tarafından oluşturulan Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olarak hazırlanan 12 Haziran 2006 tarihinde yayınlanan Seri X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"dir.

2.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği

İşletme ilgilileri olarak adlandırılan; işletme ortakları, yönetim, işletme çalışanları, yatırımcılar, kredi verenler, tedarikçiler, devlet gibi çıkar grupları bulunmaktadır. Bu çıkar grupları, işletmeler ile çeşitli nedenlerle ilgilenmektedirler. Çıkar grupları, işletme tarafından hazırlanan finansal tablolar yoluyla işletme ile ilgili doğru kararlar alabilmeleri için doğru, güvenilir, tarafsız bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar.

İşletme tarafından hazırlanan söz konusu bilgilerin dikkatsizlik, özensizlik, kasıt, çıkar çatışması, muhasebe işlemlerinin çokluğu ve karmaşıklığı, işletme ilgililerinin işletmeden uzak olması gibi nedenlerle hatalı veya hileli olma olasılığı söz konusudur.²⁴ Finansal tablolar işletme yönetiminin çıkarları doğrultusunda hazırlanmış olabilir. Örneğin; şirket yönetimi sahip olduğu hisse senetlerinin bir kısmını elden çıkarmak istediğinde, şirketin mali durumunu ve karlılığını, finansal tablolar aracılığıyla gerçek durumundan daha iyi göstererek borsada şirketin hisse senedi fiyatının olması gereken değer üstüne çıkmasını sağlayabilirler. Böylelikle şirket yöneticileri, yatırımcıların yanlış kararlar almasını sağlayarak yapılan işlem

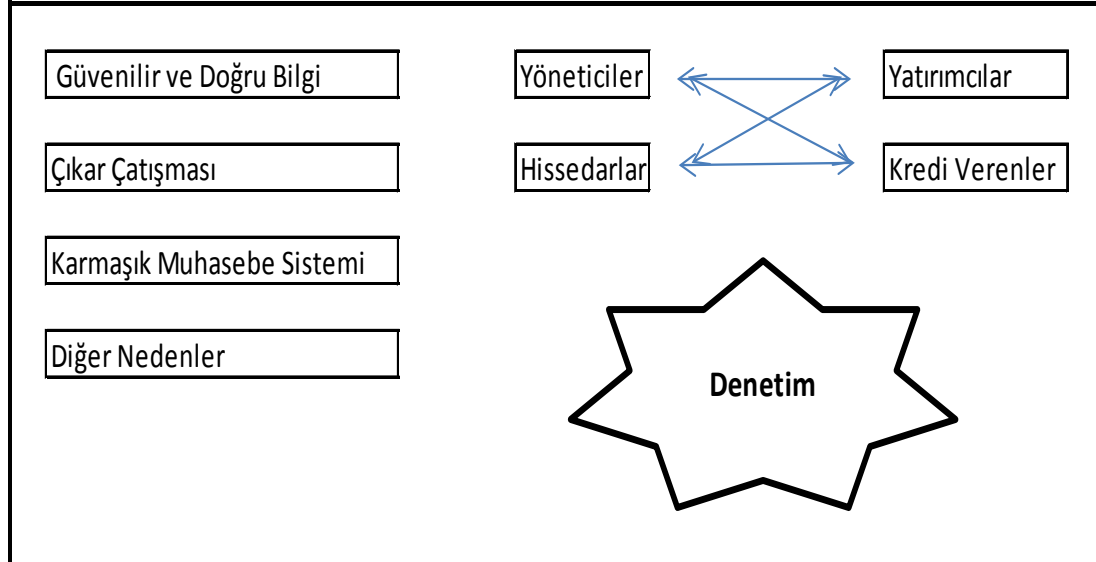
²³ Adnan Dönmez, P.Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması" **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:9, 2005, s.64.

²⁴ Sami Karacan, Rahmi Uygun, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2012, s.19.

haksız kazanç sağlayabilirler.²⁵ Elde edilen bilginin güvenilirliği, doğruluğu işletmeden bağımsız kişi ya da kuruluşların yapacağı denetim ile sağlanması mümkün olabilir.

Başka bir ifadeyle; çıkar gruplarının işletme tarafından sunulan bilgilerin doğruluğunu tespit edebilmeleri için özel bilgi ve tecrübeye sahip olmaları gerekmektedir. Söz konusu grupların hepsinin aynı niteliklere sahip olması mümkün değildir. Tüm gruplar denetim için gereken bilgi, eğitim ve tecrübeye sahip olsalar dahi aynı finansal bilgilerin farklı gruplar tarafından ayrı ayrı incelenmesi gerek işletme gerekse karar verenler için hem maliyet hem de zaman açısından oldukça güçtür. Üstelik işletmenin farklı kişi ya da kuruluşlar tarafından aynı amaç için farklı zamanlarda incelenmesi de işletmede işlerin aksamasına yol açmaktadır. Bu nedenle tarafsız, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip alanında uzman kişilerin işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğunu bir kerede araştırması hem ekonomik hem de daha güvenilir olmasını sağlamaktadır.²⁶ Denetimi gerekli kılan unsurlar Şekil 2’de gösterilmiştir.

Şekil 2: Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar



Kaynak: Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Taşlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 130, 2009, s.14.

²⁵ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 5.bs., İstanbul, Avcıol Yayınevi, 2004, s.10.

²⁶ Gürbüz, **a.e.**, s.28.

2.5. Bağımsız Denetimin Yararları

Denetimin en önemli yararı işletme tarafından oluşturulan finansal bilgilere ne ölçüde güvenileceği konusunda makul bir güvence vermesidir.²⁷ Bağımsız denetimin yararlarını; denetlenen işletme, diğer ekonomik birimler ve devlet açısından olmak üzere üç farklı gruba ayırmak mümkündür.

Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletme Açısından Yararları

Bağımsız denetimin denetlenen işletme açısından yararları şunlardır.²⁸

- Bağımsız denetim denetlenen işletmelerin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır. Böylelikle gelirler ve giderler doğru olarak gösterilir.
- Denetlenmiş finansal tablolar sayesinde işletmenin yabancı kaynak bulması kolaylaşır.
- Bağımsız denetimin, işletme dışından biri kişi ya da kuruluş tarafından bağımsız bir şekilde yapılması işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırır.²⁹
- İşletme yönetimin ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerini azaltır.³⁰

Bağımsız Denetimin Diğer Ekonomik Birimler Açısından Yararları

Bağımsız denetimin diğer ekonomik birimler açısından sağladığı yararlar şunlardır:³¹

²⁷ Kavut, Taş, Şavlı, **a.e.**, s.18.

²⁸ Güredin, **a.e.**, 2010 s.25.

²⁹ Bozkurt, **a.e.**, s.34.

³⁰ Erol Çelen, “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma ilkesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:55, Nisan-Mayıs-Haziran 2001, s.2.

³¹ Güredin, **a.e.**, 2010, s.25.

- Denetlenmiş finansal tablolar yabancı kaynak sağlayan kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Bağımsız Denetim küçük yatırım sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal hakların tespitinde taraflara gerçekçi bilgi sağlar.
- Şirket devir ve birleşmelerinde alıcı ve satıcı taraflara nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletmenin karlılığı ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

Bağımsız Denetimin Devlet Açısından Yararları

Bağımsız denetimin devlet açısından sağladığı yararları şu şekilde sayılabilir:³²

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara güvenilirlik kazandırır.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetimden geçmeleri, resmi kurumların bu işletmelerde yapacağı denetimin kapsamının daralmasını sağlar.

2.6. Bağımsız Denetimin Amaçları

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı, müşteri işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygunluğunu tespit etmektir.³³ Başka bir ifadeyle bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı hususunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.³⁴

³² Güredin, a.e., 2010, s.25-26.

³³ a.e., 2010, s.157.

³⁴Sermaye Piyasası Kurulu-SPK, Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, (Çevrimiçi)
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>, 16 Aralık 2014.

Bağımsız denetimin temel amacı, mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşmaktır. Diğer bir ifade ile işletme yönetimi tarafından ortaya konan iddiaların doğruluğunu ispatlamaktır. Denetçi, işletmenin mali tablolarını, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve ilgili yasa hükümleri ile karşılaştırarak bu tabloların, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadıkları hakkında bir görüşe ulaşır.³⁵

Bağımsız denetimin diğer önemli amaçları aşağıdaki gibi sayılabilir:³⁶

- İşletmenin mali tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti.
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun araştırılması ve varsa uygunsuzlukların düzeltilmesinin sağlanması.
- Uygulanmakta olan tekdüzen muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe uygulamaları ve standartları ile uyumlaştırılması.

Bağımsız denetçiler bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve bunların dipnotlarının gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığını tespit ederken işletmede meydana gelen hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek gibi amaçları da yerine getirirler.

2.7. Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar

Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim uygulamaları ilk defa bankalarda 1987 yılında başlamıştır. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bu konu ile ilgili yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik”in 13 Aralık 1987 tarihinde yayınlanmasıyla Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketler denetim kapsamına alınmıştır. Bu yönetmeliğe uygun olarak değişik tarihlerde tebliğler yayınlanmıştır. Ancak, halka açık şirketlerde bağımsız dış

³⁵ Gürbüz, a.e., s.29.

³⁶ Adnan Dönmez, “Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2008, s.6-7.

denetime 1989 yılında başlanmıştır. Daha sonra Sigorta Şirketleri de zorunlu bağımsız dış denetim kapsamına dâhil edilmiştir.³⁷

Sermaye Piyasası Kurulu'na göre bağımsız denetime tabi kuruluşlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:³⁸

- SPK mevzuatına tabi şirketler ortak sayısı 250'den fazla olduğu için halka açık olduğu varsayılan şirketler
- Ortak sayısı 250'den fazla olmakla birlikte menkul kıymetleri halka arz ettikleri için Kurul gözetimine tabi şirketler
- Aracı kurumlar
- Yatırım ortaklıkları
- Yatırım fonları
- Girişim sermayesi ortaklıkları
- Portföy yönetim şirketleri
- Emeklilik yatırım fonları
- Tedrici şekilde kurulan Anonim Şirketler
- Bankalar kanununa tabi şirketler (Bankalar, Katılım Bankaları)
- Sigorta ve reasürans şirketleri
- Factoring şirketleri
- Finansman şirketleridir.

Ülkemizde 6335 sayılı Kanun ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda 30 Haziran 2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 397'inci maddesine eklenen fıkra ile

³⁷ Kaval, **a.e.**, s.45.

³⁸ Seval Kardeş Selimoğlu, vd., **Muhasebe Denetimi**, 4.bs., Ankara, Gazi Kitapevi, Eylül 2014, s.9-10.

bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi Bakanlar Kurulu'nun yetkisine bırakılmıştır.³⁹

Bakanlar Kurulu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere, 23 Ocak 2013 tarihinde Karar no 2012/4213 olan "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" alınmıştır.⁴⁰ Daha sonra 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu kararının uygulamasına yönelik usul ve esasları düzenlemek üzere, 12 Mart 2013 tarihli ve 28585 sayılı Resmi Gazete'de "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar" yayınlanmıştır.⁴¹ Zaman içerisinde Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine yönelik ölçütlerde değişiklikler yapılmıştır.

Son olarak yapılan düzenleme ile 1 Şubat 2015 tarihinde 29254 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2014/7149 sayılı karar ile Bakanlar Kurulu Kararı'nda bağımsız denetime tabi tutulacak şirketlerin ölçütlerinde bazı değişiklikler yapılarak bağımsız denetime tabi kuruluşların kapsamı genişletilmiştir.⁴²

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler iki gruba ayrılmaktadır. İlk grupta yer alan şirketler, belirli alanlarda faaliyet gösteren, herhangi bir ölçüt şartı aranmayan ve bağımsız denetime tabi olmak zorunda olan kamu yararını ilgilendiren kuruluşlardır. Diğer grupta ise, Türk Ticaret Kanunun verdiği yetkiyle Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ölçütlerin üstünde kaldıkları için bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir.

³⁹6102 Sayılı Kanun, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete, m.18, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630-5.htm>, 18 Temmuz 2015.

⁴⁰ Bakanlar Kurulu Kararı, 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6.htm>, 18 Temmuz 2015.

⁴¹ Bakanlar Kurulu Kararı, 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130312-23.htm>, 18 Temmuz 2015.

⁴² Bakanlar Kurulu Kararı, 01.02.2015 tarih ve 29254 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150201-1.htm>, 18 Temmuz 2015.

2.7.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 2. maddesinde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) şu şekilde tanımlanmıştır; “*Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar*”dır. KAYİK’ler herhangi bir ölçüt aranmaksızın bağımsız denetime tabi olmak zorunda olan kuruluşlardır.

Resmi Gazete’de yayınlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 23. maddesine göre, Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacağı belirtilmiştir.⁴³ Gerçek kişi Bağımsız Denetçi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ya da Yeminli Mali Müşavirlerin KAYİK’leri denetlemesi mümkün değildir.

2.7.2. Ölçütlerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar

26 Aralık 2012 tarihinde Resmi Gazete de yayınlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nin 11. maddesine göre bu bölümde yer alan kuruluşların denetimi KAYİK’lerden ayrı olarak, bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılabileceği gibi, gerçek kişi Bağımsız Denetçi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir’ler tarafından da yapılabilmektedir.⁴⁴

En son olarak yapılan düzenleme ile 1 Şubat 2015 tarihinde 29254 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2014/7149 sayılı karar ile Bakanlar Kurulu Kararı’nda

⁴³ 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete, m.23, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, 18 Temmuz 2015.

⁴⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete, 3. Bölüm, m.11, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm>, 26 Temmuz 2015.

bağımsız denetime tabi tutulacak şirketlerin genel ölçütleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabidir.⁴⁵

- Anonim Şirketler ile,
- Aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayılarına göre,
 - Aktif toplamı ellimilyon ve üstü Türk Lirası
 - Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası
 - Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü olanlar

Özel ölçütlere göre bağımsız denetime tabi şirketler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.⁴⁶

1. Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, sendikalar, dernekler, vakıflar, kooperatifler,
2. 8/6/1984 tarihli 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketler

Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü olanlar

3. Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler,
4. Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/20018 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve

⁴⁵ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150201-1-1.pdf>, (Çevrimiçi) 18 Temmuz 2015.

⁴⁶ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150201-1-1.pdf>, (Çevrimiçi) 18 Temmuz 2015.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun 1525'inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler,

5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesine sahip şirketler,
6. Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler aşağıdaki ölçütlerden en az ikisini sağlamaları durumunda bağımsız denetime tabi tutulurlar:

- Aktif toplamı ellimilyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı ikiyüz ve üstü olanlar

7. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler,

- Aktif toplamı onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı elli ve üstü olanlar

2.8. Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkililer

Bağımsız Denetim, bağımsız denetçiler ya da bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılmaktadır.

2.8.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsızlık, denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken hiçbir etki altında kalmadan tarafsız ve objektif bir şekilde davranabilmeleridir.

Denetçi, denetim faaliyetini yerine getiren, mesleki bilgi ve birikime sahip, kararlarında ve çalışmalarında bağımsız davranan, mesleğin gerektirdiği etik ilkelere

uygun hareket eden ve çalışmalarında gerekli özeni gösteren kişidir. Bağımsız denetçiler, denetim hizmeti verdikleri müşteri işletmeyle işçi – işveren ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçiler işletme ile işletme ilgilileri arasında köprü görevi üstlenmelerinden dolayı her iki taraf için önemli bir misyona sahiptirler.⁴⁷

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetçi: *“bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik veya serbest muhasebeci mali müşavir ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir”*⁴⁸ şeklinde tanımlanmıştır.

Denetçiler mesleki çalışmalarını yürütürken bağımsız davranmalıdırlar. Denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran hususlar aşağıda sıralanmıştır.⁴⁹

- Denetlenen işletmenin ortağı olmak,
- Denetlenen işletmenin sahipleri ile ortaklık ilişkisinde bulunmak,
- Denetlenen işletme ile borç vb. ilişkisinin olması,
- Denetlenen işletmeye ait hisse senedi, tahvil gibi menkul kıymet yatırımı yapmış olması
- Denetlediği işletmenin ortakları veya yöneticileri ile kan bağıının olması,
- Denetlenen işletme ile ticari bir ilişkinin olması,
- Denetlenen işletmeden önemli sayılabilecek tutarda hediye alması,
- Denetlenen işletmeden çok özel indirimle bir varlık veya fayda sağlanması.

Kamu Gözetim Kurulu denetim yapacak kişileri alabilecekleri unvanları kıdem sırasına göre sorumlu denetçi ve denetçi olarak belirlemiştir. Bağımsız

⁴⁷ Bozkurt, **a.e.**, s.37.

⁴⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete, 1. Bölüm, m.4, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm>, 26 Temmuz 2015.

⁴⁹ Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, **a.e.**, s.20-21.

Denetim Yönetmeliğinin 27. Maddesinde de, denetim firmaları isterlerse denetçilere baş denetçi, kıdemli denetçi unvanlarını verebilecekleri belirtilmiştir.

Bağımsız denetçiler, Sermaye Piyasası Kurulunca yayınlanan X/22 seri no'lu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin” 6'ncı maddesinde alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı olarak belirlenmiştir. Tebliğ de unvanların kazanılması ve sorumlulukları aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

Sorumlu Ortak Baş Denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup, bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve bağımsız denetim raporlarını imzalaya yetkili kişidir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre sorumlu denetçi; bağımsız denetim kuruluşu tarafından, müşteri işletmenin denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve denetime ait raporun bağımsız denetim kuruluşu adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçidir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 28. maddesine göre sorumlu denetçi olabilmenin şartları; KAYİK'ler de yapılacak denetimler için 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunmuş olması gerekmektedir. Diğer denetimler için ise, 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az bir yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olması gerekmektedir.⁵⁰ Sorumlu ortak baş denetçi denetim programının uygulanmasından ve denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde yerine getirilmesiyle ilgili gözetim ve koordinasyondan sorumludur.⁵¹

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'e göre; Baş Denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl mesleki deneyim şarttır. Kıdemli

⁵⁰Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm> , 26 Aralık 2015.

⁵¹ Mustafa Yavaşoğlu, **Bağımsız Denetim**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001,s.31.

Denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl mesleki deneyim gerekmektedir. Baş denetçi ve kıdemli denetçi, denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kâğıtlarının incelenmesi, gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır, önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvurur. Denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl deneyim gerekmektedir. Denetçiler, denetim programının hazırlanmasından sorumludur. Denetçi yardımcılarını çalışmalarına nezaret etmek, hazırladıkları çalışma kâğıtlarını incelemek, işin zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak gibi konularda yetkilidir. Denetçi yardımcısı ise 3 yıldan az mesleki deneyime sahip olup denetçi gözetiminde denetim faaliyetlerine iştirak eder.⁵²

2.8.1.1. Bağımsız Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları

İşletmede hata ve hilelerin belirlenmesi ve önlenmesine yönelik iç kontrol sistemin oluşturulması, mali tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun hazırlanması işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bağımsız denetçiler ise işletme yönetimin ortaya atmış olduğu iddiaların yani hazırlanan mali tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesinden sorumludurlar.

Başka bir ifadeye göre ise, denetçinin sorumluluğu belirlenen mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve inceleme sonucunda elde ettiği bulguları raporlamaktır.⁵³ Denetim raporunda belirtilen sonuç, denetçinin yaptığı incelemeye yönelik görüşünü oluşturur. Ancak denetçinin görüşü mali tabloları kullananlar açısından yüzde yüz güvenilirlik sağladığı anlamına gelmez. Çünkü bağımsız denetçiler denetimin yapıldığı dönemde zaman yetersizliği nedeniyle işletmenin tüm muhasebe hareketlerini yüzde yüz incelemeleri mümkün değildir. Denetçiler kendilerinin belirlediği sayıda ve önemlilikte belgeleri ve kayıtları inceleyerek genel

⁵² Sermaye Piyasası Kurulu-SPK, Seri: X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Çevrim içi)

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>, 16 Aralık 2014.

⁵³ Güredin, a.e., 2010, s.22.

bir görüşe ulaşmaktadırlar. Dolayısıyla denetçiler garanti veren kişi konumunda değildir. ⁵⁴ Denetimin doğasında risk olması nedeniyle denetçiler % 100 güvence değil, makul bir güvence vermektedirler.

Makul güvence; finansal tablolarda yer alan bilgilerin önemli bir yanlışlık ve belirsizlik içermediğinin kesin olmayan bir görüş olarak denetim raporunda belirtilmesidir. ⁵⁵

Ayrıca, bağımsız denetçiler mesleki faaliyetlerini yerine getirirken hem yasaların hem de bağlı oldukları meslek örgütünün belirlemiş olduğu kurallara da uymakla yükümlüdürler. Dolayısıyla denetçiler, TÜRMOB'un, 3568 sayılı kanunun, sermaye piyasası kurulunun, kamu gözetim kurulunun meslek üyeleri için oluşturdukları dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ile ilgili etik ilke ve kurallara uymak sorumluluğuna da sahiptirler.

2.8.1.2. Bağımsız Denetçi Olabilmenin Şartları

Bağımsız denetçiler; yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından denetim yapmak üzere yetkilendirilen kişilerdir. Türkiye'de ilk yasal düzenleme olan 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik" kanununda Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için T.C. vatandaşı olmak, medeni hakları kullanma hakkına sahip olmak, kamu haklarından mahrum bulunmamak, ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak, meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak gibi genel şartlar aranmaktadır. Genel şartların yanı sıra meslek mensubu adayından hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler gibi lisans seviyesinde mezun olmak, en az üç yıl staj yapmış olmak, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak ve serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak gibi özel şartlar da aranmaktadır. Bu genel ve özel şartları

⁵⁴ Bozkurt, **a.e.**, s.38.

⁵⁵ Karacan, Uygun, **a.e.**, s.26-27.

sağlayan kişiler serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olmaktadır. En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapıp ve yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlar ise yeminli mali müşavir unvanına sahip olmaktadır.⁵⁶

3568 sayılı kanunun 2. Maddesin de meslek mensuplarının yapabilecekleri faaliyetler unvanları itibariyle düzenlenmiştir. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin faaliyetleri, vergi mükelleflerine ait muhasebe defterlerini tutmak, mali tabloları ve vergi beyannamelerini düzenlemektir. Bu görevlerin yanında, muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, mali mevzuatla ilgili konularda danışmanlık yapmak, belgelere dayalı incelemeler yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili görüş bildirmek, rapor ve benzerlerini sunmak, bilirkişilik yapmak gibi görevlere sahiptirler. Yeminli mali müşavirler ise, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yaptıkları işlerin yanında, tasdik işlerini de yapma yetkisine sahiptirler. Tasdik faaliyetlerini vergi beyannameleri ve mali raporlarla ilgili yapmaktadırlar. Yeminli mali müşavirler, defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.⁵⁷

Bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak kişilerde meslek mensubu olmanın yanı sıra uygulamalı mesleki eğitim ve denetçilik sınavında başarılı olma şartları aranmaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 15. maddesine göre, uygulamalı mesleki eğitim; denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl, finansal tabloların denetimi dahil olmak üzere, mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı denetim almaları gerekmektedir. Aynı yönetmeliğe göre en az 15 yıl mesleki tecrübeye sahip kişilerde uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmamaktadır. Denetim sınavı ise, sınava girecek olanların teorik ve uygulamaya yönelik bilgilerini ölçmek amacıyla Kurum tarafından yapılmaktadır.⁵⁸

⁵⁶ 3568 Sayılı Kanun, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete, 1. Bölüm, m.4, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main>, 13 Aralık 2014.

⁵⁷ 3568 Sayılı Kanun, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete, 1. Bölüm, m.2, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main>, 13 Aralık 2014.

⁵⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete, 3. Bölüm, m.15, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm>, 26 Temmuz 2015.

Denetçiler mesleğe giriş şartlarını yerine getirmelerinin yanı sıra kişisel nitelikler, mesleki nitelikler, meslek bilinci ve etik nitelikler olmak üzere üç tür niteliğe sahip olmalıdırlar.⁵⁹

- Kişisel Nitelikler: Denetçinin elde edilen bilgiler arasında anlamlı ilişkiler kurabilmek, analitik düşünme, araştırma, iletişim kurabilme gibi yeteneklere sahip olmasıdır.
- Mesleki Nitelikler: Denetçinin bilgi birikimine, deneyime sahip olması gerekmektedir. Ayrıca, ulusal ve uluslararası mesleki gelişmeleri takip ederek sahip olduğu mesleki bilgiyi sürekli yenilemelidir.
- Meslek Bilinci ve Etik Nitelikler: Meslek etiği, meslek mensubunun bağımsızlığını ve dürüstlüğü simgeler. Mesleki değerlere sahip olan kişi, kendisine ve topluma karşı sorumluluklarının bilincindedir.

2.8.2. Bağımsız Denetim Kuruluşu

Bağımsız denetim faaliyetini yürütmekle görevlendirilecek şirketlerin, KGK tarafından istenen koşulları yerine getirerek Kurum tarafından yetkilendirilmiş olmaları gerekmektedir.

Bağımsız denetim kuruluşu, KGK'nın bağımsız denetim yapma yetkisi vermiş olduğu ve ortakları yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir unvanlarına sahip meslek mensuplarından oluşan sermaye şirkettir.⁶⁰

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre bağımsız denetim şirketlerinin bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilmeleri için aşağıdaki kuruluş şartlarını yerine getirmeleri gerekmektedir. Bunlar:⁶¹

⁵⁹ Hüseyin Akay, "Muhasebe Mesleğinde Etik", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Hakemli Dergi Önerisi**, Cilt:5, Sayı:17, 2002, s.78.

⁶⁰ Selimoğlu, v.d., a.e., 2014, s.33.

- Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması,
- Tüm hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlası denetçilerine ait olması ve ortakların tamamının meslek mensubu olması,
- Kurum tarafından uygun görülecek organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin yeterli düzeyde olması,
- Denetçilerin bağımsız denetim belgesine sahip olmaları,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olmalıdır.

2.9. Denetim Meslek Etiği

Meslek, bir kimsenin yaşamını sürdürebilmek için sürekli olarak yaptığı; bilgi, beceri, eğitim gerektiren ve kuralları belirlenmiş iş⁶² olarak ifade edilmektedir. Meslek mensubundan bilgi, beceri, doğru iş alışkanlıkları ve tutumları olmak üzere üç temel öğenin bulunması beklenmektedir.⁶³ Bir mesleği edinmek için alınacak olan diploma veya ruhsat kişinin gerekli olan eğitimi almasını sağlar. Diploma ya da belge kişiye o mesleği icra etme konusunda yetki vermektedir. Denetim de meslekle ilgili belirtilen tüm özelliklere sahip olduğu için bir meslek olarak kabul edilmektedir. Diğer mesleklerde olduğu gibi denetim mesleğinde de meslek etiğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Meslek etiği, iş hayatındaki davranışları yönlendiren, onlara rehberlik eden etik ilkeler ve standartlar toplamıdır.⁶⁴ Denetçiler mesleki faaliyeti yerine getirirken bazı konularda ikilemler yaşamaktadırlar. Ne olursa olsun meslek mensubu etik kurallara uygun davranarak karar almalıdır.

⁶¹Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete, 3. Bölüm, m.13, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm>, 26 Temmuz 2015.

⁶²Selçuk Yalçın, “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:52, Ekim 2011, s.48.

⁶³ Aydın, **a.e.**, 2014, s.95.

⁶⁴ Kirel, **a.e.**, s.4

2.9.1. Denetim Meslek Etiğinin Tanımı

Muhasebe ve denetim mesleği; ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan, kurum, işletme, gibi birimlerin muhasebe ve denetleme işlerini yasalara, kurallara, ilkelere uygun, tarafsız ve güvenilir bir tutumla yapan bireylerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır.⁶⁵ Denetçilerin mesleki bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalarının yanı sıra aynı zamanda mesleki etik ilkelere bağlı olmaları ve bu değerleri davranışlarına yansıtmaları toplumda denetim mesleğine olan güvenin sağlanması açısından önemlidir. Meslek mensupları toplumun değer yargılarına önem vererek, sorumluluklarını yerine getirirken nesnel davranmak, belli kişi ya da kuruluşların değil, tüm toplumun çıkarlarını göz önünde bulundurarak gerçeğe uygun, tarafsız, güvenilir ve dürüst davranmak zorundadırlar.⁶⁶

Denetim meslek etiği; denetçiler tarafından mesleki faaliyetlerin yerine getirilmesi esnasında, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasını sağlamak ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar ve değerler bütünüdür.⁶⁷

Muhasebe mesleği için oluşturulmuş ama denetçilerin de toplumdaki sorumluluklarını içeren meslek etiği kuralarının üç temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar;⁶⁸

- Denetçiler dürüst ve bağımsız olmalıdır,
- Denetçiler, mesleğin gerektirdiği bilgi, tecrübe ve yeterliliğe sahip olmalıdır,
- Denetçiler, denetim hizmeti verirken mesleki dikkat, özen ve titizliği göstermeli ve sorumluluklarının bilincinde olmalıdır.

⁶⁵ Özkol, v.d., a.e., s.111.

⁶⁶ Yıldız, a.e., s.158.

⁶⁷ Daştan, a.e., 2009, s.285.

⁶⁸ Selimoğlu, a.e., 2014, s.19.

Uzmanlık alanı ne olursa olsun her meslek üyesinden mesleğine uygun davranması ve sorumluluklarını yerine getirmesi beklenmektedir. Bir meslek üyesi olarak denetçilerden, kendi kişisel çıkarlarına aykırı düşse bile; topluma, meslektaşlarına karşı dürüst ve itibarlı davranma sorumluluğunu yerine getirmeleri beklenir.⁶⁹ Denetçiler denetim yaptıkları müşteri işletmeye karşı sorumlu olmanın yanı sıra bağlı oldukları meslek örgütüne, devlete, topluma ve kendilerine karşı sorumlulukları olan meslek mensuplarıdır. Denetçilerin sorumlulukları aşağıdaki gibi açıklanabilir:⁷⁰

- Devlete karşı sorumluluk: Yasaların belirttiği kurallara uymayı, gerçekleri olduğu gibi ve devletin çıkarlarını gözetenek hizmet sunmayı ifade eder.
- Topluma karşı sorumluluk: Toplumun güvenini sarsmadan, topluma yanıltıcı finansal bilgiler vermekten kaçınarak hizmet sunmayı ifade eder.
- Meslek örgütüne karşı sorumluluk: Meslek örgütünün mesleğin saygınlığını sağlamak amacıyla oluşturduğu ilkelere, kurallara uygun davranmayı ifade eder.
- Müşterilere karşı sorumluluk: Müşteriye yol gösterici olmayı, müşteriyle ilgili edinilen bilgileri gizlilik ilkesi gereği saklı tutarak hizmet vermeyi ifade eder.
- Kendisine karşı sorumluluk: Hayatını sürdürebilmesi amacıyla gerekli olan geliri sağlamak için mesleki konularda sürekli olarak kendini geliştirmeyi, yasa ve yönetmeliğe uymayı, toplum yararına uygun davranmayı ifade eder.

Görüldüğü üzere denetçiler, müşteri işletmenin denetimini yaparken, oluşturacakları denetim raporundan tüm toplumun yararlanacağını düşünerek sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmek zorundadır. Çünkü denetçiler yaptıkları

⁶⁹ Güredin, **a.e.**, 1997, s.115.

⁷⁰ Civelek, Durukan, **a.e.**, s.132.

denetim sonucunda ulaştıkları denetim görüşü ile sadece denetledikleri işletmeye karşı değil aynı zamanda toplumun tüm kesimine karşı sorumludurlar. Sunulan denetim raporunun gerçeği yansıtmaması ekonomik kaynakların haksız dağılımına neden olabilir. Örneğin; tıp alanındaki bir uygulama toplum sağlığını nasıl doğrudan etkiliyorsa, denetçiler tarafından sunulan raporlarda toplum ekonomisini etkilemektedir.⁷¹ Dolayısıyla, denetim şirketlerinin toplumun yararına hizmet etmek ve çıkarlarını korumak gibi iki temel görevleri bulunmaktadır. Bu açıdan denetçilerin yüksek mesleki etik standartlara sahip olmaları tüm toplumun çıkarlarını koruyarak hem toplumun güvenini kazanabilmeleri hem de piyasadaki rekabetçi ortamda birbirleriyle daha kolay rekabet edebilmeleri açısından önemlidir.⁷²

Ayrıca, denetçilerin denetim faaliyetleri yerine getirirken etik davranmalarında bağlı bulundukları meslek örgütünün de etkisi bulunmaktadır. Çünkü aynı meslekten bireylerin birleşmesiyle oluşturdukları meslek örgütü ne kadar güçlü kurulmuş ise, onu oluşturan meslek mensupları da sıkı ve devamlı iletişim halinde olmaktadır.⁷³ Bunun sonucunda da meslek mensuplarının oluşturulan etik ilkelere, standartlara bağlılıkları artmaktadır.

2.9.2. Denetim Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Hangi meslek olursa olsun doğrudan veya dolaylı olarak etkilediği bir çevre vardır. İnsan veya doğayı etkileyen her mesleğin etik davranış biçimlerine ihtiyacı vardır.⁷⁴ Özellikle bağımsız denetçilerin yapmış oldukları denetim sonucunda hazırladıkları denetim raporlarındaki görüşlerinden doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen tarafların olması, ülkede yaşıyan bireylerin refahını etkilemesi nedeniyle

⁷¹ Hanifi Ayboğa, “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek - Etiği - Ahlakı”, s.37.

(Çevrimiçi) http://www.onlinedergi.com/makaledosyaları/51/pdf2001_2_4.pdf, 12 Aralık 2014.

⁷² Selimoğlu, **a.e.**, 1997, s.147.

⁷³ Aydın, **a.e.**, s. 100.

⁷⁴ Kutlu, **a.e.**, 2013, s.76.

mesleği icra edenlerin meslek etiğine yaklaşımlarında daha titiz bir tutum ve davranış izlemelerini gerektirmektedir.⁷⁵

Yaşanan skandallara baktığımızda; zararda olan işletmelerin mali tablolarını, muhasebe hileleriyle düzenlemeleri ve denetim şirketlerinin de bu hileleri göz ardı etmeleriyle birlikte gerçek olmayan kar rakamları kamuya açıklanmıştır. Dolayısıyla, şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları yükselmiştir. Bunun sonucunda da olumlu mali tablolar ve fiyatları yükselen hisse senetleri yatırımcıların beklentisini arttırmıştır. Ancak mali tablolar düzeltilip tekrar ilan edildiğinde, aslında işletmenin zararda ve büyük bir borç yükü altında olduğu ortaya çıkmıştır.⁷⁶ Örneğin muhasebe ve denetim skandalı olarak nitelendirilen Enron'da yapılan muhasebe hata ve hileleri, 16 Ekim 2001 tarihinde ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu tarihten daha önce ilan edilen altı aylık vergi sonrası net kar rakamını 544 milyon \$ ve öz sermayesini de 1,2 milyar \$ azaltarak ilan etmiştir. 8 Kasım 2001 tarihinde Enron şirketi ikinci bir duyuru ile 1997, 1998, 1999 ve 2000 yıllarına ait net karlarını düzelterek yeniden ilan etmiştir.⁷⁷ Bunun sonucunda da yüksek hisse senedi fiyatları bir anda düşmeye başlamış ve yatırımcılarında beklentisi gerçekleşmemiştir.⁷⁸ İşletme ilgililerinin kamuya açıklanan yanıltıcı mali tablolardan zarar görmeleri denetim firmalarını, denetçileri, denetim standartlarını, denetimde meslek etiğini gündeme getirmiştir.

Muhasebe ve denetim skandalı olarak en çok bilinen Enron olayı iken Andersen, Worldcom, Adelphia Communications, Bristol-Myers Squibb, CMS Energy, Merrill Lynch (ML), Xerox skandalları da sayılabilmektedir. Bu şirketlerde yaşanan muhasebe ve denetim skandallarından sonra yasaların her yerde ve her zaman etkin olmadığı ortaya çıkmıştır. Finansal skandallar, muhasebe ve denetim

⁷⁵ Yusuf Aymanıkuy ve Mehmet Sarioğlu, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.25.

⁷⁶ Ayça Zeynep Süer, "Muhasebe Uygulamalarında Enron Vak'asının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkisi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü", Yüksek Lisans Tezi, 2004, s.34.

⁷⁷ Kerem Sarioğlu, "Enron Olayı (Vak'a)", **Yönetim Dergisi**, Sayı:41, Ocak 2002, s.49.

⁷⁸ Süer, **a.e.**, s.34.

mesleğinin uygulanmasında yaşanan eksiklik ve yanlışlıkların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Mesleğin etik boyutu tartışılmaya başlanmış ve yasaların etik ilkelerle desteklenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.⁷⁹

Denetim, denetçi, etik ve hata- hile denilince Enron ve Enron'un denetimini yapan Arthur Andersen şirketinden bahsedilmektedir. Enron 1980'li yıllarda küçük bir boru hattı şirketi iken 2000'li yılların başlarında ise Kuzey Amerika'da yaklaşık 40 bin, Güney Amerika'da 10 bin kilometrelik doğalgaz hattına ve 20 bin kilometrelik fiber optik hata sahip olan bir şirketti. Aynı zamanda Enron'un aktif toplamı 65 milyar dolar, cirosu yılda 100 milyar doları aşmaktaydı. Sadece ABD'de 19000 çalışanı ile dünyanın en büyük şirketleri arasında yer almıştır. Enron dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri iken 02 Aralık 2001 tarihinde beklenmedik bir biçimde iflas etmiştir.⁸⁰ Şirketin yoğun olarak kullandığı özel amaçlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde yapılan hata ve hileler, şirketin şarta bağlı yükümlülüklerinin değerlendirilmesinde ve muhasebeleştirilmesindeki hatalar, şirketin faaliyetlerinde kullanılan türev araçlar ile enerji satış sözleşmelerinin değerlerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesinde yapılan hatalar Enron'un çöküşünde etkili olan unsurlardır.⁸¹

Enron'nun danışmanlığını ve denetimini yapan Arthur Andersen şirketi ise, 9.3 milyar dolarlık cirosu ve 84 bin çalışanı ile dünyanın en büyük beşinci bağımsız denetim firması iken Enron olayı ile parçalanma ve satın alınma tehlikesiyle karşı karşıya kalmıştır.⁸² Andersen, Mart 2002'de Enron için yapılan Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu soruşturmasında Enron ile ilgili belgeleri imha etmek suretiyle

⁷⁹ Kutlu, a.e., 2008, s.150.

⁸⁰ Yusuf Dinç, Selim Cengiz, "Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği", **Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2014, s.229.

⁸¹ Hilmi Kırlioğlu, Nermin Akyel, "Enron Sonrası Denetimde Yaşananlar", **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2004, s.30

⁸² Cengiz Toraman, "Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, Nisan Mayıs Haziran 2002, s.24-59.

adalete engel olmaktan suçlu bulunmuştur ve sonuç olarak, Andersen şirketi denetim yapmaktan men edilmiştir.⁸³

Enron'un öncesinde de gerçekleşen muhasebe skandalları mevcuttur. Fakat Enron'nun bu kadar gündem de olmasının nedeni sadece dünyanın en büyük şirketleri arasında yer alması değil aynı zaman da etğin hem muhasebe hem de denetim açısından ağır bastığı bir skandal olmasıdır. Bir denetim şirketi ilk defa bir skandalda taraf olmuş ve bağımsızlığını koruyamamıştır.

Arthur Andersen, Enron'un uzun zamandır batmakta olduğunu fark ettiği halde bu durumu göz ardı etmiş, şirketinin durumunun iyi olduğunu açıklayan bilgiler vermesine itiraz etmemiş ve buna karşılık milyonlarca dolar almıştır.⁸⁴ Enron'da bağımsızlığı zedeleyen etik dışı davranışlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁸⁵

- Enron ile Arthur Andersen arasındaki personel değişimleri: Arthur Andersen firmasından ayrılan personelin bir kısmı Enron'un muhasebe ve finansman departmanların da çalışmaya başlamıştır.
- Enron'dan alınan ücretler: Arthur Andersen, 2000 yılında, denetim hizmeti için 25 milyon dolar, danışmanlık hizmeti için ise 27 milyon dolar olmak üzere toplamda 52 milyon ABD doları almıştır. Denetlenen şirketten yüksek tutarda ücret almak denetim şirketini Enron'a bağlı hale getirmiştir. Bu durum Enron'u denetim şirketi için vazgeçilmez kılmıştır.
- Danışmanlık ve denetim hizmetlerinin aynı dönemde birlikte verilmesi: Arthur Andersen'in, Enron'un mali tablolarının hazırlanmasını sağlaması ve aynı dönemde bu tabloları denetlemesi bağımsızlığını önemli ölçüde etkilemiştir. Çünkü hazırlanmasına yardımcı olduğu tabloları sorgulaması mümkün olmamıştır.

⁸³ O. C. Ferrell, John Fraedrich, Linda Ferrell, **Business Ethics: Ethical Decision Making and Cases**, Sixth Edition, New York, Houghton Mifflin Company, 2005, s.255.

⁸⁴ Kırlioğlu, Akyel, **a.e.**, s.30.

⁸⁵ Dinç, Cengiz, **a.e.**, s.230-231.

- Aynı şirketi uzun yıllar denetlemek: 1986 yılında kurulan Enron, bağımsız denetçi olarak Arthur Andersen denetim şirketini seçmiş ve 16 yıl boyunca Enron'nun denetimi Arthur Andersen denetim şirketi tarafından yapılmıştır.

Yaşanan skandallar denetim mekanizmasının sağlıklı bir şekilde işlemediğini göstermektedir. Bu skandallardan sonra yeni bir düzenleme yapılarak 30 Temmuz 2002 tarihinde bağımsız denetimin daha etkin yapılmasına yönelik tedbirleri kapsayan Sarbanes Oxley Yasası çıkartılmıştır.⁸⁶ Sarbanes Oxley yasasının temel amacı; finansal raporlama yapan şirketlerin kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırarak yatırımcıların korunmasını sağlamaktır.⁸⁷ Bu yasa, halka açılmış olan firmalarla, onları denetleyen firmaları ve bu görevde çalışanları ilgilendirecek şekilde düzenlenmiştir.⁸⁸ Yasa ile denetçilerin bağımsızlığını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Denetim müşterisine aynı dönemde hem denetim hem de danışmanlık hizmetinin verilmesi yasaklanmıştır. Ayrıca Sarbanes Oxley yasası ile denetçilerin bağımsızlığını sağlamak amacıyla denetçilerin rotasyona tabi tutulmaları zorunlu kılınmıştır.

Sarbanes Oxley yasası ile bağımsız denetim hizmeti veren firmalar, denetimin yaptıkları şirketlere aşağıda yer alan konularda hizmet vermeleri yasaklanmıştır. Bunlar;⁸⁹

- Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarının veya mali tablolarının hazırlanması ve benzeri hizmetler,
- Finansal bilgi sisteminin oluşturulması ve uygulanması,
- Şirket değerlendirme hizmetleri,
- İç denetim hizmetleri,

⁸⁶ Kutlu, a.e., 2013, s.77.

⁸⁷ Adnan Dönmez, P.Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, 2005, s.55.

⁸⁸ Süer, a.e., s.67.

⁸⁹ Ayça Zeynep Süer, Symes C., “Başaran, Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya 16-20 Nisan 2003, s.118-119.

- İnsan kaynakları hizmetleri,
- Aracılık hizmetleri, satıcılık hizmetleri, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı hizmetleri,
- Bilirkişi hizmetleri,
- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun yönetmelikle yasakladığı diğer hizmetler

2 Kasım 2002 tarihinde 24924 sayı ile Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri:X, No:19 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile bağımsız denetime yönelik yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Tebliğde belirtilen düzenlemeler Sarbanes Oxley yasası ile benzerlik göstermektedir. Tebliğe göre; bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen kişiler, bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde ücretli ya da ücretsiz olarak aşağıdaki hizmetleri veremeyecekleri belirtilmiştir. Bu hizmetler;⁹⁰

- Defter tutma ve buna ilişkin diğer hizmetleri vermek,
- Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans gibi konularda müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlamak,
- Değerleme ve aktüerya hizmetleri vermek,
- İç denetim destek hizmetleri vermek,
- Tahkim ve bilirkişilik yapmak,
- Diğer danışmanlık hizmetleri vermek.

Ancak, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde, meslek mensubunun müşteri işletmenin mali tablolarının ve beyannamelerinin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu

⁹⁰Sermaye Piyasası Kurulu-SPK, **Seri:X, No:19 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, m.1**, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/11/20021102.htm&main>, 03Eylül 2015.

incelemek ve uygunluğunu tasdik etmek, görüş belirtmek rapor hazırlamak gibi faaliyetleri yapabilecekleri belirtilmiştir.⁹¹

Her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de meslek mensupları mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve donanımına sahip olmalarının yanı sıra ahlaki niteliklere de sahip olmaları gerekmektedir. Mesleğin uygulanmasında yaşanan yanlışlıklar ve eksiklikler meslek etiğinin daha da önemsenmesi gerektiğini ortaya çıkarmıştır ve ülkemizde de denetçilere yönelik dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış gibi meslek etiğine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

2.10. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik Eğitimi ve Amacı

Genel anlamda eğitim, bireylere deneyimleri yoluyla istendik davranışları kazandırma sürecidir.⁹² Etik eğitimi ise, insanlara mesleki faaliyetleri ile ilgili verecekleri kararlarında ve davranışlarında, etik bir boyut olduğunu kavratmaya; meslek alanında yaşanan etik sorunlara ilişkin duyarlılığı geliştirmeye; yaşanan etik sorunların çözümü konusunda kişiye beceri kazandırmaya yönelik faaliyetleri kapsayan bir süreçtir.⁹³

Bireyin davranışlarının etik ilke ve değerler doğrultusunda biçimlendirilmesinde etik eğitimi önemli bir yer tutmaktadır. Ahlaki değerlerden yoksun olarak eğitim alan bir birey, toplum için tehdit oluşturmaktadır. Çünkü geçmişten günümüze çok sayıda kişinin eğitim almasına rağmen, işletmelerde meydana gelen yolsuzluklarla ilgili muhasebe ve denetim skandalları, finansal raporlamaya ve denetime olan güveni sarsmıştır. Ayrıca yaşanan skandallar eğitimdeki değerlerin önemini ve mesleğin özünün etik olduğunu ortaya koymuştur.⁹⁴ Bu açıdan eğitim sürecinde bireylere etik bilincinin kazandırılması önemlidir. Etik eğitimi alan bireyler, yolsuzluk yaptığı zaman sonucun nerelere

⁹¹ Sermaye Piyasası Kurulu-SPK, **a.e.**, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/11/20021102.htm&main>, 03Eylül 2015.

