



DENETİMDE ETİK

Yrd. Doç. Dr. Çağnur BALSARI - Araş. Gör. Fatih DALKILIÇ / Dokuz Eylül Üniversitesi

DENETİMDE ETİK

ÖZET

Enron, Worldcom ve Parmalat gibi geniş yankı uyandıran büyük muhasebe skandalları sonrasında muhasebe dünyası etik ve doğruluk konularında itibarını yeniden inşa etmek zorunluluğu ile karşı karşıya kalmıştır. İlke bazlı olarak nitelendirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) tüm dünya tarafından kabul edilmeye başlanması süreci ile beraber denetimde etik karar verme her zamankinden daha fazla önem kazanmıştır. İşletme alanında üç adet faktör etik karar vermeyi etkilemektedir, bu faktörler; genel etik çevresi, işletmenin etik çevresi ve kişisel etik değerler olarak sıralanmaktadır (Selimoğlu, 1997). Çalışma bu faktörlerden iki tanesini değerlendirmeye yöneliktir. İlk olarak Türkiye'deki genel etik çevresi analiz edilmiştir. İkinci olarak kişisel etik perspektiflerinden deontoloji ve bireycilik (egoizm), bir denetim örnek olay aracılığı ile karşılaştırılmıştır. Örnek olay içerisinde denetçi, muhasebeci, tepe yöneticisi ve yönetim kurulu başkanı için etik ikilemler yer almaktadır. Sonuçlara göre genel çevre her ne kadar dejenere olursa olsun ve iş dünyasındaki kişiler ne kadar bireysel davranırsa davranırsın, denetçinin evrensel etik kurallara (deontoloji) uygun davranması beklenmektedir. Çalışmanın sonuçları, denetim mesleğinde etik karar verme süreci ile ilgili ilke bazlı yaklaşıma olan ihtiyacı göstermektedir.

Anahtar sözcükler: Denetim, muhasebe, etik, deontoloji, bireycilik, etik çevresi, UFRS

1. Giriş

Denetim alanında etik karar verme süreci son zamanlarda oldukça önem kazanmıştır. Muhasebe skandalları nedeniyle imaj kaybına uğrayan meslek, etik ve doğruluğun tarihi temelleri üzerine yeniden inşa edilmelidir. Bir zamanlar tüm meslekler arasında doğruluk bakımından en üst dereceye konulan muhasebe mesleği (Pearson, 1998) muhasebe skandalları nedeniyle bu konumunu kaybetmiştir (Herron ve Gilbertson, 2004). İlke bazlı olarak nitelendirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) tüm dünya tarafından geniş ve süregelen kabulü ile beraber denetimde etik karar verme her zamankinden daha fazla önem kazanmıştır. AICPA ya göre muhasebe mesleği belirli kurallara uyumdan daha fazlasını model olarak mesleki faaliyetlerin, performansın yönetimi, hatta düşünmeyi gerektirmektedir, bu doğrultuda tüm mesleki faaliyetler yetenek, nesnellik ve doğruluk ile sonuçlanacaktır (AICPA, 2002: bölüm 51.02). Bu cümle ile ilke bazlı standartların ve doğruluğun muhasebe mesleği için rolü açıklanmaktadır.

Skinner'e (1995) göre finansal raporlama, iyi eğitilmiş, mesleki yargıyı tutarlı olarak uygulayan ve etik davranan muhasebe meslek mensuplarından fayda sağlamaktadır. Denetçiler etik davrandığı sürece ilke bazlı standartlar daha yüksek kalitede bilgiler sağlamaktadır. İlke bazlı standartlar katı kurallar içermediği ve literatürde kesin olmayan ve belirsiz şekilde tanımlandıkları için etik önem kazanmaktadır. Nelson (2002), ilke bazlı standartlar altında yöneticilerin kazançların yönetimi ile ilgili durumları haklı göstermeye çalıştıklarını ve denetçileri katı olmayan kuralları amaçlarına uygun şekilde yorumladıklarını belirterek etki altına almaya çalıştıklarını ortaya koymuştur. Denetçiler bu gibi durumlarda kandırılabilirler çünkü (1) işlem subjektif karakterdedir ve denetçi müşterinin haksız olduğunu kanıtlayamaz (2) işlem cari yılın karını düşürmektedir ve önemsiz düzeyde ya da ihtiyatlılık sınırlarında algılanabilir. Gibbins vd. (2001) kesin olmayan kurallardan oluşan standartların denetçi ile müşteri arasında yaşanan tartışmalarda denetçinin gücünü düşürdüğünü savunmaktadır. Buna ek olarak Magee ve Tseng (1990), standartların daha az spesifik olmasına paralel olarak müşterinin kendi görüşlerine en yakın olanı seçme (opinion shop) tehlikesinin daha etkin olduğunu ortaya koymuştur. Knapp (1987) denetim komitelerinin denetçiye ihtilaf durumlarında verdiği desteği ölçen bir deney düzenlemiştir. Muhasebe kurallarının yorumu gerektirdiği durumlarda komite desteği daha az düzeyde gerçekleşmektedir. Bu gibi durumlarda iki şey denetçinin doğru olan kararı vermesi için önemli olmaktadır, bunlar; bilgi ve iş etiğidir. Bu çalışmanın odak noktası denetçilerin iş etiğidir.

