



**BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINDAKİ YÖNETSEL ETİK
UYGULAMALARIN DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIK DÜZEYİNE ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

Hande ERTAŞ

Eskişehir 2024

**BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINDAKİ YÖNETSEL ETİK
UYGULAMALARIN DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIK DÜZEYİNE ETKİSİ**

Hande ERTAŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Aşlı GEYLAN

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Şubat 2024

JÜRI VE ENSTİTÜ ONAYI



ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARINDAKİ YÖNETSEL ETİK UYGULAMALARIN DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIK DÜZEYİNE ETKİSİ

Hande ERTAŞ

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şubat, 2024

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Aslı GEYLAN

Bu tez çalışmasının amacı, bağımsız denetim firmaları bünyesinde faaliyet gösteren bağımsız denetim yöneticilerinin, sergiledikleri yönetsel etik olgusuna dair deneyimlerini ve düşüncelerini belirlemek ve firma içinde gerçekleştirdikleri yönetsel etik uygulamaların, bağımsız denetçilerin bağımsızlık düzeyi ile ne derece ilişkili olduğunu ortaya koymaktır. Bu kapsamda bağımsız denetim faaliyetlerinde yönetsel etik olgusuna ilişkin algılar, deneyimler ve uygulamalar, bağımsız denetim yöneticilerinden elde edilen verilerle incelenmiştir. Bu tez çalışmasında; nitel araştırma yöntemine başvurulmuş fenomenoloji deseninden yararlanılmıştır. Veriler, yarı yapılandırılmış görüşme formu ile bağımsız denetim yöneticisi olan 8 katılımcıdan toplanarak içerik analizi ile değerlendirilmiştir. Yapılan analizler sonucunda, üç tema elde edilmiştir. Bu tez çalışması sonucunda, bağımsız denetim faaliyetlerinde şirket içi usulsüzlükler, yakınlık ve yıldırma tehditleri gibi bağımsızlığa tehdit yaratan unsurların yönetsel etik uygulamaların verimliliği için de tehdit oluşturduğu, bağımsız denetim sektöründe regülatörlerin, yöneticilerin etik tutumunun, şirket içi bildirimlerin ve eğitimin yönetsel etiği güçlendiren en önemli unsurları oluşturduğu, yönetsel etik ilke ve uygulamaların bağımsız denetim faaliyetine sağladığı en önemli katkının bağımsızlığın sağlanması, denetçinin tarafsızlığı, denetimin doğru yürütülmesi ve sır saklama ilkesine uyumun sağlanması olduğu ve dolayısıyla yönetsel etik uygulamalar ile denetçinin bağımsızlığı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, Denetim, Yönetsel etik, Etik

ABSTRACT

THE EFFECT OF MANAGERIAL ETHICAL PRACTICES IN INDEPENDENT AUDIT FIRMS ON AUDITOR’S LEVEL OF INDEPENDENCE

Hande ERTAŞ

Department of Management and Organization

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, February, 2024

Supervisor: Asst. Prof. Dr. Aslı GEYLAN

The aim of this thesis is to determine the experiences and thoughts of independent audit managers operating within independent audit firms regarding managerial ethics and to reveal to what extent the managerial ethical practices within the firm are related to the level of independence of independent auditors. In this context, perceptions, experiences and practices regarding managerial ethics in independent audit activities were examined with the data obtained from independent audit managers. In this thesis study, qualitative research method was applied and phenomenology design was utilized. The data were collected from 8 participants who are independent audit managers with a semi-structured interview form and evaluated by content analysis. As a result of the analysis, three themes were obtained. As a result of this thesis, it is concluded that threats to independence such as internal irregularities, intimacy and intimidation threats pose a threat to the efficiency of managerial ethical practices in independent audit activities, and that regulators, manager's ethical attitudes, internal disclosures and training are the most important factors that strengthen managerial ethics in the independent audit sector, It is concluded that the most important contribution of managerial ethical principles and practices to the independent audit activity is to ensure independence, auditor objectivity, proper conduct of the audit and compliance with the principle of confidentiality, and therefore, there is a positive relationship between managerial ethical practices and auditor independence.

Keywords: Independent audit, Audit, Managerial ethic, Ethic

ÖNSÖZ

Tezimi hazırladığım süreçte şüphesiz ki benim için değerli pek çok kişinin üzerimde yoğun emeği ve katkısı bulunmaktadır. Öncelikle akademik yolculuğumda kendisiyle çalışmanın büyük bir şans ve ayrıcalık olduğuna inandığım, yüksek lisans serüvenimi güzelleştiren, sürecin baştan sona keyifle ilerlemesini sağlayan, yönümü kaybettiğim zamanlarda bana olan inancını hiç yitirmeyen, kıymetli desteğini ve motivasyonunu hiçbir zaman esirgemeyen, güler yüzü ve pozitif yaklaşımıyla çıktığım bu akademik yolculuğu büyük bir keyif ve gururla tamamlamamı sağlayan çok sevgili danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Aslı GEYLAN' a sonsuz teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Çalışmamın araştırma bölümü kapsamında hazırlamış olduğum araştırma sorularına vermiş oldukları yanıtlar ve sundukları kıymetli bilgiler sayesinde tez sürecime destek olan, katılımları ile araştırma verilerimin zenginliğini ve niteliğini güçlendiren, çalışmama gösterdikleri duyarlılık ile tezimde değerli katkıları ve yardımları bulunan tüm bağımsız denetim yöneticilerine kıymetli katılımları için çok teşekkür ederim.

Son olarak bu günlere gelebilmemin tek ve yegane sebebi olan, üzerimde maddi manevi sonsuz emeği ve desteği bulunan, hayatım boyunca beni her zaman destekleyen, bana olan sevgilerini ve inançlarını hiç kaybetmeyen, zorlandığım zamanlarda varlıkları ile bana her daim güç veren, başarılarımla onları gururlandırmaktan büyük bir mutluluk duyduğum, çıktığım bu akademik yolculuğu layığıyla tamamlayabilmem için en büyük motivasyon kaynağım olan çok sevgili aile üyelerimden babam Bircan ERTAŞ'a annem Ayşecik ERTAŞ'a ve hayatımıza girdiği andan itibaren yüzümdeki sayısız kahkahanın en tatlı sebebi olan, masum ve sonsuz sevgisini kalbimle tanıştıran, şirinlikleriyle bu süreçteki tüm stresimi hafifleten, varlığına her gün şükrettiğim ve kendimi çok şanslı hissettiğim, ailemizin en güzel ve tüylü üyesi, biricik köpeğim, güzel kızım, en değerlim Maya'ma tüm güzelliğiyle hayatımda olduğu için sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Tezimi bana her daim güç veren kıymetli aileme ve Maya'ma ithaf ediyorum...

....../....../20....

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....

(İmza)

.....

(Öğrencinin Adı Soyadı)

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
BAŞLIK SAYFASI.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar DİZİNİ	xiv
ŞEKİLLER DİZİNİ	xv
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. YÖNETSEL ETİK	3
1.1. Etik Kavramı	3
1.1.1. Etik ve Ahlak Arasındaki İlişki.....	3
1.1.2. Etiğin Tanımı ve Kapsamı	4
1.1.3. Etik Değerler	4
1.1.4. Etiğin Bileşenleri.....	5
1.1.4.1. Ahlak.....	6
1.1.4.2. Değer ve Olgular	6
1.1.4.3. Kültür	6

1.1.4.4. Norm	7
1.1.5. Etik Kodlar	7
1.1.5.1. Etik Kodların Tanımı	8
1.1.5.2. Etik Kodların Önemi.....	8
1.1.5.3. Etik Kodların Amacı ve Kapsamı	9
1.1.5.4. İşletmelerde Etik Kodların Gerekliliği	11
1.1.6. İşletmelerde Etik Dışı Davranışlar ve Etik Çatışmalar	12
1.1.6.1. Etik Dışı Davranışlar	13
1.1.6.1.1. İşletmelerde Etik Dışı Davranışların Nedenleri	14
1.1.6.1.2. İşletmelerde Etik Dışı Davranış Örnekleri.....	15
1.1.6.1.3. Etik Dışı Davranışların İşletmelere Zararları	16
1.1.6.2. Etik Çatışmalar	16
1.1.6.2.1. İşletmelerde Yer Alan Etik Çatışma Türleri	17
1.1.6.2.2. Etik Çatışmalara Çözüm Önerileri	17
1.1.7. Etiğin Kurumsal Yönetim ile İlişkisi	18
1.1.7.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı	18
1.1.7.2. Kurumsal Yönetimin Önemi	19
1.1.7.3. Kurumsal Yönetimin Amacı	20
1.1.7.4. İşletmeler Açısından Kurumsal Yönetimin Faydaları.....	21
1.1.7.5. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri.....	23
1.1.7.5.1. Adillik İlkesi	23
1.1.7.5.2. Şeffaflık İlkesi	24
1.1.7.5.3. Hesap Verebilirlik İlkesi	24
1.1.7.5.4. Sorumluluk İlkesi	24
1.1.7.6. Kurumsal Yönetim ve Etik İlişkisi	25
1.1.7.6.1. Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Etik Kuralları İlişkisi	26
1.1.8. Tarihte Yaşanan Etik Kaynaklı Muhasebe Skandalları.....	28

1.1.8.1. Muhasebe Skandallarının Tarihçesi.....	28
1.1.8.2. Muhasebe Skandallarının Ortaya Çıkış Nedenleri.....	30
1.1.8.2.1. Muhasebede Hile Türleri	30
1.1.8.2.2. Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkış Nedenleri	31
1.1.8.2.3. Muhasebe Skandallarının Ortaya Çıkış Nedenleri.....	32
1.1.8.3. Dünya Çapında Yaşanan Muhasebe Skandalları.....	33
1.1.8.3.1. Dünya Çapında Yaşanan Muhasebe Skandalları Örnekleri	34
1.1.8.4. Türkiye’de Yaşanan Muhasebe Skandalları	36
1.1.8.4.1. Türkiye’de Yaşanan Muhasebe Skandalları Örnekleri.....	37
1.1.8.5. Muhasebe Skandallarının Dünya ve Türkiye’deki Etkileri	39
1.2. Yönetmelik Kavramı.....	41
1.2.1. Yönetmelik Etik Tanımı.....	42
1.2.2. Yönetmelik Etik Gelişim Süreci.....	43
1.2.3. Yönetmelik Etik Önemi ve İşlevi	44
1.2.4. Yönetmelik Etik Değerler.....	44
1.2.5. Yönetmelik Etik Türleri	45
1.2.6. Yönetmelik Etik İlkeler ve Unsurlar	46
1.2.7. Yönetmelik Etik Etkileyen Faktörler	47
1.2.8. İşletmelerde Yönetmelik Etik Uygulamalar	48
1.2.8.1. Yönetmelik Etik Programların Uygulanma Süreci.....	49
1.2.8.2. Yönetmelik Etik Programların Uygulayıcıları	50
1.2.9. Dünya Çapında Faaliyet Gösteren Dört Büyük Denetim Şirketi	51
1.2.9.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin Tarihsel Süreci	52
1.2.9.2. Dört Büyük Denetim Şirketi ve Etik Değerleri	53

İKİNCİ BÖLÜM

2. BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI.....	56
2.1. Denetim Kavramı.....	56
2.1.1. Denetimin Tanımı.....	56
2.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci.....	57
2.1.3 Denetimin Amacı ve Önemi	58
2.1.4. Denetimin İlkeleri ve Özellikleri.....	59
2.1.5. Denetim Türleri.....	60
2.1.5.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri	60
2.1.5.2. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri.....	61
2.1.5.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	62
2.1.5.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	62
2.1.5.5. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri	63
2.1.6. Denetim Standartları	63
2.1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	64
2.1.6.1.1. Genel Standartlar	64
2.1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları	65
2.1.6.1.3. Raporlama Standartları	66
2.1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları	67
2.1.6.3. Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Denetim Standartları	69
2.1.7. Denetçi Türleri.....	70
2.1.7.1. Bağımsız Denetçiler.....	71
2.1.7.2. İç Denetçiler	71
2.1.7.3. Kamu Denetçileri	71
2.2. Bağımsız Denetim Kavramı.....	72
2.2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı	72
2.2.2. Bağımsız Denetimin Önemi ve Sağladığı Faydalar	73
2.2.3. Bağımsız Denetimin Amaçları.....	75

2.2.4. Bağımsız Denetim Süreci	76
2.2.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması.....	77
2.2.4.2. Denetimin Planlanması	78
2.2.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi	79
2.2.4.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması	80
2.2.5. Bağımsız Denetimde Kalite Kavramı	80
2.2.5.1. Bağımsız Denetim Kalitesinin Önemi	81
2.2.5.2. Bağımsız Denetim Kalitesinin Çerçevesi	82
2.2.5.2.1. Girdi	82
2.2.5.2.2. Süreç	83
2.2.5.2.3. Çıktı	84
2.2.5.2.4. Finansal Raporlama Tedarik Zincirindeki Temel Etkileşimler .	84
2.2.5.2.5. Çevresel Faktörler	84
2.2.5.3. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	85
2.2.5.3.1. Denetim Firmasının Büyüklüğü	85
2.2.5.3.2. Denetim Süreci	86
2.2.5.3.3. Şeffaflık Raporları	86
2.2.5.3.4. Denetim Ücreti	87
2.2.5.3.5. Denetim Süresi ve Rotasyon	88
2.2.5.3.6. Denetçinin Sektörel Uzmanlığı	88
2.2.5.3.7. Denetçinin Mesleki Yeterliliği ve Tecrübesi	89
2.2.5.3.8. Denetçinin Bağımsızlık Düzeyi	89
2.2.5.3.9. Kurumsal Yönetim	89
2.2.5.3.10. Etik Standartlar	90
2.3. Bağımsız Denetçi Kavramı	90
2.3.1. Bağımsız Denetçinin Tanımı	91
2.3.2. Bağımsız Denetçilerin Özellikleri	92

2.3.3. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar	93
2.3.3.1. Dürüstlük.....	94
2.3.3.2. Tarafsızlık	95
2.3.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen.....	95
2.3.3.4. Sır Saklama	95
2.3.3.5. Mesleğe Uygun Davranış.....	96
2.3.4. Etik Açısından Denetçinin Bağımsızlığına Tehdit Yaratan Unsurlar	96
2.3.4.1. Kişisel Çıkar Tehdidi	97
2.3.4.2. Kendi Kendini Denetleme Tehdidi	98
2.3.4.3. Taraf Tutma Tehdidi	99
2.3.4.4. Yakınlık Tehdidi.....	99
2.3.4.5. Yıldırma Tehdidi	100

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YÖNETSEL ETİK UYGULAMALAR VE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI İLİŞKİSİ	101
3.1. Bağımsız Denetim Sektöründe Yönetsel Etiğin Yeri ve Önemi	101
3.2. Bağımsız Denetim Sektöründeki Yönetsel Etik Uygulamalar	103
3.3. Bağımsız Denetim Sektöründeki Yöneticilerin Rolü ve Sorumlulukları	104
3.4. Bağımsız Denetim Firmalarında Yönetsel Etiğin Yeri ve Önemi	106
3.5. Bağımsız Denetim Firmalarındaki Yönetsel Etik Uygulamalar	106

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. YÖNTEM.....	109
----------------	-----

4.1. Araştırma Problemi	109
4.2. Araştırmanın Amacı	110
4.3. Araştırmanın Önemi	111
4.4. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları	112
4.5. Tanımlar	113
4.6. Araştırma Deseni	115
4.7. Örneklem	118
4.8. Veri Toplama Tekniği ve Aracı	121
4.9. Verilerin Analizi	122

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. BULGULAR VE YORUM	125
5.1. Bulguların Tartışılması	128

ALTINCI BÖLÜM

6. SONUÇ VE ÖNERİLER	136
6.1. Sonuç	136
6.2. Öneriler	147
KAYNAKÇA	149

EKLER

ÖZGEÇMİŞ

TABLÖLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 1. Sorulara Göre Elde Edilen Kod Sayıları.....	125
Tablo 2. Katılımcılara Ait Demografik Bilgiler.....	126
Tablo 3. Toplanan Verilere Göre Belirlenen Temalar ve Kodlar	127



ŞEKİLLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1. Bağımsızlık Tehdidi Teması	130
Şekil 2. Yönetmel Etiği Güçlendiren Unsurlar Teması	133
Şekil 3. Yönetmel Etiğin Bağımsız Denetime Katkıları Teması	136



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

IAA: İç Denetçiler Enstitüsü

IAASB: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

ISB: Bağımsızlık Standartları Kurulu

KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

OECD: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü

PCAOB: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu

SEC: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TMSF: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜDESK: Türkiye Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği

GİRİŞ

Geçmişten günümüze kadarki süreci incelendiğinde, şüphesiz ki insan faktörünün yer aldığı her alanda ticari faaliyetlerin meydana geldiği ve bu faaliyetlerin muhasebe kayıtlarının tutulması noktasında denetime büyük bir ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Denetim genel anlamda; işletmelerin finansal faaliyetlerinin, önceden belirlenmiş amaçlara uyum derecesini belirlemek amacıyla objektif biçimde kanıt toplanması ve raporlanması süreci olarak ifade edilmektedir. (YÜKÇÜ & ATAĞAN, 2009) Tarihsel süreci M.Ö. 3000 yılına kadar uzanan denetim faaliyeti, ilk olarak Eski Mısır ve Roma’da bulunan krallıkların ambar sayımlarını yürütmek amacıyla ortaya çıkmıştır. Ambar sayımlarını ve ambar sorumlularının faaliyetlerini kontrol etmek amacıyla görevlendirilen katipler, kamuya hesap verme amacıyla kayıt altına alınan mali faaliyetlerin denetlenmesinin başlangıç noktası olmuştur. (EROĞLU & KHAN, 1995) Denetçi anlamına gelen “Auditor” kelimesi ise unvan olarak ilk kez 1289 yılında İngiltere’de kullanılmıştır.

Ülkemizde denetim faaliyetlerinin ortaya çıkışı ise 1960’lı yıllara dayanmakta ve bankacılık sektörünün etkisiyle ortaya çıktığı bilinmektedir. (BEZİRCİ & KARASİOĞLU, 2011) Bu bağlamda finansal piyasalarda aktif rol alan bankalar ve yurt dışına fon sağlayan kuruluşlar, finansal tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya ihtiyaç duymuştur. Yurt dışı kökenli bağımsız denetim firmaları ise 1970’li yıllardan itibaren ülkemizde yerleşik olarak faaliyet göstermeye başlamıştır.