⁹² Aydın, **a.e.**, s.170.

⁹³ Daştan, **a.e.**, 2009, s.286.

⁹⁴ **a.e.**, 2009, s.282.

vardığını ve ülke ekonomisine ne tür zararlar verdiğini bildikleri için daha etik davranmaya özen gösterirler.⁹⁵

Etik eğitime ihtiyaç duyulan alanlardan birisi de muhasebe ve denetim mesleğidir. Denetim etik eğitimi; meslek mensuplarının etiksel karar verme ve sorumluluklarının geliştirilmesi amacıyla yönelik meslek etiği, mesleki değer, tutum ve davranışları içeren eğitim – öğretim sürecidir. Muhasebe ve denetim mesleğine yönelik toplumsal güvenin korunması ve mesleğin kalitesinin artırılması meslek mensuplarının etik ilke ve değerlere sahip olmaları ile mümkündür. Mesleğinin itibarı, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik standartlara uygulamalarına bağlıdır.⁹⁶

Muhasebe ve denetim etik eğitiminde hedef, mesleki çatışma ve ikilemleri çözmede kendisine yardımcı olacak yöntemleri kişiye kazandırmaktır. Diğer bir ifade ile eğitim yoluyla kazandırılabilir nitelikli istendik davranışları kişinin bilgi işlem sistemine yerleştirmektir.⁹⁷ Muhasebe ve denetim etik eğitiminin diğer amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:⁹⁸

- Muhasebe ve denetim eğitimini etiksel sorunlarla ilişkilendirmek,
- Meslekteki etiksel sorunları tanımlamak,
- Bireylerde etikle ilgili sorumlulukların farkına varılmasının sağlanması,
- Etik dışı davranışların anlaşılmasına ilişkin yeteneklerin kazandırılması
- Öğrencilere mesleklerinde karşılaştıkları belirsizlikleri nasıl aşacaklarının öğretilmesi,
- Etiksel açıdan muhasebe ve denetim olaylarını analiz etmelerini sağlamak.

⁹⁵ Kıymet Tunca Çalıyurt, “Muhasebe Skandalları, Yolsuzluk: Yönetilemeyen Risk”, **2. Muhasebe Etik Kongresi Yaşamda ve Meslekte Etik**, TURMOB Yayınları – 380, İstanbul, 20 Şubat 2010, s.75.

⁹⁶ Daştan, **a.e.**, 2009, s.287.

⁹⁷ Ahmet Ünsal, “Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2009, s.411.

⁹⁸ Tuğba Uçma, “Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.60-61.

Etik eğitimin hedefi sadece kişinin belli bilgilere sahip olmasını değil, aynı zamanda kazanılan bilgilerin davranışlara da yansıtılması ve kişinin meslek hayatı boyunca devam edecek olan doğru alışkanlıklar kazanma süreci olmalıdır. Doğru alışkanlıkların da korunması ve geliştirilmesi gerekmektedir. Olumlu alışkanlıkların içselleştirilmesi, olumsuz alışkanlıkların ise dışlanması gerekir. Aksi takdirde edinilen bilgiler yüzeysel bilgi olarak kalacaktır.⁹⁹

2.11. Muhasebe ve Denetim Etik Eğitim Teknikleri

Etik eğitimin verilmesi ve muhasebe ve denetim eğitiminin kalitesinin artırılmasında öğrencilerin nasıl öğrendiklerini etkileyen öğretim teknikleri önemlidir. Bireylerin öğrenme sürecindeki becerileri ve tercihleri, onların öğrenme stillerini ortaya koymaktadır. Bu nedenle etik eğitiminde öğrenme stillerinin eğitimin kalitesiyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.¹⁰⁰

Muhasebe ve denetim etik eğitiminde yer alan üç önemli tekniği şu şekilde sıralamak mümkündür:¹⁰¹

- Örnek olay çalışmaları tekniği
- Grup öğrenme süreçleri tekniği
- Rol yapma tekniği

Örnek Olay Çalışmaları Tekniği: Etik eğitiminde örnek olay uygulamaları, derslerde öğrencilere mesleki yaşama başlamadan önce yaşayabilecekleri etik ikilemleri görmelerini sağlayacak olayları içermektedir. Örnek olaylardaki sorulan sorularla öğrencilere iş hayatları boyunca karşılaşacakları durumlarda nasıl karar

⁹⁹ Ünsal, a.e., s.411.

¹⁰⁰ Yasemin Soylu, Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerinin Meslek Etiğinin Algılanması Üzerindeki Etkisi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010, s.70.

¹⁰¹ Zeynep Türk, **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Adana, Nobel Yayınları, 2004, s.83.

vermeleri gerektiği öğretilmektedir.¹⁰² Örnek olay çalışmalarının, öğrencilerin derslere olan ilgisini ve motivasyonunu artırıcı bir etkisi olmaktadır.¹⁰³

Grup Öğrenme Süreçleri Tekniği: Grup öğrenme süreci, öğrencileri 4 veya 6 kişilik gruplar oluşturarak, ekip yönetimi, ekip çalışması, öğrencilerin grupça karar vermelerine katkı sağlayarak sosyal becerilerini geliştiren bir yöntemdir. Bu teknikle, öğrenciler aktif olarak derse katılarak, birbirleri ile karşılıklı dayanışma içerisinde olurlar. Böylelikle öğrenen öğrenci sorumluluğunun farkında olacak ve çalışmalara katılarak fayda sağlayacaktır. Öğrenciler karşılaştıkları etik sorunlarla grup bilinciyle hareket edeceklerdir.¹⁰⁴

Rol Yapma Tekniği: Rol yapma tekniği ile öğrencilerin gerçek ve hayali karakterler yerine geçmesi sağlanarak, kendi davranışlarının diğerlerini nasıl etkilediğini fark etmeleri amaçlanmaktadır.¹⁰⁵

2.12. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar

Meslek mensuplarının bir olayla ilgili karar verme aşamalarında neyin doğru neyin yanlış olduğunu belirleyen standartlar meslek etiği tarafından oluşturulmuştur. Meslek mensubunun davranışlarının biçimlenmesinde yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik olgusu olmak üzere üç önemli etken bulunmaktadır. Meslek mensubunun karar vermesinde etken olan etik; hak ve sınırları tanımlayan yasal düzenlemeler ile özgürlük arasındaki boşluğu kapatarak denge oluşturan bir dinamiktir.¹⁰⁶

Muhasebe meslek etiğine yönelik yaklaşımlar ‘Teleolojik Yaklaşım’ ve ‘Deontolojik Yaklaşım’ olmak üzere iki farklı yaklaşım türü ile açıklanmaya çalışılmıştır.

¹⁰² a.e., s.83-84.

¹⁰³ Uçma, a.e., s.63.

¹⁰⁴ a.e., s.64.

¹⁰⁵ Türk, a.e., s. 84.

¹⁰⁶ Selimoğlu, a.e., 1997, s.147.

2.12.1. Teleolojik Yaklaşım

Teleolojik yaklaşım fayda - maliyet karşılaştırması yaparak, karar verme aşamasında en yüksek faydayı sağlayacak seçimin doğru olduğu ilkesine dayanmaktadır.¹⁰⁷ Teleolojik yaklaşım, ‘Bireyci Yaklaşım’ ve ‘Faydacı Yaklaşım’ olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

2.12.1.1. Bireyci Yaklaşım

Diğer adı egoizm olan bu yaklaşım, doğrunun uzun süre bireye fayda sağlayan davranış biçimi olduğunu savunmaktadır. Bireyci yaklaşıma göre, bireyler iyi – kötü değerlendirmesi yaparken ya da bir konuda karar verirken kendileri için uzun dönemde en üst faydayı sağlayacak olanağa göre karar verirler. Bireyci yaklaşım dürüstlük, doğruluk kavramlarının temeline oturtulduğu zaman gerçek anlamına ulaşır. Söz konusu yaklaşımın dışındaki diğer görüşler ise bireysel yararın, bireysel menfaate dönüşmesi nedeniyle uygulamada sapmaların olduğu yönündedir.¹⁰⁸

2.12.1.2. Yararlı Olma Yaklaşımı

Yararlı olma yaklaşımında, çok sayıda insana en fazla faydayı sağlayacak kararın en doğru karar olduğu kabul edilmektedir. Bu yaklaşıma göre, karardan etkilenecek olan taraflar için muhtemel seçenekler değerlendirildikten sonra, mevcut taraflar içerisinde çoğunluğu oluşturan gruba en fazla faydayı sağlayacak davranış biçimi ön plana çıkarılır.¹⁰⁹

Yararlı olma yaklaşımı bir etiksel denge sistemi olarak düşünüldüğünde muhasebecilerin ilk öğrendiği şeylerden birisi aktif eşit pasiftir. Denge sisteminin sonunda kötü sonuçlar karşılığında iyi sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Muhasebeciler fayda – maliyet analizi yaparlar ve yöneticilerle beraber beklenen maliyetlerle

¹⁰⁷ a.e., 1997, s.148.

¹⁰⁸ a.e., 1997, s.148.

¹⁰⁹ a.e., 1997, s.149.

beklenen yararlar arasındaki dengeyi en üst düzeye çıkaracak eylemleri benimserler. Yararlar, para girişi ile ifade edilemediği zaman bu analizin yapılmasında zorluklar meydana gelir. Bu durumda öncelikle kararlardan etkilenebilecek taraflar için mevcut seçenekler değerlendirilir.

Fayda – maliyet analizleri muhasebe literatüründe önemli bir yere sahiptir ve mesleğin etiksel alanı olan sosyal sorumluluk muhasebesi kavramının ortaya çıkmasında öncülük etmiştir. Bu yaklaşımın en zayıf tarafı beklenen yararların tam olarak tanımlanamamasıdır.¹¹⁰

2.12.2. Deontolojik Yaklaşım

Kant tarafından ortaya konulan deontolojik yaklaşım Kantçı yaklaşım olarak da ifade edilmektedir. Kant’a göre etiksel doğru evrenseldir, herkese uyarlanabilir.¹¹¹ Yunanca deon (ödev) ve logos biliminden gelen deontoloji, yapılması gerekeni yapma bilimi olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe mesleğinde deontoloji, meslek mensuplarının hem kendi aralarında hem de müşterileriyle aralarındaki ilişkileri belirleyen kurallar, deontolojiyi ve deontolojik kuralların özünü oluşturan etiği ifade etmektedir.¹¹²

Muhasebe mesleğindeki öz – denetim temeli, görev bilinci yaklaşımına dayanmaktadır. Görev bilinci yaklaşımı, muhasebe denetçisinin müşteri işletmenin faaliyetlerini yerine getirebileceğine yönelik tereddüdünü diğer tüm kamu çıkarlarından üstün tutması gerektiği sonucunu oluşturur. Bazen denetçi ilk önce raporun sonuçlarını değerlendirip daha sonra işletmenin finansal bilgilerini onaylayabilir. Bu tür değerlendirmeler müşteri işletmenin iflasına yönelik zayıf belirtiler olduğunda bile olabilir. Denetçinin gerek görev bilinci, gerekse faydacılık yaklaşımları olsun, her koşulda meslek kurallarına uyması gerekmektedir.¹¹³

¹¹⁰ Akdoğan, **a.e.**, s.38-39.

¹¹¹ Çağnur K. Balsarı, v.d., **Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2013, s.75.

¹¹² Kotar, **a.e.**, s.66.

¹¹³ Toraman, Akcan, **a.e.**, s.64.

Deontolojik yaklaşıma göre bir davranışın doğru ya da yanlış olarak ifade edilebilmesi için çoğunluklar gösterge olarak alınamaz bu nedenle deontolojistler teleolojik yaklaşımda savunulan çoğunluk kavramına karşı çıkmaktadırlar. Deontolojik yaklaşımın temel felsefesinde çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu düşüncesi hâkimdir.¹¹⁴ Deontolojik yaklaşım, ‘Etik ve Haklar Yaklaşımı’ ve ‘Eşitlikçi Yaklaşım’ olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

2.12.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı

Etik ve haklar yaklaşımı, kişilerin irade, gelişme, gizlilik, güvenlik gibi haklarının bulunduğu temeli üzerine oluşturulmuştur. Bu haklar meslek mensuplarının kararlarında göz ardı edilemeyecek kadar önemli unsurlardır. Meslek mensupları meslek etiğini ilgilendiren bir konuda karar alırken, toplumdaki diğer kişilerin haklarını ihlal etmemeye özen göstermelidirler.¹¹⁵

2.12.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım

Bu yaklaşım eşitlik, adalet ve tarafsızlık temeli üzerine kurulmuştur. Eşitlikçi yaklaşım meslek örgütleri için üç temel ilkeden oluşmaktadır. Bunlar,¹¹⁶

- Tüm meslek mensuplarının eşit olduğu üzerinde durulmaktadır. Meslek mensuplarının aralarındaki farklılıklar ancak onların sahip olduğu yetenek ve bilgilerine paralel olarak üstlendikleri görev ve sorumluluktan dolayı oluşmaktadır.

- Meslek örgütünün, üyeleri arasında meslek etik kurallarını uygularken adaletli davranması gerektiği üzerinde durulmaktadır.

¹¹⁴ Selimoğlu, a.e., 1997, s.149.

¹¹⁵ a.e., 1997, s.149.

¹¹⁶ a.e., 1997, s.149.

- Son ilke ise tarafsızlık temeline dayanmaktadır. Meslek mensuplarının mesleğe uymayacak şekilde davranmaları sonucunda meslek örgütüne eğer kasıtlı olarak zarar verildiyse meslek mensubunun meslekten men edilmesi, kasıtlı değilse gereken cezanın verilmesini öngörmektedir.

Eşitlikçi yaklaşım meslek örgütüne karar verme aşamalarında karşılaştığı çıkar çatışmaları ya da ikilemler nedeniyle ortaya çıkan sorunların çözümü için somut kriterler bütünü olarak eşitlikçi yaklaşım önerilmektedir.¹¹⁷

2.13. Bağımsız Denetimde Meslek Etiği İle İlgili Düzenlemeler

Denetçiler yapmış olukları denetim sonucunda hazırladıkları denetim raporuyla tüm topluma karşı sorumludurlar ve bu sorumluluğun öneminden dolayı çok sayıda kurum ve kuruluş, meslek etiği ile ilgili standartlar yayınlamaktadırlar. Her meslek grubunda olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleğinde de gerek uluslararası alanda gerekse ulusal alanda meslek etiğine yönelik çeşitli etik ilkeler oluşturulmuştur.

Çalışmanın bu bölümünde, bağımsız denetimde meslek etiğine ilişkin Dünyada ve Türkiye’de düzenleme yapan kuruluşlar belirtilerek bu kuruluşların yapmış oldukları düzenlemeler açıklanmıştır. Bu amaçla ilk olarak, denetim meslek etiği ile ilgili uluslararası alandaki düzenlemeler ele alınmıştır. Daha sonra, konu ile ilgili Türkiye’deki düzenlemelere yer verilmiştir.

2.13.1. Bağımsız Denetimde Meslek Etiği İle İlgili Uluslararası Alandaki Düzenlemeler

Uluslararası alanda muhasebe ve denetim meslek etiğine yönelik düzenlemelerin yapılmasının en önemli nedeni Avrupa’daki Royal Ahold, Parmalat

¹¹⁷ a.e., 1997, s.149.

şirketleri ile ABD'deki Enron, Worldcom, Adelphia, Xerox gibi şirketlerinin 2001-2003 yıllarında skandallarla gündeme gelmesidir.

Meslek etiğine yönelik uluslararası alanda faaliyet gösteren kuruluşlar Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)'dur. Bu bölümde meslek etiğinin gelişimi için düzenlemeler yapan uluslararası kuruluşların çalışmalarına yer verilecektir.

2.13.1.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü'nün Düzenlemeleri

1887 yılında kurulan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), dünyada üye sayısı açısından muhasebe mesleğini temsil eden en büyük birliktir. 1887 yılında Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği (AAPA) adı verilen kuruma, 1916 yılında Serbest Muhasebeciler Enstitüsü adı verilmiştir. 1917 yılında kurumun ismi Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü olarak değiştirilmiştir ve 1957'ye kadar devam etmiştir. Bu tarihte ise günümüzdeki ismi olan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü adını almıştır. AICPA'nın bugün 144 ülkede 412.000'den fazla üyesi bulunmaktadır.¹¹⁸ Mesleğin teknik ve etik standartlarla uyumunu izleyip uygulatan AICPA'nın misyonu, mesleki standartlar oluşturarak üyelerinin daha iyi hizmet verebilmeleri için onlara bilgi, kaynak sağlamak ve onların haklarını korumak olarak belirlenmiştir. Bu misyona ulaşmak için AICPA'nın gerçekleştirdiği faaliyetler şunlardır:¹¹⁹

Üyelerinin Haklarını Koruma: Ulusal temsilci olarak üyelerinin çıkarlarını devlet, düzenleyici organlar ve diğer örgütlere karşı korumak ve desteklemek.

¹¹⁸ <http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>, (Çevrimiçi) 08 Kasım 2015.

¹¹⁹ <http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/majorprograms.aspx>, (Çevrimiçi) 08 Kasım 2015.

Lisans Verme: Meslek mensubu adaylarına lisans vermek için en üst seviyede standartlar oluşturulmasını ve sertifikalı muhasebeci unvanının korunması ve desteklenmesini sağlamak.

İletişim: Sertifikalı muhasebecilerin dürüstlük, tarafsızlık, beceri ve profesyonelliklerine olan güven konusunda toplum bilincini yükseltmek ve sertifikalı muhasebecilerin ihtiyaçlarının ve görüşlerinin takip edilmesi

İşe Alma ve Eğitim: Yüksek niteliklere sahip bireylerin sertifikalı muhasebeci olmalarını teşvik etmek ve akademik programların geliştirilmesini desteklemek

Standartlar ve Performans: Mesleki standartlar belirlemek, üyelerin kendi mesleki ahlaklarını, performanslarını ve uzmanlıklarını sürekli olarak iyileştirmelerine yardımcı olmak ve mevcut standart ve zorunluluklara uymalarını sağlamak üzere söz konusu alanlardaki performanslarını izlemektir.

Amerika Birleşik Devletlerinde meslek etiği ile ilgili ilk çalışmalar 1966 yılında AICPA tarafından “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları”nın yayınlanması ile başlamıştır. Daha sonra bu standartlar, 1988 yılında tekrar gözden geçirilerek “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” olarak düzenlenmiştir. Ayrıca bu yeni düzenleme “Meslek Ahlakı Standartlarını” içerecek şekilde yayınlanmıştır.¹²⁰

AICPA’nın yayınladığı meslek ahlakı standartları iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, genel ahlak ilkeleri ikinci bölümde ise, ahlaki davranış kuralları yer almaktadır. Genel ahlaki ilkeler; sorumluluklar, kamu çıkarı, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, mesleki özen gösterme, hizmetin kapsamı ve niteliği olmak üzere 6 prensipten oluşmaktadır. Bunlar;¹²¹

Sorumluluklar: Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken müşterilerine ve kamuya olan sorumluluklarını ifade eder.

Kamu Çıkarı: Meslek mensupları kamu çıkarına uygun davranarak kamu güvenliğini sarsacak davranışlardan kaçınmalıdır.

¹²⁰ İşgüden, a.e., s.94.

¹²¹ Güredin, a.e., 1997, s.121-122.

Dürüstlük: Kamu güvenini sağlamak ve korumak için meslek mensupları mesleki faaliyetlerini dürüstlük bir şekilde yerine getirmelidirler.

Tarafsızlık ve Bağımsızlık: meslek mensupları denetim ve tasdik hizmetini yürütürken her türlü çıkar çatışmasından uzak durarak bağımsızlıklarını korumalıdır.

Mesleki Özen Gösterme: Meslek mensupları mesleki faaliyetleri gerçekleştirirken teknik ve etik standartlara uygun davranmalıdırlar. Yetersiz kaldığı durumlarla gerekli desteği almalıdır.

Hizmetin Kapsamı ve Niteliği: Meslek mensupları sunacakları hizmetin kapsam ve niteliğini belirlerken meslek etiğine uygun davranmalıdır.

Ahlaki davranış kuralları ise, bağımsızlık, dürüst ve tarafsız olma, genel standartlar, standartlara uyma, muhasebe ilkeleri, müşteri bilgilerinin gizliliği, şartlı ücret, uygun olmayan davranışlar, reklam ve diğer talep biçimleri, komisyon ve başvuru ücretleri, örgütlenme şekli ve isim olmak üzere 11 kuraldan oluşmaktadır. Bunlar;¹²²

Bağımsızlık (Kural 101): Meslek mensubunun mesleki faaliyetleri yerine getirirken tarafsız olması gerektiğini ifade etmektedir.

Dürüst ve Tarafsız olma (Kural 102): Meslek mensubu, mesleki faaliyetleri yerine getirirken çıkar çatışmalarından uzak durmalı, gerçeklerin bilerek yanlış yorumlanmasından kaçınmalı ve dürüstlük ve tarafsızlığını korumalıdır.

Genel Standartlar (Kural 201): Meslek mensupları, kurul tarafından oluşturulan standartlara ve bu standartlarla ilgili tüm yorumlara uymalıdır. Bunlar;

- Mesleki Yeterlilik: Üyelerin mesleki hizmetleri mesleki yeterlilikle yerine getirebilmeleri
- Gerekli Özen: Mesleki hizmet verilirken gerekli özeni göstermek
- Planlama ve Denetim: mesleki hizmetin yeterli ölçüde planlanması ve denetlenmesi
- Yeterli ve Geçerli Bilgi: Sunulan hizmet ile ilgili sonuçların ve önerilerin mantıklı bir temele dayandırılması için yeterli ve geçerli bilginin olması

¹²² Arens, Loebbecke, a.e., s.82-95

Standartlara Uyma (Kural 202): Denetim, vergileme ve diğer mesleki hizmetleri yerine getiren meslek mensupları, meslek kuruluşu tarafından yayınlanan standartlara uymak zorundadır.

Muhasebe İlkeleri (Kural 203): Muhasebeciler, Muhasebe Standartları Kurulunca yayınlanmış olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymak zorundadır.

Müşteri Bilgilerinin Gizliliği (Kural 301): Meslek mensubunun müşteri ile ilgili edindiği bilgiyi müşterinin izni olmadan paylaşamayacağını ifade eder. Ancak

Şarh Ücret (Kural 302): Müşterinin hesap denetimini yaparken meslek mensubunun tarafsızlığını korumasına yardımcı olmak için alacakları ücreti anlaşmanın sonucuna dayandırmaları yasaklanmıştır.

Uygun Olmayan Davranışlar (Kural 501): Meslek mensubunun mesleğin şeref ve onuru ile bağdaşmayan davranışlarda bulunmamaları gerektiğini ifade eder.

Reklam ve Diğer Talep Biçimleri (Kural 502): Bir muhasebeci yanlış, aldatıcı ve yanıltıcı reklamları kullanarak müşteri bulmaya çalışmamalıdır.

Komisyon ve Başvuru Ücretleri (Kural 503): Meslek mensubu, müşterilerine bir ürün ya da hizmeti önerdiği için veya bir başka meslektaşını önerdiği için müşterilerinden komisyon talep edemez.

Bu kurallar, AICPA ve her ilde bulunan yeminli mali müşavirler birliklerince uygulanmaktadır. İki kuruluş da üyelerinin şikayetlerini araştırma, soruşturma ve müeyyideleri uygulama gibi yetkilere sahiptirler. Üyelerine verebilecekleri en ağır ceza ise üyeliklerini sona erdirmektir.¹²³

2.13.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Düzenlemeleri

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 7 Ekim 1977 yılında Münih'de ulusal muhasebe örgütlerinin bir araya geldiği 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. IFAC, 130 ülkede 175 muhasebe meslek örgütü üyesi olup, serbest çalışan, kamu, sanayi ve ticaret sektörlerinde çalışan ve bağımsız

¹²³ Selçuk Uslu, "Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler", ", III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları, No:20, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs, 1997, s.29.

denetim faaliyetinde bulunan yaklaşık iki buçuk milyon meslek mensubunu temsil etmektedir.¹²⁴ Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1977 yılında kurucu üye olarak IFAC'a üye olmuştur. 1994 yılında ise Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) IFAC'a üye olmuştur.¹²⁵

Bağımsız denetim mesleğiyle ilgili uluslararası uygulamaları düzenleyen IFAC, muhasebe mesleğinin dünya çapında ve ortak ilkelerle uyumlu bir şekilde gelişmesini ve genişlemesini amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda, kendi üyeleri ve muhasebe meslek örgütleri ile işbirliği oluşturarak, teknik, etik ve eğitim konularında temel oluşturacak ilkeler belirleyip uluslararası muhasebe ve denetim mesleğinin gelişmesi yönünde çalışmalarını yürütmektedir.¹²⁶

Dünya çapında kurulmuş bir muhasebe örgütü olan IFAC'ın misyonu, kamu çıkarı sağlamak üzere sürekli yüksek kalitede hizmet elde etmek amacıyla mesleği geliştirmek ve yüceltmek olarak belirlenmiştir.¹²⁷

IFAC etikle ilgili çalışmalara 1990 yılında başlamıştır. 1992 yılında meslek ahlakı komitesi öncülüğünde “Muhasebeciler için Meslek Ahlakı” yönetmeliği yayınlamıştır.¹²⁸ IFAC'ın yayınlamış olduğu “Meslek Mensupları için Meslek Ahlakı Kuralları” yönetmeliği uluslararası boyutta oluşturulan ilk kurallar olması nedeniyle büyük bir öneme sahiptir. Bu yönetmelik Bölüm A ve Bölüm B olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Bölüm A tüm muhasebe meslek mensuplarına uygulanırken, Bölüm B ise sadece piyasada çalışan serbest muhasebe meslek mensuplarına uygulanacak kuralları içermektedir. Bu kurallar şu şekilde sıralanmaktadır.¹²⁹

¹²⁴ <https://www.ifac.org/about-ifac>, (Çevrimiçi)18 Şubat 2015.

¹²⁵ Yakup Selvi, “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak, Şubat, Mart 2002, s.46.

¹²⁶ Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Belek, 16-20 Nisan 2003, s.38.

¹²⁷ Ahmet K. Köse, Fatih Yılmaz, “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Belek, 16 – 20 Nisan 2003, s.18.

¹²⁸ Selimoğlu, a.e., 1997, s.152.

¹²⁹ a.e., 1997, s.153

Bölüm A: Tüm Muhasebe Meslek Mensuplarına Uygulanacak Kurallar

- Tarafsızlık
- Meslek Ahlakı İkilemlerinin Çözümü
- Mesleki Yeterlilik
- Gizlilik
- Vergi Uygulamaları
- Ülkelerarası Etkinlikler
- İlan Etme

Bölüm B: Serbest Çalışanlara Uygulanacak Kurallar

- Bağımsızlık
- Ücretler ve Komisyonlar
- Diğer Meslek Mensupları İle İlişkiler
- İlan ve Teşvik
- Müşterinin Parası
- Faaliyetlerin ve Uygulamanın Birbirine Uymaması

IFAC daha sonra 1998 yılında “Muhasebe Mesleği İçin Meslek Etiği Kuralları” yönetmeliğini yayınlamıştır. Yönetmelikte yer alan kurallar şu şekilde sıralanmaktadır:¹³⁰

Bölüm A Tüm Profesyonel Muhasebeciler İçin Uygulanacak Kurallar

- Dürüst ve Tarafsız Olmak
- Etik Çatışmaların Çözümlemesi ve Engellenmesi
- Mesleki Yeterlilik
- Gizlilik
- Vergi Uygulamaları
- Ülkedeki Teknik Standartlara ve Etik Kurallara Öncelik Verilmesi
- Meslek Mensupları Hakkında Basında Yayın Yapılmaması

¹³⁰ Akdoğan, a.e., s.73-74.

Bölüm B Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uygulanacak Kurallar

- Bağımsızlık
- Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanılmasına Dair Sorumluluk
- Ücret ve Komisyonlar
- Kamu Yararına Uygulamalar
- Müşterinin Para ve Diğer Varlıkları
- Diğer Bağımsız Meslek Faaliyetinde Bulunan Meslektaşlarla İlişkiler
- Reklam ve Teşvik

Bölüm C Bir İşletmede Ücret Karşılığı Çalışan Meslek Mensupları İçin Uygulanacak Kurallar

- İşverenlerle Çatışma
- Meslektaşlara Destek
- Mesleki Yeterlilik
- Raporlama

IFAC'ın bünyesinde dört kurul bulunmaktadır. Bunlar;

- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB),
- Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board – IAESB),
- Uluslararası Muhasebeciler İçin Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA),
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB)

Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA), IFAC tarafından kurulmuş olup bu federasyon bünyesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren ve meslek mensupları için etik kuralları geliştiren bir kuruldur. IESBA’nın temel amacı, tüm muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar belirleyip, geliştirerek kamu yararına hizmet etmek olarak belirlenmiştir.¹³¹

IFAC tarafından oluşturulan “Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı Kuralları” 2005 yılında düzenlenerek 3 ana bölüm ve 22 alt bölüm halinde yayınlanmıştır. Kuralların 1. bölümü tüm profesyonel muhasebecilerin uymaları gereken kurallarla ilgili genel uygulamayı açıklayan 6 kuraldan oluşmuştur. 2. bölüm ise serbest çalışan meslek mensuplarının uymaları gereken 10 kuraldan oluşmuştur. Son bölüm ise bağımlı çalışan meslek mensuplarının uymaları gereken 6 kuraldan oluşmuştur. Meslek mensupları için IFAC tarafından oluşturulan meslek etiği kuralları aşağıda sıralanmıştır.

¹³¹ Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı, TÜRMOB Yayınları - 457, 2013, s.1., (Çevrimiçi) <http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf>, 14 Kasım 2014.

Şekil 3: IFAC Meslek Etik Kuralları

Tüm Profesyonel Muhasebeciler İçin	1. Giriş ve Temel İlkeler 2. Dürüstlük 3. Tarafsızlık 4. Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen 5. Gizlilik 6. Mesleki Davranış
Serbest Çalışan Meslek Mensupları İçin	7. Giriş 8. Mesleki Görevlendirme 9. Çıkar Çatışmaları 10. İkincil Görüşler 11. Ücret ve Diğer Çeşitli Ödemeler 12. Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması 13. Hediye ve İkramlar 14. Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar 15. Tarafsızlık ve Bütün Hizmetler 16. Bağımsızlık – Denetim ve Sözleşme Güvencesi
Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları İçin	17. Giriş 18. Potansiyel Çatışmalar 19. Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması 20. Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme 21. Finansal Çıkarlar 22. Rüşvetler

Kaynak: <http://www.ifac.org> (Çevrimiçi) 20 Şubat 2015.

IFAC'ın yayınladığı “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar”ın IFAC üyelerinin etik kurallarının esasını oluşturduğu belirtilmiştir. IFAC'ın belirlediği ilkeler kapsamında muhasebe meslek mensupları dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olmak üzere beş temel ilkeye bağlı kalmak zorundadırlar.¹³² IFAC'ın muhasebe meslek mensupları için oluşturmuş olduğu beş temel etik ilke aynı zaman da bağımsız denetçilerin de uymak zorunda oldukları temel etik ilkelerdir. Bu İlkeler;

- Dürüstlük: Meslek mensubu, mesleki hizmeti sunarken açık sözlü, adil ve dürüst olmalıdır.
- Tarafsızlık: Meslek mensubu, önyargılarının, çıkar çatışmaları ve üçüncü kişilerin etkisi altında kalmadan mesleki kararlarını verebilmelidir.
- Mesleki yeterlilik ve Gerekli Özen: Meslek mensubu müşteri veya işverenin yeterli mesleki hizmeti almasını sağlayacak düzeyde mesleki bilgi ve beceriye sahip olmak ve korumakla yükümlüdür. Mesleki hizmeti sunarken gerekli özeni gösterir ve mevcut teknik ve mesleki standartlara uyar.
- Gizlilik: Meslek mensubu, mesleki iş ilişkileri nedeniyle edindiği bilgilerin gizliliğini korumalıdır. Edindiği bilgileri kendi menfaatine ya da üçüncü şahısların menfaatine kullanmamalıdır. Yasal veya mesleki bir hak veya yükümlülük olmadıkça gerekli ve özel bir yetki almaksızın bu bilgileri üçüncü kişilere açıklamamalıdır.
- Mesleki Davranış: Meslek mensubu ilgili yasa ve yönetmeliklere uymalıdır ve bu yolda meslekte güvensizliğe yol açacak hareketlerden kaçınmalıdır.

¹³² Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı, **a.e.**, (Çevrimiçi)
<http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf>, 14 Kasım 2014.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB), IFAC tarafından kurulmuş olup bu federasyon bünyesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren ve denetçiler için standart belirleyen kuruldur. IAASB'nın temel amacı, tüm meslek mensupları için yüksek kaliteli denetim, güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmet standartlarını belirlemek, uluslararası ve ulusal denetim standartları uyumlaştırılmasını kolaylaştırmak ve denetim mesleğine olan güveni artırarak kamu yararına hizmet etmek olarak belirlenmiştir.¹³³

2.13.2. Bağımsız Denetimde Meslek Etiği İle İlgili Türkiye'deki Düzenlemeler

Ülkemizde etik kuralların etkisini arttırmak, etik kuralların benimsenmesini sağlamak amacıyla oluşturulan ilk mesleki çalışma, 1942 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nde toplanan meslek elemanları tarafından yapılmıştır.¹³⁴ Daha sonra mesleki etik kurallarını oluşturan düzenlemeler oluşturulmuştur. Bunlar; 3568 sayılı kanuna göre meslek mensuplarının uymaları gereken meslek etiğine yönelik düzenlemeler oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından halka açık şirketlerin bağımsız denetimini yapan meslek mensuplarına yönelik meslek etiği kuralları belirlenmiştir. TÜRMOB tarafından 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete'de yayınladığı “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” ile yazılı meslek etik kuralları oluşturulmuştur.

Ayrıca, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 21 Mayıs 2015 tarihinde “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye'de bağımsız denetimde meslek etiği ile ilgili düzenlemelere kısaca yer verilecektir.

¹³³ Hüsyin Ali Kutlu, **Muhasebe Meslek Ahlakı**, 2. bs., Ankara, Nobel Yayıncılık, 2011, s.92.

¹³⁴ Çukacı, **a.e.**, s.98.

2.13.2.1. 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili yapılmış olan ilk yasal düzenleme, 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun’dur. Bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”, “ Yeminli Mali Müşavir” unvanları verilmiştir.¹³⁵

Bağımsız denetim yapma yetkisi, 3568 sayılı kanun ile “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “ Yeminli Mali Müşavir” unvanlarını hak etmiş kişilere verilmiştir. 3568 sayılı Kanun’da, meslek mensuplarının mesleki unvanı nasıl alabilecekleri, meslek konularına, mesleki faaliyetleri yerine getirirken uymaları gereken kurallara ve disiplin cezalarına yer verilmiştir.

Kanun’da meslek etiği ayrıca düzenlenmiş bir konu olmayıp, uyulması gereken kurallar olarak bazı düzenlemeler yer almaktadır. Kanun’un dördüncü bölümde Meslek sırları (Md.43), Meslek mensupları ve yanlarında çalışanların, iş ilişkisi nedeniyle öğrendikleri bilgileri yasal zorunluluk olmadığı sürece ve izinsiz yayınlamayacaklarını ifade eder. Yasaklar (Md.45) maddesine göre; meslek mensupları, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Örneğin; meslek mensubunun, yanında çalıştırdığı kişilere uygunsuz davranışlarda bulunması, aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınması, ilgili mevzuat gereğince meslektaşlarına, müşterilerine veya kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemesi veya kasten yanıltıcı bilgi vermesi, mesleki etik ve mesleki bağımsızlık kurallarını ihlal etmesi, kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapması meslek ve meslek onuruyla bağdaşmayan hallerden sayılmaktadır. Ayrıca, Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa), akraba ve hısımların işletmelerinin işlerine bakamazlar ve akrabaları olan serbest muhasebeci

¹³⁵ 3568 Sayılı Kanun, 13.6.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete, 1. Bölüm, m.1, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main>, 05Eylül 2015.

mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler. Meslek mensuplarının, iş elde etmek için dolaylı veya dolaysız yöntemlerle reklamlarını yapamayacakları ifade edilmiştir.¹³⁶

Her meslek için geçerli olan yükümlülüklerden biri de meslek onurudur. Meslek onuru, kişinin üyesi olduğu mesleğe karşı kendisinin ve toplumun saygınlık duygusunu ifade eder. Meslek onurunu güçlendiren ise sorumluluk duygusudur. Mesleki sorumluluğun zayıflaması ya da ortadan kalkması, mesleğin ahlaki olarak çökmesine neden olabilir.¹³⁷

Kanun'un 48. Maddesinde mesleğin onuruna aykırı davrananlar, mesleğini gereken niteliklere uygun icra etmeyenler hakkında uygulanacak disiplin cezalarına yer verilmiştir. Kanun'da yer verilen disiplin cezaları şunlardır:¹³⁸

- Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
- Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir.
- Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.

¹³⁶ 3568 Sayılı Kanun, 13.6.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete, 4. Bölüm, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main, 05Eylül 2015.>

¹³⁷ Sökmen, Tarakçıoğlu, **a.e.**, s.37.

¹³⁸ 3568 Sayılı Kanun, 13.6.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete, 4. Bölüm, m.48, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main, 05Eylül 2015.>

- Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Ayrıca, 03 Ocak 1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında yönetmeliğin ikinci bölümünde meslek etiği ile ilgili düzenlemeler ortaya konulmuştur. Yönetmelikte belirtilen meslek unvanı ve yeterlilik ilkesinde (Md. 4), kanunlara göre mesleki yeterliliğini kanıtlamış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Yönetmeliğin 6. Maddesinde dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkelerine yer verilmiştir. Sır saklama ilkesinde (Md.7), meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri nedeniyle öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler dahi ifşa edemeyecekleri belirtilmiştir. Ancak, adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin olması durumunda yetkili mercilere bildirilmesini zorunlu kılmıştır. Sorumluluk ilkesi (Md.8) ile meslek mensuplarının mesleği ifa ederken devlete, işletme sahip ve yöneticilerine, meslektaşlarına karşı sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Bağımsızlık ilkesinde (Md.9), meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken üçüncü şahıslardan etkilenmeden, bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları gerektiği belirtilmiştir.¹³⁹

Kanun incelendiğinde, gizlilik, yasaklar, uygulanması gereken ücret limiti, görev ile ilgili suçlara değinmiş olması bakımından önemli bir düzenlemedir fakat uygulayıcılar açısından yeteri kadar yol gösterici olmamıştır.¹⁴⁰

2.13.2.2. TÜRMOB Düzenlemelerinde Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Türkiye de aday meslek mensuplarına meslek unvanı

¹³⁹ 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20391.pdf>, 07 Eylül 2015.

¹⁴⁰ Çiftçi, Çiftçi, **a.e.**, s.86.

verilmesi ve mesleki yeterliliğin saptanması konusunda tek yasal yetkili meslek örgütüdür.¹⁴¹

Mesleki düzenlemeleri yapmakla yetkili olan meslek örgütü TÜRMOB, 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazetede “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları” ile ilgili “Mecburi Meslek Kararı”nı yayınlamıştır. Mecburi Meslek Kararı’ndaki meslek etiği kuralları başlıklar itibariyle şöyledir:¹⁴²

- Mesleki uzmanlık (Md.4)
- Defter tutma ve finansal tablolar hazırlama (Md.5)
- Muhasebe İlkelerine ve standartlara uyma zorunluluğu (Md.6)
- Dürüstlük, güvenirlik ve tarafsızlık (Md.7)
- Mesleki özen ve titizlik (Md.8)
- Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı (Md.9)
- Sır saklama (Md.10)
- Ücretler (Md.11)
- Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri (Md.12)
- Öngörü yasağı (Md.13)
- Haksız rekabet yasağı (Md.14)
- Personel sağlanması (Md.15)
- Dürüst Olmayan Davranışlar (Md.16)
- Reklam ve teşvik yasağı (Md.17)
- Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı (Md.18)
- Bağdaşmayan İşler (Md.19)
- Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma (Md.20)
- Denetim kamu sorumluluğu (Md.21)

¹⁴¹ Bayazıtlı, Çelik, **a.e.**, s.44.

¹⁴² 18.10.2015 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm>, 07 Eylül 2015.

TÜRMOB tarafından 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” IFAC tarafından yayınlanmış olan “Etik İlkeler” referans alınarak hazırlanmış ve aynı grupta, aynı alt başlıklar esas alınarak yazılı meslek etik kuralları oluşturulmuştur.¹⁴³

TÜRMOB tarafından yayınlanan yönetmeliğin amacı; tüm meslek üyelerinde yeterli mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilincine sahip, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu olan, güvenilir ve saygın meslek mensupları kitlesi oluşturmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken etik ilkeleri belirlemektir.¹⁴⁴

Yönetmelikte belirtilen etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerden oluşmaktadır ve bu ilkelerin uygulanması için kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve ise; meslek mensuplarının temel etik ilkelere uymaları ile ilgili tehditleri belirlemeleri ve tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlem almaları konusunda meslek mensuplarına yol gösterici niteliktedir. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları için, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışan meslek mensupları için geçerli etik ilke ve durumları kapsamaktadır.

Temel etik ilkeler, yönetmeliğin “Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeler” başlıklı birinci kısımda ele alınmıştır. Yönetmelikte Dürüstlük ilkesi (Md.6), meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü, adil ve dürüst davranmaları gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış olduğunu veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir raporu dikkate almamalıdır. Tarafsızlık ilkesi (Md.9), meslek mensubunun yanlı veya önyargılı davranmaması gerektiğini; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz

¹⁴³ Kavut, Taş, Şavlı, a.e., s.22.

¹⁴⁴ <http://www.etik.tesmer.org.tr>, (Çevrimiçi) 07 Ocak 2015.

biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesini ifade etmektedir. Ayrıca, meslek mensupları, tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmalıdırlar. Meslek mensubu verdiği kararlarda ne kadar tarafsız davranırsa oluşturduğu bilgi veya rapor da o kadar doğru ve şeffaftır. Mesleki Yeterlilik ve Özen ilkesi (Md.10), Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini ifa ederken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır. Meslekî özen ise, meslekî hizmetlerinin yerine getirilmesinde dikkatli davranmayı, detaylı çalışmayı ve zaman esasına göre hareket etmeyi öngörür.¹⁴⁵

Her mesleğin kendine özgü gerekleri bulunmaktadır. Bu gerekler meslek mensubuna bir takım ödevler ve yükümlülükler getirmektedir. Bunlardan biri de mesleğin devam ettirilebilmesi için fiziksel ve zihinsel yetenek ve yeterliliktir. Kişinin mesleki yeterliliğe sahip olması ahlaki bir gerektir.¹⁴⁶

Yönetmeliğin 12. Maddesinde gizlilik ilkesine yer verilmiştir. Gizlilik, meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasını ifade etmektedir. Kanun veya müşterinin izni ile yapılan açıklama veya kanun gereği meslek mensubundan açıklama istenilmesi durumunda, meslek mensubu, müşteri işletmeyle ilgili sahip olduğu gizli bilgileri açıklayabilir. Örneğin; ortaya çıkan yasa ihlallerinin ilgili kamu otoritelerine açıklanması gerekmektedir. Ayrıca yönetmelikte, kanunun yasaklamadığı hallerde, meslek mensubunun meslekî bir görev ya da hak dâhilinde; bir meslek örgütünün kalite raporuna veri sağlamak, bir meslek örgütünün veya düzenleyici organın yürüttüğü araştırmaya, soruşturmaya veya denetime veri sağlamak, yasal bir süreçte meslek mensubunun mesleki çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapmak veya mesleki standartlar ve etik gereklilikleri karşılamak gibi nedenlerle açıklama yapmasına izin verilmiştir.

¹⁴⁵ 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>, 07 Ocak 2015.

¹⁴⁶ Sökmen, Tarakçıoğlu, **a.e.**, s.36.

Mesleki davranış ilkesi ise (Md.16), meslek mensubunun mevcut yasa, yönetmelik ve düzenlemelere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.¹⁴⁷

Temel etik ilkelere yönelik çok sayıda tehdit oluşabilir. Bu tehditler etik ilkelerin ihlal edilmesine zemin oluşturmaktadır.

Yönetmelikte, meslek mensuplarının temel etik ilkelere uymaları ile ilgili ortaya çıkabilecek tehditler ve bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alınacak önlemlere yer verilmiştir. Bu tehditlere yönetmeliğin 3. Maddesin de yer verilmiştir. Bunlar;¹⁴⁸

- **Kişisel Çıkar Tehditleri:** Meslek mensubunun yargısını ya da davranışını uygunsuz bir biçimde etkileyecek finansal tehdittir. Kişisel çıkar tehditlerine denetçinin, müşteri işletmeden denetim ücreti dışında borç para (kredi) alması veya müşteri işletmenin varlıklarını kişisel kullanması gibi örnekler verilebilir.
- **Yeniden Değerlendirme Tehditleri:** Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.
- **Taraf Tutma Tehditleri:** Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşınması sonucu oluşan tehditlerdir.
- **Yakınlık Tehditleri:** Meslek mensubunun müşteri işletmeyle uzun ya da yakın bir ilişki kurması nedeniyle, müşteri işletmedeki kişilerin çıkarlarına fazlasıyla sempatik yaklaşması ya da bu kişilerin işlerini fazlasıyla kabul

¹⁴⁷ 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> , 07 Ocak 2015.

