

DENETİM FİRMALARININ KARŞILAŞABİLECEKLERİ AHLAKİ SORUNLAR ve BİR SAHA ARAŞTIRMASI

Doç. Dr. Zeynep TÜRK
Niğde Üniversitesi
zturk80@hotmail.com

Yard. Doç. Dr. Jale SAĞLAR
Çukurova Üniversitesi
jsaglar@cu.edu.tr

ÖZET

Ahlak olgusu her ne kadar kişisel bir özellik olarak öne çıksa da muhasebe ve denetim açısından çok daha geniş bir alanı etkisi altına almaktadır. Çünkü, meslek üyesinin ahlaki ya da ahlak dışı davranışı kendisi ile birlikte mesleğin ve/veya denetim firmalarının itibarını ve toplum içerisindeki saygınlığını doğrudan etkilemektedir. Bu kapsamda meslek açısından ahlaki değerler sosyal sorumluluk kavramı ile birlikte açıklanmalıdır. Denetçi, sosyal sorumluluk bilinci ile belirli bir kişi ya da grubun değil tüm toplumun çıkarlarını korumak amacı ile tamamen gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranmak zorundadır. Her denetim firmasının, kendi itibarı açısından, bünyesinde faaliyet gösteren denetçilerinin ahlaki yargısına güven duyması gerekmektedir. Gerek TÜRMOB, gerekse SPK tarafından yapılan düzenlemeler de meslek ahlak kurallarının daha çok öne çıktığını göstermektedir. Bu kapsamda çalışma içerisinde SPK listesinde yer alan denetim firmalarına yönelik olarak bir araştırma yapılmış ve araştırmada meslek üyelerinin ve denetim kuruluşlarının ahlaki problemleri algılama ve ahlaki davranış niyetlerinin tespiti amaçlanmıştır.

ABSTRACT

Despite the concept of moral is an individual characteristics, it effects the large area of accounting and auditing. Because, the ethical/ unethical behavior of accounting professionals directly effects reputation of accounting and auditing professionals and respect of them in the society. In this situations, ethical values of accounting and auditing must be explained with the concept of social responsibility. As the result of social responsibility, the auditor should behave independently, honestly and truthfully for protecting social interest not only special individual or people's interests. For the sake of their reputation all auditing firms should rely on their auditors who perform the name of auditing firm. In the professional bodies' (like TURMOB and SEC) regulations, professional ethics has become an important. In this concept, in this study there is a research that covering the firms that are in the list of SEC, aim to determine the auditing firms' perceptions ethical problems and the intention of ethic behavior.

GİRİŞ

Günümüzde artan yolsuzluklar, işletme iflasları ve yaşanan sosyo-ekonomik sorunlar ahlak olgusuna bir kez daha dikkatleri çekmiştir. Özellikle, Enron skandalı sonrasında muhasebe ve denetim mesleğine olan güven azalmış ve ahlak kurallarının yeterliliği ve meslek ahlakı sorgulanmaya başlanmıştır. Azalan bu güven sorunun ortadan kaldırılması için pek çok düzenleme yapılmıştır. Küresel dünyada yaşanan bu

gelişmelerin Türkiye üzerine de bazı etkileri olmuş özellikle Sermaye Piyasası Kurulu bağımsız denetim alanında yeni düzenlemelerde bulunmuştur.

Muhasebe ve denetim mesleğinin toplum gözünde ahlaki duruşu açısından, işletmelerin mali tablolarında sunulan bilgilerin doğruluğu hususunda makul bir güvence vermek amacı ile yapılan bağımsız denetim hizmetlerinde bu görevi yerine getiren yeminli mali müşavirler ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin bağlı buldukları denetim firmalarının ahlaki yapısının da büyük bir önem arz ettiği aşikardır. Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetleri Sermaye Piyasası Kanununa tabi sermaye şirketleri için bir zorunluluktur. Aynı zamanda işletmeler bu hizmeti Sermaye Piyasası Kurulu tarafından ilan edilen denetim firmalarından almak durumundadırlar. Bu durumda meslek mensubunun ahlaki yapısının yanı sıra denetim firmasının da faaliyetlerle ilgili ahlaki duruşu büyük önem taşımaktadır.

Her profesyonel meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin de kendi ahlak kuralları mevcuttur. Meslek ahlakı, hem uygulama hem de ideal amaçlı hazırlanan standartları ifade etmektedir (Boynton ve Kell, 1996:71). Denetim firmaları söz konusu kurallara bağlı kalmak suretiyle ahlaki duruşlarını ve toplum içinde kazandıkları saygınlıklarını korumaktadırlar. Denetim firmaları müşteri işletmelere hizmet sunan işletmeler olarak ahlaki sorunlarla karşılaşabilirler. Toplumun denetim firmalarından beklediği ahlaki sorunları çözümülemesi, ahlaki davranış niyetinde olması ve ahlaki davranmasıdır. Denetim firmalarının ahlaki duruşlarını olumsuz etkileyecek pek çok unsur bulunmaktadır. Bu olumsuz etkilerden kaçınmak ve olumsuz unsurları ortadan kaldırmak denetçilerin ve denetim kuruluşunun temel görevlerinden biridir.

Çalışmada denetim firmalarının yapısal özellikleri ile karşılaşabilecekleri ahlaki sorunlar üzerinde durulacak ve denetim firmalarına yönelik yapılan bir anket çalışmasının sonuçları verilecektir. Çalışmanın amacı, denetim firmalarının ahlaki sorunları algılama ve ahlaki davranış niyetlerini tespit etmektir.

1. Denetim Firmalarının Sundukları Hizmetler

Türkiye açısından meslek üyelerinin sunabileceği hizmetler, 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı meslek kanunu çerçevesinde açıkça tanımlanmıştır. Kanuna göre, denetim faaliyeti hem serbest muhasebeci mali müşavire hem de yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Bundan farklı olarak, “mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek” görevi sadece yeminli mali müşavirlere verilmiştir.

Mali müşavirler (sertifikalı kamu muhasebecileri) tek başına veya bir denetim firmasına bağlı olarak faaliyet göstermektedir (Boynton ve Kell, 1996: 15). Denetim firmaları ise genellikle uluslararası büyük denetim firmaları ve diğer denetim firmaları olmak üzere ayrıma tabii tutulmaktadır (Deis ve Giroux, 1991:462-479; Francis vd.,1999:17-34). Bu ayrıma paralel olarak denetim firmaları özelliklerine göre dört sınıfa ayrılmaktadır (Arens ve Loebbecke, 1997:11; Boyton ve Kell,1996:15):

-Uluslararası bağımsız denetim firmaları

- Ulusal bağımsız denetim firmaları
- Büyük yerel ve bölgesel denetim firmaları
- Küçük yerel bağımsız denetim firmaları

Bir firmaya bağlı olmaksızın faaliyet gösteren denetçinin kalitesi, taşıdığı vasıflara, yasal düzenlemelerin takibine ve meslek ahlakı kurallarına uyumuna bağlı iken; bir denetim firmasına bağlı olarak çalışan denetçi için kalite veya kalitesizlik bireyle birlikte denetim firmasını da doğrudan etkilemektedir (Sağlar;2003:78). Aynı durum meslek ahlakı açısından da geçerlidir. Denetim firması için; firma çalışanlarının firma içi ahlak kurallarına bağlılığı kadar, kendi ahlaki durumları da firmayı doğrudan etkilemektedir.