Denetçinin etik konusunda yaşadığı ikilem, işvereni olan ve ücretini ödeyen yönetimin hazırlamış olduğu finansal raporlarla ilgili denetim kararı vermesinden kaynaklanmaktadır (Wilson, 1997). Denetçinin yönetimle aynı görüşü paylaşmadığı durumlarda genellikle yönetim denetçiyi gelecek yıl birlikte çalışmakla tehdit etmektedir.

Mesleki etik, genel etik çevresi, işletmenin etik çevresi ve kişisel etik değerlerden etkilenmektedir (Selimoğlu, 1997). Civelek ve Durukan (1997) Türkiye'nin sosyal durumunu incelemiştir. Çalışmanın ilk kısmında Civelek ve Durukan'ı (1997) takip ederek ve sosyal duruma ve meslek etiğine etkilerine 10 sene sonra yeniden bakmaktadır. Karar verme sürecindeki kişisel etik değerler ise çalışmamızın ikinci kısmında incelenmiştir.

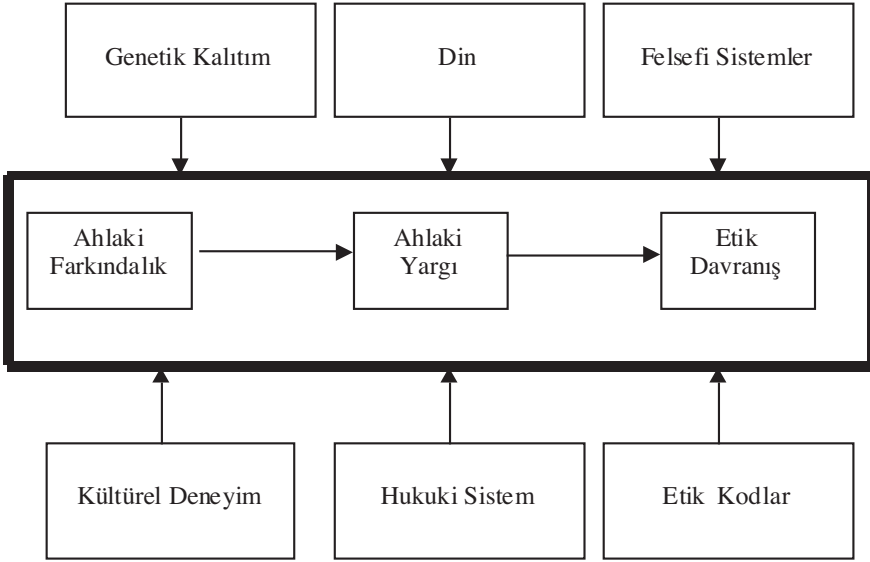
Çalışmamız şu şekilde organize edilmiştir: giriş kısmından sonra genel mesleki etik ve etiği etkileyen faktörleri inceleyen ikinci kısım gelmektedir. Üçüncü bölümde Türkiye'deki sosyal etik çevresi ile ilgili araştırma yer almakta ve sonuçlar Civelek ve Durukan (1997) ile karşılaştırılmaktadır. Dördüncü bölüm deontolojik ve bireyci etik perspektifleri ile ilgili araştırma sonuçlarını içermektedir. Son olarak beşinci bölümde çalışmamızın sonuçları ve gelecekte yapılacak çalışmalar ile ilgili öneriler yer almaktadır.

2. Mesleki Etik

Post vd. (2002) ' e göre etik, yanlış ve doğru davranışların ne olduğu ile ilgili görüştür. Bu görüş bize neyin ahlaki olup olmadığını söylemekte ve temel insan ilişkileri ile ilgilenmektedir. Etik prensipler ahlaki davranışlar konusunda rehberlik ederler. Mesleki etik, genel etik kuralların meslek dalına uyarlanmasıdır. Genel etik çevresi, işletmenin etik çevresi ve kişisel etik değerler, mesleki etiği oluşturan temel taşlardır (Selimoğlu, 1997).

Şekil 1 etik karar verme süreci ile ilgili genel bir çerçeve oluşturmaktadır. İlk adım bireyin etik bir ikilemin varlığını fark etmesini sağlayan ahlaki bir farkındalıktır. İkinci adımda bireyin neyin doğru olduğuna karar vermesini sağlayan ahlaki yargı yer almaktadır. Üçüncü adımda etik davranış, doğru olanın yapılması yer almaktadır. Tüm bu adımlar genetik kalıtım, din, felsefi sistemler, kültürel deneyim, hukuki sistem ve etik kodlardan etkilenmektedir (Hartman, 2002).

