

ETİK TEORİLER IŞIĞINDA BAĞIMSIZ DENETİM VE BİST'DE BİR ARAŞTIRMA*

Doç. Dr. Gönül İpek ALKAN**

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös129- ös149

ÖZ

ÖS
129

Bu çalışmada bağımsız denetimde etik, teorik olarak ele alınmış, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin, etik dışı davranışları ve SPK tarafından uygulanan yaptırımlar incelenmiştir. Araştırmada İçerik Analizi Yöntemi kullanılmıştır. Nitel araştırmalarda yaygın olarak kullanılan içerik analizi, metinlerin bazı özelliklerini sayısal olarak belirten bir analiz yöntemi olup materyalin nitel analizi ve istatistiksel sonuçları arasında köprü görevi görmektedir. İçerik analizinde birbirine benzeyen veriler, belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirilerek okuyucunun anlayabileceği bir biçimde düzenlemekte ve yorumlanmaktadır. Araştırmada SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından haftalık olarak yayınlanan SPK Bültenleri incelenerek etik dışı davranışlar sergileyen bağımsız denetim firmaları ve uygulanan yaptırımlar değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Denetçi Bağımsızlığı, Etik İlkeler

JEL Sınıflandırması: M 41

ABSTRACT

INDEPENDENT AUDIT IN THE LIGHT OF ETHICAL THEORIES AND A RESEARCH IN BIST

In this study, ethics in independent audit is taken into consideration theoretically, and

* Makale gönderim tarihi: 23.06.2018; kabul tarihi: 05.08.2018.

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

** Dokuz Eylül Üniversitesi İzmir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, gonulipekalkan@gmail.com, gonul.ipek@deu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-9021-3979.

Atıf: Alkan, G. İ. (2018). Etik teoriler ışığında bağımsız denetim ve BIST'de bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös129- ös149

unethical behaviors of the companies traded in İstanbul Stock Exchange and sanctions imposed by SPK are examined. Content analysis method was used in the research. Content analysis, which is widely used in qualitative researches, is an analytical method that quantifies certain properties of texts and acts as a bridge between qualitative analysis and statistical results. In content analysis, similar expressions are organized and interpreted in a way that readers can understand by combining them within certain concepts and themes. Independent audit companies exhibiting unethical behavior and sanctions applied to these companies were evaluated by examining the Capital Markets Board Bulletins published weekly by the SPK.

Keywords: Independent Audit, Independent Auditor, Auditor Independence, Ethical Principles

JEL Classification: M41

ös
130

1. GİRİŞ

Etimolojik olarak Etik kelimesi Yunanca ahlak anlamına gelen “ethikos”dan gelir. Genel anlamda etik, ahlaki açıdan doğru - yanlış ya da iyi - kötü ile ilgilidir. Bu bağlamda etik, iyi-kötü-yanlış- doğru gibi kavramları davranışsal düzeyde belirleyen değerler ve standartlar olarak tanımlanabilir. Bireylerin karar verme süreçlerinde etik algısı önemlidir. Meslek etiği ise bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslektan dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür (Pehlivan 1998, 72-81). Meslek etiği ile ilgili ilkeler evrensel niteliktedir ancak bireylerin mesleki etik algıları, toplumsal, kültürel ve bilişsel faktörlerden etkilenmektedir.

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve finansal bilgi manipülasyonları bağımsız denetimin ve muhasebe meslek etiğinin önemini arttırmıştır. Bağımsız denetim faaliyetinin etik değerler çerçevesinde yürütülmesine yönelik olarak yapılan araştırmalar mesleğin bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, gizlilik ve mesleki özen ilkelerinin önemini vurgulamaktadır. Etik dışı davranışlar ve bunların finansal piyasalara etkileri, sadece rakamsal boyutta değil mesleğin itibarı, toplumsal algısı açısından da değerlendirilmelidir.

Son yıllarda ortaya çıkan finansal krizlerde pek çok banka ve şirketin batması bu işletmelerin potansiyel yatırımcılarının, hissedarlarının ve sıradan insanların “bağımsız denetçilerin neden gerekli uyarıları bağımsız denetim raporlarının görüş bölümlerinde açıklamadıklarını” sorgulamasına neden olmuştur (Al-Alimi ve Katdare 2012; Aydın ve Çürük 2017, 154). Bu nedenle işletmenin mali olarak önemli sıkıntı içinde olduğuna dair herhangi bir emare olmadan ortaya çıkan ticari başarısızlıklar genellikle denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerinin ve testlerinin düzeyine bakılmaksızın, bağımsız denetimin başarısızlığı olarak yorumlanmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetimlerini gerçekleştirirken denetim standartlarına sıkı sıkıya riayet etmiş olsalar da, finansal tablo kullanıcılarının risklerini önleme konusunda ihmalkâr bulunabilmektedirler (Lowe 1994, 39; Aydın ve Çürük 2017, 154).

Literatürde Bağımsız Denetçi Etiği ile ilgili yapılan çalışmalar farklı konulara odaklanmıştır. Özbirecikli ve Ural (2006) Türkiye genelinde yaptıkları araştırmalarında muhasebe sürecinde

yaşanan 44 farklı türde etik dışı davranış tespit etmişlerdir. Bunların 6'sı doğrudan bağımsız denetim sürecinde yaşanan etik sorunlardır. ACFE'nin (Association of Certified Fraud Examiners) 2016 yılında yaptığı bir araştırmaya göre 2.410 hile vakasındaki toplam kayıp tutarı 6,3 milyar dolardır. Bu vakalarda 51 çeşit muhasebe hilesi tespit edilmiştir. Bu hileli işlemlerin dünya genelinde toplam tutarının 3,7 trilyon dolar olabileceği tahmin edilmektedir (ACFE 2016 Raporu). Meslek örgütleri tarafından oluşturulan etik ilkelerin, yasal düzenlemelerin ve müeyyidelerin etik dışı davranışları ne ölçüde önleyebildiği önemli bir tartışma konusudur. Shaub ve diğerleri (1993) Finn ve Munter (1993) ile Patterson (2001) etik gelişim seviyesi ile mesleki bağlılık arasındaki ilişkileri araştırmış ve etik farkındalık düzeyleri yüksek bireylerin, mesleklerine daha yüksek bağlılık gösterdikleri sonucuna ulaşmıştır (Özer ve Uyar 2010). Singhapakdi ve diğerleri (1996)'ne göre, etik sorunun algılanmasında deontolojik normlar ve çıkar grupları gibi değişkenler belirleyici olmakla beraber, etik ve sosyal sorumluluğun örgütsel etkinlik açısından, bir birey tarafından algılanan önemi de belirleyici olabilmektedir. Özer ve Uyar (2010) muhasebe meslek mensuplarının, bireysel etik felsefeleri ile mesleklerine karşı hissettikleri bağlılıkları araştıran çalışmalarında etik düşünce ile mesleki bağlılık arasında orta düzeyde ilişki bulmuşlardır.

2. AHLAK VE ETİK

Ahlâk sözcüğü Latince “mos-moralites”, İngilizce “moral- morality” kelimesi karşılığı olup “ahlâklı, ahlâk kurallarına uyan” anlamında kullanılmaktadır. Her iki sözcüğün karşılığında Türkçe’ de kullanılan “ahlâk” kelimesi ise Arapça’ da “hulk” kökünden gelmekte ve gelenek, görenek ve alışkanlıkları ifade etmektedir (Ülgen ve Mirze 2004, 440). Türk Dil Kurumu sözlüğünde etik, “Çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü” olarak tanımlamaktadır (Özcan 2010, 3).

