

AHLÂK AYNASINDAN GEÇEREK: DENETÇİLER VE AHLÂK HAKKINDA BAŞKA BİR DÜNYA GÖRÜŞÜ

Mahmut YARDIMCIOĞLU

Özet

Çoğu insan yıllık hesap denetimi işinde, denetçilerin güvenilir ve tarafsız olması gibi ahlâki rolleri kapsayan geleneksel görüşlere aşinadır. Bu deneme hesap denetiminde ikinci bir ahlâki boyuta hitap ediyor; müşterilerin ahlâki değerlerine ve güvenilirliğine denetçilerce değer biçmek. Bu ikinci boyut pratikte denetçiler için zor bir görevdir ve bu boyut güçlü ve sağlam bir ahlâk anlayışını ve alt yapı sistemi ürünlerini gerektirir. Bu deneme, eğitimci ve araştırmacılara bu anlayışa nasıl yardımcı olabilecekleri konusunda öneriler verir.

Anahtar Kelimeler : *Denetim, Ahlâki Altyapı Sistemi, Ahlâk ve Güvenirlilik.*

□ Yrd.Doç.Dr. Selçuk Üniversitesi, Karaman İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı

Bu çalışma; Springer 2006. Roger D. Martin'in (Journal of Business Ethics (2007) 70:5-14 DOI 10.1007/s10551-006-9079-4. McIntire School of Commerce, University of Virginia, PO Box: 400173, Charlottesville, VA, 22904, USA) "Through the Ethics Looking Glass: Another View of the World of Auditors and Ethics" adlı çalışmasının çevirisidir.

Giriş

Denetçiler iki bakış açısından ötürü önemli ahlâki noktalarla karşı karşıya kalır. Bunlardan biri genelde iyi bilinen ve diğeri de muhtemelen denetçilerin sorumlulukları ve görevleri ile ilgili aşinalıktan değerlenen bakış açısidir. İlk bakış açısı öncelikli olarak hesap denetimi işinin ahlâki temelini ve görevlerini yaparken tarafsızlığı ve güvenilirliği gösteren denetçilere edilen talebi ele alır. Burada denetim firmaları ve denetçilerin sorumluluklarını ne kadar yerine getirdiğiyle ilgili denetim işini incelerken bu ahlâki bakış açısından söz edilecektir. Denetçilerin karşı karşıya geldikleri ikinci ahlâki bakış açısı, olası ve beklenen müşterilerin ahlâk kurallarına iyi tepki verme, değer biçme ve onları anlama ihtiyacıdır. Burada bu ahlâki bakış açısı bir değerlendirme olarak ele alınacaktır. Bu değerlendirme ve bakış açısı, güçlü ve sağlam bir ahlâk anlayışı, ahlâki alt yapı sistemi ve bu altyapı sisteminin ürünlerini gerektirir.¹ Bu yazıda denetçilerin görevleri bakış açısında değerlendirmeyi başarıyla söylemek için denetçilerin ahlâki anlamda nelere ihtiyaç duydukları ve eğitimciler ile araştırmacıların bu anlayışa nasıl yardım edebileceği konusundaki düşüncelerimi paylaşmaktayım.

“İçine Bakmak” Bakış Açısından Ahlâk ve Denetçiler

Bağımsız denetleme ve geleneksel ahlâk görüşü birçok müzakere ve sosyal katılımın konusu olmuştur. Bir şirket finansal hesaplarını denetlemek için bağımsız bir firmayı işe aldı. Bu denetimin çıkışı, şirketin finansal hesapları, genelde kabul edilmiş olan

muhasebe prensipleriyle uyum içinde hazırlanır düşüncesini içeren bağımsız bir denetçi raporudur. Denetçi hesap denetimi yaparken işin denetim standartlarına uymalıdır. Bunlar, denetçilerin denetim kalitesinin uygun bir seviyeye gelmesi için denetimin nasıl yapılması gerektiği hakkındaki buyruklardır. Denetçilerin denetim müşterileri ile olan sözleşmeli anlaşma ekonomisinden etkilenebilme riskine karşı bağımsız denetçilerin rolü dikkatle, ağır bir biçimde inceleme yapmaktı. Geçmişte şirket yönetimi, denetim firmasını seçti ve denetim ücretini görüştü. Şirket diğer görevlerin çeşitliliği için denetleme firmasını işe alabilirdi ve çoğunlukla denetim firmasından muhasebe ve finansal çalışanlar gibi deneyimli denetçileri işe aldı. Bu anlaşma yıllarca araştırılıp görüşülürken, 2002 Sarbanes-Oxley hareketi bu potansiyel anlaşmazlık kaynaklarının birçoğu hakkında bilgi verdi. Örneğin, şirketin yönetim kurulu denetim komitesi bağımsız denetim firmasını seçmekle, sınırlandırılmış denetim müşterilerine denetim firmaları tarafından teklif edilen diğer birçok hizmeti karşılamakla sorumludur ve denetim firması çalışanlarının hareketleri denetim müşterilerine karşı şimdi daha yapmacıktır. Muhtemelen bu denetimlerin denetim ürünlerini geliştirmek için olup olmadığı hakkındaki tartışmalar devam edecektir. Sözleşmeye bağlı yıllık hesap denetimi şartlarına bakmaksızın, halkın beklentileri ve potansiyel standartlar, müşteriden bağımsız olan güvenilirlikle ve tarafsızca hareket eden denetçilere ihtiyaç duyar. Bağımsızlık çatışmaları, muhasebe skandallarının kötü sonuçları içinde sık sık kendi adından söz ettirdi. (Örn, Enron, Worlcom ve Waste Management) Bağımsızlığa yönelik tehlikeler arasında doğrudan bir bağlantı olmadığını iş

¹ Ahlâki altyapı sistemleri bir örgütün ahlâki etkilerine katkıda bulunan örgütsel elementler olarak tanımlanmıştı (Tenbrunsel et al., 2003). Bu alt yapı sistemi sonraki bir bölüm de daha detaylı olarak tartışılacaktır.

