

# DENETİME AHLAK FELSEFESİ PENCERESİNDEN BİR BAKIŞ, ETİK DEĞERLER VE FAYDACILIK ÇATIŞMASI ÜZERİNE BİR İNCELEME\*

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP\*\*

Doç. Dr. Bilge Leyli ELİTAŞ\*\*\*

Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK\*\*\*\*

Dr. Öğr. Üyesi Ayşenur T. ALTINAY\*\*\*\*\*

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Özel Sayı 2018; 20, ös897- ös910

**ÖS**  
**897**

## ÖZ

Kavramsal olarak etik ve ahlak farklı biçimde tanımlanmakla birlikte çoğu zaman uygulamada benzer anlamlarda kullanılabilir. Oysa, iyi-kötü, doğru-yanlış gibi nitelermeler bireysel anlamda ele alındığında ahlak; grup/topluluk açısından ele alındığında ise etik olarak algılanmaktadır. Ahlak kavramı kişinin toplumdaki ilişkilerini düzenleyen ve dini boyutları da olan bir disiplini ifade etmektedir. Etik kavramı ise kişilerin toplum ve çalışma hayatı içindeki davranış tarzlarını inceleyen, bu davranışları düzenleyen bir disiplindir ve ahlak felsefesi olarak da adlandırılmaktadır. Etiğin odağındaki temel konu, bütün davranış ve eylemlerin özünün araştırılmasıdır. Bireyin eylemlerini ahlaki açıdan değerli ya da değersiz kılanın ne olduğu sorusu etik tartışmaların temelini oluşturmaktadır. Bireylerin mensup oldukları oluşumlar ortak etik değerler belirlemeye yönelmektedir. Aynı mesleği yürüten kişilerin bir araya gelmesiyle ortaya çıkan meslek örgütleri veya birlikler de bu oluşumlardan biridir. Bu çalışmada, son yıllarda yaşanan finansal skandallar ile gündemdeki yeri daha da

---

\* Makale gönderim tarihi: 21. 06. 2018; kabul tarihi: 07. 08. 2018.

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

\*\* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF Uluslararası Ticaret Bölümü, bguclu@gazi.edu.tr, orcid.org/0000-0003-2139-7169.

\*\*\* Yalova Üniversitesi İİBF Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, bilgeleyli@gmail.com, orcid.org/0000-0002-8807-4631.

\*\*\*\* Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü, zeki.yanik@atilim.edu.tr, orcid.org/0000-0002-3584-4188.

\*\*\*\*\* Uşak Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, aysenur.altinay@usak.edu.tr, orcid.org/0000-0001-6963-2346

**Atf:** Marşap, B., Elitaş, B. L., Yanık, Z. ve Altınay, A. T. (2018). Denetime ahlak felsefesi penceresinden bir bakış, etik değerler ve faydacılık çatışması üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös897-ös910

önemli hale gelen denetim mesleğinde etik değerlerin algılanışı ve faydacılık davranışı ile ilişkisi ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Meslek Etiği, Ahlak Felsefesi, Faydacılık

**JEL Sınıflandırması:** M42, M41, M49

## **AUDITING FROM A MORAL PHILOSOPHICAL PERSPECTIVE, ANALYSIS ON ETHICAL VALUES AND UTILITARIAN CONFLICT**

### **ABSTRACT**

Although ethically and ethically defined in different ways, it can often be used in practice in similar terms. However, when qualifications such as good-bad, right-wrong are considered individually, morality; in terms of group / community, it is perceived as ethics. The concept of morality refers to a discipline that regulates the relationship of the individual in society and also has religious dimensions. The concept of ethics is a discipline that examines the behaviors of people in society and working life and regulates these behaviors and is also called ethics philosophy. The focus of ethics is the investigation of the essence of all behaviors and actions. The question of what makes an individual's actions morally valuable or worthless is the basis of ethical debates. Formations that individuals belong to tend to define common ethical values. One of these organizations is the professional organizations or associations that come together with the people who carry out the same profession. In this study, the relationship between the perception of ethical values and the relationship with the pragmatism behavior will be examined in the audit profession which has become more important in the agenda with the financial scandals in recent years.

**Keywords:** Auditing, Professional Ethics, Moral Philosophy, Utilitarianism

**JEL Classification:** M42, M41, M49

### **1. GİRİŞ**

Bireyler bir davranışı gerçekleştirmeden önce, bilinçli ya da bilinçsiz olarak sosyal, kültürel, çevresel, vicdani, dini, ahlaki, psikolojik pek çok faktörden etkilenmektedir. Etik ilkeler bir bütün olarak kanuni yaptırımlara bağlanamamaktadır. Denetim mesleğinde, mesleğin gereklerinin yerine getirilebilmesi ve kamu çıkarının sağlanması amacıyla meslek mensuplarının meslek etiğine uygun davranışları gerekmektedir. Son yıllarda yaşanan ve sermaye piyasalarını olumsuz etkileyen skandalların temelinde meslek etiğine uygun olmayan davranışların yattığı genel kabul görmektedir. Toplumun her alanında olduğu gibi denetim mesleğinde de etik ve güven tartışmaları gündemde tutulmaktadır. Ulusal ve uluslararası meslek kuruluşları denetim meslek mensuplarına yönelik olarak uyulması gereken etik ilkeler belirlemiştir.