Birçok felsefecinin ahlak ve etik kavramlarını birbirinin yerine kullanmasını eleştiren Solomon, ahlakın insanın değerleri ve davranışlarını içerdiğini; etiğin ise, bu alandaki çalışmalarla ilişkili olduğunu belirtmektedir (Shaw 1991; Aydın 2006, 6). Bir toplum içinde farklı ulusal, dinsel, etnik, cinsel kimlikler olması, farklı ahlak anlayışlarını gündeme getirir. Etikte ise “istenilir iyi” kavramı vardır. Bu “istenilir iyi”ler daha evrensel ve genel geçerliliğe sahiptir (İnal 1996; Kılavuz 2002, 26).

2. 1. Tarihsel Süreçte Etik

Etik ve ahlak olguları tarihsel süreçte farklı bakış açılarıyla gündeme gelmiş ve tartışma konusu olmuştur. Etik kavramının tarihi etikle ilgili çalışma yapan filozofların bu konudaki görüşlerine dayanmaktadır ancak kutsal kitaplara göre insanlık tarihi ve ilk insanın dünyaya gönderilişi de etik olmayan bir davranışla başlamıştır. Ahlak kavramı tarihsel süreçte hem filozofların hem de din adamlarının birincil tema olarak üzerinde durduğu kavramdır. Ahlak felsefesinin özü iyi insan olmaktır. Bu bağlamda “iyi nedir?” ve “nasıl yaşamalı?” soruları klasik ahlak anlayışının temel soruları olarak, hem filozoflar hem de din adamları tarafından yanıt aranan sorulardır. Etik kavramı ise ahlak kavramından farklı bir disiplin olarak, neyin iyi neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgilenir.

Hatcher’a göre etik kavramı genel olarak yarar, iyi, kötü, doğru ve yanlış gibi kavramları inceleyen, bireysel ve grupsal davranış ilişkilerinde neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen ahlaki ilkeler, değerler ve standartlar sistemidir (Hatcher 2004, 358).

Aristoteles; Nikomakhosa adlı etik kitabında etik davranışların ahlak kurallarını da kapsayacak genişlikte olduğunu vurgulamıştır. Aristoya göre insanlar etik davranışları bir zorunlulukla ve belli kural çerçevesinde uygulasalar da; zamanla bu etik kurallar kişinin ahlaki karakteri haline dönüşür. Ahlak bu açıdan etik davranışların içinde yer alır (Ocak 2011, 90).

Helenistik felsefenin en önemli felsefelerinden olan ve doğaya uygun yaşamayı kendilerine felsefe edinmiş olan Stoacılar ise bilimi fizik, etik ve mantık olarak üçe ayırmaktadırlar. Stoacılar insanın içinde aklı olanın yanı sıra akıldışı ve kontrolsüz dürtüler ya da duygulanımlar olduğunu ve erdemin de aslında duygulanımlarla bir mücadele olduğunu ifade etmişlerdir (Zeller 2001, 270).

ÖS
132

2. 2. Etik Kurallar ve Din

Dinlerin iş ahlakı üzerindeki etkisini ilk ortaya koyan sosyal bilimci Max Weber’dir. Max Weber Protestanlığın ve Kalvinizmin, kapitalizmin gelişimine etkisi olduğu ile ilgili bir tez geliştirmiştir. Max Weber’e göre gerçekçi ve çalışma yönelimli iş tutum ve davranışları Protestan bireylere özgü özelliklerdir ve bu özellikler uygun ortam oluştuğunda, kapitalizmi meydana getirmiştir (Arslan 2012, 153). Batı toplumlarında iş hayatı ve etik arasındaki ilişki konusundaki çalışmaların geçmişine bakıldığında ise Protestan reformu ile karşılaşırız. Protestan iş ahlakı, çalışmayı dini bir amaç olarak kabul etmiştir (Kurtuluş 2005, 737). Budizm’de etik doğrudan insan ahlakı ile ilişkilendirilmektedir ve temel ahlaki değerler; doğruluk, dürüstlük, nezaket, merhamet, kendini kontrol etmek ve dengeli yaşamak şeklindedir. Yahudilikte etik kurallar orta çağda İbni Meymun tarafından yazılan ve bir kanunname özelliği olan “Mişna Tora” da düzenlenmiştir. Yahudilikte etik Türkeri’nin, Yahudi düşünür Halevi’den aktardığı şekli ile “ Tek başına niyet ahlaki mükâfat için yeterli değildir. Eylemin mümkün olduğu yerde, mükâfatı hak etmek için eylem gerçekleştirilmelidir. Ayrıca İbn-i Meymun’un; ahlak ile ilgili gerçekçi soruşturmayı eğitilmiş kişinin yapması gerektiğine dair görüşü etik davranışta eğitimin önemine vurgu yapmaktadır (Türkeri 2014, 60).

Hıristiyanlıkta etik bireysel etiğin toplumsal etiği sağlayacağı görüşüne dayanır. İsa’nın öğretisinde toplumsal düzen ve etik öğretisi; Tanrı’nın krallığına dayandırılmaktadır. Hıristiyan etik öğretisinde iyi davranışa ödül tavsiye edilirken kötü davranışa da ceza verilmesi telkin edilmekte ve etik davranışların yerleşmesi ve yaygınlaştırılması hedeflenmektedir (Baydar 2004, 23).

İslam etiği; ahlaki iyileşmeyi yine birey merkezli başlatır. Eğitime ve ilme önem vererek, bilginin bireyin ahlakında önemli bir yeri olduğunu açıklar. Müslümanların etik değerlerini genellikle Kuran ve sünnet belirlemektedir. İslamiyet’in özünde maddecilik yoktur. İslamiyet daha çok kardeşliği ve beraberliği önemseyen “iyi insan olmak” , “iyi yaşamak”, “sosyo-ekonomik adalet” ve “madde ve ruh arasındaki denge”yi vurgulamaktadır (Rice 1999, 346).

Anadolu’da meslek etiği ile ilgili olarak Ahilik ve Lonca teşkilatlarında düzenlemeler

yapılmıştır. Esnaf ve çalışanların toplumsal sorumluluklarını içeren ve etik davranma öğretilerini benimseyen ahilik sistemini Abbasilerden Anadolu'ya geçen Fütüvvet sisteminin devamı olduğunu içeren bilgiler alan yazınında yer almaktadır. Ahilik Teşkilatının yönetmeliği niteliğinde olan Fütüvvetnameler ise etik değerlerin genişçe açıklandığı kaynaklar olarak değerlendirilmektedir (Şeker 2011, 20).

Etik ile ilgili felsefi ve dini yaklaşımlar incelendiğinde dürüstlük, bağımsızlık, gizlilik, adalet, mesleki özen gibi kuralların önemine vurgu yapılmış ve “iyi nedir” ve “nasıl yaşamalı” sorularına bu kavramların ekseninde yanıt aranmıştır. Bu ilkeler aynı zamanda Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu'nun (IESBA) kabul ettiği muhasebe meslek etiği ilkeleridir. Etik konusu felsefe, din, hukuk, kültür, değerler ve normlar gibi toplumsal yaşamı ve bireylerin karar verme süreçlerini etkileyen bütün faktörler ile birlikte değerlendirilmelidir. Etik dışı davranışlar olarak nitelendirilen davranışları etkileyen her şey etik kuralların oluşmasına yardımcı olur.