Denetim firmaları, denetim hizmeti dışında; işletmenin komisyonlara sunacağı dökümanları hazırlama; vergiyle ilgili planlama ve diğer vergi konularında; işletmenin sorunlarına alternatif çözümler sunma ve görüş bildirme gibi konularda da müşterilerine yardımcı olmaktadır (Ismail vd;2006:741). Anlaşıldığı gibi modern ticaret dünyasında, denetim firmaları ve denetçiler denetim çalışmalarının yanı sıra diğer çeşitli hizmetleri de sumaktadırlar. Hatta bazı durumlarda, denetim dışı hizmetlerin ücretleri denetim ücretlerinin çok üstünde olabilmektedir (Moizer,1991:41). 1980'lerin başlarında muhasebe firmalarının temel gelir kaynakları denetim faaliyetleri iken, Fortune 1000'de bulunan firmaların 563'ü üzerinde yapılan bir araştırma, 2000 yılında muhasebe firmalarının bu şirketlere fatura ettikleri toplam ücretin %73'ünü denetim dışı hizmetlerin oluşturduğunu göstermiştir (Duska, 2005:21) . Bu açıdan bakıldığında; denetim firmalarının ve denetçilerin müşteri kaybetme maliyetlerinin denetim ücretlerinden çok daha fazla olacağı açıkça gözlenmektedir.

Gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye'de muhasebecilik ve denetçilik mesleği henüz gelişim hayat seyrinin ilk aşamasındadır. Bağımsız denetim hizmeti sunan Türk Firmaları'nın resmi organizasyonu 80'li yılların ikinci yarısı ve 90'lı yılların ilk yarısında SPK tarafından yapılan düzenlemeler ile olmuştur (Çürük,2003,150). Bu çerçevede Türkiye'de bağımsız denetim firmalarına ilişkin düzenleme 1988 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren "Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar" tebliğinde yer almıştır. SPK öncülüğünde hazırlanan en güncel düzenleme ise 12.06.2006 tarih 26146 no.lu resmi gazetede yayımlanan seri X 22 no.lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile bu tebliğe bağlı olarak 27.07.2006 tarih 26241 sayılı resmi gazetede yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" yayımlanmıştır. Bu tebliğlere göre, SPK'na tabi halka açık işletmeler bağımsız denetim hizmetlerini tebliğde belirlenen standartlara göre kurulmuş ve SPK listesine dahil olan denetim firmalarından alabilirler. Tebliğe göre bu firmaların esas sermayesinin en az %51'nin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması ve sadece bağımsız denetim ile mesleki alanda faaliyet göstermeleri şarta bağlanmıştır.

Vurgulandığı gibi, Türkiye'de denetim firmaları Sermaye Piyasası kapsamındaki denetimlerde SPK'nu içeriğinde belirlenmiş kurallara uymak zorundadır. Bunun yanı sıra, bankalar ve özel finans kuruluşlarının denetiminde ise BDDK'nın, Sigorta ve

Reasürans şirketlerinin denetiminde Hazine Müsteşarlığı'nın, enerji piyasasının denetimlerinde Enerji Piyasası düzenleme kurumunun belirlemiş olduğu kurallara uymak zorunluluğu da vardır (Uzay, 2004:446). Buradan da anlaşılacağı üzere, Türkiye'de denetim firmalarıyla ilgili çok başlı düzenlemeler mevcuttur. Her firma müşterilerinin bulunduğu sektöre özel yasal düzenlemelere uyma yükümlülüğünde bulunmaktadır. Bu ise denetim firmalarının karşılaşılabilecekleri potansiyel sorunlardan sadece biridir.

Şu ana kadar vurgulanan sorunlar, Türkiye açısından denetim firmalarının karşılaşılabilecekleri potansiyel sorunlar olarak aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir (<http://www.denetimnet.net/>):

Müşterilerle ilgili sorunlar ve zorluklar;

1. teknik bilgi eksikliği
2. sosyal sorumluluk
3. vergi amaçlı finansal raporlama yaklaşımı
4. denetim kavramlarının benimsenmemesi
5. denetim ücretlerinin katlanılan maliyete oranla düşük olması

Düzenleyici kurumlarla ilgili sorunlar ve zorluklar;

1. kurumlar arası koordinasyon sorunları
2. Türkiye'ye özgü uygulamaların finansal raporlama standartlarına göre değerlendirilmesinde yeterli kaynak olmaması
3. otorite denetimlerinin etkinliği ve uygulama kalitesi ile ilgili eksiklikler

Meslek Kuruluşları ile İlgili sorunlar ve zorluklar;

1. serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik müesseselerinin entegrasyonundaki eksiklikler,
2. serbest muhasebesi mali müşavir belgelendirme sürecindeki eksiklikler
3. bilgi birikiminin güncellenmesindeki eksiklikler

Denetim firmalarının yaklaşımındaki farklılıkların sonucu oluşacak sorunlar;

Personelle ilgili zorluklar;

1. kalifiye yeni mezun temininde yaşanan sorunlar
2. personelin denetim firmasında kalmasını sağlamada karşılaşılabilecek sorunlar

2. Denetim Firmaları ve Meslek Ahlakı

Mintz'e göre (1992:5) ahlak; doğru ile yanlış ayırt etme yeteneği ve doğru olanı yapma sorumluluğudur. Meslek ahlakı ise; meslek hayatındaki davranışlara yön veren ve doğruluğu genel kabul görmüş ahlak kuralları ve standartlar bütünüdür (Ferrell ve Fraedrich, 1994:6; Yüksel,1998:197). Ahlak; meslek sahibi kimsenin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve ahlaki dürüstlüğü simgelemektedir (Holmes ve Overmyer,1978:78). Meslek kuruluşları kendisine bağlı olarak faaliyet gösteren meslek üyelerine ahlak kuralları empoze etmektedir (Woolf, 1979:17). Böylece firma, bünyesinde bulunan denetçileri kendi belirlediği ahlaki kriterler çerçevesinde faaliyet göstermesi hususunda yönlendirecektir.

Denetim sürecinin kalbi, insan doğasına olan inançtır (Moizer, 1991:34). Dürüst olmaktan yeterli kazanç elde etmediği sürece insan doğruyu söyleyecektir. İşletme

yöneticilerinin yayımlanan finansal tablolarında dürüst olmayan raporlamadan fayda sağlayabilecekleri varsayılmaktadır. Buradan hareketle, yöneticilerin kendi performanslarını gerçekleştiren daha iyi görünmesi için finansal tablolarında manüplasyon yapabilecekleri gündeme gelecektir. Bunun tam tersi olarak, denetçilerin finansal tabloların doğru olamamasıyla ilgili olarak herhangi bir çıkarlarının olmadığı varsayılmaktadır. Denetçilerin işletmeden ve onun yöneticilerinden bağımsız olduğu kabul edilir ve böylece denetçiler yöneticilerin finansal tablolarının doğruluğunu raporlamak için çalışmaktadırlar. Ancak, denetçi gerçekten bağımsız mıdır?

Denetçi gerçekten bağımsız değilse denetçinin doğruları raporlamama yönünde teşvik edilmeleri veya kendisinin bu doğrultuda eğilimi olabilmektedir (Moizer, 1991:34). Uygulamada işletme yöneticileri hem denetçileri atamakta hem de ücretin boyutunu belirlemektedirler. Denetçinin doğruyu raporlaması hususunda bir teşvik veya eğilim olmasa bile; eğer doğruyu raporlarsa; denetim işini kaybetme olasılığı veya gelirlerinde düşme olasılığı söz konusu olabilecektir. Ayrıca, zaman içerisinde denetçi ve denetlenen yöneticiler arasında oluşan samimi ilişkiler nedeni ile denetçide işletmeye karşı sadakat duygusu oluşmuş olabilir. Bunun yanında; denetçi kişisel arkadaşı olan yöneticinin kariyerini zedelemekte isteksiz de olabilir (Moizer, 1991:34). Bu durumu güncelliğini halen koruyan bir örnek olayla açıklamak mümkündür. Amerika Birleşik Devletleri tarihinde “enron skandalı” olarak yerini alan olayda enerji devi olarak gösterilen çok prestijli uluslararası bir şirketin sunulan finansal tablolarının yanıltıcı olduğunun ortaya çıkması ile birlikte hisse değerleri bir ay içerisinde dibe vurmuştur. Bu olayın ardından bu şirketin denetim faaliyetlerini yürüten beş büyük uluslararası denetim firmalarından biri olan Arthur Andersen LLP.’nin ahlaki duruşu sorgulanmaya başlanmıştır. Bu olayda denetim firmasının denetlenen işletmeden çok ta bağımsız olmadığını gösteren ilişkiler ortaya çıkmıştır.