Şekil 1: Etik karar verme süreci



Genetik kalıtım: Sosyobiyologlara göre ortak çalışma gibi iyi özellikler genetik özellikler tarafından sağlanmakta ve zaman içerisinde güçlenmektedir.

Din: On emir ve benzeri altın kurallar dini ahlaka ait bakış açısını şekillendirmekte ve sosyal ve mesleki etik olgusunu güçlü şekilde etkilemektedir.

Felsefi sistemler: Epikür felsefesi yanlıları iradenin özelliklerinin davranışın iyiliğinin belirlenmesinde temel olduğunu savunmaktadırlar. Öte yandan Stoacılar ve Püritenciler disiplinli ve çok çalışmaya dayalı bir yaşam tarzını savunmaktadırlar. Bu örneklerde görüldüğü üzere farklı felsefi sistemler etik karar verme sürecini farklı şekillerde etkileyebilirler.

Kültürel deneyim: Kurallar, gelenekler ve standartlar doğru olanın yapılması için nesilden nesle aktarılırlar. Etik karar verme toplumun normlarından etkilenmektedir.

Hukuki sistem: Yasalar, toplumun etik standartlarını yoğun şekilde yansıtır. Bu nedenle yasalar yaşamımızdaki etik kurallar konusunda bizi eğitmektedirler.

Etik kodlar: Etik kodlar iş çevrelerinin etik konusundaki görüşlerini yansıtmaktadırlar. Etik kodlar üç kategoriden oluşmaktadır. Bunlar şirket kodları, şirket faaliyet politikaları ve mesleki örgütlerin yayınlamış olduğu kodlardır. Örnek olarak IFAC 'ın muhasebe meslek mensupları için yayınlamış olduğu etik kodlar verilebilir.

Tüm bu faktörler, mesleki etiğin bir parçası olan genel etik çevresinin bileşenleridir. Genel etik çevresi karar verme sürecinde oldukça önemlidir. Türkiye'deki genel etik çevrenin değerlendirilmesi, politika belirleyici ve standart yapıcılara mevcut muhasebe kurallarının ve mesleki kodların uygulanabilirliği konusunda ve gelecekte oluşturulacak standartlar ve kodların hazırlanmasında bakış açısı sağlayacaktır. Bu nedenle çalışmamızın ilk kısmında mevcut genel sosyal çevre değerlendirilmiştir.

3. Türkiye'deki Sosyal Etik Çevrenin Araştırılması

Civelek ve Durukan (1997) Türkiye'nin sosyal etik çevrenin durumunu incelemişlerdir. Çalışmanın bir sonraki kısmında aynı anket¹ kullanılarak sosyal etik çevresi 10 yıl sonra aynı şekilde değerlendirilmiştir. Civelek ve Durukan (1997) anketi Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde okuyan 119 öğrenci üzerinde gerçekleştirmişlerdir. Bu öğrenciler yakın gelecekte işletme alanında yönetici ve etik norm belirleyici aday olmaları nedeniyle seçilmiştir. Aynı nedenle ve karşılaştırma yapabilme olanağı nedeni ile çalışmamızda aynı anket 72 adet işletme fakültesi öğrencisi ile 69 adet işletme dışı fakülte öğrencisine uygulanmıştır. Katılımcılar, 74 bayan ve 67 erkekten oluşmaktadır.

Anketin ilk sorusunda katılımcılardan Türkiye'nin en önemli ilk üç sorununu sıralamaları istenmiştir. Tablo 1 den de görüleceği üzere "işsizlik", "sosyal ve politik yozlaşma" ve "bilim/bilgi toplumu olamama" sorunları ilk 3 sırayı paylaşmaktadır. Katılımcıların %40'ı işsizliği; %33'ü sosyal ve politik yozlaşmayı; %25'i ise bilim/bilgi toplumu olamamayı ülkemizin en önemli sorunu olarak belirtmişlerdir. Civelek ve Durukan'ın (1997) sonuçlarına bakıldığında sosyal ve politik yozlaşma ile bilim/bilgi toplumu olamama yine en önemli üç sorun arasında yer alırken çalışmamızda en önemli sorun olarak belirtilen işsizliğin yerine enflasyon en önemli sorun olarak ilk sırayı almıştır. İşsizlik ve enflasyon sorunlarını ekonomik olgular başlığı altında düşünürsek; üniversite öğrencilerinin

¹ Bu anket Ek-1 kısmında verilmektedir.

son 10 yılda en önemli gördüğü ülke sorunlarımız ekonomi, sosyal ve politik yozlaşma ve bilim/bilgi toplumu olamama şeklinde olmaktadır.