3. ETİK TÜRLERİ

Etik tarihsel ve epistemolojik açıdan betimleyici etik, normatif etik ve meta etik olarak üçe ayrılır. Betimleyici etik; insan eylemlerini gözlemleyerek eylemlerin sonuçlarını betimler. Dolayısıyla betimleyici etik, insanların ahlâkî görüş ya da inançlarıyla ilgili olgusal önermelerden meydana gelir. Buna göre, betimleyici etik, olması gereken yerine olanla, değer yerine olgularla ilgilenir, ahlâkî inançlarla ilgili sosyolojik ve psikolojik olguları ifade eder. Bu yaklaşımda etik, daha çok seyirci veya gözlem(leyi)ci durumundadır. Ahlâkî olgu ve olaylara dışarıdan bakar, onları bilimsel bir yaklaşımla gözlemleyip, betimler ve açıklar (Cevizci 2002, 6-11). Betimleyici etiğin aksine, normatif etik kural koyucu veya norm bildirici bir yapıya sahiptir. Normatif etik ise insanların nasıl yaşaması gerektiğini bildiren ahlâkî ilkeleri araştırır, hayatta en yüksek değere sahip olan şeylerin neler olduğunu tartışır, âdil bir toplumun hangi unsurları içermesi gerektiğini mütalaa eder ve bir insanı ahlâken iyi kılan şeylerin neler olduğunu sorgular. Normatif etik, karar verme ile ilgilenerek “Ne yapmalıyım?” sorusunun cevabını verecek süreçleri tanımlamayı amaçlar (Aktan 2005).

3.1. Karar Almada Etik Yaklaşımlar

Karar alma süreçlerini etkileyen birçok etik yaklaşım vardır. Kant'ın ödev etiği olarak da bilinen deontolojik etik, 19. yüzyılın ortalarında Jeremy Bentham (1748- 1832) ile John Stuart Mill (1806-1873) tarafından geliştirilen sonuçsal (Faydacılık) etik, Teleolojik etik, Bireyci Etik, Aksiyolojik Etik, Rölativist etik, Değer etiği alan yazınında yer alan yaklaşımlardır (Kurtoğlu 2008).

Deonto sözcüğü görev anlamına gelir, deontolojik etik yaklaşım görev odaklıdır, kişi karar verirken kendisine verilen görev ve ahlaki yükümlülüklerini düşünür ve ona göre davranır. Davranışlar temel görev ve haklardan etkilenir. Genel olarak deontolojik etik anlayışına sahip olan filozoflar, ahlâk prensiplerinin yaratılıştan var olduğunu ve değişmez olduğunu kabul ederler. Bu yaklaşımların temel özelliği, herhangi bir davranışı sonuçlarına göre değil, o davranışa

neden olan dürtü ya da kurallara göre değerlendirmeleridir. Örneğin, bir toplumda bir kişi ya da bir kurumdan alınan borç zamanında ödenmediğinde, yerleşik ve kabul görmüş kurallara göre, faiz ödenmesi gerekiyorsa, bu durum, kural temelli yaklaşımlara göre ahlâkî bir yükümlülüktür (Torlak 2003,105).

Muhasebe mesleğindeki öz-denetimin temelinde, genel, görev bilinci yaklaşımı yatar. Bu yaklaşım bir muhasebe denetçisinin firmanın faaliyetine devam edebileceğine yönelik tereddüdünü diğer tüm kamu çıkarından üstün tutması sonucunu gerektirir. Bazı istisnai durumlarda denetçi raporun sonuçlarını değerlendirdikten sonra firma kayıtlarını onaylamayı tercih edebilir. Gerek görev bilinci, gerekse kural-faydacılığı yaklaşımları olsun, bu yaklaşımlara dayalı olan meslek kurallarının belirli bir duruma bağlı olmaksızın takip edilmesi gerekmektedir. Denetçiler, mesleğin tüm gerekleri açısından değerlendirmelerini yaptıklarından, eylemlerinin sonuçlarını değerlendirmemelidir (Moizer 1995, 430). Muhasebe denetimi açısından değerlendirildiğinde yeterlilik, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki özen gibi konuların deontolojik etik yaklaşımıyla örtüştüğü söylenebilir. Görev bilinci, karar almada ve görevin yerine getirilmesi sırasında uyulması gereken standartların, genel kabul görmüş ilkelerin ve yazılı kuralların varlığı mesleği deontolojik ekole yaklaştırmaktadır. Deontolojik etik, kural ve neden temellidir.

Normatif muhasebe teorisyenleri finansal raporlamada rehber olarak kullanılacak ilke ve kurallar seti oluşturmaya çalışmıştır. Standart geliştirmeye yönelik çalışmaların yoğunluk kazandığı normatif muhasebe teorileri var olan uygulamaların gözlemlenmesiyle oluşturulduğundan bilimselliği olmayan araştırmalar olarak görülmüştür (Uçma 2011, 119). Muhasebe teorileri incelendiğinde Normatif Muhasebe Teorisi’nin deontolojik etik yaklaşımına uygun unsurlar içerdiği görülmektedir. Normatif muhasebe teorisine katkı koyan akademisyen ve meslek örgütlerinin geliştirdiği teoriler amaç odaklı ve kuralcıdır.

Faydacılık etiği, insanın nihai amacının mutlu olmak olduğuna inanan bir öğretilerdir. Sonuca önem veren, sonuçsal yaklaşımda, bir eylemin, etik açıdan doğruluğu veya yanlışlığı, sonucuna göre değerlendirilir. Sonuçsal teoriler içerisinde içinde en detaylı olan görüş faydacı anlayışıdır. Faydacılık teorisi, her bir bireyi, en az diğer bir birey kadar dikkate aldığı (consideration) için, son derece demokratik bir teoridir (Fox 1999). Faydacılık etiğinde eylemin sonuçlarından etkilenecek olan tüm taraflar için muhtemel alternatifler değerlendirilir. Daha sonra, söz konusu taraflar içerisinde çoğunluğu oluşturan gruba optimum tatmini ve yararı sağlayacak davranış biçimi benimsenir (TÜGİAD 1992,45).

Faydacılık anlayışının firmalara uygulanmasının, diğer alternatif etik teorilere göre iki temel üstünlüğü vardır. Birincisi, bu teori, çıkarları ahlaki davranışlarla birbirine bağladığından, firma bazında, çıkarıcıdır. İkincisi ise, fayda ve zararın tespit edilmesi aynen kar/zararın hesaplanması gibidir. Dolayısıyla benzer etik teorilerle kıyaslandığında zaman firmalar arasında daha fazla kabul görecektir. Çoğu ekonomik ve finansal kavram, açık veya gizli bir şekilde, kişilerin kısa dönemli çıkarlarının maksimize edilmesine dayalıdır. Faydacılık anlayışının, muhasebe teori ve yöntemlerine ilişkin, teorik anlamda koruyuculuk yapması, muhasebe bilgisinin tarafsızlığıyla ilgili tartışmalarda önemli bir unsur olmaktadır. Tarafsızlık (neutralists) taraftarları, muhasebe mesleğinin toplumun değişiminde araç olma gibi bir görevi olmadığını savunmakta ve muhasebecilerin sadece kişilerin karar amaçlı kullanabileceği tarafsız bilgileri

iletmesi gerektiğini söylemektedirler (Toraman; Solomons 1991, 295).