Bu olayın ardından, denetim firmasının denetlenen işletme ile ilişkilerinde firma bağımsızlığını ortadan kaldıran durumların önüne geçmek amacıyla bazı yasal düzenlemeler de yapılmıştır. Türkiye açısından bakıldığında, denetim firmaları ile müşteri işletme arasındaki ilişkileri düzenleme hususunda SPK kapsamında bazı düzenlemelerin yapıldığı gözlenmektedir. 2006 yılında yürürlüğe giren SPK seri X/22 no.lu tebliğin “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler” başlıklı üçüncü kısmın I.Bölümü ve 6.maddesine göre;“Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi zorunludur”. Anılan kanunun 3.bölüm 13.maddesine göre “bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyesi, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar” denilmek suretiyle denetim firması bünyesinde çalışan denetçiler ile müşteriler arasında bir iş ilişkisi oluşturmanın önüne geçilmek istenmektedir. Ayrıca, aynı maddede, denetim firmalarının müşteri işletmeye danışmanlık hizmeti vermeleri de engellenmektedir.

3. Meslek Mensubunun Ahlaki Yapısı

Muhasebe mesleğini profesyonel olarak yerine getirenlerde ahlakilik niçin vardır? Bunun iki farklı açıklaması olabilir: egoizm ve özvericilik (Moizer, 1991:40). Egoizm; ahlakiliğin temelini kişisel çıkar olduğunu ileri süren felsefi bir teoridir. Ahlakiliğe olan talep ile kişisel çıkarlar arasındaki çatışma aslında, kişisel çıkarların farklı açıları arasındaki çatışmadır. Kişisel çıkarlar doğrudan, kısa vadeli kişisel çıkarlar, ahlakilik dolaylı ve uzun vadeli kişisel çıkarlardır. Özvericilikteki temel iddiaya göre ise; ahlakiliğin açıklanması kişisel çıkarlara indirgenemez (Moizer, 1991:40). Bu bakış açısına göre, ahlakilik denetçinin ya uzun vadede itibar görmesi için ya da kişisel çıkarların çok daha ötesinde yapılan bir davranış şekli olarak ifade edilebilir.

Mintz'in(1995) Gaa'dan aktardığına göre; ahlaki uzmanlık, ahlaki bakış açısına uygun ahlaki karar alma yeteneğidir. Denetçinin ahlak ajanı rolü denetim sürecinde denetçinin sadece kendisinin değil, tüm diğer çıkar gruplarının çıkarları ile ilgilenmelerini gerektirmektedir (Mintz, 1995:2-3). Ahlaki uzmanlığa sahip olmak denetçilerin; topluma karşı olan ahlaki yükümlülüklerini yerine getirirken kaliteli ahlaki yargılama yapmalarını sağlamaktadır. Denetçiler, sadece ahlaki yargılama yaparak ahlaki konuları tanımlamak zorunda değilken, aynı zamanda uygun ahlaki davranışlarda bulunmak ve buna bağlı olmak zorundadır. Ahlaki bağımlılık, birinin davranışları ekonomik, sosyal veya psikolojik maliyetlere neden olsa bile doğru şeyi yapma arzusudur(Mintz, 1995:3).

Ancak, toplum içindeki rolünü tam olarak yerine getirebilmesi için muhasebe meslek mensubu hem teknik uzmanlığa hem de ahlaki uzmanlığa sahip olmalıdır (Mintz, 1995:2). Denetçinin toplum içindeki rolünü ele aldığımızda, teknik meslek kuralları denetçinin profesyonel sorumluluklarını yerine getirirken karşılaşılabilecekleri tüm durumlar için asla tam bir rehber olamayabilecektir. Denetçilerin sahip oldukları teknik uzmanlık ve yetenekleri özellikle çıkar çatışmaları ve şüpheli gerçeklerin olması durumunda yeterli olmayabilecektir. Bu noktada ise ahlak olgusu ön plana çıkmaktadır.

Denetçiler finansal tabloların sunumundan sorumlu değildir. Ancak, denetçi “finansal tabloların yayımlandığı çevrede sunumların geçerliliği için bağımsız şahitlik” yapmaktadırlar. Cümlede geçen “bağımsızlık” kelimesini tanımlamak çok kolay değildir. Bağımsızlık; gerçekte ve görünürde bağımsızlığın her ikisini de içermektedir (Houghton ve Jubb,2003:302). Gerçekte bağımsızlık, tamamen denetçinin kendi ahlaki duruşuna ve yapısına bağlı olarak mesleğin gerektirdiği uzmanlık bilinci içerisinde tamamen tarafsız, dürüst ve mesleki dikkat ve özenin gösterilmesi ile faaliyetlerde bulunulmasını ifade etmektedir. Görünürde bağımsızlık ise, denetçinin, üçüncü kişiler açısından, müşterinin lehinde davranmış olabileceği hususunda şüphe duyulacak bir konumda olmasını ifade etmektedir.

Meslek üyesinin hem bağımsızlığını hem de ahlaki dürüstlüğünü sağlamlaştırmak amacıyla oluşturulan “Meslek Ahlak Kuralları” 2004 yılında TÜRMOB tarafından tüm meslek üyelerine zorunlu tutulmuştur. Ayrıca, 2006 yılında yürürlüğe girerek zorunlu hale getirilen SPK X/22 no.lu tebliği ile ahlak kuralları hem denetçiler hem de denetim firmaları açısından ele alınmıştır. Meslek ahlaki açısından önemli adımlar olarak kabul edilen bu iki düzenlemenin enron skandalı sonrasına denk düşmesi düşündürücüdür.

4. Denetim Firmalarının Karşılaşabilecekleri Ahlaki Sorunlar

Muhasebe mesleğinde ahlak dışı davranışların giderek arttığı ve bunun nedenlerinin; (1)“muhasabe kuruluşlarının ahlak standartlarını uygulamada yetersiz” olduğu, (2)ahlak dışı davranışlara göz yumulduğu ve bu tür davranışların meslekte ilerleme fırsatı oluşturduğu, (3) ahlak dışı uygulamaların yaygın olmadığı ve rekabet baskısının ahlak dışı davranışları arttırabileceği şeklinde sunulabilir(Finn vd., 1994:26). Aslında, günümüzde yaşanan skandallar ve batık bankalar olayın ahlaki boyutunu gözler önüne sermektedir.

Muhasebe meslek mensubunu ve dolayısıyla denetim firmalarının karşılaşılabilecekleri ahlaki sorunları temelde iki açıdan değerlendirmek mümkündür: ahlaki ikilemler ve ahlak dışı davranışlar(Selimoğlu, 2001:6). Ahlaki ikilem meslek mensubunun doğruyu bulma konusunda tereddütlerini ifade ederken, ahlak dışı davranışlar denetçinin doğrudan ahlak dışı yaklaşımını ifade etmektedir. Diğer meslekler içinde bu geçerlidir. Ancak, muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları ahlaki ikilemler kişi veya grupların büyük bir çoğunluğunun çıkarlarını etkileyebilecektir (Whittington ve Pany, 2001:63). Ayrıca, ahlak kurallarını ve anlayışını göz ardı etmek muhasebe mesleğinin ününü ve kariyerini de mahvedebilecektir (Tierney, 2001:57). Bireyleri ahlak dışı davranışa yönlendiren iki sebep vardır. Bunların birincisi, bireyin ahlak değerlerinin toplumun benimsediği değerlerden farklı olabilmesi ve ikincisi bencilliktir. Uygulamada en sık karşılaşılan sebep ise, bencilliktir (Güredin, 1997:117).