¹⁴⁸ 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete, 1. Kısım, m.3, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> , 07 Ocak 2015.

etmesidir. Yakınlık tehdidine sözleşme ekibi üyesinin müşteri işletmede yönetici olması, denetçinin bir yakınının müşteri işletme yöneticisi ya da çalışanı olması, denetçinin müşteri işletmeden hediye ya da ikram kabul etmesi, denetçinin ya da denetim firmasının, aynı müşteri işletmeyi uzun yıllar denetlemesi (samimiyet tehdidi) gibi örnekler verilebilir.

- **Yıldırma Amaçlı Tehditler:** Müşteri işletmenin meslek mensubu üzerinde gerçek ya da algılanan baskılar oluşturmaları nedeniyle, meslek mensubunun objektif hareket etmesine engel olmasıdır. Örneğin; müşteri işletmenin meslek mensubuna bir daha denetim sözleşmesi imzalamayacağını söylemesi gibi.

Meslek mensubu yukarıda sayılan tehditlerden herhangi birisi nedeniyle etik bir ikilemle karşı karşıya kaldığında IFAC tarafından da benimsenen etik karar sürecinin dört adımını izlemek zorundadır. Bu adımlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:¹⁴⁹

¹⁴⁹ Balsarı, v.d., a.e., s.75.

Şekil 4: Etik Karar Süreci

Adım 1	Etik bir sorun olduğunun kabul edilmesi ile başlar. Karar verici, vereceği kararla ilgili tüm tarafların çıkarlarını etkileyebilecek yönlerini değerlendirir.	Etik Farkındalık
Adım 2	Karar vericinin uygun bir hareket yöntemi seçebilmesini ifade eder.	Etik Yargılama
Adım 3	Karar verici kendi kişisel çıkarlarını, ahlaki değerlerden ayırarak önceliği etiksel değerlere vermektedir.	Etik Niyet
Adım 4	Karar verici daha önceki adımlarda tanımlanmış kararı uygulamak için yeterli etik ve mesleki bilgiye sahip olmalıdır.	Etik Davranış

Kaynak: Çağnur K. Balsarı, v.d., **Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2013, s.75.

Etik farkındalığın mesleki yönden etik davranışa dönüşmesi sürecinde kişinin içinde bulunduğu çevre, aile, eğitim durumu, din gibi faktörlerden oluşan kişisel etik, kültürel faktörler ve içinde bulunulan kurum ya da mesleğin etik ortamı etkili olmaktadır.¹⁵⁰

Yönetmeliğin 4. Maddesinde tehditlere karşı alınacak önlemlere yer verilmiştir. Tehditleri ortadan kaldıran ya da kabul edilebilir düzeye indiren önlemler iki gruba ayrılmaktadır:¹⁵¹

¹⁵⁰ Balsarı, v.d., **a.e.**, s.76.

¹⁵¹ 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete, 1. Kısım, m.4, (Çevrim İçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> , 07 Ocak 2015.

- Meslek, yasalar ya da düzenlemelerle oluşturulan önlemler;
 - Mesleğe girmek için eğitim, staj ve deneyim koşulları,
 - Sürekli mesleki gelişim,
 - Mesleki standartlar,
 - Disiplin prosedürleri,
 - Meslek mensubu tarafından üretilen rapor, sonuç, iletişim ve bilgilerin yasal yetkili üçüncü bir kurum tarafından dış kontrolden geçirilmesi.
- İş çevresinden sağlanacak önlemler.

TÜRMOB tarafından düzenlenmiş olan etikle ilgili çalışmalar AICPA tarafından yapılan çalışmalarla benzerlik göstermesine rağmen bir takım farklılıklar da bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda etikle ilgili kuruluşların yapmış olduğu çalışmalar yer almaktadır.

Tablo 1: AICPA, IFAC ve TÜRMOB'un Meslek Etiğine Yönelik Kuralları

İlke veya Kurallar	AICFA	IFAC	TÜRMOB
Bağımsızlık	Bağımsızlık	Bağımsızlık Bağımsız muhasebecilik ile bağdaşmayan uygulamalar	Tasdik İşlerinde ve denetimde bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık
Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik	Dürüstlük ve tarafsız olma Uygunsuz davranışlar	Doğruluk ve tarafsızlık Bağımsız muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar Bilginin sunulması Vergi uygulaması	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık Dürüst olamayan davranışlar Bağdaşmayan işler

Genel standartlar, Standartlara uyum, Muhasebe ilkelerine uyum	Genel standartlar, Standartlara uyum, Muhasebe ilkeleri Mesleği icra biçimi ve isim Özenli çalışma Sunulan hizmetin kapsam ve niteliği	Mesleki yeterlilik Mesleki yeterlilik ve muhasibeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluk	Mesleki uzmanlık Defter tutma ve finansal tabloları hazırlama Muhasebe ilkelerine ve standartlara uyma zorunluluğu Mesleki özen ve titizlik Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri Öngörü yasağı
Sır saklama	Müşteriyle ilgili bilgilerin gizliliği	Gizlilik	Sır saklama
Sorumluluklar (Meslektaş, kamu, müşteri)	Sorumluluklar Kamu yararı Müşteri ile ilgili bilgilerin gizliliği	Diğer bağımsız meslek faaliyetinde bulunan muhasibecilerle ilişkiler Meslektaşlara destek Gizlilik Müşteri paraları Tanıtım Vergi Uygulaması	Denetimde kamu sorumluluğu Sır saklama Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı Personel sağlanması Haksız rekabet yasağı
Etik çatışmalar		Etik çatışmaların çözümü Sadakat çatışması	
Ücretler	Şartlı ücret Komisyon ve başvuru ücretleri	Ücretler Şarta bağlı ücretler Ücretler ve komisyonlar Müşteri paraları	Ücretler Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı
Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler	Bağımsızlık	Bağımsızlık Bağımsız muhasibecilikle bağdaşmayan uygulamalar Tanıtım	Bağdaşmayan işler

Reklam yasağı		Tanıtım Reklam ve teşvik	Reklam ve teşvik yasağı
Vergi uygulaması		Vergi uygulaması	
Sınır ötesi faaliyetler		Sınır ötesi faaliyetler	

Kaynak: Yavuz Çiftci, Birgül Çiftci, Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:10, Eylül 2003, s.88-89.

Ayrıca TÜRMOB tarafından “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” oluşturulup 27 Mart 2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete de yayınlanmıştır.

TÜRMOB bu tebliğ ile meslek mensuplarında etik öğrenmede isteklilik yaratmak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini oluşturmak, meslek mensupları ile bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşme ve meslek mensubunun alacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemeyi amaçlamaktadır.¹⁵²

2.13.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğinde Meslek Etiği Kuralları

Muhasebe ve denetim alanında hata ve hilelerden kaynaklanan skandalların ortaya çıkması nedeniyle, finansal tablolar aracılığıyla kamuya yapılan açıklamaların doğruluğu konusundaki tereddütler artmıştır. Bunun sonucunda, bağımsız denetimde daha kaliteli standartlar oluşturularak mali tablolardaki bilgilerin güvenilirliği sağlanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda ülkemizde de denetimle ilgili düzenlemelerde değişiklikler yapılmıştır.¹⁵³ SPK, yürürlükte olan Seri: X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”i uluslararası denetim standartlarına uyum sağlanması amacıyla yeniden düzenlemiştir. 12 Haziran 2006 tarihli ve 26196 sayılı Resmi Gazete de Seri: X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”i yayınlamıştır. Bu tebliğin yayınlanmasıyla birlikte, Seri: X, No: 16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁵² 27.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete, m.1, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327.htm>, 07 Ocak 2015.

¹⁵³ Sami Karacan, **Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği**, Kocaeli, Umuttepe Yayın, 2014, s.120-121.

SPK tarafından yayınlanan 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de denetçilerde aranan bir takım özellikler sıralanırken meslek ahlakıyla ilgili olan bir takım hükümlere de yer verilmiştir.

Bağımsız denetçilerin sahip olması gereken nitelikler, tebliğin “Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları” başlıklı ikinci kısım ikinci bölümde ele alınmıştır. Tebliğde, Mesleki yeterlilik (Md.7), “lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olması” şeklinde ifade edilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliliği aramak ve sağlamak zorundadır. Mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi (Md.8), Bağımsız denetim kuruluşları istihdam ettikleri denetçi yardımcılara gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almakla sorumludurlar. Aynı zamana da bağımsız denetçilerde, kendilerinin ve yanlarında çalışan denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliklerinin sağlanması, korunması ve geliştirilmesinden sorumludurlar. Bağımsız denetçi ve denetçi yardımcısı, bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları takip etmek zorundadır. Mesleki yeterliğe ulaşamayan veya bu özelliği kaybeden bağımsız denetçilerin işine son verilerek en geç 6 iş günü içinde Kurula bildirilmesi gerektiği tebliğde belirtilmiştir. Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması (Md.9), bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmayan denetçi yardımcılarını en az fiilen 2 yıl süren staja tabi tutarlar. Bu staj döneminde denetçi yardımcısı, 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim teori, standart ve teknikleri, finansal analiz, iç kontrol, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, şirketler hukuku, kurumsal yönetim, ticaret hukuku, vergi mevzuatı gibi konularda eğitime tabi tutulurlar. Eğitimin sonuçları bağımsız denetim kuruluşunca ve ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Denetçi yardımcılarının birden çok işte ve birden çok denetçi refakatinde çalıştırılması sağlanmalıdır. Tam zamanlılık (Md.10) maddesi ile bağımsız denetçilerin mesleki yeterliğinin sağlanması, geliştirilmesi ve denetim kalitesinin artırılması açısından tam zamanlı olarak görev yapmalarının zorunlu olduğunu ifade etmektedir.

Bağımsız denetçilerin uymaları gereken etik ilkeler, tebliğin “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacıkları Etik İlkeler” başlıklı ikinci kısım üçüncü bölümde ele alınmıştır. Tebliğde, mesleki şüphecilik (Md.11), “Bağımsız denetçinin, finansal tablo ve diğer bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, sorgulayıcı bir anlayışla mesleğini icra etmesi gerektiğini” ifade etmektedir. Bağımsızlık (Md.12) ise, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayış bütünü” olarak tanımlanmıştır. Tebliğ de denetçinin mesleki şüphecilikle hareket etmesi gerektiği ve etik çatışmayla karşılaşması durumun da neler yapabileceğine yer verilmiştir. Buna göre, denetçi, karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan husus üstlerine taşımak, konu kuruluş içinde çözülmezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve Kurul’a başvurmalıdır. Denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamalıdır.¹⁵⁴

Tebliğin 13. Maddesinde, denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran durumlara yer verilmiştir. Bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmektedir. Tebliğde, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:¹⁵⁵

- Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bu kişilerin 3’üncü dereceye kadar (3’üncü derece dahil) yakınları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;
- Müşteriden, doğrudan ya da dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması,

¹⁵⁴ Sermaye Piyasası Kurulu-SPK, **Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete, 2. Kısım, (Çevrimiçi), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612m1.htm>, 10 Ocak 2015.

¹⁵⁵ Sermaye Piyasası Kurulu-SPK, **Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete, 2. Kısım, (Çevrimiçi), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612m1.htm>, 10 Ocak 2015.

- Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmesi,
 - Müşteri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç – alacak ilişkisi içerisine girilmiş olması.
- Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin geçerli bir nedene dayanmaksızın müşteri tarafından ödenmemesi,
 - Bağımsız denetim ücretinin piyasa rayicinin çok altında ya da çok üstünde olması.

Bağımsız denetçiler, denetim yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

Bağımsız denetçi ve denetçi yardımcıları bu Tebliğ'e göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, denetim hizmeti verdikleri dönemde ücretli veya ücretsiz olarak aşağıda sayılan faaliyetlerde bulunamazlar:

- Muhasebe defterlerinin tutulması,
- Finansal bilgi sisteminin kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
- İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
- Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- Aracılık ve yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
- Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- Tahkim ve bilirkişilik yapılması.

Ayrıca, tebliğde bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmalık hizmeti veremeyeceği belirtilmiştir.

Tebliğde, mesleki özen ve titizlik (Md.14), bağımsız denetçiler, denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması aşamalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermeleri gerektiği belirtilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçi denetim faaliyetini yerine getirirken, yeterli miktarda ve uygun nitelikte, güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, çalışma kâğıtları hazırlamak, incelediği finansal tabloların doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır. Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (Md.15), Bağımsız denetim kuruluşları ya da bağımsız denetçiler; tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar. Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar. Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunamazlar. Reklam yasağı (Md.16), Bağımsız denetim kuruluşlarının iş elde etmek için dolaylı ya da dolaysız reklam yapamayacaklarını ifade etmektedir. Tebliğin 17. Maddesinde denetçinin sır saklama sorumluluğuna yer verilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçiler ve yanlarında çalışanlar denetim yaptıkları işletmelerde işleri nedeniyle sahip oldukları bilgileri diğer kişi ya da kurumlara açıklayamazlar, bu bilgileri kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamayacakları belirtilmiştir. Tebliğde, bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ve kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular sır sayılmamaktadır. Ayrıca, Adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.

Tebliğin 18. Maddesinde karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabetle ilgili unsura yer verilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin, mesleğin itibarını zedeleyecek ya da meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremeyecekleri belirtilmiştir.¹⁵⁶

Aşağıdaki tabloda ulusal alanda etikle ilgili yapılan düzenlemeler yer almaktadır.

Tablo 2: Ulusal Alanda Yapılan Düzenlemeler

ULUSAL ALANDA YAPILAN DÜZENLEMELER	DÜZENLEME TARİHİ VE KONUSU
Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler	Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan “Muhasebe Sistemi Genel Tebliği – MSUGT” ne göre muhasebenin temel kavramları on iki başlık altında toplanmıştır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı ve tam açıklama kavramı MSUGT’ne göre muhasebe mesleğinde etikle ilgili düzenlemelerdendir.
3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik	3568 Sayılı kanunda meslek mensuplarının uyması gereken kurallar belirtilmiştir. Bu kurallar ile çalışma disiplini, mesleki güven ve etik amaçlanmıştır.
Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	Ulusal mevzuatımızda kısmen düzenlenmiş olan meslek etiğine yönelik kurallar TÜRMOB tarafından 2001 yılında tekrar düzenlenmiştir. Meslek etik kurallar “mecburi meslek kararı” ile düzenlenerek konu yasal bir dayanağa kavuşmuştur. TÜRMOB tarafından 19 Ekim 2007 tarihinde “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır. Ayrıca, TÜRMOB 27 Mart 2014 tarihinde

¹⁵⁶ Sermaye Piyasası Kurulu-SPK, **Seri:X, No:22, Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612m1.htm>, 10 Ocak 2015.

	“Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır.
Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” de denetimde etiği sağlamaya yönelik olarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yönetmeliğin on ikinci maddesinde denetim faaliyetinde bulunamayacakları işler “yasaklar” başlığı altında açıklanmıştır. Buna göre denetçiler meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar ve işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları görevleri süresince ve bu görevlerini bıraktıktan sonra açıklayamazlar. Ancak adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla suç oluşturan durumların yetkili mercilere duyurulması ve idari her türlü inceleme ve soruşturma nedeniyle ilgililere bilgi verilmesi yasak değildir.

Kaynak: Niyazi Kurnaz, Yusuf Gümüş, “Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği İle İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar Ünv. Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2010, s.164.

2.13.2.4. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemelerinde Meslek Etiği Düzenlemeleri

26 Eylül 2011 tarihinde Bakanlar Kurulunun “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”nun kurulmasına yönelik düzenlemeleri içeren 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.¹⁵⁷ KGK’nın amacı; “yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak” şeklinde belirtilmiştir.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, 18 Temmuz 2015.

¹⁵⁸ http://www.kgk.gov.tr/custom_page-210-vizyon---misyon.html, (Çevrimiçi) 03 Eylül 2015.

KGK tarafından 21 Mayıs 2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ” IFAC tarafından yayınlanmış olan Etik İlkeler referans alınarak hazırlanmış ve aynı gruplama esas alınarak denetçiler için meslek etik kuralları oluşturulmuştur. Bu kurallar, Bölüm A ve Bölüm B olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. A Bölümünde, denetçi için meslek etiğinin temel ilkeleri olan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleğe uygun davranış üzerinde durulmaktadır. Ayrıca, bu ilkelerin uygulanması için kavramsal çerçeveye yer verilmiştir. Kavramsal çerçeve ise; denetçilerin temel etik ilkelere uymaları ile ilgili tehditleri belirlemeleri ve tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlem almaları konusunda denetçilere yol gösterici niteliktedir. Bölüm B’de ise kavramsal çerçevenin belli durumlarda nasıl uygulandığını açıklamaktadır. Bağımsız denetçiler için etik kurallar başlıklar itibariyle şöyledir:¹⁵⁹

BÖLÜM A- ETİK KURALLARIN GENEL UYGULAMASI

100 Giriş ve Temel İlkeler

110 Dürüstlük

120 Tarafsızlık

130 Mesleki Yeterlilik ve Özen

140 Sır Saklama (Gizlilik)

150 Mesleğe Uygun Davranış

BÖLÜM B- BAĞIMSIZ DENETÇİLER

200 Giriş

210 Denetçinin Görevlendirilmesi

220 Çıkar Çatışmaları

230 İkincil Görüşler

240 Ücretler ve Sağlanan Diğer Menfaatler

¹⁵⁹ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu-KGK, **Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44**, 21.05.2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150521.htm, 06 Haziran 2015.

- 250 Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
- 260 Hediyeler ve Ağırlandırma
- 270 Emanet Olarak Tutulan Müşteri Varlıkları
- 280 Tarafsızlık – Tüm Hizmetler
- 290 Bağımsızlık – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim
- 291 Bağımsızlık – Diğer Güvence Hizmetleri

B Bölümünde yer alan (290) Bağımsızlık – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim ve (291) Bağımsızlık – Diğer Güvence Hizmetleri maddelerine ayrı başlıklar altında detaylı olarak yer verilmiştir.

290 BAĞIMSIZLIK – BAĞIMSIZLIK DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM

- 290.25 Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler)
- 290.27 İlişkili İşletmeler
- 290.28 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar
- 290.29 Belgelendirme
- 290.30 Denetim işinin Süresi
- 290.33 Birleşmeler ve İşletme Satın Alımları
- 290.39 Bu Maddedeki Bir Hükmün İhlali
- 290.100 Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlık İlkesi İçin Uygulanması
- 290.102 Finansal Çıkarlar
- 290.118 Krediler ve Garantiler
- 290.124 İş İlişkileri
- 290.127 Ailevi ve Kişisel ilişkiler
- 290.134 Denetim Müşterisinde istihdam
- 290.142 Geçici Personel Atamaları
- 290.143 Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler
- 290.146 Denetim Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi
- 290.150 Kıdemli Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi
- 290.230 Hediyeler ve Ağırlandırma

291 BAĞIMSIZLIK – DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ

291.4 Bağımsızlık İçin Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı

291.12 Güvence Denetimleri

291.17 Yönetim Beyanına Dayalı Güvence Hizmetleri

291.20 Doğrudan Raporlama Şeklinde Yapılan Güvence Hizmetleri

291.104 Finansal Çıkarlar

291.113 Krediler ve Garantiler

291.119 İş İlişkileri

291.121 Ailevi ve Kişisel İlişkiler

291.128 Güvence Müşterisinde İstihdam

291.132 Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler

291.135 Güvence Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi

291.139 Kıdemli Personelin Güvence Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi

291.158 Hediyeler ve Ağırlandırmalar

Tebliğ'in "Etik Kuralların Genel Uygulaması" başlıklı A Bölümü denetçiler için meslek etiğinin temel ilkelerini içermektedir. (Md.110) Dürüstlük ilkesinde denetçilerin, tüm mesleki ilişkilerinde açık sözlü ve dürüst olma sorumluluğuna sahip oldukları belirtilmiştir. Denetçi, müşteri işletmede yaptığı incelemede önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içeren, içermesi gereken bilgileri göz ardı eden veya gizleyen bir durumla karşılaşması halinde söz konusu bilgi, belge veya raporu dikkate almamalıdır. (Md.120) Yanlı davranmama anlamına gelen tarafsızlık ilkesi; denetçilerin üçüncü şahısların etkisi altında kalmadan mesleki kararlarını verme sorumluluğunu ifade etmektedir. (Md.130) Mesleki Yeterlilik ve Özen ilkesinde; müşteri işletmenin yeterli mesleki hizmetleri alabilmesi için denetçinin mesleğin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip olması gerektiğini ifade etmektedir. Yeterli mesleki bilgi denetçinin doğru kararlar alması açısından da önemlidir. Ayrıca, denetçi mesleki faaliyetleri yerine getirirken teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde gereken özeni ve dikkati göstermelidir. (Md.140) Sır saklama diğer adıyla gizlilik ilkesine göre denetçi, mesleki ilişkiler sonucunda müşteri işletmeyle ilgili elde ettiği bilgileri, müşteri işletmenin izni veya yasal bir zorunluluk olmadığı sürece üçüncü şahıslarla paylaşmama yükümlülüğüne sahiptir. Denetçi, elde ettiği bilgileri

kendi veya üçüncü şahısların çıkarları doğrultusunda kullanamaz. Ayrıca denetçinin, müşteri işletmeyle iş ilişkisi bitse dahi sır saklama sorumluluğu devam eder. (Md.150) Mesleğe uygun davranış ilkesi ise denetçi, mesleki faaliyetleri yerine getirirken yasa ve yönetmeliklere uygun hareket ederek, mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınması gerektiğini ifade eder.

Tebliğ'in "Bağımsız Denetçiler" başlıklı B Bölümünde bağımsız denetçinin mesleki faaliyetleri yerine getirirken karşılaşılabileceği ve temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditler ve bu tehditleri ortadan kaldırmaya yönelik önlemlere yer verilmiştir. Söz konusu tehditler; kişisel çıkar tehdidi, kendi kendini denetleme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık tehdidi ve yıldırma tehditleridir. (Md.210) Denetçinin Görevlendirilmesi maddesinde; müşteri kabulüne, işin kabulüne ve denetçinin görevlendirilmesindeki değişikliklere yer verilmiştir. Müşteri kabulünde; denetçi, yeni bir müşteri kabul etmeden önce, bu kabulün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadığını değerlendirmesi gerekir. Müşteri işletmenin yasadışı faaliyetlere karışması, finansal raporlamaya ilişkin şüphe uyandıran uygulamalarının olması temel etik ilkeler için tehdit oluşturabilir. Denetçi riskleri değerlendirmeli ve bu riskleri ortadan kaldıracak önlemlerin olmaması durumunda denetimi üstlenmemelidir. İşin kabulünde; denetçi, müşteri işletmeyi kabul etmeden önce ekibinin söz konusu denetim için yeterli olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Denetim ekibi, işi uygun şekilde yürütmek için gereken yeterliliğe sahip değilse, mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel bir çıkar tehdidi oluşur. Denetçi tehditlerin önemini değerlendirir ve bunları ortadan kaldırmaya yönelik önlemleri almalıdır ya da denetim işini kabul etmemelidir. Tehditleri ortadan kaldırmaya yönelik önlemler ise şunlardır;

- İlgili sektör veya denetim konuları hakkında bilgi sahibi olmalı,
- İlgili düzenlemelere veya raporlama yükümlülüklerine ilişkin deneyim kazanılması,
- Gerekli yeterliliğe sahip ve yeterli sayıda personelin görevlendirilmesi,
- Gerektiğinde uzmanlardan yararlanılması,

- İşin yürütülmesi için gerçekçi bir zaman dilimi üzerinde anlaşmaya varılmasıdır.

Denetçinin görevlendirilmesindeki değişikliklerde ise; diğer bir denetçinin yerine geçmesi istenen denetçi, işi kabul edip etmemek açısından, temel etik ilkelere uyumu engelleyen durumların olup olamadığını değerlendirmelidir. Denetçi işle alakalı tüm durumları bilmeden söz konusu denetim işini kabul ederse, mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik bir tehdit oluşabilir. Denetçi, işi kabul etmenin doğru olup olmayacağına karar verebilmek amacıyla, önerilen değişiklik ile ilgili şart ve durumları belirlemek üzere mevcut denetçi ile iletişime geçebilir. Bu durumda mevcut denetçinin sır saklama ilkesine uyması zorunludur. Mevcut denetçinin, işin önerildiği denetçiyle müzakere edebilmesi için müşteri işletmenin izninin alınması gerekmektedir. Eğer müşteri işletme mevcut denetçinin diğer denetçiye bilgi vermesine izin vermemesi durumunda işin önerildiği denetçi, üçüncü tarafları sorgulamak, müşterinin kıdemli yöneticilerinin veya üst yönetimden sorumlu olanların geçmişlerini araştırmak gibi yollarla muhtemel tehditlere ilişkin bilgileri edinebilir.¹⁶⁰

Çıkar çatışmaları (Md.220) maddesinde; denetçinin, hizmet vereceği işletme ile bir çıkar çatışması içinde olması veya hizmet verilecek işletmenin rakibi olan bir başka işletmeye de hizmet veriliyor olması denetçinin tarafsızlık, gizlilik ve mesleki davranış gibi genel etik ilkeleri ihlal etmesine yönelik tehdit oluşturabileceği açıklanmıştır. Denetçi tehditleri ortadan kaldıracak önlemler alabiliyorsa işi kabul etmelidir. Rakip işletmelere hizmet verilmesi durumunda tarafların onayının alınması, birbirinden tamamen farklı ekiplerin kurulması, işletmelerle ilgili bilgilere ulaşımın firma içinde sınırlandırılması, müşteriye sunulan denetim faaliyetinde görev almamış kıdemli biri tarafından önlemlerin uygulanmasının düzenli olarak gözden geçirilmesi gibi önlemler alınabilir.¹⁶¹

¹⁶⁰ 21.05.2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150521.htm>, 06 Haziran 2015.

¹⁶¹ Kavut, Taş, Şavlı, a.e., s.26.

Aşağıda bahsedilen durumlar denetçinin tarafsızlığına yönelik tehdit oluşturabilir.

- Denetçinin; bir hususla ilgili çıkarları çatışan iki veya daha fazla taraf için, söz konusu hususla ilgili mesleki faaliyet üstlenmesi,
- Denetçinin bir hususa ilişkin çıkarları ile söz konusu hususa ilişkin mesleki faaliyet üstlendiği tarafın çıkarlarının çatışıyor olması

Ücretler ve sağlanan diğer menfaatler (Md.240) maddesinde; aynı iş için denetim firmaları farklı denetim fiyatları vermeleri etik açısından olumsuz bir durum değildir. Ancak bazı durumlarda çok düşük fiyat verilmesi işin teknik ve standartlara uygun olarak yürütülmesini zorlaştıracak ve işin yeterli mesleki özen ve titizlikle yapılması hususunda bir takım tehditler oluşturabileceği belirtilmiştir. Bu tür durumlara yol açmamak için denetçinin işin kapsamına göre bir denetim ücreti belirlemesi ve denetim sözleşmesinde işin kapsamına ve denetim ücretine yer vermesi gerekmektedir. İşin kapsamına uygun yeterli zaman ve yeterli sayıda personel düzenlemesi yapılarak tehditlere yönelik önlemler alınabilir.

Denetçi belirli durumlarda denetim işi dışında bir müşteriyle ilgili yönlendirme veya komisyon ücreti alabilir. Örneğin; denetçi, müşteri için özel bir hizmeti vermiyor ise, devamlı müşterisini bir başka denetçi ya da uzmana yönlendirmek suretiyle ücret alabilir. Bu şekilde bir yönlendirme ücretinin ya da komisyon ücretinin kabul edilmesi durumunda denetçinin tarafsızlığına ve mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

Mesleki hizmetlerin pazarlanması (Md.250) maddesine göre; denetçi mesleki hizmetlerini tanımlarken doğru ve dürüst davranmalıdır. Mesleğin itibarına gölge düşürecek davranışlardan kaçınmalıdır. Denetçi, sunabileceği hizmetler, taşıdığı nitelikler ve deneyimi konusunda abartılı iddialar bulunmamalıdır. Ayrıca, meslektaşlarının işleriyle ilgili kötüleyici referanslar verememeli ve asılsız karşılaştırmalar yapmamalıdır. (Md.260) Hediyeler ve ağırlanma maddesinde: denetçiye veya yakınlarına müşteri işletme tarafından hediye veya ağırlanma sunulması açıklanmıştır. Denetçinin hediye veya ağırlanmayı kabul etmesi denetçinin

tarafsızlığına yönelik kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabileceği gibi yıldırma tehdidi de oluşturabilir. Emanet olarak tutulan müşteri varlıkları (Md.270) maddesine göre; denetçi, yasal olarak izin verilmedikçe müşterinin parasını veya diğer varlıklarını emanet olarak tutamaz. Denetçinin müşteri varlıklarını elde tutması, mesleki davranış ve tarafsızlık ilkesine uyulması konusunda kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Yasal izin dâhilinde işletme varlıklarının denetçi tarafından kabul edilmesi durumunda;

- Denetçi bu varlıkları kişisel varlıklarından veya denetim şirketinin varlıklarından ayrı tutar,
- Bu varlıkları yalnızca belirlenen amaca uygun olarak kullanır,
- Bu varlıklardan elde edilen gelir, temettü veya kazançların hesaplarını, muhasebe için yetkilendirilmiş kişilere sunmaya her zaman hazır halde olur,
- Bu varlıkların elde tutulması ve bunlara ilişkin hesap verilmesi ile ilgili tüm mevzuata uyum sağlar.

Tebliğin B Bölümünde yer alan Bağımsızlık – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim (Md.290) maddesi ayrıca detaylı olarak açıklanmıştır. Krediler ve garantiler (290.118) maddesinde; denetim şirketinin, denetçinin ya da denetçi yakınının banka veya benzeri bir kuruluş olmayan bir denetim müşterisinden kredi kabul etmesi veya borç alması tarafsızlığa yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturabileceği açıklanmıştır. Denetim müşterisinde istihdam (290.134); Eski bir denetim ekibi üyesinin, denetim müşterisine katılması ve denetim şirketi ile bu kişinin güçlü bağlantının devam etmesi durumunda denetçinin bağımsızlığına yönelik kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma amaçlı tehditler ortaya çıkabilir. Bu durumda, denetim planının değiştirilmesi, denetim ekibine yeterli deneyime sahip kişilerin atanması, denetim ekibinin eski üyesinin çalışmalarının bir denetçi tarafından gözden geçirilmesi gibi işlemler yapılabilir. Eğer denetim sürecinde denetçinin müşteri işletmede istihdam edileceği anlaşıldıysa, kişinin denetim ekibinden çıkarılması veya kişinin ekipteayken yaptığı önemli muhakemeleri gözden geçirilmesi gerekmektedir. Geçici personel atamaları (290.142); Denetim şirketinin, personelini geçici olarak denetim müşterisinde görevlendirmesi, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Geçici görevli personel tarafından yürütülen işin

yeniden gözden geçirilmesi, geçici görevli personele, geçici görevli olduğu sırada yürüttüğü herhangi bir faaliyet için denetim sorumluluğu verilmemesi ve geçici personelin denetim ekibi üyeliğine dâhil edilmemesi gibi önlemler alınarak tehditler ortadan kaldırılabilir.¹⁶²

2.14. Araştırmaya İlişkin Literatür Taraması

Daştan (2001), çalışmasında meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri yürütmesi esnasında yanlarında çalıştırdıkları elemanlar, müşteriler, diğer meslek mensupları, bağlı oldukları odalar, devlet ve toplumun geri kalan kesimlerle olan ilişkilerinde meslek ahlakı kurallarına ne kadar uydularını, hangi yönlerinin eksik olduğu veya bir olay hakkında başka nasıl davranabilecekleri ve kuralların meslek mensuplarınca uygulanabilmesi için nelerin yapılabileceği hususları incelenmiştir.¹⁶³

Akdoğan (2003), çalışmasında meslek mensuplarının kişisel, mesleki etik ve meslek bilinci nitelikleri ile kamuoyunun aydınlatılmasına yaklaşımları incelenmiştir. Çorum’da faaliyet gösteren 91 meslek mensubuna (SM, SMMM ve YMM) anket uygulanmıştır. Yapılan anket çalışmasıyla etik değerlere sahip olmanın ve etik değerleri uygulamaya geçirmenin en önemli yolu, bu alanda meslek mensuplarına etik konuları tanımlayan, muhasebe eğitimi etikle ilişkilendiren, etik sorumluluklar oluşturan, muhasebe mesleğinde belirsizliklerle nasıl baş edileceğini öğreten amaçlarla donatılmış muhasebe öğretisinin yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.¹⁶⁴

Gül ve Ergün (2004), çalışmasında Balıkesir ilinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının etikle ilgili bilgi, düşünce, algılama ve uygulamaları ortaya koymaya çalışmıştır. Yapılan anket çalışması ile muhasebe meslek etiğinde çok ciddi sapmaların olduğu ama bu sapmalarda gelirin ve eğitimin çok fazla etken olmadığı

¹⁶² 21.05.2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150521.htm>, 06 Haziran 2015.

¹⁶³ Abdülkerim Daştan, “Muhasebe Meslek Ahlakı ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2001.

¹⁶⁴ Habib Akdoğan, “Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi Meslek Mensuplarının Yaklaşımları”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2003.

ortaya çıkmıştır. Muhasebecilerin, meslek etiğine ilgi göstermelerine rağmen mesleki sorumluluklarında yeterince titiz davranmadıkları, meslek etiği konusundaki kuramsal bilgilerinin yeterli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, meslek mensuplarını meslek etiğinden sapmaya zorlayan en önemli baskı grubunun mükellefler olduğu ve meslek mensuplarının kamu çıkarı ile mükellef çıkarı arasında kaldıkları sonuçlarına ulaşılmıştır.¹⁶⁵

Aymankuy ve Sarıoğlu (2005), çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının (SM, SMMM ve YMM) etiğe, meslek etiğine yaklaşımlarını, algılamalarını belirlemeye yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda meslek mensuplarının eğitim seviyelerinin yüksek olmasına karşın, etik kavramının felsefi açıdan mesleki yaşamda uygulanması ve uygulanabilirliği konusunda fikir farklılıkları yaşadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının yasal boşlukları mükelleflerin lehine yorumladıkları ortaya çıkmıştır. Ayrıca, meslek mensuplarının ifadelerine göre, meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten etkenlerin başında mükellefler, ikinci etken olarak da yasaların geldiği belirtilmiştir.¹⁶⁶

Armağan (2006), çalışmasında Uluslararası Muhasebe Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından belirlenen beş temel ilkenin muhasebe meslek mensuplarıncı, muhasebe uygulamalarındaki algılanışlarında özellikle cinsiyet faktörünün etkileri araştırılmıştır. Yapılan araştırmaya göre ahlaki çatışmaların yaşanması durumunda, meslek mensuplarının ilgili yasa ve meslek ahlakı kurallarına uygun hareket ettikleri, müşteri ortak ve işletme yöneticilerinin isteklerinin meslek mensuplarının kararlarında etkili olmadığı anlaşılmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensupları, meslek mensuplarının müşterileri ile mesleki ücret dışında herhangi bir borç alacak ilişkisinin olması yani müşteri ile ticari ilişkiler kurmalarının karşılaşılan bir durum olduğunu ifade etmişlerdir. Meslek mensuplarının bir kısmı bazı durumlarda bilançonun makyajlanması gerektiğini, bir kısmı ise mesleki başarı için

¹⁶⁵ Kudret Gül, Halil Ergün, “Muhasebe Mesleğinde Etik” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2004, s.75-76.

¹⁶⁶ Aymankuy, Sarıoğlu, **a.e.**, s.43-44.

müşteri işletmenin çıkarlarının her ne olursa olsun korunması gerektiğini savunmuşlardır. Meslek mensupları Türkiye’ de meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemelerin müeyyidelerinin yetersiz kaldığını belirtmişlerdir. Ayrıca meslek mensupları Türkiye’de meslek etiği ile ilgili yeterli eğitimin verilmediğini belirtmişlerdir. Yapılan araştırmaların bazılarında kadınların erkeklere nazaran daha etik davranışlarda bulunduğu tespit edilmiştir. Yapılan araştırmalarda kadınların erkeklere göre daha insancıl davrandığı ve diğer insanları karar alırken daha fazla düşündüğü ortaya çıkarılmıştır. Çok sayıda çalışma, erkeklerin kadınlardan daha çok etik dışı davranışlara yönelimli olduğunu tespit etmiştir.

Armağan’ın yapmış olduğu araştırmaya göre ise, meslek ahlakı ile ilgili değerlerin algılanmasında kadın meslek mensupları ile erkek meslek mensupları arasında algılama farklılığının olup olmadığını test edilmiştir. Yapılan çalışmaya göre kadın ve erkek meslek mensupları arasında dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan soruların hiç birinde anlamlı farklılık gözlenmediği sonucuna ulaşılmıştır.¹⁶⁷

İşgüden (2007), çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının sosyal ve kültürel değerlere bakış açıları ile bu değerlerin meslek etiği ilkeleri ve bu ilkelerin uygulanması üzerindeki etkilerine yönelik düşünceleri araştırılmıştır. Yapılan çalışmada meslek mensuplarının sosyal yaşamda meydana gelen değişimlerden etkilendiklerini, meslek etiği ile ilgili düzenlemelerin sosyal gelişim ve değişimlere göre gözden geçirilmesini ve günün şartlarına uygun hale getirilmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Meslek mensuplarının mesleki saygınlıklarını, görev ve sorumluluklarını yerine getirmeyi önemsediklerini dolayısıyla maddi kazancın başarıyı göstermediğini ifade ettikleri belirlenmiştir. Ayrıca karşılıklı iletişimin kuvveti, herkese adil davranmak, görev ve sorumlulukların bilincinde olmak, kamu çıkarlarını gözetmek

¹⁶⁷ Canan Armağan, “Muhasebe Meslek Ahlakının Kadın Ve Erkek Meslek Mensupları Tarafından Algılanış Biçimlerine İlişkin Bir Saha Çalışması”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.170-172.

gibi değerlerin mesleki ve toplumsal yaşamdaki itibarlarını olumlu yönde etkilediğini savundukları sonucuna ulaşılmıştır.¹⁶⁸

Kirik (2007), çalışmasında muhasebe mesleğindeki etiksel boyutlar ve bu meslekte meslek mensuplarının yapmış oldukları hata ve hileler incelenmiştir. Yapılan araştırmaya göre, mükelleflerin giderlerin artırılması ve gelirlerin azaltılması suretiyle vergi matrahının düşürülmesi gibi istek ve baskılarının hile konusunda en önemli etken olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ve tecrübeleri yaptıkları hata ve hilelerde önemli etkenler olduğu sonucuna ulaşılmıştır.¹⁶⁹

Güner (2007), çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili mevzuatla ortaya konulan muhasebe meslek ahlakı ilkelerini ne kadar benimsedikleri, ne kadar önemsedikleri araştırılmıştır. Meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre ahlak ilkelerini (dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, genel standartlara uyum, muhasebe ilkelerine uyum, sır saklama, reklam yasağı, haksız rekabet, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler) algılama düzeylerinde fark olup olmayacağı test edilmiştir. Yapılan araştırmada, meslek mensuplarının cinsiyetine, yaşlarına, unvanlarına, mesleki tecrübelerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeylerinin değişmediği sonucuna ulaşılmıştır. Meslek mensuplarının eğitim seviyelerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeylerinin sadece sır saklama boyutu arasında anlamlı fark olduğu sonucuna ulaşılmıştır.¹⁷⁰

Uçma (2007), çalışmasında muhasebe meslek mensubu olmak isteyen öğrencilerin, etik değer anlayışlarının belirlenmesi ve etik ilkelere duyarlılık düzeylerinin gelişmesini sağlamak amacıyla eğitim aşamasında yapılması gerekenler belirlenmeye çalışılmıştır. Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesindeki tüm İşletme Bölümü öğrencilerine anket uygulanmıştır. Öğrencilerin etik duyarlılık bilinçlerinin oluştuğunu ancak daha iyi şekillenmesi amaçlı eğitime

¹⁶⁸ İşgüden, **a.e.**, s.214-217.

¹⁶⁹ Kirik, **a.e.**, s.95-96.

¹⁷⁰ Mehmet Güner, “Muhasebe Meslek Ahlakı ve Kars İli Merkezinde Bir Araştırma”, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.86-87.

daha da önem verilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Mesleki yeterliliği arttıracak eğitim ya da staj programlarının yoğunlaştırılması, en azından ders müfredatlarına muhasebe meslek etiğine ilişkin derslerin eklenmesi, öğretim üyelerinin klasik muhasebe eğitimi anlayışından çıkıp, daha çok öğrencilerin etik yargılama yeteneklerini geliştirmeye yönelik modern muhasebe eğitimi tekniklerini kullanmaya ağırlık vermeleri gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.¹⁷¹

Kutlu (2008), çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının yaşadığı etik ikilemler incelenmiştir. Yapılan anket çalışması ile muhasebe meslek mensuplarının müşteri kaybetme endişesiyle etik ikilemler yaşadıkları ancak ikilemin yoğunluğunun gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabildiği sonucuna ulaşılmıştır. Daha genç olanlar, defter sayısı değişkeni açısından daha az müşteriye sahip olanlar ve gelir değişkeni açısından aylık geliri daha az olanlar mesleki hayatlarında etik ikilemi daha fazla yaşadıkları belirlenmiştir.¹⁷²

Topsak (2009), çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileler ile etik dışı davranışlara yönelik tutumları incelenmiştir. Muhasebecilerin meslek etiği ilkelerine yeterli ilgiyi göstermelerine rağmen mesleki sorumluluklarında yeterince titiz davranmadıkları sonucuna varılmıştır. Muhasebecileri meslek etiğine aykırı davranışlarda bulunmaya zorlayan en önemli baskı grubunun mükellefler olduğu belirlenmiştir. Meslek odalarının meslek içi haksız rekabeti önlemede başarısız olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca Ankara’da ve Balıkesir’de mesleği icra eden muhasebeciler arasında bir karşılaştırma yapılmıştır ve Balıkesir’de faaliyet gösteren meslek mensupları Ankara’da faaliyet gösteren meslek mensuplarına kıyasla daha çok etik dışı davranışlarda bulundukları, hata ve hile yaptıkları belirlenmiştir. Unvanlar arasında yapılan karşılaştırmada serbest muhasebecilerin serbest muhasebeci mali müşavirlere göre daha çok etik dışı davranışlarda bulundukları, hata ve hile yaptıkları belirlenmiştir. Cinsiyete göre yapılan karşılaştırmada ise bayan muhasebecilerin erkek muhasebecilere göre daha çok etik dışı davranışlarda bulundukları, hata ve hile yaptıkları belirlenmiştir. Öğrenim

¹⁷¹ Uçma, a. e., 128-131.

¹⁷² Kutlu, a.e., 2008, s.166.

durumuna göre yapılan karşılaştırmada önlisans ve ilkokul mezunu meslek mensuplarının meslek etiğine aykırı davranışta bulundukları, hata ve hile yaptıkları ile ilgili görüşlere en yüksek oranda katılım göstermektedirler. Lisans mezunu meslek mensupları ise düşük oranda katılım göstermektedirler. Ayrıca, kıdemi 16-25 yıl arasında olan meslek mensupları hile yaptıklarına ilişkin önermelere en düşük düzeyde katılım sağlarken, kıdemi 6-15 yıl arasında olan meslek mensupları bu önermelere en yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir. Deneyim süresi arttıkça hileye başvurma oranının azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.¹⁷³

Koç (2010), çalışmasında muhasebe meslek etiği üzerinde durularak, meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi uyumuna olan olumlu veya olumsuz etkisi incelenmiştir. Manisa Merkez ilçede faaliyet gösteren 100 muhasebe meslek mensubuna (SM, SMMM, YMM) anket uygulanmıştır. Yapılan çalışmada kayıt dışılığa sebep olan faktörler: meslek mensubu ile mükellef arasındaki bilinçli veya bilinçsiz olarak oluşan eksik iletişim mükellefin vergiye uyumunu azaltıcı etki yaptığı sonucuna ulaşılmıştır. Eksik iletişim kayıt dışılığı körüklemekte ve mükellefin vergi uyumuna azaltıcı etki yapmaktadır. Mükellefler vergi maliyetlerini azaltmak için meslek mensuplarında taleplerde bulunabilmektedirler. Bu durum mükellefin vergi uyumunu, vergi gelirlerini azaltıcı yönde etkili olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır.¹⁷⁴

Soylu (2010), çalışmasında meslek mensuplarının sahip olması gereken etik değerlerin ve etik değerlere olan duyarlılıklarının eğitim düzeyleriyle ilişkisi incelenmiştir. Araştırma Konya’da faaliyet gösteren 102 muhasebe meslek mensupları (SM, SMMM, YMM) ile yüz yüze görüşerek gerçekleştirilmiştir. Meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık- bağımsızlık, sır saklama- güvenilirlik, mesleki yeterlilik ve mesleki özen gibi etik ilkelere ilişkin algılama düzeylerinin, farklı eğitim düzeyine sahip meslek mensuplarına göre farklılaşıp farklılaşmadığı test

¹⁷³ Fatih Topsak, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.108-110.