kanıtlamaya çalıştığı ve özel denetim performansının var olduğu sırada, iş bir kez daha öğrendi ki; bağımsızlık ve tarafsızlığa yönelik tehlike algıları işe zarar veriyordu. Araştırma birçok yönde bu bağımsızlık sorunlarına hitap etmişti. Bir araştırma çizgisi, bağımsızlığın muhtemelen olduğu, olası bir tehlikeye işaret eden durumları tespit etmeye çalışır ve sonra finansal hesapları içeren önyargı delili müşteri ve denetçiler tarafından meydana gelip gelmediğini inceler. Mesela bir denetim firması bir denetim müşterisinden çok fazla denetim ücreti almasa da bir anlaşmazlık müşterilerin finansal hesaplarının içinde bulunduğu muhasebe prensiplerinin katı uygulamalarını zorla kabul ettirmek için, denetçilerin muhtemelen daha az miktarda almalarına neden olabilir. (Örn, Ashbaugh et al., 2003; Frankel et al., 2002) Müşteri boyutu (Örn, Chung ve Kallapur, 2003; Reynolds ve Francis, 2001) ve müşteriye karşı denetçinin memuriyet süresinin uzunluğu (örn, Carcello ve Nagy, 2004; Myers et al., 2003), bağımsızlığı içeren araştırmalardaki tehlike sinyallerinin diğer deneysel örnekleridir. Diğer araştırma; denetim müşterilerinin bağımsızlığa yönelik tehditlerinden bireysel kararların etkilenip etkilenmediğini incelemek için bir “karar yapma” yaklaşımını ele alır (Örn, Libby ve Kinney, 2000). Üçüncü tür bir araştırma; finansal hesapları ve onların denetimini değerlendirirken, kullanıcıların bağımsızlığa yönelik olası tehlikeler hakkında finansal hesap kullanan değerlendirmeleri inceler (Örn, Mayhew ve Pike, 2004; Milici-Gaynor, 2000). Devlet düzenleyici kitleler tarafından ihtiyaç duyulan ahlâki eğitim ve öğretim, tipik olarak “içine bakmak” ahlâk boyutu üzerinde yoğunlaşır. Hesap denetimi yapan ders kitaplarında tüm bir bölümün büyük bir parçası bağımsızlık

rolüne, güvenilirliğe, tarafsızlığa ve iş mekanizmalarına ayrılmıştır (Örn, Arens et al., 2005; Messier et al., 2006; Ricchiute, 2006; Rittenberg ve Schweiger, 2005). Devlet düzenleyici kitleler tipik olarak onların yetki verilen ve devam eden eğitim ihtiyaçları içindeki ahlâki bileşenleri içerir. Bu ahlâki konular; denetçilerin davranışları ve o davranışlar zarfındaki ahlâki yaklaşımlar üzerinde odaklanırlar (Misiewicz, 2005). Bir denetim eğitmeni kadar olan deneyimim sayesinde bağımsızlıkla ilgili konularda öğrencilerle rahatlıkla ilgilenir ve denetçi-müşteri ilişkisi boyutunun nasıl kolayca tartışılabilir davranışlara dönüşebileceğine dair “kaygan yokuş” u onlara anlatmaya çalışırım.²

Denetçilerin Müşteri Ahlâkını Değerlendirmeleri İçin Talep

Güvenirliliğe ve müşterilerin ahlâki değerlerine değer biçmeye ve anlamaya yönelik denetçilerin sorumluluğu daha önceden aleni bir şekilde tartışma mevzusu olmamıştı. Denetçiler bu alanda sorumluluklarını ve bu görevin nasıl başarıyla sonuçlandırılacağını belirlemekle uğraşır.

² Örneğin, denetçiler denetim firması müşterileriyle ilgili işleri kabul etmek amacıyla denetim firması çalışmasını sık sık bırakırlar. Bu işin geleceği genellikle öğrencilerin işe girme dürtüsü olarak saptanır ve bu muhasebe uzmanlık kaynağı, müşterilerin üst çalışanlara iş verebileceğini kesinleştirmek amacıyla yardım eder. Fakat denetçiler bu davranışı müşterilerden beklemeyi öğrenirse (ve gelecek çalışma fırsatlarını korumak için bir müşteri hakkındaki kötü haberlere göz yummak), müşteri yönetimi denetim prosedürlerine çok aşınaysa (onların denetçi olduğundan beri kullanması) ve şüpheli davranışları ortaya çıkarmaktan kaçınılabilir ya da denetçiler kendilerini müşteri yönetimiyle ya da onların denetim müfettişi olmaları için kullanılan çalışanlarla çalışırken bulurlarsa, bu kariyer rotası bağımsızlığa yönelik tehlikelere götürülebilir.

Ben denetim müşterilerinin ahlâki değerlerini anlamak ve güvenilirliğe değer biçmek için denetleme süreci içindeki talebin üç kaynağını anlatacağım. Bunlar denetim planlaması, sahtekârlığı göz önünde bulundurma ve iç kontroller hakkında rapor vermektir.

Denetim Planlaması

Bazı zaman denetimi planlamaya kolaylık sağlamak için denetçiler, müşterilerin iç kontrol sistemlerini anlamaya ihtiyaç duymuştur. İç kontroller bir süreç olarak (COSO, 1992) tanımlanabilir, bağımsız bir yönetim kurulu, yönetim ve diğer personeller tarafından etkilenebilir, aşağıda bulunan amaçları başarmak hususunda makul güvenceler sağlanmak için tasarlanabilir.

—Çalışmaların geçerliliği ve verimliliği

—Finansal raporların güvenilirliği

—Uygulanabilir kanun ve düşüncelere itaat

Finansal bir rapor verme bakış açısında; iç kontroller, şirket yönetimi tarafından onların muhasebe ve finansal hesaplarının güvenilirliğini arttırabilmeleri amacıyla para verilen bir işlem olarak düşünülebilir.