Muhasebe mesleğinin çalışma alanı ve yapısı bir çok ahlaki soruna zemin hazırlamaktadır (Türk, 2004:68). Denetçilerin teknik uzmanlıkları ile ilgili eksikleri ve hataları dahi zaman zaman ahlaki bir sorun olarak algılanabilmektedir. Denetçi hatalarının 4 sistematik sebebi vardır. Bunlar (Tackett vd.,2004:341):

1. Denetçi genel kabul görmüş denetim standartlarını yanlış yorumlayarak veya uygulayarak hata yapabilir.
2. Denetçi toplumu uygun olmayan bir denetim raporu yayımlamak suretiyle bilerek aldatabilir. Denetçi bu durumu rüşvet aldığı veya müşterinin baskısı veya tehditleri sonucu yapabilir.
3. Denetçi müşterisinin doğrudan ve dolaylı finansla çıkarlarından etkilenebilmektedir. Örneğin; denetçi denetim hizmeti yanında müşterisine danışmanlık hizmeti sunuyorsa; müşteriyi kaybetme korkusuyla muhasebe düzeltmelerinde çok ısrarcı olmayabilecektir.
4. Denetçi, müşterisiyle bazı kişisel ilişkilere sahip olması nedeniyle etki altında kalabilecektir.

Söz konusu bu hatalardan ilki denetçinin istemeden teknik bilgi yetersizliği nedeniyle ortaya çıkarken, sonraki üç hata denetçinin veya denetim firmasının ahlaki duruşunu ilgilendirecektir.

5. Bağımsız Denetim Firmalarının Meslek Ahlakı ile İlgili Görüşlerinin ve Ahlaki Davranış Niyetlerinin Tespitine Yönelik Saha Çalışması

Çalışma kapsamında Türkiye’de faaliyet gösteren ve Sermaye Piyasası Kurulunun listesinde bulunan 82 denetim firması hedef kitle olarak belirlenmiş ve herhangi bir örneklem seçilmeksizin hazırlanan anket formu hedef kitlenin tamamına gönderilmiştir.

Anket formları ilk olarak 2005 tarihinde gönderilmiş, yeterli cevap gelmediği için firmalara doğrudan ulaşmak sureti ile cevap alınmaya çalışılmıştır. Cevaplandırılan toplam anket sayısı 32'dir. Bu cevaplardan bir tanesi kriterlere uymadığı gerekçesi ile değerlendirme dışı bırakılmış ve sonuçlar kalan 31 firmanın verdiği cevaplara göre değerlendirmiştir. Çalışmadaki temel amaç, denetim firmalarının ahlaki sorunları algılama durumları ve ahlaki davranış niyetlerinin tespitidir. Böylece, denetim ve diğer hizmetleri yerine getiren firmaların meslek ahlakı ile ilgili eğilimleri belirlenebilecektir. Bu nedenle çalışmada sadece frekans dağılımı sunularak bir durum tespiti yapılmıştır. Frekans dağılımları dikkate alındığından dolayı büyük sapmaların olmaması kaydı ile eksik cevaplandırılan sorularda da cevaplar oransal olarak sunulmuştur.

5.1. Ankete Cevap Veren Kişiler Ve Denetim Firması İle İlgili Genel Özellikler

1. Ankete cevap verenlerin % 9,7'si 24 yaşında, % 25,8'i 30-39 yaş aralığında, %38,8'i 40-49 yaş aralığındadır. Diğer cevaplandırılanlar ise 50 ve üstü yaş grubunda bulunan mali müşavirlerdir*.
2. Anketi cevaplandırılan mali müşavirlerin %67,7 gibi büyük bir kesimi üniversite mezunudur. Kalan kesim ise yüksek lisans mezunu olduklarını beyan etmiştir. Anket sorularını %54,8 oranında yeminli mali müşavir, kalanı ise serbest muhasebeci mali müşavir cevaplandırmıştır. Anketi yanıtlayan meslek üyelerinin %25,8'i 5-10 yıl aralığında bir süredir bu görevde bulunduğunu ifade ederken, %22,6'sı 10-15 yıl süre ile, %19,4'ü ise 20 ve üzeri yıldır bu faaliyeti yerine getirmektedir. Anketi cevaplandırılan mali müşavirlerin büyük çoğunluğunun erkek olması sebebi ile ahlaki yargılar cinsiyet açısından değerlendirilemeyecektir.
3. Ankete cevap veren denetim firmalarının %32,3'ü Banka ve Denetleme Kuruluna, %16,2'si Enerji Piyasası Düzenleme Kuruluna bağlı çalıştıklarını bildirmiştir. %13 oranındaki kısım ise bunların dışında bulunan konularda denetim faaliyeti yaptıklarını belirtmiştir. Bu durum denetçilerin sadece SPK belirlenen yaptırımların yanı sıra özellik arz eden diğer kanunlar hususunda da benzer titizliği göstermeleri gerekliliğini vurgulamaktadır.
4. Ankete katılanlara denetim faaliyetinin yanında yapılan diğer hizmetleri tespiti yönelik sorular sorulmuş, gelen cevaplara göre %77,4'ünün danışmanlık faaliyetlerini yerine getirdiği, %71'nin vergi denetimi yaptıkları, %64,5'nin tasdik işlemlerini yaptığı, %61,3'ünün ise inceleme faaliyetleri yaptığı tespit edilmiştir. Bunların dışında ankete cevap verenlerin %9,7'si bunların dışında faaliyetlerde de bulduklarını beyan etmişlerdir. Dikkat edilmesi gereken nokta %77,4 ile büyük bir oranı temsil eden danışmanlık hizmetidir. Literatür incelemesinde ve Enron olayının gelişiminde aynı firmaya verilen hem denetim hem de danışmanlık hizmetlerinin denetim firmasının bağımsızlığını olumsuz etkilediği yönündedir. Özellikle çalışma içerisinde de belirlendiği gibi, denetim firmalarının elde ettiği gelirlerin büyük çoğunluğu denetim hizmetlerinden değil, danışmanlık hizmetlerindedir. Bu açıdan müşteri kaybı aynı zamanda danışmanlık açısından gelir kaybı anlamını taşımaktadır.

* çalışmanın bu bölümünde serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler ayrı ayrı değerlendirilmeden ortak olarak "mali müşavir" olarak ifade edilecektir.

5. Ankete katılanlara denetim faaliyeti yaptıkları firmaya bu faaliyetle birlikte diğer hizmetleri sunup sunmadıkları sorulmuş cevap verenlerin %74,2'sinden olumlu cevap alınmıştır. Sadece %25,8 oranına tekabül eden 8 firma böyle bir durumda bulunmadıklarını beyan etmişlerdir.
6. Ankete cevap verenlerden firmalarda görev alan meslek mensuplarının sahip olması gereken özellikleri “çok önemli, önemli, ne önemli ne önemsiz, önemsiz ve hiç önemli değil” kriterlerinden oluşan beşli likert ölçeğinde önem derecesine göre değerlendirmeleri istenmiştir. Kendilerine sunulan özellikler sırasıyla şu şekildedir:
 - a. “Muhasebe kanunları hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmaları”
 - b. “Muhasebe tekniği uygulama ve işlemleri hakkında yeterli uzmanlığa sahip olmaları”
 - c. “Mesleki açıdan lisans ve yüksek lisans seviyesinde yeterli eğitim almış olmaları”
 - d. “Muhasebe ahlaki açısından yeterli uzmanlığa sahip olmaları”
 - e. “Eğitimleri sırasında meslek ahlak kriterlerini almış olmaları”

Buna göre ankete cevap verenlerin verilen durumlarla ilgili cevapları aşağıdaki gibidir.

