

Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelere Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma

Independent Auditing and Accounting Professional Ethics: A Study on Ethical Principles Approaches of Independent Auditors

Özlem GÜMRAH*
Baki YILMAZ**

ÖZ

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de muhasebe ve denetim mesleğinin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Dolayısıyla denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerin mesleğin gerektirdiği önem ve özen doğrultusunda meslek etiği kurallarına uygun hareket etmeleri önem arz etmektedir. Bu önem doğrultusunda çalışma Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerine olan yaklaşımlarını tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim ve bağımsız denetim kavramları ele alınmış, ikinci bölümde etik, muhasebe ve denetim meslek etiği kavramları teorik çerçevede anlatılmıştır. Çalışmanın son bölümü olan uygulama kısmında Ankara, Konya ve Karaman illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının bağımsız denetim etik ilkelerine olan yaklaşımlarını tespit etmek amacıyla anket uygulaması yapılmıştır. Anket formları yüz yüze yapılan görüşmeler ve söz konusu illerdeki meslek odaları aracılığı ile bağımsız denetçilere ulaştırılmıştır. 150 anketin geri dönüşü sağlanmış olup, 100 tanesi Ankara, 38 Konya ve 12 tanesi Karaman ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına aittir. Elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılarak SPSS-16 programı yardımıyla analiz edilmiş ulaşılan sonuçlar yorumlanmıştır. Çalışma sonucunda bağımsız denetçilerin "Meslek Etiği" kavramı hakkında bilgi sahibi oldukları ve faaliyetleri sırasında "Tarafsızlık" ilkesine uymaları gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetçilerin, bağımsız denetçi unvanını aldıkları sınavlar, mesleki deneyimleri ve 3568 sayılı meslek yasasına göre unvanları ile meslek etiği ilkelerinin uygulanmasına yönelik görüşleri arasında anlamlı bir görüş farklılığı tespit edilemezken, eğitim düzeyleri, faaliyette buldukları il, yaşları, denetim alanındaki unvanları ve çalışma şekilleriyle meslek etiği ilkelerinin uygulanmasına yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılaşma tespit edilmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER

Denetim, Bağımsız Denetim, Etik, Meslek Etiği, Meslek Etiği İlkeleri

ABSTRACT

As in the rest of the world, the importance of accounting and auditing profession in our country is increasing day by day. Therefore, it is important for the auditors who carry out the audit activity to comply with the rules of professional ethics in line with the importance and care required by the profession. The study in this direction aimed to determine the approaches of the independent auditors operating in Ankara, Konya and Karaman to the principles of ethics. In the first part of the study, the concepts of audit and independent audit are discussed. In the second part, the concepts of ethics, accounting and audit professional ethics are explained in the theoretical framework. In the last part of the study, a questionnaire was applied in order to determine the approaches of the professionals working in Ankara, Konya and Karaman, which are independent auditing ethical principles. The questionnaire forms were sent to independent auditors via face-to-face interviews and occupational chambers. 150 questionnaires were returned, 100 of them belong to Ankara, 38 Konya and 12 of them belong to the professions operating in Karaman. The obtained data were transferred to the computer environment and analyzed with the help of SPSS-16 program and the obtained results were interpreted. As a result of the study, it has been determined that independent auditors have knowledge of the concept of "ethics" and think that they should observe the principle of "impartiality" during their activities. In addition, no significant difference was found between the independent auditors' testimonies of their independent auditors, their professional experience and their views on the application of their titles and professional ethics principles according to the professional law numbered 3568. Significant differences have been identified between education levels, provinces, ages in which they operate, their titles in the field of supervision and their way of working and their views on the application of occupational ethics principles.

KEYWORDS

Audit, Independent Audit, Ethics, Ethical, Ethical Principles

Makale Gönderim Tarihi: 05/09/2018

Kabul Tarihi: 08/11/2018

¹ Bu çalışma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda, Prof.Dr. Baki YILMAZ danışmanlığında Özlem Gümrah tarafından hazırlanmış olan yüksek lisans tez çalışmasından üretilmiştir

* Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, ozlemyurt86@hotmail.com

** Prof.Dr., Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, byilmaz@selcuk.edu.tr

GİRİŞ

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

Doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, çıkar çatışmalarının artması, muhasebe sisteminin karmaşıklığı bağımsız denetime olan ihtiyacı arttırmış ve yeni düzenlemeler gerekliliği ortaya çıkmıştır. Denetim hizmetinin tek bir kurum tarafından düzenlenmesi amacıyla ülkemizde 1 Temmuz 2012 tarihinde düzenlenerek yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile bağımsız denetçi kavramında ve bağımsız denetimin uygulanmasında önemli değişiklikler yapılmıştır. TTK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK, ülkemizde bağımsız denetimle ilgili tüm yetkilere sahip tek kuruluş konumuna gelmiştir. Bağımsız denetimde yapılan bu yeni düzenlemelerle bağımsız denetim yetkisi meslek mensupları SMMM ve YMM'lere verilmiştir. Bu düzenlemelere göre 15 yıldan az mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensuplarına KGK tarafından yapılan sınav ile bağımsız denetçi olma hakkı tanınmıştır. 15 yıldan fazla mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensupları ise üniversiteler tarafından düzenlenen geçiş eğitimleri ile bağımsız denetçi olma hakkını elde etmişlerdir. Hızla artan bağımsız denetçi sayısı rekabeti de beraberinde getirmiştir. Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları müşteri portföylerini korumak amacıyla, asgari ücret tarifesi altında iş kabul etmek, yeterli bilgi ve tecrübeleri olmayan işleri üstlenmek, yönetimin isteği doğrultusunda görüş bildirerek tarafsızlıktan ödün vermek gibi etik olmayan davranışlara yönelebilirler. Aynı zamanda artan rekabete ek olarak bağımsız denetim konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmamaları da etik olmayan davranışlarda bulunmalarına neden olabilir. Bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerinin bilincinde olması ve etik ikilemde kaldıklarında bu ilkelerden faydalanması gerekmektedir. Tüm bu nedenlerle bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerine yaklaşımlarının tespit edilmesi ve meslek etiği ilkelerine duyarlılığın artırılması amacıyla yapılmış olan bu çalışma önem arz etmektedir.

Çalışma dört bölüme ayrılmıştır. Birinci bölüm olan kavramsal çerçeve bölümünde denetim, bağımsız denetim ve etik kavramları hakkında temel bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde literatür araştırması yer alırken üçüncü bölümde bağımsız denetçilerin etik ilkelerine yaklaşımlarını tespit etmek amacıyla yapılmış olan uygulamaya yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünü oluşturan sonuç bölümünde ise yapılan uygulamayla elde edilen veriler çeşitli istatistiksel analizlere tabi tutulmuş ulaşılan bulgular yorumlanmıştır.

Kavramsal Çerçeve

Denetim, ekonomik işlemler sonucu elde edilen rakamsal veriler yardımıyla düzenlenen mali tabloların ve bilgilerin, elde edilen kanıt ve çalışmalarla önceden belirlenen ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması sürecidir. Denetim faaliyeti bağımsız, mesleki yeterliliğe sahip ve alanında uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir (Gürbüz, 1995:5). Bağımsız denetim ise finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlerden genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun, doğruluğunun ve güvenilirliğinin bağımsız olarak denetiminin gerçekleştirilmesidir (Yavaşoğlu, 2001: 22).

Bağımsız denetçi önceden belirlenen ölçütlere uygunluk denetimini bağımsız olarak gerçekleştirir. Denetim sonuçlarının işletmeler ve bilgi kullanıcıları için önem taşımaktadır. Kaliteli denetim, işletmelerin ve bilgi kullanıcılarının denetçinin bağımsızlığına duymuş oldukları güvenle doğru orantılıdır. Küreselleşme ve ekonominin sürekli olarak gelişmesi, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacının artması tüm dünyada ortak kullanılan

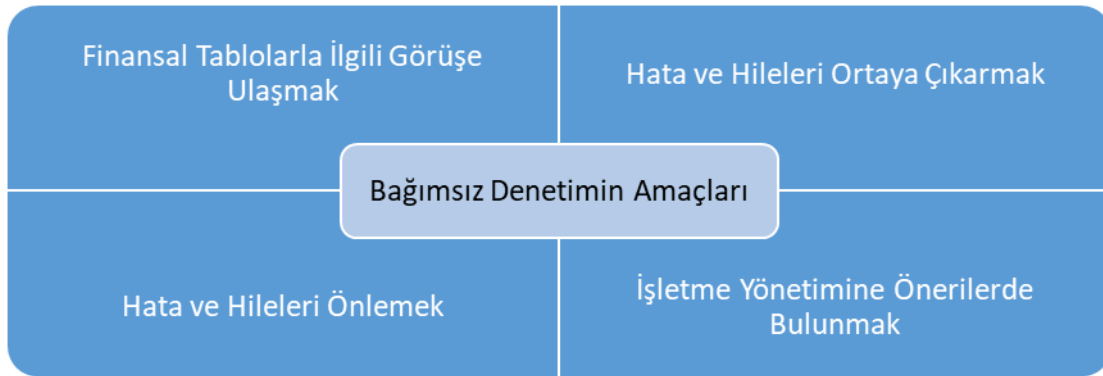
denetim standartlarını gerektirmektedir. Bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerinde ulusal ve uluslararası alanlarda düzenlenmiş olan denetim standartlarına ve ilkelerine uygun hareket etmek durumundadırlar (Selimoğlu ve Uzay, 2009: 6).