Tablo 1: Türkiye'nin en önemli 3 sorunu

	Sıra	Sıklık (%)	Toplam
İşsizlik	1	40 (%28,2)	86
	2	34 (%23,9)	
	3	12 (%8,5)	
Sosyal ve politik yozlaşma	1	33 (%23,2)	75
	2	25 (%17,6)	
	3	17 (%12)	
Bilim/bilgi toplumu olamama	1	25 (%17,6)	63
	2	16 (%11,3)	
	3	22 (%15,5)	

İkinci soruda katılımcılardan Türkiye'yi uluslararası platformda ekonomik, sosyal ve politik açıdan 10 üzerinden değerlendirmeleri istenmiştir. Tablo 2 de yer alan sonuçlara göre en düşük not (3,76) ile politik açıdan verilen nottur. Ekonomik açıdan ortalama (4,37) ve sosyal açıdan ise (4,71) olarak oluşmuştur. Civelek ve Durukan'ın (1997) çalışmalarında da sıralama aynı olmuş fakat not ortalamaları daha düşük çıkmıştır. Sonuç olarak katılımcılarımıza göre Türkiye her üç alanda da notunu yükseltmiştir.

Tablo 2: Türkiye'nin ekonomik sosyal ve politik açıdan notu

	Ortalama	Standart Sapma.
Ekonomik	4,37	1,49
Sosyal	4,71	1,52
Politik	3,76	1,74

Türkiye'nin genel etik çevresine yönelik son soruda katılımcılara verilen atasözlerinden hangileri ile gerçek hayatta karşı karşıya geldikleri sıralanmaları istenmiştir. Tablo 3 te yer alan sonuçlara göre "bana dokunmayan yılın bin yıl yaşasın", "amaca ulaşmak için her yol mübahtır" ve " köprüyü geçene kadar ayıya dayı diyeceksin " atasözleri en sık karşılaşılan durumları özetlemektedir. Her üç atasözü de sosyal yozlaşma ve bireyseliği yansıtmakta ve anketimizin ilk sorusuna verilen cevaplarla tutarlılık yansıtmaktadır.

Sonuçlar cinsiyetler ve bölümler bazında farklılık göstermemektedir. Sonuçlar bir bütün olarak üniversite öğrencilerinin yaşadıkları toplumu sosyal açıdan dejenere olmuş ve bireyselci bir toplum olarak gördüklerini göstermektedir. Görüşlerin son 10 yılda değişmemesi ve Türkiye'nin hala aynı sorunlarla uğraşiyor olması da şaşırtıcı bir sonuçtur.

Tablo 3: En çok seçilen atasözleri

	Sıra	Sıklık (%)	Toplam
Bana dokunmayan yılan bin yıl yaşasın.	1	23 (%16,2)	62
	2	19 (%13,4)	
	3	20 (%14,1)	
Amaca ulaşmak için her yol mübahdır.	1	28 (%19,7)	51
	2	9 (%6,3)	
	3	14 (%9,9)	
Köprüyü geçene kadar ayağa dayı diyeceksin.	1	11 (%7,7)	58
	2	27 (%19)	
	3	20 (%14,1)	

4. Kişisel Etik Perspektiflerinin Araştırılması

Literatürde karar verme süreci ile olarak kişisel etik perspektifleri arasında adalet, deontolojik, bireyselci, faydacı ve göreceli modeller sıralanmaktadır (Arbak ve Çakar, 2005). Adalet perspektifi Aristo'nun eşitlik prensibi üzerine kurulmuştur. Deontolojik perspektif "kendine nasıl davranılmasını istiyorsan başkalarına da öyle davran" şeklinde özetlenebilir. Deontolojik perspektif Kant'ın doktrini üzerine kurulmuştur ve eylemlerin arkasındaki niyetlere odaklanmaktadır. Kant etiğinin temelini doğru olanı yapma zorunluluğu olarak belirtmiştir. Doğru olanı belirlerken daha iyi bir dünya nasıl olur sorsundan hareket edilmelidir. Öte yandan Hinman'a (2003) göre bireyselcilik ve faydacılık sonuçların önemini vurgulamaktadır. Faydacılık modeline göre bir davranışın ahlaki olup olmadığı sonuçları değerlendirilerek saptanmalıdır. Bu nedenle faydacılık aynı zamanda sonuca dayalı doktrin olarak da adlandırılmaktadır. Bireyselcilik de yine sonuca odaklıdır. Bu görüşe göre bireyler ya da şirketler eylemlerini kendi çıkarlarını rasyonel olarak hesaplayarak gerçekleştirmelidir. Eylemler kişisel çıkarları gerçekleştirdikleri sürece doğrudurlar. Görecilik perspektifine göre ise her kültürün doğruları farklıdır ve bu nedenle etik prensipler evrensel olamazlar (Arbak ve Çakar, 2005).

Çalışmamızda denetim mesleği ile ilgili tezat görüşleri içermeleri nedeniyle sadece deontolojik ve bireyselcilik boyutları ele alınmıştır. Bireyselcilik genellikle yönetimde yer alan kişilerin sahip oldukları bilgiler ile kendi çıkarlarını koruyacaklarını savunan vekalet teorisi ile ilişkilendirilmektedir (Satava vd., 2006). Son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandallarında kilit konumdaki kişilerin bireyselci etik perspektifleri açıktır. Buna karşılık, Satava'ya (2006) göre deontolojik perspektif etik karar verme sürecine ilke bazlı yaklaşımın temelini oluşturmakta ve muhasebe mesleğinde gittikçe kabul görmektedir; bu bağlamda denetim mesleği içinde model olarak kabul edilmelidir.