Dereceler	Çok önemli	Önemli	Ne önemli ne önemsiz	Önemsiz	Hiç önemli değil	Boş
Yargılar						
Yeterli kanuni bilgi	%83,9	%16,1	-	-	-	-
Uygulamada yeterli uzmanlık	%83,9	%16,1	-	-	-	-
Lisans ve yüksek lisans eğitimi	%32,4	%54,8	%3,2	%3,2		%6,4
Ahlaki uzmanlık	%71,0	%29,0				
Eğitim sırasında ahlak	%33,3	%41,7	%25,0			

Anketin bu kısmında verilen cevaplar dikkate alındığında, denetim firmalarının personel istihdamında teknik uzmanlık ve ahlaki duruşa yeterince önem verdikleri gözlenmektedir. Kanuni düzenlemeler dikkate alındığında bu durumun istekten ziyade gereklilik olduğu söylenebilir. Kanuni yaptırımı olmayan lisans üstü eğitim veya ahlaki kriterlerin eğitim sırasında alınması gibi durumlar için verilen cevaplar dağılım göstermektedir.

7. Anket soruları içerisinde firma yöneticilerine işletme ile aralarında karşılaşılan ahlaki sorunları değerlendirmeleri istenmiştir. Bu soru kapsamında, taraflar arasında çıkar çatışması, manüplasyon talepleri, yasal çerçevede vergi tutarlarında değişiklik ve bazı incelemelerin göz ardı edilmesi teklifleri ile ilgili ahlaki açıdan karar verilmesi gereken sorunlar sorulmuştur. Burada ankete cevap veren firmaların %54,8'i çıkar çatışması sebebi ile bazı talepler geldiğini, %48,4'ü vergi rakamlarında değişiklik doğrultusunda teklifler geldiğini, %35,5'i inceleme kapsamında bazı durumların göz ardı edilmesi isteklerinin olduğunu, %29'unun manüplasyon ile ilgili taleplerin geldiğini, ifade etmiştir. Ankete cevap verenlerin %6,4'ü diğer seçeneğini işaretlemiş ve bunların %3,2'si işletmelerin olumsuz görüş verilmemesi isteğini ahlaki sorun olarak verilen listeye eklemiştir. Bir firma ise herhangi bir olumsuz durumla karşılaşmadığını ifade etmiştir
8. Firmalarla ilgili bünyelerinde ahlak politikalarının olup olmadığı tespiti çalışılmış ve firmaların büyük çoğunluğunun (%67,7) bünyelerinde bir ahlak politikalarının var olduğunu, kalan firmalar ise(32,3) böyle bir politikanın bulunmadığını belirtmiştir. Denetçi istihdamında ahlaki uzmanlığın önemli olduğu hususunda

eğilim gösterildiği düşünülürse, bünyelerinde ahlak politikaları olmayan firmalarda da bu konuya önem verdikleri düşünülmektedir.

9. Firma yöneticilerine bünyelerinde faaliyet gösteren meslek üyelerine yönelik ahlaki eğitim veya staj programlarının olup olmadığı sorulmuş ve ankete katılanların %58,1'i böyle bir programın mevcut olduğunu, %38,7'si mevcut olmadığını beyan etmiştir. %3,2'si ise bu soruya cevap vermemiştir.

Ancak denetim standartları arasında yer alan ve SPK'nda da üzerinde önemle durulan gözetim standardına göre, yardımcı denetçilerin hizmet içi eğitimi ve uzmanlığa sahip olmaları denetim firmasının sorumluluğundadır. Denetim firmalarında görev alan denetçilerin ahlaki yeterliliklerinin sağlanması da bu kapsamda değerlendirilmesi gereken bir olgudur.

5.2. Denetim Firmalarının Karşlaşması Muhtemel Ahlaki Sorunlara Karşı Davranış Eğilimleri

1. Anket kapsamı içerisinde, karar alırken ahlaki ikilem oluşması muhtemel üç örnek olay sunulmuş ve ankete cevap verenlerden bu örnek olayları değerlendirmeleri istenmiştir. Bu örnek olaylarla, denetim firmalarının olası durumlara karşı bakış açılarını ve davranış eğilimlerini gözlemlemek, ahlaki yargı düzeylerini derecelendirmek temel amaçtır. Değerlendirme sonuçlarının tam anlaşılabilmesi için örnek olayların da çalışma içerisinde verilmesi uygun olacaktır.

ÖRNEK OLAY I : X denetim firması mesleki çevre açısından büyük bir üne sahip bir firmadır. Bu yıl firmanın müşteri sayısında bir artış olmuş ve firma yeterli sayıda nitelikli personeli olmamasına karşın bu işleri kabul etmiştir. Bu talepleri yerine getirebilmek için firma sürekli olarak çalıştığı YZ A.Ş. için maddi doğruluk testleri kapsamında bazı hesapları göz ardı etmiştir. Kasa ve stok hesabı gibi önemli birkaç hesap incelenmiş ve her zaman yapılan bazı incelemeler dikkate alınmadan olumlu görüş bildirilmiştir. Müşteri tanınan bir müşteridir ve son yıllarda* sürekli iş anlaşması imzalanan bir işletmedir.

Bu örnek olay çerçevesinde ankete katılanlardan verilen yargılara katılma dereceleri ölçülmeye çalışılmıştır. Sonuçlar “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum” “fikrim yok”, “kesinlikle katılmıyorum” ve “katılmıyorum” olmak üzere beşli likert ölçeğine göre değerlendirilmiştir. Sunulan yargılara cevap vermeyen firmalar ise “cevap vermeyenler” başlıklı sütunda gösterilmiştir.

* 2006 yılında yürürlüğe giren SPK seri X/22 no.lu tebliğinde bir işletmenin aynı denetim firması tarafından denetlenebilmesi için en az iki yıl süre tanınmıştır. Ancak burada da iki firma bulunabilir. Birinden denetim hizmeti alınırken diğerinden danışmanlık hizmeti alınabilir. Bir sonraki dönemde tam tersi bir yaklaşıma gidilebilir.

	Kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	Fikrim yok	katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum	Cevap vermeyenler
Bu durumla genellikle karşılaşılr	16,1	12,9	6,5	41,9	16,1	6,5
Meslek ahlakına aykırı bir durum yoktur.	3,2	6,5	--	51,6	29	9,7
Siz de aynı şekilde davranırdınız		3,2	6,5	32,3	45,2	12,9
Sürekli müşteri dahi olsa denetim standartları, politika ve prosedürlerine aynen uyulması gerekir.	61,3	29,0	3,2	3,2	3,2	---
Firma çıkarlarına göre davranılmalı ve müşteriler geri çevrilmemelidir.	---	3,2	---	35,5	51,6	9,7
Mesleki çevre nasıl davranırsa o şekilde davranılması uygundur.	3,2	9,7	3,2	45,2	29,0	9,7

Anket sonuçlarına göre cevap alınan denetim firmalarının %29'u bu durumla karşılaştığını, %12,9'u ise mesleki çevre nasıl davranırsa o şekilde davranılması gerektiğini vurgulamıştır. Burada dikkat edilmesi gereken mesleki çevrenin her zaman ahlaki davranamama olasılığının varlığıdır. Cevaplarda da ahlaka aykırı bir durum olmadığını kesinlik yargısı ile belirten firma oranı sadece %29'dur. Sürekli müşteri dahi olsa kesinlikle denetim standartlarına göre hareket edilmesi gerektiğini belirten firmaların oranı %61,3'tür iken aynı şekilde davranırdınız yargısı %12,9 ile en yüksek oranda cevaplanılmadan bırakılan yargı olmuştur.