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

Bağımsız Denetimin Amaçları

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

Şekil 1: Bağımsız Denetimin Amaçları



Finansal Tablolarla İlgili Bir Görüşe Ulaşmak

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

Hata ve Hileleri Ortaya Çıkarmak

Denetim süreci gerçekleştirilirken denetçinin karşılaştığı sorunlardan ilki muhasebe kayıt hataları ve hileleridir. Muhasebede hata, kayıt işlemi yapılırken unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgi eksikliği nedenleriyle istemeyerek yapılan yanlışlardır. Muhasebe hilesi ise, muhasebe kayıt ve işlemlerinde başkalarını yanıltmak ve haksız kazanç elde etmek amacıyla bilinçli olarak yapılan düzensizliklerdir (Güçlü, 2005: 73). Denetçinin asıl amacı finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak olsa da, denetçinin denetimi gerçekleştirirken hata ve hileleri ortaya çıkarma sorumluluğu da vardır. Denetçi, işletmenin muhasebe kayıtlarındaki düzensizliğin ve iç kontrol yapısının zayıf olduğu alanlarda çalışma alanının kapsamını genişleterek denetim çalışmasını sürdürür (Haftacı, 2014: 171).

Hata ve Hileleri Önlemek

Denetçinin yapmış olduğu çalışmalar sadece hata ve hileleri ortaya çıkarmakla kalmayıp, uygulamada hata ve hileleri önlemeye yönelik etki de eder. Denetlenen işletme yönetimi ve personeli, ileride denetleneceğini bildiğinden hata ve hile yapmaktan kaçınmak durumunda kalacaktır (Gürbüz, 1995: 31). Denetçi, muhasebe sisteminde tespit ettiği hataların düzeltilmesini işletme yönetiminden talep edecektir. Benzer şekilde denetim çalışmaları sırasında tespit edilen hileleri ise tespit veya inceleme raporu hazırlayarak ilgili kurum veya kuruluşlara bildirmek durumundadır (Güçlü, 2005: 78).

İşletme Yönetimine Önerilerde Bulunmak

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

Muhasebe Mesleğinin Önemi

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

Muhasebe Mesleğinin İşletme Açısından Önemi

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

Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi

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

Etik Kavramı ve Tanımı

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

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

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

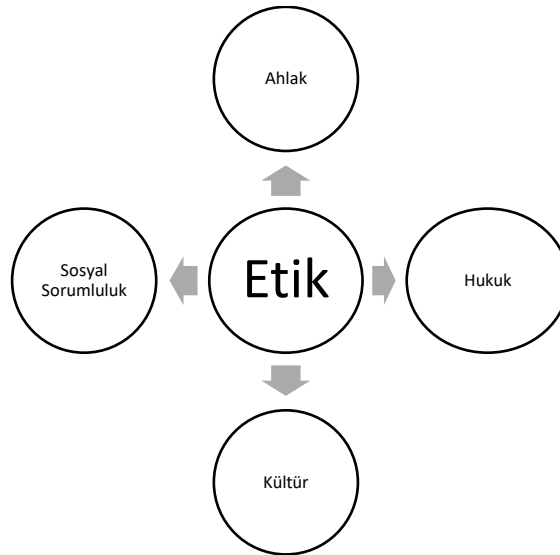
Etik, toplumu oluşturan bireylerin uyum içerisinde yaşaması için oluşturulan yazılı olmayan ilkeler bütünüdür. Etik, bireylerin ve toplumun ahlak standartlarını araştıran disiplindir. Bireylerin birbirleriyle ilişkilerinde nasıl davranması gerektiğini gösteren etik, ödev ve yükümlülükleri esas alan bir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

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

Etikle İlişkili Kavramlar

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

Şekil 2: Etikle İlişkili Kavramlar



Yukarıda Şekil-2’de görüldüğü üzere etik ahlak, hukuk, kültür ve sosyal sorumluluk kavramlarıyla ilişki içerisindedir. Kavramların etik ile olan ilişki düzeyleri ise farklılık gösterebilmektedir.