Faydacı yaklaşım muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması ile firmaların fayda sağlaması konusunda önemlidir. Firma yararının en üst düzeye çıkaracak muhasebe politikası ve değişkenlerin seçimi faydacılık etiği açısından değerlendirilebilir. Davranışsal muhasebe teorilerinden faydacı davranışsal yaklaşıma göre, muhasebe politikaları yöneticilerin çıkarlarını en yüksek düzeye çıkaracak şekilde belirlenmektedir (Karapınar 2000, 20). Bu yaklaşımda, kaldıraç oranı ve ikramiye ödeme planı hipotezi gibi hipotezler kredi verenler, hissedarlar ve yöneticiler arasında servet transferinin var olduğu varsayımına dayalı olarak geliştirilmiştir (Holthausen 1990, 208).

Normatif muhasebe teorisyenleri, işletme yöneticilerinin kendi faydalarını arttırmak için istedikleri muhasebe teknikleri kullanmaları sonucu sistematik olarak piyasanın yanıltıldığına inanmışlardır. Onlara göre, muhasebe teknikleri istenildiği gibi uygulanarak işletmelerin piyasa değerleri olduğundan farklı gösterilmektedir (Kabir 2010, 138).

Teleolojik Etik, bir davranış ya da eylemin bir kişi, grup ya da çoğunluk açısından arzu edilen sonuca ulaşması durumunda ahlâkî açıdan doğru ve kabul edilebilir olmasını ifade eden etik yaklaşımıdır (Torlak 2003, 101).

Aksiyolojik etik, teolojik etiğe yakın olmakla birlikte, eylemin sonucu yanında içerdiği değerden dolayı da ahlâken doğru olduğunu ileri sürerken, deontolojik etik, sonuçtan çok eylem üzerinde odaklanmıştır (Cevizci 2002, 13).

Bireyci Etik, bu yaklaşımda bireyler, kararlarını kendilerine uzun dönemde en önemli avantajı sağlayacak duruma göre verirler. Bu davranış modelinde önemli olan, bireyin kendisi için iyi-kötü değerlendirmesinde, kendisine en üstün yararı sağlayan sonuçtur. Her birey kendi çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle hareket ettikçe, genel çıkarların da üste çıkacağı ve bunun da gelişme anlamına geldiği savunulur. Ancak bu yaklaşım dürüstlük, doğruluk, gibi kavramlar temeline oturduğu zaman gerçek anlamını bulmaktadır. Söz konusu yaklaşımın üzerindeki diğer görüşler ise, bireysel yararın çıkara dönüşmesi nedeniyle uygulamada sapmaların oluştuğu yönündedir (TÜGİAD 1992, 45).

Rölâtivist etikte, herkesin kabul edeceği evrensel etik kurallar bulmak ve ortaya koymak mümkün değildir. Bu tür bir yaklaşıma, diolojik idealizm yaklaşımı da denilmektedir. (Nill ve Shultz 2008 85; Kurtoğlu 2008).

Değer etiği yaklaşımı, etik davranışın temel belirleyicisinin karakter olduğunu öne sürer. Kişi, etik yükümlülüklerini yerine getirirken kurallardan ziyade, karakter ve alışkanlıklarından hareketle, davranışı yapma üzerine kurulu değerleri ile hareket eder. İşte böyle bir hareket tarzına, değer yaklaşımı denilmektedir. Değer etiği yaklaşımı, diğer etik yaklaşımlarından ayrı olarak değil, onlarla ilişkili ve bağlantılı bir yaklaşım olarak görülmelidir (Torlak 2003, 291).

Etik teoriler bağımsız denetim açısından değerlendirildiğinde sosyal sorumluluklar, meslek ahlakı, toplumsal yapı gibi faktörlerin etkileri de dikkate alınmalıdır. Evrensel teorilerin geçerliliği tartışılır çünkü teorilerin çıkış noktası içinde bulunulan toplumsal yapı ve ilkelerdir.

Bu bağlamda kural odaklı teoriler daha objektif ve uygulanabilir teoriler olarak yorumlanabilir.

3. 2. Etik Karar Verme Modelleri

Etik ikilem yaşayan bireylerin kararlarını verirken onları etkileyen faktörleri ve sonuçlarını açıklayan, “etik karar nasıl verilir?” ve “etik standartlar nasıl oluşturulur?” sorularına yanıt arayan etik karar verme modelleri geliştirilmiştir. Bu modeller özünde nihai kararın etik veya etik dışı olması çerçevesinde kurgulanmıştır.

Bartel Modeli: Bartel etik karar alma aşamasında, bu sürecin temelinde yatan karmaşık ilişkileri açıklayan matrisler oluşturmuştur (Ural 2003, 47).

Cavanagh Modeli: Cavanagh, etik karar verme modeli olarak üç teorili (faydacılık, deontoloji ve adalet kapsayan) bir karar ağacı geliştirmiştir. İlk olarak kararın sonuçlarını etik açıdan değerlendirmektedir. Eğer burada amaç ve tatminlerin haklılığını ihlal eden bir unsur varsa kararı reddetmekte, yoksa kararı tarafların haklarına göre ele almaktadır. Burada da kişilik haklarını ihlal eden bir unsur varsa kararı reddetmektedir. Ancak karar kişilik haklarına uygun ise son olarak adalet ilkesine göre incelemektedir (Bektaş 2007, 107).

Kohlberg’in Bilişsel Ahlaki Gelişim Modeli: Kohlberg’in 1969 yılında geliştirdiği modele göre bireyin ahlaki karar verme süreçleri kompleks ve sofistikedir. Kohlberg’e göre bireyler benzer etik ikilem durumlarında ahlaki gelişim sürecinin farklı aşamalarında olmaları nedeniyle farklı davranış sergileyebilmektedirler (Schwepker 2001, 304).

Bommer Modeli: Bu model, yöneticilerin etik ikilem ile karşılaştıklarında, yöneticilerin kararlarını etkileyebilme ihtimali olan yazında listelenen geniş açılımlı faktörleri birkaç kategori altında gruplandırmaktadır. Bu kategoriler; karar vericilerin iş, devlet/yasal, sosyal mesleki ve kişisel çevresi ile birlikte bireysel sıfatlarını kapsamaktadır. Model bireysel karar verme sürecindeki yapısal değişim kanalıyla bu etkili olan kategorileri birleştirmektedir (Bektaş 2007).

Stassen Modeli: Modelin ana katkısı, etik kararlarda nedensellik boyutunun en önemli elemanlarını ortaya koymasındır (Ural 2003, 53).

Rest’in Geliştirdiği Etik Karar Verme Modeli: Rest (1984)’e göre etik ikilemlerin çözümlenebilmesi için bireylerin izlemeleri gereken bir süreç belirlenmelidir. Ancak bu şekilde işletmelerde etik davranışın sağlanabilmesi için bir yol gösterilmiş olacaktır (Fennel ve Malloy 1999).