ÖRNEK OLAY II: Mesleki çevrede dürüstlüğü ile tanınan bayan X'e yeni bir görev verilmiştir. Kabul edilen müşteri işletmenin yönetim kurulunda ise bayan X'in kuzeni bulunmaktadır. Bayan X bu işi kabul etmiş ve diğer müşterilere uyguladığı denetim sürecini aynen uygulayarak olumlu görüş bildirmiştir.

	Kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	Fikrim yok	katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum	Cevap vermeyenler
Bu durumla genellikle karşılaşılr	6,5	16,1	12,9	45,2	12,9	6,5
Meslek ahlakına aykırı bir durum yoktur.	12,9	6,5	9,7	51,6	9,7	9,7
Sizde aynı şekilde davranırdınız	3,2	19,4	3,2	41,9	22,6	9,7
Görünürde de bağımsızlık sağlanmalı	22,6	48,4	3,2	22,6	---	3,2
Mesleki çevre nasıl davranırsa o şekilde davranılması uygundur.	6,5	9,7	3,2	48,4	22,6	9,7

Anket sonuçlarına göre, bu örnek olay yargılara katılım derecesi en farklılık gösteren örnek olay olmuştur. Bununla birlikte, firmaların görünürde bağımsızlığın sağlanması gerekliliğini savunan %71 oranında firmadır. %22,6'sı ise bu yargıya katılmadığını ifade etmiştir. Ayrıca, %19,4 oranında bir kısım bu durumun ahlakiliğe aykırı bir durum olmadığını belirtmiş, %19,4 oranında bir kısım ise ya cevap vermekten kaçınmış ya da cevap vermemiştir. En kararsızlık gösterilen yargı ise "bu durumla genellikle

karşılaşılır” yargısı olmuştur. Aynı şekilde %64,5 oranında bir kısmının ise bu şekilde davranmayacağı tespit edilmiştir. Bu oran diğer örnek olaylara göre en düşük orandır.

Bu örnek olayla ilgili olarak verilen yargılara ek olarak iki firma, “işlerin genellikle bu şekilde alındığını” açık cevap olarak listeye eklerken, bir firma bu durumun denetim faaliyetini etkilemeyeceğini vurgulamıştır.

ÖRNEK OLAY III: X mali müşavirlik firması eğitimini tamamlamış Bay A’yı hatırı sayılır bir kişinin önerisi üzerine işe almıştır. Bay A bu firmada beş yıl süre ile çalışmış ve bu süre içerisinde meslek ile ilgili olarak kendisini yetiştirme gereği duymamıştır. Mesleki eğitim açısından yetersiz olan bay A, firmanın yeni aldığı ve kendi kariyeri açısından önemli bir yere sahip olacak bir görevi üstlenmek istemektedir. Müşteri işletme mesleki çevrede önemli bir yere sahiptir ve şu ana kadar yapılan hiçbir incelemede hakkında olumsuz ya da şartlı görüş bildirilmemiştir. Yapılacak işin sonunda da çok büyük bir olasılıkla olumsuz bir durum ortaya çıkmayacaktır. X mali müşavirlik firması bay A’yı öneren kişi ile aralarının açılmasını da istememektedir. Bu nedenle görevi bay A’ya vermeye karar vermiştir.

	Kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	Fikrim yok	katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum	Cevap vermeyenler
Bu durumla genellikle karşılaşılır	---	32,3	3,2	32,3	22,6	9,7
Meslek ahlakına aykırı bir durum yoktur.	---	16,1	---	35,5	35,5	12,9
Sizde aynı şekilde davranırdınız	---	3,2	9,7	35,5	38,7	12,9
Görev alan denetçinin yeterli tecrübeye sahip olması gerekir	58,1	29,0	3,2	---	3,2	6,5
Mesleki çevre nasıl davranırsa o şekilde davranılması uygundur.	---	9,7	6,5	35,5	35,5	12,9

Anket sonuçlarına göre, firmalar bu örnek olaya yoğunluklu olarak ya cevap vermekten kaçınmış ya da fikrim yok olarak ifade etmiştir. Bununla birlikte, firmaların önemli bir kısmı yeterli tecrübe gerektiğini kabul etmiştir (%87,1). Örnek olaylar içerisinde “bu durumla genellikle karşılaşılır” yargısına en yüksek oranla bu örnekte katıldıkları tespit edilmiştir. Bu yargıların dışında, bir mali müşavir bu olayda iş akdinin feshinin gerekli olduğunu vurgulamıştır.

5.3. Denetim Firmalarının Meslek Ahlakı İle İlgili Görüşleri

1. Anket içerisinde firmalara meslek ahlakını etkilemesi muhtemel sekiz yargı sunulmuş ve beşli likert ölçeğinde önem derecelerini belirtmeleri istenmiştir. Söz konusu bu ölçekte “çok önemli” ve “önemli” “fikrim yok”, “önemsiz” ve “hiç önemli değil” olmak üzere ankete katılanlara görüşlerini bu ölçeklerde belirtmeleri istenmiştir. Bu doğrultuda verilen cevaplar aşağıdaki gibidir.

	Çok önemli	önemli	Ne önemli ne önemsiz	önemsiz	Hiç önemli değil	Cevap vermeyenler
“zamanla meslek mensupları ile müşteri arasında sıkı arkadaşlık bağının oluşması”	25,8	38,7	22,6	6,5	3,2	3,2
“meslek mensuplarının gelir kaybına uğrama korkusu”	22,6	54,8	12,9	3,2	3,2	3,2
“meslek mensuplarının piyasada başarılı görünme kaygısı”	22,6	22,6	29,0	12,9	3,2	9,7
“ağır ekonomik krizler nedeniyle müşterilerin haklı görünmesi”	22,6	61,3	9,7	3,2	---	3,2
“müşterilerini kaybetme korkusu”	35,5	41,9	9,7	3,2	6,5	3,2
“günümüzde ahlaki davranışların erdem sayılmaması”	19,4	51,6	12,9	6,5	9,7	---
“meslek üyelerinin ahlaki davranan kişileri gruplardan uzaklaştırması”	32,3	32,3	6,5	12,9	6,5	9,7
“meslek üyelerinin birbirlerini olumsuzluk yönünde teşvik etmesi”	41,9	38,7	3,2	9,7	6,5	---

Ankete verilen cevaplardan anlaşıldığı üzere, ankete katılan firmalar meslek ahlakını etkileyen en önemli faktör olarak “müşterilerin haklı görünmesi” ve “meslek üyelerinin olumsuz teşvikleri” yargılarını belirtmiştir. “meslek üyelerinin ahlaki davranmayanları dışlaması”, “meslek üyelerinin olumsuz teşvikleri”, “ahlaki davranışların erdem sayılmaması” en önemsiz yargılar olarak sunulmuştur.