Ahlak düşüncesi tarihine Jeremy BENTHAM tarafından kazandırılan faydacılık teorisi, ortaya çıktığı tarihten itibaren çokça tartışılan ve eleştirilen bir teori olmuştur. Jeremy BENTHAM'ın öğrencisi olan J. Stuart MILL, faydacılık teorisine yapılan eleştirilerin neredeyse tamamına eseri Utilitarianism'de cevap vermiştir. Eserde eleştirilere cevap verilip

verilmediği ise halen tartışılmaktadır. Tartışmaların odak noktasında faydacılığın temelinde yer alan fayda ilkesinin kanıtlanması ile ilgili soru yatmaktadır. Bentham, fayda ilkesinin ahlaki failin tüm eylemlerini gerekçelendirdiği nihai bir ilke olduğu iddiasından hareketle, bu ilkenin analitik bir ilke olduğunu ifade etmektedir. Literatürde temel bir ahlak eseri olarak kabul edilen Utilitarianism ahlak felsefesi tarihinde üzerinde birçok tartışmanın yapıldığı bir mecra olarak kabul görmektedir. Ahlak felsefesi tarihinde Mill'in fayda ilkesi kanıtlanması ne kadar meşhursa, Moore'un eleştirisi de o kadar meşhurdur. Bu eleştirinin yer aldığı Moore'un ünlü eseri Principia Ethica (1903), "iyi" kavramını merkeze almakta ve "iyi nedir ve nasıl tanımlanabilir?" sorularına cevap aramaktadır. Bu sorular doğalcı yanılı suçlamasının temelini oluşturan sorulardır. Moore'a göre iyinin nasıl tanımlanabileceği meselesi bütün ahlak felsefesinin en önemli sorusudur. Bu sebeple iyi kavramının tanımı etiğin tanımında da en önemli noktayı işgal etmektedir. Moore'a göre iyi kavramına ilişkin olarak yapılabilecek bir hata temel bir hata olacağı için bütün sistemi etkileyen, onu işlevsiz kılan bir hata olacaktır. Etik, doğru ile yanlış kavramları ile ilgili olan ve kanuni gerekleri aşan ölçüde kendini kontrol demek olan ideal bir insan özelliğidir. Dolayısıyla, etik kavramını ve meslek etiğini doğru yorumlayabilmek için ahlak felsefesinin temelini oluşturan "iyi nedir ve nasıl tanımlanabilir?" sorusuna verilen cevaplar büyük önem taşımaktadır.

Denetim mesleğine yönelik toplumsal güvenin tesis edilmesinde ve devamlılığının sağlanmasında etik değerlerin büyük önemi bulunmaktadır. Son yıllarda sermaye piyasalarına duyulan güvenin temelinden sarsılmasına neden olan skandallar bunu teyit etmektedir. Ne var ki mesleği yürütenler insandır. İktisat biliminde temel bir varsayım olan "rasyonel insan" kendi faydasını maksimize eder. Birey, insan olma ve bir meslek erbabı olma rolleriyle yaşadığı çelişkiyi ne denli etiğe uygun şekillendirirse mesleklerin itibarı o derece yüksek olacaktır. Bu çalışmada, etik kavramı bireyin faydacılığı ekseninden ele alınacaktır. Çalışma kapsamında, Ankara ilinde kayıt denetimi yapan denetçilere "Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış" boyutlarını içeren ölçek uygulanmıştır. Ölçeğin her boyutu 5 alt boyut içermektedir. Uygulama sonucunda elde edilen verilerin çözümlenmesinde Mann-Whitney U testi ve Kruskal Wallis-H testi kullanılmıştır. Uygulanan ölçeğin Cronbach's alfa değeri 0.746'dır.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Meslek mensubunun özgür seçimini yapabildiği alan ile kanuni sınırlamalar ile belirlenen alan arasında kalan boşluk kişinin iradesi ile doldurulmaktadır. Etiksel yargı kişinin iradesinde önemli bir paya sahiptir. Etik ideal bir insan özelliğidir. Çoğu zaman ideale ulaşmak ise mümkün olmamaktadır (Akdoğan 2005, 296; Selimoğlu 2006, 438). Etik ilkeler bir organizasyon içinde etiğin kurumsallaşması için, örgütün genel değerler sistemi ve amaçlarını tanımlayan, verilen kararların uygun olup olmadığının kılavuzu niteliğindedir (Aydın 2002, 2). Etik ilkelerin standardizasyonu oldukça zordur. Çünkü kültür ortak hafızadır ve toplumdan topluma değişiklikler göstermektedir. Ancak, her toplumun ve her meslek dalının standardize olmuş ilkelere ihtiyacı vardır (Akbaş ve diğerleri 2009, 175). Bu durum küreselleşme ile birlikte tüm üretim faktörlerinin mobilitesinde yaşanan artış ile daha da gerekli hale gelmiştir. Çokuluslu ticari ve finansal faaliyetler ortak bir ilke setini gerekli kılmaktadır. Bu noktada öne çıkan

meslek etiği kavramı, belirli bir meslek grubunun mesleğe ilişkin uyulması gereken davranış kurallarını belirleyen ilkelerden oluşmaktadır. Meslek etiğinin temelini, kişisel etik, işletme etiği ve toplumsal etik oluşturmaktadır. Meslek etiğini etkileyen dış çevreye ait faktörler, toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar, kanuni ve siyasal çevreden oluşmaktadır (Akdoğan 2003, 11). Günümüzde, sürdürülebilirlik faaliyetleri ışığında gittikçe daha da önemli hale gelen paydaş yaklaşımı işletmenin hem iç çevresinin hem de dış çevresinin işletmeye ilişkin yargılarına büyük önem verdiği için meslek etiğine ilişkin tasarımın da tekrar gözden geçirilmesi yerinde olacaktır.