Trevino’nun Kişi-Durum Etkileşimli Etik Karar Alma Modeli: Modele göre etik karar alma süreci, etik ikilemle başlar. İkilemin bilişsel değerlendirilmesi, kişinin bilişsel ahlaki gelişim seviyesinden etkilenir. Mevcut işin içeriği, örgütsel kültür, işin özellikleri gibi durumsal faktörlerin, bilişsel değerlendirme üzerinde doğrudan, bilişsel değerlendirme ve davranış arasındaki ilişki üzerinde de belirleyici etkisi vardır. Benzer şekilde, ego gücü ve kontrol alanı gibi bireysel faktörlerin de, bilişsel değerlendirme üzerinde belirleyici etkisi vardır (Kurtoğlu 2008, 97).

Pruden Modeli: Pruden etik karar vermeyi etkileyen üç alan belirlemiştir. Pruden’e göre;

bu alanlar bireysel düzeyde, örgütsel düzeyde ve mesleki düzeyde etik alanlarıdır. Yaratıcılık, verimlilik, ödülleri ve performansın kişisel etiği etkileyen faktörler olduğunu açıklamıştır. Mesleki etiğin unsurları olarak; teknik bilgiyi, davranış standartlarını, örnek grup desteğini, kontrolü, destekleme ve sosyal sorumluluğu vurgulamaktadır. Destekleme, mevcut sorunlar, çevre geri bildirim ve davranış standartlarını da örgütsel etiğin unsurları olarak belirtmektedir. Etik karar vermede bu üç etik alandan oluşan bir sentezle hareket edilmektedir. Pruden eğer bu üç alandan oluşan sentezde denge oluşturulmazsa etik kararın varlığından söz etmenin imkânsız olduğunu vurgulamaktadır (Tsalikis ve Fritzce 1989).

Etik karar verme modelleri incelendiğinde bağımsız denetim açısından en uygun modelin Pruden modeli olduğu söylenebilir. Etik karar verme modelleri ile ilgili yapılan çalışmalara dayanılarak bağımsız denetimde etikle şu sentez yapılabilir. İnsan otonom bir varlıktır ve etik ikilem durumunda farklı faktörler karar sürecini etkiler. Bağımsız denetçi mesleki uygulamalarda kuralları bilmekle yükümlüdür. Deontolojik yaklaşım bunu zorunlu kılar.

4. BAĞIMSIZ DENETİM ETİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Bağımsız Denetim mesleğinin ortaya çıkışı ve gelişimi incelendiğinde iki temel nitelik öne çıkmaktadır. Birincisi, denetçinin denetlediği işletmeden bağımsız olması; ikincisi ise, denetim mesleğinin yürütülmesi için gerekli teknik ve mesleki birikime sahip olmasıdır. Denetim görevini yerine getiren denetçi bağımsız olmalıdır. Özellikle, dünyada yaşanan şirket skandallarından sonra, müşteri işletmeler ile denetim firmaları arasında “denetim görüşü alış-verişi” (opinion shopping) yaşandığı yönündeki iddialar, denetçi bağımsızlığına ve mesleki etik ilkelere verilmesi gereken önemi arttırmıştır (Uzay 2004, 435-485).

Finansal tablolarda yer alan bilgiler belli bir dönem için hazırlanmakta ve bu tablolarda yer alan işletmenin finansal durumunu, finansal performansını, nakit yaratabilme gücünü gösteren, kâr-zarar, varlık- kaynak yapısı, nakit akışı gibi bilgiler; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelerde yer alan kurallar ve değerlendirme ölçülerine göre hesaplanmaktadır. Fakat ilkeler, standartlar ve yasal düzenlemelerde yer alan kurallar ile değerlendirme ölçüleri esnek olmakta ve bazı eksiklikler söz konusu olmaktadır. Başka bir ifade bu düzenlemeler kural bazlı değil ilke bazlıdır (Ocak ve Güçlü 2014, 3). Denetçi veya denetim firması, herhangi bir işletme veya kamu kurumu ile bağlantısı olmaksızın, bir serbest meslek faaliyeti olarak finansal tablo denetimi hizmeti sunmaktadır. Bu nedenle bu hizmeti veren meslek mensupları “dış denetçi /bağımsız denetçi”; yürütülen mesleki faaliyet de “muhasebe denetimi/finansal tablo denetimi/bağımsız denetim” olarak isimlendirilmektedir. Denetiminin gerçek işlevi, denetim çalışmalarını yürüten bağımsız denetçilerin, bağımsız ve güvenilir olmaları üzerine odaklanmıştır (Yılancı 2013, 6).

Bağımsız denetim etiği; Türkiye’de SPK tarafında 2006 yılında yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)’in İkinci Kısım Üçüncü Bölümde Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler bölümünde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre Bağımsız Denetim Firmaları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler sekiz ana konuda toplanmıştır. Bu ilkeler özetle şunlardır.

• Mesleki Şüphencilik (11. md). Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphencilik anlayışıyla planlayarak yürütür.

• Bağımsızlık (12.md). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

• Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar (13.md). Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.

• Mesleki özen ve titizlik (14.md). Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.

• Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (15.md). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler: Bu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil).

• Reklam yasağı (16.md). Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.

• Sır saklama yükümlülüğü (17.md). Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

• Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet(18.md). Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar.

Türkiye’de bağımsız denetim etiğine ilişkin düzenlemeler farklı zamanlarda farklı kurumlar tarafından düzenlenmiştir. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri, SPK ve Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yapılan düzenlemeler Tablo 1’de verilmiştir

Tablo 1. Bağımsız Denetim Etiğine İlişkin Düzenlemeler

KURUM/KANUN	ESAS ALINAN DÜZENLEME	İLKELER
5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (III A) Meslek Ahlak Kuralları	Dürüstlük, Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık, Gizlilik, Yetkinlik (Ehil Olma)
TÜRMOB; “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar”	Dürüstlük, Tarafsızlık Mesleki Özen ve Yeterlik Gizlilik Mesleki Davranış
BDDK	Bankacılık Etik İlkeler	Dürüstlük, Tarafsızlık Güvenilirlik, Saydamlık Toplumsal Yararın Gözetilmesi
SPK “Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler”	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları	Mesleki Şüphencilik, Bağımsızlık, Mesleki Özen ve Titizlik, Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı, Reklam Yasağı, Sır Saklama Yükümlülüğü, Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet
Kamu Gözetimi Kurulu	“Uluslararası Denetim Standartları”	Dürüstlük, Tarafsızlık Mesleki Yeterlilik ve Özen Sır Saklama Mesleğe Uygun Davranış

2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGG) kurulmasıyla artık muhasebe ve denetim alanında standart oluşturma yetkisi tek elde toplanmıştır. KGG’nin yayımlanmış olduğu “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” kapsamında yer verilen etik ilkeler aşağıdaki gibidir (KGG 2015):

Dürüstlük: Dürüstlük ilkesi tüm denetçiler için, bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma yükümlülüğünü getirmektedir.

Tarafsızlık: Denetçilere, önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermeme yükümlülüğü getirmektir.

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Mesleki bilgi ve beceriyi, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve mesleki hizmetlerin faaliyetlerin sunumu sırasında, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmektir.

Sır Saklama (Gizlilik): Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek, söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak.