Etik ve Ahlak Kavramı

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

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

Etik ve Hukuk

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

Etik ve Sosyal Sorumluluk

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

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

Etik ve Kültür

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

Kültürün etik üzerinde etkisi olduğu söylenebilir. Çünkü kültür bir grup insan arasında paylaşılan, toplumun birlikte oluşturduğu değerlerdir. Etik içinde bulunan toplumun kültürel özelliklerine göre değişim gösterebilir. Toplumların farklı kültüre sahip olmaları etiğin temelini oluşturan iyi ya da kötü kavramlarının farklı algılanmasına neden olabilir. Yalan söylemek, hırsızlık, iş hayatında adil olmayan uygulamalar, rüşvet vb. konular toplumlarda evrensel olarak kabul edilen etik dışı davranışlardır. Ancak evrensel olarak kabul edilen etik dışı bu davranışlardan rüşvet bir toplumda meşru olarak görülebilir. Bu nedenlerle etiğin içinde bulunduğu toplumun kültürel yapısına göre şekil aldığı söylenebilir (Karacan , 2014:20).

Literatür İncelemesi

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

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

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

Daştan, Bellikli ve Bayraktar (2015) çalışmalarında üniversite son sınıf öğrencilerinin etik, etik ikilem, etik karar ve meslek etiği konularına yönelik farkındalıklarını tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan araştırma

sonucunda kişisel çıkarları ön planda tutmanın etik olmayan davranışlara neden olabileceği ve etiğe yönelik görüşlerin cinsiyet, okunan bölüm, gelecekte muhasebe mesleğini tercih etme gibi değişkenler açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

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

Tanç ve Gümrah (2015) çalışmalarında bağımsız denetçilerin mesleki muhakeme becerileri üzerinde etkili olan faktörlerin önemlilik düzeylerini belirlemek ve denetim faaliyeti süresince mesleki muhakeme becerisinin hangi aşamada hangi sıklıkta kullanıldığını tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan en önemli faktörler sırasıyla bağımsızlık, tecrübe ve objektiflik olarak tespit edilmiş, ayrıca bağımsız denetçilerin mesleki muhakeme becerisine en çok denetim faaliyetinin “önemlilik düzeyinin belirlenmesi” aşamasında ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir.

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

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

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

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

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

Kutluk ve Ersoy (2011) çalışmalarında meslek mensuplarının etik yargı düzeylerini saptayarak, demografik değişkenlere göre farklılaşmanın olup olmadığını belirlemeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda kadın muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeylerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

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

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

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

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

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

İşgüden (2007) çalışmasında Balıkesir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sosyal ve kültürel değerlerinin meslek etiği ilkelerine olan etkisini araştırmıştır. Çalışmada meslek etiği ilkelerinin sosyal ve kültürel değerlere göre değişim gösterdiği dolayısıyla da meslek etiği ilkelerini uygulayıcısı olan meslek mensuplarının sosyal ve kültürel değerlerden etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır.

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

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

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

Uygulama

Araştırmanın Konusu

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Araştırmanın Amacı

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

Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıklar

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

Tablo 1: Araştırma Kapsamına Alınmış Olan İllerdeki Bağımsız Denetçi Sayıları

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

Kaynak: <http://bagden.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi:02/06/2017)

Yukarıda Tablo-1’de Ankara, Konya ve Karaman illerindeki bağımsız denetçi sayıları yer almaktadır. Anket formları yüz yüze yapılan görüşmeler ve söz konusu illerdeki meslek odaları aracılığıyla bağımsız denetçilere ulaştırılmıştır. 150 anketin geri dönüşü sağlanmış olup bunların 100 tanesi Ankara, 38 tanesi Konya ve 12 tanesi Karaman ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilere aittir. Çalışmanın analizi bu 150 anket üzerinden yapılmıştır. Ana kütlede yer alan bağımsız denetçilerin % 86’sı Ankara, %12,5’u Konya ve %1,33’ü Karaman illerinde yer almaktadır. Geri dönüş sağlanan ve analize dahil edilen anketlerde ise %66’lık kısmı Ankara, %25’lik kısmı Konya ve %8’lik kısmı Karaman illerinde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler oluşturmaktadır.