Birey bazen davranışlarının olası tüm sonuçlarını hesaplamak için gerekli zamana, mekana ve duygu durumuna sahip olmamaktadır. İçindeki bulunduğu şartları gerektiğinden daha iyi ve/veya gerektiğinden daha kötü yorumlayabilen birey bunun sonucunda hatalı görüş bildirebilir. Hatalı kararlar alabilir. Kural faydacılığına göre, eğer bir iş geneli itibariyle acıdan çok mutluluk getiren bir iş grubuna giren bir eylem sınıfına ait ise, faydacılık kuramına göre bu eylemi gerçekleştirmek ahlaki açıdan bir zorunluluktur. Çünkü, faydacılara göre, ahlaki açıdan belirsizliklerle dolu dünyamızda bir eylemin doğru ya da yanlış olduğuna karar vermenin tek yolu o eylemin insana ne denli acı ya da zevk verdiğine bakmaktır. Mill'e göre, "Bir eylem insana ne denli mutluluk veriyorsa o denli doğru, ne denli mutsuzluk veriyorsa o denli yanlıştır. Mutluluk ile kastedilen, acıdan uzak olma; mutsuzluk ile kastedilense, acı çekme ve keyiften yoksun olmadır." Faydacılık yaklaşımının temelinde yatan bu bakış açısı, bir eylemin tüm sonuçlarını bilmeye gerek kalmamasına, elde bulunan geçmişe ait tecrübelerle, bir eylemin muhtemel sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olunabileceğini iddia eder (Toraman ve Akcan 2003, 62).

Faydacılık anlayışının denetim teori ve yöntemlerine ilişkin kuramsal anlamda koruyuculuk yapması, denetim ile ilgili tartışmalarda önemli bir unsur olmaktadır. Tarafsızlık taraftarları, denetim mesleğinin toplumun değişiminde araç olma gibi bir görevi olmadığını iddia ederken ve denetçilerin sadece kişilerin karar amaçlı kullanabileceği tarafsız bilgileri denetlemesi gerektiğini söylemektedirler. Denetçinin ve denetimin tarafsızlığı halen üzerinde tartışılan ve süreç için büyük önem taşıyan bir konudur. Denetim mesleği sosyal gerçeklerin içinde yer almaktadır. Doğası gereği sürekli bir sosyal çatışmanın yönetilmesini de gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla, denetime ilişkin kavramların çoğunlukla faydacılık anlayışından kaynaklanan köklerini belirtmeksizin, tarafsız hatta ahlaken doğru olarak sunulması büyük önem taşımaktadır. Çoğu ekonomik ve finansal kavram, açık veya gizli bir şekilde, kişilerin kısa dönemli çıkarlarının maksimize edilmesine dayalıdır. Faydacılık anlayışının, denetim teori ve yöntemlerine ilişkin, teorik anlamda koruyuculuk yapması, denetim bilgisinin tarafsızlığıyla ilgili tartışmalarda önemli bir unsur olmaktadır (Siegel 1995,148).

### 3. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışma kapsamında literatür taraması yapıldığında faydacılık teorisini ele alan çalışmaya rastlanamamıştır. Literatürde ağırlıklı olarak meslek etiğinin ele alındığı görülmektedir. Bu kapsamda literatürde yer alan çalışmalar etik kavramına meslek mensuplarının bakış açısı, meslek mensubu adaylarının bakış açısı gibi konulara yoğunlaşmışlardır. Literatürde benzer konuları ele alan çalışmalar bu bölümde yer almaktadır.

Aytekin ve diğerleri (2015) çalışmalarında meslek mensuplarının çeşitli sebeplerle ortaya çıkan muhasebe hata ve hilelerine ilişkin yargılara katılma derecelerini araştırmışlardır. Bununla beraber meslek mensuplarının müşterileri açısından hile belirteçleri ile karşılaşma sıklıklarını ölçmüşlerdir. Balıkesir ilinde faaliyet gösteren 117 meslek mensubu ile gerçekleştirilen anket çalışması sonuçlarına göre kadın meslek mensupları hile belirteçleri ile daha sık karşılaşmaktadırlar. Eğitim seviyesi arttıkça ve meslek unvanında meydana gelen değişikliklere bağlı olarak hata ve hile ile ilgili yargılara katılma dereceleri farklılık göstermektedir. Araştırmanın bir diğer sonucuna göre ise teknolojik yetersizliğe bağlı hataların olduğu algısı zayıftır.

Tuğay ve diğerleri (2014) çalışmalarında ekonomik kriz dönemlerinde işletmelerin muhasebeye karşı tutumlarındaki değişiklikleri araştırmışlardır. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, kriz dönemlerinde işletmelerin muhasebeye karşı tutumlarında çok açık değişimler meydana geldiği tespit edilmekle birlikte tutum değişikliklerinin sebebi krizi daha iyi yönetebilmek ve karar desteği sağlamaktan çok devlete karşı yükümlülüklerin aksatılmadan yerine getirilmesi iradesidir. Araştırmanın bir diğer sonucuna göre bu dönemlerde tutum değişikliğinin bir diğer sebebi daha az vergi ödemektir.