¹⁷⁴ Vehbi Koç, “Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkileri (Manisa İli Örneği)”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010, s.

edilmiştir. Yapılan çalışmada yüksek lisans düzeyinde eğitim alan meslek mensuplarının daha düşük düzeyde eğitime sahip meslek mensuplarına göre meslek etiğinin ne olduğuna yönelik algılayış düzeyleri daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. Mesleki faaliyetler yürütülürken ‘dürüstlük’ ilkesinin önemli olduğunun algısı eğitim düzeyi yüksek olan meslek mensubun da daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Meslek etiği eğitimi almış olan meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık - bağımsızlık, sır saklama- güvenilirlik, mesleki yeterlilik ve mesleki özen ilkelerine bağlı faaliyetlerde bulunma gerekliliğini algılayış düzeylerinin daha yüksek olduğu anlaşılmıştır. Mesleki faaliyetler yürütülürken “Mevzuatı Takip Etme, Mükellefi Yanlış Bilgilendirmeme, Sır Saklama, Tarafsızlık” ilkelerinin önemli olduğunun algısı eğitim düzeyi yüksek olan meslek mensubun da daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışmada ayrıca, meslek etiği eğitimi almış ve almamış meslek mensuplarının, sahip olunması gereken mesleki etik değerlere ilişkin görüşleri arasında anlamlı farkın olup olmadığı test edilmiştir. Muhasebe meslek etiği ile ilgili eğitim alan meslek mensuplarının “meslek etiği, kurallarının ve ilkelerinin belirlenmesidir”, “meslek etiği, finansal raporların güvenilirliğini sağlayan kurallardır”, “meslek etiği, muhasebe mesleğine davranışlara yön veren genel kabul görmüş ahlak kurallarıdır” önermelerine ilişkin görüşleri eğitim almayanlara göre daha olumlu olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada, dürüstlük, tarafsızlık- bağımsızlık, sır saklama- güvenilirlik, mesleki yeterlilik ve mesleki özen gibi meslek mensubunda bulunması gereken etik ilkelerin meslek etiği eğitimi almış ve almamış meslek mensuplarının algılayış farklılıkları belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan araştırmaya göre, meslek etiği eğitimi alanların dürüstlük, tarafsızlık- bağımsızlık, sır saklama - güvenilirlik, mesleki yeterlilik ve mesleki özen ilkelerine katılım düzeyleri, meslek etik eğitimi almamış olanlara göre daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır.¹⁷⁵

¹⁷⁵ Soylu, a.e., s.98-100.

Kısakürek ve Alpan (2010), çalışmasında bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına (SM ve SMMM) anket çalışması yapılarak mesleki etik konusundaki yargıları, etik dışı davranmalarında etkili olan nedenleri araştırmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışmada meslek mensuplarının etik kurallara uymalarında çevresel baskıların, alınan eğitimlerin, meslek örgütünün denetimlerinin, cezai yaptırımların ve vicdani yaptırımların etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Meslek mensubunun etik dışı davranma nedenleri ise meslek mensubunun daha fazla para kazanma tutkusu, kendi ahlaki zayıflığı olduğu anlaşılmıştır.¹⁷⁶

Kurnaz ve Gümüş (2010), çalışmasında ulusal ve uluslararası alanda meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler anlatılmıştır. Bu çalışmada meslek yüksekokulu ve fakültelerdeki muhasebe bölümü öğrencilerinin mesleğe ilişkin etik olmayan davranışlara yönelik algılamalarını belirlemek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Öğrencilerin mesleğe atıldıklarında meslekleriyle etik düşünce arasında bağlantı kurabilmelerini kolaylaştırmak amacıyla öğrencilere eğitimleri sırasında etiksel değerler kazandırılmalıdır. Yapılan çalışmada öğrencilerin etik algılamalarının cinsiyetlerine göre karşılaştırmasında bayan öğrencilerin bazı etik dışı uygulamalara ilişkin algılamalarının, erkek öğrencilere göre daha hassas olduğu sonucuna varılmıştır. Öğrencilerin etik algılamalarının devam etmekte oldukları sınıflara göre karşılaştırmasında öğrenciler eğitimleri sırasında etiğe ilişkin dersleri yeterli düzeyde alırlarsa üst düzeydeki öğrencilerin alt sınıflardaki öğrencilere göre etiğe bakış açılarının daha hassas olduğu ortaya çıkmıştır.¹⁷⁷

Sakarya ve Kara (2010), çalışmasında muhasebe meslek etiği konuları ele alınarak ülkemizde bu konuda yapılan düzenlemeler incelenmiştir. Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir illerinde SMMM ve YMM unvanları ile faaliyet gösteren meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili düşüncelerini ortaya koymak amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algılamasında cinsiyete göre anlamlı farklılığın olup olmadığını tespit etmişlerdir. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki

¹⁷⁶ Kısakürek, Alpan, **a.e.**, s.226.

¹⁷⁷ Kurnaz, Gümüş, **a.e.**, s.173-174.

davranış ilkelerine yönelik oluşturulan sorularda cinsiyete göre anlamlı fark tespit edilmemiştir. Sadece bir değişkende (genel olarak etik algılaması) cinsiyete göre anlamlı farklılık ortaya çıkmıştır. Meslek mensuplarının cinsiyeti kişilerin etik algılamalarını etkilediği sonucuna varılmıştır. Bayan meslek mensuplarının meslek etiğine daha duyarlı oldukları sonucuna varmışlardır. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış değişkenleri ile ilgili meslek etiği algılamalarında eğitim düzeyine göre anlamlı fark tespit edilmemiştir. Dürüstlük ve mesleki davranış değişkenleri ile meslek mensuplarının unvanları arasında anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. Yapılan araştırmaya göre dürüstlük boyutunda YMM unvanına sahip meslek mensuplarının ortalaması SMMM unvanına sahip meslek mensuplarından daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Gizlilik boyutunda ise SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının ortalaması YMM unvanına sahip meslek mensuplarından daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. Mesleki deneyime göre yapılan karşılaştırmada meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen ile mesleki davranış değişkenlerine ilişkin meslek etiğine bakış açıları arasında anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Yapılan araştırmaya göre, 1-5 yıl mesleki deneyime sahibi meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen konusunda, 20 yıl ve üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarına göre daha olumlu görüş bildirdiği ortaya çıkmıştır. Mesleki davranış konusunda ise, 6-10 yıl arasında mesleki deneyime sahip meslek mensupları, 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip meslek mensuplarına göre etiğe uygun davranışlar sergilediği sonucuna varılmıştır. Kıdem arttıkça etik dışı davranışın daha fazla olduğu ortaya çıkmıştır. Mükellef sayısına göre yapılan karşılaştırmada ise meslek mensuplarının tarafsızlık değişkenine ilişkin meslek etiğine bakış açıları arasında anlamlı farklılıklar olduğu ortaya çıkmıştır. Meslek mensuplarının eğitimi ve gelir düzeyinin ise meslek etiğine ilişkin algılamalarında herhangi bir farklılığın bulunmadığı ortaya çıkmıştır.¹⁷⁸

Yıldız (2010), çalışmasında Kayseri’de faaliyette bulunan bağımsız SMMM’lerin meslek etiği algılamaları ve meslek mensuplarını etik dışı uygulamalara yöneltten nedenleri belirlemeye çalışılmıştır. 97 SMMM’ye anket

¹⁷⁸ Sakarya, Kara, a.e., s.70-71.

tekniki kullanılmıştır. Yapılan çalışmada meslek mensuplarının büyük bir kısmı toplumun çıkarlarını işverenin, mükellefin ve hatta bireysel çıkarlarının üzerinde tutukları sonucuna ulaşılmıştır. Meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yöneltenlerin öncelikle mükellefler sonra sırasıyla yasalar, meslektaşlar, toplumun değer yargıları, kamu kurumları ve meslek odalarının olduğu anlaşılmıştır. Bunun yanı sıra mali denetimin yetersizliği, kamudaki kayırmalar, kayıt dışı ekonomi, meslek mensupları arasındaki politik ve siyasi görüş farklılıkları da meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönelten diğer nedenler olarak sıralanmaktadır. Ayrıca, meslek mensuplarının meslek örgütünü, meslek mensuplarını etik ilkelere uymaya zorlama, meslek içi haksız rekabeti engelleme, etik dışı davranan meslek mensuplarını cezalandırma ya da meslekten dışlama gibi konularda yeterli bulmadıkları ortaya çıkmıştır.¹⁷⁹

Yalçın (2011), çalışmasında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından düzenlenen muhasebe meslek mensuplarının uyacakları etik ilkelere yer verilmiştir. Yapılan çalışma bu düzenleme çerçevesinde bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları (SM, SMMM ve YMM) ve meslek mensuplarından hizmet alan işletmeler (KOBİ) tarafından nasıl algılandığı incelenmiştir. Bunun için iki ayrı anket formu oluşturulmuş ve uygulanmıştır. TÜRMOB tarafından belirlenmiş olan dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve mesleki davranış ilkeleri değerlendirildiğinde bağımsız çalışan meslek mensupları ile işletmeler arasında anlamlı farklılıkların olmasıyla birlikte, her iki grubunda bu ifadelerle katılım yönünde tutum belirttikleri sonucuna ulaşılmıştır.¹⁸⁰

Okay (2011), çalışmasında bağımsız muhasebe meslek mensuplarını (SMMM ve YMM) hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörleri, örneklem kapsamındaki ilde araştırarak; hata ve etik dışı davranışa yönlendiren nedenleri belirlemeye yönelik bir çalışmadır. Diyarbakır ilindeki 170 bağımsız muhasebe meslek mensubuna (SMMM ve YMM) anket uygulanmıştır. Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek demografik özelliklere göre farklılık

¹⁷⁹ Yıldız, a.e., s.174-176.

¹⁸⁰ Yalçın, a.e., s.63-34.

gösterip göstermeyeceği test edilmiştir. Yapılan çalışmayla, kadın meslek mensupları ile erkek meslek mensupları arasında meslek etik kurallarına uygun hareket etme düzeyleri bakımından anlamlı bir farkın olmadığı sonucuna varılmıştır. Farklı öğrenim düzeyine sahip, Farklı yaş gruplarındaki, farklı unvana sahip meslek mensupları arasında meslek etik kurallarına uygun hareket etme düzeyleri bakımından anlamlı bir farkın olmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca, mesleki çalışma süresi ile meslek etik kurallarına uygun hareket etme düzeyleri arasında anlamlı bir farkın olmadığı sonucuna varılmıştır. Yapılan çalışmada meslek mensuplarının devlete olan bağlılıklarının etik dışı davranışlara ve hatalara yönelmelerini önlediği sonucuna ulaşılmıştır.¹⁸¹

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012), çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışları arasındaki ilişkiler belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca, meslek mensuplarının demografik özellikleri ile etik karar alma davranışları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı araştırılmıştır. Yapılan çalışmaya göre meslek mensuplarının dışadönük-içedönük özelliği ile mesleki yeterlilik ve gizlilik değişkenleri arasında ters yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Disiplinli-dağınık değişkenleri ile doğruluk-dürüstlük değişkeni arasında da ters yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Endişeli-sakin kişilik özelliği ile tarafsızlık ve mesleki yeterlilik değişkenleri arasında ters yönlü bir ilişki tespit edilirken; yenilik-geleneksel kişilik özelliği ile değişkenler arasında ise bir ilişki tespit edilememiştir. Yapılan çalışmada, meslek mensuplarının yaş, cinsiyet, mesleki tecrübe, meslek unvanı gibi demografik özellikleri ile etik davranış değişkenleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır. Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri değişkeni ile etik davranış değişkenlerinden sadece doğruluk-dürüstlük değişkeni arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir.¹⁸²

¹⁸¹ Suat Okay, “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011, s.110-111.

¹⁸² Azzem Özkan, Tansel Hacıhasanoğlu, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler” **Niğde Üniversitesi İBBF Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2012, s.45-46.

Hacıhasanoğlu (2013), çalışmasında oluşturulan senaryolarla meslek mensuplarının demografik özellikleri ile meslek etik ilkeleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığı araştırılmıştır. Yapılan araştırmaya göre, meslek mensuplarının etik kararlara uygun davranış sergiledikleri sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının yaşları itibariyle etik karar alma davranışları (sadece mesleki davranış) arasında anlamlı farkın olduğu tespit edilmiştir. Mesleki davranış ilkesi ile ilgili ifadeye 36-43 yaş aralığındaki meslek mensuplarının 59 yaş ve üzeri olan meslek mensuplarına göre daha etik davranış sergiledikleri sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumları itibariyle etik karar alma davranışları arasında anlamlı farkın olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının tecrübeleri itibariyle etik karar alma davranışları arasında anlamlı farkın olmadığı tespit edilmiştir.¹⁸³

Dağdeviren (2014), çalışmasında meslek mensuplarının etik konusundaki düşüncelerini ortaya koyarak faaliyetlerini yerine getirirken etik dışı davranış sergilemelerine neden olan etkenler belirlenmeye çalışılmıştır. Antalya, Burdur, Isparta illerinde faaliyet gösteren 311 muhasebe meslek mensubuna (SM, SMMM ve YMM) anket uygulanmıştır. Meslek mensuplarını hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren nedenler arasında mesleğin saygınlığı düzenlemeler, kasti hatalar müşteriyle arkadaşlık ve dostluk ilişkileri, müşteriye kaybetme korkusu açısından anlamlı bir fark olduğu sonucuna varılmıştır. Yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının unvanları meslek mensubunun meslek etiği ile ilgili düşüncelerini etkilediği sonucuna varılmıştır. SM'ler YMM ve SMMM'lere göre kendilerinin etiksel davranışlar sergilediklerini ifade etmişlerdir. Eğitim seviyeleri ise bireylerin etikle ilgili düşüncelerini etkilemediği görülmektedir. Cinsiyet karşılaştırmasında ise erkek meslek mensuplarının bayan meslek mensuplarına göre daha fazla etik dışı davranışlara eğilimli oldukları sonucuna ulaşılmıştır.¹⁸⁴

¹⁸³ Tansel Hacıhasanoğlu, "Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişin Bir Araştırma", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2013, s.365-367.

¹⁸⁴ Dağdeviren, **a.e.**, s.93-96.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEK ETİK ALGISINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Araştırmanın bu bölümünde, tezin ikinci bölümünde açıklanan ulusal ve uluslararası alanda düzenlenen denetim meslek etik ilkeleri çerçevesinde, bağımsız denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algılarının ölçülmesi amacı ile yapılan araştırma açıklanmaktadır. Bu amaçla araştırmanın amacı, konusu, önemi, kapsamı ve sınırlılıkları belirtilerek, araştırmanın metodolojisi kapsamında araştırmanın evreni, örnekleme, veri ve bilgi toplama yöntemi, araştırmanın modeli ve değişkenleri, araştırmanın hipotezleri ve araştırmada yer alan ölçeğin güvenilirlik ve faktör analizine yer verilecektir. Daha sonra araştırma verilerinin analizi yapılarak, analiz sonucunda elde edilen bulgular yorumlanacaktır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, ülkemizde bağımsız denetim mesleğinin özünü oluşturan meslek etiğine yönelik denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algılarının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu temel amaca ulaşabilmek için aşağıdaki sorulara yanıt aranmıştır:

1. Denetçilerin etik algıları; cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki unvanı, denetçi unvanı, mesleki deneyim süresi, gibi demografik değişkenlere göre farklılaşmakta mıdır?
2. Meslek etik ilkeleri arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
3. Alınan meslek etik eğitiminin etik karar verme üzerinde bir etkisi var mıdır?
4. Denetçilerin meslek etik ilkelerine uyumunu olumsuz etkileyen hususlar hakkındaki görüşe katılım düzeyleri nelerdir?
5. Denetçilerin meslek etik ilkelere uyumunu olumsuz etkileyen hususlar ile denetçilerin demografik özellikleri arasında anlamlı bir fark var mıdır?

3.2. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusu, bağımsız denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algılarının belirlenmesidir. Bağımsız denetim, işletmelerde hata ve hile riskini azaltılmasını ve işletmelerin mali tablolarının gerçeğe uygun yansıtılmasını sağlayarak, işletmeyle ilgilenenlerin işletme ile ilgi doğru kararlar almalarına yardımcı olan bir faaliyettir. Dolayısıyla, denetim faaliyetini yerine getirenler tüm topluma karşı sorumludurlar.

Denetçiler, mesleki faaliyetlerini sürdürürken sergiledikleri tutum ve davranışlar ülkede yaşayan bireylerin ekonomik refahı üzerinde oldukça etkilidir. Denetim mesleğinin etkin şekilde yürütülmesinde yasal düzenlemelerin tek başına yeterli olmaması nedeniyle denetçilerin mesleki faaliyetleri yerine getirirken etik kuralların öneminin bilincinde olmaları gerekmektedir. Çünkü denetim de sunulan hizmetin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması, denetçilerin tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır.¹

3.3. Araştırmanın Varsayımları Kapsamı ve Sınırlılıkları

3.3.1. Araştırmanın Varsayımları

Araştırmaya katılan bireylerin ölçme araçlarındaki soruları cevaplandırırken gerçek duygu ve düşüncelerini yansıttıkları kabul edilmiştir. Araştırmaya katılan bireylerin ankete istekle cevap verdiği ve anketi doğru ve eksiksiz biçimde cevapladıkları kabul edilmiştir. Katılımcıların soruları cevaplarırken kelimelerin gerçek manasıyla anladıkları kabul edilmiştir. Oluşabilecek kavram yanılgıları göz ardı edilmiştir.

3.3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışmanın araştırması, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Yetkilendirilen Bağımsız Denetim Kuruluşları listesinde yer alan

¹ Sakarya, Kara, **a.e.**, s.57.

bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Araştırmamızda ana kütlenin tamamına ulaşabilmek hem mali hem de zaman açısından çok güç olacağından, hedef kitlemiz İstanbul iliyle sınırlanmıştır. Dolayısıyla çalışmanın kısıtlarından bir tanesi, uygulanacak anket için sadece İstanbul'da yerleşik bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin seçilmiş olmasıdır. Ayrıca, denetim firmalarının büyük bir kısmının İstanbul'da bulunmakta olması nedeniyle bu firmalara yapılmış olan araştırmanın sonuçları da Türkiye geneli hakkında fikir verecektir. Araştırmanın diğer bir kısıtı ise, bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin tamamına ait iletişim bilgilerinin internette açıklanmamasıdır.

3.4. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde araştırmanın evreni ve örnekleme, veri ve bilgi toplama yöntemi, araştırmanın modeli ve değişkenleri, araştırmada yer alan ölçeğin güvenilirlik ve faktör analizi hakkında bilgiler verilerek araştırmanın metodolojisi açıklanacaktır.

3.4.1. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) internet sayfasındaki bilgilere göre, KGK'nın Yetkilendirilen Bağımsız Denetim Kuruluşları listesinde 2015 Temmuz ayı itibarıyla Türkiye genelinde 178, İstanbul ilinde ise 99 bağımsız denetim firması bulunmaktadır.

Araştırma, 2015 Temmuz ayı itibarıyla İstanbul'da yer alan 99 bağımsız denetim firmasında çalışan bağımsız denetçileri kapsamaktadır. Bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçi sayısı 1070'dir. Toplam 241 katılımcı araştırmanın örneklemini oluşturmuştur.

KGK'nın internet sitesinden bağımsız denetim firmalarının adres, telefon, internet adresleri gibi bilgileri elde edilmiştir. Araştırma kapsamında firmaların

tamamına ulaşılmaya çalışılmış ancak firmalardan 3 tanesi KGK listesinde olmalarına rağmen aktif olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunmadıklarını bu nedenle ankete katılmak istemediklerini, 8 firma ise iş yoğunluğu nedeniyle anketin gönderilmesini istemediklerini bildirmişlerdir.

Bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerle mail yolu ile randevu alınarak yüz yüze anketin yanıtlanması sağlanmıştır. Yoğunlukları nedeniyle yüz yüze görüşmeyi kabul etmeyenlere ise anket formu elektronik posta aracılığı ile gönderilmiştir. Bağımsız denetçilerden 206 tanesi anketi yüz yüze cevaplandırmıştır. Anketlerin 55 tanesi ise elektronik posta aracılığıyla cevaplandırılmıştır. 241 adet anket analize dahil edilmiştir. 20 adet anket çeşitli nedenlerden dolayı değerlendirmeye dahil edilmemiştir.

3.4.2. Veri ve Bilgi Toplama Aracı

Araştırma, Arlı ve Nazik (2001) çalışmaları dikkate alınarak, deneysel olmayan nitel araştırma tasarımına sahiptir ve yapılaş yöntemine göre tarama modelidir.² Araştırmada, örneklemden verilerin toplanması bakımından survey modeli (saha taraması) kullanılmıştır. Örneklemden veri toplamada ise, deneklerin görüşlerinin yazılı olarak alındığı bir veri toplama tekniği olan anket tekniği kullanılmıştır. Nicel araştırmalarda sayısal temsiliyet söz konusu olduğu için, araştırma evrenini temsil edecek örneklemin hatasız tespit edilmesi ve bu örnekleme doğru soruların sorulması önemlidir.

Anket formu, Nisan 2015’de tamamlanmıştır. Anket formu, yapılan bir pilot çalışma ile dört bağımsız denetçi tarafından incelenmiştir. Konularında uzman kişiler tarafından yapılan incelemeler ve öneriler sonucunda hikaye sayısının azaltılması, kısaltılması, bazı ifadelerin değiştirilmesi veya daha anlaşılır olması amacı ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Daha sonra otuz kişiye uygulanan pilot çalışma sonucunda anketin son hali, Haziran 2015’de oluşturulmuştur.

² Mine Arlı, Hamil Nazik, **Bilimsel Araştırmaya Giriş**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2001, s.56.

Anket formu dört bölümden oluşmaktadır. Anket formunun ilk bölümünde, denetçilerin meslek etik kurallarına yönelik 7 adet önerme yer almaktadır. Anket formunun ikinci bölümünde beş temel meslek etiği kavramına yönelik olarak geliştirilen 8 adet örnek olay bulunmaktadır. Anket formunun üçüncü bölümünde ise denetçilerin etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlara yönelik oluşturulan önermeler yer almaktadır. Son bölümde ise, ankete katılan denetçilerin demografik özelliklerine (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, meslek unvanı, mesleki deneyim süresi, meslek etik eğitimi almalarına yönelik) ilişkin sorular yer almaktadır. Söz konusu örnek olaylar dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gerekli özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerine yönelik olup, katılımcıların bu hikayeler sonundaki önermelere katılma dereceleri sorulmaktadır. Araştırmada kullanılan likert ölçek için kişilerin verilen önermelerle ilgili görüşlerini, çok olumsuzdan çok olumluya kadar sıralanan seçeneklerden birini belirtmeleri istenmiştir. Buna göre; kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum şeklinde bir ölçek kullanılmıştır. Hazırlanan anket formunda demografik bölümde dahil olmak üzere 56 adet önerme cümlesi yer almıştır. Anket, 01 Temmuz 2015 – 15 Eylül 2015 tarihleri arasında yüz yüze görüşme yapmanın yanı sıra internette erişime açık tutulmuştur.

Denetçilerin meslek etiği ölçeği beş boyutu ile ele alınmıştır. 25, 26, 28. önermelerde dürüstlük, 1, 2, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 37. önermelerde tarafsızlık, 3, 20, 21, 22, 24, 27, 28, 29, 30, 39. önermelerde mesleki yeterlilik ve özen, 4, 17, 18. sorularda gizlilik, 31, 34. sorularda mesleki davranış, 40 – 45 sorularda denetçilerin etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususların boyutunun ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

Kısakürek ve Alpan (2010) tarafından yapılan çalışmada meslek mensuplarının neden etik dışı davrandıklarına yönelik oluşturulan sorular, çalışmanın 40-45 önermelerinin yer aldığı C bölümünde kullanılmıştır.³

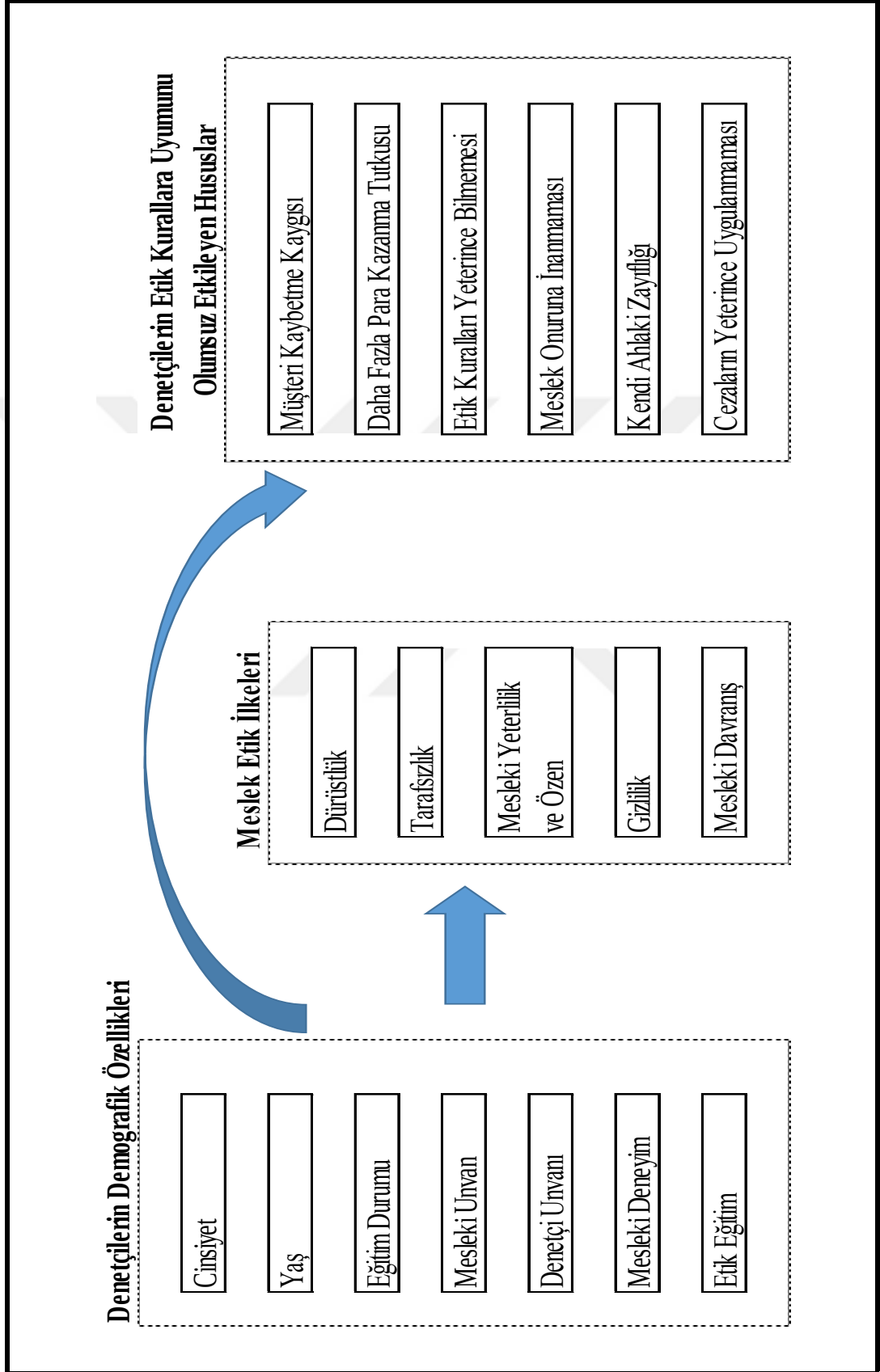
³ Kısakürek, Alpan, **a.e.**, s.221.

3.4.3. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

Bağımsız denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algılarını belirlemeye yönelik olan bu araştırma da, bağımsız denetçilerin demografik özelliklerinin etik karar verme (meslek etik ilkeleri) üzerindeki farklılıklar ve etik ilkeler arasındaki ilişkiler analiz bölümünde açıklanan istatistik tekniklerle analiz edilmiştir.

TÜRMOB tarafından 19 Ekim 2007 tarihinde Resmi Gazete de “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır. Araştırmada, bu yönetmelikte belirtilen, temel etik ilkeler dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sınıflandırılan beş adet değişken, bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine yönelik değişkenler ve denetçilerin etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlar olmak üzere üç değişken grup bulunmaktadır.

Bu değişkenleri içeren araştırma modeli aşağıdaki şekil yardımı ile gösterilmiştir.



Şekil 5: Araştırma Modeli

3.5. Anketin Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik testlerinden en çok kullanılan testler, Cronbach Alpha, İkiye Bölme (split), Paralel, Mutlak Kesin Paralel (strict) olarak sayılabilir. Cronbach Alpha değerinin %60'ı geçmesi anketin başarılı olduğunun göstergesidir. Bazı araştırmacılar, %75' i geçmesini temel alırlar. Diğer kriterlerin de %70'i geçmesi anketin iç tutarlılığının sağlandığını ve çıkarımlara güvenilebileceğini ortaya koymaktadır. Tablo 3'de görüleceği gibi her dört testte de belirtilen ve olması istenen yüzde değerlerinin güven kriterini geçmiştir. Örneklemin sonuçlarının yüksek güvenilirlik değerleri ile tutarlı ve güvenilir olduğu elde edilmiştir. Her bir güvenilirlik kriteri %70 değerini aştığı için, kişilerle yapılan anketin başarılı olduğu, anketin kendi içinde tutarlı olduğu, elde edilecek sonuçların gerçekleri yansıtacağı ortaya konulmuştur. Anketin güvenilirlik test sonuçları Tablo 3'de yer almaktadır.

Tablo 3: Anketin Güvenilirlik Test Sonuçları

	Anketin Güvenirlilik Sonuçları
Cronbach_Alpha	0.837
Split	0.832-0.825
Parelel	0.844
Strict	0.821

Toplam madde puanları elde edildikten sonra iç tutarlılığın ölçümünde önemli analizlerden biri olan madde- test analizi yapılmıştır. Sonuçlar, Tablo 4'de yer almaktadır.

Tablo 4: Madde-Test Analizi Sonuçları

Maddeler	Madde-Ölçek Toplam Korelasyonu	Madde Silindiğinde Ölçek Alpha'sı
madde1	0.88	0.84
madde2	0.89	0.84
madde3	0.77	0.75
madde4	0.86	0.81
madde5	0.91	0.83
madde6	0.93	0.83
madde7	0.88	0.80
madde8	0.76	0.80
madde9	0.82	0.84
madde10	0.85	0.83
madde11	0.91	0.85
madde12	0.93	0.86
madde13	0.91	0.80
madde14	0.88	0.80
madde15	0.86	0.81
madde16	0.91	0.85
madde17	0.83	0.85
madde18	0.84	0.76
madde19	0.92	0.82
madde20	0.89	0.84
madde21	0.88	0.83
madde22	0.88	0.82
madde23	0.93	0.82
madde24	0.94	0.84
madde25	0.79	0.84
madde26	0.77	0.85
madde27	0.84	0.83
madde28	0.86	0.86
madde29	0.90	0.86
madde30	0.90	0.82
madde31	0.93	0.83
madde32	0.86	0.83
madde33	0.87	0.84
madde34	0.88	0.84
madde35	0.91	0.85
madde36	0.89	0.86
madde37	0.88	0.83
madde38	0.84	0.84
madde39	0.90	0.81
Madde40	0.91	0.84
Madde41	0.89	0.86
Madde42	0.87	0.81
Madde43	0.81	0.81
Madde44	0.80	0.89
Madde45	0.92	0.82

Tablo 4’de görüleceği üzere, her bir maddenin Alpha değeri oldukça yüksektir. Madde puanı ile olan ilişkisi yüksektir. Bu tablo ölçek için olumlu bir yapıyı göstermektedir.

Madde toplam korelasyonu, test maddelerinden alınan puanlar ile testin toplam puanı arasındaki ilişkiyi açıklar. Madde toplam korelasyonunun (r) pozitif ve yüksek olması, maddelerin benzer davranışları örneklediğini gösterir ve testin iç tutarlılığının yüksek olduğunu gösterir. Madde toplam korelasyonu yorumlamada bazı sınır değerlerin ölçüt alındığı görülmektedir. Genel olarak madde toplam korelasyonu yorumlamada 0.30 ve üstü maddelerin bireyleri iyi derecede ayırt ettiği, 0.20 ile 0.30 arası değere sahip olan maddelerin zorunlu görülmesi durumunda teste alınabileceği, 0.20'den daha küçük maddelerin ise teste alınmaması gerektiği söylenebilir.⁴ Madde toplam korelasyon değeri 0.40 ve daha yüksek olan maddeler çok iyi olarak kabul edilebilir. Bu çalışmada ele alınan önermelerin tümünün kullanılmasının uygunluğu anlaşılmıştır.

3.6. Verilerin Analizi

Anket katılımcılarının cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleki ünvan, denetçi ünvanı, mesleki deneyim süresi gibi bazı demografik bilgileri temel alınarak grup farklılığına yönelik analizler incelenmiştir. Öncelikle faktör analizi yardımıyla ölçek 5 faktöre indirgenmiştir. Bu faktörlere Shapiro-Wilk ve Kolmogorov-Smirnov normallik testleri uygulanmıştır. Normal dağılım sağlanmadığı için analizler için non-parametrik yöntemler tercih edilmiştir. Grup farklılıklarının sıranın sıranın ikiden fazla grup için Kruskal-Wallis, iki grup için ise, Mann-Whitney-U testleri uygulanmıştır. Grup farklılığı belirlendiğinde farkın kaynağının belirlenmesi için ortalama sıra (mean rank) değerlerine bakılmıştır. İlişki analizinde, Literatürde önerildiği üzere, Johnson ve Wichern (2001) çalışmalarında da belirttiği gibi, bir sürekli (normal dağılmayan) ve bir kategorik (nominal) veri için Kendall's Tau-B ilişki analizi Spearman ilişki analizine kıyasla daha uygun olacağı için çalışmada yer verilmiştir.⁵

⁴ Şener Büyüköztürk, **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, 16. bs., Ankara, Pegem Yayıncılık, 2004, s.54.

⁵ Richard A. Johnson, Dean W. Wichern, **Applied Multivariate Statistical Analysis**, Fifth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 2001, s.105.

Verilerin analizi SPSS 20.0 sürümü ile bilgisayar ortamında gerçekleştirilmiş olup, bütün istatistiksel testlerde anlam düzeyi 0.05 olarak alınmıştır.

3.7. Bulgular

3.7.1. Sıklık Dağılım Tabloları

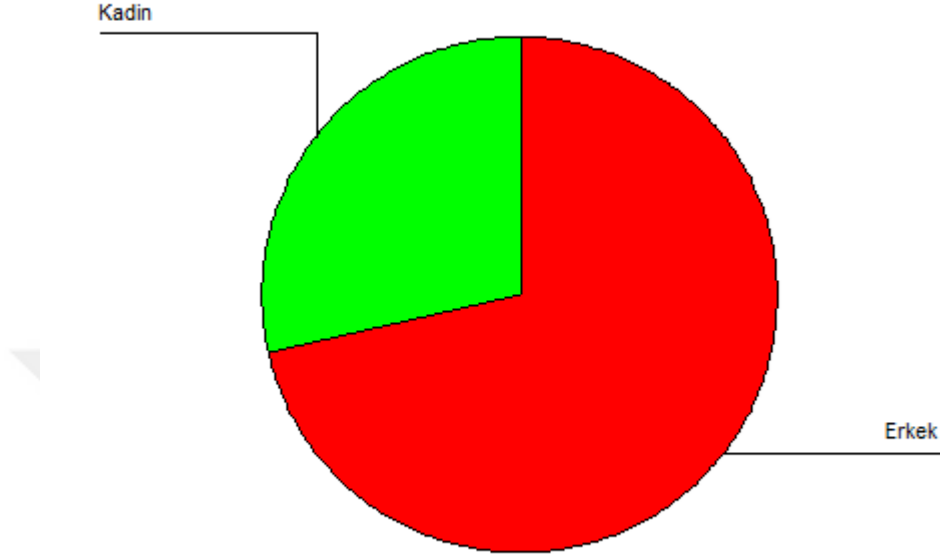
Çalışmada öncelikle demografik değişkenlere yönelik sıklık dağılım tabloları yorumlanarak genel profil açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci aşamada yapılan istatistik analizlerin çıktıları üzerinden yorumlar sunulmuştur.

Tablo 5: Denetçilerin Cinsiyet Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
Erkek	172	71.4	71.4	71.4
Kadın	69	28.6	28.6	100.0
Toplam	241	100.0	100.0	

Tablo 5’de araştırmaya katılan denetçilerin cinsiyet frekans dağılımı görülmektedir. Ankete katılan denetçilerin yaklaşık %29’u (69 kişi) kadın ve yaklaşık %71’i (172 kişi) erkek olarak belirlenmiştir. Objektifliği yakalamak amaçlı erkek ve kadınların birbirine yakın oranlarda olmasına çaba harcanmıştır. Ancak ankete hedef olan katılımcıların çoğunlukla erkek olması nedeniyle kadın sayısı az kalmıştır.

Şekil 6: Denetçilerin Cinsiyet Frekans Dağılımı

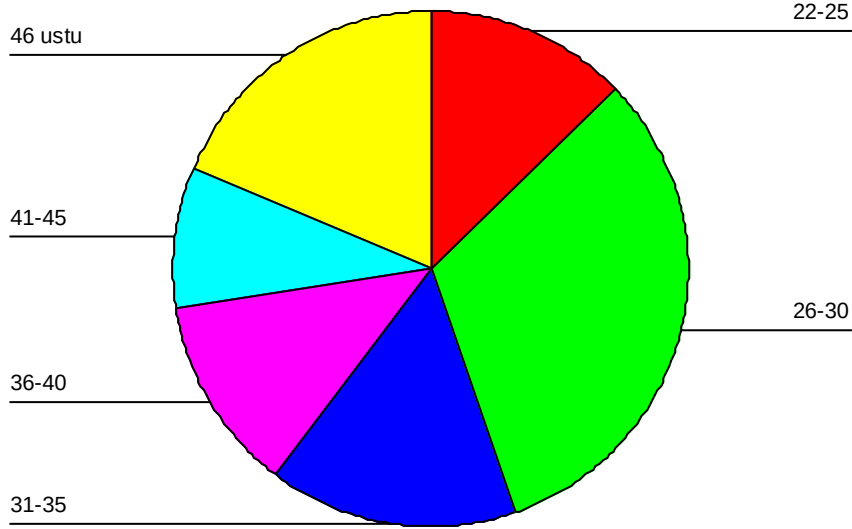


Tablo 6: Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre Frekans Dağılımı

Yaş Grupları	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
22-25	31	12.9	12.9	12.9
26-30	77	32.0	32.0	44.8
31-35	37	15.4	15.4	60.2
36-40	30	12.4	12.4	72.6
41-45	21	8.7	8.7	81.3
46 üstü	45	18.7	18.7	100.0
Toplam	241	100.0	100.0	

Tablo 6’da araştırmaya katılan denetçilerin yaş gruplarına göre frekans dağılımları görülmektedir. Buna göre, katılımcıların yaklaşık %13’ü (31 kişi) 22-25 yaş arasında, %32’si (77 kişi) 26-30 yaş arasında, yaklaşık %15’i (37 kişi) 31-35 yaş arasında, yaklaşık %12’si (30 kişi) 36-40 yaş arasında, yaklaşık %9 (21 kişi) 41-45 yaş arasında ve yaklaşık %19’u (45 kişi) 46 yaş ve üzerinde yer almaktadır. Ankete katılanların büyük çoğunluğunu, katılımcıların %32’si ile 26-30 yaş grubu ve %19’u ile 46 yaş ve üzeri olan örnekler oluşturmuştur.

Şekil 7: Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre Frekans Dağılımı

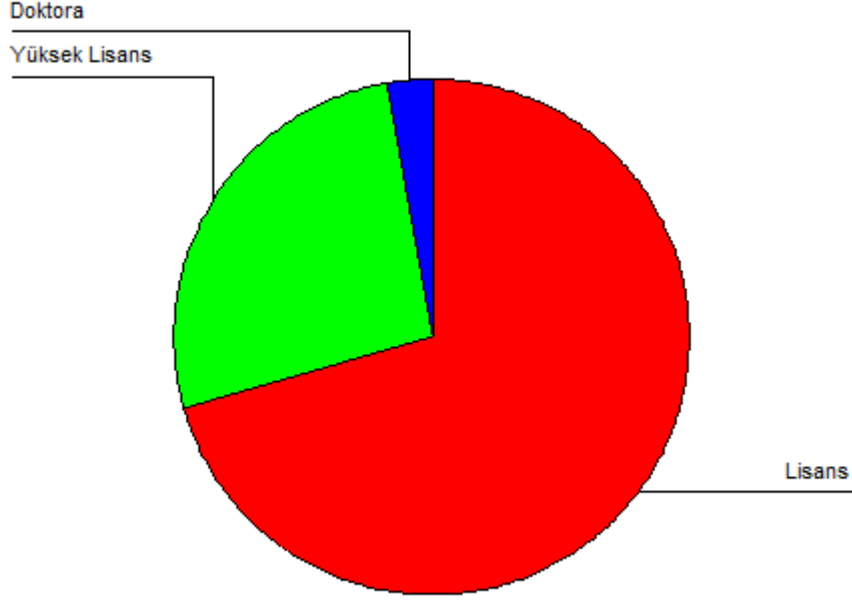


Tablo 7: Denetçilerin Eğitim Düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
Lisans	170	70.5	70.5	70.5
Yüksek Lisans	64	26.6	26.6	97.1
Doktora	7	2.9	2.9	100.0
Toplam	241	100.0	100.0	

Tablo 7’de araştırmaya katılan denetçilerin eğitim düzeylerine göre frekans dağılımı görülmektedir. Katılımcıların yaklaşık %70’i (170 kişi) en son bir üniversitenin lisans programını, yaklaşık %27’si (64 kişi) en son bir yüksek lisans programını ve yaklaşık %3’ü (7 kişi) en son bir doktora programını tamamlamıştır. Katılanlar arasında en son bitirilen okula göre en düşük eğitim düzeyi lisanstır.

Şekil 8: Denetçilerin Eğitim Düzeylerine Göre Frekans Dağılımı

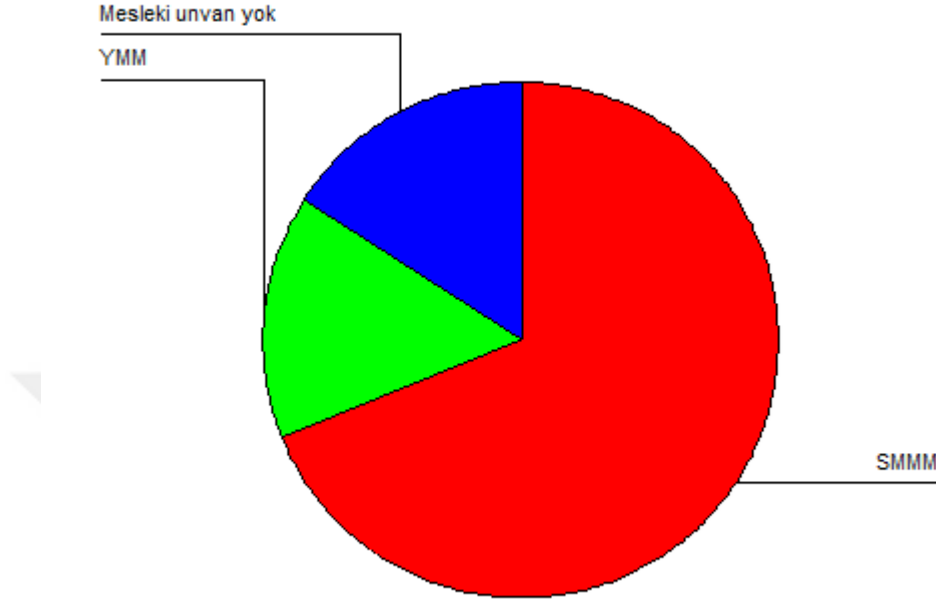


Tablo 8: Denetçilerin Meslek Unvanına Göre Frekans Dağılımı

Meslek Unvanı	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
SMMM	166	68.9	68.9	68.9
YMM	37	15.4	15.4	84.2
Mesleki unvana sahip değilim	38	15.8	15.8	100.0
Toplam	241	100.0	100.0	

Tablo 8’de araştırmaya katılan denetçilerin mesleki unvanlarına göre frekans dağılımı görülmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık %69’u (166 kişi) serbest muhasebeci mali müşavirlerden, yaklaşık %15’i (37 kişi) yeminli mali müşavir ve yaklaşık %16’sı (38 kişi) mesleki unvanı olmayan denetçilerden oluşmaktadır. Ankete katılanların büyük çoğunluğunu, katılımcıların %69’u ile serbest muhasebeci mali müşavirler oluşturmuştur.

Şekil 9: Denetçilerin Meslek Unvanlarına Göre Frekans Dağılımı

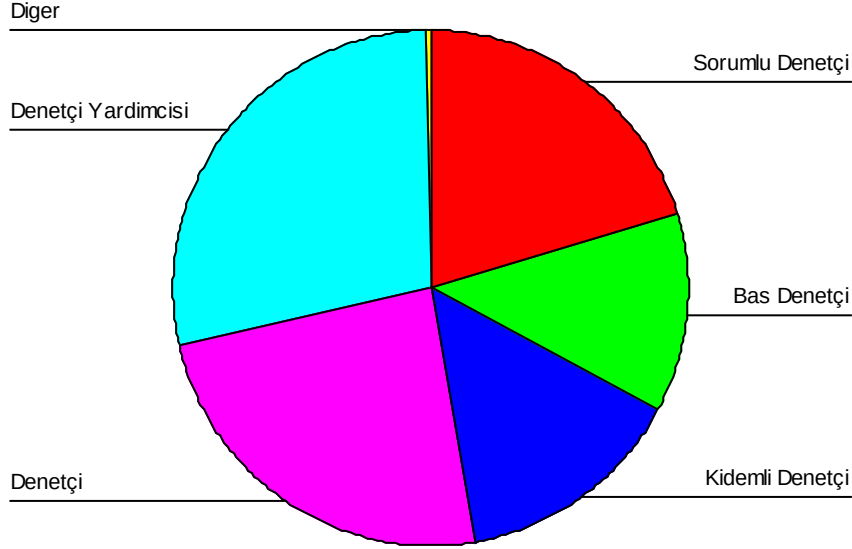


Tablo 9: Denetçilerin Denetçi Unvanına Göre Frekans Dağılımı

Denetçi Unvanı	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
Sorumlu Denetçi	49	20.3	20.3	20.3
Baş Denetçi	30	12.4	12.4	32.8
Kıdemli Denetçi	35	14.5	14.5	47.3
Denetçi	58	24.1	24.1	71.4
Denetçi Yardımcısı	68	28.2	28.2	99.6
Diğer	1	.4	.4	100.0
Toplam	241	100.0	100.0	

Tablo 9’da araştırmaya katılan denetçilerin çalıştıkları firmada denetçi unvanlarına göre frekans dağılımı görülmektedir. Tabloda da görüldüğü gibi araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık %20’si (49 kişi) sorumlu denetçi, yaklaşık %12’si (30 kişi) baş denetçi, yaklaşık %14’ü (35 kişi) kıdemli denetçi, yaklaşık %24’ü (58 kişi) denetçi ve yaklaşık %28’i (68 kişi) denetçi yardımcısıdır. Ankete katılanların büyük çoğunluğunu, katılımcıların %28’i ile denetçi yardımcısı ve %24’ü ile denetçi unvanına sahip örnekler oluşturmuştur.