Mesleğe Uygun Davranış: Tüm denetçilere, ilgili mevzuata uygunluk sağlama ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildikleri veya bilmeleri gereken her tür fiil ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Bu faaliyetler; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın - denetçinin o an için erişiminde bulunan tüm özel şart ve durumları değerlendirmek suretiyle- mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tüm faaliyetleri içerir.

ös
140

5. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirliği kamunun aydınlatılması açısından önemlidir. Bağımsız denetim faaliyeti finansal tabloların kamuya sunumunda güvenilirliği sağlar. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların bağımsız denetim firmaları tarafından etik ilkeler gözetilerek incelendiği varsayımıyla kamuoyu finansal tablo bilgilerini doğru kabul eder. Çalışmanın bu bölümünde 2008-2018 yılları arasında yayınlanan 480 adet SPK Bülteni içerik analizi yöntemiyle incelenerek İdari Para Cezası uygulanan Bağımsız Denetim Firmalarının Etik İlkelerine aykırı işlemleri değerlendirilmiştir. Çalışmada SPK bültenlerinden elde edilen veriler Excel programına aktararak düzenlenmiştir. Excel’de kodlanan veriler belirlenen etik ilkeler ekseninde incelenerek yorumlanmıştır.

5. 1. Analiz Sonuçları

2008 -2018 yılı Haziran ayı arasında toplam 480 adet SPK Bülteni araştırma kapsamında incelenmiştir. Bülten sayıları yıllar bazında farklılık göstermektedir. Tablo 2’de araştırma kapsamında incelenen bülten sayılarına yer verilmiştir.

İncelenen bültenlerde Bağımsız Denetim Firmalarına toplam 67 konuda idari para cezası uygulanmıştır. 2008-2018 Haziran ayı ortasına kadar toplamda 38 farklı Bağımsız Denetim Şirketine farklı konularda farklı tutarlarda İdari Para Cezası uygulanmıştır. SPK tarafından Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ hükümlerine uygun davranmayan Bağımsız Denetim Şirketlerine verilen İdari Para cezaları incelendiğinde bazı

Tablo 2. SPK Bülten Sayıları

YILLAR	SPK BÜLTEN ADEDİ
2008	51
2009	57
2010	53
2011	52
2012	48
2013	43
2014	35
2015	35
2016	36
2017	45
2018	25
TOPLAM	480

ÖS
141

bültenlerde genel ifadeler (muhtelif maddeler şeklinde) kullanılırken bazılarında ise idari para cezası tebliğın ilgili maddesine atfı yapılarak açıklanmıştır. SPK tarafından uygulanan İdari para cezalarının konulara göre dağılımı Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3. SPK Tarafından İdari Para Cezası Uygulanan Konular

SPK TARAFINDAN İDARİ PARA CEZASI UYGULANAN KONULAR	Sayı	Yüzde
Muhtelif Hükümler	16	24%
Değerleme	15	22%
Ekip Çalışmasında Görev, Yetki ve Sorumluluk Dağılımı	1	1%
Mevzuata Aykırılık Yeterli Denetim Tedbirlerin Alınmaması	7	10%
Etik İlkeler Aykırı Uygulamalar	28	42%
TOPLAM	67	100%

SPK tarafından verilen idari para cezalarının %42’si etik ilkelere aykırı uygulamalar nedeniyle verilmiştir. Bu bulgu Etik İlkelerin Bağımsız Denetim Firmaları ve Bağımsız Denetçiler tarafından yeterince önemsenmediği ve çalışmanın önceki bölümlerinde verilen etik davranışı etkileyen toplumsal, kültürel ve diğer faktörlerin kişilerin mesleki yaşamlarına ve davranış biçimlerine yansımaları olarak yorumlanabilir.

Tablo 4’te SPK tarafından etik ilkelere aykırı davranış nedeniyle idari para cezası uygulanan konular sıralanmıştır. SPK tarafından 2008-2018 yılları arasında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)’in İkinci Kısım Üçüncü Bölümde Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacıkları Etik İlkelerine aykırı uygulamalardan toplam 28 adet idari para cezası verilmiştir. Bu bulguya SPK bültenlerinde doğrudan etik ilkelere ilişkin maddelere ait atıflardan ulaşılmıştır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)’in muhtelif hükümlerine aykırı uygulamalara yönelik cezalar açık ifade edilmediği için bu kapsama alınmamıştır. Bu bağlamda Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler en çok %46 oranında mesleki özen ve titizlik ilkesini ihlal etmişlerdir. Mesleki şüphecilik, bağımsızlık ve reklam yasağı üçer kez ihlal edilen ilkelere sahiptir. Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet konusunda araştırma yapılan yıllarda hiç ceza uygulanmamıştır.

ÖS
142

Tablo 4. SPK Tarafından Etik İlkelerine Aykırı Davranış Nedeniyle İdari Para Cezası Uygulanan Konular

SPK TARAFINDAN ETİK İLKELERE AYKIRI DAVRANIŞ NEDENİYLE İDARİ PARA CEZASI UYGULANAN KONULAR	SAYI	YÜZDE
Mesleki Şüphecilik İlkesine Uymama	3	11%
Bağımsızlık İlkesine Uymama	3	11%
Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar İlkesine Uymama	2	7%
Mesleki Özen ve Titizlik İlkesine Uymama	13	46%
Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı İlkesine Uymama	2	7%
Reklam Yasağı İlkesine Uymama	3	11%
Sır Saklama Yükümlülüğü İlkesine Uymama	2	7%
Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet İlkesine Uymama	0	0%
Toplam	28	100%

Etik ilkelerin zaman zaman ahlaki ikilemleri çözmekte yetersiz kaldığı ve bireylerin etik karar verirken karşılaştıkları ikilemleri mesleki ve teknik bilgiye dayanarak çözüme davranış geliştirmeleri beklenmektedir. Bağımsız Denetim Standartları’nın etik ilkelere yönelik düzenlemelerinin Bağımsız denetçiler için yol gösterici olduğu gerçeği unutulmamalıdır.

Yıllara göre etik ilke ihlallerine yönelik idari para cezaları Tablo 5’de sıralanmıştır.

Tablo 5. SPK Tarafından Etik İlkelere Aykırı Davranış Nedeniyle İdari Para Cezası Uygulanan Konuların Yıllara Göre Dağılımı

YILLAR	İDARİ PARA CEZASI SAYISI	YÜZDE
2018	2	7%
2017	1	4%
2016	3	11%
2015	0	0%
2014	4	14%
2013	0	0%
2012	0	0%
2011	0	0%
2010	2	0%
2009	14	50%
2008	2	7%
TOPLAM	28	93%

**ÖS
143**

Yıllara göre etik ilke ihlallerine yönelik idari para cezaları incelendiğinde cezaların en çok 2009 yılında uygulandığı görülmüştür. 2011-2012-2013 ve 2015 yıllarında uygulanan idari para cezalarında doğrudan etik ilkelere ilişkin maddelere yönelik atıf yoktur. Bağımsız denetim firmalarına verilen cezaların 2009 yılında yoğunlaşmasının nedeni; bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim standartlarına uygun denetim faaliyetlerini yürütüp yürütmediğinin tespiti amacıyla kalite kontrol incelemelerinin bu dönemde yapılmasıdır.