Kutluk ve Ersoy (2011) çalışmalarında meslek üyelerinin etik yargı düzeylerini ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığını araştırmışlardır. Çalışmada Rest'in 1986 yılında geliştirdiği Değerlerin Belirlenmesi Testi kullanılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek üyelerinin geleneksel düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bununla beraber kadınların etik yargı düzeylerinin erkeklerden daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Akbaş ve diğerleri (2009) muhasebe meslek etiğinin önemini öğrencilerin algıları çerçevesinde ortaya koyarak etik dışı davranışlarla olan ilişkisini araştırmışlardır. Araştırmaya İstanbul'daki üç büyük üniversitenin işletme bölümlerinde öğrenimlerine devam eden 504 öğrenci dahil edilmiştir. Veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre meslek etiğinin önemi ve muhasebe mesleğindeki etik algısı, alt boyutları ve etik dışı davranışlar ile ters yönde ilişkili bulunmuş olup öğrencilerin bazı demografik özelliklerine göre de etik dışı davranışlarının farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Kutlu (2008) çalışmasında etik ve ahlak kavramları çerçevesinde muhasebe meslek mensuplarının yaşadıkları ikilemleri incelemiştir. Kars ve Erzurum illerinde faaliyet gösteren meslek mensupları ve çalışanlarının etik-müşteri ikilemlerinin olup olmadığı araştırılmış, yaşanan ikilemlerin temel nedenleri sorgulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensupları etik ikilemler yaşamak ile birlikte yaşanan ikilemlerin yoğunluğu gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılık göstermektedir. Müşteri kaybetme endişesi de ilgili değişkenlerin etkisiyle farklılık göstermektedir. İkilemden çıkış noktasında etkili olan kültürel çevre faktörlerine atfedilen önem, özellikle yaş ve eğitim seviyesine bağlı olarak farklılaşabilmektedir. Araştırmada meslek mensupları ve çalışanları meslek hayatlarında etik ikilemler yaşadıklarını ve bunun temel nedeninin müşteri kaybetme korkusu olduğunu ifade etmişlerdir. Unvan değişkenine göre çalışanlar, yaş değişkenine göre daha genç olanlar, cinsiyet değişkenine göre erkekler, eğitim değişkenine göre daha az eğitim almış olanlar, defter sayısı değişkenine göre daha az sayıda müşterisi olanlar etik ikilemi daha fazla yaşamaktadır. Müşteri

kaybetme endişesi erkeklerde, daha düşük seviyede eğitim almış olanlarda, daha az sayıda müşterisi olanlarda etik ikilemin daha fazla yaşanmasına sebep olmaktadır. Daha yaşlı olanlar ile eğitim düzeyi daha düşük olanlar etik ikilemden çıkışta kültürel çevreye ilişkin değerlere daha fazla önem vermektedirler.

Türk ve Sağlar (2008) denetim firmalarının ahlaki sorunları algılama durumları ve ahlaki davranış niyetlerinin tespitine yönelik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Araştırmaya SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) listesinde yer alan firmalar dahil edilmiş olup veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve frekans dağılımı ile durum tespiti gerçekleştirilmiştir. Araştırmada üç örnek olay geliştirilmiş olup denetim şirketlerinin %29 denetim çalışmaları sırasında bazı hesapların göz ardı edilmesi olayı ile, % 22,6'sı bağımsızlığı etkileyen olaylar ile, %32,3'ü de yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmayan elemana denetim yaptırılması olayı ile karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Bu çerçevede araştırma sonucuna göre denetim şirketleri ahlaki ikilemler ile karşılaştıklarında büyük çoğunluk olarak ahlaki sorunları algılamakta ve ahlaki davranış niyetiyle hareket etmektedirler. Müşterilerin çıkar çatışmaları nedeniyle bazı taleplerde bulunmaları ahlaki ikilemler oluşmasına neden olabilecek durumlar yaratmakta olup denetim şirketleri bunların önüne geçmek için ahlak politikalarını oluşturmalıdırlar. Müşterinin haklı görülmesi durumu ile meslek mensuplarının birbirlerini olumsuz etkilemeleri ve gelir kaybı kaygısı meslek ahlakını olumsuz etkileyen diğer faktörlerdir.

Akay (2002) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken ahlaki davranış kurallarının neler olduğunu araştırmıştır. Çalışma çerçevesinde AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve Avrupa Birliği'nin konuya ilişkin düzenlemeleri değerlendirilmiş ve ülkemiz mevzuatı ile TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından yapılan düzenlemeler açıklanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre mesleki ahlak kurallarının geliştirilmesi önem arz etmektedir.

TÜRMOB tarafından belirlenen meslek ahlakı kuralları disiplinli bir şekilde uygulanmalı, meslek ahlakına uygun davranışlar göstermeyen meslek mensupları gerekli müeyyideler ile karşı karşıya kalmalıdır. Mesleki ahlak kuralları eğitimler yolu ile mevcut meslek mensuplarına öğretilmeli ve bu kurallar benimsenmelidir. Geleceğin aday meslek mensuplarına da meslek ahlakı ile ilgili prensipler ve kurallar öğretilmelidir.

#### **4. UYGULAMA**

Çalışmanın uygulama bölümünde denetçilerin faydacılık, meslek etiği, etik eğitimine ilişkin mevcut durumun ortaya konulabilmesine yönelik olarak çalışma kapsamında uygulanan ölçeğe ilişkin bilgilere araştırmanın amacı ve önemi, araştırmanın evreni ve örneklemini, metodoloji, başlıkları altında yer verilecektir.

##### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Bu çalışma, denetim olgusuna ahlak felsefesi perspektifinden bir bakış geliştirme amacı taşımaktadır. Bu amaçla, çalışma kapsamında fayda, etik ve meslek etiği kavramlarına ahlak

felsefesi boyutunda yer verilecektir. Faydacı ve makyavelist kişilik özelliklerinin muhasebe denetimine etkileri, ahlaki tehlike (moral hazard) ve meslek etiğinin muhasebe meslek mensupları ve denetim meslek mensupları tarafından algılanış düzeyi ölçülmeye çalışılacaktır.

#### 4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Ankara ilinde kayıt denetimi yapan denetçilerin oluşturmaktadır. 2018 yılı itibariyle denetçilerin sayısı 125'tir. Bu çalışmada evrende yer alan bütün meslek mensuplarıyla yüzyüze görüşme sağlanmış olmasına rağmen 73 anket sayısına ulaşılabilmektedir.

#### 4.3. Metodoloji

Çalışmada sosyal bilimlerde araştırma tekniklerinden betimleyici araştırma tekniği kavramlar arasında ilişkinin kurulabilmesi amacı ile tercih edilmiştir. Betimleyici araştırmalar herhangi bir ilişkinin varlığı veya yokluğunu araştırmak amacıyla kullanılmaktadır. Çalışma kapsamında seçilen örneklemden hareketle evren hakkında geniş bilgi sahibi olma amacı taşımaktadır.

Betimleyici araştırmalar aracılığıyla yeni hipotezlerin formüle edilmesi kolaylaşmaktadır. Betimleyici araştırmalar o olgunun niçin öyle olduğunu, o ilişkinin niçin öyle kurulduğunu açıklayan araştırmalar değildir. Olgularda neyin olduğunu, nelerin neler ile birlikte olduğunu bildirme amacı taşımaktadırlar.

Dolayısıyla, faydacı, makyavelist kişilik özelliklerine sahip bireylerin denetime bakış açısının, meslek etiğinin meslek mensupları tarafından algılanış biçimlerinin, faydacı, makyavelist davranış biçimlerinin muhasebe hilelerine yansımalarına ilişkin hipotezler betimleyici araştırma yöntemi ile ortaya konmaya çalışılacaktır.

Ankara ilinde kayıt denetimi yapan denetçilere yüz yüze anket yöntemi ile çalışmanın hipotezleri test edilecektir.

Çalışma da kullanılan ölçek, Sakarya ve Kara (2010) tarafından geliştirilmiş ve daha sonra Akın ve Özdaşlı (2014) tarafından kullanılmış 5 boyutlu bir ölçektir. Ölçeğin boyutları; Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış olup her bir boyut 5 ifadeden meydana gelmektedir. Ölçek ifadeleri 5'li likert tipinde olup, Kesinlikle Katılıyorum, Katılıyorum, Kararsızım, Katılmıyorum ve Kesinlikle Katılmıyorum biçimindedir. Ölçeğin ez az 150 katılımcıya uygulanması hedeflenmektedir.

Ölçek açıklayıcı faktör analizi ile değerlendirilecek ve elde edilen boyutlar demografik bulgularda yer alan cinsiyet, eğitim seviyesi ve mesleki etik eğitimi alınıp alınmadığı kategorilerine göre karşılaştırılacaktır. Mevcutta ölçek 73 katılımcıya uygulanmıştır. Denetçilerin %23,3'ü kadın, %76,7 ise erkek bireyler oluşturmaktadır. Denetçilerin öğrenim durumları bakımından dağılımları %9,9'u önlisans mezunu, %62'si lisans mezunu ve %28,1'i ise yüksek lisan mezunu seviyesindedir. Etik eğitimi alan denetçiler ise %45,8 oranında olup, %54,2 si etik eğitimi almamıştır.

**Tablo 1. Demografik Değişkenler**

Değişken		Frekans	%
Cinsiyet	Erkek	17	23,3
	Kadın	56	76,7
Öğrenim Durumu	Önlisans	7	9,9
	Lisans	44	62,0
	Yüksek Lisans	20	28,1
Etik Eğitimi	Almış	33	45,8
	Almamış	39	54,2

Yukarıdaki demografik değişkenler dikkate alınarak çalışmanın hipotezleri oluşturulmuştur.

Çalışmanın üç temel hipotezi söz konusudur ve bu hipotezler  $\alpha=0,05$  anlamlılık düzeyinde test edilmiştir.

Araştırmanın hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H01: Denetçilerin cinsiyetine göre muhasebe meslek etiğine bakışı ve mesleki davranış tutumları değişmemektedir.

H02: Denetçilerin öğrenim durumlarına göre muhasebe meslek etiğine bakışları ve mesleki davranış tutumları değişmemektedir

H03: Denetçilerin etik eğitimi alıp almamalarına göre muhasebe meslek etiğine bakışları ve mesleki davranış tutumları arasında farklılık söz konusu değildir.

Tablo 2’de denetçilerin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış ile ilgili algılarına ilişkin ankette vermiş oldukları cevapların aritmetik ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır.

Tabloda da görüleceği gibi, meslek mensupları söz konusu tüm önermelerde ifade edilen meslek etiği uygulamaları açısından “kararsız” yada “katılmıyorum” a yakın seçeneklerde yoğunlaşmışlardır.