Şekil 10: Denetçi Unvanına Göre Frekans Dağılımı



Tablo 10: Denetim Faaliyetinin Gerçekleştiği Alana Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
Muhasebe standartlarına göre	241	100.0	100.0	100.0

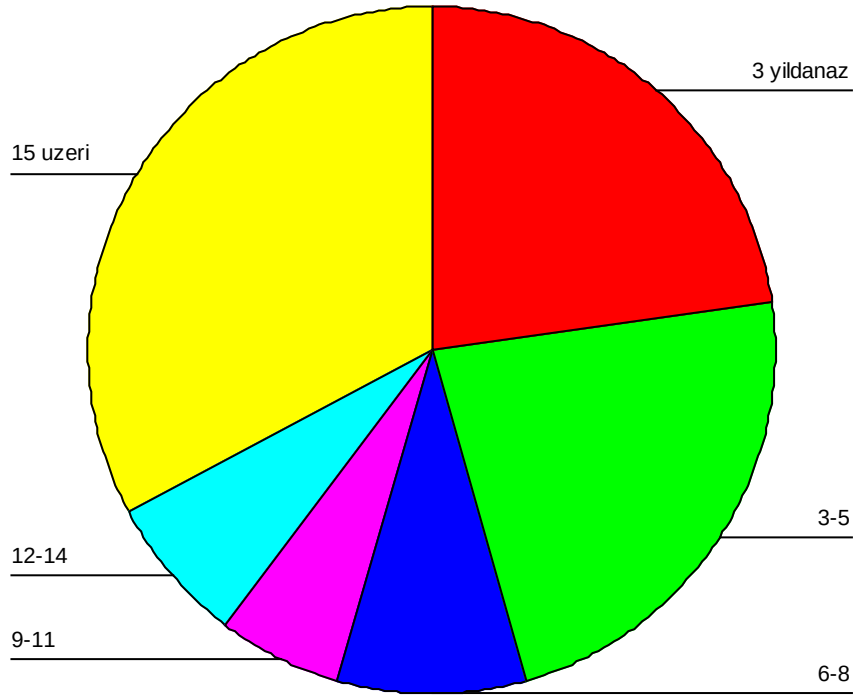
Tablo 10 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirdikleri alana göre frekans dağılımı görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan denetçilerin %100'ü (241 kişi) muhasebe standartlarına göre finansal tabloların denetimini gerçekleştirmektedirler.

Tablo 11: Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Frekans Dağılımı

Mesleki Deneyim	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
3 yıldan az	55	22.8	22.8	22.8
3-5 yıl	55	22.8	22.8	45.6
6-8 yıl	21	8.7	8.7	54.4
9-11 yıl	14	5.8	5.8	60.2
12-14 yıl	17	7.1	7.1	67.2
15 yıl üzeri	79	32.8	32.8	100.0
Toplam	241	100.0	100.0	

Tablo 11’de araştırmaya katılan denetçilerin mesleki deneyimlerine göre frekans dağılımı görülmektedir. Buna göre, araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık %23’ü (55 kişi) 3 yıldan az, yaklaşık %23’ü (55 kişi) 3-5 yıl arası, yaklaşık %9’u (21 kişi) 6-8 yıl arası, yaklaşık %6’sı (14 kişi) 9-11 yıl arası, yaklaşık %7’si (17 kişi) 12-14 yıl arası ve yaklaşık %33’ü (79 kişi) 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahiptir. Ankete katılanların büyük çoğunluğunu, katılımcıların %33’ü ile 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip örnekler oluşturmuştur.

Şekil 11: Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Frekans Dağılımı

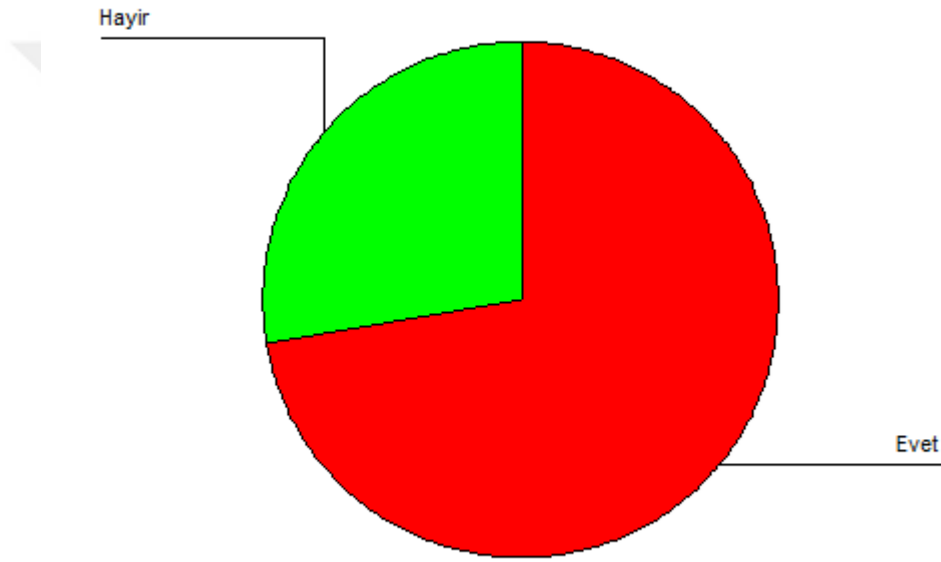


Tablo 12: Denetçilerin Meslek Etik Eğitimi Alıp Almamalarına Göre Frekans Dağılımı

Etik Eğitim	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
Evet	174	72.2	72.2	72.2
Hayır	67	27.8	27.8	100.0
Toplam	241	100.0	100.0	

Tablo 12’de araştırmaya katılan denetçilerin meslek etiği ile ilgili herhangi bir eğitim alıp almadıklarının frekans dağılımı görülmektedir. Araştırmaya katılanların yaklaşık %72’si (174 kişi) meslek etik eğitimi aldıklarını, yaklaşık %28’i ise meslek etik eğitimi almadıklarını belirtmişlerdir.

Şekil 12: Denetçilerin Meslek Etik Eğitimi Alıp Almamalarına Göre Frekans Dağılımı



Tablo 13: Denetçilerin Aldıkları Meslek Etik Eğitim Düzeyine Göre Frekans Dağılımı

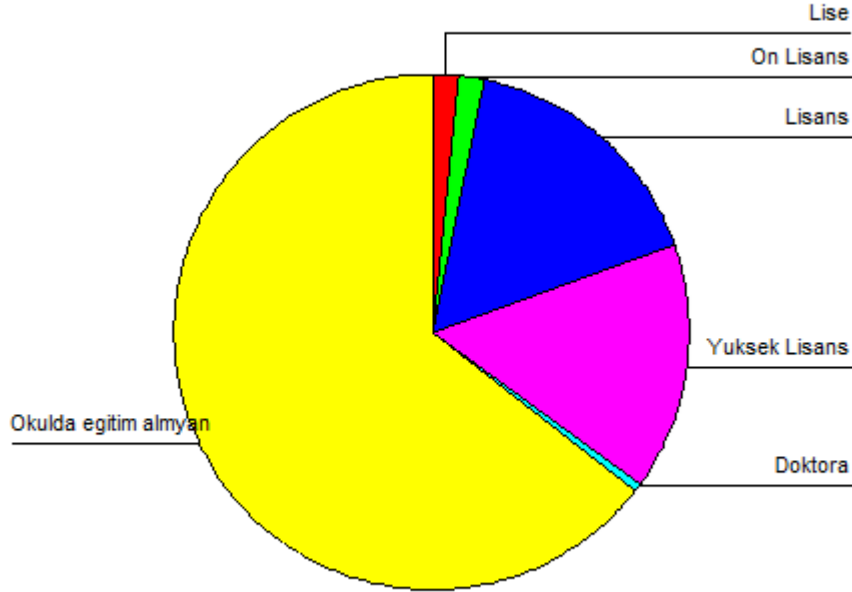
	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
Lise	3	1.7	1.7	1.7
Ön Lisans	3	1.7	1.7	3.4
Lisans	28	16.1	16.1	19.5
Yüksek Lisans	27	15.5	15.5	35.1
Doktora	1	.6	.6	35.6
Okulda eğitim almayan	112	64.4	64.4	100.0
Toplam	174	100.0	100.0	

Tablo 13’de meslek etik eğitimi alan denetçilerin hangi düzeyde etik eğitim aldıklarının frekans dağılımı görülmektedir. Meslek etik eğitimi alan 174 kişi içinden

toplamda 62 kişi okulda meslek etik eğitimi aldığını belirtmiştir. Buna karşılık 112 kişi okulda meslek etik eğitimi almamıştır.

Meslek etik eğitimi alan denetçilere hangi eğitim düzeyinde etik eğitim aldıkları sorusu sorulmuştur. Tablo 14 incelendiğinde, meslek etik eğitimi almış olan katılımcılardan yaklaşık %2'si (3 kişi) lise, yaklaşık %2'si (3 kişi) önlisans, yaklaşık %16'sı (28 kişi) lisans, yaklaşık %15'i (27 kişi) yüksek lisans, yaklaşık %1'si (1 kişi) doktora düzeyinde etik eğitimi aldığını belirtmiştir. Bu durumda, katılımcıların %16'sı ile lisans ve %15'i ile yüksek lisans düzeyinde yoğun olarak meslek etik eğitimi aldıkları ortaya çıkmaktadır.

Şekil 13: Denetçilerin Aldıkları Meslek Etik Eğitim Düzeyine Göre Frekans Dağılımı

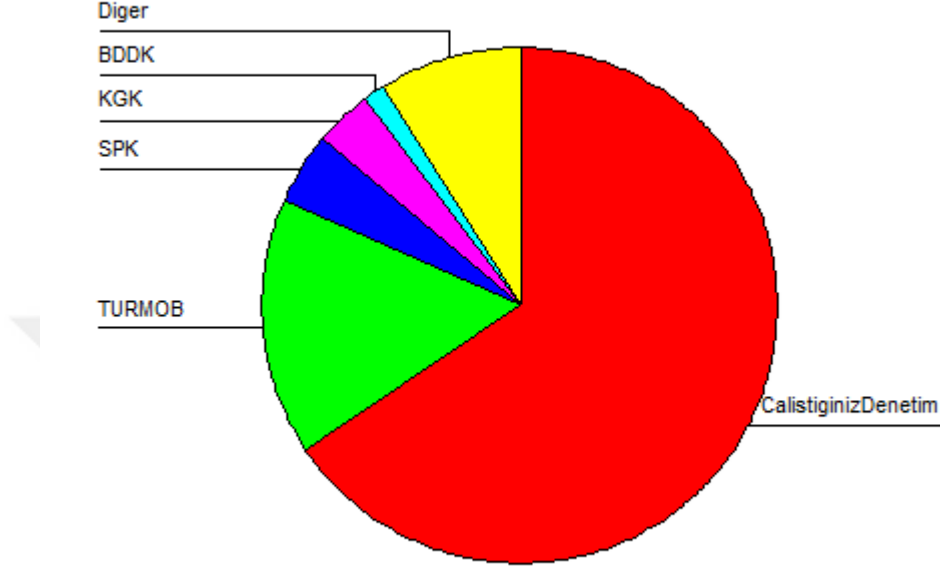


Tablo 14: Denetçilerin Meslek Etik Eğitimi Aldıkları Kuruma Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
Çalıştığınız Denetim Firması	89	65.4	65.4	65.4
TÜRMOB	22	16.2	16.2	81.6
SPK	6	4.4	4.4	86.0
KGK	5	3.7	3.7	89.7
BDDK	2	1.5	1.5	91.2
Diğer	12	8.8	8.8	100.0
Toplam	136	100.0	100.0	

Meslek etiği eğitim çalışmasına katılan denetçilerin etik eğitime hangi kurumlarda katıldıkları sorusu sorulmuştur. Bu soruya verilen cevaplar Tablo 14’de gösterilmiştir. Meslek etik eğitimi alan 174 kişi içinden 112 tanesi okulda eğitim almadığını belirtmiştir. Mesleki eğitim alınan kurum için toplam 136 kişi cevap vermiştir. Bu durumda 24 kişi hem okulda hem de kurumda etik eğitim almıştır. Meslek etik eğitimi alan denetçilere hangi kurumlarda etik eğitim aldıkları sorusu sorulmuştur. Meslek etik eğitimi almış olan katılımcılardan yaklaşık %65’i (89 kişi) çalıştığı denetim firmasında, yaklaşık %16’sı (22 kişi) TÜRMOB, yaklaşık %4’ü (6 kişi) SPK, yaklaşık %4’ü (5 kişi) KGK, yaklaşık %1’si (2 kişi) BDDK, yaklaşık %9’u (12 kişi) Diğer (İSMMMO) düzeyinde etik eğitimi aldığını belirtmiştir. Tablo 14 incelendiğinde, katılımcıların %65’i ile çalıştıkları denetim firmalarında ve %16’sı ile TÜRMOB’da yoğun olarak meslek içi etik eğitimi aldıkları ortaya çıkmaktadır.

Şekil 14: Denetçilerin Meslek Etik Eğitimi Aldıkları Kuruma Göre Frekans Dağılımı

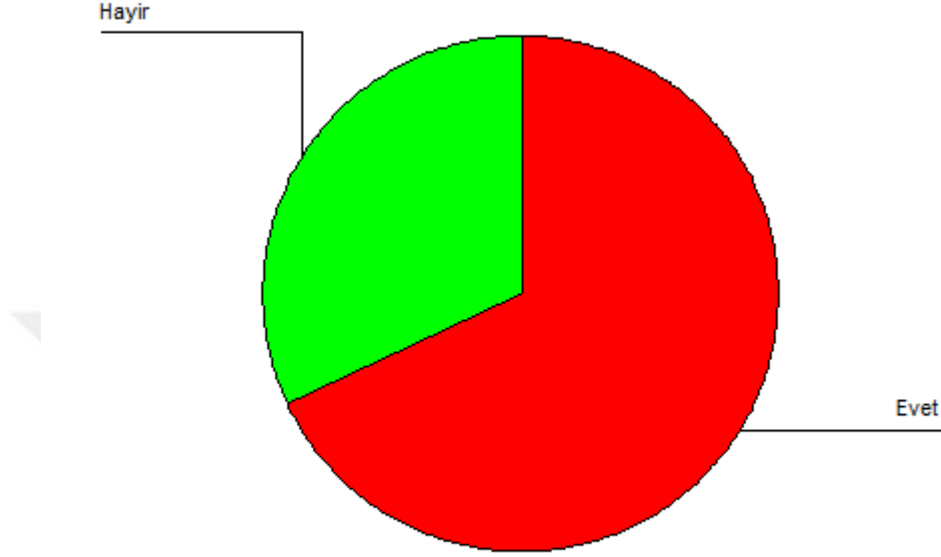


Tablo 15: Denetçilerin SPK ya da KGK Lisanslarının Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli oran	Kümülatif Yüzde (%)
Evet	164	68.0	68.0	68.0
Hayır	77	32.0	32.0	100.0
Toplam	241	100.0	100.0	

Tablo 15’de araştırmaya katılan denetçilerin Sermaye Piyasası Kurulu ya da Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan lisanslarının olup olmamasına göre frekans dağılımı görülmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin %68’i (164 kişi) SPK ya da KGK’dan lisans aldıklarını, %32’si ise SPK ya da KGK’dan lisans almadıklarını belirtmişlerdir.

Şekil 15: Denetçilerin SPK ya da KGK Lisanslarının Olup Olmamasına Göre Frekans Dağılımı



3.7.2. Bağımsız Denetçilerin Meslek Etik Algılarına İlişkin Frekans Dağılımları

Anket formunun A bölümünde meslek etik kuralları doğrultusunda oluşturulan önermelerle denetçilerin etik algısı, kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum şeklinde oluşturulan beşli likert ölçeğinde toplanan veriler ışığında değerlendirilmiştir.

A bölümünde denetçilerin, meslek etik kurallarına yönelik sorulan yedi önermeden her birine verdikleri cevaplara ilişkin frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 16'da yer verilmiştir.

Tablo 16: A Bölümündeki Önermelere Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
1. Esas işi borç para vermek olmayan bir işletmeyi denetleyen denetçinin, bu işletmeden piyasa koşullarında borç para almasında bir sakınca yoktur.	65.1	26.1	2.9	4.6	1.2	1.50 ± .85
2. Denetçinin, müşteri işletmenin parasını veya diğer varlıklarını emanet olarak tutmasında bir sakınca yoktur.	71.4	21.6	3.3	2.9	0.8	1.40 ± .76
3. Mevcut denetçinin yerine geçecek olan yeni denetçinin, durum ve şartları değerlendirmeden denetim görevini kabul etmesinde bir sakınca yoktur.	45.2	39.4	4.1	9.1	2.1	1.83 ± 1.01
4. Eski denetçinin müşteri işletmeden izin almadan yeni denetçiye müşteri işletmeyle ilgili bilgi vermesinde bir sakınca yoktur.	26.1	24.5	7.9	31.5	10.0	2.74 ± 1.39
5. Bir müşterisinin muhasebe departmanında kendi denetim şirketinden bir kişiyi görevlendiren denetçinin, söz konusu müşterinin denetimini üstlenmesinde bir sakınca yoktur.	41.1	29.9	12.9	15.4	0.8	2.04 ± 1.10
6. Denetçinin, müşterisi olan bir işletmeyi satın almak isteyen başka bir işletmeye satın alma ile ilgili ücret karşılığı danışmanlık hizmeti sunmasında bir sakınca yoktur.	40.2	25.7	12.9	19.1	2.1	2.17 ± 1.20
7. Denetçinin, müşterisine hizmet alması için yönlendirdiği uzmandan komisyon ücreti elde etmesinde bir sakınca yoktur.	46.5	27.8	12.0	10.4	3.3	1.96 ± 1.14

Tablo 16’da görüldüğü üzere, katılımcıların meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulmuş olan, esas işi borç para vermek olmayan bir işletmeyi denetleyen denetçinin, bu işletmeden piyasa koşullarında borç para almasında bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%65.1 + %26.1) toplam %91.2’si oranındaki büyük çoğunluğu kesinlikle

katılmıyorum ya da katılmıyorum, 2.9'u kararsızım, (%4.6 + %1.2) toplam %5.8'i ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 1: Esas işi borç para vermek olmayan bir işletmeyi denetleyen denetçinin, bu işletmeden piyasa koşullarında borç para alması, denetçi için kişisel çıkar tehdidinin oluşmasına neden olmaktadır. Kabul edilen borç para, denetçinin alacağı kararlarda müşteri işletmenin etkisi altında karar vermesine neden olabilir ve bu durum, denetçinin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal etmesine neden olmaktadır.

Katılımcıların meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan anketin ikinci önermesinde, denetçinin müşteri işletmenin parasını veya diğer varlıklarını emanet olarak tutmasında bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%71.4+21.6) toplam %93'ü oranındaki büyük çoğunluğu kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, 3.3'ü kararsızım, (%2.9 + %0.8) toplam %3.7'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 2: Denetçinin müşteri işletmenin parasını veya diğer varlıklarını emanet olarak tutması, denetçi için kişisel çıkar tehdidinin oluşmasına neden olmaktadır. Emanet olarak tutulan para ya da varlıkları, denetçi kişisel ihtiyaçları için kullanabilir. Bu durum, denetçinin alacağı kararlarda müşteri işletmenin etkisi altında karar vermesine neden olur ve denetçinin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal etmesine neden olmaktadır.

Katılımcıların meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan anketin üçüncü önermesinde, mevcut denetçinin yerine geçecek olan yeni denetçinin, durum ve şartları değerlendirmeden denetim görevini kabul etmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%45.2 + %39.4) toplam %84.6'lık oranındaki büyük çoğunluğu kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, 4.1'i kararsızım, (%9.1 + 2.1) toplam 11.2'si katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 3: Mevcut denetçinin yerine geçecek olan yeni denetçinin, durum ve şartları değerlendirmeden denetim görevini kabul etmesi, denetçinin meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal etmesine neden olabilir. Denetçinin işin niteliğine bağlı olarak işi kabul etmenin uygun olup olmayacağına karar verebilmek amacıyla durum ve şartları değerlendirmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yapamayacağı denetimi üstlenmesi ya da bilgi eksikliği, yetersizliği nedeniyle meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal etmelerine neden olabilir.

Katılımcıların meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan anketin dördüncü önermesinde, eski denetçinin müşteri işletmeden izin almadan yeni denetçiye müşteri işletmeyle ilgili bilgi vermesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%26.1 + 24.5) toplam %50.6'sı kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, 7.9'u kararsızım, (%31.5 + %10) toplam %41.5'i ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 4: Eski denetçinin müşteri işletmeden izin almadan yeni denetçiye müşteri işletmeyle ilgili bilgi vermesinde bir sakınca yoktur yargısına kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum yönünde görüş belirten katılımcıların, yasal bir neden olmadan ya da müşteri işletmenin onayı olmadan müşteri işletmeyle ilgili bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşması durumunda meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesini ihlal etmelerine neden olmaktadır.

Katılımcıların meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan anketin beşinci önermesinde, bir müşterisinin muhasebe departmanında kendi denetim şirketinden bir kişiyi görevlendiren denetçinin, söz konusu müşterinin denetimini üstlenmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%41.1 + 29.9) toplam %71'i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, 12.9'u kararsızım, (%15.4 + %0.8) toplam %16.2'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 5: Bir müşterisinin muhasebe departmanında kendi denetim şirketinden bir kişiyi görevlendiren denetçinin, söz konusu müşterinin denetimini üstlenmesi, denetçi için kendi kendini denetleme tehdidinin oluşmasına neden olmaktadır. Denetim işletmesinin bir taraftan düzenlenmesine yardımcı olduğu bilgileri diğer tarafta sorgulamasının mümkün olamaması nedeni ile bu durum denetçinin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal etmesine neden olmaktadır.

Katılımcıların meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan anketin altıncı önermesinde, denetçinin, müşterisi olan bir işletmeyi satın almak isteyen başka bir işletmeye satın alma ile ilgili ücret karşılığı danışmanlık hizmeti sunmasında bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%40.2 + %25.7) toplam %65.9'u kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, 12.9'u kararsızım, (%19.1 + %2.1) toplam %21.2'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 6: Denetçinin, müşterisi olan bir işletmeyi satın almak isteyen başka bir işletmeye satın alma ile ilgili ücret karşılığı danışmanlık hizmeti vermesi, denetçinin kendi çıkarları ya da başkalarının çıkarları nedeniyle müşteri işletmenin mali tablolarını gerçek değerinin altında ya da üstünde göstermesine neden olabilir. Bu durumda denetçi etki altında kalarak karar verdiği için meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal etmektedir.

Katılımcıların meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan anketin yedinci önermesinde, denetçinin, müşterisine hizmet alması için yönlendirdiği uzmandan komisyon ücreti elde etmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%46.5 + %27.8) toplam %74.3'ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, 12'si kararsızım, (%10.4 + %3.3) toplam %13.7'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

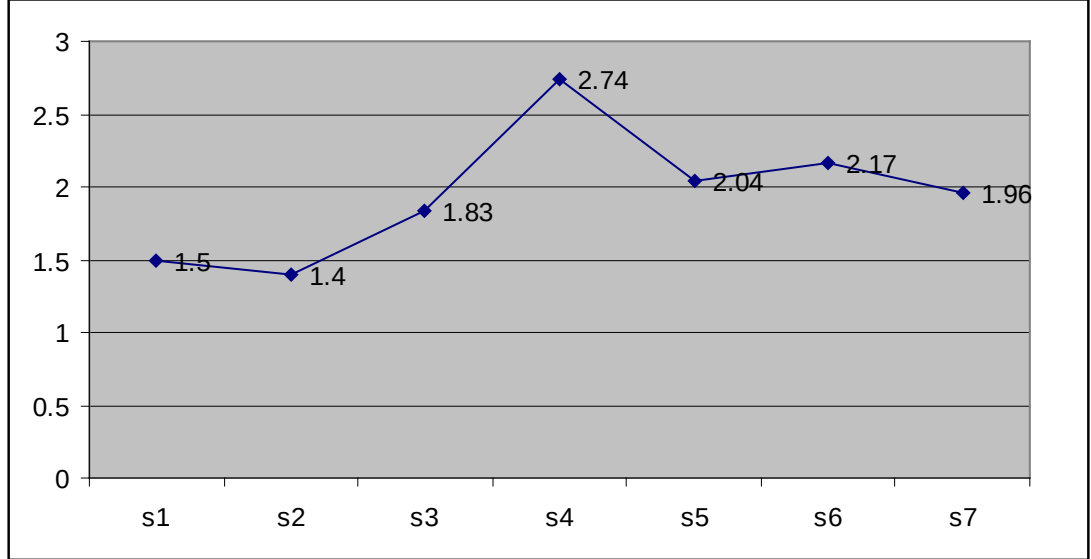
Önerme 7: Denetçinin, müşterisine hizmet alması için yönlendirdiği uzmandan komisyon ücreti elde etmesi denetçi için kişisel çıkar tehdidinin

oluşmasına neden olmaktadır. Denetçinin iki taraftan da gelir elde etmesi vereceği kararları ya da denetim raporunda belirteceği görüşü etkileyebilir ve bu durum denetçinin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal etmesine neden olmaktadır.

Tablo 16’da meslek etik ilkelerinden tarafsızlık, gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verilen cevapların ortalaması incelendiğinde, meslek etik ilkeleri ile ilgili önermelere verilen cevapların ortalaması 3’ün altında çıkmıştır. Meslek etik kuralları doğrultusunda oluşturulan önermelere katılımcıların çoğunluğunun etik kurallara uygun cevap verdikleri görülmektedir.

A bölümünde sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 16’da yer verilmiştir.

Şekil 16: A Bölümündeki Önermelere Verilen Cevapların Ortalamaları



Anket formunun B bölümünde gerçekleşen olaylar üzerinden oluşturulan önermelerle denetçilerin etik algısı, kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum şeklinde oluşturulan beşli likert ölçeğinde toplanan veriler ışığında değerlendirilmiştir.

Denetçilerin, tarafsızlık ile ilgili algısını ölçmeye yönelik oluşturulan hikaye 1'deki olaya ilişkin algılarına yönelik frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 17'de yer verilmiştir.

HİKAYE 1

Ahmet Bey ve Mehmet Bey, Bilgin Şirketinin 2011 yılı finansal tablolarını denetlemektedirler. Müşteri işletmenin yöneticisi Barış Bey, denetçilerle farklı konulardan sohbet ederken iki denetçiye bir yakınının işlettiği otelde uygun koşullarda tatil yapmak isteyip istemediklerini sorar. Denetçi Ahmet Bey, teklifi kabul eder ve sürekli olarak aynı otelde kalan müşteriler için yapılan indirimden yararlanır.

Tablo 17 : Hikaye 1 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
8. Denetçi Ahmet Bey'in sürekli müşterilere sağlanan indirimden yararlanarak otelde kalmasında bir sakınca yoktur.	36.9	32.4	9.1	19.1	2.5	2.17 ± 1.19
9. Denetçi Ahmet Bey, sürekli müşterilere sağlanan indirimden yararlanmaksızın otele den faydalansaydı teklifi kabul etmesinde bir sakınca yoktu.	15.4	23.2	14.9	33.2	13.3	3.05 ± 1.30

Tablo 17 incelendiğinde, katılımcıların meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 1'de geçen olayla ilgili anketin sekizinci önermesinde, Denetçi Ahmet Bey'in sürekli müşterilere sağlanan indirimden yararlanarak otelde kalmasında bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya denetçilerin katılımcıların (%36.9 + %32.4) toplam %69.3'ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %9.1'i kararsızım, (%19.1 + %2.5) %21.6'sı ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 8: Denetçi Ahmet Bey'in sürekli müşterilere sağlanan indirimden yararlanarak otelde kalması, denetçi için kişisel çıkar tehdidinin ve yakınlık tehdidinin oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum denetçinin alacağı kararlarda

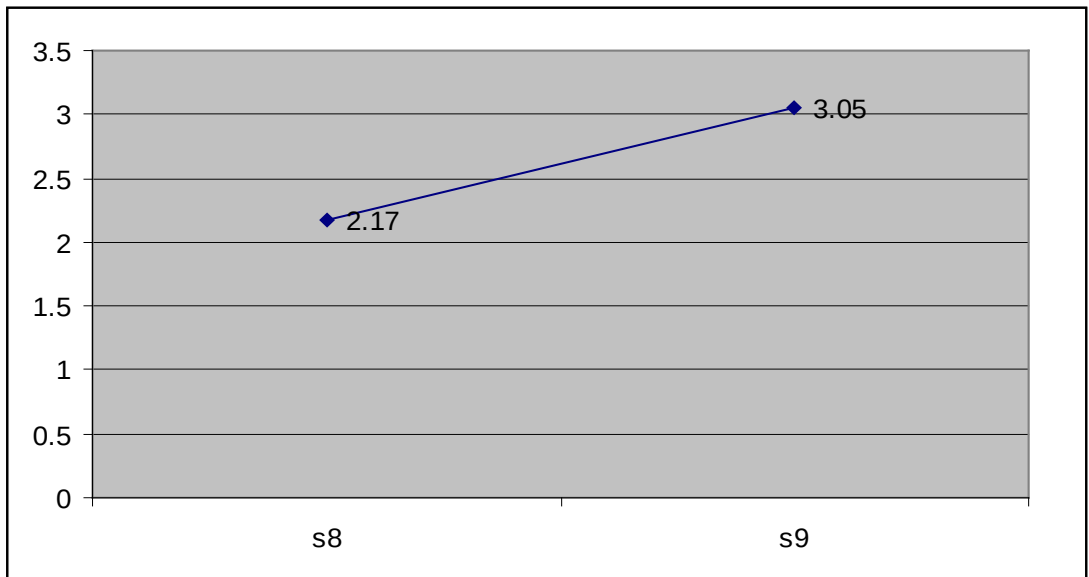
müşteri işletmenin etkisi altında kalarak karar vermesine neden olur ve böylelikle denetçi meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal eder.

Anketin dokuzuncu önermesinde, Denetçi Ahmet Bey, sürekli müşterilere sağlanan indirimden yararlanmaksızın otelden faydalansaydı teklifi kabul etmesinde bir sakınca yoktu şeklindeki yargıya katılımcıların (%15.4 + %23.2) toplam %38.6’sı kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %14.9’u kararsızım, (%33.2 + %13.3) toplam %46.5’i katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 9: Denetçi Ahmet Bey, sürekli müşterilere sağlanan indirimden yararlanmaksızın otelden faydalansa da bu durum, denetçi için kişisel çıkar tehdidi ve yakınlık tehdidi oluşturmaktadır. Denetçi, indirimden faydalanmasa da otelde farklı ağırlanabilir. Bu durum, denetçinin denetim ile ilgili alacağı kararlarda müşteri işletmenin etkisi altında kalarak karar vermesine neden olur ve böylelikle denetçi meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal eder.

Hikaye 1’de sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 17’de yer verilmiştir.

Şekil 17: Hikaye 1 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları



Denetçilerin, meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 2 bölüm 1 ve bölüm 2'deki olaya ilişkin algılarına yönelik frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 18 ve Tablo 19'da yer verilmiştir.

HİKAYE 2 Bölüm 1

Umut Bey, 1997 - 2011 yılları arasında Yılmazlar Şirketi'nin Mali İşler Müdürlüğü görevini yürütmüştür. İşletmeyle hiçbir ekonomik bağlantısı kalmayan Umut Bey, Kasım 2011 yılında A Denetim Şirketi'nde denetçi olarak çalışmaya başlamıştır. A Denetim Şirketi uzun süredir Yılmazlar Şirketi'nin denetçisidir.

Tablo 18: Hikaye 2 Bölüm 1 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
10. Umut Bey'in, Yılmazlar Şirketi'nin denetimini üstlenmiş bir denetim şirketinde göreve başlamasında bir sakınca yoktur.	13.3	18.7	9.5	46.1	12.4	3.25 ± 1.27

Tablo 18 incelendiğinde, hikaye 2'de geçen olayla ilgili anketin onuncu önermesinde, Umut Bey'in, Yılmazlar Şirketi'nin denetimini üstlenmiş bir denetim şirketinde göreve başlamasında bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%13.3 + %18.7) toplam %32'si kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %9.5'i kararsızım, (%46.1 + %12.4) toplam %58.5'i katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 10: Umut Bey'in, Yılmazlar Şirketi'nin denetimini üstlenmiş bir denetim şirketinde göreve başlaması, tarafsızlık ilkesinin ihlal edilmesine neden olabilir. Umut Bey, daha önce çalıştığı işletmenin denetiminde görev almasa da denetimde görev alacak kişileri etkileyebilir.

Denetçilerin, hikaye 2 bölüm 2'deki olaya ilişkin algılarına yönelik frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 19 da yer verilmiştir.

HİKAYE 2 Bölüm 2

Sorumlu Denetçi, Yılmazlar Şirketi'nin 2011 yılı finansal tablolarının denetimi için denetim kadrosu oluştururken Umut Bey'i de ekibe dahil etmiştir. Umut Bey'in bu işletmede daha önce çalışmış olması ve dolayısıyla işletmeyi daha iyi tanınması bu kararda etkili olmuştur. Umut Bey, eski çalıştığı şirketin denetim sürecinde tarafsızlığını koruyacağına dair bir taahhütname imzalayarak sorumlu denetçiye vermiştir.

Tablo 19: Hikaye 2 Bölüm 2 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
11. Sorumlu Denetçinin, Yılmazlar Şirketinin denetimde Denetçi Umut Bey'i görevlendirmesinde bir sakınca yoktur.	26.6	26.6	11.6	31.1	4.1	2.59 ± 1.28
12. Umut Bey'in taahhütname imzalamış olması tarafsızlığını korumasında etkili olur.	21.2	29.0	19.9	27.4	2.5	2.61 ± 1.16
13. Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluk yalnızca Sorumlu Denetçininindir.	22.0	41.1	10.0	21.2	5.8	2.47 ± 1.21
14. Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluk yalnızca Denetçi Umut Bey'indir.	27.8	51.5	8.7	9.1	2.9	2.07 ± .99
15. Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluk yalnızca denetim şirketine aittir.	19.5	46.1	11.6	15.8	7.1	2.44 ± 1.17
16. Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluk hem denetim şirketine, hem Sorumlu Denetçiye, hem de Denetçi Umut Bey'e aittir.	5.8	6.2	10.4	37.8	39.8	3.99 ± 1.13

Tablo 19 incelendiğinde, katılımcıların meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 2 ve bölüm 2'de geçen

olayla ilgili anketin on birinci önermesinde, Sorumlu Denetçinin, Yılmazlar Şirketinin denetimde Denetçi Umut Bey'i görevlendirmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%26.6 + %26.6) toplam 53.2'si kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %11.6'sı kararsızım, (%31.1 + %4.1) toplam %35.2'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 11: Sorumlu Denetçinin, Yılmazlar Şirketinin denetimde Denetçi Umut Bey'i görevlendirmesi, Denetçi Umut Bey için kendi kendini denetleme tehdidinin oluşmasına neden olmaktadır. Çünkü Umut Bey, daha önce çalıştığı işletmenin aynı yılına ait mali tablolarının denetiminde görev alacaktır. Denetçi Umut Bey, müşteri işletmenin bir taraftan düzenlenmesinde görev aldığı bilgileri diğer tarafta sorgulamasının mümkün olmaması nedeni ile bu durum denetçinin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal etmesine neden olmaktadır.

Anketin on ikinci önermesinde, Umut Bey'in taahhütname imzalamış olması tarafsızlığını korumasında etkili olur şeklindeki yargıya katılımcıların (%21.2 + %29) toplam %50.2'si kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %19.9'u kararsızım, (%27.4 + %2.5) toplam %29.9'u ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 12: Umut Bey'in taahhütname imzalamış olması tarafsızlığını korumasında etkili olur yargısında ise, denetçinin taahhütname imzalamış olması tarafsız davranacağına ilişkin bir kesinlik oluşturmamaktadır. Daha önce çalıştığı işletmeden iyi ilişkilerle ayrıldıysa denetim esnasında müşteri işletmede bazı durumları görmezden gelebilir. Bu durum Denetçi Umut Bey'in etki altında kalarak kararlar vermesine neden olabilir ve meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal etmesine neden olur.

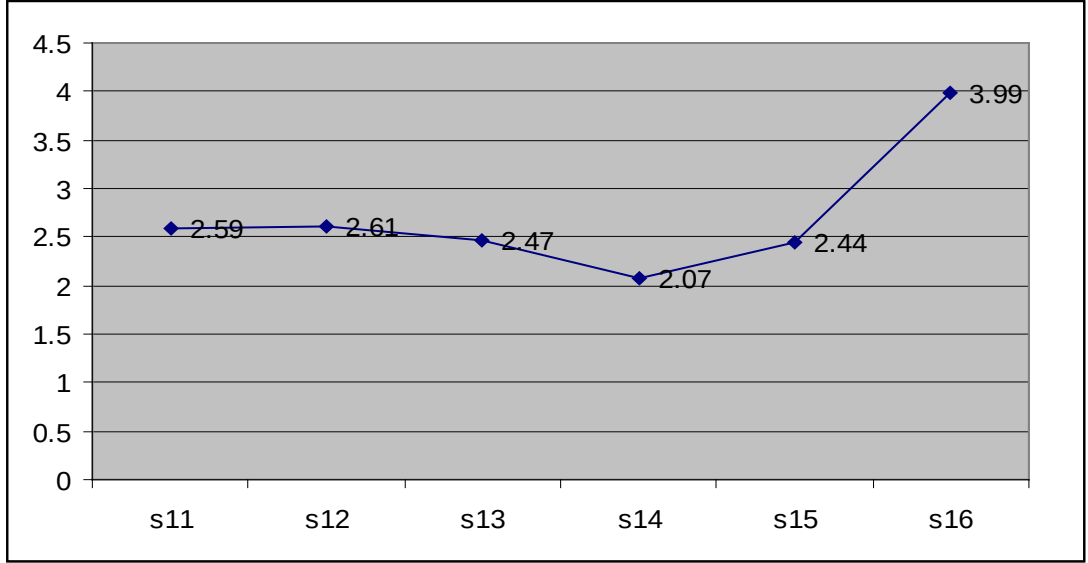
Anketin on üçüncü, on dördüncü, on beşinci ve on altıncı önermelerinde, Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluğun kime ait olacağı sorusuna denetçilerin %27'si sorumluluğun yalnızca sorumlu denetçiye ait olduğu, %12'si sorumluluğun Denetçi Umut Bey'e ait olduğu,

%22.9'u sorumluluğun yalnızca denetim şirketine ait olduğu, %77.6'sı ise sorumluluğun hem denetim şirketine, hem Sorumlu Denetçiye, hem de Denetçi Umut Beye ait olduğu yargılarına kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 13, 14, 15, 16: Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluk hem denetim şirketine, hem Sorumlu Denetçiye, hem de Denetçi Umut Beye aittir. Çünkü Sorumlu Denetçi yanlış görevlendirme yapmıştır. Denetçi Umut Bey ise, görevi kötüye kullanmıştır.

Hikaye 2'de sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 18'de yer verilmiştir.

Şekil 18: Hikaye 2 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları



Denetçilerin, meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 3'deki olaya ilişkin algılarına yönelik frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 20'de yer verilmiştir.

HİKAYE 3

Can Bey, Sönmez işletmesinin finansal tablolarını denetlemektedir. Sönmez işletmesinin yöneticisi, yeni bir ürünün üretiminde kullanacakları hammaddeye

ilişkin tedarikçilerden fiyat teklifi aldığını ancak karar vermekte zorlandığından, Denetçi Can Bey’e bahsetmiştir. Denetçi, sohbet sırasında eskiden finansal tablolarını denetlediği müşterisi Ege işletmesinin, tedarikçisinden çok memnun olduğundan bahsederek, tedarikçinin iletişim bilgilerini, Sönmez işletmesinin yöneticisi ile paylaşmıştır. Sönmez işletmesi öğrendiği alternatif tedarikçi ile çok uygun koşullarda hammadde temini konusunda anlaşmaya varmıştır.

Tablo 20: Hikaye 3 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
17. Denetim şirketinin, aynı sektördeki rakip firmaların denetim işini üstlenmesinde bir sakınca yoktur.	9.1	15.4	4.1	46.9	24.5	3.62 ± 1.25
18. Denetçinin, Ege işletmesi ile herhangi bir bağı kalmadığı için hikâyede geçen bilgileri Sönmez işletmesi ile paylaşmasında bir sakınca yoktur.	29.5	33.6	12.0	21.6	3.3	2.35 ± 1.20
19. Denetçi, eski müşterisinin tedarikçisi ile ilgili bilgileri yeni müşterisi ile paylaşmak için eski müşterisinden izin istemek üzere randevu talep etmelidir.	16.2	28.6	19.5	26.1	9.5	2.84 ± 1.24

Tablo 20 incelendiğinde, hikaye 3’de geçen olayla ilgili anketin on yedinci önermesinde, denetim şirketinin, aynı sektördeki rakip firmaların denetim işini üstlenmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%9.1 + %15.4) toplam %24.5’i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %4.1’i kararsızım, (%46.9 + %24.5) toplam %71.4’ü ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

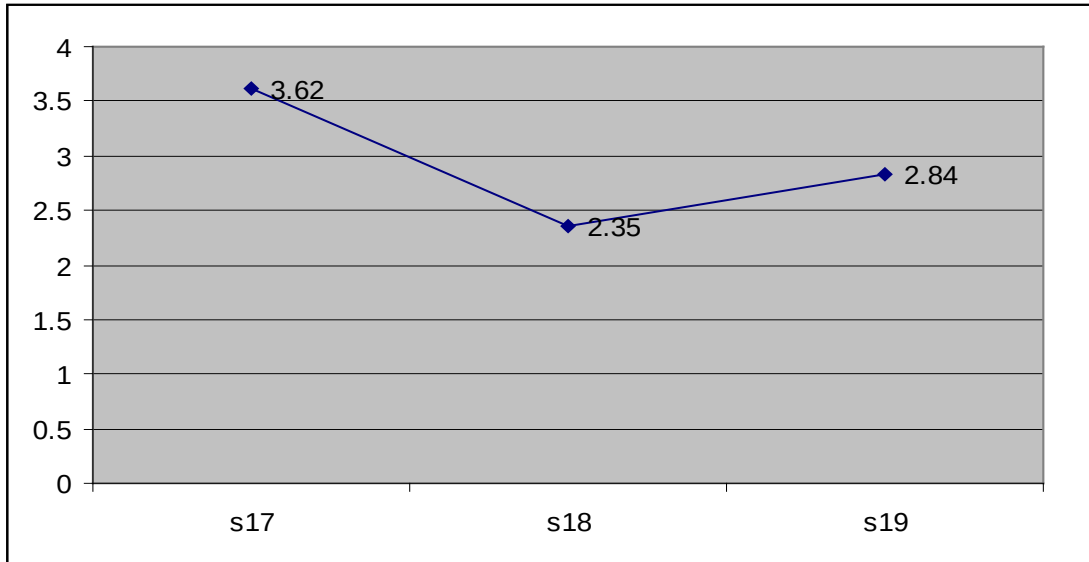
Katılımcıların meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 3’de geçen olayla ilgili anketin on sekizinci önermesinde, Denetçinin, Ege işletmesi ile herhangi bir bağı kalmadığı için hikâyede geçen bilgileri Sönmez işletmesi ile paylaşmasında bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%29.5 + %33.6) toplam %63.1 kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %12’si kararsızım, (%21.6 + %3.3) toplam %24.9’u ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 18: Denetçinin, Ege işletmesi ile herhangi bir bağı kalmadığı için hikaye de geçen bilgileri Sönmez işletmesi ile paylaşması durumunda, denetçi meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesini ihlal etmektedir. Çünkü denetçi iş ilişkisi nedeniyle müşteri işletmeyle ilgili edindiği bilgileri, iş ilişkisi bitse dahi müşteri işletmenin onayı olmadan üçüncü şahıslarla paylaşamaz ve kendi çıkarları doğrultusunda kullanamaz.

Anketin on dokuzuncu önermesinde, Denetçi, eski müşterisinin tedarikçisi ile ilgili bilgileri yeni müşterisi ile paylaşmak için eski müşterisinden izin istemek üzere randevu talep etmelidir şeklindeki yargıya katılımcıların (%16.2 + %28.6) toplam 44.8'i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %19.5'i kararsızım, (%26.1 + %9.5) toplam yaklaşık %36'sı ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Hikaye 3'de sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 19'da yer verilmiştir.

Şekil 19: Hikaye 3 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları



Denetçilerin, mesleki yeterlilik ve özen ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 4'deki olaya ilişkin algılarına yönelik frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 21'de yer verilmiştir.

HİKAYE 4

Eriş Şirket yöneticileri, yeni dönem için A Denetim firması ile yapılan görüşmede, denetim ücretinin yüksek olduğunu belirterek indirim yapılmasını istemektedirler. Denetçi, oluşturacağı denetim kadrosunu ve denetim için harcanan süreyi anlatarak, maliyetlerinin yüksek olduğunu belirtmiştir. Bunun üzerine işletme yöneticileri uzun süredir birlikte çalıştıklarını, artık denetçilerin şirketi iyi tanıdığını belirtmişlerdir. Denetim için oluşacak maliyetleri azaltmak ve zaman açısından da tasarruf sağlamak adına, incelenecek belgeleri denetim firmasına göndermeyi önerirler.