5. 2. Araştırmanın Diğer Bulguları

SPK tarafından Bağımsız Denetim Şirketlerine uygulanan idari para cezalarının; önemli nedenlerinden biri de Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerine uyulmamasıdır. 2011 yılında yayınlanan 2011/47no’lu SPK Bülteninde yayınlanan 2008-2009-2010 dönemlerine ait Bağımsız Denetim Kuruluşları kalite kontrol incelemeleri istatistik verileri Tablo 6’da verilmiştir (SPK /2011/47).

Tablo 6. 2008-2010 Dönemi Kalite Kontrol İstatistikleri

2008-2010 DÖNEMİ KALİTE KONTROL İSTATİSTİKLERİ					
YIL	Listeden Çıkarma	İdari Para Cezası	Uyarı	İncelemesi Devam Eden	Kalite Kontrol Çalışma Sayısı
2008	4	3	5	-	12
2009	1	10	8	-	19
2010	2	3	7	1	15
TOPLAM	7	16	20	1	47

ÖS
144

Mesleğe uygun davranış sergilemeyen bağımsız denetim firmaları bu en çok denetçi ve baş denetçi atamalarında etik davranmamıştır. Denetçi ve baş denetçi atamada mevzuata aykırı uygulamaların yanı sıra Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in Dördüncü Kısım hükümlerine aykırı olarak, kendi bağımsız denetim kadrosu ile yürütmesi gereken ve beklenen denetim çalışmalarında başka kuruluşlardan hizmet alma gibi uygulamalara yer vermeyen bağımsız denetim firmalarına da idari para cezası uygulanmıştır.

30. maddede “yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dahil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması”(Md.30) bu ilkenin ihlal edilmesi durumunda; bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali mümkündür. Yapılan incelemelerde iki bağımsız denetim firmasının idari para cezasının yanı sıra bağımsız denetim yetkisinin de iptal edildiği tespit edilmiştir, aynı gerekçe ile 4 Bağımsız denetçinin de Bağımsız Denetim yapma yetkisi iptal edilmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen diğer bulgular şunlardır:

- Aynı bağımsız denetim firması tarafından aynı döneme ilişkin birden fazla ve hatalı olarak bağımsız denetim raporu düzenlenmesi,
- Konsolide olmayan finansal tablolara ilişkin denetçi görüşünde söz konusu hususu eleştiri konusu yapmayarak olumlu görüş verilmesi bir bütün olarak denetimin geçerliliğini engelleyebilecek eylemde bulunulması.
- Hizmet sözleşmesi olmaksızın Değerleme Raporu yazılması,
- Sorumlu ortak baş denetçi unvanı ile görevlendirilen kişinin, en az iki yıl süreyle Kurul’un listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile görev almaları gerektiğine ilişkin mesleki deneyim şartını sağlamaması,
- Bağımsız denetim kadrosunda yeterli sayıda ve nitelikte denetçi bulunmaması,

- Yönetici ve denetçilerde bağımsız denetim lisans belgesi bulunmaması,
- Yeterli mekân ve teknik donanımına sahip olunmaması;
- Mesleki sorumluluk sigortası yaptırılmaması,
- Bağımsız denetim çalışmasının belgelendirilmesi konusunda önemli eksiklikler,
- Makul güvence sağlayacak ölçüde yeterli, güvenilir ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilmesi konusunda önemli eksiklikler.

6. SONUÇ

Etik ilkelerin zaman zaman ahlaki ikilemleri çözmekte yetersiz kaldığı ve bireylerin etik karar verirken karşılaştıkları ikilemleri mesleki ve teknik bilgiye dayanarak çözmeye davranış geliştirmeleri beklenmektedir. Bağımsız Denetim Standartları'nın etik ilkelere yönelik düzenlemelerinin Bağımsız denetçiler için yol gösterici olduğu gerçeği unutulmamalıdır. Ancak etik ilkelerin evrensel olmakla birlikte ortaya çıkan her durumu kapsamaması beklenmemelidir. Bu noktada bağımsız denetçinin ahlaki gelişimi ve sorumluluk bilinci etkili olmaktadır. Etik teoriler bağımsız denetim açısından değerlendirildiğinde sosyal sorumluluklar, meslek ahlakı, toplumsal yapı gibi faktörlerin etkileri dikkate alınmalıdır. Etik konusunda evrensel teorilerin geçerliliği tartışılır, çünkü teorilerin uygulanabilirliği içinde bulunulan toplumsal yapıdan etkilenir. Bu bağlamda kural odaklı teoriler daha objektif ve uygulanabilir teoriler olarak yorumlanabilir. Bağımsız denetçilerin etik karar alma sürecinde karşılaştıkları etik ikilemler genellikle, karmaşık ve zor tanımlanabilen olgulardır. Bu nedenle yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerekir. İyi eğitim, yeterli mesleki deneyim etik ilkelere harmanlandığında etik ikilemler karşısında doğru karar almak mümkündür.

Bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, sır saklama, çıkar çatışmasından kaçınılması, haksız rekabet yasağı, kamu çıkarı, mesleğe uygun davranış, mesleki dikkat ve özen, mesleki yeterlilik, özenli çalışma, reklam yasağı, sorumluluk alma, ticarete ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı gibi ilkeler uluslararası ve ulusal kuruluşlar tarafından kabul edilen temel mesleki etik ilkelere aittir. Bu ilkeler aslında felsefi açıdan değerlendirildiğinde “iyi nedir”, “nasıl yapılır” sorularının da yanıtıdır. İyi dürüsttür, tarafsızdır, kamu yararını düşünür, işini iyi yapar, sorumluluk sahibidir.

Etik ikilemler karşısında alınan yanlış kararların sonuçları kamusal anlamda etkili iken, yanlış kararlara uygulanan yaptırımların caydırıcılığı tartışılır. Etik ikilem yaşayan bağımsız denetçi vereceği kararın neden olacağı kamusal etkinin bilincinde ve sorumluluğunda değilse mesleki yeterlilik ve mesleki eğitimde etik yeniden değerlendirilmelidir. Türkiye’de yaptırım uygulama yetkisi olan kurumlardan biri olan Sermaye Piyasası Kurulu’nun 2008-2018 yılları arasında Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’inin (Seri: X, No: 22) Etik İlkeler bölümünde belirtilen ilkelere uygun davranmayan Bağımsız Denetim Firmaları ve Bağımsız Denetçilere verdiği idari para cezalarının yeterince caydırıcı olmadığı bu çalışmanın en önemli bulgusudur. İncelenen dönemde çoğunlukla aynı ihlaller aynı firmalar

tekrarlanmıştır. Bağımsız denetim firmalarının etik davranmasını etkileyen ücret ve haksız rekabet faktörlerinin de firma manipülasyonları ile ispatlandığı gerçeği unutulmamalıdır.

Bağımsız denetçinin yol haritasını oluşturan ilkeler bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik aslında felsefi anlamda iyi insan olmayı sağlayan temel değerlerdir. Bu bağlamda en önemli görev mesleki eğitimin yanı sıra mesleğin felsefi boyutunu etik değerlerle harmanlayarak öğrenciye aktarması gereken akademisyenlere düşmektedir. Etik eğitiminin öğrenciye bir dersten öte yaşam biçimi olarak aktaracak yöntemlere ve modeller gereksinim vardır. Muhasebe eğitiminde karar verme süreçlerinin, etik karar verme modelleriyle desteklenmesi, şüphesiz mesleğin kalitesinin yükselmesinde caydırıcı önlemlerden daha etkili olacaktır. Dijital ortamlarda hazırlanacak oyun, film, animasyon, sosyal medya platformları gibi sürekliliği olan uygulamalar öğrenme kültürü farklılaşan öğrenciler için cazip olabileceği gibi mesleğe olan ilgiyi de arttıracaktır.