Bununla birlikte dürüstlük boyutunda katılımcıların ortalama değer olan 3’ün üzerinde yoğunlaşmış oldukları görülmektedir.**Tablo 2.** Ölçek Boyutlara Verilen Cevaplara İlişkin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri



**Tablo 2. Ölçek Boyutlara Verilen Cevaplara İlişkin Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri**

	İfadeler	N	Ort.	Std. Sapma	Genel Ort.
<b>DÜRÜSTLÜK</b>	1. Türkiye’de meslek mensuplarının etik ilkelere uymada yeterli özeni gösterdiğini düşünüyorum.	73	3,32	1,26	3,43
	2. Meslek mensuplarının yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelere bağlı kaldığını düşünüyorum	73	3,34	1,23	
	3. Meslek mensuplarının mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde koruduğunu düşünüyorum.	73	3,16	1,12	
	4. Meslek mensuplarının etik ilkelerine bağlılığının mesleğe olan güveni ve saygınlığını arttıracaklarını düşünüyorum.	73	4,04	1,40	
	5. Mükelleflerin meslek etiğine yeterli saygıyı gösterdiğini düşünüyorum.	73	3,29	1,15	
<b>TARAFSIZLIK</b>	6. Meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenmediğini düşünüyorum	73	3,14	1,16	2,57
	7. Meslek mensuplarının yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını koruduğunu düşünüyorum.	73	2,21	1,04	
	8. Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum.	73	3,30	1,19	
	9. Meslek mensuplarının yasaları mümkün olduğunca mükellef lehine yorumladığını düşünüyorum.	73	2,30	1,25	
	10. Ülkemizde etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerektiğini düşünüyorum.	73	1,92	1,34	
<b>GEREKLİ ÖZEN</b>	11. Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum.	73	1,95	1,32	2,89
	12. Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşünüyorum.	73	3,71	1,20	
	13. Meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uyguladıklarını düşünüyorum	73	3,36	1,03	
	14. Meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağını	73	2,11	1,02	

	düşünüyorum.				
	15. Meslek mensuplarının kendilerini mesleki alanda yeterince geliştirdiklerini düşünüyorum.	73	3,36	0,98	
GİZLİLİK	16. Meslek mensuplarının mükelleflere ait bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşmadığını düşünüyorum.	73	2,44	0,91	2,32
	17. Meslek mensuplarının mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarda uygun görülen bilgileri verdiğini düşünüyorum.	73	2,29	0,94	
	18. Meslek mensuplarının ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri verdiğini düşünüyorum.	73	2,30	0,89	
	19. Yasal bir zorunluluğun olmadığı durumlarda meslek mensuplarının ilgisiz kişi ve kurumlara mükellef ile ilgili bilgileri vermediğini düşünüyorum	73	2,37	1,11	
	20. Meslek mensuplarının ilgili taraflara gerektiğinde bilgi verdiğini düşünüyorum.	73	2,21	0,97	
MESLEKİ DAVRANIŞ	21. Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum	73	1,81	1,28	2,36
	22. Ülkemizde muhasebe meslek etiğiyle ilgili yeterli yasal düzenlemelerin olmadığını düşünüyorum.	73	2,23	1,09	
	23. Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediğini düşünüyorum.	73	2,01	1,09	
	24. Ahlaki değerlerin yasalara bağlanmasının zor olduğunu düşünüyorum.	73	2,49	1,24	
	25. Meslek mensuplarının gelir düzeyinin etik davranışları etkilemediğini düşünüyorum.	73	3,29	1,26	

Tablo 3’de ölçek boyutlarının denetçilerin cinsiyetleri bakımından farklı olup olmadığının hipotez testleri ve tanımlayıcı istatistikleri verilmiştir. Araştırmanın ilk hipotezinin test edilmesinde normal dağılım varsayımının sağladığı boyutlar için Student t testi, normal dağılımın sağlanmadığı boyutlarda ise Mann Withney U testi uygulanmıştır. Dürüstlük ve mesleki davranış boyutları bakımından cinsiyetler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmazken ( $p>0,05$ ), gizlilik, tarafsızlık ve mesleki yeterlilik ve gerekli özen boyutları bakımından cinsiyetler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmuştur ( $p<0,05$ ). Anlamlı bulunan tüm boyutlarda kadın denetçilerin ortalama olarak erkeklerden daha düşük seçeneklerde (katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum) yoğunlaştığı görülmektedir.

Tablo 4’te araştırmanın ikinci hipotezi olan ankette yer alan boyutlar bakımından denetçilerin öğrenim durumları arasında fark olup olmadığının test edilmesidir. Normal dağılım sağlandığı boyutlar bakımından hipotezler tek yönlü varyans analizi ile test edilirken, normal dağılımın sağlanmadığı durumlarda ise Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Öğrenim durumları bakımından ele alınan bütün boyutlarda istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamıştır ( $p>0,05$ ).

**Tablo 3. Cinsiyet Değişkeni İçin Ölçek Boyutlarına Ait Tanımlayıcı İstatistikler ve Hipotez Testleri**

Boyut	Cinsiyet	N	Ortalama	Std. Sapma	Medyan	Min.	Maks.	Mann Withney U	
								z	p
Dürüstlük	Kadın	17	3.18	0.84	3.00	1.80	4.40	-1.476	0.140
	Erkek	56	3.51	0.80	3.60	1.20	4.80		
Gizlilik	Kadın	17	1.98	0.51	2.00	1.00	2.80	-2.097	0.036
	Erkek	56	2.43	0.81	2.20	1.00	4.80		
Mesleki davranış	Kadın	17	2.29	0.47	2.40	1.40	3.20	0.000	1.000
	Erkek	56	2.39	0.82	2.20	1.00	4.60		
								<b>t testi</b>	
								<b>t</b>	<b>p</b>
Tarafsızlık	Kadın	17	2.22	0.67	2.20	1	3.60	-2.490	0.015
	Erkek	56	2.68	0.66	2.60	1	4.40		
Mesleki yeterlilik ve gerekli özen	Kadın	17	2.65	0.49	2.60	1.60	3.40	-2.160	0.034
	Erkek	56	2.97	0.56	3.00	1.40	4.40		