Tablo 21: Hikaye 4 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
20. Denetçinin, Eriş Şirket'ine hiç ziyarette bulunmayarak, incelenecek belgelerin tümünün Eriş Firmasınca gönderilmesini kabul etmesinde bir sakınca yoktur.	45.2	38.2	7.5	7.9	1.2	1.81 ± .96
21. Denetçi Mert Bey'in, sağlanacak belgelerin imzalı bir tutanakla teslimi şartıyla işletme yöneticilerinin önerisini kabul etmesinde bir sakınca yoktur.	31.1	40.7	14.1	12.0	2.1	2.13 ± 1.05
22. Denetim şirketinin, müşteri işletmeyle uzun süredir çalışılıyor olması, böyle bir teklifi kabul etmesi için yeterli bir gerekçedir.	36.9	39.0	10.8	8.3	5.0	2.05 ± 1.12
23. Denetçi Mert Bey, Eriş Şirket yöneticilerinin denetim firmasına belge gönderme önerilerini reddederek müşteri işletmeye denetim ekibi göndermeye karar vermelidir.	5.0	10.4	11.2	39.0	34.4	3.87 ± 1.14
24. Denetçi, gerekli tüm işlemleri bizzat gerçekleştirmeye karar vermiş ve işi düşük ücrete rağmen kabul etmiştir. Bu durumda, maliyetleri azaltmak için daha az sayıda ve düşük tecrübede personelin denetimde görevlendirilmesinde bir sakınca yoktur.	36.1	37.8	13.3	10.4	2.5	2.05 ± 1.06

Tablo 21 incelendiğinde, katılımcıların meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 4'de geçen olayla ilgili anketin yirminci önermesinde, Denetçinin, Eriş Şirket'ine hiç ziyarette bulunmayarak, incelenecek belgelerin tümünün Eriş Firmasınca gönderilmesini kabul etmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%45.2 + %38.2) toplam %83.4'ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum,

%7.5'i kararsızım, (%7.9 + %1.2) toplam %9.1'i ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 20: Denetçinin, Eriş Şirket'ine hiç ziyarette bulunmayarak, incelenecek belgelerin tümünün Eriş Firmasınca gönderilmesini kabul etmesi, denetçinin meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal etmesine neden olmaktadır. Müşteri işletmenin kasa sayımını, stok sayımını yapmak, sabit kıymetlerini görmek için denetimin müşteri işletmede gerçekleşmesi gerekmektedir.

Anketin yirmi birinci önermesinde, Denetçi Mert Bey'in, sağlanacak belgelerin imzalı bir tutanakla teslimi şartıyla işletme yöneticilerinin önerisini kabul etmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%31.1 + %40.7) toplam %71.8'i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %14.1'i kararsızım, (%12 + %2.1) toplam %14.1'i ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 21: Denetçi Mert Bey'in, sağlanacak belgelerin imzalı bir tutanakla teslimi şartıyla işletme yöneticilerinin önerisini kabul etmesi durumunda, denetçi mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal etmektedir. Belgelerde yer alan bilgilerin gerçekten var olup olmadığını tespit edebilmesi için denetçinin, denetimi müşteri işletmede gerçekleştirmesi gerekmektedir.

Anketin yirmi ikinci önermesinde, Denetim şirketinin, müşteri işletmeyle uzun süredir çalışılıyor olması, böyle bir teklifi kabul etmesi için yeterli bir gerekçedir şeklindeki yargıya katılımcıların (%36.9 + %39) toplam %75.9'u kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %10.8'i kararsızım, (%8.3 + %5) toplam %13.3'ü ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 22: Denetim şirketinin, müşteri işletmeyle uzun süredir çalışılıyor olması denetçi için yakınlık tehdidi oluşmasına neden olmaktadır. Denetim şirketinin, müşteri işletmeyle uzun süredir çalışılıyor olması nedeniyle denetçinin teklifi kabul etmesi meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal

etmesine neden olmaktadır. Çünkü fiziki varlıkların gerçekten var olup olmadığını, gerçek değeriyle gösterilip gösterilmediğini tespit edebilmek için denetimin müşteri işletmede yapılması gerekir.

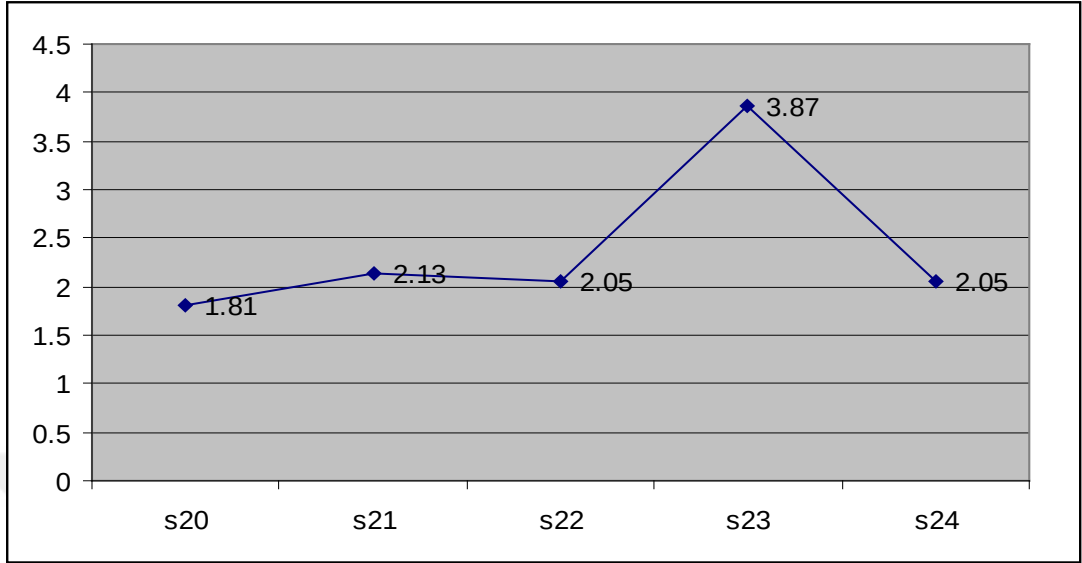
Anketin yirmi üçüncü önermesinde, Denetçi Mert Bey, Eriş Şirket yöneticilerinin denetim firmasına belge gönderme önerilerini reddederek müşteri işletmeye denetim ekibi göndermeye karar vermelidir şeklindeki yargıya katılımcıların (%5 + %10.4) toplam %15.4'ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %11.2'si kararsızım, (%39 + %34.4) toplam %73.4'ü ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Anketin yirmi dördüncü önermesinde ise, Denetçi, gerekli tüm işlemleri bizzat gerçekleştirmeye karar vermiş ve işi düşük ücrete rağmen kabul etmiştir. Bu durumda, maliyetleri azaltmak için daha az sayıda ve düşük tecrübeye personelin denetimde görevlendirilmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%36.1 + %37.8) toplam %73.9'u kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %13.3'ü kararsızım, (%10.4 + %2.5) toplam %12.9'u ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 24: Denetçi, gerekli tüm işlemleri bizzat gerçekleştirmeye karar vermiş ve işi düşük ücrete rağmen kabul etmiştir. Bu durumda, maliyetleri azaltmak için daha az sayıda ve düşük tecrübeye personelin denetimde görevlendirilmesine karar verilmesinde ise denetçi meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal etmektedir. Çünkü denetçinin mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik tehdidi önlemesi mesleki yeterliliğe sahip ve yeterli sayıda personeli denetimde görevlendirmesi ile mümkündür.

Hikaye 4'de sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 20'de yer verilmiştir.

Şekil 20: Hikaye 4 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları



Denetçilerin, meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 5'deki olaya ilişkin algılarına yönelik frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 22'de yer verilmiştir.

HİKAYE 5

Uğur Bey, denetimine gittiği Yonca Şirketi'nin hesaplarını denetlerken senetsiz alacaklarının önemli bir tutarının tahsilinin şüpheli hale geldiğini fark etmiştir. Bu durumu işletme yöneticileriyle görüşmüş, yöneticiler bu alacakların gider yazılması durumunda, kârın düşeceğini ve bunun sonucunda da bankadan kredi almak konusunda zorluk yaşayacaklarını belirtmişlerdir.

Tablo 22: Hikaye 5 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
25. Denetçinin, cari yıl için tahsili şüpheli hale gelen alacaklarla ilgili karşılık ayrılmamasını ve gider yazılmamasını kabul etmesinde bir sakınca yoktur.	54.8	34.9	7.5	2.9	-	1.58 ± .754
26. Denetçi, şüpheli alacakların gider yazılmamasını, ancak bir sonraki sene söz konusu durumun sürmesi halinde müşterinin geçmişe dönük düzeltme yapacağı sözünü alarak kabul edebilir.	34.9	43.6	13.3	7.9	0.4	1.95 ± .91

Tablo 22 incelendiğinde, katılımcıların meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulmuş olan hikaye 5’de geçen olayla ilgili anketin yirmi beşinci önermesinde, Denetçinin, cari yıl için tahsili şüpheli hale gelen alacaklarla ilgili karşılık ayrılmamasını ve gider yazılmamasını kabul etmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%54.8 + %34.9) toplam %89.7’si kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %7.5’i kararsızım, yaklaşık %3’ü ise katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

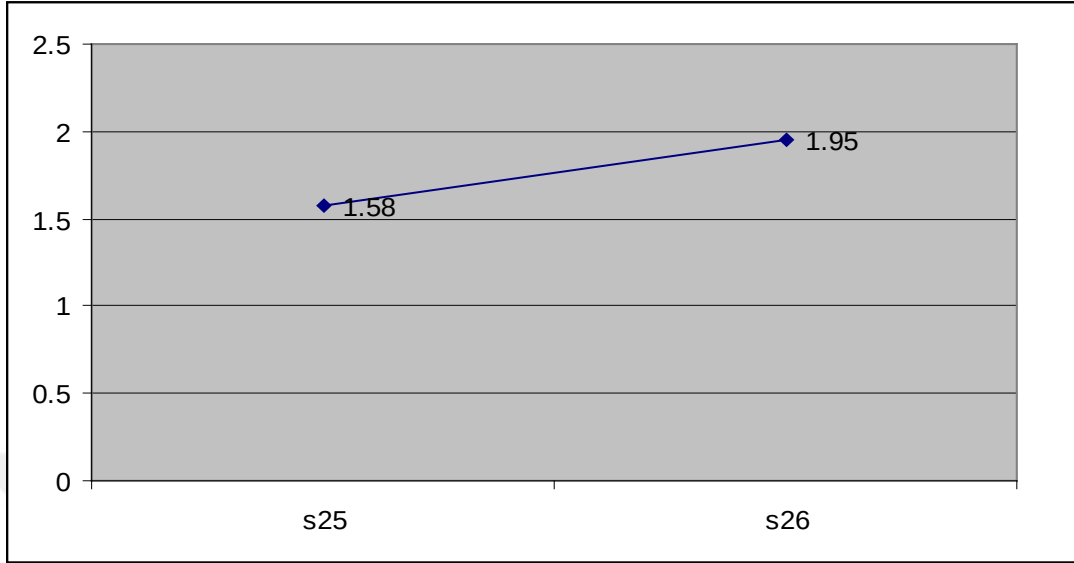
Önerme 25: Denetçinin, cari yıl için tahsili şüpheli hale gelen alacaklarla ilgili karşılık ayrılmamasını ve gider yazılmamasını kabul etmesi durumunda meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesinin ihlal edilmesine neden olmaktadır. Çünkü bağımsız denetçinin amacı, müşteri işletmenin finansal bilgilerinin gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda görüş belirtmektir. Denetçi müşteri işletmede elde ettiği bilginin ya da belgenin hatalı ya da yanıltıcı olduğunu düşünüyorsa bu durumdan üçüncü şahısların zarar görmemesi için hatanın düzeltilmesini sağlamalıdır ya da bu durumu raporuna yansıtmalıdır.

Anketin yirmi altıncı önermesinde ise, Denetçi, şüpheli alacakların gider yazılmamasını, ancak bir sonraki sene söz konusu durumun sürmesi halinde müşterinin geçmişe dönük düzeltme yapacağı sözünü alarak kabul edebilir şeklindeki yargıya katılımcıların (%34.9 + %43.6) toplam %78.5’i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %13.3’ü kararsızım, yaklaşık %8’i ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 26: Denetçi, şüpheli alacakların gider yazılmamasını, ancak bir sonraki sene söz konusu durumun sürmesi halinde müşterinin geçmişe dönük düzeltme yapacağı sözünü alarak kabul etmesi denetçinin dürüstlük ilkesini ihlal etmesine neden olmaktadır.

Hikaye 5’de sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 21’de yer verilmiştir.

Şekil 21: Hikaye 5 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları



Denetçilerin, meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 6'daki olaya ilişkin algılarına yönelik frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 23'de yer verilmiştir.

HİKAYE 6

A Denetim Şirketi, Akınlar Şirketi ile 2011 yılı finansal tabloların denetimi ile ilgili anlaşmıştır. 15.02.2012 tarihinde denetim şirketinden kaynaklanan sebeplerle denetim sözleşmesi iptal edilmiştir.

Akınlar Şirketi, 17.02.2012 tarihinde B Denetim Şirketinden denetim işini üstlenmesini istemiştir. 01.03.2012 tarihinde Genel Kurul düzenleyeceğinden raporun en geç 25.02.2012 tarihine kadar hazırlanmış olması yasal bir mecburiyettir.

B Denetim Şirketi zaman darlığına rağmen müşterinin prestijli bir şirket olması ve önceki denetim raporlarının hep olumlu olması nedeniyle işi kabul etmiştir. İç kontrol sistemini incelemeden, 25.02.2012 tarihine kadar raporu olumlu görüş vererek teslim etmiştir. (Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla ilgili belirlediği zorunlu süreleri dikkate almadan cevaplandırınız.)

Tablo 23: Hikaye 6 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
27. B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü belirtilen süre denetim için yeterlidir.	22.8	34.4	21.6	19.5	1.7	2.42 ± 1.09
28. B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü müşteri işletme iyi bir prestije sahiptir.	24.5	41.1	14.5	16.6	3.3	2.33 ± 1.11
29. B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü müşteri işletmenin önceki dönem finansal tabloları hakkındaki denetçi görüşü olumludur.	19.9	32.4	19.5	25.7	2.5	2.58 ± 1.14
30. Denetçinin zaman darlığı nedeniyle geçmiş denetim raporlarına dayanarak iç kontrol yapısını gözden geçirmeksizin denetimi tamamlamasında bir sakınca yoktur.	37.8	42.7	10.8	6.2	2.5	1.92 ± .97

Tablo 23 incelendiğinde, katılımcıların meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 6'da geçen olayla ilgili anketin yirmi yedinci önermesinde, B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü belirtilen süre denetim için yeterlidir şeklindeki yargıya katılımcıların (%22.8 + %34.4) toplam %57.2'si kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %21.6'sı kararsızım, (%19.5 + %1.7) toplam %21.2'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 27: B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü belirtilen süre denetim için yeterlidir yargısına kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum yönünde görüş belirten katılımcılar, denetim için gerekli özeni göstermek açısından yeterli sürenin olmaması nedeniyle meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal etmektedirler.

Anketin yirmi sekizinci önermesinde, B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü müşteri işletme iyi bir prestije sahiptir şeklindeki yargıya katılımcıların (%24.5 + %41.1) toplam %65.6'sı kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %14.5'i kararsızım, (%16.6 + %3.3) toplam %19.9'u ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 28: B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü müşteri işletme iyi bir prestije sahiptir yargısına kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum yönünde görüş belirten katılımcılar, meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal etmektedirler. Çünkü bir müşteri işletmenin denetimini üstlenmek için işletmenin sahip olduğu prestij bir etken olmamalıdır.

Anketin yirmi dokuzuncu önermesinde, B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü müşteri işletmenin önceki dönem finansal tabloları hakkındaki denetçi görüşü olumludur şeklindeki yargıya katılımcıların (%19.9 + %32.4) toplam %52.3'ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %19.5'i kararsızım, (%25.7 + %2.5) toplam %28.2'u ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 29: B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü müşteri işletmenin önceki dönem finansal tabloları hakkındaki denetçi görüşü olumludur yargısına kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum yönünde görüş belirten katılımcılar, meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal etmektedirler. Çünkü bir müşteri işletmenin denetimini üstlenmek için işletmenin önceki dönem finansal tabloları hakkındaki denetçi görüşünün olumlu olması bir etken olmamalıdır.

Anketin otuzuncu önermesinde ise, Denetçinin zaman darlığı nedeniyle geçmiş denetim raporlarına dayanarak iç kontrol yapısını gözden geçirmeksizin denetimi tamamlamasında bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların

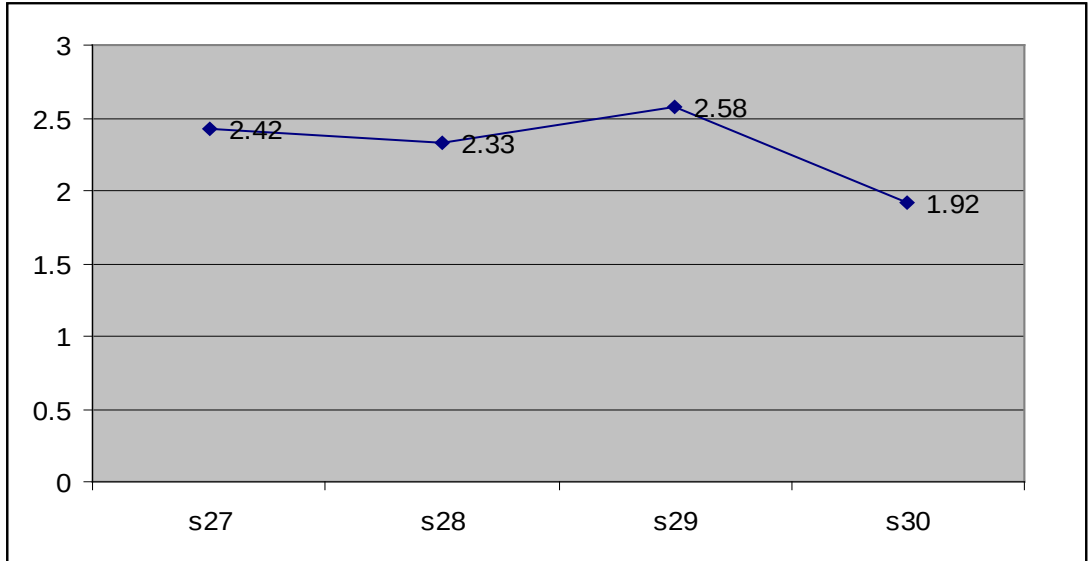
(%37.8 + %42.7) toplam %80.5'i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %10.8'si kararsızım, (%6.2 + %2.5) toplam %8.7'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 30: Denetçinin zaman darlığı nedeniyle geçmiş denetim raporlarına dayanarak iç kontrol yapısını gözden geçirmeksizin denetimi tamamlamasında bir sakınca yoktur yargısına kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum yönünde görüş belirten katılımcılar, meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesini ihlal etmektedirler. Üstlenilen denetimin amacına ulaşabilmesi için müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenerek denetim programının oluşturulması gerekmektedir.

Denetçi, müşteri işletmenin denetimini kabul etmeden önce denetimi yapabilecek nitelikte ve sayıda personele sahip olup olmadığını, denetim için yeterli sürenin olup olmadığını, müşteri işletmenin iç kontrol yapısını değerlendirmelidir.

Hikaye 6'da sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 22'de yer verilmiştir.

Şekil 22: Hikaye 6 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları



Denetçilerin, meslek etik ilkelerinden mesleki davranış ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 7'deki olaya ilişkin algılarına yönelik

frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 24’de yer verilmiştir.

HİKAYE 7

A Denetim Şirketinin Denetçisi Ahmet Bey, Uzer Şirket yöneticileriyle denetim anlaşması için görüşme yaparken Uzer Şirket yönetiminin, B Denetim Şirketinden Denetçi Mehmet Bey’le de görüştüklerini öğrenir. Şirket yöneticileri, diğer denetçinin teklifinin daha cazip olduğunu söylerler. Ahmet Bey, Mehmet Bey’in yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadığını, kendisiyle geçmişteki görüşmelerinden örnekler vererek açıklar. Denetçi Ahmet Bey, görüşme esnasında denetim sonucuna ilişkin ne tür bir görüş vereceğinden bahseder ve raporla ilgili sıkıntı yaşamayacaklarını belirterek denetim sözleşmesini imzalar.

Tablo 24: Hikaye 7 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
31. Denetçi Ahmet Bey’in, diğer denetçinin yetkin olmadığı konusunda görüş belirtmesinde bir sakınca yoktur.	54.4	30.3	8.3	5.8	1.2	1.69 ± .93
32. Genel olarak denetçiler, birbirlerinin mesleki yetkinliğini yukarıdaki hikaye’ye benzer şekilde kötülerler.	24.9	37.8	18.7	15.8	2.9	2.34 ± 1.10
33. Bir meslektaşın, diğer meslektaşının yetkinliğini yukarıdaki hikaye’ye benzer şekilde kötülediğine hiç şahit oldunuz mu?	(38.2) Evet (61.8) Hayır					1.61 ± .48
34. Denetçinin, denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında denetim sonucuna ilişkin görüşünü belirtmesinde bir sakınca yoktur.	70.1	20.3	6.6	2.5	0.4	1.42 ± .76
35. Genel olarak denetçiler, denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında yapacağı denetimin sonucuna ilişkin görüş belirtirler.	49.4	34.4	9.5	3.3	3.3	1.76 ± .98
36. Denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında denetçinin yapacağı denetimin sonucuna ilişkin görüş belirtmesine hiç şahit oldunuz mu?	(12.0) Evet (88.0) Hayır					1.87 ± .32

Tablo 24 incelendiğinde, katılımcıların meslek etik ilkelerinden mesleki davranış ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 7’de geçen olayla ilgili anketin otuz birinci önermesinde, Denetçi Ahmet Bey’in, diğer denetçinin yetkin olmadığı konusunda görüş belirtmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%54.4 + %30.3) toplam %84.7’si kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %8.3’ü kararsızım, (%5.8 + %1.2) toplam %7’si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 31: Denetçi Ahmet Bey’in, meslektaşının denetim konusunda yetkin olmadığı ile ilgili müşteri işletmeye görüş belirtmesi, meslek etik ilkelerinden mesleki davranış ilkesini ihlal etmesine yol açmaktadır. Çünkü denetçiler kendilerini ya da işlerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Ayrıca, meslektaşlarını ya da diğer denetim firmalarını kötüleyici referanslarda bulunamazlar.

Anketin otuz ikinci önermesinde, genel olarak denetçiler, birbirlerinin mesleki yetkinliğini yukarıdaki hikaye’ye benzer şekilde kötülerler şeklindeki yargıya katılımcıların (%24.9 + %37.8) toplam %62.7’si kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %18.7’si kararsızım, (%15.8 + %2.9) toplam %18.7’si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Anketin otuz üçüncü önermesinde, bir meslektaşın, diğer meslektaşının yetkinliğini yukarıdaki hikaye’ye benzer şekilde kötülediğine hiç şahit oldunuz mu? Sorusuna katılımcıların yaklaşık %38’i evet, yaklaşık %62’si ise hayır yanıtını vermişlerdir.

Anketin otuz dördüncü önermesinde, denetçinin, denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında denetim sonucuna ilişkin görüşünü belirtmesinde bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%70.1 + %20.3) toplam %90.4’ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %6.6’sı kararsızım, yaklaşık %3’ü ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

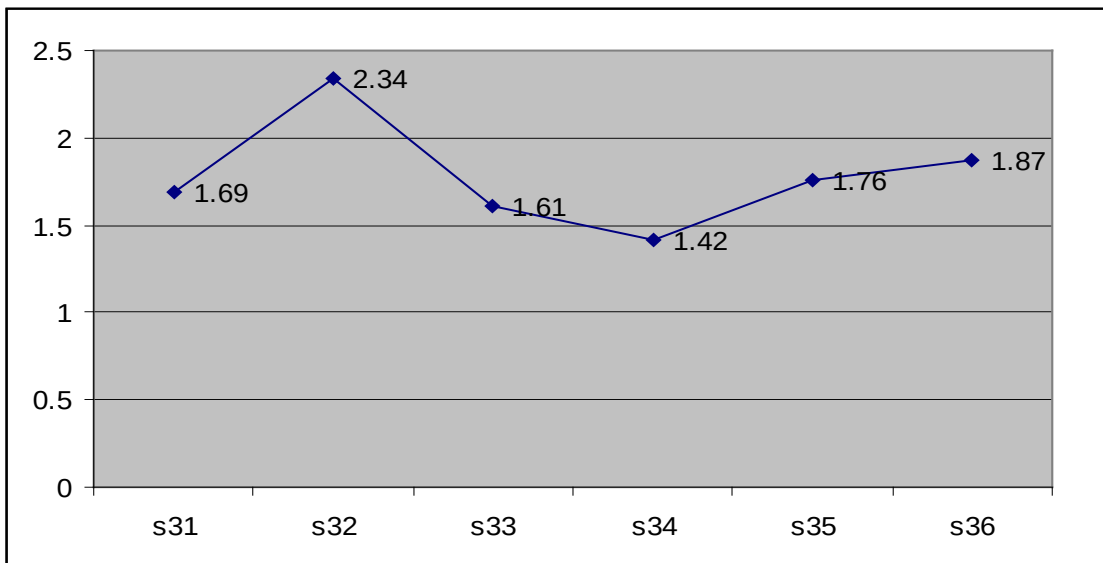
Önerme 34: Denetçinin, denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında denetim sonucuna ilişkin görüşünü belirtebilir yargısına kesinlikle katılıyorum ya da katılıyorum yönünde görüş belirten katılımcılar, meslek etik ilkelerinden mesleki davranış ilkesini ihlal etmektedirler. Çünkü denetim sözleşmesi esnasında henüz yapılmamış denetim ile ilgili denetçinin denetim sonucuna yönelik görüş belirtmesi denetim mesleğinin itibarına zarar verecektir.

Anketin otuz beşinci önermesinde, genel olarak denetçiler, denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında yapacağı denetimin sonucuna ilişkin görüş belirtirler şeklindeki yargıya katılımcıların (%49.4 + %34.4) toplam %83.8'i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %9.5'i kararsızım, (%3.3 + %3.3) toplam %6.6'sı ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Anketin otuz altıncı önermesinde ise, denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında denetçinin yapacağı denetimin sonucuna ilişkin görüş belirtmesine hiç şahit oldunuz mu? Sorusuna katılımcıların %12'si evet, %88'si ise hayır yanıtını vermişlerdir.

Hikaye 7'de sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 23'de yer verilmiştir.

Şekil 23: Hikaye 7 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları



Denetçilerin, mesleki tarafsızlık, dürüstlük, mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan hikaye 8’deki olaya ilişkin algılarına yönelik frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 25’de yer verilmiştir.

HİKAYE 8

Denetçi Yalçın Bey, Selçuk işletmesinin 4 yıldır finansal tablolarının denetimini sürdürmektedir. Selçuk işletmesinin yöneticisi, denetçiye mali işlerden sorumlu olacak müdür aradıklarını belirtmiştir. Denetçiye çevresinde önerebileceği birinin olup olmadığını sormuştur. Denetçi bu durumun kendisi için iyi bir fırsat olacağını düşünmüştür. Selçuk işletmesinin yöneticisine işletmenin denetim raporunun tamamlanmasının ardından işe başlayabileceğini belirtir. Bu görüşmede maaş ve diğer detaylar konusunda anlaşmaya varırlar. Denetçi 4 ay sonra Selçuk Şirketinde işe başlar.

Tablo 25: Hikaye 8 ile İlgili Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
37. Denetçinin, denetim süreci içerisinde müşteri işletmeyle anlaşmasında bir sakınca yoktur.	49.0	29.9	8.7	11.6	0.8	1.85 ± 1.04
38. Yalçın Bey denetim devam ederken, müşteri işletmeyle anlaştığını denetim şirketi yöneticilerine bildirmemiştir. Bu durumda bir sakınca yoktur.	52.7	29.9	7.5	8.3	1.7	1.76 ± 1.01
39. Yalçın Bey’in, müşteri işletmeye transferinden sonra denetim şirketinin herhangi bir işlem yapmasına gerek yoktur.	31.1	28.2	22.0	16.6	2.1	2.30 ± 1.13

Tablo 25 incelendiğinde, hikaye 8’de geçen olay ile ilgili katılımcıların meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan anketin otuz yedinci önermesinde, Denetçinin, denetim süreci içerisinde müşteri işletmeyle anlaşmasında bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%49 + %29.9) toplam %78.9’u kesinlikle katılmıyorum ya da katılıyorum, %8.7’si

kararsızım, yaklaşık %12'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 37: Denetçinin, denetim süreci içerisinde müşteri işletmeyle anlaşması, denetçi için kişisel çıkar ve yakınlık tehditlerini oluşturmaktadır. Denetçinin müşteri işletmenin denetimi ile ilgili alacağı kararlarda, müşteri işletmenin etkisi altında kalarak karar almasına neden olacaktır ve bu durum denetçinin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesini ihlal etmesine neden olacaktır.

Katılımcıların meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan anketin otuz sekizinci önermesinde, Yalçın Bey denetim devam ederken, müşteri işletmeyle anlaştığını denetim şirketi yöneticilerine bildirmemiştir. Bu durumda bir sakınca yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%52.7 + %29.9) toplam %82.6'sı kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %7.5'i kararsızım, (%8.3 + %1.7) toplam %10'u ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 38: Yalçın Bey'in denetim devam ederken, müşteri işletmeyle anlaştığını denetim şirketi yöneticilerine bildirmemiş olması, meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesini ihlal ettiğini göstermektedir. Denetçiler mesleki faaliyetleri süresince açık sözlü, doğru ve dürüst olmalıdırlar.

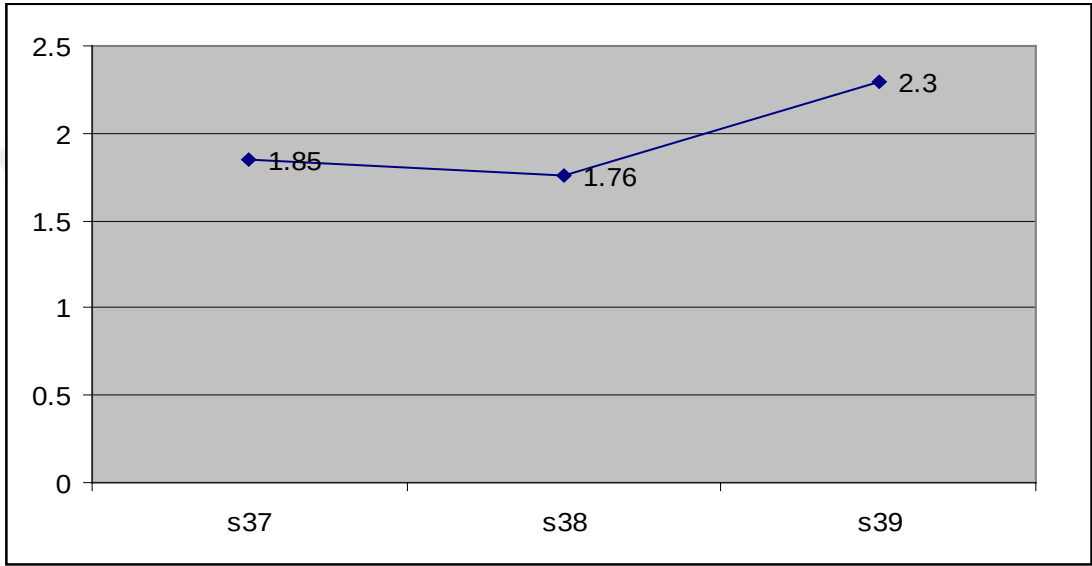
Katılımcıların meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ile ilgili algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan anketin otuz dokuzuncu önermesinde, Yalçın Bey'in, müşteri işletmeye transferinden sonra denetim şirketinin herhangi bir işlem yapmasına gerek yoktur şeklindeki yargıya katılımcıların (%31.1 + %28.2) toplam %59.3'ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %22'si kararsızım, (%16.6 + %2.1) toplam %18.7'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Önerme 39: Yalçın Bey'in, müşteri işletmeye transferinden sonra denetim şirketinin herhangi bir işlem yapması durumunda, denetim şirketi mesleki yeterlilik ve

özen ilkesini ihlal etmektedir. Çünkü yapılan denetim taraflı yapılmış olabileceği için denetim raporunun hatta denetimin tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Hikaye 8’de sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 24’de yer verilmiştir.

Şekil 24: Hikaye 8 ile İlgili Verilen Cevapların Ortalamaları



Anket formunun C bölümünde, etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlar hakkında denetçilerin görüşleri, kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum şeklinde oluşturulan beşli likert ölçeğinde toplanan veriler ışığında değerlendirilmiştir.

C bölümünde denetçilerin etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlara yönelik sorulan altı önermeden her birine verilen cevaplarına ilişkin frekanslarına, ortalamalarına ve standart sapma değerlerine Tablo 26’da yer verilmiştir.

Tablo 26: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Hususlara Verilen Cevaplar Tablosu

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort ± ss
40. Denetçinin müşteri kaybetme kaygısı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5.0	10.8	7.9	54.8	21.6	3.77 ± 1.06
41. Denetçinin daha fazla para kazanma tutkusunu etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5.4	12.0	10.0	51.5	21.2	3.70 ± 1.09
42. Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	6.2	22.4	12.0	43.2	16.2	3.40 ± 1.17
43. Denetçinin meslek onuruna inanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	7.1	22.0	7.5	42.7	20.7	3.48 ± 1.23
44. Denetçinin kendi ahlaki zayıflığı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	4.6	11.2	7.5	53.9	22.8	3.79 ± 1.05
45. Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	3.7	11.2	9.5	46.9	28.6	3.85 ± 1.07

Tablo 26 incelendiğinde, anketin kırkinci önermesine, denetçinin müşteri kaybetme kaygısı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki yargıya katılımcıların (%5 + %10.8) toplam %15.8'i kesinlikle katılmıyorum ya da katılıyorum, %7.9'u kararsızım, (%54.8 + %21.6) toplam 76.4'ü ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Anketin kırk birinci önermesinde, denetçinin daha fazla para kazanma tutkusunu etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki yargıya katılımcıların (%5.4 + %12) toplam %17.4'ü kesinlikle katılmıyorum ya da katılıyorum, %10'u kararsızım, (%51.5 + %21.2) toplam %72.7'si ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Anketin kırk ikinci önermesinde, denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki yargıya katılımcıların (%6.2 + %22.4) toplam %28.6'sı kesinlikle katılmıyorum ya

da katılmıyorum, %12'si kararsızım, (%43.2 + %16.2) toplam %59.4'ü ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Anketin kırk üçüncü önermesinde, denetçinin meslek onuruna inanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki yargıya katılımcıların (%7.1 + %22) toplam %29'u kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %7.5'i kararsızım, (%42.7 + %20.7) toplam %63.4'ü ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

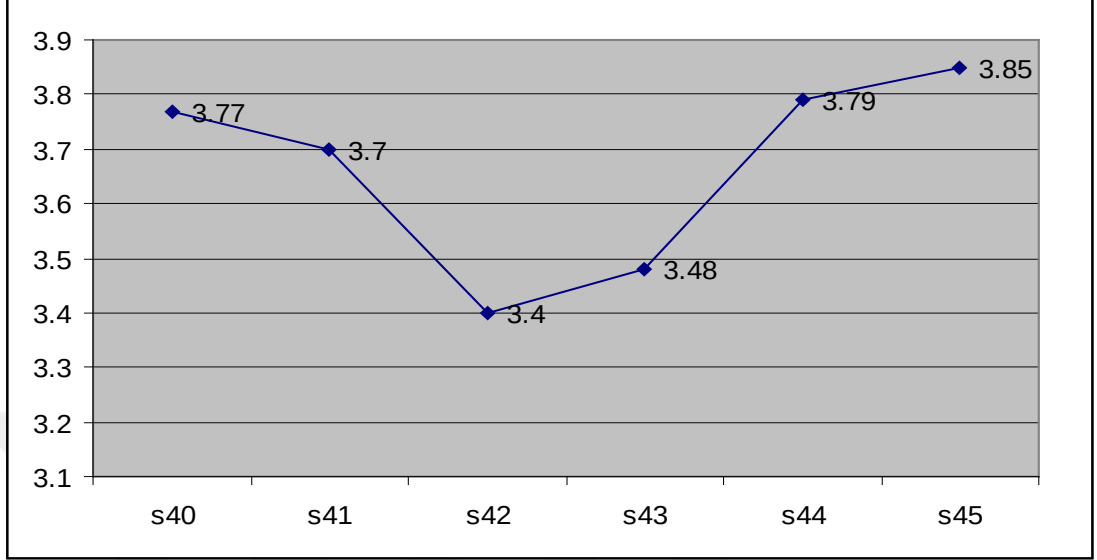
Anketin kırk dördüncü önermesinde, denetçinin kendi ahlaki zayıflığı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki yargıya katılımcıların (%4.6 + %11.2) toplam %15.8'i kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %7.5'i kararsızım, (%53.9 + %22.8) toplam %76.7'i ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Anketin kırk beşinci önermesinde ise, cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki yargıya katılımcıların (%3.7 + %11.2) toplam %14.9'u kesinlikle katılmıyorum ya da katılmıyorum, %9.5'i kararsızım, (%46.9 + %28.6) toplam %75.5'i ise katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yanıtını vermişlerdir.

Tablo 26 incelendiğinde; denetçilerin, meslek etiğine uyumunu olumsuz etkileyen hususlara yönelik oluşturulan önermelere verilen cevapların ortalaması 3'ün üzerinde çıkmıştır. Denetçiler, meslek etiğine uyumu olumsuz etkileyen hususlara yönelik oluşturulan önermeleri çoğunlukla katılıyorum ya da kesinlikle katılıyorum yönünde yanıtlamışlardır.

Denetçilerin etik ilkelere uyumunu olumsuz etkileyen hususlara yönelik sorulan önermelere verilen cevapların ortalama değerlerinin dağılımı Şekil 25'de yer verilmiştir.

Şekil 25: Etik Kuralara Uyumu Olumsuz Etkileyen Hususlara Yönelik Önermelere Verilen Cevapların Ortalamaları



3.7.3. Araştırmada Yer Alan Ölçeğe Yönelik Faktör Analizi

Faktör analizinin araştırma açısından en önemli aşaması, elde edilen faktörlerin adlandırılıp anlamlandırılmasıdır. Faktörler adlandırılıp anlamlandırılırken onlardan yoğun olarak etkilenen gözlemsel değişkenleri göz önünde bulundurmak ve bunları neyin böyle yoğun olarak etkileyeceğini sormak gerekir. Adlandırıp anlamlandırma tamamlandıktan sonra ilgilenilen değişkeni açıklama, artık bir regresyon denklemini yorumlama olarak kendisini ortaya koymaktadır.⁶

⁶ Büyüköztürk, a.e., s.21.

Tablo 27: Faktörlerin Tanımları ve Soru Seti Güvenilirlik Değeri

ETİK İLKELER	FAKTÖR	Güvenilirlik (Cronbach's Alpha)
DÜRÜSTLÜK	FAKTÖR 1	0.787
TARAFSIZLIK	FAKTÖR 2	0.816
MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	FAKTÖR 3	0.793
GİZLİLİK	FAKTÖR 4	0.872
MESLEKİ DAVRANIŞ	FAKTÖR 5	0.841

Her bir faktör soru setleri için güvenilirlik için Cronbach's Alpha değeri 0.70 değerini geçerek güvenilirliğin faktörler için sağlandığını göstermiştir. Temel Bileşenler Faktör Analizi (açıklayıcı faktör analizi) uygulanmış ve Varimax döndürme yöntemi kullanılmıştır. Birbiriyle ilişkili çok sayıda değişkenin yer aldığı veri matrisine Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) uygulanmıştır. Çok değişkenli istatistiksel yöntemlerden biri olan AFA' nın öncelikli amacı, veri matrisinde yer alan temel yapıyı tanımlamaktır. Bunu gerçekleştirirken birbirleriyle ilişkili değişkenleri bir araya getirerek boyut indirgemesi yapmaktadır.⁷ AFA'da, gözlemlenmiş değişkenlerin doğrusal kombinasyonu olarak elde edilen boyutlara faktör adı verilmektedir.⁸

Faktör analizinin, başlıca amacı aralarında ilişki bulunduğu düşünülen çok sayıdaki değişkenin arasındaki ilişkilerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için daha az sayıdaki temel boyuta indirgemek veya özetlemektir. Yani; temel bileşenler analizi gibi bir boyut indirgeme ve bağımlılık yapısını yok etme yöntemidir. Anlaşıldığı üzere faktör analizinin iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlar; değişken sayısını azaltmak ve değişkenler arasındaki ilişkilerden yararlanarak bazı yeni yapılar ortaya çıkarmaktır. AFA, verilerin kovaryans ya da korelasyon matrisinden yararlanılarak birbirleri ile ilişkili p sayıda değişkenden daha az sayıda ($k < p$) ve birbirlerinden bağımsız yeni değişkenler (faktör) türetmek üzere

⁷ Joseph F. Hair, vd., **Multivariate Data Analysis**, Fifth Edition, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 1998, s.90.

⁸ Alvin C. Rencher,, **Methods of Multivariate Analysis**, Second Edition, John Wiley Pbc.: New York, 2002, s.408.

yararlanılan bir tekniktir. Açıklayıcı faktör analizinin bazı varsayımları şu şekilde sıralanabilir.

1. Faktör analizi tüm değişkenlerin ve bu değişkenlerin tüm doğrusal birleşimlerinin (kombinasyonlarının) normal dağıldığını (çok değişkenli normal dağılım) varsayar. Değişkenlerin tüm doğrusal birleşimlerinin normalliği test edilmese de tek değişkenlere ilişkin normallik, çarpıklık ve basıklık katsayıları ile değerlendirilebilir.
2. Çok değişkenli normallik varsayımı, değişken çiftlerinin arasındaki ilişkinin doğrusal olduğuna da işaret ettiğinden dolayı ilişkinin doğrusal olması gerekir.
3. Verilerin en az aralıklı ölçekte ölçülmüş olması gerekir.
4. Değişkenlerin birbirleri ile çok düşük ya da çok yüksek değil de belirli bir düzeyde ilişkili (0,25 - 0,90) olması gerekir.
5. Ortak faktörler birbirleri ile ve artık faktörlerle ilişkisizdir.

AFA, bir araştırmacı verinin temelini oluşturan faktör miktarı hakkında bir hipotez oluşturmak için yeterli bir kanıta sahip olmadığında, değişkenler arasındaki kovaryansı açıklayan faktörlerin doğası ve sayısını tespit etmede veriyi keşfetmek için kullanılır.⁹ Bu özelliği ile AFA, bir belirleme işlevini hipotez kurmaya yönelik bilgi edinilmesini sağlamaya çalışır ve açıklayıcı faktör analizine yöntem türeten yaklaşım adı da verilebilir.

3.7.3.1. Dürüstlük Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri

Uygulamanın ilk aşamasında faktör analizinin uygunluğunu belirlemek için bazı ön testler gerçekleştirilmiştir. Bunlar; Bartlett testi (Bartlett Test of Sphericity) ve KMO (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy) örnekleme uygunluk ölçütü uygulanmıştır. Bartlett testi (Bartlett Test of Sphericity) “korelasyon matrisi birim matrise eşittir” hipotezini test eder. Hipotezin reddedilmesi, değişkenler arasında bir korelasyonun olduğu anlamına gelir ve faktör analizinin değişkenlere uygulanabilirliği söz konusu olur. Çalışmada, Bartlett testine göre ana kütle korelasyon matrisinin birim matris olmadığı ve küresellik ölçütünün de sağlandığı

⁹ James Stevens , **Applied Multivariate Statistics for the Social Sciences**, Third Edition , New Jersey, 1996, s.45.

görülmüştür. Diğer bir ifade ile Bartlett testi sonucunda anlamlılık 0.05'den küçük çıktığı için ($p < 0.05$) normallik varsayımının sağlandığı görülmektedir. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri ise, faktör analizinin uygun olup olmadığı hakkında bilgi verir. Küçük KMO değerleri, faktör analizi uygulamasının doğru olmayacağı sonucunu verir. Tablo 28'de görüldüğü gibi ölçeğin KMO değeri 0,691 olarak bulunmuştur. KMO ölçütüne göre örneklem büyüklüğü, gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ve kısmi korelasyon katsayıları faktör analizi için uyumlu bulunmuştur. KMO değerinin %60 değerini geçmesi uygun kabul edilir. Yapılan KMO ve Bartlett testleri ile ortaya çıkan sonuçlar itibarıyla açıklayıcı faktör analizi ölçeğin dürüstlük ile ilgili önermeleri için uygun bir istatistiksel tekniktir.

Tablo 28: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Uygunluk Ölçütü		.691
Bartlett's Test	Ki-kare	117.091
	Serbestlik Derecesi	3
	p (Anlamlılık)	.000

Tablo 29: Dürüstlük ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri

	Extraction
S25	.711
S26	.666
S38	.495

Faktör içinde yer alan sorulara yönelik extraction değerleri 0.40 değerinin altında ise söz konusu soru faktör hesaplamada devre dışı bırakılır. Tablo 29'da da görüleceği üzere, tüm değerler 0.40 değerinin üzerindedir ve çıkan sonuçlara göre önermelerin faktör içinde uygunluğu belirlenmiştir.

3.7.3.2. Tarafsızlık Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri

Tablo 30: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Uygunluk Ölçütü		.780
Bartlett's Test	Ki-kare	894.598
	Serbestlik Derecesi	105
	p (Anlamlılık)	.000

Tablo 30’da görüldüğü üzere, Bartlett testine göre, ana kütle korelasyon matrisinin birim matris olmadığı ve küresellik ölçütünün de sağlandığı görülmüştür. Anlamlılık 0.05’den küçük çıktığı için ($p < 0.05$) normallik varsayımının sağlandığı görülmektedir. KMO değeri ise 0.780 olarak bulunmuştur. KMO değerinin %60 değerinin üzerinde olması nedeniyle uygun bulunmuştur. Yapılan KMO ve Bartlett testleri ile ortaya çıkan sonuçlar itibariyle açıklayıcı faktör analizi ölçeğin tarafsızlıkla ilgili önermeleri için uygun bir istatistiksel tekniktir.