ÖS
146

KAYNAKÇA

- ACFE, 2016. www.acfe.com/rtn2016/resources/downloads.aspx, (Erişim Tarihi: 07. 06. 2018).
- Aktan, C. C. 2005. “Ahlak Felsefesi”, <http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/ahlak-felsefesi/ahlak-felsefesi.htm>, (Erişim Tarihi: 05.05.2018).
- Arslan, M. 2012. ”İş ve Meslek Ahlakı Dünya ve Türkiye Örnekleri”, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Aydın, A. ve T. Çürük. 2017. “Bağımsız Denetim Beklenti Farkı”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 21 (2).
- Aydın, N. 2006. Uluslararası İşletmecilik, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Baydar, T. 2004. Yönetim Etiği Açısından İngiltere’deki Kamu Yönetimi Uygulamaları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Bektaş, Ç. ve M. A. Köseoğlu. 2007. “Etik Kodların Yönetimsel Karar Alma Sürecine Etkileri ve Bir Model Önerisi”, İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, 9 (2).
- Cevizci, A. 2002. Etiğe Giriş, Paradigma Yayınları, İstanbul.
- Çürük, T. 2004. “Bağımsız Dış Denetimin Firma Şeffaflığına Etkisi”, ODTÜ Geliştirme Dergisi, 31.
- Fennell, D. A. ve D. C. Malloy. 1999. Measuring The Ethical Nature of Tourism Operators, *Annals of Tourism Research*, 24 (4).
- Ferrell, O. C. ve G. Larry, Gresham. 1985. “A Contingency Framework for Understanding Ethical Decision Making in Marketing”, *Journal of Marketing*, 49.
- Fox, J. J. 1999. Transcribed by Tomas Hancil and Rick McCarty, *The Catholic Encyclopedia*,

Robert Appleton Company, (Online Edition by Kevin Knight) Nihil Obstat, 15 (October 1).

Hatcher, T. 2004. "Environmental Ethics as an Alternative for Evaluation Theory in for Profit Business Context", Evaluation and Program Planning, 27.

Holthausen, R. W. 1990. "Accounting Method Choice Opportunistic Behavior, Efficient Contracting, and Information Perspectives," Journal of Accounting and Economics.

Kabir, M. H. 2010. "Positive Accounting Theory and Science", Journal of CENTRUM Cathedra: The Business and Economics Research Journal, 3 (2).

Karapınar, A. 2000. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Kârı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe – Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.

Kılavuz, R. 2002. "Yönetmelik Etik ve Halkın Yönetmelik Etik Oluşumuna Etkileri", Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 26 (2).

Kurtoğlu, R. 2008. Perakendecilikte Etik ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi SBE, Kayseri.

Kurtuluş, B. 2005. İş Ahlakı: Geçmişte ve Günümüzde, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/9149>, (Erişim Tarihi: 03. 06. 2018).

Moizer, P. 1995. "An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors", Critical Perspectives on Accounting, 6 (5).

Ocak, H. 2011. "Bir Ahlak Felsefesi Problemi Olarak Erdem Kavramına Yüklenen Anlamın İlkçağ'dan Ortaçağ'a Evrimi", FLSF (Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi), 11: 79-101, ISSN 1306-9535.

Ocak, M. ve F.C. Güçlü. 2014. "Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve", Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 6 (3).

Özbirecikli, M. ve T. Ural. 2006. "Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği", İktisat İşletme ve Finans Dergisi, 21 (248).

Özcan, Ş. 2010. Etik Kavramı ve Tarihsel Gelişimi, Yayınlanmamış Ders Notu, SBE, İnönü Üniversitesi, Malatya.

Özer, G. ve M. Uyar. 2010. "Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim Sayısı, No:48,

Özkalp, E. ve Ç. Kirel. 2011. Örgütsel Davranış, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Patterson, D. 2001. “Causal Effects Of Regulatory Organizational And Personel Factors On Ethical Sensitivity”, Journal of Business Ethics, 30.

Pehlivan, İ. 1998. Yönetmel Mesleki ve Örgütsel Etik, 1. Basım, Pegem Yayıncılık, Ankara.

Rice, G. 1999. “Islamic Ethics and The Implications for Business”, Journal of Business Ethics.

Schweperker, Charles H. 2001. “Ethical Climate’s Relationship to Job Satisfaction, Organizational Commitment, and Turnover Intention in the Salesforce”, Journal of Business Research, 54.

Shaub, M .K., D. W. Finn ve P. Munter. 1993. The Effects of Auditors’ Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity, Behavioral Research in Accounting, 5.

ÖS
148 SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22), <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (Erişim Tarihi: 10. 06. 2018).

Şeker, M. 2011. ”Türk İslam Medeniyetinde Ahilik ve Fütüvvet Namelerinin Yeri”, Ötüken Neşriyat, İstanbul.

The Association of Certified Fraud Examiners. 2016. ACFE Report to the Nations, Retrieved October 04, 2016, [http:// www.acfe.com/rtnn.aspx](http://www.acfe.com/rtnn.aspx), (Erişim Tarihi: 05. 06. 2018).

Toraman. C. 2018. archive.ismmmo.org.tr/docs/.../24%20-%2059%20CENGIZ%20TORAMAN.doc (Erişim Tarihi: 06. 06. 2018).

Torlak, Ö. 2003. Pazarlama Ahlâkı: Sosyal Sorumluluklar Ekseninde Pazarlama Kararları ve Tüketici Davranışlarının Analizi, 2. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, İstanbul.

TÜGİAD, 1992. İş Etiği ve Türkiye’de İş Etiğine Yönelik Tutumlar.

Türkeri, M. 2014. Etik Bilinç, Lotus Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.

Tsalikis, J. ve D. J. Fritzsche. 1989. “Business Ethics: a tih a Focus on Marketing Ethics”, Journal Rewiev of Business Ethics, 8 (9).

Uçma, T. 2011. Muhasebenin Teorik Yapısı Genel Bir Bakış, Gazi Kitabevi, Ankara.

Ural, T. 2003. İşletme ve Pazarlama Etiği, (Ed: Cemal Yükselen), Detay Yayıncılık, Ankara.

Uzay Ş. 2004. “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, MÖDAV, The First Annual International Accounting Conference, 3-5 November 2004, İstanbul Bildiri Kitabı.

Ülgen, H. ve S. K. Mirze. 2004. İşletmelerde Stratejik Yönetim, 2. Baskı, İstanbul, Literatür Yayıncılık.

Yıllancı, F., B. Yıldız ve M. Kiracı. 2013. Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara.

Zeller, E. 2001. Grek Felsefesi Tarihi, Çeviren. Aydoğan, İstanbul.

<http://www.spk.gov.tr/Bulten> (Erişim Tarihi:10. 06. 2018).

<http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> (Erişim Tarihi:10. 05. 2018).

<http://kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 05. 06. 2018).