İç kontrol işlemi birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşur,³ her tarafa yayılan

³ Beş iş kontrol parçası yönetim süreçleri ile kaynaşmalıdır. Bu süreçler; Kontrol çevresi – yönetimin ve yöneticinin iç kontrol hakkındaki tutumu, haberdarlığı ve davranışları,

Risk değerlendirmesi – faaliyetleri, finansal raporları, itaat amaçları ve onları yönetmek için gerekli davranışı etkileyen risklerin teşhisi,

Kontrol faaliyetleri – amaçların başarılmasında makul güvence sağlamak için yönetim tarafından oturtulmuş prosedürler ve davranış biçimleri,

Bilgi ve iletişim sistemlerini destekleme – çalışanların sorumluluklarını karşılamasını mümkün kılan bilgi iletişimi ve esir alma, tanıma,

yanı sıra ahlâka en doğrudan bağlı olan (COSO, 1992) bu bileşen “denetim çevresi” olarak adlandırılır. Bu kontrol çevresi insanların bireysel özelliklerinden, güvenilirliği içermelerinden; ahlâki değerlerinden ve yeteneklerinden ve de onların faaliyet gösterdiği çevreden bahseder. Güçlü ve sağlıklı bir çevre olmadan, diğer kontrol parçalarının pek bir önemi yoktur. Çünkü fiziksel ve çalışma faaliyetleri üstündeki kontrol miktarı yeterince çalışmak için beklenen miktarda değildir. Denetimleri planlayan ve çalıştıran insanlar yüksek güvenilirliği ve güçlü ahlâki değerleri göstermeye uygun değilse bile yıllık hesap denetimi planlama işleminin bölümü gibi bir yıllık denetleme sözleşmesi süresince iç kontrol sistemini anlamak için denetçilere ihtiyaç duyulur. Bu anlayış düzeyi, denetçiye denetimini nasıl sürdüreceği konusunda karar vermesini sağlar. Eğer ki iç denetimlerin sağlam olduğu anlaşılırsa, denetçiler finansal hesapları kontrol etmek için muhtemelen ihtiyaç duyulan hesap denetimi delillerinin miktarını en aza indirmek amacıyla etkili olarak çalışan alanlardaki kontrolleri onaylamak için hesap denetimi delillerini toplamayı planlayacak. Eğer iç kontrollerin yetersiz olduğu anlaşılırsa, denetçiler denetim süresince kontrol işlemlerini incelemeyi boş verebilir ve genellikle kabul edilen muhasebe prensipleri ile ilgili finansal hesaplara uyma konusundaki kesin delilleri toplamaya başvurabilir. Ne olursa olsun denetçiler iç kontrol kalitesine ve kapsadığı kontrol çevresine değer vermelidir.

Sahtekârlığın Dikkate Alınması

Finansal hesaplardaki sahtekârlığın olası güçlü etkilerini değerlendirmek bağlamında, müşteri

Kontrol + denetim – kontrol sistemlerinin kalitesini değerlendirmek amacıyla çelişkilerin çözülmesi ve iç kontrol değerlendirmeleri.

ahlâkını göz önünde tutmak için denetçilere ihtiyaç duyulur. Denetçiler sahtekârlıklar ya da yanlışlıklardan (AICPA, 2002) dolayı finansal hesapların çok yanlış ifadeler olup olmadığı konusunda makul güvence sağlamaktadır. Bu sahtekârlık üçgenini, denetçiler sahtekârlık riskini göz önünde bulundurmak için bir kılavuz gibi kullanırlar (Ricchiute, 2006, p. 262). Bunlar:

—Sahtekârlık yapmak için yönetimdekilerin ya da çalışanların dürtüleri ya da zorlamaları

—Sahtekârlık yapmak için yönetimdekilerin ya da çalışanların fırsatları ve

—Sahtekârlığa kendini adanmışlara karşı yönetimin ya da çalışanların rasyonelleşmeyi zorunlu hale getirmesi ⁴

Denetçiler bu çerçeveye içerisinde ahlâkı göz önünde bulundurmalıdır. Özellikle, onlar bireylerin (sahtekârlığı teker teker ya da işbirliği ile yapabilir) ve örgütlerin (sahtekârlığın muhtemelen daha çok ya da daha az olduğu bir çevreyi ya da kültürü sağlayabilir) ahlâkını dikkate almalıdır.

İç Kontroller Hakkında Rapor Vermek

2002 Sarbanes-Oxley hareketi ve yeni denetim bünyesinde; iç kontrollerde şirketler ve denetçiler tarafında denetleme ve rapor verme düzeyini değiştirmiştir.⁵

⁴ Örneğin, yönetim idareciler için bir ikramiye planı başlatabilir. Bu plan dolaylı gelirin ilerlemesine dayandırılır. Bu tür plan kişisel ödül kazanmak için (ikramiye gibi) yönetimin geliri yanlış ifade etmesine yönelik bir dürtü sağlayacaktır. Denetçiler ayrıca gelirin ustalıklı kullanılması için (fırsat gibi) kontrollerin keyfi olarak çiğnenmesine yönelik idarecilerin kabiliyetine karşı duyarlı olacaktı ve eğer ki onlara az ücret verilseydi ve primi hak etselerdi, onlar kaygılanacaktı (realizasyon gibi).

⁵ 2002 Sarbanes-Oxley Hareketi yetkili şirket muhasebesi gözetim kurulu. Bu kurul alenen

Yönetim ve denetim firması artık iç kontrollerin etkileri hakkındaki fikirlerini açıklamalıdır. Daha önceleri tanımlanan iç kontrol çevresi COSO hemen hemen her zaman, denetçilerin ve yönetimin iç kontrolleri için temel olarak kullanırdı. Bu yüzden kontrol çevresinin bir bölümü olarak yönetim güvenilirliği ve ahlâki değerler bu iç kontrollerin bir parçasıdır. İç kontrolleri değerlendirmeye yönelik bu üç talebin her biri-denetim planlama işleminin payı, yönetim sahtekârlığını önemseme payı ve iç kontroller yönünde ihtiyaç duyulan raporların-çalışanların ve yönetimin ahlâki değerleri ve güvenilirliğini göz önünde bulunduran denetçilere ihtiyaç duyar. Sürekli ve bütünlümlü bir biçimdeki bu taleplere cevap verir; başka bir deyişle, denetçiler değerlendirir ve sonra bu talepleri karşılamak için ahlâki değerlerle ve güvenilirlikle yapılan denetimler hakkındaki kanıtları baştan aşağıya yeniden değerlendirir.