İşletme bölümlerinde okuyan öğrencilerin karar verirken hangi perspektiften de-

ğerlendirme yaptıkları, diğer bölümlerde okuyan öğrencilerden farklı düşünüp düşünmedikleri, gelecekte muhasebe ve denetim mesleğinde söz sahibi olacak olmaları nedeni ile önem arz etmektedir.

Anketin ikinci bölümünde katılımcılara bir örnek olay incelemesi verilmektedir. Örnek olayda yer alan yönetim kurulu başkanı şirketin yeni atanan tepe yöneticisinden oldukça yüksek hedefleri gerçekleştirmesini baskı yolu ile istemekte; yönetici muhasebe bölümü şefinin bazı muhasebe hileleri ile rakamlarda oynama yapmasını sağlamakta ve son olarak da denetçi tüm bu olup bitenlere göz yummaktadır. Örnek olay incelemesinde her 4 birey için de etik ikilemler yer almaktadır. Anketin amacı katılımcıların bu ikilemleri değerlendirirken deontolojik ve bireyselci perspektiflerden hangisini benimsediklerini saptamaktır. Her bir perspektif için Arbak ve Çakar'ın (2005) çalışmalarından alınan 7'li Likert ölçeğine göre hazırlanmış 2 adet soru kullanılmıştır.

Tablo 4 te bireyselcilik ile ilgili, Tablo 5 te ise deontoloji ile ilgili sonuçlar yer almaktadır.

Tablo 4: Bireysellik (bölüm ve cinsiyete göre)					
<i>Bölüm A: Cinsiyete göre</i>					
Soru: Davranışın kişiye getirisi vardır					
	Erkek		Bayan		Anlam(p)
	Ortalama	Std. sapma	Ortalama	Std. sapma	
Y.K. Bşk	3,67	1,91	3,86	1,87	,546
T. Yönetici	3,11	1,86	3,19	1,76	,787
Muhasebeci	3,39	1,82	3,85	1,94	,149
Denetçi	3,67	1,93	4,09	2,05	,212
Soru: Kişi tatmin olmuştur					
	Erkek		Bayan		Anlam(p)
	Ortalama	Std. sapma	Ortalama	Std. sapma	
Y.K. Bşk	3,46	1,82	3,12	1,55	,236
T. Yönetici	2,91	1,80	2,84	1,63	,803
Muhasebeci	3,77	1,59	3,85	1,77	,790
Denetçi	3,82	1,93	3,96	1,86	,669
<i>Bölüm B: Bölüme göre</i>					
Soru: Davranışın kişiye getirisi vardır					
	İşletme		İşletme dışı		Anlam(p)
	Ortalama	Std. sapma	Ortalama	Std. sapma	
Y.K. Bşk	3,22	1,68	4,35	1,93	,000
T. Yönetici	2,63	1,56	3,71	1,89	,000
Muhasebeci	3,36	1,84	3,91	1,92	,084
Denetçi	3,43	1,94	4,38	1,95	,005
Soru: Kişi tatmin olmuştur					
	İşletme		İşletme dışı		Anlam(p)
	Ortalama	Std. sapma	Ortalama	Std. sapma	
Y.K. Bşk	2,89	1,46	3,70	1,80	,004
T. Yönetici	2,58	1,54	3,17	1,83	,040
Muhasebeci	3,71	1,66	3,93	1,71	,451
Denetçi	3,58	1,73	4,22	2,00	,045

Bireysellik ile ilgili ilk soruda ortalamalar denetçi, yönetim kurulu başkanı, muhasebeci ve tepe yöneticisi için sırasıyla 3.89, 3.77, 3.63 ve 3.15 şeklinde çıkmıştır. Tepe yöneticisi 4 aktör arasında bireyselliği en fazla² çıkan kişi olmuştur. İkinci soruda ise ortalamalar denetçi, muhasebeci, yönetim kurulu başkanı ve tepe yöneticisi için sırasıyla 3.89, 3.81, 3.29 ve 2.87 şeklinde oluşmuştur. Yönetim kurulu başkanı ve tepe yöneticisi diğerlerine göre daha bireyselci³ olarak belirlenmişlerdir. İşletme dışı

² 0,001 düzeyinde anlamlı

³ 0,001 düzeyinde anlamlı

öğrenciler tüm aktörleri etik açıdan daha az bireyselci olarak belirlemişlerdir. Cinsiyete göre bakış açılarında anlamlı bir farklılık görülmemektedir.