Tablo 31: Tarafsızlık ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri

	Extraction
S1	.512
S2	.627
S5	.479
S6	.665
S7	.550
S8	.509
S9	.668
S10	.588
S11	.513
S12	.442
S13	.614
S14	.687
S15	.648
S16	.657
S37	.681

Tablo 31’den de görüleceği üzere, her bir soru 0.40 değerinin üzerindedir ve çıkan sonuçlara göre önermelerin faktör içinde uygunluğu belirlenmiştir.

3.7.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri

Tablo 32: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Uygunluk Ölçütü		.774
Bartlett's Test	Ki-kare	771.949
	Serbestlik Derecesi	45
	p (Anlamlılık)	.000

Tablo 32’de görüldüğü gibi Bartlett testine göre, ana kütle korelasyon matrisinin birim matris olmadığı ve küresellik ölçütünün de sağlandığı görülmüştür.

Anlamlılık 0.05’den küçük çıktığı için ($p<0.05$) normallik varsayımının sağlandığı görülmektedir. KMO değeri ise 0.774 olarak bulunmuştur. KMO değerinin %60 değerinin üzerinde olması nedeniyle uygun bulunmuştur. Yapılan KMO ve Bartlett testleri ile ortaya çıkan sonuçlar itibariyle açıklayıcı faktör analizi ölçeğin tarafsızlıkla ilgili önermeleri için uygun bir istatistiksel tekniktir.

Tablo 33: Mesleki Yeterlilik ve Özen ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri

	Extraction
S3	.621
S20	.692
S21	.578
S22	.482
S24	.572
S27	.564
S28	.529
S29	.604
S30	.734
S39	.592

Tablo 33’den de görüleceği üzere, her bir soru 0.40 değerinin üzerindedir ve çıkan sonuçlara göre önermelerin faktör içinde uygunluğu belirlenmiştir.

3.7.3.4. Gizlilik Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri

Tablo 34: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Uygunluk Ölçütü		.751
Bartlett's Test	Ki-kare	10.215
	Serbestlik Derecesi	3
	p (Anlamlılık)	.017

Tablo 34’de görüldüğü üzere, Bartlett testine göre, ana kütle korelasyon matrisinin birim matris olmadığı ve küresellik ölçütünün de sağlandığı görülmüştür. Anlamlılık 0.05’den küçük çıktığı için ($p<0.05$) normallik varsayımının sağlandığı görülmektedir. KMO değeri ise 0.751 olarak bulunmuştur. KMO değerinin %60 değerinin üzerinde olması nedeniyle uygun bulunmuştur. Yapılan KMO ve Bartlett testleri ile ortaya çıkan sonuçlar itibariyle açıklayıcı faktör analizi ölçeğin tarafsızlıkla ilgili önermeleri için uygun bir istatistiksel tekniktir.

Tablo 35: Gizlilik ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri

	Extraction
S4	.477
S17	.558
S18	.508

Tablo 35’den de görüleceği üzere, her bir soru 0.40 değerinin üzerindedir ve çıkan sonuçlara göre önermelerin faktör içinde uygunluğu belirlenmiştir.

3.7.3.5. Mesleki Davranış Faktörü İçin Uygunluk İstatistikleri

Tablo 36: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Uygunluk Ölçütü		.710
Bartlett's Test	Ki-kare	35.382
	Serbestlik Derecesi	1
	p (Anlamlılık)	.000

Tablo 36’da görüldüğü üzere Bartlett testine göre, ana kütle korelasyon matrisinin birim matris olmadığı ve küresellik ölçütünün de sağlandığı görülmüştür. Anlamlılık 0.05’den küçük çıktığı için ($p < 0.05$) normallik varsayımının sağlandığı görülmektedir. KMO değeri ise 0.710 olarak bulunmuştur. KMO değerinin %60 değerinin üzerinde olması nedeniyle uygun bulunmuştur. Yapılan KMO ve Bartlett testleri ile ortaya çıkan sonuçlar itibarıyla açıklayıcı faktör analizi ölçeğin tarafsızlıkla ilgili önermeleri için uygun bir istatistiksel tekniktir.

Tablo 37: Mesleki Davranış ile İlgili Önermelere Yönelik Extraction Değerleri

	Extraction
S31	.686
S34	.686

Tablo 37’den de görüleceği üzere, her bir soru 0.40 değerinin üzerindedir ve çıkan sonuçlara göre önermelerin faktör içinde uygunluğu belirlenmiştir.

3.7.4. Grup Farklılıklarının Sınanması

Grup farklılıklarının sınanması için ilk aşamada elde edilen beş faktörün normallik sınaması gerçekleştirilmiştir. Faktörlerin normallik sınama sonuçlarına

göre non-parametrik veya parametrik yöntemlerden hangisinin uygulanacağına karar verilecektir. Her bir faktör için SPSS 20.0 sürümü içinde yer alan Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk normallik sınaması uygulanmıştır.

Tablo 38: Faktörler İçin Normallik Sınaması

	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	İstatistik	N	p	İstatistik	N	p
DÜRÜSTLÜK	.133	241	.000	.910	241	.000
TARAFSIZLIK	.053	241	.001	.980	241	.002
MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	.064	241	.020	.978	241	.001
GİZLİLİK	.096	241	.000	.980	241	.002
MESLEKİ DAVRANIŞ	.253	241	.000	.785	241	.000

Tablo 38 sonuçlarından görüleceği üzere normal dağılımın sağlanmadığını belirten H_1 hipotezi kabul edilir ($p < 0.05$). Seriler normal dağılımı sağlamadığı için non-parametrik yöntemlerinin kullanılması uygun olacaktır. Bu nedenle, çok kategoriler için (iki'den fazla grup) MANOVA'nın karşılığı olan Kruskal-Wallis testi ve iki kategorinin (iki grup) olması durumunda t testinin karşılığı olan Mann-Whitney-U testleri kullanılmıştır.

3.7.4.1. Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları

Denetçilerin cinsiyetlerine göre, meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı Mann-Whitney-U testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 39'da yer almaktadır.

Tablo 39: Cinsiyet Açısından Grup Farklılıklarının Sınanması Mann-Whitney-U Test Sonuçları

	DÜRÜSTLÜK	TARAFSIZLIK	MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	GİZLİLİK	MESLEKİ DAVRANIŞ
Mann-Whitney U	5195.000	5098.000	5912.000	4484.000	5707.500
Wilcoxon W	20073.000	7513.000	20790.000	6899.000	20585.500
Z değeri	-1.526	-1.709	-.045	-2.966	-.491
p (Anlamlılık)	.127	.087	.964	.003	.624

Tablo 39 da görüldüğü üzere, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış faktörleri için p değerleri 0.05’den ($p>0.05$) büyük değerler almaktadır. Bu durumda, denetçilerin cinsiyetine göre meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları ile ilgili istatistik anlamlı farkın olduğunu belirten H_1 hipotezi reddedilmiştir.

Sadece gizlilik faktöründe anlamlılık 0.003’dür ve bu değer 0.05’den küçük olduğundan denetçilerin cinsiyetlerine göre meslek etik ilkelerinden sadece gizlilik ilkesi hakkındaki algıları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur ve H_0 hipotezi reddedilmiştir. Gizlilik ilkesine yönelik oluşturulmuş önermelerin ortalama sıra değerlerine bakıldığında; bayan denetçilerin gizlilik ilkesine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, erkek denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yapılan araştırmaya göre; bayan denetçilerin erkek denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

H_0 : Cinsiyete göre denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Cinsiyete göre denetçilerin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Cinsiyete göre denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Cinsiyete göre denetçilerin meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Cinsiyete göre denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki davranış ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

3.7.4.2. Denetçilerin Yaş Gruplarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları

Yaş gruplarına göre denetçilerin, meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki

algıları arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 40’da yer almaktadır.

Tablo 40: Yaş Açısından Grup Farklılıklarının Sınanması Kruskal Wallis Test Sonuçları

	DÜRÜSTLÜK	TARAFSIZLIK	MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	GİZLİLİK	MESLEKİ DAVRANIŞ
Ki-kare	29.747	36.761	39.802	5.202	9.865
sd	5	5	5	5	5
p (anlamlılık)	.000	.000	.000	.392	.079

Tablo 40’da görüldüğü üzere, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen faktörleri için anlamlılık 0.05’den küçük değerler almaktadır. Bu durumda, farklı yaş gruplarındaki denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri hakkındaki algıları ile ilgili istatistik anlamlı fark bulunmuştur ve H_0 hipotezi reddedilmiştir.

Gizlilik ve mesleki davranış faktörleri için anlamlılık 0.05’den büyük değerler almaktadır. Bu durumda, farklı yaş gruplarındaki denetçilerin meslek etik ilkelerinden gizlilik ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları ile ilgili istatistik anlamlı farkın olduğunu belirten H_1 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Farklı yaş gruplarındaki denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı yaş gruplarındaki denetçilerin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı yaş gruplarındaki denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı yaş gruplarındaki denetçilerin meslek etik ilkelerinden gizlilik hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı yaş gruplarındaki denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki davranış hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

Tablo 41: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük Tarafsızlık Mesleki Yeterlilik ve Özene Yönelik Yaş Gruplarına Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri

	YAŞ GRUPLARI	N	Ortalama sıra
DÜRÜSTLÜK	22-25	31	149.58
	26-30	77	146.98
	31-35	37	101.22
	36-40	30	104.22
	41-45	21	93.74
	46 üstü	45	97.03
	Toplam	241	
TARAFSIZLIK	22-25	31	135.26
	26-30	77	151.68
	31-35	37	121.27
	36-40	30	110.97
	41-45	21	89.17
	46 üstü	45	80.01
	Toplam	241	
MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	22-25	31	143.13
	26-30	77	154.82
	31-35	37	96.55
	36-40	30	105.12
	41-45	21	105.10
	46 üstü	45	85.99
	Toplam	241	

Tablo 41’de anlamlı fark bulunan faktörlerde farkın kaynağı için ortalama sıra tabloları verilmiştir. Değeri büyük olan farkın kaynağını oluşturmaktadır. Dürüstlük, ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin ortalama sıra değerlerine bakıldığında; 31 yaş ve üzeri yaş grubundaki denetçilerin dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, 22-25 ve 26-30 yaş gruplarındaki denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere göre ise; 31 yaş ve üzeri yaş grubundaki denetçilerin tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, 26-30 ve 22-25 yaş gruplarındaki denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yapılan araştırmaya göre; 31 yaş ve üzeri denetçilerin diğer yaş

grubundaki denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine daha uygun karar aldıkları söylenebilir.

Ayrıca yaş grupları arasında karşılaştırma yapacak olursak; dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre 41-45 yaş arası katılımcıların, dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer yaş grubundaki katılımcıların verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Dolayısıyla, 41-45 yaş arası katılımcıların, diğer yaş gruplarına nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesine daha uygun karar aldıkları söylenebilir. Tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere göre ise; 46 ve üstü yaş grubundaki katılımcılar tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer yaş grubundaki katılımcıların verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Dolayısıyla, 46 ve üstü yaş grubundaki katılımcıların, diğer yaş gruplarına nazaran meslek etik ilkelerinden tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine daha uygun karar aldıkları söylenebilir.

3.7.4.3. Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları

Eğitim durumlarına göre denetçilerin, meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 42’de yer almaktadır.

Tablo 42: Eğitim Durumu Grupları Açısından Grup Farklılıklarının Sınanması Kruskal Wallis Test Sonuçları

	DÜRÜSTLÜK	TARAFSIZLIK	MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	GİZLİLİK	MESLEKİ DAVRANIŞ
Ki-kare	11.417	4.355	4.292	3.750	9.565
sd	2	2	2	2	2
p (anlamlılık)	.003	.113	.117	.153	.008

Tablo 42 incelendiğinde, dürüstlük ve mesleki davranış faktörleri için anlamlılık 0.05’den küçük değerler almaktadır. Bu durumda, farklı eğitim düzeyine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları arasında istatistik anlamlı fark bulunmuştur ve H_0 hipotezi reddedilmiştir.

Tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik faktörleri için anlamlılık 0.05’den büyük değerler almaktadır. Bu durumda ise, farklı eğitim düzeyine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ilkeleri hakkındaki algıları arasında istatistik anlamlı farkın olduğunu belirten H_1 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Farklı eğitim düzeyine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı eğitim düzeyine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı eğitim düzeyine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı eğitim düzeyine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı eğitim düzeyine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki davranış ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

Tablo 43: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük ve Mesleki Davranışa Yönelik Eğitim Düzeylerine Göre Farklılıklarına İlişin Ortalama Sıra Tablo Değerleri

	EĞİTİM DURUMU	N	Ortalama sıra
DÜRÜSTLÜK	Lisans	170	130.57
	Yüksek Lisans	64	99.59
	Doktora	7	84.21
	Toplam	241	
MESLEKİ DAVRANIŞ	Lisans	170	129.42
	Yüksek Lisans	64	101.65
	Doktora	7	93.36
	Toplam	241	

Tablo 43’de anlamlı fark bulunan faktörlerde farkın kaynağı için ortalama sıra tabloları verilmiştir. Değeri büyük olan farkın kaynağını oluşturmaktadır. Dürüstlük ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin ortalama sıra değerlerine bakıldığında; doktora ve yüksek lisans mezunu olan denetçilerin dürüstlük ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, lisans mezunu olan denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Doktora ve yüksek lisans mezunları arasında karşılaştırma yapacak olursak; doktora mezunu olan denetçilerin dürüstlük ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, yüksek lisans mezunu olan denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yapılan araştırmaya göre, denetçilerin eğitim düzeyi arttıkça meslek etik ilkelerinden dürüstlük ve mesleki davranış ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

3.7.4.4. Denetçilerin Meslek Unvanlarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları

Meslek unvanlarına göre denetçilerin, meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 44’de yer almaktadır.

Tablo 44: Mesleki Unvan Grup Farklılıklarının Sınanması Kruskal Wallis Test Sonuçları

	DÜRÜSTLÜK	TARAFSIZLIK	MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	GİZLİLİK	MESLEKİ DAVRANIŞ
Ki-kare	10.547	26.228	13.640	.909	5.986
sd	2	2	2	2	2
p	.005	.000	.001	.635	.058

Tablo 44 incelendiğinde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki yeterlilik ve özen faktörleri için anlamlılık 0.05’den küçük değerler almaktadır. Bu durumda, farklı meslek unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık,

mesleki yeterlilik ve özen hakkındaki algıları ile ilgili istatistik anlamlı fark bulunmuştur ve H_0 hipotezi reddedilmiştir.

Gizlilik ve mesleki davranış faktörleri için ise, anlamlılık 0.05'den büyük değerler almaktadır. Bu durumda ise, farklı meslek unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden gizlilik ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları ile ilgili istatistik anlamlı farkın olduğunu belirten H_1 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Farklı meslek unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı meslek unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı meslek unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı meslek unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı meslek unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki davranış ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

Tablo 45: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük Tarafsızlık Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkelerine Yönelik Mesleki Unvanlarına Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri

	MESLEKİ ÜNVAN	N	Ortalama sıra
DÜRÜSTLÜK	SMMM	166	120.87
	YMM	37	95.05
	Mesleki unvana sahip değilim.	38	146.82
	Toplam	241	
TARAFSIZLIK	SMMM	166	126.57
	YMM	37	69.70
	Mesleki unvana sahip değilim.	38	146.63
	Toplam	241	
MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	SMMM	166	123.36
	YMM	37	86.32
	Mesleki unvana sahip değilim.	38	144.43
	Toplam	241	

Tablo 45’de anlamlı fark bulunan faktörlerde farkın kaynağı için ortalama sıra tabloları verilmiştir. Değeri büyük olan farkın kaynağını oluşturmaktadır. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin ortalama sıra değerlerine bakıldığında; yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olan denetçilerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, meslek unvanına sahip olmayan kişilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler arasında karşılaştırma yapacak olursak; Yeminli mali müşavir unvanına sahip denetçilerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olan denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yapılan araştırmaya göre, denetçilerin mesleki unvanı arttıkça meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

3.7.4.5. Denetçilerin Denetçi Unvanlarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları

Denetçi unvanlarına göre denetçilerin, meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış hakkındaki algıları arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 46’da yer almaktadır.

Tablo 46: Denetçi Unvanı Grupları Açısından Grup Farklılıklarının Sınanması Kruskal Wallis Test Sonuçları

	DÜRÜSTLÜK	TARAFSIZLIK	MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	GİZLİLİK	MESLEKİ DAVRANIŞ
Ki-kare	31.229	32.945	27.312	5.128	14.378
sd	5	5	5	5	5
p (anlamlılık)	.000	.000	.000	.400	.013

Tablo 46 incelendiğinde, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış faktörleri için p değerleri 0.05’den ($p < 0.05$) küçük değerler almaktadır. Bu durumda, denetçilerin çalıştıkları kurumdaki denetçi unvanına göre meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları arasında istatistik anlamlı fark bulunmuştur ve H_0 hipotezi reddedilmiştir. Sadece gizlilik faktöründe anlamlılık 0,400’dür ve bu değer 0,05’den büyük olduğundan anlamlı fark elde edilmemiştir ve H_1 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Farklı denetçi unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı denetçi unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı denetçi unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı denetçi unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H₀: Farklı denetçi unvanına sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki davranış ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

Tablo 47: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük Tarafsızlık Mesleki Yeterlilik ve Özen Mesleki Davranış İlkelerine Yönelik Denetçi Unvanına Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri

	DENETÇİ ÜNVANI	N	Ortalama sıra
DÜRÜSTLÜK	Sorumlu Denetçi	49	88.26
	Baş Denetçi	30	108.87
	Kıdemli Denetçi	35	96.41
	Denetçi	58	137.35
	Denetçi Yardımcısı	68	149.16
	Diğer	1	86.50
	Toplam	241	
TARAFSIZLIK	Sorumlu Denetçi	49	78.20
	Baş Denetçi	30	102.52
	Kıdemli Denetçi	35	120.09
	Denetçi	58	141.15
	Denetçi Yardımcısı	68	143.79
	Diğer	1	86.00
	Toplam	241	
MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	Sorumlu Denetçi	49	90.17
	Baş Denetçi	30	95.93
	Kıdemli Denetçi	35	116.96
	Denetçi	58	134.30
	Denetçi Yardımcısı	68	146.61
	Diğer	1	12.00
	Toplam	241	
MESLEKİ DAVRANIŞ	Sorumlu Denetçi	49	105.44
	Baş Denetçi	30	105.58
	Kıdemli Denetçi	35	107.08
	Denetçi	58	125.96
	Denetçi Yardımcısı	68	142.55
	Diğer	1	57.00
	Toplam	241	

Tablo 47’de anlamlı fark bulunan faktörlerde farkın kaynağı için ortalama sıra tabloları verilmiştir. Değeri büyük olan farkın kaynağını oluşturmaktadır. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin ortalama sıra değerlerine bakıldığında; denetçi yardımcısı ve denetçi unvanına sahip kişilerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların

ortalama sıra değeri, diğer denetçi unvanlarına sahip kişilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Yapılan araştırmaya göre; sorumlu denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi unvanlarına sahip kişiler, denetçi yardımcısı ve denetçi unvanlarına sahip kişilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrıca, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre; sorumlu denetçi unvanına sahip kişilerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer denetçi unvanlarına sahip kişilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Buradan, sorumlu denetçi unvanına sahip kişilerin diğer denetçi unvanlarına sahip kişilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

3.7.4.6. Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları

Meslek deneyim sürelerine göre denetçilerin, meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 48’de yer almaktadır.

Tablo 48: Mesleki Deneyim Süresi Grupları Açısından Grup Farklılıklarının Sınanması Kruskal Wallis Test Sonuçları

	DÜRÜSTLÜK	TARAFSIZLIK	MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	GİZLİLİK	MESLEKİ DAVRANIŞ
Ki-kare	27.108	27.342	36.820	3.457	15.338
sd	5	5	5	5	5
p (anlamlılık)	.000	.000	.000	.630	.009

Tablo 48 incelendiğinde, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış faktörleri için p değerleri 0.05'den ($p < 0.05$) küçük değerler almaktadır. Bu durumda, farklı mesleki deneyim sürelerine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları arasında istatistik anlamlı fark bulunmuştur ve H_0 hipotezi reddedilmiştir. Sadece gizlilik faktöründe anlamlılık 0.630'dur ve bu değer 0.05'den büyük olduğundan anlamlı fark elde edilmemiştir ve H_1 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Farklı mesleki deneyim süresine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı mesleki deneyim süresine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı mesleki deneyim süresine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı mesleki deneyim süresine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

H_0 : Farklı mesleki deneyim süresine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden mesleki davranış ilkesi hakkındaki algıları arasında fark yoktur.

Tablo 49: Denetçilerin Meslek Etik İlkelerinden Dürüstlük Tarafsızlık Mesleki Yeterlilik ve Özen Mesleki Davranışa Yönelik Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri

	MESLEKİ DENEYİM SÜRESİ	N	Ortalama sıra
DÜRÜSTLÜK	3 yıldan az	55	146.72
	3-5 yıl	55	145.04
	6-8 yıl	21	98.93
	9-11 yıl	14	96.86
	12-14 yıl	17	87.71
	15 yıl üzeri	79	103.67
	Toplam	241	
TARAFSIZLIK	3 yıldan az	55	139.53
	3-5 yıl	55	150.15
	6-8 yıl	21	119.05
	9-11 yıl	14	115.64
	12-14 yıl	17	103.09
	15 yıl üzeri	79	93.13
	Toplam	241	
MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	3 yıldan az	55	139.68
	3-5 yıl	55	156.45
	6-8 yıl	21	123.93
	9-11 yıl	14	104.43
	12-14 yıl	17	106.53
	15 yıl üzeri	79	88.58
	Toplam	241	
MESLEKİ DAVRANIŞ	3 yıldan az	55	133.05
	3-5 yıl	55	138.72
	6-8 yıl	21	119.69
	9-11 yıl	14	73.61
	12-14 yıl	17	114.97
	15 yıl üzeri	79	110.32
	Toplam	241	

Tablo 49’da anlamlı fark bulunan faktörlerde farkın kaynağı için ortalama sıra tabloları verilmiştir. Değeri büyük olan farkın kaynağını oluşturmaktadır. Meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin ortalama sıra değerlerine bakıldığında; 3 yıldan az ve 3-5 yıl arası mesleki deneyime sahip denetçilerin dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermeye verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer mesleki deneyim süresine sahip denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Yapılan araştırmaya göre, 6 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçiler 6 yıldan az

mesleki deneyime sahip denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır. 6 yıl ve üzeri mesleki deneyim süresine sahip katılımcılar arasında karşılaştırma yapacak olursak; 6-8 yıl, 9-11 yıl, 12-14 yıl mesleki deneyime sahip denetçilerin deneyim süreleri arttıkça dürüstlük ilkesine daha uygun karar aldıkları ortaya çıkmıştır. Ayrıca, 6-8 yıl, 9-11 yıl, 12-14 yıl mesleki deneyime sahip denetçilerin 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçilere nazaran dürüstlük ilkesine daha uygun karar aldıkları sonucuna da ulaşılmıştır.

Meslek etik ilkelerinden tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere göre; 3-5 yıl arası deneyime sahip denetçiler başta olmak üzere 3 yıldan az mesleki deneyime sahip denetçilerin tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer mesleki deneyim süresine sahip denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Yapılan araştırmaya göre; 6 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçiler, 6 yıldan az mesleki deneyime sahip denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Tarafsızlık ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre, katılımcıların mesleki deneyim süresi arttıkça meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre, 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçiler mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer deneyim sürelerine sahip denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yapılan araştırmaya göre, 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçiler diğer deneyim sürelerine sahip denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesine daha uygun karar aldıkları görülmektedir.

3.7.4.7. Denetçilerin Meslek Etik Eğitim Alıp Almamalarına Göre Meslek Etik İlkeleri Hakkındaki Algıları

Meslek etik eğitimi almış ve almamış meslek mensuplarının, meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış hakkındaki algıları arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı Mann-Whitney_U testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 50’de yer almaktadır.

Tablo 50: Etik Eğitim Alma Grup Farklılıklarının Sınanması Mann-Whitney U Test Sonuçları

	DÜRÜSTLÜK	TARAFSIZLIK	MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	GİZLİLİK	MESLEKİ DAVRANIŞ
Mann-Whitney U	5373.000	5771.500	5245.000	5603.500	5806.500
Wilcoxon W	7651.000	8049.500	7523.000	7881.500	8084.500
Z değeri	-.950	-.119	-1.204	-.465	-.049
p (Anlamlılık)	.342	.906	.228	.642	.961

Tablo 50 incelendiğinde, tüm ilkeler için anlamlılık değeri 0.05’den büyük değerler almaktadır. Etik eğitimi alan ve almayanlar arasında anlamlı farklılık elde edilmemiştir. Her iki grup aynı görüştedir.

3.7.5. İlişki Analizleri

Faktör analizi sonucunda elde edilen 5 faktör için normallik sağlanmadığı için normal dağılıma dayalı olan yöntemler kullanılmayacaktır. Elde edilen faktörler, normal dağılmayan ama sürekli yapıdadır. Bu tarz verilerde, Kendall’s Tau-b ilişki analizinin kullanılması, bir çok araştırmacı tarafından Spearman ilişki katsayısına göre daha uygun olacağı belirlenmiştir. Çalışmada ilişkiye yönelik Kendall’s Tau-b sonuçları Tablo 51’de verilmiştir.

Tablo 51: Faktörler İçin Kendall's Tau-B İlişki Analizi Sonuçları

		DÜRÜSTLÜK	TARAFSIZLIK	MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	GİZLİLİK	MESLEKİ DAVRANIŞ
DÜRÜSTLÜK	Korelasyon katsayısı	1.000	.356(**)	.338(**)	.027	.374(**)
	p	.	.000	.000	.554	.000
	N	241	241	241	241	241
TARAFSIZLIK	Korelasyon katsayısı	.356(**)	1.000	.320(**)	.200(**)	.274(**)
	p	.000	.	.000	.000	.000
	N	241	241	241	241	241
MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN	Korelasyon katsayısı	.338(**)	.320(**)	1.000	.155(**)	.282(**)
	p	.000	.000	.	.000	.000
	N	241	241	241	241	241
GİZLİLİK	Korelasyon katsayısı	.027	.200(**)	.155(**)	1.000	.034
	p	.554	.000	.000	.	.479
	N	241	241	241	241	241
MESLEKİ DAVRANIŞ	Korelasyon katsayısı	.374(**)	.274(**)	.282(**)	.034	1.000
	p	.000	.000	.000	.479	.
	N	241	241	241	241	241

** 0.05 için anlamlı ilişki

Kendall's Tau-b ilişki analizi sonucunda bulunan p değerleri (sig.) 0.05'den küçük ise meslek etik ilkeleri arasında anlamlı bir ilişkinin var olduğu söylenebilir. Tablo 51'de p değerlerine bakıldığında, dürüstlük değişkeni ile sadece gizlilik değişkeni arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı belirlenmiştir. Bu nedenle, gizlilik değişkeni için H₁ hipotezi reddedilmiştir. Bunun dışında meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesi tarafsızlık ilkesini %35.6 arttırıcı, mesleki yeterlilik ve özen ilkesini %33.8 arttırıcı, mesleki davranış ilkesini ise %37.4 arttırıcı etkisi vardır.

Tarafsızlık ilkesinin ise, bütün etik ilkeler ile arasında anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Tarafsızlık ilkesinin mesleki yeterlilik ve özen ilkesini %32, gizlilik ilkesini %20, mesleki davranış ilkesini ise %27.4 arttırıcı etkilemektedir. Bu nedenle, tarafsızlık değişkeninde diğer dört değişken için H₀ hipotezi reddedilmiştir.

Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ile bütün etik ilkeler arasında anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, gizlilik ilkesini %15.5, mesleki davranış ilkesini ise %28.2 arttırıcı olarak etkilemektedir. Bu nedenle,

mesleki yeterlilik ve özen değişkeninde diğer dört değişken için H_0 hipotezi reddedilmiştir.

Gizlilik değişkeni meslek etik ilkelerinden sadece tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri ile anlamlı bir ilişki içindedir. Gizlilik değişkeninde tarafsızlık ve mesleki yeterlilik ve özen değişkenleri için H_0 hipotezi reddedilmiştir.

Mesleki davranış değişkeni ise meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri ile anlamlı bir ilişki içindedir. Mesleki davranış değişkeninde dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen değişkenleri için H_0 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Meslek etiğine yönelik ilkeler arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

3.7.6. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Hususlara Yönelik Grup Farklılığı Analizleri

Etik kurallara uyumu olumsuz etkileyen hususlar için literatür bilgileri taranarak çalışmaların ortak noktalarını içeren 6 önerme oluşturulmuştur. Bu önermelere yönelik cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleki unvanı, denetçi unvanı ve mesleki deneyim süresi değişkenleri için algı biçimlerinin farklılığının sınanmasına yönelik testler uygulanmıştır.

3.7.6.1. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Cinsiyet Açısından Grup Farklılığı

Araştırmaya katılan denetçilerin meslek etiği ile ilgili kurallara uyumunu olumsuz etkileyen faktörlerle ilgili görüşlerini belirtmeleri istenmiş ve sonuçlar cinsiyet faktörü açısından değerlendirilmiştir. Veriler, Mann-Whitney-U testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 52’de yer almaktadır.

Tablo 52: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Cinsiyet Açısından Grup Farklılığı

ÖNERMELER	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z değeri	p
Denetçinin müşteri kaybetme kaygısı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	4698	7113	-2.784	0.125
Denetçinin daha fazla para kazanma tutkusu etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5075	7490	-1.903	0.057
Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5762	2040	-0.369	0.712
Denetçinin meslek onuruna inanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	4963	7378	-2.091	0.067
Denetçinin kendi ahlaki zayıflığı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5629	8044	-0.685	0.494
Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5461	7876	-1.036	0.342

Tablo 52 incelendiğinde, meslek etiği kurallarına uyumu olumsuz etkileyen hususlara ilişkin oluşturulan önermelerin p değerleri 0.05’den büyük bulunmuştur. Bu nedenle, meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörler ile cinsiyet değişkeni arasında istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. H_1 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Denetim mesleğinde meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörlerin kadın denetiler ile erkek denetçiler arasında algılama farklılığı yoktur.

3.7.6.2. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Yaş Açısından Grup Farklılığı

Denetçilerin meslek etiği ile ilgili kurallara uyumunu olumsuz etkileyen faktörlerle ilgili görüşlerini belirtmeleri istenmiş ve sonuçlar yaş faktörü açısından değerlendirilmiştir. Veriler, Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 53’de yer almaktadır.

Tablo 53: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçilerin Yaşı Açısından Grup Farklılığı

ÖNERMELER	Ki-kare	s.d.	p
Denetçinin müşteri kaybetme kaygısı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	6.923	5	0.226
Denetçinin daha fazla para kazanma tutkusu etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	9.163	5	0.103
Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	11.878	5	0.086
Denetçinin meslek onuruna inanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	7.544	5	0.183
Denetçinin kendi ahlaki zayıflığı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	10.165	5	0.071
Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	11.919	5	0.096

Tablo 53 incelendiğinde, meslek etiği kurallarına uyumu olumsuz etkileyen hususlara ilişkin oluşturulan önermelerin p değerleri 0.05’den büyük bulunmuştur. Bu nedenle, meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörler ile yaş değişkeni arasında istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. H₁ hipotezi reddedilmiştir.

H₀: Denetim mesleğinde meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörler ile yaş arasında farklılık yoktur.

3.7.6.3. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Eğitim Durumu Açısından Grup Farklılığı

Denetçilerin meslek etiği ile ilgili kurallara uyumunu olumsuz etkileyen faktörlerle ilgili görüşlerini belirtmeleri istenmiş ve sonuçlar eğitim durumu faktörü açısından değerlendirilmiştir. Veriler, Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 54’de yer almaktadır.

Tablo 54: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçilerin Eğitim Durumu Açısından Grup Farklılığı

ÖNERMELER	Ki-kare	s.d.	p
Denetçinin müşteri kaybetme kaygısı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	3.257	2	0.196
Denetçinin daha fazla para kazanma tutkusu etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	0.17	2	0.919
Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	0.659	2	0.719
Denetçinin meslek onuruna inanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	1.297	2	0.523
Denetçinin kendi ahlaki zayıflığı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	1.594	2	0.451
Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	1.308	2	0.52

Tablo 54 incelendiğinde, meslek etiği kurallarına uyumu olumsuz etkileyen hususlara ilişkin oluşturulan önermelerin p değerleri 0.05’den büyük bulunmuştur. Bu nedenle, meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörler ile denetçilerin eğitim durumu değişkeni arasında istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. H_1 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Denetim mesleğinde meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörler ile eğitim durumu arasında farklılık yoktur.

37.6.4. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Meslek Unvanı Açısından Grup Farklılığı

Denetçilerin meslek etiği ile ilgili kurallara uyumunu olumsuz etkileyen faktörlerle ilgili görüşlerini belirtmeleri istenmiş ve sonuçlar meslek unvanı faktörü açısından değerlendirilmiştir. Veriler, Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 55’de yer almaktadır.

Tablo 55: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçilerin Meslek Unvanı Açısından Grup Farlılığı

ÖNERMELER	Ki-kare	s.d.	p
Denetçinin müşteri kaybetme kaygısı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	1.12	2	0.571
Denetçinin daha fazla para kazanma tutkusu etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	1.243	2	0.537
Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	7.362	2	0.025*
Denetçinin meslek onuruna inanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5.863	2	0.063
Denetçinin kendi ahlaki zayıflığı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	1.313	2	0.519
Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5.165	2	0.016*

** 0.05 için anlamlı ilişki

Tablo 55 incelendiğinde, meslek etiği kurallarına uyumu olumsuz etkileyen hususlara ilişkin oluşturulan önermelerden sadece 42 ve 45 no’lu önermeler ile meslek unvanı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark bulunmuştur. “Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir” değişkeni için anlamlılık değeri 0.025’dir ve p değeri 0.05’den küçük değer aldığı için H_0 hipotezi reddedilmiştir. “Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir” önermesi için anlamlılık değeri 0.016’dır ve p değeri %5’den küçük değer aldığı için H_0 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Denetim mesleğinde meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörlerin denetçilerin meslek unvanı arasında farklılık yoktur.

Tablo 56: Denetçinin Etik Kuralları Yeterince Bilmemesi ve Cezaların Yeterince Uygulanmaması Gibi Etik Kurallara Uyum Olumsuz Etkileyen Hususların Denetçi Meslek Unvanına Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri

	MESLEK ÜNVANI	N	Ortalama Sıra
S42	SMMM	166	128.08
	YMM	37	96.62
	Mesleki unvana sahip değilim.	38	113.80
	Toplam	241	
S45	SMMM	166	124.52
	YMM	37	127.65
	Mesleki unvana sahip değilim.	38	99.13
	Toplam	241	

Tablo 56’da anlamlı fark bulunan değişkenlerde farkın kaynağı için ortalama sıra tabloları verilmiştir. Ortalama sıra değerlerine bakıldığında; denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe serbest muhasebeci mali müşavirlerin verdikleri cevabın ortalama sıra değeri yeminli mali müşavirlerin ve mesleki unvana sahip olmayan kişilerin aynı önermeye verdikleri cevabın ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Diğer bir ifadeyle, serbest muhasebeci mali müşavirler, denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe yeminli mali müşavirlere ve mesleki unvana sahip olmayan kişilere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır. Yeminli mali müşavirler ile mesleki unvana sahip olmayan kişiler arasında karşılaştırma yapacak olursak; mesleki unvana sahip olmayan kişiler, denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe yeminli mali müşavirlere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır.

Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe ise yeminli mali müşavirler başta olmak üzere serbest muhasebeci mali müşavirlerin verdikleri cevabın ortalama sıra değeri mesleki unvana sahip olmayan kişilerin aynı önermeye verdikleri cevabın

ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Diğer bir ifadeyle, yeminli mali müşavirler başta olmak üzere serbest muhasebeci mali müşavirler, denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe mesleki unvana sahip olmayan kişilere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır.

3.7.6.5. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçi Unvanı Açısından Grup Farklılığı

Denetçilerin meslek etiği ile ilgili kurallara uyumunu olumsuz etkileyen faktörlerle ilgili görüşlerini belirtmeleri istenmiş ve sonuçlar denetçi unvanı faktörü açısından değerlendirilmiştir. Veriler, Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 57’de yer almaktadır.

Tablo 57: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Denetçi Unvanı Açısından Grup Farklılığı

ÖNERMELER	Ki-kare	s.d.	p
Denetçinin müşteri kaybetme kaygısı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	6.47	5	0.263
Denetçinin daha fazla para kazanma tutkusunu etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	8.677	5	0.123
Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	17.154	5	0.004*
Denetçinin meslek onuruna inanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	7.923	5	0.161
Denetçinin kendi ahlaki zayıflığı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	3.047	5	0.693
Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	11.436	5	0.033*

** 0.05 için anlamlı ilişki

Tablo 57 incelendiğinde, meslek etiği kurallarına uyumu olumsuz etkileyen hususlara ilişkin oluşturulan önermelerden sadece 42 ve 45 no’lu önermeler ile denetçi unvanı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark bulunmuştur. “Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen

hususlardan biridir” değişkeni için anlamlılık değeri 0.004’dür ve p değeri 0.05’den küçük değer aldığı için H_0 hipotezi reddedilmiştir. “Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir” önermesi için anlamlılık değeri 0.033’dür ve p değeri 0.05’den küçük değer aldığı için H_0 hipotezi reddedilmiştir.

H_0 : Denetim mesleğinde meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörlerin denetçi unvanı arasında farklılık yoktur.

Tablo 58: Denetçinin Etik Kuralları Yeterince Bilmemesi ve Cezaların Yeterince Uygulanmaması Gibi Etik Kurallara Uyumu Olumsuz Etkileyen Hususların Denetçi Unvanına Göre Farklılıklarına İlişkin Ortalama Sıra Tablo Değerleri

	DENETÇİ ÜNVANI	N	Ortalama Sıra
S42	Sorumlu Denetçi	49	96.32
	Baş Denetçi	30	136.63
	Kıdemli Denetçi	35	137.31
	Denetçi	58	138.49
	Denetçi Yardımcısı	68	109.12
	Diğer	1	84.00
	Toplam	241	
S45	Sorumlu Denetçi	49	123.84
	Baş Denetçi	30	136.43
	Kıdemli Denetçi	35	134.71
	Denetçi	58	127.72
	Denetçi Yardımcısı	68	99.43
	Diğer	1	116.00
	Toplam	241	

Tablo 58’de anlamlı fark bulunan değişkenlerde farkın kaynağı için ortalama sıra tabloları verilmiştir. Ortalama sıra değerlerine bakıldığında; denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe denetçiler başta olmak üzere sırasıyla kıdemli denetçiler ve baş denetçilerin verdikleri cevabın ortalama sıra değeri, diğer denetçi unvanına sahip kişilerin verdikleri cevabın ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Diğer bir

ifadeyle, denetçiler başta olmak üzere sırasıyla kıdemli denetçiler ve baş denetçiler, denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe diğer denetçi unvanına sahip kişilere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır.

Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe ise, baş denetçiler başta olmak üzere, kıdemli denetçilerin verdikleri cevabın ortalama sıra değeri, diğer denetçi unvanına sahip kişilerin verdikleri cevabın ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Diğer bir ifadeyle, baş denetçiler başta olmak üzere, kıdemli denetçiler, cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe diğer denetçi unvanına sahip kişilere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır.

3.7.6.6. Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Mesleki Deneyim Açısından Grup Farklılığı

Denetçilerin meslek etiği ile ilgili kurallara uyumunu olumsuz etkileyen faktörlerle ilgili görüşlerini belirtmeleri istenmiş ve sonuçlar mesleki deneyim faktörü açısından değerlendirilmiştir. Veriler, Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 59’da yer almaktadır.

Tablo 59: Denetçilerin Etik Kurallara Uyumunu Olumsuz Etkileyen Faktörlerin Mesleki Deneyim Açısından Grup Farklılığı

ÖNERMELER	Ki-kare	s.d.	p
Denetçinin müşteri kaybetme kaygısı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5.989186	5	0.307273
Denetçinin daha fazla para kazanma tutkusu etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	4.548603	5	0.473407
Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	5.178506	5	0.394486
Denetçinin meslek onuruna inanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	6.235372	5	0.283985
Denetçinin kendi ahlaki zayıflığı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	4.947997	5	0.42226
Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.	13.0775	5	0.122663

Tablo 59 incelendiğinde, meslek etiği kurallarına uyumu olumsuz etkileyen hususlara ilişkin oluşturulan önermelerin p değerleri 0.05’den büyük bulunmuştur. Bu nedenle, meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörler ile denetçilerin mesleki deneyim değişkeni arasında istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. H₁ hipotezi reddedilmiştir.

H₀: Denetim mesleğinde meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörlerin denetçilerin mesleki deneyim süreleri arasında farklılık yoktur.

BULGULAR

Araştırma kapsamındaki denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algılarının belirlenmesi ile ilgili anket yöntemi ile toplanan verilerin istatistiksel analiz yöntemleri kullanılarak incelenmesi sonucunda elde edilen bulgular bu bölümde yorumlanmıştır. Hazırlanan anket formu ile denetçilerin demografik özellikleri ile meslek örgütü tarafından oluşturulan meslek etik ilkeleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı ve etik ilkeler arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Ayrıca, denetçilerin demografik özellikleri ile etik ilkelere uyumunu olumsuz etkileyen hususlar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı araştırılmıştır. Ankette yer alan önermeler için açıklayıcı faktör analizi uygulanmış, verilerin normal dağılıma sahip olmadığı belirlendiği için analizlerde non-parametrik yöntemler kullanılmıştır.

Araştırmada elde edilen bulgulara göre; denetçilerin cinsiyetlerine göre meslek etik ilkelerinden sadece gizlilik ilkesi hakkındaki algıları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Gizlilik ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre; bayan denetçilerin gizlilik ilkesine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, erkek denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yapılan araştırmaya göre; bayan denetçilerin erkek denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden gizlilik ilkesine daha uygun karar aldıkları görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, gizlilik konusunda bayan denetçilerin erkek denetçilere oranla daha duyarlı oldukları sonucuna varılmaktadır. Bayan denetçilerin daha duyarlı olmaları nedeniyle, müşteri işletmelere ait bilgilerin üçüncü şahıslarla paylaşılıp paylaşılmaması ile ilgili karar alırken erkek denetçilere nazaran bilginin ait olduğu müşteri işletmeyi daha fazla düşündükleri söylenebilir.

Farklı yaş gruplarındaki denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri hakkındaki algıları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre; 31 yaş ve üzeri yaş grubundaki denetçilerin dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, 22-25 ve 26-30 yaş

gruplarındaki denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre; 31 yaş ve üzeri yaş grubundaki denetçilerin dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, 26-30 ve 22-25 yaş gruplarındaki denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. 31 yaş ve üzeri denetçilerin diğer yaş grubundaki denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine daha uygun karar aldıkları görülmektedir.

Ayrıca yaş grupları arasında karşılaştırma yapacak olursak; dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre, 41-45 yaş arası katılımcıların, dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer yaş grubundaki katılımcıların verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Dolayısıyla, 41-45 yaş arası katılımcıların, diğer yaş gruplarına nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesine daha uygun karar aldıkları görülmektedir. Tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre ise; 46 ve üstü yaş grubundaki katılımcılar tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer yaş grubundaki katılımcıların verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Dolayısıyla, 46 ve üstü yaş grubundaki katılımcıların, diğer yaş gruplarına nazaran meslek etik ilkelerinden tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine daha uygun karar aldıkları görülmektedir.

Farklı eğitim düzeyine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Dürüstlük ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre; doktora ve yüksek lisans mezunu olan denetçilerin dürüstlük ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, lisans mezunu olan denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Doktora ve yüksek

lisans mezunları arasında karşılaştırma yapacak olursak; doktora mezunu olan denetçilerin dürüstlük ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, yüksek lisans mezunu olan denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yapılan araştırmaya göre, denetçilerin eğitim düzeyi arttıkça meslek etik ilkelerinden dürüstlük ve mesleki davranış ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Kişinin yetiştirilme tarzı ve almış olduğu eğitim, kişide etik algısının oluşmasında ve şekillenmesinde etkili olmaktadır. Eğitim düzeyi artan denetçiler, etik ilkelere uygun davranılmadığında bunun hem kendi hem de mesleğin itibarına vereceği zararın farkında olmaları aynı zamanda dürüst davranılmadığında sonucun nerelere vardığını ve işletme ilgililerini nasıl etkilediğini bilmeleri nedeniyle daha etik davranmaya özen gösterdikleri söylenebilir.

SMMM, YMM unvanlarına sahip denetçiler ve mesleki unvana sahip olmayan denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri hakkındaki algıları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre; yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olan denetçilerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, meslek unvanına sahip olmayan kişilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler arasında karşılaştırma yapacak olursak; yeminli mali müşavir unvanına sahip denetçilerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olan denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Yapılan araştırmaya göre, denetçilerin mesleki unvanı arttıkça meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Meslek örgütleri tarafından yapılan sınavlar ve aranılan mesleki deneyim süresi gibi zorlu süreçler sonucunda elde edilen SMMM ve YMM unvanlarının öneminin ve sorumluluğunun farkında olan denetçiler sahip oldukları

unvanı kaybetmemek için unvanın gerektirdiği etik ilkelere uygun davranmaya özen gösterdikleri söylenebilir.

Farklı denetçi unvana sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkeleri hakkındaki algıları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre; denetçi yardımcısı ve denetçi unvanına sahip kişilerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer denetçi unvanlarına sahip kişilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Yapılan araştırmaya göre, sorumlu denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi unvanlarına sahip kişiler, denetçi yardımcısı ve denetçi unvanlarına sahip kişilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine daha uygun karar aldıkları görülmektedir. Ayrıca, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre; sorumlu denetçi unvanına sahip kişilerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer denetçi unvanlarına sahip kişilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Buradan, sorumlu denetçi unvanına sahip kişilerin diğer denetçi unvanlarına sahip kişilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca yapılan araştırmaya göre, denetçi unvanı arttıkça meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Mesleki görev ve deneyim süresi ile edinilen denetçi unvanının öneminin ve sorumluluğunun bilincinde olan denetçilerin etik ilkelere daha uygun davrandıkları söylenebilir.