Denetçiler Güvenirliliği ve Ahlâki Değerleri Nasıl Değerlendirmeli?

Ahlâki değerlere ve müşteri güvenilirliğine değer veren denetçilerin talep edilme kaynağını özetlemiş bulunuyoruz. Ben şimdi bunu pratikte nasıl yapılabileceği hakkında bir tartışmayla işe koyulmak istiyorum. Örgüt araştırması dışında olan sürede müşteri ahlâkına değer vermek elbette denetçi için önemli bir baş kaldırıştır. Ahlâksız kararlar ya da davranışlar güncel olarak denetlenmiş olan finansal hesapları etkileyip etkilemediği ilgilenmesi denetçiler için ikinci bir başkaldırıdır. Denetçi ayrıca yönetim tarafından yerleşmiş sistem kapasitelerini değerlendirmekle de ilgilenir. Denetçiler durmadan ahlâksız müşterilerle olan

değişen şirketlerin tüm denetçileri tarafından izlenmiş olan denetim standartlarını yayımlamakla sorumludur.

yakın ilişkileri önlemek için rapor verir ve bu sahtekârlık riskini kontrol altına alabilmelerinde onların en iyi yaklaşımıdır. Bunlara ilaveten, iyi gibi görünen kontrol sistemlerinin dönem süresince nasıl çalıştığını değerlendirmekte gerekir. Denetçi ayrıca karşılaşmamış durumlarda ya da olaylarda sistemin nasıl daha iyi çalışabileceğini iyice düşünüp taşınmalıdır. Bu ahlâk kurslarında sıkça ortaya atılan soruyla ilişkilidir. Biz aslında zor seçimler yapmakla yüzleştirilinceye kadar hakikaten bir insanın ahlâkını bilebilir miyiz? “İleriye bakmak” ya da “ikilem de kalma” durumunun bu evrimi hiç şüphesiz ki denetçilere göre daha geleneksel durumların incelenmesinden daha

uğraştırıcı bir şeydir ve muhtemelen gelecekteki denetçilere karşı önemli bir dava kaynağı olmaktadır. Bu tip evrimler bir müşterinin ahlâki altyapı sistemlerinin değerlendirilmesini ister. Ahlâki alt yapı sistemleri; bir örgütün ahlâki etkilerine katkıda bulunan örgütsel elementler olarak tanımlanır (Tenbrunsel et al., 2003). Bir ahlâki alt yapı sistemi, resmi sistemleri, gündelik sistemleri ve alt yapı sistemini destekleyen örgütsel durumları içerir. Bu resmi ve gayri resmi olan sistemlerin her biri haberleşmeyi, gözetimi ve parçaları onaylamayı kapsar. Tablo 1 resmi ve gayri resmi olan sistemler için her parçanın örneklerini listeler ve Tenbrunsel et. Al. (2003)'den çizilmiştir.

Tablo-1. Ahlâkla İlgili Resmi Ve Gayri Resmi Sistem Parçalarının Örnekleri

	Resmî	Gayri Resmî
Haberleşme Sistemleri	Ahlâki Davranış Kaideleri	Ahlâk Hakkında Geçit Konuşmalar
	Misyon İfadeleri	Gayri Resmî Eğitim Oturumları
	Yazılı Performans Standartları	Sözlü ve Sözlü Olmayan Davranışlar
	Eğitim Programları	
Gözetim Sistemleri	Performans Takdiri	Şahsi İlkeler
	Ahlâki ve Ahlâki Olmayan Eylemleri	Ekstra Örgütsel Kaynaklar
Onaylama Sistemleri	Resmi Ödüller ve Cezalar	Grup Baskısı

Örgütsel durumlar bir örgütün özel bir görüşüne ilişkin örgütsel üyelerin paylaşılmış algıları olarak tanımlanır. Örgütsel durumlar organizasyonlar içinde eş zamanlı olarak bulunur ve Tenbrunsel et al. (2003) üç farklı tür örgütsel durum saptamıştır.

—Ahlâk kuralları için örgütsel durum: Bir çerçevede beklenmiş, desteklenmiş ve ödüllendirilmiş olan davranış türlerinin, prosedürlerin, uygulamaların ve olayların ahlâka ilişkin örgütsel üyelerin paylaşılmış algıları

—Saygı için örgütsel durum: Örgüt içindeki bireylere değer verildiği, saygı gösterildiği ve saygımlıkla muamele edildiği dereceye ilişkin örgütsel üyelerin

paylaşılmış algıları

—Prosedüre bağlı doğruluk için örgütsel durum: Karar almak için kullanılan prosedürlerin doğruluğuna göre örgütlerinin onlara nasıl davranacağına dair örgüt üyelerinin paylaşılmış algıları

Denetçiler müşterilerin ahlâki değerlerine ve güvenilirliğe önem vermek amacıyla ahlâki alt yapı sistemlerinin bu görüşünü kullanabilirlerdi. Geçerli olarak; mevcut olan mekanizma ve prosedürlerin somut kanıtları elde edilmeye başlandığından beri denetçiler, ahlâki alt yapı sistemleri üzerinde odaklanır. Belli bir bağlamda denetçiler, şirket ile oturmuş resmi işlem ve

mekanizmaların performansını saptayarak ve değerlendirerek ahlâkla ilgili olan resmi örgütsel özellikler hakkında kendilerin haberdar edebilirler. Örneğin onlar aşağıdaki soruları cevaplamak amacıyla delil toplayabilirler.

—Bir ahlâk kaidesi var mıdır? Tüm çalışanlara yayılabilir mi? Çalışanlar bu ahlâk kaidesi bilenler midir?

—Bir düdük çalma programı var mıdır? Nasıl çalışır? Çalışanlar, müşteriler, hizmet sunanlar bu programı kullanır mı?

—Çalışanlar ahlâki konularla ilgili eğitim alıyor mu? Onlar hangi eğitimi alıyor?

—Ahlâki meseleler şirket tarafından nasıl soruşturuluyor? Rapor edilen meselelerin sonuçları nelerdir? Bu neticeler halka tanıtılıyor mu?