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

Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada Ankara, Konya ve Karaman illerinde mevcut bulunan bağımsız denetçiler için hazırlanmış olan anket formu kullanılmıştır. Söz konusu anket formu yapılan literatür araştırması sonrasında (Dağlı, 2013) ve (İşgüden, 2007)’nin araştırmasında kullanmış olduğu ölçekte çeşitli değişiklikler ve ilaveler yapılarak oluşturulmuştur. Oluşturulan anket 4 bölümden oluşmakta olup EK-1’de yer almaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik bilgilerini tespit etmeye yönelik 9 soru yer almaktadır. İkinci bölümde bağımsız denetçilerin etik ilkelere olan yaklaşımlarını tespit etmek amacıyla 10 soru yer almaktadır. Üçüncü bölümde bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik 21 ifade yer almaktadır. Bu bölümde yer alan soruların cevapları için 5’li likert ölçeği kullanılmıştır. Dördüncü ve son bölümde ise bağımsız denetçileri meslek etiği ilkelerine aykırı davranışlara iten neden ve tarafların tespit edilmesi amacıyla 20 faktör yer almaktadır. Elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılarak SPSS-16 programı yardımıyla çözümlenmiştir.

Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular tablolar halinde düzenlenmiş ve çalışma içerisinde verilmiştir.

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

Tablo 1: Güvenilirlik Analizi Sonucu

Cronbach's Alpha	N of Items
,697	21

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

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

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

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

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

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

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

Bulgular

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

Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

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

Tablo 2: Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

	<i>Sayı</i>	<i>Yüzde %</i>
Cinsiyetiniz		
Erkek	90	60
Kadın	60	40
Toplam	150	100
Yaşınız		
20-30	22	14,7
31-40	61	40,7
41-50	43	28,7
51 ve üzeri	24	16
Toplam	150	100
Eğitim Durumunuz		
Lisans	84	56
Yüksek lisans	66	44
Toplam	150	100

Tablo 4 Devamı

Unvanınız		
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	4	2,7
Baş denetçi	16	10,7
Denetçi	130	86,7
Toplam	150	100
3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanınız		
SMMM	126	84
YMM	24	16
Toplam	150	100
Çalışma Şekliniz		
Bağımsız	121	80,7
Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi	20	13,3
Uluslararası Bağımlı Denetim Şirketi	9	6
Toplam	150	100
Mesleki Deneyiminiz		
1-5 Yıl	17	11,3
6-10 Yıl	25	16,7
11-15 Yıl	35	23,3
16-20 Yıl	23	15,3
21-25 Yıl	50	33,3
Toplam	150	100
Bağımsız Denetçi Unvanını Hangi Sınavla Aldınız		
Geçiş Eğitimleri İle	59	39,3
KGK Tarafından Yapılan Sınavlarla	58	38,7
SPK Tarafından Yapılan Sınavlarla	33	22
Toplam	150	100
Faaliyet Gösterdiğiniz İl		
Ankara	100	66,7
Konya	38	25,3
Karaman	12	8
Toplam	150	100

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

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

Yine Tablo-4 incelendiğinde katılımcıların %80,7 (121 kişi)'si bağımsız olarak çalışırken %13,3 (20 kişi)'ü ulusal bağımsız denetim firmasında %6 (9 kişi)'si ise uluslararası bağlantılı denetim firmasında çalışmaktadır. Katılımcıların mesleki deneyimleri incelendiğinde ise %11,3 (17 kişi)'ü 1-5 yıl arasında, %16,7 (25 kişi)'si 6-10 yıl arasında, %23,3 (35 kişi)'ü 11-15 yıl arasında, %15,3 (23 kişi)'ü 16-20 yıl arasında ve %33,3 (50 kişi) 21-25 yıl arasında mesleki deneyime sahiptirler.

Tablo-4'den çıkarılan diğer bir sonuç katılımcıların bağımsız denetçi unvanını hangi sınavla aldıklarıyla ilgilidir. %39,3 (59 kişi)'ü geçiş eğitimleriyle, %38,7 (58 kişi) KGK tarafından yapılan sınavlarla ve %22 (33

kişi)'si SPK tarafından yapılan sınavlarla bağımsız denetçi unvanını almışlardır. Son olarak katılımcıların %66,7 (100 kişi)'si Ankara, %25,3 (38 kişi)'ü Konya ve %8 (12 kişi)'i Karaman ilinde faaliyette bulunmaktadır.