Tablo 5: Deontoloji (bölüm ve cinsiyete göre)					
<i>Bölüm A: Cinsiyete göre</i>					
Soru: Her çalışandan beklenecek türden yazılı olmayan bir kurala karşı gelinmiştir.					
	Erkek		Bayan		Anlam(p)
	Ortalama	Std. sapma	Ortalama	Std. sapma	
Y.K. Bşk	3,67	1,67	3,15	1,61	,061
T. Yönetici	3,14	1,70	2,92	1,64	,441
Muhasebeci	3,67	1,83	3,49	1,90	,559
Denetçi	3,60	1,91	2,77	1,97	,013
Soru: Davranış genel olarak değerlendirildiğinde etikdir.					
	Erkek		Bayan		Anlam(p)
	Ortalama	Std. sapma	Ortalama	Std. sapma	
Y.K. Bşk	5,36	1,72	5,91	1,35	,040
T. Yönetici	5,39	1,66	6,11	1,33	,006
Muhasebeci	5,48	1,64	5,89	1,51	,122
Denetçi	5,89	1,46	6,30	1,32	,089
<i>Bölüm B: Bölüme göre</i>					
Soru: Her çalışandan beklenecek türden yazılı olmayan bir kurala karşı gelinmiştir.					
	İşletme		Bayan		Anlam(p)
	Ortalama	Std. sapma	Ortalama	Std. sapma	
Y.K. Bşk	3,24	1,67	3,57	1,64	,241
T. Yönetici	2,80	1,46	3,25	1,84	,115
Muhasebeci	3,19	1,70	3,97	1,95	,013
Denetçi	2,90	1,88	3,43	2,06	,116
Soru: Davranış genel olarak değerlendirildiğinde etikdir.					
	İşletme		Bayan		Anlam(p)
	Ortalama	Std. sapma	Ortalama	Std. sapma	
Y.K. Bşk	5,38	1,66	5,94	1,39	,031
T. Yönetici	6,11	1,22	5,41	1,73	,007
Muhasebeci	5,85	1,52	5,54	1,64	,246
Denetçi	6,28	1,24	5,94	1,53	,139

Tablo 5 te görüldüğü üzere tepe yöneticisi ve denetçi katılımcılara göre yazılı olmayan kurallara yönetim kurulu başkanı ve muhasebeciden daha fazla karşı gelmişlerdir⁴. Ortalamalar muhasebeci, yönetim kurulu başkanı, denetçi ve tepe yöneticisi için sırasıyla 3.57, 3.42, 3.17 ve 3.02 şeklindedir. Bu sonuçlara göre tepe yöneticisi ve denetçi deontolojik pespektife göre diğerlerinden daha suçlu bu-

⁴ 0,001 düzeyinde anlamlı

lanmaktadır. Örneklemde yer alan bayan katılımcılar erkeklere göre denetçiyi daha fazla suçlu bulmuşlardır. İşletme öğrencilerine göre ise muhasebeciyi işletme dışı öğrencilere oranla daha fazla suçlu bulunmuştur.

İkinci soruda denetçinin eylemi tüm örneklem tarafından 6.11 ortalama ile en az etik bulunmuştur⁵. Denetçinin eylemi işletme öğrencileri tarafından en az etik bulunurken, işletme dışı bölüm öğrencileri yönetim kurulu başkanı ve denetçiyi en az etik davranan olarak saptamışlardır. Bayan katılımcılar yönetim kurulu başkanı ve tepe yöneticisini erkek katılımcılara oranla daha az etik bulmuşlardır. İşletme öğrencileri tepe yöneticisini; işletme dışı bölüm öğrencileri ise yönetim kurulu başkanını daha az etik bulmuşlardır.

Son soruda katılımcılara en suçlu buldukları kişi ve nedenleri sorulmuştur. Katılımcıların %42 lik bölümü denetçiyi; %33 lük bölümü yönetim kurulu başkanını, %23 lük bölümü tepe yöneticisini ve son olarak %1 lik bölüm ise muhasebeciyi en suçlu olarak seçmiştir. İşletme öğrencilerinin %49 u denetçiyi en suçlu olarak belirlerken bu oran işletme dışı bölümlerde %46 ile yönetim kurulu başkanı en suçlu olarak gerçekleşmiştir. Denetçiyi suçlu bulanlar gerekçe olarak denetçinin asıl iş konusunun dürüst olmayı gerektirdiğini belirtirken, yönetim kurulu başkanını suçlu bulanlar "balık baştan kokar" yorumunu eklemişler ve zincirleme şekilde gerçekleşen bu olaylarda ilk halka olmayı en büyük suç unsuru olarak görmüşlerdir.

5. Sonuç ve Gelecekte Yapılacak Çalışmalar ile İlgili Öneriler

Bu çalışmanın ilk amacı Civelek ve Durukan'ın (1997) çalışmalarını tekrarlayarak Türkiye'nin genel etik çevresine ışık tutmaktır. Sonuçlara bakıldığında ekonomi, sosyal ve politik yozlaşma ve bilim/bilgi toplumu olamama ülkemizin 10 yıldır değişmeyen sorunları olarak ortaya çıkmaktadır. Atasözlerimiz de bireyselcilik yönünde bir ilerleme olduğunu göstermekte ve sosyal yozlaşmanın ipuçlarını sunmaktadır.