—Toplantı sürelerinde ahlâki yayımlar hakkında anlamlı ve yerinde görüşmeler açığa vuruluyor mu? (Yönetim kuralları, denetim komitesi, risk konseyleri)

—Şirket ahlâki sorunları nasıl saptar? (risk görevlisi, risk yönetim fonksiyonu, yönetim komitesi vb.)

Bu soruların cevapları ahlâki sorunlara hitap eder ve müşterilerin resmi ahlâki sistemler hakkında bazı nesnel kanıt dereceleri sağlar. Başka bir mercekte, denetçi, değerlendirme için yargılama yönergeleri içindeki kriterleri dikkate alan resmi ahlâki sistemi kullanabilirdi. Bu yönergeler 1991 yılında, etkili liderlerin, kültürün ve ahlâki eğitim programlarının kötü davranışları ve suç işlemeyi nasıl önleyebileceği hakkında değerlendirme yapan ve yargıda bulunabilen kuruluşları tanımak için ortaya çıktı⁶ (ve 2004'te yeniden gözden geçirildi). Bu yönergeler için belirtilen yedi kriter şunlardır (Weiss,

2006, pp. 182-183);

1. Cezai davranış ihtimallerini azaltmaya yönelik oturmuş standartlar ve prosedürler,
2. Planları incelemesi için itaatkâr memurların atanması,
3. Muhtemelen cezai davranışlarda bulunan bireylere, sağlam ihtiyari yetkililer atanması için gerekli endişenin duyulmaması,
4. Örgütün standartlarını ve prosedürlerini tüm çalışanlara etkili olarak iletmek için saptanmış adımlar,
5. Kontrol ve denetim yoluyla itaati sağlamak için atılan adımlar,
6. Tutarlı disiplin mekanizmalarıyla çalışmak,
7. Bir suç ortaya çıkarıldığı zaman, eğer uygunsa, itaat planlarında değişiklik yapmak dahil, gelecekte olacak suçları önlemek amacıyla atılan adımlar.

Dikkate alınması gereken resmi ahlâki sistem özelliklerinin üçüncü bir kaynağı; sahtekârlığın olduğu yeri saptayan denetleme standartları içinde saptanan durumlardır (AICPA, 2002). Örneğin; ek standart, hileli finansal raporlardan doğan yanlış ifadelerle ilgili risk faktörlerini saptar. Bu kaynakların tümü bir müşterinin ahlâki alt yapı sistemi içindeki resmi sistemleri denetçilerin değerlendirmesiyle ilgilidir. Örgütsel ortamlar ile gayri resmi sistemlerin değerlendirilmesi potansiyel olarak daha önemlidir (Tenbrunsel et al, 2005) ve somut delil birikimi daha askıda olacağı için bu değerlendirme denetçiler için çok daha zordur. Denetçiler güvenilirliği ve ahlâki değerleri değerlendirirken daha uzman hale gelirse, ben önceden bildirim ki, şu ilerleme bu alanda çok daha dikkate değer olacaktır. Araştırmacılar muhtemelen değerlendirmelerin bu yönüne önemli bir katkıda bulunacaklar. Örneğin, araştırma aşağıdaki sorulara yön verebilir.

Ahlâki alt yapı sistemlerinin

⁶ Bu meselenin ana noktaları altında, bir suçun bulunduğu yani firmanın ahlâkının ve etkili olmak amacıyla değerlendirilen itaat programlarının sağlandığı sırada şirket daha parlak bir karar alır.

elementleri (resmi sistemler, gayri resmi sistemler ve örgütsel ortalar) ahlâki davranışları nasıl etkiler, teker teker mi yoksa toplu olarak mı? Denetçiler olası ahlâki davranışların teşhisi olan örgütsel ortamlardan resmi ve gayri resmi sistemlerden hangi özel ipuçlarını gözlemleyebilir?

Tenbrunsel et al. (2005) bir örgütün ahlâki alt yapı sistemlerinin her bir elemanın ahlâki davranışları teker teker ve başka elemanlarla kombinasyon içinde etkilediği sonucuna varır. Denetçilere müşterilerin ahlâki alt yapı sistemleri ile ilgili bulgularını değerlendirme ve yorumlamada yardım etmek için, ileri araştırmalar, ahlâki olmayan davranışların teşhisinde en muhtemel olan alt yapı sistemlerinin özelliklerini inceleyebilirdi. Özellikle; denetçiler finansal raporları ve açıklanan kararları etkileyebilen şüpheli müşteri durumları ile muhtemelen en ilgili olan ahlâki alt yapı unsuru zayıflıkları bileşimindeki uyanıklardan yararlanabilecekti.

Denetçiler detaya yönelmiş kanıt araştırmaları ile uğraşırken, finansal hesap iddialarını desteklemek amacıyla ahlâki alt yapı sistemi hakkında anlamlı ipuçları ortaya çıkabilir mi? Müşteri ile günlük irtibatta olan denetçiler ve çalışanlar işte daha acemi olduğu için bu yetenek tecrübe seviyesine göre değişir mi?

Deneyim ve bilişsel sınırlamalar denetçiler için önemli rol oynar. Çünkü onlar bir denetim esnasında büyük miktarda delilleri inceler. Bu deliller finansal hesap ayrıntıları, ilgili açıklamalar, müşteriyle karşı karşıya getiren işletme riskleri, ahlâki davranışlar hakkındadır. Çalışma alanı içindeki denetçiler (denetim süresince müşterilerin iş yerinde olan denetçiler) çoğu denetim delilini toplamak ve düzenlemekle sorumludur ama bu denetçiler çoğunlukla

ahlâki olmayan davranışları gösteren kişisel ve örgütsel özellikleri onaylayabilen daha yüksek seviyedeki denetim firması yöneticileri ile ortaklarından daha az deneyimlidir. Denetim üstündeki bilişsel kısıtlamaların bir örneği olarak, daha genç ve az deneyimli denetçiler genellikle ayrıntıya yönelmiş bilgi araştırmaları ile uğraşır ve ahlâki davranışlar hakkındaki güç algılanan delillere dair dikkatsizliğe tabi olabilirler (Örn, Simons ve Chabris,1999). Denetçiler, günlük ve detaya dayalı görevlerle uğraşırken ahlâki olmayan davranışların ortaya çıkma olasılığının nasıl geliştirilebileceği hakkındaki araştırmalardan yani daha deneyimli denetçiler o dokümantasyonu bir daha gözden geçirirken, teşhis edilebilir olan kanıt ve dokümanı daha az deneyimli denetçilerin değerlendirmesi için hangi yöntemlerden yararlanacaktır.