Tarihsel süreci incelendiğinde, dünya çapında yaşanan değişimlerin ve küresel çapta ardı ardına ortaya çıkan muhasebe skandallarının etkisiyle beraber denetim faaliyetlerinin odak noktası da zaman içinde değişim göstermiştir. (KARAHAN, 2020) Ortaya çıkışından 1900’lü yıllara kadarki süreçte mali kayıtlardaki hata ve hileleri tespit etmeyi amaçlayan denetim, 2000’li yılların başında arka arkaya patlak veren muhasebe skandallarından son derece etkilenmiş ve günümüzde risk temelli yaklaşımı odak noktası haline getirmiştir.

2000’li yılların başında büyük bir çoğunluğu ABD’de meydana gelen başta Enron olmak üzere yaşanan pek çok muhasebe skandalı, toplumun gözünde finansal piyasalara ve denetim faaliyetlerine duyulan güveni yerle bir etmiştir. Konuya dair yapılan araştırmalarda skandalların ortaya çıkışındaki en temel nedenin; bu şirketleri denetleyen bağımsız denetim firmalarının hileli muhasebe kayıtlarını tespit ettiği halde

gizlemesi ve aynı şirkete hem denetim hem danışmanlık hizmeti sunması olarak ifade edilmiştir. (AYBOĞA M. H., 2022) Bu bağlamda yaşanan muhasebe skandallarının önlenmesi ve finansal piyasalarda oluşan güven açığının yeniden kazanılması için bağımsız denetim süreçlerinde ve bağımsız denetçiler nezdinde, tarafsızlık ve bağımsızlık oluşturulmasının önemi ve gerekliliği bir kez daha gözler önüne serilmiştir.

Bağımsız denetim; işletmelerin finansal tablo verilerinin, önceden belirlenmiş standartlara uyum ve güvenilirlik derecesini saptamak amacıyla, bağımsız ve tarafsız biçimde kanıt toplama ve raporlama süreci olarak ifade edilmektedir. (ŞENGÜR, 2019) Tanımından da anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin en önemli çıktısı, işletmelerin finansal verilerinin doğruluğu hususunda finansal tablo kullanıcılarına güvence sağlamak ve bu tabloların güvenilirliğini artırmaktır. Bu bağlamda muhasebe skandallarının önlenmesi ve finansal tablo kullanıcıları için güven ortamı sağlanması, bağımsız denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli şekilde yürütülmesi ile doğrudan ilişkilidir.

Küresel çapta yaşanan bu skandalların ortaya çıkışında bağımsız denetim kadar önemli olan bir diğer neden ise, üst yönetimdeki etik anlayışın zayıflığı olarak belirtilmiştir. (SÜER A. Z., 2004) Yönetimin sahip olduğu etik anlayışı kapsayan yönetsel etik ise; işletmelerde yönetici ve çalışanların iş ahlakına yön veren etik ilke ve davranışların bir bütünüdür. Yöneticilerin etik kuralları göz ardı etmesi, çalışanların da etik dışı davranışlar sergilemesine ve işletmenin uzun vadede zarar görmesine sebep olabilmektedir. Dolayısıyla her işletmede olduğu gibi bağımsız denetim firmalarında da yönetsel etik büyük bir önem taşımakta ve bağımsız denetçilerin etiğe uygun biçimde bağımsız olarak faaliyet göstermesinde bir rehber oluşturmaktadır. (BOKOLIA, 2019)

Araştırmanın amacı; muhasebe skandallarının önüne geçilmesi, hata ve hileli muhasebe kayıtlarının önlenmesi, işletmelerin beyan ettiği finansal tablo bilgilerine güvence sağlanması, finansal piyasalarda güven ortamı sağlanması ile kullanıcıların yatırımlarının artırılması ve ülke ekonomisinin canlılık kazanması için bir çözüm önerisi sunmaktır. Bu bağlamda odağın bağımsız denetime ve bağımsız denetçilerin yönetsel etik anlayış düzeyinin tespitine çevrilmesi gerektiği öngörülmektedir. Belirtilen amaç kapsamında bu çalışmada, bağımsız denetim firmalarının yönetim biriminde görevli bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği yönetsel etik uygulamalar ile denetçilerin bağımsızlık düzeyi arasındaki ilişkinin ortaya koyulması ve araştırılması amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. YÖNETSEL ETİK

1.1. Etik Kavramı

Etik kavramının, ortaya çıkışı ve kökeni açısından incelendiğinde Yunanca kökenli “ethos” kelimesinden türetilmiş olduğu bilinmektedir. Ahlaki değerlerin bir statüsünü temsil eden etik, “davranış biçimlerini ifade eden karakter” olarak nitelendirilmektedir. (KELEŞ & HAMAMCI, 2002) Türkçede ise etik, bir sıfat olarak kullanıldığında sergilenen davranışın veya tutumun kurallara ne derece uygun olduğunu belirtirken; isim olarak kullanıldığında bir bilim dalını ifade etmektedir.

1.1.1. Etik ve Ahlak Arasındaki İlişki

Ahlak kelimesinin İngilizcede karşılığının “ethics” olması nedeniyle Türkçede etik kelimesi yerine kullanılmaya başlamış ve bu bağlamda bir anlam karmaşası meydana gelmiştir. Her ne kadar birbirleri yerine kullanılsalar da etik ve ahlakı birbirinden ayıran en temel unsur, kuram ve uygulamaların farklılığıdır. (KOÇBERBER, 2008) Bu bağlamda ahlak, bireylerin sergilemesi gereken davranışlara ilişkin yazılı olmayan kuralları ifade ederken; etik, daha somut unsurlardan oluşur ve bu unsurların çıktıları ile ilgilenir. Dolayısıyla ahlak bireylerin sahip olduğu değerleri, tutumları ve davranışları içerirken; etik bu alanda doğru ve yanlış, ödevler ve yükümlülükler, toplumsal ve sosyal sorumluluklar gibi konular üzerinde dururu ve konuyu felsefi bir yaklaşımla ele alır.

Etik ve ahlak arasındaki ilişkiyi benzerlik ve farklılıklar yönünden ele almak gerekirse etik, bireylerin doğru ve yanlış davranışlarının bir teorisi iken; ahlak, bu teorinin gerçek hayata uyarlanmış bir pratiğidir. (YILDIZ, 2010) Dolayısıyla bireylerin içinde bulundukları durumlarda göstermek istedikleri değerler doğrudan etiği ilgilendirirken, bu değerlerin hayata geçirilmesi ve uygulanma tarzı doğrudan ahlak konusu ile ilişkilidir.

1.1.2. Etiğin Tanımı ve Kapsamı

Etik kavramı, içinde bulunduğumuz yakın dönemde hem global çapta hem de ülke çapında giderek önem kazanmakta ve sıklıkla gündeme gelmektedir. Etik, grupların veya bireylerin davranışlarını iyi-kötü, doğru-yanlış bağlamında ele alırken bu noktada ahlaki ilkelerden, değerlerden ve standartlar sisteminden destek alır. (ÜÇOĞLU & FIRAT, 2009) Bu noktada farklı bir tanımlama daha yapmak gerekirse etik, bireylerin günlük yaşamları içinde sergiledikleri davranışlarda neyin doğru neyin yanlış olduğu hususunda bilgi veren kuralları kapsamakta ve bireylerin tercihleri ile şekillenmektedir. (VELASQUEZ, 2002) Dolayısıyla etik kavramını, “toplumlar ve toplumu oluşturan bireyler için ihtiyaç duyulan ahlak standartlarını araştıran bilim dalı” olarak ifade etmek çok daha doğru olacaktır. Bahsedilen tanımların tamamı göz önünde bulundurulduğunda etiğin temelinde doğru ve yanlış olmak üzere iki ölçütün yer aldığı açıkça görülmektedir. Tam da bu sebeple gelişmiş toplumların ve bireylerin varoluşunda ve yükselişinde, sağlam bir temel olarak nitelendirebileceğimiz etik değerler yer almaktadır. (SAKARYA & KARA, 2010)

Etiğin tarihsel süreci incelendiğinde konuya dair ortaya çıkan ilk çalışmaların yaklaşık olarak 2500 yıl önce, eski Yunan filozofu Aristo’ya dayandığı bilinmektedir. Etik kavramı özellikle işletmeler, iş ve işçi piyasaları açısından ahlaki konulara çözüm arayan dizgesel bir çalışma alanını kapsamaktadır. (TORAMAN & AKCAN, 2003) Günümüzde iş dünyası içinde işletmelerin tüm çalışanları için eşit koşulların ve fırsatların sunulması, müşteri ilişkileri yönetimi, işletmelerin bilgisayar tabanlı verilerinin korunması ve çevresel faktörler gibi pek çok alanda etik faaliyetler yürütüldüğü ve bu alanların etik konuları kapsadığı görülmektedir.

1.1.3. Etik Değerler

Etik değerler ise toplumların ve toplumu oluşturan her bir bireyin uyum içinde yaşaması için ortaya çıkan ve bu bağlamda doğru veya yanlış davranışları kapsayan değerleri oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle etik değerler, kendi öz muhakemesini idare edebilme özelliğine sahip ideal birey davranışının bir örneğini göstermektedir. (ÇİFTÇİ & ÇİFTÇİ, 2003) Tam da bu noktada bireyin veya bir topluluğun karar verme sürecinde neyin doğru veya yanlış olduğu her ne kadar etik kavramı içinde değerlendirilse de bu bağlamda elde edilen bilgiler çoğu zaman teoriden öteye gidemez ve gerçek hayatta faaliyete geçen uygulamalar sonucunda netlik kazanır. Dolayısıyla etik için yapılan

tanımların sentezinden hareketle ortaya çıkan en önemli bulguların; etiğin bireylerin yaşama şeklinde, sergilediği davranış biçimlerinde ortaya çıktığı ve vicdani temele dayalı olarak gerçekleşen bir yaşam felsefesi olduğu görülmektedir. (AYMANKUY & SARIOĞLAN, 2005)

Etik değerler hem birey hem toplum bazında benimsenmiş olan, insanlar arasında düzen ve uyum yaratan kuralları ve bu kurallardan hareketle ortaya çıkan davranışları yansıtmaktadır. Bu bağlamda dürüstlük, sadakat, saygı göstermek, insanlara yardım etmek, adil davranmak ve sorumluluk bilinciyle hareket etmek gibi davranışlar etik değerlerin birer örneğini oluşturmaktadır. (KIRLIOĞLU & AKYEL, 2003) Etik değerlerin önemsendiği ve uygulamaya geçirildiği toplumlarda yasalara da uygun davranışlar sergilenmekte ve bu yasalara farkındalık oluşmaktadır. Bu noktada insan ilişkilerinin zeminini oluşturan en temel unsur ise güven duygusudur. Örneğin bir ülkede o toplumun vatandaşı olan her bir birey ve faaliyet gösteren her bir işletme, bağlı olduğu ülkeye vergi ödemeyi bir sorumluluk olarak görür. Bunun karşılığında devlet ise elde ettiği gelirleri toplumun yararı için kullanır ve ortaya ekonomik, sosyal ve siyasi açıdan sağlıklı ve istikrarlı bir çevre çıkmış olur. (CİVELEK & DURUKAN, 1997) Bu noktada toplum ve işletmeler açısından etik değerler sayesinde ortak bir görüş birliği elde edildiğini söyleyebiliriz. Bu sayede elde edilen tüm bilgiler, tarafsız bir biçimde sergilenir ve kamuoyunda açık bir şekilde değerlendirilebilir hale gelir.

Etik; bireylerin vicdanı, duyguları, davranışları ve hayatın içindeki tutumları ile iyi ve kötü, doğru ve yanlış bağlamında değerlendirilir. Bu durum toplum içerisinde bireyin sahip olduğu tüm ilişkilerde uyum, düzen ve denetim sağlanmasını kolaylaştırır. Etiğin sahip olduğu değerler ve ortaya çıkardığı kurallar, toplum ve işletmeler açısından güven temelli bir düzen oluşturmayı amaçlamaktadır. (İŞGÜDEN & ÇABUK, 2006) Ortaya çıkan kurallar, bireysel anlamda kişileri birbirlerine karşı korurken toplum nezdinde de şahsi çıkarlarına göre hareket eden bireylere karşı koruma sağlar. Bu kurallara uygun hareket etmek ise bireye, topluma ve faaliyet gösteren işletmelere uzun vadede olumlu sonuçlar getirir.

1.1.4. Etiğin Bileşenleri

Etik, sahip olduğu çeşitli bileşenler tarafından meydana gelmekte ve ahlak felsefesinin bir parçasını oluşturmaktadır. Etiğin bileşenleri etik oluşumunda önemli derecede rol oynamaktadır. (GÜL & GÖKÇE, 2008) Fakat etik tanımlaması için en

doğru yaklaşım bu bileşenleri göz önünde tutarken, oluşum ve uygulama süreçlerinde etiğin felsefe ile olan yakın ilişkisini de göz önünde bulundurmak olacaktır.

1.1.4.1. Ahlak

Ahlak bireylerin kendilerince ve toplum içerisindeki yaşayışlarına göre koymuş oldukları kuralların bir bütünüdür. Ahlak somut olan ile ilgilenirken, etik bu bağlamda ahlak felsefesi yönünden daha soyut bir yaklaşıma sahiptir. Dolayısıyla etiğin soyut olarak inceleme yapabilmesi için ahlakın oluşturduğu somut uygulama alanlarına ihtiyaç vardır. (ARSLAN, 1996) Bu açıdan etiğin var olması ve soyut olarak değerlendirme yapabilmesi için ahlak en önemli unsurlardan birini oluşturmaktadır.

1.1.4.2. Değer ve Olgular

Bireylerin ölçülebilir istek ve ihtiyaçlarını kapsayan her olay, olgu olarak adlandırılır. Bu noktada ölçülebilir olan olgular için bireyler açısından ortak bir noktada birleşme zorunluluğu yoktur. Olgular, bireyler tarafından iyi veya kötü şeklinde yorumlanırken bu aşamada olguların değersel niteliği ile karşılaşılır. Olgulara dair ortaya çıkan bu değersel yorumlama ise, etik açısından bir inceleme ve yargılama konusu oluşturur. (GÜL & GÖKÇE, 2008) Bu bağlamda etiğin toplum ve birey için yaratmak istediği “ideal iyi” kavramına ulaşmak hususunda olguların yeri oldukça büyüktür.

1.1.4.3. Kültür

Kültür bir topluma ait her bir bireyin oluşturduğu bilgi, ahlak, inanç, örf ve adetlerin karmaşık bir sentezi olarak tanımlanmaktadır. Kültürün oluşması ise etik kurallar sayesinde gerçekleşir. (KÜÇÜKOĞLU, 2012) Toplum ve bireyler kültür ile birlikte günlük hayattaki duygu ve düşüncelerinden hareketle iyi veya kötü şeklinde tanımlanan değer yargıları oluştururken, etik açısından somut olarak gözlemlenebilir bir zemin hazırlanmaktadır. Kültürün de etkisi ile birlikte ortaya çıkan bu davranışlar, yaratılan değerler ve varsayımlar ise, o toplumun eyleme geçme tarzının belirgin bir göstergesidir.

1.1.4.4. Norm

Normlar toplum içinde var olan bireyin neyi, nasıl, hangi zaman diliminde yapması gerektiğini gösteren kurallardır ve bireyin bulunduğu topluma ait değerlerin zaman içinde bireyden bireye aktarılması ile var olmaya devam ederler. (EROĞLU, 2015) Etik ise temel olarak bireysel ve toplumsal yapıların zeminini oluşturan değerlerin neler olduğunu sorgulamayı ve incelemeyi görev edinmiştir. Normlar genel itibarıyla bireysel değerlerden ziyade toplumsal ilişkilerin yapısı ile ilgilenir. Bu bağlamda normlar, etik ilkelerin ortaya çıkışı ve ilgili kararların alınması aşamasında etigi besleyen ve tamamlayan bir bileşen olarak görülmektedir. (MCKENNA, 1994) Normların süreçleri kolaylaştırmak, varlığı ideal biçimde sürdürmek ve farklılıkları ortaya koymak adına yürüttüğü tüm faaliyetler normların temel amacını oluştururken, etik kararların belirlenmesinde de kritik rol oynayan önemli bir faktör niteliği taşır.

1.1.5. Etik Kodlar

Etik kodlar, meslek veya örgüt bazında her çalışanın uyması gereken, işletmelerin çalışanlardan beklediği davranışları açıkça ortaya koyan, işletme içinde değerlendirme yapmayı kolaylaştıran ve etik dışı davranışların saptanması ve bildirilmesi konusunda bilinci artıran ilkeleri kapsamaktadır. (YARAŞ, GÜNDÜZALP, POLAT, & ÖZAN, 2017) Muhasebe mesleği ve ilgili faaliyetlerde de toplumun ve bireylerin ihtiyaç duyduğu güven ortamının sağlanması ve tüm bilgilerin büyük bir şeffaflık ile ortaya çıkarılması amacıyla sürdürülen uygulamalardır.

Tarihten günümüze kadar işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları incelendiğinde bu skandallara zemin hazırlayan temel sebebin, işletme yöneticilerinin etik değer ve uygulamalardan uzak olması olduğu görülmektedir. İşletmelerde etik değerleri taşıması ve aktarması gereken tepe yöneticilerin etik değerlerin bilinciyle hareket edememesi ve işletme içerisinde uygulayamaması, Dünya çapında meydana gelen çoğu muhasebe skandalının temel sebebini oluşturmaktadır. (YÜKSEL, 2015) İşletme fonksiyonları açısından değerlendirmek gerekirse, işletme içinde bir ihmalkarlık söz konusu olduğunda işletmeye en çok zarar yaratacak fonksiyonun muhasebe fonksiyonu olduğunu söyleyebiliriz. (KAYA & ERGÜDEN, 2014) Bu nedenle olası muhasebe hilelerinin önüne geçmek ve oluşabilecek yeni skandalları önlemek adına, işletmelerin etik kod uygulamalarına büyük ölçüde önem vermesi ve bu uygulamalardan destek alması gerekmektedir.

1.1.5.1. Etik Kodların Tanımı

Etik kodlar, işletmelerin sahip olduğu değerlerden hareketle oluşturulmuş temel davranış kurallarını belirler ve zamanla işletmelerin kimliği haline gelirler. Bu sayede işletme bünyesinde hangi değer ve ilkelere göre hareket etmenin uygun olduğu ve işlerin nasıl yürütüleceği konusu resmi bir şekilde açıklık kazanmış olur. (HOSMER, 1996) Bu bağlamda hem yöneticiler hem çalışanlar için belirtilen kurallara uyulmaması halinde uygulanacak olan yaptırımların net olarak görülebilmesi ve etkisinin artması için etik kodların yazılı olması gerekmektedir.