Cevaplara İlişkin Frekans Analizleri

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

Tablo 3: Bağımsız Denetçiler, Mesleğinin Gerekirdiği Asgari Öğrenim Düzeyine, Bilgiye ve Yeterliliğe Sahip Olmalıdır.

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

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

Tablo 4: Meslek Etiği, Mesleki Faaliyetlerin Sürdürülmesi Sırasında Ahlaki ve Mesleki İlkelere Göre Hareket Etme Disiplini Olarak Kabul Edilir.

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

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

Tablo 5: Bağımsız Denetçilerin Uyması Gereken Değerlerden Sizce En Önemlisi Hangisidir?

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

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

Tablo 6: Bağımsız Denetçilerin Etik Kurallara Uymamasının En Önemli Sebebi Nedir?

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

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

Tablo 7: Meslekle İlgili Kanun, Yenilik ve Gelişmeleri Takip Edebiliyor Musunuz?

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

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

Tablo 8: Ülkemizde Meslek Etiği İle İlgili Yasal Düzenleme Düzeyi Nasıldır?

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

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

Tablo 9: Meslek Etiği İle İlgili Eğitim, Seminer vs. Katıldınız Mı?

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

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

Tablo 10: Sadece Bağımsız Denetçilerin Etik Değerlere Uygun Davranması Yeterli Olmayıp, Müşterilerinde Etik Davranması Gereklidir.

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

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

Tablo 11: Bağımsız Denetçiler, Yasaları Mümkün Olduğunca Mükellefler Lehine Uygulamaktadırlar.

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

Tablo-13'de "**Bağımsız Denetçiler, Yasaları Mümkün Olduğunca Mükellefler Lehine Uygulamaktadırlar.**" ifadesine %39,3'ü "Evet", %35,3'ü "Hayır", %25,3'ü "Bazen" cevabını vermişlerdir. Bazı durumlara göre yasaları mükellefler lehine uygulayanlar dışında "Evet" ve "Hayır" diyenlerin oranları birbirine yakındır.

Tablo 12: Bağımsız Denetçinin, Asgari Ücret Tarifesinin Altında / Üstünde Ücret Talep Etmesi Veya Ücretsiz Hizmet Vermesi Normaldir.

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

Tablo-14'de "**Bağımsız Denetçinin, Asgari Ücret Tarifesinin Altında / Üstünde Ücret Talep Etmesi Veya Ücretsiz Hizmet Vermesi Normaldir.**" ifadesine bağımsız denetçilerin % 8'i "Evet", % 51,3'ü "Hayır" ve % 40,7'si "Bazen" cevabını vermişlerdir. Bağımsız denetçilerin asgari ücret tarifesinin altında ücret

talep etmesinin etik olmadığı düşünüldüğünde %8 "Evet" ve %40,7 "Bazen" cevabını veren bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkesine uymadıkları söylenebilir.

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

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

Ankete katılan bağımsız denetçilere, bağımsız denetçilerin meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten taraflardan denetimi yapılan şirketin yöneticileri, meslek üyeleri, meslek örgütleri, yasalar, toplum değer yargıları, kamu kurumları, medya, kredi verenler, işletme çalışanları ve bağımsız denetçinin değerleri ve öncelikleri faktörlerini önem derecesine göre 1 ile 10 arasında puanlamaları istenmiştir. Aşağıda Tablo-15’de “Denetimi Yapılan Şirketin Yöneticileri” faktörünün puanlama tablosu yer almaktadır.

Tablo 13: Denetimi Yapılan Şirket Yöneticileri Faktörünün Puanlanması

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

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

Tablo 14: Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine Uymayan Davranışlara Yönelten Tarafların Puan Sıralaması

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

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

Ankete katılan bağımsız denetçilere, bağımsız denetçilerin meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten nedenler olarak meslek etiği ilkelerinin benimsenmemesi, kişilerin meslek etiği anlayışları arasındaki farklılık, işi kaybetme korkusu, mesleki bilgi yetersizliği, denetimi gerçekleştirilen firma tarafından yapılan baskı, yasaların benimsenmemesi, daha fazla ücret kazanma isteği, rekabet, mesleğe gereken özen ve titizliği göstermemek ve mali denetimin yetersiz olması faktörlerini önem derecesine göre 1 ila 10 arasında puanlamaları istenmiştir. Aşağıda Tablo-17’de bağımsız denetçileri meslek etiğine uymayan davranışlara yönelten nedenlerin puan sıralaması yer almaktadır.