**ÖS  
907****Tablo 4. Öğrenim Düzeyi Değişkeni İçin Ölçek Boyutlarına Ait Tanımlayıcı İstatistikler ve Hipotez Testleri**

Boyut	Öğrenim	N	Ortalama	Std. Sapma	Medyan	Min .	Max.	Kruskal Wallis	
								Khi Kare	p
Dürüstlük	Ön Lisans	7	3.03	0.96	3.20	1.20	4.00	2.577	0.276
	Lisans	44	3.55	0.77	3.60	1.80	4.80		
	Yüksek Lisans	20	3.38	0.84	3.50	1.60	4.80		
Gizlilik	Ön Lisans	7	2.71	0.97	2.20	1.80	4.20	1.285	0.526
	Lisans	44	2.27	0.78	2.20	1.00	4.80		
	Yüksek Lisans	20	2.23	0.63	2.00	1.40	3.80		
Mesleki davranış	Ön Lisans	7	2.54	0.83	2.40	1.60	3.80	0.373	0.830
	Lisans	44	2.32	0.77	2.20	1.00	4.40		
	Yüksek Lisans	20	2.27	0.52	2.20	1.40	3.20		
								<b>ANOVA</b>	
	Mezun	N	Ortalama	Std. Sapma	Medyan	Min .	Max.	F	p
Tarafsızlık	Ön Lisans	7	2.63	0.55	3.00	1.80	3.20	1.413	0.251
	Lisans	44	2.67	0.70	2.60	1.00	4.40		
	Yüksek Lisans	20	2.36	0.69	2.40	1.00	4.00		
Mesleki yeterlilik ve gerekli özen	Ön Lisans	7	2.74	0.30	2.80	2.40	3.20	1.169	0.317
	Lisans	44	2.87	0.62	3.00	1.40	4.40		
	Yüksek Lisans	20	3.06	0.45	3.00	2.40	3.80		

**Tablo 5. Etik Eğitimi Değişkeni İçin Ölçek Boyutlarına Ait Tanımlayıcı İstatistikler ve Hipotez Testleri**

Boyut	Etik Eğitimi	N	Ortalama	Std. Sapma	Medyan	Min.	Maks.	Mann Withney U	
								z	p
Dürüstlük	Almış	33	3.39	0.86	3.60	1.60	4.80	-0.227	0.820
	Almamış	39	3.44	0.78	3.60	1.20	4.60		
Gizlilik	Almış	33	2.19	0.63	2.20	1.00	3.60	-0.911	0.363
	Almamış	39	2.44	0.87	2.20	1.00	4.80		
Mesleki davranış	Almış	33	2.32	0.72	2.20	1.00	4.40	-0.647	0.518
	Almamış	39	2.42	0.79	2.40	1.00	4.60		
t testi								t	p
Tarafsızlık	Almış	33	2.56	0.82	2.60	1.00	4.40	-0.097	0.923
	Almamış	39	2.58	0.56	2.60	1.40	3.80		
Mesleki yeterlilik ve gerekli özen	Almış	33	2.96	0.62	3.00	1.40	4.40	0.920	0.361
	Almamış	39	2.84	0.50	2.80	1.60	3.80		

Tablo 5'te denetçilerin etik eğitimi almış olup olmamaları bakımından ankette yer alan her bir boyut içinde fark olup olmadığı Mann Withney U ve Student t testleri ile sınanmıştır. Etik eğitimi almış olmanın ölçek boyutlarının hiçbirinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık meydana getirmediği görülmüştür( $p>0.05$ ).

**Tablo 6. Ölçek Boyutları Arasındaki Korelasyonlar**

Boyut		Dürüstlük	Tarafsızlık	Mesleki yeterlilik ve gerekli özen	Gizlilik	Mesleki davranış
Dürüstlük	r	1	0.1952	0.22674	-0.18556	<b>-0.3808**</b>
	p		0.0979	0.0537	0.116	0.0009
Tarafsızlık	r		1	<b>0.4486**</b>	<b>0.4894**</b>	<b>0.3395**</b>
	p			<.0001	<.0001	0.0033
Mesleki yeterlilik ve gerekli özen	r			1	<b>0.2709</b>	0.14571
	p				0.0205	0.2187
Gizlilik	r				1	<b>0.6494</b>
	p					<.0001
Mesleki davranış	r					1
	p					

Tablo 6'ya bakıldığında dürüstlük ile mesleki davranış boyutları arasında negatif yönlü, tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve gerekli özen arasında, mesleki yeterlilik ve gerekli özen ile gizlilik arasında ve gizlilik ile mesleki davranış boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Korelasyonlar tarafsızlık arttıkça denetçilerin

mesleki yeterlilik ve özen davranışın arttığını göstermektedir. Denetçinin bağımsız görüşe sahip olması denetim sürecinde istenen bir durumdur. Denetçinin tarafsızlığı arttığında gizlilik ve mesleki davranışa ilişkin tutumlarında da artış yaşanmaktadır. Gizliliğe ilişkin tutumlarında ki artış benzer şekilde mesleki davranışa olumlu yansımaktadır. Pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bu durum denetim sürecinde istenen bir durumdur ve denetim sürecine olumlu yansımaları olmaktadır. Ancak, dürüstlük ve mesleki davranış arasındaki negative yönlü ilişkinin varlığının denetim sürecinin aynı zamanda ticari ilişkileri içerisinde barındıran bir süreç olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu durum denetçinin bağımsızlığı olarak uzun yıllardır literatürde tartışılmaktadır. Çalışma bu tartışmayı teyit etmektedir.