Denetçiler bireylerin kişisel davranışları ve bireylerin davranışları üzerindeki ahlâki alt yapı sisteminin etkileri arasında fark görebiliyor mu?

Denetçiler ahlâki olmayan davranış kanıtlarını, bir müşteri örgütü içindeki bireylerde buldukları zaman, onların karşı çıktığı şey davranışın tek bir kişisel olay (örn, belirli bir kişiye, affolunabilir) olup olmadığını ya da müşterinin ahlâki alt yapısının belirtisi olup olmadığını değerlendirmektedir. Atfedilen teori uzun süre çevrelere karşı, bireylere sorumluluğun tahsil edilmesini araştırmıştı (Örneğin, Weiner, 1986 ve Mastinko, 1995) ve sosyal psikologlar birbirini tutan önyargıları kapsamak olarak incelenmişti (Gilbert ve Malone, 1995). Bir denetçi ahlâki olmayan özel bir davranışın potansiyel sonuçlarını belirlemeye çalışırken, bununla birlikte, o denetçi bir müşterinin ahlâki alt yapı sisteminin davranışa nasıl katkıda bulunabileceği ve bu ahlâki alt yapı sisteminin başkalarından gelecek

davranışları nasıl etkileyebileceği hakkında çok ilgilidir. Denetçiler müşteri örgütlerindeki ahlâki olmayan davranışların etkilerini anlamayı öğrenirken bireylerin davranışlarına dayandırılan müşterilerin ahlâki alt yapı sistemleri hakkında denetçilerin nasıl sonuçlar çizdiğiyle ilgili araştırmalar aydınlatıcı olacaktır.

Denetçiler, şüpheli ahlâki davranışa neden göstermek için kullanılan “kendini kandırma” (müşteri yönetimi ve diğer çalışanlar tarafından) durumunu saptayıp, yorumlayabilir mi?

Tenbrunsel ve Messick (2004) ahlâk ilkelerinin desteklediği bir inanç mümkünken kendini kandırmanın kişisel çıkarlara yönelik davranışı nasıl mümkün kılabileceğini tanımlar. Bir denetleme bakış açısında, araştırma; ahlâki olmayan davranış potansiyelini teşhis edebilmek için denetçilerin kendini kandırma düğümünü müşteri personeliyle çözüp çözemeyeceğini inceleyebilirdi. Bu teşhis; müşteri personelinin bilinçli olarak sakladığı ahlâki olmayan davranışı tespit etmeye çalışan denetçilerin geleneksel karşı çıkışlarından farklıdır. Gizli hareketleri saptamak için görevlendirilen araştırma stratejileri ve ipucu örnekleri pek etkili olmadığı için, ahlâki kararlar hakkında kendini aldatmayı deneyen çalışanlar denetçilere karşı nadir bir başkaldırıya bulunur. Ahlâki alt yapı sistemini değerlendirmenin anahtarı; her zaman yönetime güvenebilmek olacaktır. Denetçiler yönetimin eylemlerini (kontrol sistemleri ve mekanizmalar nasıl tasarlanır ve nasıl yerine getirilir) ve bu eylemlerin sonuçlarını dikkatle gözlemlmelidir. Ama netice de denetçi, kendini şuna inandırmalıdır (güven gibi): Müşteri yönetimi gerçek olarak doğru şeyler yapmaya çalışıyor ve beklenmedik durumlarla karşı karşıya kalsa bile her zaman bu şekilde yapacaktır. Avukatlarla özel konuşma içindeyken, müşteri ahlâki

hakkındaki sonuçlara temel olarak, “içten gelen hislerinden” ve gayri resmi “koklama testi” nden söz ederler. İçten gelen his yargısını desteklemeye yönelik kanıt toplama ve değerlendirme işlemini resmileştirme yeteneği denetleme işi için önemli bir amaç olmalıdır ve araştırma, kararı ve süreci etkileyen faktörler hakkında denetçilere bilgi vermeyi amaçlamalıdır.

Denetçiler Hangi Ahlâki Eğitim ve Öğretime İhtiyaç Duyar?

İş denetleme rolü ile ilgili olan ahlâki konular (içine bakmak) birçok yıl boyunca denetleme yazılarını ve kursları kaplamıştı. Benim de aşına olduğum tüm önemli denetleme yazıları bir işin bağımsız olma ihtiyacını ve iş profesyonelce yönetme kaideleri ile ilgili bir bölüme yer vermiştir. Bu yazılar son yıllarda, bağımsızlığa karşı artmış olan tehditlerin odak noktasını ve düzenden meydana gelen değişimleri göstermek amacıyla bir daha gözden geçirildi. Ben inanıyorum ki, yazılarda denetçilerin değerlendirme rolü ile ilgili ahlâki konuların kapsamı dersliklerde tamamen farklı bir ele alış biçimini gerektirir. Ben denetleme sınıflarım içinde her zaman hesapların nasıl denetlendiğini içeren mekanik bir uygulama parçasından ziyade “en yüksek ses tonundaki müşteriyi eleştirmeyi” öğretilmişim. Yani, biz sahtekârlığı ortaya çıkarmak amacıyla denetçilerin sorumluluklarını yeniden inceleyecektik ve sonra sahtekârlıkla bağlantılı olabilen müşteri durumlarını örneklerle göstermek amacıyla pratikler yapacaktık. Ben şimdi şu yaklaşımın yetersiz olduğuna inanıyorum. Denetçiler aynı zamanda ahlâki karar-alma işlemlerini anlamada onlara yardım edecek ahlâki eğitimlere ihtiyaç duyarlar. Şu anlayış, ahlâki alt yapıların nasıl değişebileceğini, ahlâki alt yapıların davranışları nasıl etkilediği ve geliştirdiği ile ilgili ve örgütlerdeki ahlâki roller

hakkında bir inceleme gerektirir. Bu ahlâki karar alma yaklaşımı, onların gelişimlerine yol göstermek için bazı çerçevelere dayandırılıyorsa, o muhtemelen öğrencilere son derece yararlı olur. Bu kurs içindeki ahlâki konu kapsamı; Trevino ve Nelson (2005) (Şekil 1) ile yola çıkan ahlâki karar alma çevresini izler.⁷ Bu çerçevede ahlâki karar alma işlemi üç adımı kapsar: Ahlâki haberdarlık (ahlâki bir ikilemin varlığını onaylama), ahlâki yargı (neyin doğru olduğuna karar verme) ve ahlâki davranışlar (doğru şeyi yapmak). İki faktör türü, bu işlemin her bir adımını etkileyebilir; bireylerin özelliklerini ve örgütlerin özelliklerini.