Tablo 15: Bağımsız Denetçileri Meslek Etiğine Uymayan Davranışlara Yönelten Nedenlerin Puan Sıralaması

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

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

Hipotezlerin Test Edilmesi

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

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

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

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

Tablo 16: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Bağımsız Denetçi Unvanını Aldıkları Sınavlara Göre Farklılaşması.

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

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

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

Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik görüşlerinin mesleki deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit edebilmek için tek yönlü anova analizi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-19’da yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri

mesleki deneyimlerine göre istatistiksel açıdan anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Bu bağlamda geliştirilmiş olan “H-2.1: Bağımsız Denetçilerin, Mesleki Deneyimleri İle Meslek Etiği Kurallarını Uygulamaya Yönelik Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.” hipotezi ret edilmiştir.

Tablo 17: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Mesleki Deneyimlerine Göre Farklılaşması.

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

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

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

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

Tablo 18: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin 3568 Sayılı Meslek Yasasında Yer Alan Unvanlarına Göre Farklılaşması.

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

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

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

Araştırma kapsamında belirlenmiş olan dördüncü hipotezimiz bağımsız denetçilerin eğitim durumlarıyla meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığının test edilmesidir. Bağımsız denetçilerin, meslek etiği kurallarının uygulanmasına yönelik görüşlerinin eğitim durumlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit edebilmek için bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. Aşağıda Tablo-21’de yer alan sonuçlara göre bağımsız denetçilerin meslek etiği kurallarını uygulamaya yönelik görüşleri eğitim durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Bu bağlamda geliştirilmiş olan “*H-4.1: Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarıyla Meslek Etiğine İlişkin Görüşleri Arasında Anlamlı Bir Farklılaşma Vardır.*” hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre lisans mezunu olan bağımsız denetçilerin ($\bar{X} = 4,0142$) yüksek lisans mezunu bağımsız denetçilerin meslek etiği ilkelerini uygulamaya yönelik görüşlerinden ($\bar{X} = 3,8586$) daha anlamlıdır.

Tablo 19: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşması.

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

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

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

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

Tablo 20: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Faaliyette Buldukları İllere Göre Farklılaşması.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

tespit edilmiştir. Dolayısıyla denetim alanındaki unvan yükseldikçe meslek etiği bilincinin artmakta olduğu söylenebilir.

Tablo 22: Bağımsız Denetçilerin, Meslek Etiği Kurallarının Uygulanmasına Yönelik Görüşlerinin Denetim Alanındaki Unvanlarına Göre Farklılaşması.

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

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

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

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

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

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

Sonuç

Bağımsız denetçinin mesleki faaliyetleri sırasında davranış, tutum ve denetim faaliyeti sonucunda verecek olduğu kararda toplumun değer yargılarına uygun ahlaki bir çizgide olması için düzenlenmiş olan kurallar bütünü “muhasabe meslek etiği” olarak ifade edilmektedir. Özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde yaşanan Enron vb. skandallar muhasabe denetiminin ve denetim faaliyetini gerçekleştiren kişilerin meslek etiği kurallarına uymasının önemini ortaya koymuştur. Yaşanan teknolojik gelişmeler sonrasında toplumlar arası iletişimin artması, yatırımların ulus ötesi olacak şekilde elektronik ortamlarda kolay bir şekilde yapılabilen

olması toplumun etik kurallara olan ilgisini ve meslek mensuplarının söz konusu kurallara uymasını daha çok ister hale getirmiştir. Politika yapıcılar ve hükümetler toplumdaki bu isteklere cevapsız kalmayarak çeşitli yasal düzenlemeler yapmaktadırlar. Söz konusu düzenlemeler ülkemizde de muhasebe denetimi ile ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından da gerçekleştirilmektedir. Muhasebe denetimi faaliyetlerinin devletin gözetiminde ve denetiminde yapılabilmesi için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması, Muhasebe Meslek Etiği yönetmeliğinin yayınlanması, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin meslek mensuplarına yönelik etik eğitimi projesini başlatması söz konusu düzenlemelere örnek olarak verilebilir. Bu bağlamda muhasebe denetimi faaliyetini gerçekleştiren bağımsız denetçiler açısından meslek etiği oldukça önemli bir kavramdır. Yapılan çalışmanın bağımsız denetçilerin etik ilkelere olan yaklaşımlarını konu edinmesi literatüre katkısı, meslek odaları, yasal düzenleyiciler ve bağımsız denetçilere mevcut durumun anlaşılmasında kolaylık sağlayacak olması bakımından önem arz etmektedir.