Etik kodların farklı tanımları detaylı olarak incelendiğinde; yazılı şekilde hazırlanan resmi belgeler olmaları, işletmeye dair ahlaki standartları, temel ilke ve prensipleri kapsayan bir uyum politikası oluşturdukları ve işletme içinde çalışanların davranışlarına yönelik yardımcı bir rehber niteliği görevi gördükleri ortaya çıkmaktadır. (PATER & GILS, 2003) Ayrıca belirlenen etik kodların yazılı olma zorunluluğu olmamakla birlikte, yazılı olan etik kodların işletmeler açısından kamuoyuna karşı görev ve sorumluluklarını yerine getirme aşamasında teşvik edici ve uygulamayı kolaylaştıran bir unsur olduğu görülmektedir. (TÜSİAD, 2009) Etik kodlar işletmelerin karar alma süreçlerinde yaşanan fikir ayrılıkları ve karar vericilerin çıkar çatışmaları yaşadığı durumlarda ise, kodların organizasyon içinde benimsenmesi ve uygulanması halinde, çalışanların konuya etik açıdan yaklaşmasını sağlayacaktır. (GÜRLEK & GÜROL, 1993) Dolayısıyla etik kodlar işletmelerde karar alma süreçlerini hızlandırırken, iki veya daha fazla seçenek içerisinde kalınan karmaşık süreçlerde, çalışanın ahlaki açıdan daha uygun karara yönelmesi için güçlü bir rehber niteliğinde olacaktır.

1.1.5.2. Etik Kodların Önemi

İlgili tanımlar ve değinilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere etik kodların en önemli amacı, işletmelerin tüm faaliyetlerinde ortaya çıkan belirsizlikleri mümkün olduğunca en aza indirmektir. İşletme içinde etik değerlerle hareket eden ve etik kodları benimseyen bir yönetici, karar alma süreçlerinde önceden belirlenmiş bir çerçeve içinde hareket edeceği için bu yöneticilerin denetlenme süreci de daha az zaman ve kaynak harcanarak öngörülebilir olacaktır. (AY, 2017) Dolayısıyla etik kodların, işletmelerin denetim süreçlerinde çok yönlü bir fayda sağladığı ifade edilebilmektedir.

Etik kodların oluşturulması ve uygulanması ile işletme içinde etiğe uygun şekilde faaliyet göstermek, etikle ilgili süreçleri yasallaştırmak ve etiğe uygun biçimde karar vermek kolaylaşacaktır. (ÇETİNTAŞ, 2016) Bu sayede çalışanların sahip oldukları yetkilerini kötüye kullanma ihtimalinin de önüne geçilmiş olacaktır. Bazı görüşlerde işletmelerde yer alan etik kodların çalışanların faaliyet alanını daralttığına ve sınırlılık getirdiğine inanılsa da etik kodlar, altında yatan etik değerler ve buna bağlı uygulamalar ile birlikte işletmelerin karar alma süreçlerinde büyük bir güven ortamı sağlar ve verilecek olan stratejik kararların niteliğini artırarak işletmenin yararına olacak biçimde yol gösterir. (ERSEL, 1998) Kritik karar alma süreçlerinde belirli bir çerçevede, yazılı ve resmi kurallar ile ilerleyen ve etik konusunu odak merkezi haline getiren bir işletme ise, şüphesiz ki mevcut karar alma süreçlerini etkin şekilde hızlandıracak, organizasyon içinde çalışanlara verilen yetkilerin kötüye kullanımını en aza indirecek ve stratejik açıdan işletmenin uzun vadede yararına olan kararları daha kolay belirleme şansına sahip olacaktır. (KÖSEOĞLU , 2007) Bu bağlamda etik kodların, işletmelerde ve uygulandıkları tüm alanlarda sağladığı faydalar göz önünde bulundurulduğunda son derece büyük bir öneme sahip olduğu yadsınamaz bir gerçek olarak gözler önüne serilmektedir.

1.1.5.3. Etik Kodların Amacı ve Kapsamı

Etik kodların işletmeler bazında taşıdığı amaçlar şu şekilde sıralanmaktadır: (SARI & GÖKTAŞ KULUALP, 2019)

- İşletmelerin kritik, belirsiz ve karmaşık süreçlerinde yol gösterici olmak,
- Çalışanların uzmanlık alanları kapsamında değerlendirilebilmesi ve kamunun beklentilerinin karşılanabilmesi için temel oluşturmak,
- Çalışanlar ve işletme bünyesinde ortak bir amaç duygusunu tetiklemek,
- Meslek itibarına ve kamuya sağlanan güvene olumlu katkıda bulunmak,
- Mesleğe yönelik oluşturulan eğilimlerin sağlamlığını korumak,
- Etik dışı davranışları caydırmak amacıyla etik olmayan davranışların belirlendiği ve yaptırımların açıklık kazandığı raporların olduğu bir atmosfer yaratmak,
- Etik dışı davranışlarla hareket etmesi yönünde baskı gören kişilere yardımcı olmak,

- Mesleğe dair hususlarda meslek üyeleri arasında oluşabilecek çatışmaları düzenlemek.

Etik kodların yukarıda belirtilmiş olan amaçları doğrultusunda korunması ve geliştirilebilmesi için, uygulanmış olduğu toplumun değer ve inançların yaklaşımları çizgisinde ilerlemesi gerekmektedir. Etik kodların uluslararası özelliklere ulaşması ve her bireyde etki uyandırması ise dürüstlük, insan hakları, faydacılık ve bireysellik ilkelerinin doğru ve akılcı şekilde ele alınmasına bağlı olmaktadır. (ÖZTÜRK, 1998) Bu bağlamda sözü geçen ilkelerin, küresel çapta kabul edilmiş davranışlar bazında belirlenmesi oldukça önem taşımaktadır.

Etik kodların temelinde yer alan ve yukarıda bahsi geçen ilkeler ışığında sahip olduğu kapsamı şu şekilde sıralanmaktadır: (TÜSİAD, 2005)

- Etik dışı davranışların önüne geçilmesi ve etiğe uygun şekilde hareket etme hususunda teşvik oluşturulması,
- Çalışanların iş hayatı içinde sergilediği davranışların ölçülebilmesi adına yazılı ve resmi standartların oluşturulması,
- Yöneticiler için işletmeye dair karar alma aşamasında bireysel çıkarlardan ziyade işletmenin ve toplumun yararına yürütülen faaliyetleri tercih etmesi hususunda bir yol gösterici olması,
- Çalışanların işletme içerisinde sahip oldukları hakların ve yerine getirmeleri beklenen sorumlulukların açık bir şekilde ortaya koyulması,
- Çalışanların örgütsel veya mesleki bazda amaçladıkları dürüstlük veya tarafsızlık gibi temel ilkeleri belirlemesi,
- İşletme içindeki çalışanların göstermiş olduğu faaliyet ve hizmetler ile ilgili kural ve standartların şekillendiği bir anlaşma olması,
- Çalışanların hem mesleki hem etik yönünden çok yönlü olarak gelişmesine katkıda bulunan standartların oluşturulması,
- Çalışanların belirlenen kural ve standartlara aykırı olarak etik dışı hareket etmesi halinde uygulanacak olan ceza ve yaptırımların zemininin oluşturulması,
- Çalışanların birey olarak toplum içindeki yerini güçlendirmeyi amaçlayan kuralların oluşturulması,
- İşletme müşterilerinin çalışanlardan beklediği talep ve mesleki davranışların ortaya koyulduğu kuralların belirlenmesi.

Etik kodların en temel amacını ve uygulandığı alan kapsamında sağladığı en büyük faydayı ise, iş hayatında ortaya çıkan belirsizlikleri en aza indirirken; çalışanların, işletme içerisindeki davranışlarına da etik çerçeve içerisinde yön vermek ve davranışları değerlendirme kolaylığı sağlamaktır. (BEKTAŞ, 2008) Başka bir deyişle etik kodlar, işletmelerde yaşanan çatışmaların önüne geçmek ve belirsizlikleri mümkün olduğunca azaltmak amacıyla yol gösterirken, sahip olduğu yaptırımlar ile etik dışı davranışlara karşı da caydırıcı nitelik taşımaktadır.

1.1.5.4. İşletmelerde Etik Kodların Gerekliliği

Serbest piyasa ekonomisi koşullarında yoğun rekabete karşı faaliyet gösteren işletmelerde “işletme etiği”, “iş yeri etiği” gibi kavramların günümüzde sıklıkla kullanılmaya başladığı görülmektedir. Bu kavramların işletmeye getirmiş olacağı ilke ve standartların; işletme içerisinde bir düzen ortamı yaratırken, uzun vadede istikrarın oluşmasına da büyük katkıda sağlayacağına inanılmaktadır. (SINGH & PRASAD, 2017)

Günümüzde etik kodlar, sadece işletme içindeki çalışan ve süreç ilişkilerini düzenlemekle kalmayıp, etik dışı uygulamaların yaratacağı itibar zedelenmesi, üretkenliğin azalması ve düşük kar elde etme gibi tüm olumsuz sonuçların önüne geçerek işletmeye büyük bir rekabet avantajı sağlamaktadır.

Hızla artan rekabet koşullarına karşı direnme ve pazar payını koruma ihtiyacı, işletmeleri her geçen gün yeni teknik ve yöntemler araştırmaya ve uygulamaya itmiştir. (DEMİR, 2021) Bu bağlamda en önemli çözüm uygulamalarından biri ise işletmelerde hem iç hem dış müşterilerin memnuniyetine büyük katkı sağlayan etik kodların kullanılmasıdır. Bu sayede hem işletme geneli hem meslekler bazında kurumsallığın temeli oluşturulurken, etik ikilemlerden kaynaklı olumsuzlukların da önüne geçilmektedir.

Başka bir görüşe göre ise etik kodlar, dar veya geniş kapsamlı, hayali veya düşünce temelli, baskıcı veya yasal özellikte, açık ve net şekilde listelenmiş kurallar halinde veya karmaşık bir sistemin ürünü olarak var olduğuna bakılmaksızın, sürekli değişim içinde olan uygulamalardır. (COOPER & PLANT, 2001) Bu noktada etik kodların gerekliliğini gösteren en önemli unsurun; işletme içinde çatışmaların yaşandığı ve belirsizliğin arttığı durumlarda karar vermeyi kolaylaştırarak, çalışanlar için etik temelli hareket etmeyi sağlayan bir davranış rehberi olduğunu söylemek mümkündür.

İşletmeler etik kodlar düzenlediklerinde aynı zamanda topluma karşı sorumluluklarının neler olduğu ve nasıl yerine getireceklerini de belirlemiş olurlar. (COŞKUN & ÇELİKTEN, 2020) Bu sorumluluklar sadece müşterileri ve işletme çalışanlarını değil; rakipleri, paydaşları ve işletmenin bağlı olduğu ortaklıkları da kapsamaktadır. Sorumlulukların yerine getirilmesi noktasında çıkar çatışmaları veya bilgi eksikliği yaşanan kritik durumlarda ise, toplum ve işletme çevresinin ülke ve dünya çapında aydınlatılabilmesi ancak etik kodlar sayesinde mümkün olacaktır. (ERSEL, 1998) Bu bağlamda etik kodların özellikle işletmeler bazında sahip olduğu kritik önemi ve duyulan gereksinimin temelini açık bir şekilde gözler önüne serdiği ifade edilebilmektedir.

1.1.6. İşletmelerde Etik Dışı Davranışlar ve Etik Çatışmalar

Günümüzde hızla gelişim gösteren teknoloji ve küreselleşmenin etkisiyle, işletmeler arası rekabet giderek artmaktadır. Ortaya çıkan sert rekabet koşullarında ayakta kalmak isteyen bazı işletmeler ise etik dışı uygulamalar ile hareket ederek tarihte Enron, Worldcom gibi unutulmaz olaylara yol açan birçok skandala sebep olmuştur. (ARBAK & ZAPTÇIOĞLU ÇELİKDEMİR, 2017) Dünya çapında yankı uyandıran bu skandallar ise iş hayatında etiğin önemini, etik uygulamaların gerekliliğini ve etik dışı davranışlardan kaynaklı sorunların sebep olabileceği etkiyi bir kez daha gözler önüne sermiştir.

Gerek iş hayatı içinde gerekse özel yaşantımızda bireyler arası etik çatışmalar yaşanması kaçınılmaz bir durumdur ve bu konuya dair çözülmesi gereken pek çok durumla karşı karşıya kalınmaktadır. Toffler'e göre ise bireylerin sahip olduğu öz değerler ile çelişen tüm olaylar, etik çatışmaların kaynağını oluşturmaktadır. (TOFFLER, 1968) Bu bağlamda bireylerin taşıdığı ve günlük hayatlarında sergilemiş oldukları değerlerin bir yansıması olarak bazı davranışlar ortaya çıkmaktadır. Bu davranışların bir kısmının etik dışı davranışlar olarak nitelendirilmesi ve uygulanması halinde ise ortaya etik sorunlar ve olası etik çatışmaların çıkmış olduğu gözlemlenmektedir.

İşletmelerde yaşanan etik çatışmalarda ise işletme politikaları, etik kodlar, etik ilkeler, normlar, kurallar ve yöneticiler ile çalışanlar arası etkileşim gibi pek çok faktörün etik çatışmaların çözüm aşamasına ve işletme kararlarına doğrudan etki ettiğini ve bu kararları şekillendirdiğini söyleyebiliriz. (TREVINO, 1986)

1.1.6.1. Etik Dışı Davranışlar

Geçmişten günümüze süregelen etik dışı davranışlar, sadece işletmeler açısından bir tehdit yaratmakla kalmayıp; toplumsal, ekonomik, siyasal ve yönetsel açıdan da çok yönlü tahribat bırakmış olgulardır. (ERYILMAZ, 2008) İşletmeler, etkileşimde oldukları her bir unsur ile beraber global çapta bir güven kaybı ile karşılaşmışlardır. Ortaya çıkan bu güven açığını kapatmak, işletme ve çevresi açısından sağlıklı ilişkiler yaratmak ise yalnızca etiğe dayalı bir yaklaşım sergileyerek mümkün olmaktadır.

İşletmelerin ortaya çıkan bu güven kaybının önüne geçmeleri ve sağlıklı ilişkiler kurabilmeleri için toplumun, pay sahiplerinin, işletme müşterileri ve çalışanlarının bekledikleri etik davranışları veya işletmenin bırakmasını istedikleri etik dışı davranışları göz önünde tutmaları ve bunlara kulak vermeleri gerekir. (KINRAN, 2006) Etik dışı davranışlar; çalışanların kendi arasında, işletme ve çalışanlar arasında, işletmelerin müşterileri, tedarikçileri, rakipleri, pay sahipleri arasında devlet veya toplum ile ilişkilerinde kısacası işletmenin iç ve dış çevresinde yer alan tüm unsurlar ile oluşturduğu ilişkilerde görülebilmektedir. (KÜÇÜKOĞLU, 2012) Bu noktada etik dışı davranışların ortaya çıkarılması, işletmelerin yönetsel etik uygulamalarının gidişatına yön veren temel bir yol gösterici araç niteliği taşımaktadır.

Etik dışı davranışlar genel itibariyle toplumun ahlak dışı bulduğu ve çıktılarının zararlı olduğu, yasaların ve halkın vicdanıyla örtüşmeyen davranışlar olarak tanımlanır. (TÖRE, 2006) Daha geniş bir perspektifte ise etik dışı davranışlar; toplumun temel taşlarını ve sürdürülebilirliğini sağlayan yasalara, politikalara ve kurallara aykırı şekilde gerçekleşen ve uygulandığında hem bireylere hem topluma zararlı sonuçlar getiren davranış ve hareketler bütünü olarak tanımlanmaktadır. (BRASS, BUTTERFIELD, & SKAGGS, 1998)

Konuya dair çeşitli tanımların ortak noktasından hareketle etik dışı davranışların; işletmeler açısından örgüt içinde saldırgan tutumlar, etik çatışmalar ve davranışsal sorunlar olarak yer aldığı gözlemlenmektedir. (TURAN, 2022) Bahsi geçen bu etik dışı davranışlar ise işletmelerde örgütsel yaşamın devamlılığını, kalitesini, çalışanların performansını ve örgüte bağlılığı zedeleyerek uzun vadede işletmeye olumsuz bir etki yaratmaktadır.