## 5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Etik ya da meslek ahlakı, çeşitli boyutları ile yüzyıllardan beri tartışılmaktadır. Denetim ve muhasebe alanında etik davranış ile ilgili tartışmalar ise 2000’li yıllardan sonra hız kazanmıştır. Bunun nedeni, halka açık işletmelerde yaşanan önemli muhasebe skandallarıdır. Denetim mesleğinde etik, bir disiplin olarak neyin iyi neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve sorumlulukları belirtir. Muhasebe ve denetim sosyal bir iş olma özelliği taşımaktadır. Sonuçlarından birçok değişik çevreler etkilenir. Bunlar, devlet ekonomisi, yatırımcılar, hissedarlar, yöneticiler, çalışanlar gibi iç ve dış çevredir. Bir işletmenin muhasebesinin tutulması ve vergisinin belirlenmesinden sorumlu olarak muhasebeci, faaliyet dönemleri sonunda tüm bu çevrelere, ülkesinin belirlediği kurallar çerçevesinde hesap vermek zorundadır. Denetim muhasebe bilgi süreci sonucu üretilen muhasebe bilgisi ve finansal raporları denetlemek zorundadır. Meslek mensuplarının etik olma istekleri kendi tutum ve davranışlarının dışında başkaca faktörlerden de etkilenmektedir ve bu çoğu zaman kaçınılmaz olmaktadır. Yaptığı tüm eylemlerin hesabını verirken, içinde bulunduğu toplumu temsil eden meslek örgütünün çizmiş olduğu çerçeveye uymak zorundadır. Bu bağlamda meslek örgütü denetçinin eylemlerini belirler ve etik olmasını sağlar. Ancak yaşanan Enron, WorldCom gibi skandallar çok gelişmiş kurallara sahip örgütlerde bile sadece kurallar ile denetim eyleminin etik olmasının sağlanamayacağını göstermiştir.

Çalışma kapsamında uygulanan ölçek sonuçlarına bakıldığında dürüstlük ve mesleki davranış boyutları bakımından cinsiyetler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmazken ( $p > 0,05$ ), gizlilik, tarafsızlık ve mesleki yeterlilik ve gerekli özen boyutları bakımından cinsiyetler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmuştur. Öğrenim durumları bakımından ele alınan bütün boyutlarda istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamıştır. Bu durumun altında yatan temel nedenin öğrenim düzeylerinde verilen eğitimlerin içeriğinin büyük oranda değişmemesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Etik eğitimi almış olmanın ölçek boyutlarının hiçbirinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık meydana getirmediği görülmüştür. Bu durumun altında yatan nedenin Türkiye Denetim Standartlarındaki Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar setinin eğitim sürecine çok dahil edilmemesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Çalışma kapsamında uygulanan ölçek sonuçları etik ile ilgili eğitimlerin önemini vurgular niteliktedir. Etik eğitime ağırlık verilmesi bireyin kişisel çatışmalarını minimize edebilecektir. Etik eğitiminin yeterli düzeyde olmaması

denetim sürecini de olumsuz yönde etkileyebileceğinden bu konunun önemini tartışılmasının gerekli olduğu kanaatindeyiz. Sosyal bir varlık olan insanın etik ve etik felsefesi konularında formasyon sahibi olması denetim sürecine önemli katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

Akay, H. 2002. Muhasebe Mesleğinde Etik, Öneri Dergisi, 5 (17).

Akbaş, H. E., A. Ö. Özsözgün ve E. Özarslan. 2009. Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme, Öneri Dergisi, 8 (32).

**ös**  
**910** Akdoğan, H. 2003. Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1470, Eskişehir.

Akdoğan, H. 2005. “Muhasebe Meslek Etiğinde Teolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10 (1).

Aydın, P., İ. 2002. Yönetmelik Mesleki ve Örgütsel Etik, Pegem Yayıncılık, İstanbul.

Aytekin, S., H. Sezgin ve M. Yalçın. 2015. Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.

Kutlu, H. A. 2008. Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 63 (2).

Kutluk, F. A. ve A. Ersoy. 2011. Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma, Ege Akademik Bakış, 11 (3).

Selimoğlu, K., S. 2006. “Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, Mali Çözüm, Kasım.

Siegel, P.H., O’Shaughnessy, J., J. T. Rigsby. 1995. “A Reexamination of the Solomons, D. 1991, “Accounting and Social Change: A Neutralist View”, Accounting, Organizations and Society, 16 (3).

Toraman, C. ve A. Akcan. 2003. “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 8.

Tuğay, O., H. Dalğar ve Ö. Tekşen. 2014. Ekonomik Kriz Dönemlerinde İşletmelerin Muhasebeye Karşı Tutumlarında Değişikliklerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak.

Türk, Z. ve J. Sağlar. 2008. Denetim Firmalarının Karşılaşabilecekleri Ahlaki Sorunlar ve Bir Saha Araştırması, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (2).