Benim bu çerçevede gerçekleştireceklerime

a) Ahlâki karar almayı içeren bilgilerin oluşumu ve bu bilgileri bireylerin elde etmesinde bilişsel eğilimlerin nasıl etkili olduğu

b) Bireylerin örgüt içinde ahlâki duygulara sahip olup olmadığı konusundaki geleneksel tartışma

c) Örgütsel ahlâki alt yapı sistemlerinin nasıl geliştiği dahil bireylerin ahlâki düşünce özelliklerinin anlatıldığı çeşitli ahlâki düşünce okullarını tanıtmakla ve yazılarımda yer vermekle başlayacağım. Mesela, biz düdük çalma programları gibi, ahlâki yönetim kurallarının içerdiği role yön veririz. Bu tartışmaların tümü, kasten denetçilere yönelik değildir. (örn,

⁷ Trevino ve Nelson'un çerçevesi Rest'in ahlâki karar alma ve ahlâki davranışla ilgili dört parçasını (1986) oluşturur. Birçok alternatif model (örn, Jones, 1991) bulunur. Bunlar örgütler içinde bireysel ahlâki kararlar almak için çok zengin ve tanımlayıcı teoriler sağlar. Her model karşılaştırmalı üstünlüğe sahiptir. Dersimi planlamak amacıyla kullandığım oldukça basit çerçeve; ders boyunca öğrenciler tarafından "keşfedilen" karmaşıkların eklenme süreleri içinde esnekliği mümkün kılıyorken, öğrencilere ulaşılabilir gibi görünen bir inceleme sağlar.

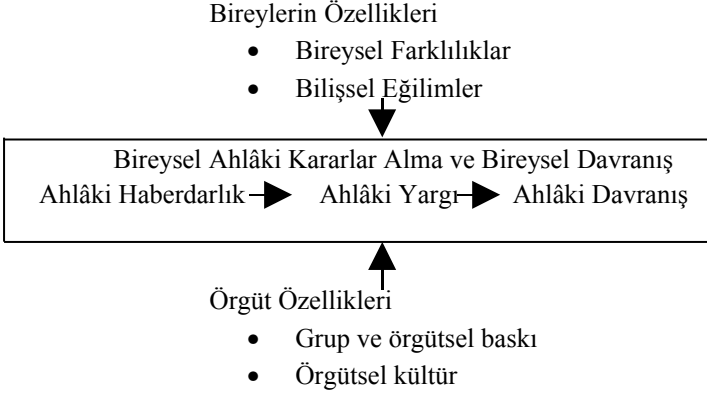
denetim firmaları gibi).

Trevino ve Nelson (2004) ve diğerleri artan ahlâki farkındalık (önceden zararsız gibi görünen durumlar içinde ahlâki iklimlerin varlığını onaylamak) olarak neyi tanımlayacağı dersin bu bölümü içindeki en önemli gerçekleşmedir. Çoğu basit durum; sınıf içindeki sorunları, yorumları ve anlaşmazlıkları tartışmak için öğrenciler tarafından çok sağlıklı bir isteklilik ile birlikte öğrencilere bu gerçekleşmeye ulaşmalarına yardımcı olur. Carr (1968) tarafından yazılan "işletme ahlâki davranışa blöf yapıyor mu?" başlıklı klasik Harvard İşletme Dergisi içindeki makale hep ders sonunda söz edilen özelliklerle etkili bir olan okumadır. Bu makale sınıf içinde ve dışında önceden şüphesiz kabul edilmiş olan önemli ahlâki tercihleri örneklerle kanıtama yankısı üzerindeki işletme uygulamaları ve davranışlar hakkında birçok tartışmayı kıskırtır.

Dersin ileri ki bölümü denetleme işine bir işletme örneği olarak odaklanır. Bu işletme hem öğrencilerce tanınır hem de kuşkusuz bu işletmenin başarısı ahlâki bir alt yapı sistemine bağlıdır. Öğrencilerin denetim işletmelerine çok aşına olmasından bu yana, onlar ahlâki alt yapı sistemleri ve bireylerin ahlâki yargıları ve onların anladığı çerçevedeki davranışları hakkındaki genel düşünceleri uygulayabilir.⁸ Bu aşinalık onlara ayrıca bir örgütün ahlâki alt yapı sisteminin, onların kendi davranışını etkilemesinde ne kadar etkili olduğunu düşünmelerine imkân verir. Bu önemli bir gerçekleşmedir çünkü biz denetçiler değerlendirme bakış açısı yerine geçeriz. Dersin bu bölümü her şeyden önce, resmi sistem analizlerine dayanan ahlâki alt yapı sistemlerinin etkilerini

⁸ Bu kurs süresinde bu öğrencilerin her biri en az bir yıl bir denetçi kadar deneyime sahip olmuştur.

değerlendirmedeki zorlukları ve sonra bu zorlukları ortaya çıkaran durumlara değerlendirmeleri müşterilerin güvenirliliği ve ahlâki değerleri hakkında yargılara dönüştürmedeki zorlukları ortaya çıkaran durumlara güvenir.