1.1.6.1.1. İşletmelerde Etik Dışı Davranışların Nedenleri

İşletmelerde meydana gelen etik dışı davranışların ortaya çıkışında; bireylerin yaşları, eğitim durumları, cinsiyetleri, kişilik özellikleri ve ekonomik durumları gibi pek çok farklı unsur karşılıklı olarak etkileşim halindedir. (FASSIN, 2005) Bahsi geçen bireysel unsurları şekillendiren en önemli faktör ise o topluma ait kültür ve sahip olunan normlardır. Bireylerin ve toplumun davranışlarına doğru veya yanlış olarak yön veren değer ve normların örgütlerdeki karşılığını ise etik kodlar oluşturmaktadır. (DAWSON, BREEN, & SATYEN, 2002) Etik dışı davranışlar bireysel ve örgütsel açıdan pek çok farklı unsurun iç içe geçmesiyle ortaya çıksa da işletmeler açısından etik dışı davranışların nedenleri şu şekilde belirtilmiştir:

- **Zayıf İletişim:** Örgüt içinde yönetsel fonksiyonların yerine getirilmesini sağlayan iletişim unsurunun zayıf olması, örgütsel süreçleri etkin şekilde sürdürmenin önünde bir engel yaratarak, etik dışı davranışların meydana gelmesine neden olmaktadır.
- **İşletme Politikalarının Yetersizliği:** İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde her bir fonksiyonun görevlerini tanımlayan ve yol gösteren politikalar, aynı zamanda yöneticilerin mevcut kaynakları etkin şekilde kullanılması noktasında da bir standart oluşturmaktadır. (EREN, 2002) Bahsi geçen politikaların yetersiz kaldığı veya etkin politikaların örgüt içinde tam anlamıyla uygulanmadığı koşullarda ise etik dışı davranışların arttığı gözlemlenmektedir.
- **Maliyetleri Azaltma Çabası:** Gelişen teknoloji ve küreselleşmenin de etkisiyle serbest piyasa ekonomisi içinde faaliyet gösteren işletmeler, artan rekabete karşı direnebilmek ve sürdürülebilir olmak için maliyetlerini azaltmaya odaklanmıştır. Bu noktada ortaya çıkan ekonomik dalgalanmaların ve belirsizliklerin yoğun etkisiyle faaliyetlerini yürüten işletmelerde artan baskıların da etkisiyle daha fazla etik dışı davranış sergilendiği öngörülmektedir.
- **İşletme Kültürünün Yetersizliği:** İşletmelerde oluşturulan kültür bilinci, çalışanları ilgili tüm faaliyetlerde etiksel yönde hareket etmeye teşvik ederken, etik dışı davranışların da önüne geçmektedir. Bu noktada işletme kültürünün yetersiz olarak etki göstermesi veya oluşturulmaması, çalışan ve yöneticilerin etik değerlerden uzak şekilde hareket etmesine ve etik dışı davranışların sergilenmesine neden olabilmektedir. (ERGÜN, 2009)

1.1.6.1.2. İşletmelerde Etik Dışı Davranış Örnekleri

İşletmelerde ortaya çıkan etik dışı davranışlar, her ne kadar işletmeden işletmeye belirli noktalarda farklılık gösterse de etik dışı davranış örneklerinin neler olduğu hususunda dünya çapında kabul edilmiş ortak bir anlayış bulunmaktadır. Bu bağlamda ortaya çıkan etik dışı davranış örnekleri şu şekilde sıralanmaktadır: (BAYRAM, 2005)

- Mevcut kaynakların işletmenin amacına yönelik kullanılması yerine çalışanlar tarafından bireysel çıkarlar için kullanılması,
- İşletme için ihtiyaç duyulan miktardan fazla ve gereksiz olacak şekilde finansal kaynak kullanılması,
- Yöneticiler ve çalışanların hediye kabul etmesi veya vermesi,
- İş süreçlerine ayrılan yeterli zamanın gereğinden fazla uzatılması,
- İşletmeye dair önemli ve saklı kalması gereken bilgilerin dışarıya sızdırılması,
- İlgili raporlar üzerinde değişiklik yapılması ve aslının bozulması,
- İşletmedeki mevcut yazılı kurallara ve etik kodlara uyulmaması,
- Mesai saatlerinin bireysel işler için kullanılması,
- Çalışanların bir başka çalışanın hatasına göz yumması,
- İşlenen suçun veya etik dışı davranışın bir başka çalışana atfedilmesi,
- Mesai saatlerinden önce işin bırakılması veya mola sürelerinin uzatılması,
- İhtiyaçlar dışında sürekli olarak izin kullanılması ve iyi niyetin suistimal edilmesi,
- İş için gerekli olan görev ve yetkilerin uyumsuzluğu,
- Ürün fiyatlandırmasının haksız rekabet edecek şekilde belirlenmesi,
- Müşteriyi yanıltıcı ve ürünü yansıtmayan reklamlar yapılması,
- Müşteriyi işletmeye karşı koruyan tüketici haklarının ihlal edilmesi,
- Çalışanların maaş ve terfilerinde liyakatsiz davranılması,
- İşletmeler açısından mecburi ve ihtiyaç duyulan kaynakların temin edilmesinde adil rekabet ortamına uygun davranılmaması,
- İşletmelerin ödemekle yükümlü olduğu vergileri ödememek amacıyla vergi kaçırmasıdır.

1.1.6.1.3. Etik Dışı Davranışların İşletmelere Zararları

Yönetmel açıdan işletmelerde etiğı ön plana çıkaran ve uygulanmasını sağılayan en önemli unsur insan kaynağıdır. İşletme içinde etiğın yaygınlaşması noktasında ise yöneticilerin ve çalışanların davranış ve tutumları, yöneticilerin karar alma biçimleri son derece etkili olmaktadır. (ÖZUTKU & CEVRİÖĞLU, 2005) Buna bağılı olarak etik dışı davranış ve tutumların gözlemlendiğı işletmelerde ise; yönetici ve çalışanlar arasındaki ilişkiler zedelenirken, işletmenin topluma karşı sorumlulukları da yerine getirilemez ve hem iç hem dış çevrede güven ortamında oluşturulması gereken bağlar zedelenir ve işletme olumsuz etkilenir.

Etik dışı davranışların işletmelerde yarattığı bir diğerk etki ise; bu davranışların çalışanların iş tatminlerine, performanslarına, ortaya çıkan faaliyetlerin kalitesine zarar vermesi ve uzun vadede işletme başarısını olumsuz yönde etkilemesidir. (BAYRAK, 2001) Diğerk yandan etik dışı davranışlar; müşterilere, paydaşlara ve topluma karşı işletmenin yerine getirmesi gereken sorumlulukların da önemsenmesine engel olarak, işletmenin iç ve dış çevresi ile kurması gereken etkili ve güven temelli iletişime zarar vermektedir.

1.1.6.2. Etik Çatışmalar

Günümüzde işletmelerden kamu kurumlarına, siyasetten hukuk alanına kadar toplumun yer aldığı her kesimde etik çatışmaların var olduğu görölmektedir. Siyasi, hukuki ve yönetmel alanlarda çıkan etik çatışmaların temelinde ise zannedildiğı şekilde etik dışı davranışların artışı değil, toplumsal düzeyde etiğın değerk ve önemini kaybetmesi yer almaktadır. (ERYILMAZ, 2008) Dolayısıyla toplum ve birey için neyin etik kapsamında yer alıp almadığının belirlenememesi, etiğerk karşı duyarlılığın azalması ve değışken değerklerin yerine hızlı ve etkili etik ilke ve değerkler yaratılamaması etik çatışmaların zeminini oluşturmaktadır.

İşletmeler bazında ise ortaya çıkan etik çatışmaların temelinde, işletme fonksiyonlarının ve mevcut politikaların etkisi olduğu görölmektedir. (DOĞAN, 2009) Özellikle muhasebe ve finans sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde etik çatışmaların yaşanması, işletmenin ölçeğine bakılmaksızın etik çöküşü tetikleyen, bazen tarihte tanık olduğumuz gibi büyük skandalların yaşanmasına sebep olan ve işletmenin sonunu hazırlayan önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.1.6.2.1. İşletmelerde Yer Alan Etik Çatışma Türleri

İnsan İlişkilerinden Kaynaklı Etik Çatışmalar: Etik çatışmalar yöneticiler ile çalışanlar, müşteriler ve tedarikçiler arasında olabilir. Çatışmaların kaynağında yapılan iş için gerekli standartlar ile şahsi değerlerin uyumsuzluğu yer almaktadır. (BÜTE, 2011) Çalışana bireysel nedenlerden dolayı ayrımcılık yapılması veya rüşvet alınması bu çatışmaların en yaygın örneğidir.

İşletme Politikalarından Kaynaklı Etik Çatışmalar: İşletmelerde belirlenen politikalar kapsamında, üretilen ürüne dair gerçeği yansıtmayan reklam ve bilgilendirmeler yapılabilir. (AY Ü. , 2003) Bu noktada işletme politikaları, şahsi çıkarlara hizmet ederek, çevresine yanıltıcı bilgiler sunmakta ve etik çatışmalara neden olabilmektedir. Politikaların etiğe uygun olarak düzenlenmesi ise üst yönetim kapsamındadır.

İşletme Fonksiyonlarından Kaynaklı Etik Çatışmalar: İşletmelerin finans fonksiyonunda gözlemlenen en yaygın etik sorun, mevcut fon ve finansal kaynakların fon sahibinin bilgisi dışında kullanılması ve yatırım yapılmasıdır. Pazarlama fonksiyonunda ürüne dair yanıltıcı bilgiler ve reklamlar sunulması, adil olmayan fiyatlandırma yapılması etik sorunlara neden olmaktadır. (YAMAN, 2009) Muhasebe fonksiyonunda ilgili raporların kayıtlarında gerçek dışı veriler kullanılması ve işletme performansının yanıltıcı bilgiler ile halka arz edilmesi bir diğer etik sorundur. (KAYA & YANIK, 2011) Üretim fonksiyonunda ürünün insan sağlığına zararlı şekilde üretilmesi veya çalışanların sağlığa elverişsiz ortamda üretim yapması veya işletmede çocuk işçi çalıştırılması başka bir etik sorun örneğidir. (BABAOĞUL & ŞENER, 2010) İnsan kaynakları fonksiyonunda ise işe alım aşamasında profesyonellikten ve liyakatten uzak şekilde tanındık veya akrabaların işe alınması, bu kişilere torpil yapılması oldukça yaygın bir diğer etik sorundur.

1.1.6.2.2. Etik Çatışmalara Çözüm Önerileri

İşletmelerde meydana gelen etik sorunları çözüme kavuşturmak için, ilk öncelik işletme politikalarını uygulamak olmalıdır. Fakat yukarıda incelendiği üzere bazı durumlarda bu politikaların da yetersiz kaldığı görülmektedir. Böyle durumlarda uygulanması gereken bazı davranış biçimleri şu şekilde ifade edilmiştir: (SABAN & ATALAY, 2005)

- Çalışan etik açıdan sorun teşkil eden konuyu orta düzey yöneticiye bildirmelidir.
- Orta düzey yönetici aynı zamanda işletmenin CEO'su ise bu noktada ilgili sorun işletmenin yönetim kuruluna, denetim komitesine veya icra kuruluna aktarılmalıdır.
- Yasal olarak belirtilmediği sürece aktarılan sorun, işletme dışındaki kişi veya kurumlarla paylaşılmamalıdır.
- Ortaya çıkan etik sorunun kaynağını bulmak için objektif yönde etik danışmanlık hizmeti veren firmalardan destek almak işletmenin yararına olacaktır.
- Bahsi geçen tüm bu süreçlerin uygulanmasına rağmen sorunun devam etmesi halinde ise, istifa etmek ve işletmeden ayrılırken yaşanan etik sorunu yöneticiye yazılı olarak bildirmek böylesi bir durumda verilecek en uygun karar olacaktır.

1.1.7. Etikin Kurumsal Yönetim ile İlişkisi

Günümüzde küreselleşmenin ve dünya çapında yaşanan büyük çaplı skandalların ortaya çıkışı ile birlikte kurumsal yönetim kavramı giderek ön plana çıkmaya başlamıştır. (ÜNLÜ, YALÇIN, & YAĞLI, 2016) Kurumsal yönetim ile ilgili küresel çapta yapılan düzenlemelerde Sarbanes-Oxley Yasası ve OECD'nin belirlediği Kurumsal Yönetim İlkeleri etkili olurken; Türkiye'de Kurumsal Yönetim İlkeleri SPK tarafından düzenlenmekte ve tebliğ edilmektedir.

1.1.7.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı

İlgili tanımlar incelendiğinde dar kapsamda kurumsal yönetimi; işletmelerin, ilgili tüm ortaklarıyla olan ilişkilerini düzenleyen ve bu ilişkiler arasında uyum sağlayan uygulamalar olarak ifade etmek doğru olacaktır. (AYSAN, 2007) Geniş kapsamlı tanımda ise kurumsal yönetim; işletmelerin uzun vadede ekonomik kazanç sağlaması, etkinliğini artırması, insan ve mali kaynak yaratması amacıyla ilgili ortaklarının ve toplumun da menfaatleri doğrultusunda yürütmüş olduğu uygulamaları kapsamaktadır. (TUNA, 2007) Dünya Bankası tarafından ifade edilen tanımda ise kurumsal yönetim; işletmelerin ihtiyaç duyduğu mali ve insani kaynakları elde etmesine, etkinliğini artırmasına ve toplum değerleriyle örtüşür şekilde uzun vadede ilgili ortaklarının değer

yaratmasına imkan sağlayan yasalar, kodlar ve uygulamalar bütünüdür. (AY K. , 2017) OECD’ye göre ise kurumsal yönetim; işletme yönetimi hususunda işletmenin yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğler ortakları arasındaki olası çıkar çatışmalarını dizginleyen ve düzenleyen, yönlendirici ve kontrol sağlayan sistemler olarak ifade etmektedir. (OECD, 2000)

İlgili tüm tanımlar incelendiğinde kurumsal yönetimin; işletmelere değler sağlayan, ilgili ortakların, toplumun ve tüm çıkar gruplarının haklarını koruyan, işletmenin uzun vadede başarısına engel olabilecek sorunların çözümüne odaklanan, dengeleme ve düzenleme esaslı uygulamalar sistemi olduğu görölmektedir. (YENİCE & DÖLEN, 2013)

Kurumsal Yönetimin sahip olduğu sorumluluk, adillik, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri aynı zamanda işletmelerdeki etik yönetimi de beslemekte ve çift yönlü bir etki yaratmaktadır. (ÖZTÜRK & DEMİRGÜNEŞ, 2008) İşletmelerin tüm paydaşlarına adil davranması, finansal bilgileri ortaklara ve paydaşlara şeffaf şekilde sunması, topluma karşı hesap verebilir olması ile kurumsal yönetim bağlamında değler yaratılırken, işletmenin etiğe uygun hareket etmesine de olanak sağlanmış olur. Bu noktada kurumsal yönetim ve etik uygulamalarının işletmelerde aynı amaçlar doğrultusunda ilerleyen ve birbirini tamamlayan faaliyetler olduğunu ifade edebiliriz.

1.1.7.2. Kurumsal Yönetimin Önemi

Kurumsal yönetimin sorumluluk, adillik, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda faaliyete geçirdiği uygulamalar işletmelerde sadece yöneticileri ve paydaşları değil müşterileri, yatırımcıları ve tedarikçileri de kapsamaktadır. (ERSOY, BAYRAKDAROĞLU, & ŞAMİLOĞLU, 2011) Bu bağlamda işletmenin iç ve dış çevresinde etkin bir rol oynayan kurumsal yönetim; işletmelerin karlılığını artırarak temel amacına ulaşmasına, çıkar gruplarının menfaatlerinin gözetilmesine ve ortakların eşit derecede haklarının korunmasına imkan sağlaması nedeniyle işletmeler için büyük bir önem taşımaktadır. Kurumsal yönetim işletmenin yöneticileri, ortakları, müşterileri, çıkar grupları arasındaki ilişkiyi dengelerken aynı zamanda işletmenin amaç ve hedeflerini gerçekleştirebilmesi için işletmenin yönetimi, kontrol süreçleri ve performans analizi noktalarında sistemler oluşturarak işletme yönetimi ve sahipleri arasında dengeleyici bir rol oynar. (ERGİNCAN & GÜRBÜZ, 2004)

Kurumsal yönetimin ortaya çıkışı ve taşıdığı önem, hayatın akışı içinde belirli bir sürede değil, dünya çapında ortaya çıkan krizler ve muhasebe skandalları ile meydana gelmiştir. (DEREKÖY, 2015) İşletmelerde olası yolsuzluk ve skandalların önüne geçen kurumsal yönetim bunun yanı sıra, ülke ekonomisine de çift yönlü bir katkı sağlar. Kurumsal yönetim uygulamaları global çapta ülkenin rekabet gücünün ve refah seviyesinin artmasını, olası krizlerin etkilerinin zayıflatılmasını, daha fazla yatırımcı ve kaynağa ulaşılmasını sağlarken; işletmeler bazında ise performans ve başarıyı artıran, yatırımcıları cezbeden ve işletme imajı ile rekabet etme gücünü yükselten bir unsurdur. (KULA, 2006)

İşletmelerde varlıklar ve kaynaklar yöneticilerin kararları doğrultusunda kullanıldığında ortaya çıkan bir diğer husus da yöneticinin bu kaynakları şahsi menfaatleri doğrultusunda kullanma ihtimali ve bu durumda yaşanan temsil sorunudur. (ONBULAK, 2017) Dolayısıyla kurumsal yönetimin çıkış noktasının sadece muhasebe skandalları değil, bu skandallara zemin oluşturan yöneticilerin şahsi menfaatleriyle hareket etmesi olarak belirtebiliriz. Bu bağlamda yöneticilerin işletme amaçlarına uygun temsil yeteneği geliştirmesi ve hem yatırımcılara hem yöneticilere bir yol haritası çizilmesi, kurumsal yönetim ile mümkün olmaktadır. (DEMİRBAŞ & UYAR, 2006)

1.1.7.3. Kurumsal Yönetimin Amacı

Küreselleşme ile peş peşe gelen zorlu rekabet koşulları işletmelerin varlıklarını korumasını, krizlerden minimum seviyede etkilenmesini ve rekabet gücünü artırmasını zorlaştırmıştır. (RADU, 2012) Bu noktada kurumsal yönetim, sahip olduğu politikalar ve uygulamalar ile işletmelere yol gösterici olmuştur. Kurumsal yönetimin amaçları, ortaya çıkış nedenlerine çözüm üretecek biçimde gelişmiştir. (TÜREDİ, KARAKAYA, & İLDEM, 2015) Bu bağlamda işletmeler için kurumsal yönetimin en temel amacını; uzun vadede işletme başarısı yaratmak için faaliyetlerin sürdürülebilmesi, yöneticilere, çıkar gruplarına ve tüm paydaşlara karşı adil bir yaklaşım benimsenmesi ve ilişkilerde denge sağlanması olarak tanımlayabiliriz. Kurumsal yönetimin amaçları şu şekilde sıralanmaktadır: (DOĞAN M. , 2018)

- Üst yöneticilerin sahip olduğu yetki ve gücün işletme amaçlarından ziyade şahsi menfaatler doğrultusunda kullanılmasının önüne geçilmesi,
- Yatırımcıların işletmedeki hak ve menfaatlerinin korunması,

- Tüm ortak ve paydaşlara eşit ve adil bir tutum ile yaklaşılmasının sağlanması,
- İşletmeyle doğrudan ilişki sağlayan tüm çıkar gruplarının haklarının korunması,
- İşletme faaliyetlerinin ve finansal verilerin eksiksiz ve doğruyu yansıtır biçimde kamuoyu ile paylaşılması ve bu konuda yatırımcılar ile kamuoyunun büyük bir şeffaflıkla bilgilendirilmesi,
- İşletme yönetim kurulu bünyesinde üstlenilecek sorumluluk ve faaliyetlerin açık bir biçimde belirtilmesi,
- Üst yönetimin almış olduğu kararlar ile ilgili olarak, işletmenin ortak ve paydaşlarına karşı hesap verme zorunluluğu sağlanması,
- Vekalet maliyetlerinin minimum seviyeye indirilmesi,
- İşletme karının tüm ortaklara ve çıkar gruplarına hak oranları doğrultusunda paylaştırılmasının sağlanması,
- İşletmenin çoğunluğunu oluşturan pay sahiplerinin, azınlık pay sahiplerindeki hisse senetlerini alma ihtimaline karşı tedbir alınması,
- Yatırımcıların uzun vadeli faaliyetlerini sürdürebilmesi adına gerekli olan güven unsurunun işletme ve yatırımcı ilişkileri hususunda sağlanması,
- İşletme sahipleri ile karar veren yöneticiler arasında ortaya çıkabilecek çıkar çatışmaları veya fikir ayrılıklarının kontrol altında tutulmasıdır. (AKTAN, 2013)

1.1.7.4. İşletmeler Açısından Kurumsal Yönetimin Faydaları

Kurumsal yönetim; işletmelerin iç ve dış çevresiyle olan ilişkilerini düzenleme, çıkar çatışmalarını önleme, uzun vadede işletmenin başarısını olumsuz etkileyecek unsurları azaltma ve işletme hedefleri doğrultusunda uyguladığı faaliyetler ile iç ve dış denetimdeki riskleri minimuma indirme amacıyla işletmelere fayda sağlayan bir yönetim biçimidir. (DAĞLI , AYAYDIN, & EYÜBOĞLU, 2010)

Kurumsal yönetim anlayışının etkin şekilde uygulanması; işletmelerde daha az sermaye maliyeti oluşmasına, likidite sağlanmasına, finansal krizlerin daha kolay atlatılmasına ve işletme rekabet gücünün artmasına da büyük bir katkı sağlamaktadır. (DİZKIRICI, KONUK, & TOPAL, 2015) Ülkemiz açısından ise; potansiyel yabancı yatırımcıların cezbedilmesine, sermayenin ülke sınırları içinde kullanılmasına, ekonominin güçlenmesine, refah seviyesinin yükselmesine ve ülke imajına değer katılmasına önemli ölçüde katkı sağlamaktadır.