Çalışmanın ikinci amacı denetçinin yaşamış olduğu ikilem karşısında üniversite öğrencilerinin bireyselci ve deontolojik perspektiflerinin karşılaştırmaktır. Sonuçlar geleceğin işletmecilerinin denetçiden çok şey beklediklerinin göstermektedir. Denetçi muhasebe hilelerine göz yumduğunda mevcut aktörler arasında, tepe yöneticisi ve yönetim kurulu başkanı en bireyselci görülmesine rağmen, denetçi etik açıdan en az deontolog olarak görülmektedir. Ek olarak örnek olay çalışmamızda denetçi asıl işi dürüstlük olduğundan en suçlu bulunmuştur. Sonuç olarak, genel çevre her ne kadar dejenere olursa olsun ve iş hayatındaki diğer kişiler ne kadar bireysel davranırsa davranırsın denetçinin evrensel etik kurallara (deontoloji) uygun davranması beklenmektedir.

Çalışmamızın sonuçları, bazı kısıtları olduğu dikkate alınarak incelenmelidir.

⁵ 0,001 düzeyinde anlamlı

Çalışmanın sonuçları Dokuz Eylül Üniversitesi öğrencilerinin görüşlerinin yansıtmaktadır, gelecekte yapılacak çalışmalar farklı illerdeki üniversite öğrencilerini de kapsamalıdır. Çalışma sonuçları öğrenci görüşlerinin yansıtmaktadır. Gelecekte iş dünyasının üyelerinin de bu konudaki görüşleri ve konuya yaklaşımları analiz edilmelidir. Çalışmada sadece deontolojik ve bireyselci bakış açıları değerlendirilmiştir, diğer bakış açılarını ve bunların denetime etkilerini hedef alan çalışmalar da yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Arbak Y., Çakar U. (2005). Karar vermede ahlaki eğilimler: işletme eğitimin etkisi. 13. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi, Marmara Üniversitesi, 2005.
- Civelek, M.A., Durukan, M.B. (1997). Günümüz koşullarında muhasebe mesleği ve meslek ahlakı. III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Antalya (30 Nisan - 4 Mayıs 1997).
- Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb, 2001. "Evidence About Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting," *Journal of Accounting Research* 39 sf: 535-563.
- Hartman, L.P. (2002). Perspectives in business ethics. 2nd edition. Mc-Graw Hill.
- Herron, T. L., Gilbertson, D. L. (2004) "Ethical Principles vs. Ethical Rules: The Moderating Effect of Moral Development on Audit Independence Judgments" *Business Ethics Quarterly* 14: 499-523
- Hinman L.M., Ethics: A Pluralistic Approach to Moral Theory, 3rd edition, Belmont, CA: Wadsworth 2003
- Knapp, M. (1987). An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management. *The accounting review* 62: 578-588.
- Magee, R., Tseng, M. (1990). Audit pricing and independence. *The accounting review* 65: 315-336
- Nelson, M.W. (2002). Behavioral evidence on the effects of principles-based and rules-based standards. Working paper: Cornell University.
- Pearson, M. (1998). A new code of professional conduct for CPA's. *Ohio CPA journal*. 7-9.
- Post, E.J., Lawrence, A.T., Weber, J. (2002). Business and society corporate strategy, public policy, ethics. 10th edition. Mc-Graw Hill
- Satava, D., Caldwell, C., Richards, L. (2006). Ethics and the auditing culture: rethinking the foundation of accounting and auditing. *Journal of Business Ethics*. 64, 271-284.
- Selimoğlu, S.S. (1997). Muhasebede meslek ahlakı (etik) yaklaşımı. III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Antalya (30 Nisan - 4 Mayıs 1997).
- Wilson, A.. (1997). muhasebe denetiminde meslek ahlakı açısından karşılaşılan güçlükler III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Antalya (30 Nisan - 4 Mayıs 1997).

EK 1: ÇALIŞMADA KULLANILAN ANKET ÖRNEĞİ

I. ÜLKE SORUNLARIMIZ

- (A) Enflasyon (B) İşsizlik
(C) Nüfus Artışı (D) Büyük Şehirlerde Yoğunluk
(E) Sosyal ve Politik Yozlaşma (F) Üretim Artışına Yönelmeme
(G) Ulusun Güvenliği (H) Teknolojik Alanda Gerilik
(I) Tüketim Toplumu Olma (K) Çevre Kirliliği
(J) Avrupa Topluluğuna Kabul Edilmeme
(L) Bilim/Bilgi Toplumu Olmama