2. Anket çalışmasında meslek ahlakının oluşmasında ve gelişmesinde etkisi olabilecek unsurların önem derecesi belirlenmeye çalışılmıştır. Verilen cevaplara göre, aile(%90,4), mesleki kuruluşlar(90,3), ve mesleki çevre(90,3) kişinin ahlaki yapısını etkileyen en önemli unsurlar olarak öne çıkmaktadır. Okul(87,1) ve toplum(83,1) da bu unsurlara yakın bir oranla önemli etkisi olacak unsurlar olarak sunulmuştur. Yakın çevre(74,2) ise en az etkili etmen olarak tespit edilmiştir.
3. Çalışma içerisinde, anketi cevaplandırılan mali müşavirlerin meslek ahlakı ile ilgili olarak bilgi düzeyi tespit edilmeye çalışılmış ve %48,4’ünün düzenlemeleri ana hatları ile genel olarak bildiği tespit edilmiştir. %22,6 ile meslek mensuplarının konuyu kısmen bildiği anlaşılmaktadır. Ankete katılan firmaların %19,4’ü ise konuyu tüm detayları ile bildiğini ifade etmektedir. Konuyla ilgili olarak hiçbir bilgisi olmayan meslek mensubu yoktur. Ancak, TÜRMOB tarafından 2004, SPK tarafından 2006 yılından bu yana meslek üyelerine uyulması zorunlu tutulan ahlak kuralları, ankete cevap verenlerin sadece %19,4 oranında bir kısmı tarafından tüm detayları ile bilindiği gözlenmektedir. Bu oranın çok düşük bir oran olması meslek ahlakının uygulanmasında dar boğazdır.
4. Ankete katılanlara meslek ahlakı ile ilgili çeşitli yargılar sunulmuş ve bu yargılara katılım dereceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Ancak bu yargılarla ilgili cevaplar sağlıklı bir şekilde alınamamıştır.

	Kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	Fikrim yok	katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum	Cevap vermeyenler
Denetim firmalarının en büyük sorumluluğu sunduğu bilgilere güven duyan işletme dışı ilgililere karşıdır	51,6	29,0	12,9	3,2	---	3,2
Denetim firmalarının en büyük sorumluluğu kanun düzenleyicilere karşıdır	32,3	32,3	22,6	9,7	---	3,2
Denetim firmalarında çalışan mali müşavirler işletme(müşteri) çıkarlarını olumsuz yönde etkilese bile mesleğin gerektirdiği şekilde davranmalıdır	58,1	19,4	16,1	6,5	---	---
Denetim firmaları için yasal olan her davranış ahlaki bir davranıştır	29,0	32,3	25,8	9,7	---	3,2
Türkiye’de denetim firmaları için meslek ahlakıyla ilgili yeterli yasal düzenleme yoktur.	12,9	32,3	22,6	29,0	3,2	---
Denetim firmaları için meslek ahlak kriterlerinin oluşturulması gereklidir	35,5	29,0	6,5	29,0	---	---
Denetim firmalarının meslek ahlakı ile ilgili konularda yardım alabileceği resmi bir kurum veya kuruluşa ihtiyaç vardır	16,1	32,3	19,4	29,0	3,2	---
Denetim firmalarında meslek ahlakına aykırı davranan mali müşavir ve yeminli mali müşavirler cezalandırılırlar	19,4	19,4	12,9	9,7	---	38,7
Her denetim firmasının kendi bünyesinde ahlak kriterleri veya yasaları olmalıdır	22,6	16,1	12,9	9,7	---	38,7
Meslek ahlakına uygun davranmayan denetim firmalarına uygulanabilecek cezai yaptırımlar yetersizdir	12,9	25,8	9,7	12,9	---	38,7
Denetim firmalarına çalışan alımında meslek ahlakına ilişkin sınavlar da yapılmalıdır	16,1	32,3	12,9	22,6	16,1	---
Kanuni yaptırımları iyi bilmek ahlaki kriterlere uygunluğu sağlamlaştıır	29,0	29,0	25,8	9,7	3,2	3,2
Meslek ahlakına tamamen uygun olmasa da ufak istisnalar ahlak dışı olarak değerlendirilmemelidir	3,2	25,8	35,5	19,4	9,7	6,5
Meslek ahlak kriterlerinin cezai yaptırımlarla desteklenmesi gerekir	19,4	51,6	9,7	12,9	3,2	3,2

Çalışma kapsamında, ankete cevap verenlere 14 yargı sunulmuş ve bu yargılara katılım dereceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Tablodan da anlaşılacağı gibi, ankete cevap verenlerin en kararsız oldukları ve katılma dereceleri ile katılmama dereceleri birbirine yakın olan yargı “Meslek ahlakına tamamen uygun olmasa da ufak istisnalar ahlak dışı olarak değerlendirilmemelidir” yargısıdır. Bu da ankete katılanların özellikle ahlaki ikileme karşılaştıklarında davranışlarının yönünde birbirinden farklı değişiklikler olabileceğini göstermektedir. Bunun dışında kanuni yaptırımların iyi bilinmesinin ahlaki kriterlere uygunluğu arttırdığı yönünde bir inanç olsa da, %25,8 gibi yüksek bir oranda “fikrim yok” cevabı alınmıştır. Aynı şekilde yüksek bir oranda “fikrim yok” cevabı alınan diğer bir yargı, “denetim firmaları için yasal olan her davranış ahlaki bir davranıştır” yargısıdır. Bu yargıda bu cevapla birlikte toplamda %61,3 oranında önemli bir kısım bu yargıya katıldığını bildirmiştir. Bu ise katılımcıların “yasal olan her şey ahlaki değildir” görüşünün tam tersi bir görüş sergilediğini göstermektedir.

Ankete cevap verenlerin yoğun bir şekilde katıldıkları iki yargı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; toplam %80,6 ile “denetim firmalarının en büyük sorumluluğu sunduğu bilgilere güven duyan işletme dışı ilgililere karşıdır” yargısı, ikincisi ise; toplam %77,5 ile “denetim firmalarında çalışan mali müşavirler işletme(müşteri) çıkarlarını olumsuz yönde etkilese bile mesleğin gerektirdiği şekilde davranmalıdır” yargısıdır. Toplam %71 ile yüksek bir oranı temsil eden kısım meslek ahlak kriterlerinin cezai yaptırımlarla desteklenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca, gelen cevaplardan anlaşıldığı üzere ankete katılanların toplamda %45,2 oranıyla önemli bir kısmı Türkiye’de meslek ahlakı ile ilgili yeterli yasal düzenleme olmadığını vurgularken, %22,6 ile önemli bir kısmı fikrinin olmadığını bildirmiştir. Bu yargı için meslek üyelerinden “fikrim yok” cevabı beklenemeyen bir cevap değildir. Bu yaklaşım mali müşavirlerin cevap vermekten kaçındığı şeklinde yorumlanabilecek bir yaklaşımdır.

SONUÇ

Çalışmada denetim firmalarının ahlaki sorunlarla karşılama durumları ve bu durumlar karşısındaki eğilimleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla bazı örnek olaylar geliştirilmiş ve örnek olaylarla ilgili çeşitli yargılar yardımı ile denetim firmalarının ahlaki yoğunluğu algılamaları ve ahlaki davranış niyetleri belirlenmeye çalışılmıştır. Geliştirilen örnek olaylar ahlaki sorunlar içeren ve denetim firmasının ahlaki sorunu algılaması beklenen olayları konu etmektedir. Bu amaçla geliştirilen üç örnek olaydan birincisi, denetim çalışması sırasında bazı hesapların göz ardı edilmesi, ikinci örnek olay, görünürde bağımsızlığı olumsuz etkileyen bir durumu ve üçüncü örnek olay ise, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmayan elemana denetim çalışması yaptırılması ile ilgilidir. Bu tür olaylarla karşılaşma durumlarına ilişkin olarak denetim firmalarının %29’u I.örnek benzeri olaylarla,, %22,6’sı II.örnek benzeri olaylarla ve %32,3’ü III. örnek benzeri olaylarla karşılaştıklarını belirtmiştir. Denetim firmalarının büyük bir çoğunluğu bu tür olayların ahlaki olmadığını belirtmişlerdir. Ancak, firmalarının içerisinde az da olsa bazıları olaylarda ahlaki bir sorun olmadığını belirtmişlerdir. Oysa tüm firmaların örnek olaylarda yer alan ahlaki sorunları algılamaları beklenmektedir. Bu durum bazı firmaların olayın ahlaki yoğunluğunu algılayamama sorununu ortaya çıkarmaktadır. Örnek olaylardan yola çıkarak denetim firmaların ahlaki davranış niyetini tespit etmek için geliştirilen yargılara verilen cevaplara göre, firmalarının büyük bir çoğunluğunun ahlaki davranış niyetinde oldukları tespit edilmiştir. Bazı firmaların ise cevap vermekten kaçındığı belirlenmiştir.