İşletmelerin kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda faaliyet göstermesi risk ve maliyet unsurunu da azaltarak, işletmenin serbest piyasa ekonomisi içinde rekabet avantajı elde etmesine ve sürdürülebilir olmasına olanak sağlamaktadır. (TORAMAN & ABDİOĞLU, 2008) Tıpkı işletmelerde olduğu gibi ülke bazında da kurumsal yönetimin sağladığı en büyük fayda, sermayenin etkin kullanımı ve rekabet avantajı hususunda sağlanmaktadır. Ülke sermayesinin ve kaynakların etkin şekilde kullanılması ise daha fazla yabancı yatırımcının ülkemize çekilmesine ve ekonomik kalkınmanın önünün açılmasına olanak verirken, global çapta da büyük bir rekabet avantajı sağlamaktadır.

Kurumsal yönetimin bir diğer faydası ise yöneticiler yatırımcılar ve kamuoyu arasındaki ilişkinin düzenlenmesidir. (KADERLİ & KÖROĞLU, 2014) Bu kapsamda yöneticiler kendi şahsi menfaatleri veya sadece işletme menfaatleri doğrultusunda değil, aynı zamanda yatırımcıların ve kamuoyunun da beklentilerini karşılayacak ve menfaatlerini gözetecek biçimde hareket etmektedir.

Kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan hesap verebilirlik ilkesine uygun hareket eden işletmeler, hazırladıkları finansal raporlar ile kamuoyunu aydınlatma sorumluluğunu da yerine getirirler. Şeffaflık ilkesine uyum sağlayan işletmeler ise işletme performansı ve başarısını ilgili tüm paydaşlara, yatırımcılara ve halka gerçeği yansıtır biçimde paylaşmaktadırlar. (PAMUKÇU, 2011) Bu sayede ilişkide bulunan tüm çıkar grupları arasındaki çatışmaların önüne geçilirken, her bir grubun hakları adil şekilde korunur ve işletmenin hem iç hem dış çevresinde uyumlu ilişkiler kurulması sağlanır.

İşletmelerin tüm yönetim ve denetim süreçlerinde adil, şeffaf, güvenilir ve hesap verebilir şekilde davranması yine kurumsal yönetim ile mümkün olmaktadır. İşletmenin sorumluluklarını yerine getirdiği ve güven ortamı oluşturduğu koşullarda, işletme performansının da direkt olarak olumlu şekilde etkilendiği görülmektedir. (KARAMUSTAFA, VARICI, & ER, 2009) Artan performansın sonucunda ise, işletmelerin daha uzun ömürlü faaliyet gösterdiği, çalışan bağlılığının arttığı, işletme itibarı ve işletmeye katılan değer kurumsal yönetim sayesinde maksimum düzeye çıktığı açık bir biçimde gözlemlenmektedir.

Kurumsal yönetim kavramı ile işletmeler tüm iç ve dış çevresine karşı sorumluluklarını yerine getirirken, işletmenin değerini, başarısını artıracak ve tüm çıkar gruplarının beklentilerini karşılayacak biçimde yasalara ve etik kurallara uygun olarak faaliyet gösterirler. (DİNÇ & ABDİOĞLU, 2009) Uygulanan kurumsal yönetim ilkeleri,

işletmeler bazında bahsi geçen birden çok fayda sağlarken; ülke bazında ise etik kurallara uygun biçimde faaliyet gösterilmesine imkan kılarak ihtiyaç duyulan güven ortamının oluşmasına, tüm sorumlulukların dürüst şekilde yerine getirilmesine ve global çapta rekabet avantajı sağlayarak ekonominin kalkınmasına zemin hazırlamaktadır. (SHELTON, 1998) Dolayısıyla işletmeler ve ülkeler için kurumsal yönetimin sağlamış olduğu tüm çıktıların, aynı zamanda etik kural ve ilkeleri de çift yönlü olarak beslediği ve olumlu etkilediği görülmektedir.

1.1.7.5. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri

OECD Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü tarafından hazırlanan kurumsal yönetim ilkeleri, temel olarak dört ana ilkedен oluşmakta ve uygulandığı devlet, ülke, hükümet bazında yasal bir sınır belirleyerek hem yatırımcılara hem işletmelere yol gösterici olmaktadır. (AYBOĞA, 2021) Bu bağlamda kurumsal yönetim ilkeleri sadece borsada işlem gören anonim şirketlere değil; kamu kurumlarına, sivil toplum kuruluşlarına, aile işletmelerine veya derneklere de uygulanabilmektedir.

İşletmelerin finansal piyasalarda etkin ve uzun vadeli faaliyet göstermesi, kurumsal yönetim ilkelerine sağladığı uyum ile doğru orantılıdır. (ÇITAK, 2015) İlkelere uygun faaliyet gösteren işletmeler, tüm paydaşlarının menfaatlerini gözetirken; işletmeye dair finansal ve finansal olmayan tüm bilgileri büyük bir şeffaflık ile sunarak, kamuoyu nezdinde sağladığı güven ile köklerini sağlamlaştırmaktadır.

OECD tarafından ilk kez 1999 yılında belirlenen kurumsal yönetim ilkeleri, her ne kadar işletmeler ve ülkeler için uyulması gereken standartları oluştursa da uygulamada her ülke için model alınası gereken kurumsal yönetim anlayışı ülkeden ülkeye farklılık göstermekte ve ülkenin kendine has özelliklerini yansıtmaktadır. (SPK, 2003) Bu noktada değişmeyen ve kurumsal yönetimin zeminini oluşturan en önemli unsur; adillik, şeffaflık hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere kurumsal yönetimin dünya çapında kabul görmüş dört temel ilkesidir. (POROY ARSOY, 2008)

1.1.7.5.1. Adillik İlkesi

İşletmeler, adillik ilkesi kapsamında tüm çıkar grupları arasında oluşan farklı menfaatlerin dengeli bir şekilde karşılanmasını mümkün kılmaktadır. Aynı zamanda adillik ilkesi sayesinde işletme yöneticileri tüm çıkar gruplarına karşı eşit mesafede

durarak, her bir grubun haklarını koruyarak işletmenin uzun ömürlü olmasına katkı sağlar. (DOĞAN M. , 2007) Bu sayede çıkar çatışmaları azalırken, oluşacak temsil maliyetinin de minimum düzeyde tutulması sağlanır.

1.1.7.5.2. Şeffaflık İlkesi

İşletmeler şeffaflık ilkesi ile işletmenin finansal kapsamda olan ve olmayan tüm bilgilerini yasalara uygun biçimde, eksiksiz, anlaşılır ve kolay ulaşılır şekilde halka arz ederek işletmenin mevcut durumunu gerçeği yansıtır biçimde çevre ile paylaşmış olurlar. (BURAK & ÖZTAŞ, 2015) Bu bağlamda şeffaflık ilkesi; işletme yöneticilerinin faaliyetleri kolaylıkla takip etmesini sağlarken, toplumun da işletmeye karşı güven oluşturmalarını sağlamaktadır.

1.1.7.5.3. Hesap Verebilirlik İlkesi

Hesap verebilirlik ilkesi; yönetim kurulunun, üst yönetim faaliyetlerini objektif biçimde gözlemlemesi ve işletmenin tüm paydaşlarına karşı hesap verebilir olması durumunu kapsamaktadır. (TUZCU, 2003) Bu ilkenin vurgulamış olduğu en önemli husus; yöneticilerin ve yönetim kurulunun sahip olduğu tüm yetki ve sorumlulukların sorgulanabilmesidir. Yöneticilerin aldıkları kararların doğruluğu kanıtlanmalı ve neden alındığı anlamlı gerekçeler ile açıklanmalıdır. Yönetimin açıklama yapma zorunluluğu; işletmeleri değer yaratan ve başarı sağlayan faaliyetler yürütmeye teşvik ederken; denetim ve muhasebe süreçlerinde hile ve yolsuzluk yapılmasının da önüne geçmektedir. (YILMAZ & KAYA, 2014)

1.1.7.5.4. Sorumluluk İlkesi

Bu ilkenin temel amacı; işletmelerin tüm çevresine karşı yerine getirmesi gereken sorumluluklarını açık biçimde belirtmesini sağlamaktır. Belirlenen sorumlulukların yerine getirilmesi; ortaklar için değer yaratırken, işletmenin yasal çerçeve içinde faaliyet göstermesine ve yönetim kurulu ile işletme birimleri arasındaki ilişkinin sınırlarının açık şekilde belirlenmesine olanak tanımaktadır. (GÜÇLÜ, 2010) Yönetim kurulu, almış olduğu tüm kararlarda işletmenin piyasa değerini maksimum seviyeye çıkarmayı hedefleyerek faaliyet göstermektedir. Bu kapsamda belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılması, uzun vadede başarı sağlanması ve işletme ile ortaklar arasındaki

dengeinin korunması; yönetim kurulunun ve işletmenin sorumluluk ilkesine uyumlu faaliyetleri ile mümkün olacaktır. (AKYÜZ, 2009)

1.1.7.6. Kurumsal Yönetim ve Etik İlişkisi

Günümüzde ortaya çıkan muhasebe skandalları, işletmelerde kurumsal yönetim ve etik kavramını ön plana çıkarmaktadır. Bu noktada yönetim biriminin yerine getirmesi gereken görev ve sorumlulukların arasında etik kuralların oluşturulması, kurumsallaştırılması ve takip edilmesi önemle yer almaktadır. (DOMINGUEZ, ALVAREZ, & SANCHEZ, 2009) Bu bağlamda işletmelerde etik kod ve kuralların oluşturulması, çalışanları ideal davranış biçimlerine teşvik ederken; işletmenin kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri doğrultusunda faaliyet göstermesine de olanak sağlamaktadır.

İşletmeler için önem arz eden bir diğer nokta ise uygulanan kurumsal yönetim politikaları ve belirlenen etik ilkeler arasında uyum sağlamak ve işletmenin tüm çalışan ve yöneticilerine bu kuralları ahenk ile uygulamaktır. Etik ilkelerin temelinde, kurumsal yönetim ilkeleri ana bir zemin niteliği taşımaktadır. (ÇETİNTAŞ, 2016) Bu nedenle etik ilkeler işletmelere has özellikte olmamalı, kurumsal yönetim ve işletme politikalarına uygun şekilde belirlenmelidir. Kurumsal yönetimin temelinde ise işletmenin şahsi çıkarlardan uzak, adil, şeffaf, sorumluluklarını yerine getirir şekilde ve hesap verebilir biçimde yönetilmesini sağlayan kurumsal yönetim ilkeleri yer alır. (MOHAN BURSALI, 2018) Bu ilkeler, uygulandığı toplum ve işletme için yasalara ve çevreye duyarlı olmayı sağlarken, toplum ve işletme içinde yer alan etik kural ve normlara da uyumlu hareket etmeyi mümkün kılmaktadır.

İşletmelerin uzun vadede sürdürülebilirliğini sağlayan, başarısını artıran, tüm çalışan ve paydaşlarının beklentileri doğrultusunda vaat ettiği hedeflere ulaşmasını sağlayan en temel unsur, etik kurallar temelinde ve yasalar çerçevesinde uygulanan kurumsal yönetim sistemleridir. (GÜNGÖR TANÇ, 2015) Bu bağlamda işletmelerde köklü bir kurumsal yönetim anlayışı ve kültürü oluşturmak; üst yönetimin ve tüm çalışanların, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken etik ilke ve davranışları baz alması ile daha kolay bir süreç haline dönüşecektir. (MCNAMEE & FLEMING, 2007)

Kurumsal yönetimin temel amaçları doğrultusunda işletme değerini artırmak ve tüm çıkar gruplarının haklarını gözetmek için yatırımcılara karşı sağlanması gereken güvenin, kurumsal yönetim süreçlerinde etik ilkeler ve davranışların desteği ile oluştuğu

görülmektedir. (CELAYİR & BAŞAR, 2021) Bu bağlamda etik unsuru; işletmenin piyasa değerini güçlendiren, verimliliğini artıran ve kurumsal yönetim uygulamalarını etkin kılan önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumsal yönetimin finansal piyasalarda güven oluşturma ve topluma karşı şeffaflık anlayışı, etik kuralların da temelini oluşturmaktadır. (FUNG, 2014) Örneğin şeffaflık ilkesi bağlamında finansal raporların doğru ve kamuyu aydınlatır biçimde hazırlanma zorunluluğu; bireyleri dürüst davranmaya teşvik ederken, işletmenin etik kod ve ilkeleri ile de uyum sağlamaktadır.

Kurumsal yönetimin amaçlarını temel olarak; çalışanlara ve pay sahiplerine adil davranılmasının sağlanması, işletmede şeffaflığın sağlanması ve yönetim kuruluna ait yetki ve sorumlulukların belirlenmesi olarak ifade edebiliriz. (BENHÜR AKTÜRK, 2016) Belirtilen amaçlar, aynı zamanda kurumsal yönetim ve meslek etiği kavramlarının etik ilkelere ne derece uygun olduğunu göstermekte ve etik ile olan ilişkiyi doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla kurumsal yönetim ve etiğin, işletmelerde birbirine bağlı çarklar gibi uyum içinde çalıştığını ve birbirlerini destekleyen süreçler olduğunu söyleyebiliriz.

1.1.7.6.1. Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Etik Kuralları İlişkisi

İşletmelerde muhasebe biriminin en önemli işlevlerinden biri; tıpkı kurumsal yönetimin şeffaflık ilkesinde yer aldığı gibi işletmeye dair tüm bilgilerin tarafsız, anlaşılır ve doğru bir biçimde halka arz edilmesidir. Sunulan bilgilerin finansal piyasaları ve toplumu doğrudan ve büyük çapta etkilemesi, yaşanan muhasebe skandallarının da etkisiyle etik kuralların önemini giderek artırmaktadır. (BİLEN & YILMAZ, 2014)

Kurumsal yönetimin amaçları doğrultusunda yasalara ve etik kurallara uygun biçimde hareket etmesi ve etkinliğini artırabilmesi ise, işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin yeterli, dürüst, objektif ve güvenilir olmasından geçmektedir. (ABDİOĞLU, 2007) Muhasebe bilgi sistemleri; işletmelerin tüm menfaat gruplarına ve yönetim birimine açık ve yeterli bilgiler sunarken, bu faaliyetleri kurumsal yönetim ve muhasebe etik ilkeleri ışığında yürütmektedir. (PAMUKÇU, 2011) Bu bağlamda etik kurallara uygun şekilde bilgi üreten muhasebe bilgi sistemleri, aynı zamanda sunduğu tarafsız ve doğru bilgiler ile kurumsal yönetimin şeffaflık ilkesine de hizmet etmektedir.

Bu bağlamda kurumsal yönetim ve muhasebe etik kurallarının sahip olduğu ortak amaçlar şu şekilde belirtilmiştir: (ABDİOĞLU, 2007)

- Yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını şahsi çıkarlar için kullanmalarının engellenmesi,
- İşletmenin tüm menfaat gruplarına dürüst ve gerçeği yansıtır bilgiler aktarılması,
- Yatırımcı ve diğer çıkar gruplarının tüm haklarının adil, şeffaf ve güvenilir temeller ile korunması,
- İşletme faaliyetlerine dair tüm bilgilerin dürüst ve açık bir şekilde işletme paydaşlarına aktarılmasının sağlanması,
- Halka açık şirketler için yatırımcıların ve toplumun şirkete dair tüm önemli bilgilere eksiksiz ve gerçeği yansıtır biçimde ulaşmasının sağlanması,
- Yönetim kurulu yetki ve sorumluluklarının açık bir biçimde belirlenmesi,
- İşletme menfaat grupları içinde azınlık olarak yer alan kişi ve kurumların haklarının korunmasının sağlanması,
- Üst yönetim biriminin yürüttüğü faaliyet ve aldığı kararlar ile ilgili tüm paydaşlara ve menfaat gruplarına hesap verme yükümlülüğü sağlanması,
- İşletmelerde yetki ve sorumluluklardan dolayı meydana gelen vekalet maliyetlerinin minimum seviyede tutulması ve kontrol edilmesi,
- Kar dağıtım sürecinde tüm paydaş ve ilgili menfaat gruplarına hakları oranında paylarının verilmesinin teminatının sağlanması,
- Çoğunluğu oluşturan pay sahiplerinin, azınlık pay sahiplerinden hisselerini alması veya el koyması ihtimaline karşı tedbir alınmasıdır.