Farklı mesleki deneyim sürelerine sahip denetçilerin meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkeleri hakkındaki

algıları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre; 3 yıldan az ve 3-5 yıl arası mesleki deneyime sahip denetçilerin dürüstlük ilkesine yönelik oluşturulan önermeye verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer mesleki deneyim süresine sahip denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Diğer bir ifadeyle, 6 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçiler, 6 yıldan az mesleki deneyime sahip denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesine daha uygun karar aldıkları görülmektedir. 6 yıl ve üzeri mesleki deneyim süresine sahip katılımcılar arasında karşılaştırma yapacak olursak; 6-8 yıl, 9-11 yıl, 12-14 yıl mesleki deneyime sahip denetçilerin deneyim süreleri arttıkça dürüstlük ilkesine daha uygun karar aldıkları ortaya çıkmıştır. Ayrıca, 6-8 yıl, 9-11 yıl, 12-14 yıl mesleki deneyime sahip denetçilerin mesleki deneyimleri arttıkça süreyle doğru orantılı olarak meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesine yönelik daha uygun kararlar aldıkları ortaya çıkmıştır. Ancak, 6-8 yıl, 9-11 yıl, 12-14 yıl mesleki deneyime sahip denetçilerin, 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçilere nazaran dürüstlük ilkesine yönelik daha uygun karar aldıkları sonucuna da ulaşılmıştır. 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçilerin denetim mesleğini tüm ayrıntılarıyla biliyor olmaları nedeniyle dürüstlük ile ilgili herhangi bir durumu kolaylıkla giderebileceklerini düşündükleri için 6-8 yıl, 9-11 yıl ve 12-14 yıl mesleki deneyime sahip denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük ilkesine yönelik uygun karar almadıkları söylenebilir.

Meslek etik ilkelerinden tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere göre; 3-5 yıl arası deneyime sahip denetçiler başta olmak üzere 3 yıldan az mesleki deneyime sahip denetçilerin tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer mesleki deneyim süresine sahip denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri daha yüksektir. Yapılan araştırmaya göre, 6 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçiler 6 yıldan az mesleki deneyime sahip denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Tarafsızlık ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre, katılımcıların mesleki deneyim süresi arttıkça meslek etik ilkelerinden tarafsızlık ilkesine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Denetçilerin edindikleri deneyimler ile başkalarının etkisi altında kalmadan, oluşturulan düzenlemelere uygun bir şekilde mesleki faaliyetleri yerine getirmeleri gerektiğinin farkına vardıkları ve bunun sonucunda da her geçen yıl tarafsızlık ilkesine daha uygun davrandıkları söylenebilir.

Mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik oluşturulan önermelerin sonuçlarına göre, 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçiler mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik oluşturulan önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değeri, diğer deneyim sürelerine sahip denetçilerin aynı önermelere verdikleri cevapların ortalama sıra değerinden daha düşüktür. Diğer bir ifadeyle, 15 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip denetçiler diğer deneyim sürelerine sahip denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen ilkesine daha uygun karar aldıkları ortaya çıkmıştır. Mesleğin başarıyla yerine getirilebilmesi, meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası alandaki mesleki gelişmeleri takip etmeleri, mesleki faaliyetlerinde uygulayabilmeleri ve mesleğin gerektirdiği özeni, dikkati göstermeleri ile mümkündür. Mesleki bilgi, donanımına sahip ve mesleki faaliyetleri zamanında titizlikle yerine getiren meslek mensupları, verdikleri hizmetin daha nitelikli daha kaliteli olmasını sağlamaktadırlar. Bu da denetim firmalarına uzun vade de kazanç sağlayacaktır. Çünkü denetim firmaları, kaliteli hizmeti önemseyen müşteri işletmeler tarafından da tercih edilmektedir. Mesleki yeterliliğe sahip olan denetçiler mesleki faaliyetleri sorun yaşamadan da yerine getirirler. 15 yıl ve üzeri deneyime sahip denetçiler edindikleri deneyimler sonucunda; bilgi eksikliğinden dolayı sorun yaşamamanın ve müşteriler tarafından tercih edilebilmenin mesleki yeterliliğe sahip olmaları ve mesleki özeni göstermeleri ile sağlanacağını farkında oldukları söylenebilir.

Yapılan araştırmaya göre, 3 yıldan az ve 3-5 yıl arası gibi mesleki deneyimi az olan denetçilerin diğer deneyim sürelerine sahip denetçilere nazaran meslek etik ilkelerinden dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış

ilkelerine uygun karar almadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Bunun, denetçilerin mesleğin ilk yıllarında etik ilkeleri bilmemeleri ya da meslek etiğinin öneminin farkında olmamalarından kaynaklandığı söylenebilir.

Meslek etik ilkeleri arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı araştırılmış, dürüstlük ilkesi ile tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleki davranış ilkeleri arasında anlamlı bir ilişki belirlenmiştir. Dürüstlük değişkenin gizlilik ilkesi hariç diğer ilkeleri arttırıcı etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan araştırmaya göre, tarafsızlık ilkesi ile bütün etik ilkeler arasında anlamlı bir ilişki vardır. Tarafsızlık değişkenin mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerini arttırıcı etkisi olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca, mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ile bütün etik ilkeler arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir. Mesleki yeterlilik ve özen değişkeni gizlilik ve mesleki davranış ilkelerini arttırıcı etkisi olduğu ortaya çıkmıştır. Gizlilik değişkeni ise sadece tarafsızlık ve mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri ile anlamlı bir ilişki içindedir. Yapılan araştırmaya göre, mesleki yeterliliği artan denetçi, mesleki faaliyetleri yerine getirirken gereken özeni, dikkati gösterecektir. Doyasıyla, mesleki donanımına sahip, kendine güvenen denetçi, kendisinin ve mesleğinin itibarını düşünerek, etik değerlere önem verecektir. Böylelikle, mesleki faaliyetlerinde dürüst, tarafsız ve gizlilik esasına uygun davranarak mesleki sorumluluklarının farkında olacaktır.

Denetçilerin demografik özellikleri ile denetçilerin meslek etiğine uyumunu olumsuz etkileyen hususlar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı araştırılmıştır. Yapılan araştırmanın sonuçlarına göre, meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörler ile cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleki deneyim değişkenleri arasında istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. Meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörlerden “Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir” ve “Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir” önermeleri ile denetçilerin meslek unvanı değişkeni arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir. Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan

biridir şeklinde belirtilen önermeye serbest muhasebeci mali müşavirlerin verdikleri cevabın ortalama sıra değeri yeminli mali müşavirlerin ve mesleki unvana sahip olmayan kişilerin aynı önermeye verdikleri cevabın ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Diğer bir ifadeyle, serbest muhasebeci mali müşavirler, denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe yeminli mali müşavirlere ve mesleki unvana sahip olmayan kişilere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır. Yeminli mali müşavirler ile mesleki unvana sahip olmayan kişiler arasında karşılaştırma yapacak olursak; mesleki unvana sahip olmayan kişiler, denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe yeminli mali müşavirlere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır.

Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklinde belirtilen önermeye ise yeminli mali müşavirler başta olmak üzere serbest muhasebeci mali müşavirlerin verdikleri cevabın ortalama sıra değeri, mesleki unvana sahip olmayan kişilerin aynı önermeye verdikleri cevabın ortalama sıra değerinden daha yüksektir. Diğer bir ifadeyle, yeminli mali müşavirler başta olmak üzere serbest muhasebeci mali müşavirler, cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe mesleki unvana sahip olmayan kişilere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır. Serbest muhasebeci mali müşavirler ile mesleki unvana sahip olmayan kişiler arasında karşılaştırma yapacak olursak; serbest muhasebeci mali müşavirler, cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe mesleki unvana sahip olmayan kişilere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır.

Meslek etiği ile ilgili kurallara uyumu olumsuz etkileyen faktörlerden “Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir” ve “Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir” önermeleri ile denetçi unvanı değişkeni arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir. Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz

etkileyen hususlardan biridir şeklinde belirtilen önermeye denetçiler başta olmak üzere sırasıyla kıdemli denetçiler ve baş denetçilerin verdikleri cevabın ortalama değeri, diğer denetçi unvanına sahip kişilerin verdikleri cevabın ortalama değerinden daha yüksektir. Diğer bir ifadeyle, denetçiler başta olmak üzere sırasıyla kıdemli denetçiler ve baş denetçiler, denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe diğer denetçi unvanına sahip kişilere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır.

Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklinde belirtilen önermeye ise, baş denetçiler başta olmak üzere, kıdemli denetçilerin verdikleri cevabın ortalama değeri, diğer denetçi unvanına sahip kişilerin verdikleri cevabın ortalama değerinden daha yüksektir. Diğer bir ifadeyle, baş denetçiler başta olmak üzere, kıdemli denetçiler, cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumu olumsuz etkileyen hususlardan biridir şeklindeki görüşe diğer denetçi unvanına sahip kişilere nazaran daha çok katılım sağlamışlardır.

SONUÇ

Bağımsız denetim, işletmeler tarafından hazırlanan mali tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere göre gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı hususunda bağımsız kişilerce kanıt toplanarak elde edilen sonuçların işletme ilgililerine raporlanması sürecidir. İlgili tarafların işletmeyle ilgili doğru kararlar alabilmeleri mali tabloların gerçeğe uygun ve güvenilir olmasına bağlıdır. Denetçiler, denetim faaliyetini sadece işletme sahiplerine ya da yöneticilerine karşı değil, tüm topluma karşı sorumlu oldukları gerçeğiyle yerine getirmelidirler. Mesleki faaliyetleri yerine getirmek için alınması gereken diploma, ruhsat, denetçi unvanının yanı sıra denetçilerin mesleki etik bilincine de sahip olmaları gerekmektedir. Meslek mensuplarının dürüst, güvenilir olmaları, mesleki bilgi ve donanımına sahip olmaları hem sunacakları hizmetin kalitesini hem de mesleğin itibarını arttıracaktır. Enron ve Enron'nun denetimini üstlenen Arthur Andersen gibi şirketlerde muhasebe ve denetim skandallarının yaşanması, denetime rağmen finansal raporlarda hile varsa denetim neden var, niçin yapılıyor sorularının ortaya çıkmasına ve mesleğin etik açıdan da sorgulanmasına neden olmuştur. Muhasebe ve denetimin uygulanmasında ortaya çıkan eksiklik ve yanlışlıklar sonucu meslek etiği ile ilgili ulusal ve uluslararası alanda bir takım düzenlemeler oluşturulmuştur. Denetçiler mesleki faaliyetlerini yerine getirirken değer yargılarında ikilem yaşadıklarında bağlı bulundukları meslek örgütlerinin oluşturdukları meslek etik ilkeleri denetçilere yol gösterici olmaktadır.

Bu çalışmada, bağımsız denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algılarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, hazırlanan anket formu ile denetçilerin demografik özellikleri ile meslek örgütü tarafından oluşturulan meslek etik ilkeleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı ve meslek etik ilkeleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Ayrıca, denetçilerin demografik özellikleri ile etik ilkelere uyumunu olumsuz etkileyen hususlar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı araştırılmıştır. Ankette yer alan önermeler için açıklayıcı faktör analizi uygulanmış, verilerin normal dağılıma sahip olmadığı belirlendiği için analizlerde non-parametrik yöntemler kullanılmıştır.

Denetçilerin gerçekleşen olaylar üzerinden etik algısının sorgulandığı bölümde dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerine yönelik oluşturulan hikayelere verilen cevapların ortalaması incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerin belirtilen meslek etik ilkelerine bakış açılarının olumlu olduğu görülmektedir. Hikayeler de anlatılan olaylara meslek etiği ile ilgili olumsuz durumlar aktarılmış ve katılımcıların katılma dereceleri istenmiştir. Hikayelere verilen cevapların ortalamaları çoğunlukla 3'ün altında çıkmıştır. Diğer bir ifadeyle, anketi yanıtlayan denetçilerin çoğunun etik kurallara uygun karar aldıkları ortaya çıkmıştır. Muhasebe ve denetim alanında yaşanan skandallarla birlikte mesleğin etik açıdan da sorgulanması denetçilere toplumun güvenini tekrar kazanma sorumluluğu yüklemiştir. Yapılan araştırmaya göre anketi yanıtlayanların çoğunluğunun, toplumun güvenini kazanmalarının meslek etik kurallarına uygun davranarak, mesleki faaliyetleri en iyi şekilde yerine getirmeleri ile mümkün olacağının bilincinde olduklarını göstermektedir.

Çalışmada, ayrıca denetçilerin etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlar hakkında görüşlerini belirtmeleri istenmiştir. Denetçilerin etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlara yönelik oluşturulan önermelere verilen cevapların ortalaması 3'ün üzerinde çıkmıştır. Araştırmaya katılanların çoğunluğunun, “müşteri kaybetme kaygısı”, “daha fazla para kazanma tutkusu”, “etik kuralların yeterince bilinmemesi”, “meslek onuruna inanmaması”, “kendi ahlaki zayıflığı”, “cezaların yeterince uygulanmaması” gibi hususların meslek etiğine uyumu olumsuz etkilediği görüşüne katıldıkları sonucuna varılmıştır. Ancak araştırmanın istatistik sonuçlarına göre, “cezaların yeterince uygulanmaması”, “denetçinin kendi ahlaki zayıflığı” ve “müşteri kaybetme kaygısı”nın etik kurallara uyumu olumsuz etkileyen en önemli hususlar olduğu ortaya çıkmıştır. Müşterinin kendi denetim şirketini seçmesi esasına dayanan sistemin olması, denetçilerin müşterilerin istekleri doğrultusunda davranmalarına ve bu da denetçilerin etik kurallarından tarafsızlık ilkesini ihlal etmelerine sebebiyet vermektedir. Tarafsızlık denetçinin denetim raporunda belirttiği görüşün güvenilirliği açısından önemlidir. Ayrıca, denetçiler etik kurallara uyumu olumsuz etkileyen hususlardan birinin cezaların yeterince uygulanmaması olduğunu belirtmişlerdir. Denetçilerin bir

kısının cezaların yeterince uygulanmadığını görmeleri etiğin yaygınlaşmasına engel olmaktadır. Meslek örgütleri tarafından etik dışı davranışta bulunan denetçilere ve denetim şirketlerine caydırıcı cezalar uygulanmalı ve gerçekleşen etik dışı davranışları ve bunun karşılığında uygulanan cezalar diğer meslek mensuplarına duyurulmalıdır. Hatta etik dışı davranışların meslekten men edilme sebebi olduğunun denetçiler tarafından algılanması sağlanmalıdır. Böylelikle meslek örgütlerinin oluşturmuş oldukları disiplin cezalarını gerçek anlamıyla uygulamaları kişilerin mesleğin kurallarına uygun davranmalarına önemli etkide bulunacaktır.

Sonuç olarak; İstanbul ilinde bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin meslek etik algısının ölçülmesinin amaçlandığı anket çalışmasında, öne çıkan sonuç, denetçilerin etik ve meslek etiği konusuna yabancı kalmadıkları tespit edilmiştir. Ancak yapılan araştırmaya göre denetçilerin yaşı, mesleki unvanı, denetçi unvanı, mesleki deneyimi arttıkça meslek etik ilkelerine daha uygun karar aldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Daha genç yaşta olan, mesleki deneyim süresi az olan denetçiler başta olmak üzere diğerlerine de meslek etiği eğitiminin verilerek etik farkındalık seviyesinin arttırılması yararlı olabilir. Bu durumun, denetçilerin daha ilk aşamada etik ilkeleri içselleştirmelerine katkı sağlayacağı söylenebilir.

Yapılan araştırmaya göre meslek mensuplarının etik eğitimi daha çok çalıştıkları denetim firmalarında ya da meslek örgütlerinde aldıkları tespit edilmiştir. Üniversitelerin ilgili bölümlerinde ders programlarına meslek etiğine yönelik derslerin dahil edilmesi, meslek mensubu adaylarının meslek etiği konusunda okul aşamasındayken bilinçlendirilmeleri açısından önem taşımaktadır. Ancak bu eğitimin ders anlatımı olarak değil vak'a yöntemi ile yapılması istenen sonucun elde edilmesini sağlayacaktır çünkü bu araştırmanın bulgularının desteklediği gibi, etik eğitim de gerçek hayata dayalı tecrübelerin katılımcılara aktarılması önemlidir.

Ayrıca, anketi yanıtlayanların çoğunluğu etik kuralların yeterince bilinmemesinin etik kurallara uyumu olumsuz etkilediği görüşüne katıldıklarını belirtmişlerdir. Denetçilerin etik ilkeleri öğrenmeleri ve daha çok benimsemeleri için KGK ve meslek odalarının etik eğitimlerini daha sık düzenlemeleri yararlı olacaktır.

TÜRMOB tarafından yapılan meslek etik sözleşmesi öncesi verilen etik eēitimin örnek olaylar yöntemiyle verilmesi meslek mensuplarının meslek etiēini daha iyi kavramalarını saēlamaktadır. Ancak bu eēitimin isteēe baēlı deēil, daha sık periyotlarla, ücretsiz ve zorunlu hale getirilerek tüm meslek mensuplarının etik eēitimden yararlanmaları saēlanmalıdır. Böylelikle, mesleēin etik boyutunun arttırılması ve mesleēin kalitesinin yükseltilmesine katkı saēlanmış olacaktır.



KAYNAKÇA

- AICPA : <http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>, (Çevrimiçi) 08 Kasım 2015.
- AICPA : <http://www.aicpa.org/About/MissionandHistory/Pages/majorprograms.aspx>, (Çevrimiçi) 08 Kasım2015.
- Akay, Hüseyin : “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Hakemli Dergi Önerisi**, C:5, Sayı:17, 2002, s.77-92.
- Akbaba, Atilla
Esra Erenler : “Etik Karar Verme ve Cinsiyet Farklılıkları Üzerine Bir Araştırma”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:31, Aralık 2011, s.447-464.
- Akdoğan, Habib : “Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Mart 2003.
- Akın, Osman
Kürşat Özdaşlı : “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkeler Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:63, Temmuz 2014, s.59-73.
- Arens, Alvin A.
James K. Loebbecke : **Auditing: An Integrated Approach**, Fifht Edition, New Jersey, 1991.
- Arlı, Mine
Hamil Nazik : **Bilimsel Araştırmaya Giriş**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2001.

- Armağan, Canan : “Muhasebe Meslek Ahlakının Kadın ve Erkek Meslek Mensupları Tarafından Algılanış Biçimlerine İlişkin Bir Saha Çalışması”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006.
- Ay, Canan : “İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün rolü”, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:12, Sayı:2, 2005, s.31-52.
- Ayboğa, Hanifi :“Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek – Etiği – Ahlakı”, s.28-44. (Çevrimiçi) http://www.onlinedergi.com/makaledosyaları/51/pdf2001_2_4.pdf, 12 Aralık 2014.
- Aydın, İnayet : **Yönetmelik ve Örgütsel Etik**, 6.bs., Ankara, Pegem Yayıncılık, 2014.
- Aymankuy, Yusuf : “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.23-45.
- Balsarı, Çağnur K. : **Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2013.
- A. Fatih Dalkılıç, Ulaş Çakar, Ozan N. Alakavuklar
- Başpınar, Nuran Öztürk : **Meslek Etiği**, 2. bs., Ankara, Nobel Yayıncılık, 2012.
- Demet Çakıroğlu
- Bayazıtlı, Ercan : "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları", **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Belek, 16-20 Nisan 2003.
- Orhan Çelik

- Bozkurt, Nejat : **Muhasebe Denetimi**, 7.bs., İstanbul, Alfa Yayınları, 2015.
- Büte, Mustafa : “Algılanan Örgüt İkliminin Etik Olmayan Davranışlar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C:25, Sayı: 2, 2011, s.103-122.
- Büyüköztürk, Şener : **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, 16.bs., Ankara, Pegem Yayıncılık, 2004.
- Civelek, Mehmet
Banu Durukan : "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, NO:20, Alanya, 30 Nisan - 4 Mayıs 1997, s.133-143.
- Çalıyurt, Kıymet Tunca : “Muhasebe Skandalları, Yolsuzluk: Yönetilemeyen Risk”, **2. Muhasebe Etik Kongresi Yaşamda ve Meslekte Etik**, TURMOB Yayınları – 380, İstanbul, 20 Şubat 2010, s.72-78.
- Çelen, Erol : “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:55, Nisan-Mayıs-Haziran 2001.
- Çiftci, Yavuz
Birgül Çiftci : “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:10, Eylül 2003, s.80-95.
- Çukacı, Yusuf C. : “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir ilinde Bir Uygulama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1, 2006, s.89-111.

- Dağdeviren, İbrahim Ethem : “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Tezi, 2014, s.11-12.
- Daştan, Abdulkerim : “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Derlendirmesi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C: XXVI, Sayı:1, 2009, s.281-311.
- Daştan, Abdulkerim : "Muhasebe Meslek Ahlakı ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri", Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2001.
- Dinç, Yusuf
Selim Cengiz : “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”, **Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2014, s.221-236.
- Dönmez, Adnan : “Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2008.
- Dönmez, Adnan
P. Başak Berberoğlu,
Ayten Ersoy : “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:9, 2005, s.52-78.

- Elgin, Tunay : “Meslek Etiği ve Etik Kodu: Jandarma Teşkilatı İçin Etik Kodu Önerisi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006.
- Ergün, Halil : “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarının Algılanışı”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:25, Ocak 2005, s.144-154.
- Kudret Gül
- Ferrell, O.C. : **Business Ethics: Ethical Decision Making and Cases**, Sixth Edition, New York, Houghton Mifflin Company, 2005, s.255.
- John Fraedrich, Linda Ferrell
- Gözler, Kemal : **Hukukun Temel Kavramları**, 12.bs., Bursa, Ekin Yayınları, 2014, s.23.
- Gücenme, Ümit : **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Aktüel Yayınları, 2004.
- Gül, Kudret : “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2004.
- Halil Ergün
- Güner, Mehmet : “Muhasebe Meslek Ahlakı ve Kars İli Merkezinde Bir Araştırma”, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- Gürbüz, Hasan : **Muhasebe Denetimi**, 4.bs., İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1995.
- Güredin, Ersin : “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No:20, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, s.115-126.
- Güredin, Ersin : **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010.

- Hacıhasanoğlu, Tansel : “Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişin Bir Araştırma”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2013, s.357-372.
- Hair, Joseph F. : **Multivariate Data Analysis**, Fifth Edition, Upper Saddle River, NJ:Prentice Hall, 1998.
Rolph E. Anderson,
Ronald L. Tatham,
William C. Black
- IFAC : <https://www.ifac.org/about-ifac>,
(Çevrimiçi)18 Şubat 2015.
- IFAC : <http://www.ifac.org>, (Çevrimiçi)
20 Şubat 2015.
- İşgüden, Burcu : “Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri”,
Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- İşgüden, Burcu : “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin
Adem Çabuk Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:16, 2006, s.59-86.
- İşseveroğlu, Gülsün : “İşletmelerde Sosyal sorumluluk ve Etik”,
Celal Bayar Üniversitesi İBBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C:8, Sayı:2, 2001, s.55-67.
- Johnson, Richard A. : **Applied Multivariate Statistical Analysis**, Fifth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 2001.
Dean W. Wichern

- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) : <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetçilerIcinEtikKurallar.pdf>, (Çevrimiçi) 16 Şubat 2015.
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) : http://www.kgk.gov.tr/custom_page-210-vizyon---misyon.html, (Çevrimiçi) 03 Eylül 2015.
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) : Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44, 21.05.2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150521.htm, 06 Haziran 2015.
- Karabınar, Selahattin Zülküf Çevik : “Türkiye’deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2014, s.29-44.
- Karacan, Sami : **Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği**, 2.bs., Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2014.
- Karacan, Sami Rahmi Uygun : **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Sandartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2012.
- Kaval, Hasan : **Muhasebe Denetimi**, 3.bs., Ankara, Gazi Kitapevi, 2008.
- Kavut, Lerzan Oktay Taş, Tuba Şavlı, : **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, 2009.
- Kaya, Ergün Murat Azaltun : “Muhasebe Meslek Etiği ve Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, Haziran 2005, s.17-37.

- Kepekçi, Celal : **Bağımsız Denetim**, 5.bs., İstanbul, Avcıol Yayınevi, 2004.
- Kırel, Çiğdem : **Örgütlerde Etik Davranışlar Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Eskişehir, 2000.
- Kırlıoğlu, Hilmi : “Enron Sonrası Denetimde Yaşananlar”,
Nermin Akyel : **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2004, s.28-34.
- Kısakürek, M. Mustafa : “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde
Nesrin Alpan : Bir Uygulama”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:47, 2010, s.213-228.
- Kirik, Zafer : “Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ocak 2007.
- Koç, Vehbi : “Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri (Manisa İli Örneği)”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- Kotar, Erhan : Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No:20, Alanya, 30 Nisan - 4 Mayıs 1997, s.65-79.
- Kurnaz, Niyazi : “Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin
Yusuf Gümüş : Muhasebe Mesleği İle İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar Ünv. Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2010, s.157-174.

- Kutlu, Hüseyin Ali : **Meslek Etiği**, 2. bs., Ankara, Nobel Yayın, 2013.
- Kutlu, Hüseyin Ali : **Muhasebe Meslek Ahlakı**, 2.bs., Ankara, Nobel Yayıncılık, 2011.
- Kutlu, Hüseyin Ali : “ Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:63, Sayı:2, 2008, s.143-170.
- Okay, Suat : “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011.
- Özkan, Azzem : “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler” **Niğde Üniversitesi İBBF Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2012, s.37-52.
- Tansel Hacıhasanoğlu
- Özkol, Erdal : “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:15, Mayıs 2005, s.107-124.
- Dündar Kök,
Muhsin Çelik,
Seçkin Gönen
- Pekdemir, Recep : “Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kuralların Geliştirilmesi Gereği”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2000, s.12-16.
- Popkin, R.H.,
Stroll, A. : **Etik Kuramları**, Çev. Mehmet Türkeri, Ankara, Lotus Yayınevi, Kasım 2008.
- Rencher, Alvin C. : **Methods of Multivariate Analysis**, Second Edition, John Wiley Pbc.: New York, 2002.

- Saban, Metin
Banu Atalay, : “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Eylül 2005. s.49-60.
- Sakarya, Şakir
Suat Kara : “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, C:12, Sayı:18, 2010, s.57-72.
- Sarioğlu, Kerem : “Enron Olayı (Vak’a)”, **Yönetim Dergisi**, Sayı:41, Ocak 2002, s.49-53.
- Selimoğlu, Seval Kardeş : “Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No:20, Alanya, 30 Nisan – 4 Mayıs 1997, s.144-158.
- Selimoğlu, Seval Kardeş
Mehmet Özbirecikli,
Şaban Uzay,
Ganite Kurt,
Ali Alagöz,
Serap Yanık : **Muhasebe Denetimi**, 4.bs., Ankara, Gazi Kitabevi, Eylül 2014.
- Selvi, Yakup : "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart 2002.
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) : **Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Sandartları Hakkında Tebliğ**, (Çevrim içi) <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>, 16 Aralık 2014.

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) : **Seri:X, No:19 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ,** (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/11/20021102.htm&main>, 03 Eylül 2015.
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) : **Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,** 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612m1.htm>, 10 Ocak 2015.
- Soylu, Yasemin : "Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerinin Meslek Etiğinin Algılanması Üzerindeki Etkisi", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010.
- Sökmen, Alptekin, Serdar Tarakçıoğlu : **Mesleki Etik**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2013.
- Stevens, James : **Applied Multivariate Statistics fort the Social Sciences**, Third Edition, New Jersey, 1996.
- Süer, Ayça Zeynep : "Muhasebe Uygulamalarında Enron Vak'asının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları üzerindeki Etkisi", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2004.
- Süer, Ayça Zeynep Symes C. Başaran : Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya 16-20 Nisan 2003, s.112-126.
- Tepe, Harun : Etik Kuramlar, 3. Etik Kongre Hatay, (Çevrimiçi) <http://www.etik.tesmer.org.tr/sistem/index.php>, 15.05.2015.

- Topsak, Fatih : “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- Toraman, Cengiz : “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s.24-59.
- Toraman, Cengiz
Ahmet Akcan : “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Ocak 2003, s.59-69.
- Türk, Zeynep : **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Adana, Nobel Yayınları, 2004.
- Uçma, Tuğba : "Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması", Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- Uslu, Selçuk : “Muhasebe Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No:20, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997.
- Ünsal, Ahmet : “Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2009, s.409-422.
- Yalçın, Selçuk : “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:52, Ekim 2011, s.47-66.

- Yavaşoğlu, Mustafa : **Bağımsız Denetim**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001.
- Yıldız, Gülsevil : “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:36, Ağustos – Aralık 2010, s.155-178.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, 18 Temmuz 2015.

3568 Sayılı Kanun, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main>, 13 Aralık 2014.

6102 Sayılı Kanun, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete, m.18, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630-5.htm>, 18 Temmuz 2015.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm>, 26 Temmuz 2015.

Bakanlar Kurulu Kararı, 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6.htm>, 18 Temmuz 2015.

Bakanlar Kurulu Kararı, 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/03/20130312-23.htm>, 18 Temmuz 2015.

Bakanlar Kurulu Kararı, 01.02.2015 tarih ve 29254 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150201-1.htm>, 18 Temmuz 2015.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/02/20150201-1-1.pdf>, (Çevrimiçi) 18 Temmuz 2015.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, 18 Temmuz 2015.

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı, TÜRMOB Yayınları-457, 2013, s.1., (Çevrimiçi) <http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf>, 14 Kasım 2015.

03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi) <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20391.pdf>, 07 Eylül 2015.

18.10.2015 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete,
(Çevrimiçi) [http://www.resmigazete.gov.tr/
eskiler/2001/10/20011018.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm), 07 Eylül 2015.

21.05.2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete,
(Çevrimiçi) [http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler
/2015/05/20150521.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150521.htm), 06 Haziran 2015.

19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete,
(Çevrimiçi) [http://www.resmigazete.gov.tr/
eskiler/2007/10/20071019-8.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm),
07 Ocak 2015.

27.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete,
(Çevrimiçi) [http://www.resmigazete.gov.tr/
eskiler/2014/03/20140327.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327.htm), 07 Ocak 2015.

<http://www.etik.tesmer.org.tr>, (Çevrimiçi)
07 Ocak 2015.

EK 1: ANKET FORMU

Sayın katılımcı,

Bu anket formu, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalında yürütülen bir yüksek lisans tez çalışmasında kullanılacaktır. Çalışmayı yürüten Yüksek Lisans öğrencisi Burcu HIŞMAN'dır. Ankette yer alan sorular bilimsel bir araştırma için kullanılacak olup, anketteki soruları cevaplayanların kimlikleri talep edilmemektedir. Çalışmanın başarıya ulaşması vereceğiniz bilgilerin tarafsızlığına bağlıdır. Lütfen sorularda yer alan her seçeneği dikkatlice okuyup, sizin için en uygun seçeneği işaretleyiniz.

Değerli zamanınızı ayırarak ankete ve çalışmaya yapmış olduğunuz katkıdan dolayı şimdiden teşekkür ederim.

Doç. Dr. Kerem SARIOĞLU
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Muhasebe Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

A. Aşağıda verilen önermeler hakkındaki görüşünüzü sağ tarafta verilen seçeneklerden hangisi daha iyi ifade etmektedir? Lütfen Belirtiniz.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Esas işi borç para vermek olmayan bir işletmeyi denetleyen denetçinin, bu işletmeden piyasa koşullarında borç para almasında bir sakınca yoktur.					
2. Denetçinin, müşteri işletmenin parasını veya diğer varlıklarını emanet olarak tutmasında bir sakınca yoktur.					
3. Mevcut denetçinin yerine geçecek olan yeni denetçinin, durum ve şartları değerlendirmeden denetim görevini kabul etmesinde bir sakınca yoktur.					
4. Eski denetçinin müşteri işletmeden izin almadan yeni denetçiye müşteri işletmeyle ilgili bilgi vermesinde bir sakınca yoktur.					
5. Bir müşterisinin muhasebe departmanında kendi denetim şirketinden bir kişiyi görevlendiren denetçinin, söz konusu müşterinin denetimini üstlenmesinde bir sakınca yoktur.					
6. Denetçinin, müşterisi olan bir işletmeyi satın almak isteyen başka bir işletmeye satın alma ile ilgili ücret karşılığı danışmanlık hizmeti sunmasında bir sakınca yoktur.					
7. Denetçinin, müşterisine hizmet alması için yönlendirdiği uzmandan komisyon ücreti elde etmesinde bir sakınca yoktur.					

B. Aşağıdaki olaylarla ilgili verilen önermeler hakkındaki görüşünüzü sağ tarafta verilen seçeneklerden hangisi daha iyi ifade etmektedir? Lütfen Belirtiniz.

HİKAYE 1

Ahmet Bey ve Mehmet Bey, Bilgin Şirketinin 2011 yılı finansal tablolarını denetlemektedirler. Müşteri işletmenin yöneticisi Barış Bey, denetçilerle farklı konulardan sohbet ederken iki denetçiye bir yakınının işlettiği otelde uygun koşullarda tatil yapmak isteyip istemediklerini sorar. Denetçi Ahmet Bey, teklifi kabul eder ve sürekli olarak aynı otelde kalan müşteriler için yapılan indirimden yararlanır.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
8. Denetçi Ahmet Bey'in sürekli müşterilere sağlanan indirimden yararlanarak otelde kalmasında bir sakınca yoktur.					
9. Denetçi Ahmet Bey, sürekli müşterilere sağlanan indirimden yararlanmaksızın otelden faydalansaydı teklifi kabul etmesinde bir sakınca yoktu.					

HİKAYE 2 (1. Bölüm)

Umut Bey, 1997 - 2011 yılları arasında Yılmazlar Şirketi'nin Mali İşler Müdürlüğü görevini yürütmüştür. İşletmeyle hiçbir ekonomik bağlantısı kalmayan Umut Bey, Kasım 2011 yılında A Denetim Şirketi'nde denetçi olarak çalışmaya başlamıştır. A Denetim Şirketi uzun süredir Yılmazlar Şirketi'nin denetçisidir.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
10. Umut Bey'in, Yılmazlar Şirketi'nin denetimini üstlenmiş bir denetim şirketinde göreve başlamasında bir sakınca yoktur.					

HİKAYE 2 (2. Bölüm)

Sorumlu Denetçi, Yılmazlar Şirketi'nin 2011 yılı finansal tablolarının denetimi için denetim kadrosu oluştururken Umut Bey'i de ekibe dâhil etmiştir. Umut Bey'in bu işletmede daha önce çalışmış olması ve dolayısıyla işletmeyi daha iyi tanıması bu kararda etkili olmuştur. Umut Bey, eski çalıştığı şirketin denetim sürecinde tarafsızlığını koruyacağına dair bir taahhüname imzalayarak sorumlu denetçiye vermiştir.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
11. Sorumlu Denetçinin, Yılmazlar Şirketinin denetimde Denetçi Umut Bey'i görevlendirmesinde bir sakınca yoktur.					
12. Umut Bey'in taahhütname imzalamış olması tarafsızlığını korumasında etkili olur.					
13. Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluk yalnızca Sorumlu Denetçininindir.					
14. Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluk yalnızca Denetçi Umut Bey'indir.					
15. Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluk yalnızca denetim şirketine aittir.					
16. Denetim sürecinde Umut Bey'in tarafsızlığını koruyamaması durumunda sorumluluk hem denetim şirketine, hem Sorumlu Denetçiye, hem de Denetçi Umut Bey'e aittir.					

HİKAYE 3

Can Bey, Sönmez işletmesinin finansal tablolarını denetlemektedir. Sönmez işletmesinin yöneticisi, yeni bir ürünün üretiminde kullanacakları hammaddeye ilişkin tedarikçilerden fiyat teklifi aldığını ancak karar vermekte zorlandığından, Denetçi Can Bey'e bahsetmiştir. Denetçi, sohbet sırasında eskiden finansal tablolarını denetlediği müşterisi Ege işletmesinin, tedarikçisinden çok memnun olduğundan bahsederek, tedarikçinin iletişim bilgilerini, Sönmez işletmesinin yöneticisi ile paylaşmıştır. Sönmez işletmesi öğrendiği alternatif tedarikçi ile çok uygun koşullarda hammadde temini konusunda anlaşmaya varmıştır.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
17. Denetim şirketinin, aynı sektördeki rakip firmaların denetim işini üstlenmesinde bir sakınca yoktur.					
18. Denetçinin, Ege işletmesi ile herhangi bir bağı kalmadığı için hikâyede geçen bilgileri Sönmez işletmesi ile paylaşmasında bir sakınca yoktur.					
19. Denetçi, eski müşterisinin tedarikçisi ile ilgili bilgileri yeni müşterisi ile paylaşmak için eski müşterisinden izin istemek üzere randevu talep etmelidir.					

HİKAYE 4

Eriş Şirket yöneticileri, yeni dönem için A Denetim firması ile yapılan görüşmede, denetim ücretinin yüksek olduğunu belirterek indirim yapılmasını istemektedirler. Denetçi, oluşturacağı denetim kadrosunu ve denetim için harcanan süreyi anlatarak, maliyetlerinin yüksek olduğunu belirtmiştir. Bunun üzerine işletme yöneticileri uzun süredir birlikte çalıştıklarını, artık denetçilerin şirketi iyi tanıdığını belirtmişlerdir. Denetim için oluşacak maliyetleri azaltmak ve zaman açısından da tasarruf sağlamak adına, incelenecek belgeleri denetim firmasına göndermeyi önerirler.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
20. Denetçinin, Eriş Şirket'ine hiç ziyarette bulunmayarak, incelenecek belgelerin tümünün Eriş Firmasınca gönderilmesini kabul etmesinde bir sakınca yoktur.					
21. Denetçi Mert Bey'in, sağlanacak belgelerin imzalı bir tutanakla teslimi şartıyla işletme yöneticilerinin önerisini kabul etmesinde bir sakınca yoktur.					
22. Denetim şirketinin, müşteri işletmeyle uzun süredir çalışıyor olması, böyle bir teklifi kabul etmesi için yeterli bir gerekçedir.					
23. Denetçi Mert Bey, Eriş Şirket yöneticilerinin denetim firmasına belge gönderme önerilerini reddederek müşteri işletmeye denetim ekibi göndermeye karar vermelidir.					
24. Denetçi, gerekli tüm işlemleri bizzat gerçekleştirmeye karar vermiş ve işi düşük ücrete rağmen kabul etmiştir. Bu durumda, maliyetleri azaltmak için daha az sayıda ve düşük tecrübeye personelin denetimde görevlendirilmesinde bir sakınca yoktur.					

HİKAYE 5

Uğur Bey, denetimine gittiği Yonca Şirketi'nin hesaplarını denetlerken senetsiz alacaklarının önemli bir tutarının tahsilinin şüpheli hale geldiğini fark etmiştir. Bu durumu işletme yöneticileriyle görüşmüş, yöneticiler bu alacakların gider yazılması durumunda, kârın düşeceğini ve bunun sonucunda da bankadan kredi almak konusunda zorluk yaşayacaklarını belirtmişlerdir.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
25. Denetçinin, cari yıl için tahsili şüpheli hale gelen alacaklarla ilgili karşılık ayrılmamasını ve gider yazılmamasını kabul etmesinde bir sakınca yoktur.					
26. Denetçi, şüpheli alacakların gider yazılmamasını, ancak bir sonraki sene söz konusu durumun sürmesi halinde müşterinin geçmişe dönük düzeltme yapacağı sözünü alarak kabul edebilir.					

HİKAYE 6

A Denetim Şirketi, Akınlar Şirketi ile 2011 yılı finansal tabloların denetimi ile ilgili anlaşmıştır. 15.02.2012 tarihinde denetim şirketinden kaynaklanan sebeplerle denetim sözleşmesi iptal edilmiştir.

Akınlar Şirketi, 17.02.2012 tarihinde B Denetim Şirketinden denetim işini üstlenmesini istemiştir. 01.03.2012 tarihinde Genel Kurul düzenleyeceğinden raporun en geç 25.02.2012 tarihine kadar hazırlanmış olması yasal bir mecburiyettir.

B Denetim Şirketi zaman darlığına rağmen müşterinin prestijli bir şirket olması ve önceki denetim raporlarının hep olumlu olması nedeniyle işi kabul etmiştir. İç kontrol sistemini incelemeyen, 25.02.2012 tarihine kadar raporu olumlu görüş vererek teslim etmiştir. (Kamu Gözetim Kurumu'nun bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla ilgili belirlediği zorunlu süreleri dikkate almadan cevaplandırınız.)

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
27. B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü belirtilen süre denetim için yeterlidir.					
28. B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü müşteri işletme iyi bir prestije sahiptir.					
29. B Denetim Şirketinde Sorumlu Denetçinin, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesi imzalamasında bir sakınca yoktur. Çünkü müşteri işletmenin önceki dönem finansal tabloları hakkındaki denetçi görüşü olumludur.					
30. Denetçinin zaman darlığı nedeniyle geçmiş denetim raporlarına dayanarak iç kontrol yapısını gözden geçirmeksizin denetimi tamamlamasında bir sakınca yoktur.					

HİKAYE 7

A Denetim Şirketinin Denetçisi Ahmet Bey, Uzer Şirket yöneticileriyle denetim anlaşması için görüşme yaparken Uzer Şirket yönetiminin, B Denetim Şirketinden Denetçi Mehmet Bey'le de görüştüklerini öğrenir. Şirket yöneticileri, diğer denetçinin teklifinin daha cazip olduğunu söylerler. Ahmet Bey, Mehmet Bey'in yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadığını, kendisiyle geçmişteki görüşmelerinden örnekler vererek açıklar. Denetçi Ahmet Bey, görüşme esnasında denetim sonucuna ilişkin ne tür bir görüş vereceğinden bahseder ve raporla ilgili sıkıntı yaşamayacaklarını belirterek denetim sözleşmesini imzalar.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
31. Denetçi Ahmet Bey'in, diğer denetçinin yetkin olmadığı konusunda görüş belirtmesinde bir sakınca yoktur.					
32. Genel olarak denetçiler, birbirlerinin mesleki yetkinliğini yukarıdaki hikâyeye benzer şekilde kötülerler.					
33. Bir meslektaşın, diğer meslektaşının yetkinliğini yukarıdaki hikâyeye benzer şekilde kötülediğine hiç şahit oldunuz mu?	() Evet () Hayır				
34. Denetçinin, denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında denetim sonucuna ilişkin görüşünü belirtmesinde bir sakınca yoktur.					
35. Genel olarak denetçiler, denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında yapacağı denetimin sonucuna ilişkin görüş belirtirler.					
36. Denetim sözleşmesinin imzalanması esnasında denetçinin yapacağı denetimin sonucuna ilişkin görüş belirtmesine hiç şahit oldunuz mu?	() Evet () Hayır				

HİKAYE 8

Denetçi Yalçın Bey, Selçuk işletmesinin 4 yıldır finansal tablolarının denetimini sürdürmektedir. Selçuk işletmesinin yöneticisi, denetçiye mali işlerden sorumlu olacak müdür aradıklarını belirtmiştir. Denetçiye çevresinde önerebileceği birinin olup olmadığını sormuştur. Denetçi bu durumun kendisi için iyi bir fırsat olacağını düşünmüştür. Selçuk işletmesinin yöneticisine işletmenin denetim raporunun tamamlanmasının ardından işe başlayabileceğini belirtir. Bu görüşmede maaş ve diğer detaylar konusunda anlaşmaya varırlar. Denetçi 4 ay sonra Selçuk Şirketinde işe başlar.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
37. Denetçinin, denetim süreci içerisinde müşteri işletmeyle anlaşmasında bir sakınca yoktur.					
38. Yalçın Bey denetim devam ederken, müşteri işletmeyle anlaşmış denetim şirketi yöneticilerine bildirmemiştir. Bu durumda bir sakınca yoktur.					
39. Yalçın Bey'in, müşteri işletmeye transferinden sonra denetim şirketinin herhangi bir işlem yapmasına gerek yoktur.					

C. Aşağıdaki önermeler hakkında görüşlerinizi lütfen belirtiniz.

ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
40. Denetçinin müşteri kaybetme kaygısı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.					
41. Denetçinin daha fazla para kazanma tutkusunu etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.					
42. Denetçinin etik kuralları yeterince bilmemesi etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.					
43. Denetçinin meslek onuruna inanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.					
44. Denetçinin kendi ahlaki zayıflığı etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.					
45. Cezaların yeterince uygulanmaması etik kurallara uyumunu olumsuz etkileyen hususlardan biridir.					

D. Denetçi ile İlgili Demografik Bilgiler

46. Cinsiyetiniz : () Erkek () Kadın
47. Yaşınız? :
48. Eğitim Durumunuz :
(En son bitirdiğiniz okulu dikkate alarak aşağıdaki seçeneklerde sadece birini işaretleyiniz.)
() Lisans () Yüksek Lisans () Doktora

49. Mesleki Unvanınız : () Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
() Yeminli Mali Müşavir

50. Denetçi Unvanınız : () Sorumlu Denetçi
() Baş Denetçi
() Kıdemli Denetçi
() Denetçi
() Denetçi Yardımcısı
() Diğer (Lütfen Belirtiniz).....

51. Denetim faaliyetleriniz hangi alanda gerçekleşmektedir?
() Vergi amaçlı finansal tabloların denetimi
() Muhasebe standartlarına göre finansal tabloların denetimi

52. Mesleki Deneyim Süreniz :
(Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir deneyiminizi dikkate alarak cevaplayınız.)

53. Meslek etiği ile ilgili herhangi bir eğitim aldınız mı?
() Evet () Hayır

54. Daha önce bir okulda meslek etiği eğitimi aldıysanız, hangi düzeyde aldığınızı lütfen belirtiniz.

() Lise () Ön Lisans () Lisans () Yüksek Lisans ()
Doktora

55. Aşağıdaki kurumlardan hangilerinde meslek etiği eğitimi aldınız?

() Çalıştığınız Denetim Firması
() TÜRMOB
() SPK
() KGK
() BDDK
() Diğer (Lütfen Belirtiniz).....

56. SPK ya da KGK'dan lisansınız var mı?

() Evet () Hayır