Şekil 1- Ahlâki Karar-Alma Süreci (Trevino ve Nelson, 2004, p.15)

Dersin bu bölümünden alınan parça, bu değerlendirme sürecinin ne kadar zor olabildiği yönünde bir değerlendirme gibi gözükür. Diğeri ise şudur; daha yumuşak ahlâki alt yapı sistemi parçaları (gayri resmi sistemler ve örgütsel ortamlar gibi) ve ahlâki kararlar alma hakkındaki görüşün içindeki köklü bilgi öğrencilere örneklerle gösterilen kavrayışı ve analiz seviyesini geliştirir. Bizim sık sık, deneyimli denetçiler tarafından tanımlanan içten gelen his testine başvurmamıza karşın, öğrenciler şunun farkına varır; onlar değerlendirmeler üzerindeki etkilerin kaynağının çoğunu teşhis edebilir ve bu etkileri başkalarına anlatabilir.

Sonuç

Ben denetleme işini ve bu ahlâk

görüşünü yansıtırken, birinin ahlâki davranışları öğretip öğretmediği konusundaki klasik tartışmayı aklıma getiririm. Ben bu büyük sorunun cevabını bildiğime kendimi ikna edemedim. Ben inanıyorum yine de biz denetçilere ahlâki daha iyi anlamalarında yardım edebiliriz ve ahlâki davranışlar üzerinde artan etkileri anlamak denetçiler için etkili bir araç olabilir. Denetçiler güvenirliliği ve müşterilerin ahlâki değerlerini değerlendirmeye çalışırken, ben inanıyorum onlar müşterilerinden kaynaklanan davranışlar ve ahlâki alt yapı sistemleri hakkında içten gelen bir his ile kendilerini savaşa hazırlayabilirler. Eğitimciler ve araştırmacılar, denetçileri kritik rollerine hazırlama da çok faydalı bir katkı yapabilirler.

Kaynakça

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA): 2002, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, Statement on Auditing Standards No. 99 (AICPA, New York, NY).

Arens, A. A., R. J. Elder and M. S. Beasley: 2005, *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* 10 (Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ).

- Ashbaugh, H., R. LaFond and B. W. Mayhew: 2003, "Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence", *The Accounting Review* 78(3), 611-639.
- Carcello, J. V. and A. L. Nagy: 2004, "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting", *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 23(2), 55-69.
- Carr, A. A.: 1968, "Is Business Bluffing Ethical?", *Harvard Business Review* 46(January/February), 2-8.
- Chung, H. and S. Kallapur: 2003, "Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals", *The Accounting Review* 78(4), 931-955.
- Committee of Sponsoring Organizations (COSO): 1992, Internal Control – Integrated Framework (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).
- Frankel, R. M., M. F. Johnson and K. K. Nelson: 2002, "The Relation between Auditors' Fees for Nonaudit Services and Earnings Management", *The Accounting Review* 77(Supplement), 71-105.
- Gilbert, D. T. and P. S. Malone: 1995, "The Correspondence Bias", *Psychological Bulletin* 117(1), 21-38.
- Jones, T. M.: 1991, "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model", *Academy of Management Review* 16(2), 366-395.
- Libby, R. and W. R. Kinney: 2000, "Earnings Management, Audit Differences, and Analyst Forecasts", *The Accounting Review* 75(4), 383-404.
- Martinko, M. J.: 1995, *Attribution Theory: An Organizational Perspective* (ST Lucie Press, Delray Beach, FL).
- Mayhew, B. W. and J. E. Pike: 2004, "Does Investor Selection of Auditors Enhance Auditor Independence?", *The Accounting Review* 79(3), 797-822.
- Messier, W. F., Jr., S. M. Glover and D. F. Prawitt: 2006, *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach* 4(McGraw-Hill Irwin, New York, NY).
- Milici-Gaynor, L.: 2000, "The Effects of Current and Prospective Regulation on Investor Perception of Auditor Independence: A Theoretical Framework and Analysis", unpublished doctoral dissertation, The University of Texas at Austin, Austin, TX.
- Misiewicz, K. M.: 2005, "The Normative Impact of CPA Professional Organizations and State Boards on Ethics Education", working paper, University of Notre Dame.
- Myers, J. N., L. A. Myers and T. C. Omer: 2003, "Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?", *The Accounting Review* 78(3), 779-799.
- Rest, J. R.: 1986, *Moral Development: Advances in Research and Theory* (Praeger, New York, NY).
- Reynolds, J. and J. Francis: 2001, "Does Size Matter? The Influence of Large Clients on Office-Level Auditor Reporting Decisions", *Journal of Accounting and Economics*

30(3), 375-400.

Ricchiute, D. N.: 2006, *Auditing* 8 (Thomson South-Western, Mason, OH)

Rittenberg, L. E. and B. J. Schwieger: 2005, *Auditing: Concepts for a Changing Environment* 5(Thomson South-Western, Mason, OH).

Schneider, B.: 1990, "The Climate Construct", in B. Schneider(ed.), *Organizational Climate and Culture* (Jossey-Bass, San Francisco, CA), pp. 383-412.

Simons, D. J. and C. F. Chabris: 1999, "Gorillas In Our Midst: Sustained Inattentional Blindness for Dynamic Events", *Perception* 28(September), 1059-1074.

Tenbrunsel, A. E., S. Chan-Serafin, K. Smith-Crowe, A. P. Brief, E. E. Umphress and J. Joseph:2005, "What You Can't See Can Hurt You: An Examination of the Ethical Infrastructure of Organizations", working paper, University of Notre Dame.

Tenbrunsel, A. E. and D. M. Messick: 2004, "Ethical Fading: The Role of Self-Deception in Unethical Behavior", *Social Justice Research* 17(2), 223-236.

Tenbrunsel, A. E., K. Smith-Crowe and E. E. Umphress: 2003, "Building Houses on Rocks: The Role of the Ethical Infrastructure in Organizations", *Social Justice Research* 16(3), 285-307.

Trevino, L. K. and K. A. Nelson: 2004, *Managing Business Ethics* (John Wiley & Sons Inc., Hoboken, NJ).

Weiner, B.: 1986, *An Attributional Theory of Motivation an Emotion* (Springer-Verlag, New York, NY).

Weiss, J. W.: 2006, *Business Ethics: A Stakeholder and Issues Management Approach* 4 (Thomson South-Western, Mason, OH).