Kurumsal yönetim ilkeleri ve muhasebe etik kuralları arasındaki ilişki incelendiğinde ise yapılan çalışmalar; muhasebe etik kurallarında yer alan dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık, sır saklama ve yeterlilik kavramları ile kurumsal yönetimin sahip olduğu adillik, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkelerinin birbirlerini tamamlayan ve besleyen pozitif yönlü bir ilişkiye sahip olduğunu göstermektedir. (YILMAZ & KAYA, 2014) Bu bağlamda kurumsal yönetim ve muhasebe etik ilkeleri arasındaki ilişkinin çok güçlü bir bağa sahip olduğunu ve her iki ilkenin de birbirleri için olmazsa olmaz nitelikte bir uyumla etkin şekilde faaliyet gösterdiğini ifade edebiliriz.

1.1.8. Tarihte Yaşanan Etik Kaynaklı Muhasebe Skandalları

Günümüzde yaşanan skandallar, yolsuzluklar ve etik dışı davranışlar; sadece işletmelerin devamlılığını tehdit eden bir unsur olarak değil, ekonomiyi, siyaseti ve toplumu da doğrudan etkileyen geniş çaplı bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum, dünyada ve ülkeler bazında finansal piyasalara olan güveni de büyük ölçüde sarsmaktadır. (ERYILMAZ, 2008) Yolsuzluk ve muhasebe skandallarının her ne kadar az gelişmiş ülkelerde meydana geldiği düşünülse de 1970 ve sonrası dönemde, gelişmiş ülkelerde de büyük ölçekli skandalların yaşanmasıyla küresel bir etki olduğu görülmekte ve etik kavramına verilen önemin arttığı gözlemlenmektedir.

İşletmelerde üst yönetim tarafından gerçek dışı fiyatlarla hisse senedi satma ve işletme piyasa değerini artırma isteği, yaşanan skandallara zemin yaratmıştır. (GÜL & DEMİR, 2021) Yanıltıcı değerdeki hisselerin satılması ile hisse sahipleri ve yöneticiler arasında bilgi asimetrisi oluşması, yöneticileri etik dışı davranışlara ve finansal manipülasyonlara sevk ederek küresel çaplı skandalların da başlangıcını oluşturmuştur.

Dünya çapında Enron, Worldcom, Xerox ve Türkiye’de bankacılık sektöründe meydana gelen büyük ölçekli skandallar; işletmelerin itibarını ve devamlılığını zedelerken, finansal raporların doğruluğuna olan güveni de derinden sarsmıştır. (KÜÇÜK & UZAY, 2009) Finansal raporların hileli, aldatıcı ve gerçeği yansıtmayan bilgiler taşımasına rağmen dış denetim süreçlerinden geçmiş olması ise dış denetime olan güveni zedelerken, skandallara karışan bağımsız denetim firmalarının da büyük tepki çekmesine neden olmuştur.

1.1.8.1. Muhasebe Skandallarının Tarihçesi

Literatür incelendiğinde muhasebede yer alan hileli ve yanıltıcı faaliyetlerin ilk kez 1960 yıllarında İngiltere’de meydana geldiği görülmektedir. Devamında 1980 ve 1990 dönemi arası işletmelerin gerçek dışı beyanı ve yanıltıcı muhasebe faaliyetleri giderek artarak, işletmeler için zorluk yaratmaya başlamıştır. (BASKAN, 2013) Ortaya çıkan muhasebe skandalları, özellikle ABD’de dev bir iflas sürecine neden olmuş ve 2001-2002 yıllarında bu skandallar nedeniyle iflas eden işletmelerin toplam değeri 275,6 milyar doları bulmuştur. Yakın zamanda meydana gelen son skandal ise 2015 yılında Japonya’nın dünya devi Toshiba’nın şişirme karı ile gerçek karı arasında 1,22 milyar dolar farkın tespiti ile oluşmuştur. (TÜRK & COŞKUN ARSLAN, 2017) Türkiye’de ise durumun benzer şekilde seyrettiği ve işletmelerin yıllık cirolarının

%5'inin hileli ve manipüle edici şekilde şahsi çıkarlar için kullandığı ve piyasaya yanıltıcı bilgiler sunulduğu görülmektedir.

Özellikle son yüzyıl içerisinde Enron, Parmalat, Ahold, Kanebo gibi uluslararası çapta patlak veren skandallar, hileli ve yanıltıcı faaliyetlerin yürütüldüğü tüm süreçlerde bağımsız denetim firmalarının da payı olduğu gözler önüne serilmiştir. (EROL, 2016) Bu bağlamda yaşanan skandallar işletmeler ve ülke bazında etki etmekle kalmayıp, dünya çapındaki ekonomik faaliyetleri ve bunun için gerekli olan güveni de olumsuz etkilemiştir.

Muhasebe skandallarının kronolojik açıdan tarihsel süreci incelendiğinde, yaşanan ilk skandalların orta çağ dönemine kadar dayandığı görülmektedir. (GRAY, FRIEDER, & CLARK JR, 2007) 17. ve 18. yüzyıllarda ise Fransa ve İngiltere'de meydana gelen South Sea Balonu ve Missisipi Balonu olarak adlandırılan skandallar, dönemin savaş sürecinde biriken devlet borçlarının ödenmesi için borçların hisse senetlerine çevrilmesi ile oluşmuş ve dönemin en büyük iki finansal skandalına imza atmıştır.

19. yüzyıla gelindiğinde ulaşımında yaşanan gelişmelerle beraber demiryolunun ön plana çıkmasıyla, Railroad Skandalları olarak adlandırılan skandallar meydana gelmiştir. (JONES, 2011) Buna ek olarak, demiryolu işletmelerinden bazıları; yatırımcılarını aldatıcı şekilde sahte hisse senetleri düzenlemiş, bazıları ise gelir kalemleri arasında yaptığı hileli muhasebe kayıtları ile maliyetlerini düşük göstermeyi hedeflemiştir.

20. yüzyılının önemli skandallarından biri ise Kreuger&Toll firmasında meydana gelmiştir. İşletmenin kar payını düzenli olarak artırmak amacıyla, belirlenmiş kişilere belirlenmiş miktarlarda hisse senedi satılması ve elde edilen kar paylarının sermayeden ödemiş olması, 250 milyon dolar değerinde büyük bir skandala sebep olmuştur. (FLESHER & FLESHER, 1986) Bu durum devamında bir ders niteliğinde görülmüş, ABD'de Menkul Kıymetler Kanunu ve finansal raporlama sistemlerinin oluşmasına ve gelişmesine öncülük etmiştir.

21. yüzyılda meydana gelen muhasebe skandallarının büyük bir çoğunluğun, finansal krizin de etkisiyle 2000'li yılların başında meydana gelmesi ve dünya çapında ses getiren büyük ölçekli skandalların neredeyse tamamının bu dönemde ortaya çıkması oldukça dikkat çekicidir. (YARDIMCIOĞLU & ADA, 2013) Döneme damga vuran skandallar zincirinin, Enron'un iflası ile başladığı ve Worldcom, Tyco, Global Crossing

gibi firmalarla beraber her geçen gün pek çok firmanın bu skandallara eşlik ettiği görülmektedir. 21. yüzyılın başlarında yer alan skandallar genel itibarıyla incelendiğinde ise büyük bir çoğunluğunun ABD’de meydana geldiği ve sektörel bazda enerji ve telekomünikasyon firmalarının ön plana çıktığı gözlemlenmektedir. (MERAL, 2016)

Geçmişten günümüze yaşanan muhasebe skandallarına kısa bir yolculuk yapıldığında, muhasebe hile ve yolsuzluklarının eski çağlardan beri var olduğu ve 21.yy.’da sayılarının giderek artması ile özellikle ABD piyasalarında küresel çapta çok büyük hasar yarattığı görülmektedir. (ERCİNLER, 2014) Skandalların finansal piyasalarda bıraktığı tahribat sonucu, ABD ve Avrupa ülkelerinde bu skandallardan ders alındığı ve etik dışı muhasebe uygulamalarının önüne geçilmesi için gerekli yasal değişim ve reformlar meydana geldiği gözlemlenmiştir. (KURNAZ & ÇETİNOĞLU, 2010) Yaşanan skandalların zemininde ise; işletmelerin gerçek dışı beklentilerle piyasa değerini artırma isteği, yöneticilerin etik dışı yaklaşımları, yönetim kurulu, denetim kurulu ve bağımsız denetim firmalarının gerekli etik anlayışa sahip olmayışı veya kurumsal yönetim uygulamalarındaki yetersizliğin yer aldığı söylenebilmektedir.

1.1.8.2. Muhasebe Skandallarının Ortaya Çıkış Nedenleri

Yaşanan geniş ölçekli ve uluslararası etki düzeyi sahip skandallar, finansal raporlara, işletmelere, bağımsız denetim firmalarına ve piyasaya olan güveni derinden sarsmıştır. Skandalların meydana gelişi; işletme bünyesinde gerçekleşen muhasebe hileleri veya bu hilelere göz yuman bağımsız denetim firmaları aracılığıyla gerçekleşmiştir. (UZAY, 2009) İşletmeler için en kritik yanıltıcı etkiye sahip hile unsuru ise, finansal tablolar üzerinde yapılan yanıltıcı beyanlar ve kasti değişikliklerdir.

1.1.8.2.1. Muhasebede Hile Türleri

Hile türleri; çalışanlar tarafından yapılan hileler olarak dört farklı unsur şeklinde ele alınsa da literatürde muhasebe yer alan farklı hile türleri de mevcuttur. (ACFE, 2016) Hile türleri; varlıkların kötüye kullanılması, ahlak dışı davranışlar, hileli finansal raporlamalar ve bilanço makyajlaması olarak ele alınmaktadır.

Varlıkların Kötüye Kullanımı: İşletmenin sahip olduğu nakit, stok ve işletme varlıkları gibi unsurların işletme çalışanları, yöneticileri veya işletmeyle bağlı olan

üçüncü kişiler tarafından zimmete geçirilmesi ve işletme amaçları dışında, şahsi menfaatler için kullanılmasıdır. (GOLDEN, SKALAK, CLAYTON, & PILL, 2006)

Ahlak Dışı Davranışlar (Yolsuzluk): Yolsuzluk, bireylerin yetki ve sorumluluklarını yasa dışı faaliyetler amacıyla çıkarlarına yönelik kullanması ve bu bağlamda rüşvet veya çıkar talep etmesi olarak belirtilmiştir. İşletmelerde çalışanların aldığı veya kabul ettiği hediyeler, çıkar çatışmaları ve rüşvet alma bu başlık altında incelenmektedir. (ATAMAN & AYDIN, 2017)

Hileli Finansal Raporlamalar: İşletmelerin mali durumunu yansıtan ve finansal durumu hakkında bilgi veren raporlar üzerinde, yatırımcıyı aldatmak amacıyla kasıtlı olarak ve yasadışı şekilde verilerin tamamen gizlenmesi veya gerçeğe aykırı biçimde değiştirilmesidir. (ERKAN & DEMİREL ARICI, 2011) Bu hileler genelde işletmelerde yönetim birimi tarafından yapıldığı için, yönetim hileleri olarak da adlandırılmaktadır.

Bilanço Makyajlaması: İşletmenin geçmiş dönem faaliyetleri göstererek ne durumda olduğunu analiz etmeyi ve geleceğe yönelik tahmin yürütmeyi sağlayan bilançonun, daha iyi bir işletme profili çizmek ve yatırımcıyı aldatmak adına üzerinde değişiklikler yapılması ve mevcut durumundan daha iyi gösterme çabasıdır. (JAFARLI & GAHRAMANLI, 2018) Bu hile her zaman işletmeyi daha iyi göstermek için değil, bazı durumlarda gelirleri düşük göstermek ve işletmeyi vergiden muaf tutmak amacıyla gerçekleştirilmektedir.

Hile türlerinin dağılımına dair yapılan araştırmalarda en sık yapılan hilenin, varlıkların kötüye kullanımı olduğu ortaya çıkmaktadır. En az yapılan hile ise finansal tablolar üzerindeki hilelerdir fakat zarar ve tahribat açısından en yüksek etkiyi oluşturmaktadır. (KABAN, 2019) 2016 yılında yapılan bir araştırmaya göre muhasebe hilelerinin en yaygın olduğu sektör ise, bankacılık ve finans hizmetleri olarak belirtilmektedir.

1.1.8.2.2. Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkış Nedenleri

Muhasebe çalışanların hile yapmasının altında yatan amaç; paydaşların birbirini yanıltma isteği, etiğe aykırı davranışların gizlenmesi, karın daha az bir bölümünün dağıtılması, şahsi çıkarlar doğrultusunda bireysel faydalanma sağlamak ve vergi kaçırmak olarak belirtilebilmektedir. (KİRİK, 2007) Bu amaçlara yönelik çalışan ve

yöneticileri hile yapmaya iten ve hile üçgeni olarak belirtilen temel unsurlar şu şekilde belirtilmiştir:

Baskı: İşletmelerin uzun vadeli olması ve gelir elde etmesi için yüksek performansa sahip olmaları ve olumlu bir finansal tablo çizmeleri gerekmektedir. (BULCA & YEŞİL, 2014) Belirlenen yüksek hedefler ve baskı sonucu ise çalışanlar, daha yüksek gelir sağlamak veya diğer şahsi sebeplerden dolayı hile yapmayı seçebilirler.

Fırsat: Bu unsur hile üçgeninin adeta zeminini oluşturmakta ve hilenin ortaya çıkışındaki temel faktör olarak yer almaktadır. (YARDIMCIOĞLU, KOCA, GÜNAY, & KOCAMAZ, 2014) Bu bağlamda işletme içinde hileyi önleyecek herhangi bir iç kontrolün veya denetimin olmayışı, hile yapılmasına elverişli bir ortam hazırlamakta ve çalışanlara hile yapması için bir fırsat sunmaktadır.

Haklı Gösterme: Çalışanlar hile yaptıkları durumlarda kendilerini içsel olarak haklı hissettikleri bahaneler yaratarak, etik dışı bu davranışı normalleştirebilmektedir. (OKAY, 2011) Yapılan hilenin nasıl olsa başka çalışanlar tarafından da yapılıyor olması veya çalınan çaldığı varlıkları ileride yerine koyacağı ve zararı telafi edeceği düşüncesi; çalışanın kendini haklı çıkarma çabasıyla beraber hileye teşvik eden önemli bir diğer unsurdur.

1.1.8.2.3. Muhasebe Skandallarının Ortaya Çıkış Nedenleri

Küresel çapta büyük bir etki ve ders niteliği yaratan Enron, Worldcom, Tyco, Xerox gibi ünlü muhasebe skandallarından sonra işletmelere ve finansal piyasalara olan güven fazlasıyla hasar görmüştür. (AGRAWAL & CHADHA, 2005) Yapılan hile ve aldatıcı faaliyetler, uğranılan zararı telafi etmek için işletmeleri yüksek düzeyde borca sürüklerken; iç kontrol süreçlerinin zayıflığını da gözler önüne sermiştir. Bunun yanı sıra yapılan hilelere, işletmeyi denetleyen bağımsız denetçiler tarafından göz yumulması ve danışmanlık ile denetleme faaliyetlerinin birlikte yürütülmesi; bağımsız denetim firmalarının itibarını da zedelemiştir. (ÇELİK, 2003)

Enron vakası da dahil olmak üzere küresel çapta muhasebe skandallarına neden olan ilk unsurun; gerçeği çarpıtır ve yanıltıcı biçimde sunulan hileli finansal raporlar olduğu görülmektedir. (ÇITAK, 2009) Raporların dürüstlük ve gerçeklikten uzak şekilde hazırlanması, kamuoyu ve yatırımcıları aldatarak güveni zedelerken; işletmenin

de yapılan hileleri gizlemek için daha fazla hile yapmasına teşvik oluşturacak ve büyük bir muhasebe skandalının başlangıcı doğmuş olacaktır. (UZAY, 2004) Hileli finansal raporlar sonucu ortaya çıkan skandallar ise; işletmenin menkul kıymet düşüşlerinden kaynaklı yaşadığı baskı ile yatırımcıyı çekme arayışı, sermaye piyasalarındaki dalgalanmalar ve ekonomik krizler, iç ve dış denetimin yetersizliği, çalışanların etik kurallara aykırı davranışları nedeniyle oluşmaktadır.

Muhasebe skandallarına neden olan bir diğer etken ise kurumsal yönetimin başarısızlığı ile yakın ilişkilidir. Buna göre kurumsal yönetimin başarısını etkileyen faktörler; işletmenin yönetim anlayışı, ücretlendirmeler, yönetim kurulu ve kontrol süreçlerini kapsamaktadır. (ATMACA, 2012)

Muhasebe skandallarının oluşmasında etkili son unsur ise stratejik faktörlerdir. Stratejik faktörler; üst yönetimin stratejileri belirlemesi, uygulanması ve değişen koşullara hızlı ve etkili cevap verme becerisini kapsamaktadır. (SÜER, 2004) Bu bağlamda, yönetimin net bir strateji belirlememesi, uygulamada yetersiz kalması veya hızla değişen koşullara cevap vermede başarısız olması; iyi bir kurumsal yönetim gerçekleşse bile muhasebe skandallarının meydana gelmesine engel olamamaktadır.