Özetleyecek olursak, çalışma sonuçlarına göre denetim firmaları ahlaki ikilemlerle karşılaştıklarında büyük çoğunluk olarak ahlaki sorunları algılamakta ve ahlaki davranış niyetiyle hareket etmektedir.

Meslek ahlakını olumsuz etkileyen unsurlardan biri de müşteri işletmelerden gelen bazı taleplerdir. Çalışmada müşterilerin çıkar çatışması, vergi rakamlarında değişiklik inceleme sırasında bazı durumların göz ardı edilmesi ve manüplasyon yapılması talepleri olduğu tespit edilmiştir. Bu tür talepler müşteri işletme ile gelecekteki ilişkileri etkilemesi nedeniyle ahlaki ikilemler oluşmasına neden olabilecektir. Bu tür ikilemlerin

çözülmesi ve ahlaki davranışta bulunabilmesi için denetim firmalarının, ahlaki duruşlarının olması ve gerek toplum ve gerek kendi ahlaki politikalarına sıkı sıkıya bağlı olmaları zorunludur. Bu nedenle, denetim firmalarının kendi ahlak politikalarını oluşturmaları gerekmektedir. Çalışmamıza katılan denetim firmalarının % 67,7'sinin kendilerine ait ahlak politikalarının olduğu ve %58'inin çalışanları için ahlaki eğitim ve staj programlarının olduğu tespiti yapılmıştır.

Çalışmada yapılan diğer bir tespit ise, meslek ahlakının olumsuz etkileyecek en önemli unsurun “müşterinin haklı görülmesi” olduğudur. Bunun yanında, “meslek üyelerinin birbirini olumsuz etkilemeleri ile müşteri ve gelir kaybı kaygısı”nın meslek ahlakını olumsuz etkileyen önemli unsurlar olduğu tespiti yapılmıştır.

Denetim firmalarının ahlaki sorunlarla başa çıkması ve ahlaki davranma niyetinde olması ve ahlaki davranması beklenmektedir. Denetim firmalarının bu beklentiye cevap vermeleri için çalışanlarının ve firmanın ahlaki bağımlılığı sağlanmalıdır. Bunun için sürekli ahlaki eğitim gerekmektedir. Bu nedenle söz konusu eğitim ihtiyaçlarının karşılanması için üniversitelere ve çeşitli meslek kuruluşlarına önemli görevler düşmektedir. Bununla birlikte sorunlarla ilgili danışmanlık yapabilecek enstitüler oluşturulmalıdır. Ayrıca, hem meslek örgütlerince hem de firmaların kendi bünyelerinde ahlak kuralları oluşturulmalı ve kurallara uyumla ilgili denetimler yapılmalıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ARENS**, Alvin; James K. **LOEBBECKE** (1997), **Auditing-An Integrated Approach**, Seventh Editions, Prentice Hall, USA.
- BOYNTON**, William C. ;Walter G. **KELL**(1996), **Modern Auditing**, Sixth Edition, John Willey & Sons, Inc. USA.
- ÇÜRÜK**, Turgut(2004), “Muhasebe Şeffalığına Bağımsız Dış Denetimin Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği”,**ODTÜ Gelişme Dergisi**, Cilt :31, Sayı: 2, Aralık,149-165
- DEIS**, Donald R. ; Gray A. **GIROUX**(1992), “Determinants of Audit Quality in the Public Sector”, **The Accounting Review**, Vol:67, No:3, July,462-479.
- FERRELL**, O. C.; John **FRAEDRICH**(1994), **Bussiness Ethics, Ethical Decision Making and Cases**, Second Edition, Houghton Nifflin Company, New Jersey.
- FINN**, Don W. ; Paul **MUNTER**; Thomas E. **MCCASLIN** (1994), “Ethical Perception of CPAs”, **Managerial Auditing Journal**, Vol:9, No:1, 23-28.
- FRANCIS**, Jere R.(1990), “After Virtue? Accounting as a moral and Discursive Practice”, **Auditing And Accountability Journal**, Vol:3, Issue.:3,5-17.
- GÜREDİN**, Ersin (1997), “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **III: Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Nisan-Mayıs, 115-129.
- GÜRER**, Hüseyin (2007), Türkiye’de Denetim Firmalarının Yaşadığı Sorun ve Zorluklar; Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluğun Değerlendirilmesi ve Öneriler, <http://www.denetimnet.net>.
- HOLMES**, Arthur W. (1964), **Auditing Principles And Procedure**, Sixth Edition, Richard D. Irwin Inc., İllinois.
- HOLMES**, Arthur W.; Wayne S. **OVERMYER** (1975), **Muhasebe Denetim Standartları ve Yöntemleri I**, Çeviren: Oguz Göktürk, Bilimsel Yayınlar derneği, Sekizinci Baskı.
- HOUGHTON**, Keith A.; Christine A **JUBB** (July 2003), “The Market For Financial Report Audits: Regulation of and Competition For Auditor Independence”, **Law and Policy**, Vol:25, No:3, 299-321.
- ISMAIL**, Ihsak; Hasnah **HARON**; Daing Nasir **IBRAHİM**; Salmi Mohd ISA(2006), “Service Quality, Client satisfaction and loyalty towards Audit Firms, Perceptions of Malasian Public Listed Companies, mamgerial Auditing Journal, Vol:21, No:7, 738-756.
- MINTZ**, Steven M.(1992), **Cases In accounting Ethics And Professionalism**, Second Edition, Mc Graw-Hill Inc. USA.
- MINTZ**, Steven M.(1995), “Virtue Ethics and Accounting Educatioan”, **Issue in Accounting**, Vol:10, Issue:2, Fall.(<http://web22.epnet.com/citation.asp>)
- MOIZER**, Peter(1991), “Independence”, **Current Issues In Auditing**, Second Edition, Edited By: Michael Sherer, Stuart Turley, Accounting & Finance Series, Poul Chapman Publishing Ltd., London,34-46.
- SAĞLAR**, Jale(2003), **Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları İle Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerine İki Farkı Saha Araştırması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

- SELİMOĞLU**, Seval Kardeş (2001), “Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü” **XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Mayıs, 3-27.
- TACKETT**, James; Fran **WOLF**; Gregory **CLAYPOOL** (2004), “The Sarbanes-Oxley and Audit Failure a Critical Examination, **Managerial Auditing Journal**, Vol:19, No:3. (340-350).
- TIERNEY** Elizabeth P. (2001), **İş Ahlakı**, Çeviren: Günhan Günay, Rota Yayınları, İstanbul.
- TÜRK**, Zeynep(2004), **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Kitapevi, Adana.
- UZAY**, Şaban(2004), “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, **The 1. Annual International Accounting Conference**, Kasım, 435-485.
- WHITTINGTON**, O.Ray ; Kurt **PANY** (2001), **Principles of Auditing**, Mc Graw-Hill International Edition, Singapure.
- WOOLF**, Emile (1979), **Auditing Today**, Second Edition, Prentice Hall International, Inc, London.
- YÜKSEL**, Öznur(1998), **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Gazi Kitapevi, İkinci Baskı , Ankara.