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

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

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

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

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

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

Bağımsız denetçiliğin ülkemizde yeni sayılabilecek bir meslek olması ve meslek etiği konusunun bağımsız denetçiler açısından da incelenmesi nedeniyle araştırmamızın sonuçlarıyla literatüre katkı sağladığımızı düşünmekteyiz. Gelecekte bağımsız denetçiler üzerine meslek etiği konusunda çalışmalar yapacak olan araştırmacılara önerilerimiz ise şu şekildedir. Araştırma kapsamı genişletilerek daha fazla bağımsız denetçi üzerinde uygulamalar yapılabilir. Farklı yöntem ve uygulamalar kullanılarak bağımsız denetçilerin meslek

etiği kurallarına uymalarının denetimi yapılan işletme, devlet, yatırımcılar, toplum v.b. gruplar açısından önemi araştırılabilir.

KAYNAKÇA

- Ateş, H., ve Oral, B. (2003). Kamu Yönetiminde Etik: Kültürel Temeller ve "Örgütsel Ruhçuluk" Kuramı Ekseninde Bir Analiz. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 55-71.
- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği Ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 327-359.
- Başpınar, N. Ö., ve Çakıroğlu, D. (2012). *Meslek Etiği*. Ankara: Nobel.
- Bıçer, A.A., Akarçay V. ve Mülküt, U. (2017). Etik Değerlerin Muhasebe Mesleğinin İtibarı Üzerindeki Rolü. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (31), 197-206.
- Çelik, İ. ve Dağdeviren, İ.E., (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 8 (1), 67-89
- Çiçek, H., Canbaz, S., ve Keskin, A. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açılırları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma. *Tekirdağ S.M.M.M Odası Sosyal Bilimler Dergisi*.
- Çukacı, Y. C. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı Ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniveristesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (1), 89-111.
- Dağlı, S. Ş. (2013). Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dal, S., ve Çalış, Y. E. (2013, Temmuz-Ağustos). Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Bağımsız Denetçi. *Mali Çözüm*.
- Daştan, A., Bellikli, U., ve Bayraktar, Y. (2015). Muhasebe Eğitiminde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik KTÜ-İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Ve Sosyal Arşatırmalar Dergisi*, 75-92.
- Dinç, E., ve Tunçer, M. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*(14), 318-338.
- Durmuş, C. N., ve Taş, O. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. İstanbul: Alfa.
- Ergün, H. ve Gül, K., (2005). Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarıncı Algılanışı. *Muhasebe Finansman Dergisi*. (25) 144-154.
- Ertay, F. Ç. (2007). *Muhasebe Organizasyonu*. Ankara: Seçkin.
- Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi İlkeler Ve Teknikler*. Ankara: Detay.
- Güney, S., ve Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Etik Algıları:Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2).
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Bilim Teknik.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Holmes, A., ve Overmyer, W. (1975). *Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri*. (O. Göktürk, Çev.) Bilimsel Yayınlar Derneği.
- İşgüden, B. (2007). Sosyal ve Kültüren Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Karacan, S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*. Kocaeli: Umuttepe.
- Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kutluk, F. A., ve Ersoy, A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik YArgı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakış*, 11(3), 425-438.
- Özbirecikli, M., ve Ural, T. (2006). Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. *İktisat/ İşletme ve Finans Dergisi*, 102-119.
- Özgener, Ş. (2004). *İş Ahlakının Temelleri: Yönetmel Bir Yaklaşım*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Özkan, A., ve Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri Ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler. *Niğde Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 125-137.
- Sakarya, Ş., ve Kara, S. (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler Ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal Ve Akademik Araştırmalar Dergisi*, 57-72.
- Selimoğlu, S. K., ve Uzay, Ş. (2009). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi.

- Tanç, A. ve Gümrah A. (2015). Bağımsız Denetimde Mesleki Muhakeme Becerisini Etkileyen Faktörlerin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 17(3), 525-538
- Terzi, A. (2010). Muhasebe Mesleği ve Rize' deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.
- Utku, D.B. (2009). Etik Davranışlar: Muhasebe Meslek Mensubu Olmaya Aday İİBF Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(4).
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması. *Muhasebe Finansman Dergisi* (Ekim), 47-66
- Yavaşoğlu, M. (2001). Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim. Ankara: Seçkin.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi*(36), 155-178.
- Yılmaz, R. ve Kaya, M. (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kurallar İle İlişkisi. *İşletme Bilimi Dergisi* 2(1), 17-35.
- Yücel, E. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi. *Muhasebe Finansman Dergisi* (Ocak), 229-248.