1.1.8.3. Dünya Çapında Yaşanan Muhasebe Skandalları

Muhasebe skandalları; çoğunun büyük ölçekli işletmelerde gerçekleşmesiyle dünya çapında yankı uyandıran, yöneticilerin, çalışanların veya işletmeyle bağlantılı üçüncü grupların yaptıkları hile ve etik dışı faaliyetlerin ortaya çıkmasıyla şahit olduğumuz, etkisini kamuoyunda, ekonomide ve siyasette küresel çapta gösteren skandallardır. (YARDIMCIOĞLU & ADA, 2013) Dünya çapında yankı uyandıran en bilindik skandal olan Enron vakası, muhasebe mesleğini büyük bir şoka uğratmıştır. Enron'un çöküşünün ardından; ABD'de WorldCom, Avustralya'da HIH, İtalya'da Parmalat, Hollanda'da Royal Ahold gibi pek çok skandalın meydana gelişi ise yaşanan skandalların ve etik sorunun sadece ABD'ye özgü değil, küresel çaplı bir sorun olduğunu göstermiştir. (CARNEGIE & NAPIER, 2009) Skandallar sadece işletmelerin sonun getirmekle kalmamış; tarihe denetim skandalları olarak da geçerek, bağımsız denetim firmaları ve denetçilere olan güveni de yerle bir etmiştir. Bunun yanı sıra skandalların yarattığı etki, meydana geldiği ülke sınırlarını aşarak gelişen ve gelişmekte olan tüm piyasaları dünya çapında ve şiddetli ölçüde etkilemiştir. (DİNÇ & CENGİZ, 2014)

1.1.8.3.1. Dünya Çapında Yaşanan Muhasebe Skandalları Örnekleri

Enron: 1985 yılında ABD’de kurulan Enron, enerji sektöründe faaliyet gösteren ve o dönem sektörün serbestleşmesi ile azalan müdahaleler sonucu yüksek karla doğalgaz taşımacılığı faaliyetlerini yürüten halka açık bir şirkettir. (KURT, 2013) Dönemin en hızlı büyüyen şirketi, zamanla türev araç komisyonculuğu faaliyetlerini de üstlenmiş ve bu faaliyetlerden çıkan maliyetleri azaltmak için muhasebe hilelerine yönelerek adını skandallar tarihine ilk sıradan yazmıştır. Şirket yönetim kurulunun, şirketin finans müdürü olan Andrew Fastow’a özel şirketler kurması için izin vermesi ile bu özel şirketlerin Enron ile iş yapmasına müsaade edilmiştir. (SANKHAT, 2022) Kurulan özel şirketler Enron’un kötüye giden finansal durumunu gizlemek için kullanılmış ve şirketin mali yapısı gerçek dışı verilerle değiştirilmiştir. Şirketin çizdiği imaj ise hisse değerini artırırken, kamuoyuna gösterdiği başarılı profil ile finans medyasının da ilgi odağı haline gelmiştir. Enron, tüm bu süreçlerde Arthur Anderson tarafından denetlenmekte ve danışmanlık hizmeti almaktaydı. (YILMAZ, ELİTAŞ, & ERKAN, 2009) Bu süreçte Enron’un muhasebecileri ile birlikte Arthur Anderson’un denetim firması da yapılan hilelere göz yummuş ve bu suçtan gelir elde etmiştir. Yapılan muhasebe hilelerinin gün yüzüne çıkması ile 2001 yılı sonlarında Enron’un iflası gerçekleşmiş ve ABD finansal piyasası neredeyse 64 milyar dolar kaybetmiştir. Enron’un iflası sonrası, 89 yıldır faaliyet gösteren Arthur Andersen’un bağımsız denetim ve danışmanlık firması da iflasını açıklamıştır. (ARNOLD & DE LANGE, 2004)

WorldCom: ABD’nin ikinci en büyük telekomünikasyon şirketi olarak faaliyet gösteren WorldCom, muhasebe kayıtlarında gider kalemlerini varlıkları gibi lanse ederek, karını 3,8 milyon dolar olarak göstermiştir. (ÖZBİRECİKLİ, 2006) Varlıklar kalemine aktarılan sahte verilerin yanı sıra vergi öncesi karını da olduğundan yüksek tutarda raporlamıştır. Üst yönetimin muhasebe hileleri yaparak kar zarar tablosunda yaptıkları bu değişimlerin ortaya çıkmasıyla şirket, tıpkı Enron gibi 2002 yılında iflasını açıklamıştır. Dönemin genel müdürü ve mali işler müdürü hapis cezasına çarptırılrsa da başta kamuoyuna ve tüm paydaşlara verilen hasar çok büyük olmuştur. (SANKHAT, 2022) İflasın açıklanması ile şirket, 107 milyar dolar ile dünyanın en büyük skandallarından birine imza atmıştır. Şirketin mali süreçlerini denetleyen bağımsız denetim firmasının tıpkı Enron’daki gibi Arthur Andersen olması ise dikkat çeken bir diğer unsur olmuştur. (TÜREL, 2011) Yaşanan skandal şirketi iflasa getirirken,

telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren diğer şirketler de bu olayla beraber yaklaşık 4 trilyon dolar kaybetmiştir.

Parmalat: 1961 yılında İtalya'nın pastörize süt ve gıda sektörünün en büyük şirketi olarak faaliyet gösteren Parmalat, yönetim kurulu ve denetim komitelerinde aile üyeleri barındırmakta ve birbirini koruyup kollamaya dayalı bir yönetim anlayışıyla faaliyet sürdürmektedir. (MELİS, 2005) Şirketin sahip olduğu yaklaşık 14,2 milyar euro tutarındaki finansal varlığını, sahte belgeler ve hileli muhasebe kayıtları ile faaliyet alanı dışındaki offshore şirketlere geçirmesi; tarihin en büyük skandallarından birini meydana getirmiş ve şirket 2003 yılında iflas etmiştir. (GÖÇEN, 2010) Şirketin kamuoyunu dolandırma amacıyla yaptığı muhasebe hileleri, zararını gizlemek için kullandığı paravan şirketler ve gerçeğe aykırı biçimde yaptığı sermaye artırımını tespit edildikten sonra; var olduğu iddia edilen fakat gerçekte karşılığı olmayan 4 milyar euroluk bir açık meydana gelmiştir. (YILMAZ, ELİTAŞ, & ERKAN, 2009) Skandalın ortaya çıkışı sonrası, şirket genel müdürü ve muhasebecileri, kamuoyuna yanıltıcı bilgiler sunma ve uydurma varlıklar beyan etme suçuyla; şirketin denetçi ortağı ise bu gerçek dışı varlıkları teyit eden sahte belgeler düzenleme suçuyla tutuklanmıştır.

Tyco: 1960 yılında kurulan Tyco, ABD'de enerji dönüşümü alanında faaliyet gösteren yatırım ve holding şirketidir. Şirket, zamanla büyüyerek küresel bir şirkete dönüşmüş ve elektronik, güvenlik ve mühendislik ürünleri sektörüne girerek 1997'den 2001 yılına kadar 750 şirket satın almıştır. Satın alınan şirketlerden biri olan ADT Security ile Tyco, gelirini yüzde elli civarında artırmıştır. (THANOS, 2015) Büyük ölçüde aşırı satın alma ve büyüme stratejisine bağlı yönetilen Tyco, 2000'lerde aralarında en büyük bağımsız şirket olan CIT Group'un da yer aldığı otuzdan fazla büyük şirkete sahip olmuştur. 2004 mali yılında şirketin 14.5 milyar dolar net gelir bildirmesi ile defterlerinin yasallığı ve geçerliliğiyle ilgili incelemeler başlamış ve şirket genel müdürü Dennis Kozlowski için soruşturma açılmıştır. (KEMMERER & SHAWVER, 2006) Şirketin mali işler müdürü Mark Swartz ve hukuk çalışanları da şahsi çıkarlar için gizli şekilde görevi kötüye kullanarak, hissedarlara resmi bilgi sunmadan 170 milyon dolardan fazla kredi alarak şirketi yağmalamakla suçlanmıştır. Ortaya çıkan skandal sonrası ilgili taraflar, hırsızlık ve dolandırıcılık suçlarından hapis cezasına çarptırılmıştır. Tyco, her ne kadar Enron ve WorldCom skandalları ile benzer görünse de iki noktada farklılıklar mevcuttur. (AYALP, 2019) Bunlardan ilki oluşan

zararın diğerlerine nispeten daha az olması, ikincisi ise yaşanan skandal ve cezai yaptırımlara rağmen şirketin iflas etmemesi ve faaliyetlerine devam etmesidir.

Ahold: 1887 yılında Albert Heijn tarafından kurulan Royal Ahold N.V., Hollanda merkezli çok uluslu bir şirkettir. Heijn ailesi üç nesil boyunca şirketin perakende satış marketini yönetmiş, 1989 yılında ise profesyonel bir yönetim ekibiyle çalışmaya başlamıştır. Bunun ardından şirket büyüyerek, dünyanın üçüncü gıda perakendecisi olarak faaliyete geçmiş ve gıda endüstrisinin toptan satışlarını da yapmaya başlamıştır. (KNAPP & KNAPP, 2007) Yönetimin agresif kazanç ve gelir sağlama hedefleri, çalışanlara yapılan baskılar, hedeflere ulaşmaya teşvik edici tazminat ve ikramiyeler ile beraber, şirkette hile ve dolandırıcılığın geliştiği bir ortam oluşmuştur. 2003 yılında ise şirket tam bir çöküş yaşamıştır. Başarısız stratejiler, muhasebe skandalları, profesyonel yönetimin işten çıkarılması ve dünyanın dört bir yanından gelen dava dosyaları ile beraber şirket, elde ettiği gelirin çoğunu kaybetmiştir. (JONG, ROOSENBOOM, DEJONG, & MERTENS, 2005) Bu skandalın; kurumsal yönetimin zayıflığı, üst yönetim üzerindeki büyüme baskısı, yetersiz satın almalar yapılması ve agresif muhasebeleştirme ile hisse senedi fiyatlarının şişirilmesi nedeniyle ortaya çıktığı belirtilmiştir. Skandalın sona, şirketin hisse senetleri yüzde 63 oranında değer kaybetmiştir. (AYALP, 2019) Hissedar ve tahvil sahipleri hisselerini elden çıkarmış olsa da büyük ölçüde zarara uğramışlardır. Yaşanan skandal büyük bir denetim açığı sorununa dikkat çekerken, Ahold şirketi Avrupa'nın Enron'u olarak anılmaya başlamıştır. (BAUER, CLARK, & WOJCIK, 2006)

Verilen örneklerde ABD'de öne çıkan en büyük skandallar Enron, WorldCom ve Tyco olurken; Avrupa'da ise Parmalat ve Ahold skandalları büyük yankı uyandırmıştır. Çoğu skandal varlıkların kötüye kullanımı nedeniyle meydana gelse de hileli finansal raporların, küresel çapta daha şiddetli bir tahribat yarattığı gözlemlenmiştir. Bu durum dünya çapında kurumsal yönetim ve etiğin ne derece önemli olduğunu bir kez daha vurgulamıştır. (DOĞAN N. , 2009)

1.1.8.4. Türkiye'de Yaşanan Muhasebe Skandalları

Tıpkı Dünya'da olduğu gibi Türkiye Cumhuriyeti tarihinde de muhasebe hileleri ve yolsuzluklardan kaynaklı pek çok skandala şahit olunmuştur. Özellikle bankacılık ve finans sektöründe meydana gelen yolsuzluklar, ülkemizde sermaye piyasalarına olan güveni derinden sarsmış ve kamuoyunu büyük ölçüde zarara uğratmıştır. (TERZİ, 2012)

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin yüzde 98’inden fazlasının KOBİ olduğu tespit edilmiştir. Bu işletmelerde meydana gelen hileli faaliyetlerin başlıca nedenleri ise; iç ve dış kontrollerin zayıflığı, dürüstlük ve güven gibi toplumsal değerlerin zayıflığı, finansal koşulların yetersizliği, vergi ödemekten kaçınma, hükümet düzenlemeleri ve yasalarda oluşan boşluklardan yararlanma olarak belirtilmiştir. (HAMAL & SENVAR, 2022)

Küreselleşmenin de etkisiyle, aynı sektörde faaliyet gösteren işletme sayısı ve aradaki rekabetin şiddeti giderek artmakta ve bu durum ülkemizde de sayısız hile ve yolsuzluklara zemin hazırlamaktadır. PricewaterhouseCoopers (PwC) bağımsız denetim firması tarafından yapılan araştırmada Türkiye’nin, hileli davranış ve yolsuzluklara karşı farklı bir bakışa sahip olduğu belirtilmiştir. (AKALAN, 2021) Bu kapsamda, Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerde yetkinin tek merkezde toplanmış olması ve yetki paylaşımı yapılmaması nedeniyle, yolsuzluk ve hileli faaliyetlerin tespit edilse bile üzerinin kapatıldığı belirtilmiştir.

Ülkemizde, geçmişten günümüze meydana gelen yolsuzluk ve muhasebe skandalları incelendiğinde; neredeyse tamamının bankalar kapsamında meydana geldiği görülmektedir. (ÖZAD, 2019) Yaşanan skandallar ülkemizde ekonomik açıdan ciddi ölçüde hasar yaratırken; yolsuzluk örneklerinin sayısı ciddi rakamlara ulaşmakta ve konunun önemini bir kez daha gözler önüne sermektedir.

1.1.8.4.1. Türkiye’de Yaşanan Muhasebe Skandalları Örnekleri

İmar Bank: Türkiye tarihinde geçmişten günümüze pek çok yolsuzluk vakası yaşanmıştır. İmar Bankası skandalı ise 2001 ekonomik krizi döneminde bankacılık sektörünün ülkemizdeki en büyük hileli finansal raporlama skandalı olarak tarihe geçmiştir. Türkiye İmar Bankası 1928 yılında kurulan özel bir mevduat bankasıdır. (YÜCEL & ADILOGLU, 2017) 1984 yılında banka, Türkiye’nin hızla gelişen şirketler grubu Uzan Grup tarafından satın alınmıştır. Bu skandal, akıl almaz şekilde tasarlanan dolandırıcılık yöntemleri ve yaşanan büyük mali kayıplar ile oldukça dikkat çekicidir. İmar Bank örneğinde, banka sadece bağlı olduğu diğer şirketlere kredi vermiş ve çok sayıda yasadışı işlem yapmıştır. (AKTAN, MASOOD, & YILMAZ, 2009) Yapılan incelemelerden önce bankanın yürüttüğü hileli işlem ve belgeleri silmesine rağmen; İmar Bank’ın hükümete sunduğu belgelerin banka idari memurları tarafından manipüle edildiği, mevduat ve hazine bonusu satışı adı altında halktan toplanan tutarın mali

kayıtlardan çok daha fazla olduğu ve stopaj yoluyla toplanan vergilerin mali makamlara aktarılmadığı tespit edilmiştir. (HAYALI, SARILI, & DINC, 2012) Banka yöneticilerinin yetersiz yetkisi ve hissedarların (Uzan ailesi) gücü tek merkezde tutması, muhasebe manipölasyonlarının ve kayıt dışı mevduat toplama yolsuzluğunun temel nedeni olmuştur. Skandalın ortaya çıkışı sonrası BDDK'nın denetimi ile, bankanın 746,9 trilyon lira olarak belirttiği mevduat tutarının gerçekte 8,144 trilyon lira olduğu bildirilmiştir. (AKALAN, 2021) Sahte belge düzenleme, vergi kaçırma, bankaya ait muhasebe kayıt ve belgelerinin yok edilmesi suçları ile İmar Bank, yaklaşık 833 milyon liralık bir yolsuzluğa karışmıştır. Yapılan tüm hileli işlem faaliyetleri için bankanın özel bir bilgisayar programı tasarlaması ise bu skandalda dikkat çeken bir diğer unsur olmuştur.

Pamukbank: 1955 yılında kurulan Pamukbank, 1973'te Çukurova Holding A.Ş. Grubu bünyesine dahil olarak faaliyetlerinde büyük bir ivme kazanmıştır. Yaşanan skandalın temelinde; banka aktif ve pasiflerinin uyumsuzluğu, likidite problemi, yetersiz öz kaynak ve kullandırılan banka kredilerinin tahsil edilememesi yer almaktadır. (KORUCU, 2018) Pamukbank, verilen krediler hususunda muhasebe kayıtlarını hileli ve tek düzen hesap planına aykırı şekilde geçici hesaplarda takip etmiş ve yapılan hile ile banka gelirlerini daha yüksek tutarda göstermiştir. Bu bağlamda bankayı skandala sürükleyen en büyük sorunun, işletmelere kullandırılan krediler olduğu gözlemlenmektedir. Banka yapmış olduğu bilanço makyajlaması hilesi ile finansal durumunu karlı olarak lanse ederken, muhasebenin ihtiyatlık ilkesini de çiğnemiştir. (ASLAN, KIZIL, & DİN, 2017) Hileli faaliyet ve kayıtlar sonucu bilançoda yaklaşık 2 milyar dolarlık bir açık ortaya çıkmış ve dönemin en büyük altıncı özel bankası olan Pamukbank'ın faaliyetleri durdurulmuştur. Pamukbank skandalı; bankanın, sahipleri tarafından kasti olarak yağmalandığı, finansal kaynakların 'düşük faizli krediler' adı altında gizlenerek Çukurova Grubu'nun diğer şirketlerine aktarıldığı çarpıcı bir skandal örneğidir. Çukurova Grubu olaydan sonra Pamukbank'ı Yapı Kredi'ye devretmeyi planlamış fakat banka, 2002 yılında TMSF'ye devredilmiştir. (İNCE & DEMİR, 2005)

Emlakbank: 1926 yılında devlet bankası olarak kurulan Türkiye Emlak Bankası, halka uygun fiyatlarla konut inşa eden ve satan bir ipotek bankasıdır. O dönem ekonomide özel ipotek finansmanı olmaması nedeniyle hükümet, Emlak Bankası aracılığıyla ev almak isteyen düşük ve orta gelirli insanlara destek sunmaktadır.

(KIEFER, 2014) Fakat zamanla banka; siyasallaşma, kötü yönetim ve yozlaşmanın da etkisiyle, bankacılık sektörünü büyük bir zarara uğratmıştır. Bu süreçte banka, Kemal Horzum tarafından yaklaşık 80 milyon dolar zarara uğratılmıştır. Skandalda önemli rol oynayan bir diğer kişi ise, bankanın o dönemki Kızılay şube müdürü olan ve Horzum kredilerini veren Fikret Öngen'dir. Yolsuzluk ilk önce banka yetkilisinin, dolandırıcı şirket Kemal Horzum ile anlaşma yapmasıyla başlamıştır. (ÖZAD, 2019) Kemal Horzum yabancı bankalardan kredi talep ederken, Emlakbank'ı kefil olarak göstermiştir. Yabancı banka kredi onayı için kefaletin teyit edilmesini istediğinde banka şube müdürü Fikret Öngen, şifreli bir şekilde onayını iletmış fakat bu durum Emlakbank'ın bilgisi dışında gerçekleşmiştir. Dolandırıcı şirket Kemal Horzum olaydan sonra kayıplara karışırken, yabancı banka ise verdiği kredinin vadesi sonlanınca Türk bankası ile irtibata geçmiştir. (BAYRAKTAR, 2007) Türk bankası dış kredi itibarını zedelememek adına ödemeyi yapmıştır. Skandalın ortaya çıkışı ile Fikret Öngen hapis cezası alırken, Kemal Horzum kayıplara karışmıştır.

1.1.8.5. Muhasebe Skandallarının Dünya ve Türkiye'deki Etkileri

2000'lerin başında Enron, WorldCom, Tyco gibi birçok işletmede ve denetim firmalarında meydana gelen muhasebe skandalları, küresel çapta muhasebe ve denetim alanında etiğin gerekliliği ve önemini son derece kritik bir konu haline getirmiştir. Bu skandallara ev sahipliği yapan işletmeler, yaşanan muhasebe manipülasyonları ve yolsuzluklardan sonra etik uygulamalarını bir kez daha gözden geçirmiştir. (DAŞTAN, BELLİKLİ, & BAYRAKTAR, 2015) Konuya dair bazı yaklaşımlarda; skandalların, yasal düzenlemelerin yetersizliğinden değil, işletmelerdeki etik anlayışının zayıflığı ve etik dışı davranışların önlenmemesi nedeniyle meydana geldiğine dikkat çekilmiştir.