ULUSAL AÇIDAN EN ÖNEMLİ OLDUĞUNU DÜŞÜNDÜĞÜNÜZ ÜÇ SORUNU, ÖNEM SIRASINA GÖRE LÜTFEN KUTULARA YAZINIZ

1. En Önemli

2. Çok Önemli

3. Önemli

II. TÜRKİYE'NİN ULUSLARARASI PLATFORMDAKİ NOTUNU AŞAĞIDAKİ KRİTERLERE GÖRE BELİRTİNİZ.

A. Ekonomik Açıdan	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
B. Sosyal Açıdan	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1
C. Politik Açıdan	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1

III. ATASÖZLERİMİZ

- A. Amaca ulaşmak için her yol mubahtır.
B. Bal tutan parmağını yalar.
C. Nabza göre şerbet vereceksin.
D. Bana dokunmayan yılan bin yıl yaşasın.
E. Battı balık yan gider.
F. Doğru söyleyeni dokuz köyden kovarlar.
G. Ele verir talkını, kendi yutar salkımı.
H. Elini verirken kolunu kaptırırsın
I. Her koyun kendi bacağından asılır.
J. Köprüyü geçene kadar ayıya dayı diyeceksin
K. Minareyi çalan kılıfını hazırlar
L. Sen benim sırtımı kaşı ben seninkini.
M. Şıracımın şahidi bozacaktır.
N. Üzüm üzüme baka baka kararır.
O. Üzümü ye, bağını sorma

1. Bu atasözlerini haklı gösteren olaylarla karşılaşıyor musunuz?

Evet

Hayır

2. 1. Soruya cevabınız evet ise, 3 tanesini önem sırasına göre (en önemliden başlayarak) aşağıdaki kutulara yazınız.

1

2

3

IV. CİNSİYETİNİZ

Bayan

Bay

ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

KUHLİ HOLDİNG

Emre Mert bir çok alanda faaliyet gösteren Kuhli Holding in başına tepe yöneticisi (CEO) olarak atanmıştır. Kariyer basamaklarını hızla tırmanan Emre Mert için bu iş oldukça önemli bir dönüm noktasıdır. Çoğunluğunu şirketin büyük hissedarlarının oluşturduğu yönetim kurulu ile yaptığı toplantıdan sonra yönetim kurulu başkanı olan Mehmet Uçaroğlu da özel bir görüşme yapmış ve kendisinden beledikleri şirket ile ilgili performans artışlarından bahsetmiştir. Mehmet Uçaroğlu kibarca bu hedeflere ulaşılamaması haline Emre nin görevine derhal son verileceğini söyleyerek ilk günden ciddi bir baskı oluşturmuştur. Verilen hedefler oldukça yüksektir.

Emre Mert ilk özel toplantısını muhasebe-finance birim başkanı Yavuz Bulut ile yapmıştır. Yönetim kurulunun kendisine yaptığı baskıya benzer şekilde o da baskı kurmuş ve birim başkanından gereken her türlü muhasebe tekniğine başvurarak kari yükseltmesini talep etmiştir. Öncelikle temel muhasebe politikalarında yapılacak değişikliklerden bahseden E. Mert konuşmanın devamında gelecek döneme ait siparişlerin bu dönem satışlarına yazılması gibi "yaratıcı muhasebe " tekniklerine de değinmiştir. İşe başladığı ilk yıl hedeflere ulaşılırsa işini garantiye alacak ve daha sonra istediği gibi çalışabilecektir. Yavuz Bulut bu özel toplantının hemen sonrasında istenenleri uygulamaya başlamıştır.

Tüm bu konuşulanlara paralel olarak yaşanan gelişmeler sonrasında şirket istediği hedeflere ulaşmış, hisse senedi fiyatı da buna paralel olarak artışa geçmiştir. Sene sonunda şirketi denetlemeye gelen CVB denetim firmasının denetçileri bazı uygunsuzlukları yakalamışlar fakat E. Mert'in denetim firmasının sorumlu ortağı ile yaptığı görüşme sonrasında bu noktaları göz ardı ederek olumlu raporlarını vermişlerdir. E. Mert sorumlu ortak Özge Olcan ile yaptığı görüşmede, olumsuz bir rapor karşısında gelecek sene için başka bir denetim firması ile çalışacaklarını açıklamıştır.

Aşağıdaki soruları yukarıda yer alan örnek olay çalışmasını dikkate alarak yanıtlayınız.

Yönetim Kurulu Başkanı Mehmet Uçaroğlu'nun davranışlarını aşağıdaki kriterler doğrultusunda değerlendiriniz.

Davranışın kişiye getirisi vardır	1	2	3	4	5	6	7	Davranışın kişiye bir getirisi yoktur
Kişi tatmin olmuştur	1	2	3	4	5	6	7	Kişi tatmin olmamıştır
Her çalışandan beklenecek türden yazılı olmayan bir kurala karşı gelinmiştir	1	2	3	4	5	6	7	Her çalışandan beklenecek türden yazılı olmayan bir kurala karşı gelinmemiştir
Davranış genel olarak değerlendirildiğinde etik tir.	1	2	3	4	5	6	7	Davranış genel olarak değerlendirildiğinde etik değildir.