Skandal dalgalarının dünya çapında hızla yayılması küresel çapta devasa bir etki yaratırken; bilinen en büyük skandalların çoğunun ABD'de patlak vermesi, ABD'yi diğer ülkelere nazaran daha sert bir şok ve hasar ile karşı karşıya bırakmıştır. (BALL, 2009) Bu süreçte ABD'nin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, bağımsız denetçileri, mali analistleri, yasal düzenleyicileri ve genel anlamda finansal piyasalar dünya çapında büyük bir itibar kaybı yaşamıştır. Öyle ki 1000'den fazla yönetici bu suçlardan dolayı mahkum edilmiş, suç ortağı olan bağımsız denetçilere ve bankalara karşı da kapsamlı davalar açılmıştır.

Meydana gelen skandallar, sektörün lideri pek çok büyük işletmenin iflası ve itibar kaybı ile sonuçlanırken; denetim sektörünün itibarı da yerle bir olmuştur. Skandalların kamuoyuna yansımadan önce işletme denetim süreçlerinde fark edilmesi ve olaya göz yumulması, okları bağımsız denetim firmalarına çevirmiştir. (KÜÇÜK İ. , 2008) Enron gibi geniş çaplı skandallar, denetimde yer alan yasa ve düzenlemelerin yetersizliğini gösterirken, denetim sektöründe kaybedilen itibarın tekrar yerine getirilmesi amacıyla ABD’de “Sarbanes-Oxley Kanunu” çıkarılmış ve 2002 yılında uygulanmaya başlamıştır.

Sarbanes-Oxley Kanunu, halka açık işletmeler, onları denetleyen bağımsız denetim firmaları ve bu mesleklerde çalışan kişilerle ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır. İşletmelerin muhasebecileri ve iç denetçileri de kanuna tabiidir. Bahsi geçen kanun; işletmelerin yönetim, muhasebe ve denetim süreçlerinde etik açıdan yer alacak köklü değişimlerin bir başlangıcı niteliğindedir. (AYBOĞA M. , 2022) Sarbanes-Oxley Kanunu; işletmelerde etik kuralları oluşturmanın zorunluluk haline gelmesi, bağımsız denetim faaliyetlerinin denetim dışı süreçlerinin sınırlandırılması ve belirli dönemlerde kamuoyu ile paylaşılacak sorumlulukların artması gibi pek çok amaç için oluşturulan düzenlemeleri içermektedir. Kurumsal yönetim, muhasebe süreçleri ve denetim alanında iyileştirmeleri içeren bu düzenlemeler şunlardır: (DEMİR B. , 2015)

- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu’nun (PCAOB) kurulması,
- Bağımsız denetçilerin denetlediği işletmelerde defter tutma vb. faaliyetlerinin yasaklanması,
- Hukuki danışmanlık hizmetlerinin yasaklanması,
- Denetlenen işletmeye iç denetim hizmeti verilmesinin yasaklanması,
- Yapılan hile ve yolsuzluklara karşı federal suçların oluşturulmasıdır.

Buna göre Sarbanes-Oxley Kanunu kapsamında yer alan 11 ana başlık şunlardır: (ERCİNLER, 2014)

- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu’nun (PCAOB) kurulması,
- Denetçi bağımsızlığı,
- Kurumsal sorumluluk,
- Finansal açıklamalar kapsamının genişletilmesi,
- Mali analistlerin çıkar çatışmaları,
- Komisyon kaynakları ve otoritesi,

- Çalışma ve raporlar,
- Kurumsal hile ve suç kapsamındaki hile sorumlulukları,
- Beyaz yakalı çalışan suçlarına yönelik cezaların artırılması,
- Kurum vergisi iadeleri,
- Kurumsal hile ve sorumluluk.

Türkiye’de ise muhasebe skandalları ve Sarbanes-Oxley Kanunu’nun etkisi, SPK tarafından kurumsal yönetim alanında yapılan değişiklikler ile kendini göstermiştir. Yapılan değişiklikler kapsamında, ülkemizde 2003 yılında “Kurumsal Yönetim İlkeleri” yayınlanmıştır. SPK’nın yayınladığı bu ilkeler; işletmelerin adil, dürüst, kamuoyuna karşı şeffaf ve hesap verebilir biçimde faaliyet göstermesi için güçlü bir zemin oluşturmuştur. (DİNÇ & CENGİZ, 2014) Bağımsız denetim kapsamında ise; denetçi rotasyonu süresi 5 yıldan 7 yıla uzatılmış ve bağımsız denetim firmalarının aynı işletmeyi tekrar denetlenebilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Ülkemizde ve dünyada meydana gelen skandalların etkisi değerlendirildiğinde; etik dışı davranışların, yolsuzlukların ve bunun sonucu ortaya çıkan skandalların tekrar yaşanmaması adına küresel çapta çıkarılması gereken pek çok ders olduğu ortadadır. (SAUDAGARAN, 2003) Bu bağlamda gelecekte meydana gelebilecek olası skandalların önlenmesi için; daha güçlü kurumsal yapıların oluşturulması, yönetimin daha sıkı denetlenmesi, muhasebe düzenlemelerinin siyasi etkilerden uzak tutulması, denetim fonksiyonunun güçlendirilmesi ve iç denetçilerin rolüne daha fazla dikkat çekilmesi gerektiği ve işletmelerin bu hususlarda özenli davranmalarının gerekliliği belirtilmiştir.

1.2. Yönetimsel Etik Kavramı

Günümüzde bilim ve teknolojinin hızlı gelişimi, örgütsel ve bireysel açıdan pek çok değişimi de beraberinde getirmiştir. Artan rekabet koşulları ile örgütler son yüzyıl içerisinde köklü değişimler yaşamış ve yönetim alanında gözlemlenen etik dışı davranış ve yolsuzluklar önemli bir sorun olarak görülmeye başlamıştır. Tam da bu noktada; yönetimsel etik kavramının önemi ortaya çıkmıştır. (NELSON, 2005) Örgütlerin etik bazlı faaliyet göstermesi ise yöneticilerin ve çalışanların tutum ve davranışlarına odaklanmayı gerektirmektedir. Bu sayede örgütün etiksel yönü güçlenirken, yönetici-çalışan ve

işletme-toplum arasındaki ilişki dengelenmektedir. Etiksel yönü gelişmiş işletmeler, örgüt içinde çalışan tatmini, yüksek motivasyon ve güçlü etkileşim yaratırken; etik ışığında yerine getirdikleri sorumluluklar sayesinde toplum ile güçlü bağlar kurmaktadır. (CEVRİOĞLU & ÖZUTKU, 2005) Günlük hayatın her alanında karşımıza çıkan etik kurallar nasıl toplumlar tarafından oluşturuluyorsa, örgütlerde yer alan iş etiği kuralları da yine toplumlar tarafından belirlenmektedir. Bu bağlamda toplum ve örgütün etkisi ile şekillenen yönetsel etiği, mevcut etik kuralların yönetimdeki yansımaları olarak ifade edebiliriz. (YURTSEVEN, 2000)

1.2.1. Yönetsel Etiğin Tanımı

İşletmelerde yönetim; devamlı olarak işletme ve çevresini yakından ilgilendiren hususlarda kararlar almayı, işletme ve bireyin gereksinimlerini yeterli ölçüde karşılamayı, anlaşmazlıkların işletme ve bireyin yararına olacak biçimde çözüme kavuşturulmasını, faaliyetlerde tarafsız ve adil bir tutum sergilenmesini, kaynakların işletme amaçları doğrultusunda etkin şekilde kullanılmasını, hak ve sorumlulukların gözetilmesini ve adil şekilde dağılmasını sağlamaktadır. Bahsi geçen yönetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi, işletmenin etik kural ve ilkelere verdiği önemle doğrudan ilişkilidir. (PEHLİVAN, 1998)

Yönetsel etik; yönetimin sorumluluklarını yerine getirebilmesi ve devamlılığını sağlayabilmesi için yönetim süreçlerine yön veren etik kural ve ilkeleri kapsamaktadır. Bölgesel bazda gelişmemiş, gelişmekte olan veya gelişmiş tüm ülkeler; işletmeler bazında ise yöneticilerden çalışanlara kadar işletmenin tüm personeli, yönetsel etiğin uygulama alanı içinde yer almaktadır. (KAPLAN, 2009)

Yönetsel etik; işletmelerde yönetim biriminin karar alma süreçlerinde etik ilke ve kurallar bağlamında faaliyet gösterilmesini sağlayan ve bu konuda yol gösteren davranış standartlarıdır. (OLCAY, ÖZKAN, & GÖÇEBELER, 2018) Yönetimin karar alma süreçlerinde toplum ve çalışanlar için ideal düzeyde, adil, şeffaf, dürüst, tarafsız, duyarlı ve evrensel değerlere saygılı biçimde faaliyet gösterebilmesi; yönetsel etik ilkelerin, davranış ve tutum konusunda yöneticilere rehberlik etmesi ile mümkün olmaktadır. (KAPLAN, 2008) Yönetimde iş süreçlerine sağlanan katkı ve bu süreçlerin çıktıları değerlendirildiğinde, yönetsel etik ilkelerin hem işletmeler hem de toplum açısından önemli bir role sahip olduğu açıkça görülmektedir. Eylemlerin doğru veya yanlış, etiğe uygun veya aykırı olarak nitelendirildiği yönetsel etik kurallar; işletme

yöneticileri, çalışanları, çıkar grupları, kanunlar ve toplum tarafından belirlenirler. (DIXON, GILLEY, GILLEY, & QUATRO, 2009) Bu bağlamda yönetsel etik kuralları belirleyen taraflar, her zaman doğru yargılarda bulunmasa bile işletmeler yönetsel karar alma süreçlerinde toplum faaliyetlerinin etkisi ile hareket edebilmektedirler.

1.2.2. Yönetsel Etiğin Gelişim Süreci

Geçmişten günümüze bakıldığında, insanoğlunun faaliyet gösterdiği her alanda daha iyi ve doğru davranma güdüsü; yönetsel etik faaliyetlerin de başlangıcını oluşturmuştur. (DENİZ, 2013) İşletmelerde yöneticilerin sergilediği etik davranışlar, yönetsel etik uygulamaların sadece işletme bünyesinde değil; toplum içindeki yeri ve oluşumuna da doğrudan zemin hazırlamıştır.

Dönemsel bazda incelendiğinde yönetimde etiğin, Antik Yunan devletlerinde yer alan yazılı yemin metinlerine kadar uzandığı gözlemlenmektedir. Bu dönemde kamu çalışanları; kendilerine teslim edilecek şehirler hususunda, göreve başlamadan önce topluma karşı dürüst, saygılı ve sorumluluk bilinciyle hareket edeceğine ilişkin tüm vaatlerini yemin metinlerinde belirtmiş ve etik çerçevede faaliyet göstermek zamanla bir zorunluluk olarak görülmeye başlanmıştır. (HANBURY, 2004)

Tarihsel bazda incelendiğinde yönetsel etiğe dair çalışma ve akademik araştırmaların, 1970’li yıllara kadar dayandığı bilinmektedir. 1970 ve sonrası dönemde yönetsel etik, araştırmacılar tarafından büyük bir özen ve dikkatle araştırma konusu olmuş ve yayınlanan makalelerde etik unsurunu baz alan yönetimlerin, daha hızlı büyüme ve gelişim gösterdiği ifade edilmiştir. (ÖRSELLİ, 2010) 1980’li yıllarda yönetsel etiğe dair yapılan araştırmaların sayısı giderek artmıştır. 1990’lara gelindiğinde ise, yönetsel etik alanı ile ilgili kitaplar, makaleler ve konferansların sayısı giderek çoğalmış ve yönetsel etiğe verilen önemin giderek arttığı gözlemlenmiştir. (BİRCAN & DİLMAÇ, 2015)

Ülkemizde yer alan yönetsel etik uygulamalar incelendiğinde ise; Osmanlı döneminde toplum içinde refah ve düzen sağlamak amacıyla faaliyet gösteren Lonca yöneticilerinin, etiğe uygun hareket etmesinin bir zorunluluk haline getirildiği ve bu bağlamda yönetsel etik temellerin atıldığı görülmektedir. (ÖZDEMİR, 2008)

1.2.3. Yönetmel Etigin Önemi ve İşlevi

Dünya çapında yaşanan değişimler ve küreselleşmenin de etkisiyle birlikte giderek karmaşık bir hal alan örgütler, karşılaştıkları sorunları çözmek için çeşitli yollar aramışlardır. Örgütlerde sağlıklı yapıların ve çözüm yöntemlerinin oluşturulması, yönetim birimi ve yöneticilerin sorumluluğundadır. (ERBAŞ, 2004) Bu bağlamda işletmelerde mevcut yöneticilerin, etik bazlı davranış ve uygulamalar geliştirmesi son derece önemlidir. Böylece işletmeler, çalışan ve yöneticilerine sadece ücretlerini değil; hak etmiş oldukları adil, dürüst, eşit ve hoşgörölü ortamı da sunmuş olurlar.

1980 ve sonrası dönemde yönetmel etik yaklaşımının giderek ön plana çıkmasıyla beraber, çeşitli araştırmalar yapılmış ve bu yaklaşımın örgütlerde verimliliği ve etkinliği artırdığı vurgulanmıştır. (YILMAZ N. , 2015) Toplum içinde etiğe verilen önem ve duyarlılık, topluma hizmet sunan kamu sektörünü de pozitif yönde etkilemiştir. Bu bağlamda kamu yönetiminin yasal çerçevede, düşük maliyetle, verimli ve itibarlı biçimde hizmet verebilmesi için; etik kural ve davranışlara uygun hareket edilmesi gerektiği öngörölmüştür. (ÖRSELLİ, 2010) Dolayısıyla yönetmel etik kavramı, kamuya ait kaynakların şahsi çıkarlar için kullanılmasının önüne geçerken, ideal yönetim tarzının da temel unsurunu oluşturmuştur.

Yönetmel etiğe dair yapılan son çalışmalarda, işletmelerde yer alan mevcut organizasyonel faaliyetler ve yönetmel etik arasında olumlu bir ilişki olduğu da belirtilmiştir. Organizasyonların yönetmel etiğe uygun hareket etmesi ise çalışanları adil ve eşit davranmaya, saygı göstermeye, güvenilir ve sağlıklı bir iş ortamı sağlanmasına sevk etmiştir. (ÖZTÜRK U. , 2019) Bahsi geçen bu davranışlar ise, organizasyonlara duyulan güven, aidiyet ve bağlılığı yüksek ölçüde artırmıştır. Dolayısıyla yönetmel etiğin, organizasyonlarda çalışan bağlılığının artması, motivasyon sağlanması ve başarı elde edilmesinde önemli bir role sahip olduğunu söyleyebiliriz.

1.2.4. Yönetmel Etik Değerler

İşletmelerin her kademesi, işletmenin bağlı olduğu tüm çevresi ile birlikte etik sorumluluklar taşımaktadır. Etik konusu; işletmenin çalışanlarını, müşterilerini, tedarikçilerini, yatırımcıları ve toplumu da doğrudan kapsamaktadır. (SUZAN, 2021) Özellikle işletmelerin sahip olduğu itibarı temsil eden kişiler yöneticiler olduğundan, yöneticilerin bu bağlamda pozitif bir etik anlayış geliştirmesi ve işletmenin tüm kademelerini bu anlayışla aydınlatması son derece önem arz etmektedir.

Yönetmelik etik anlayışın oluşturulmasında bir temel olan etik değerler ise şu şekilde belirtilmiştir: (ÇEVİKBAŞ, 2006)

- Verilen hizmetlerin maddi veya manevi bir çıkar ilişkisi gözlemlenmeden sağlanması,
- Kamu sektörü için kamu malına zarar verilmesini önlemek,
- Verilen görevleri sahip olunan tüm fiziksel gücü kullanarak yerine getirmek,
- Mesai saatleri içinde şahsi işlerle meşgul olmamak,
- Zimmete teslim edilen işletmeye ait tüm mal ve maddi kaynakları iade etmek,
- Hesap verebilir olmak,
- İnsan haklarına saygılı şekilde davranmak,
- Tarafsız bir yönetim anlayışı benimsemek,
- İşletme içinde olumsuz davranışlardan (hakaret, taciz, şiddet vb.) kaçınmak,
- Herhangi bir yolsuzluğa bulaşmamak ve bulaşılmasına izin vermemek,
- İşletmeye dair tüm bilgilerin gizliliğini korumak,
- Çalışan olarak yapılan işi sahip olunan tüm performans ile sergilemek,
- Yapılan iş ve görevin sahip olduğu itibarı zedeleyecek davranışlardan kaçınmak,
- Sorumluluğu sadece alt kademe çalışanlarına yüklememek,
- Sorumlu olunan tüm alt çalışanları eğitmek ve yetiştirmektir.

1.2.5. Yönetmelik Etik Türleri

Yönetmelik etik, işletme içinde tüm yönetici ve çalışanların benimsediği ve uyguladığı ahlak modeli veya davranış standartlarıdır. Yönetmelik etiğin temelini oluşturan bu standartlar ise; bağlı olunan toplumun değerleri, aile kültürü, dini kurum veya eğitim kurumlarının toplumla olan etkileşimi ve tecrübesiyle ortaya çıkmaktadır. (BARTOL & MARTIN, 1998) Bu bağlamda her yönetici için farklı bir yönetim etiği benimsendiği gözlemlenmektedir. Yöneticiler açısından sergilenen yönetmelik etik türleri ise üç başlık altında sınıflandırılmıştır:

Etik Yönetim: Faaliyet ve uygulamalarda etik ilke ve kurallara ışığında hareket edilmektedir. Bu bağlamda işletme yöneticilerinin başarıyı elde etmesi; aynı zamanda eşit, adil, dürüst ve güvenilir biçimde iş yapmayı da bir zorunluluk olarak kılmaktadır. (ÖZDEMİR E. , 2003) Dolayısıyla işletme amaçları doğrultusunda kar elde edilirken, yasalara ve etik kurallara da uygun hareket edilmektedir. Etik yönetime yol gösteren

temel soru ise: “Sergilenen davranış veya alınan kararlar işletme ve ilgili çevresi için doğru mu?” şeklindedir.

Etik Dışı Yönetim: Yönetimsel etiğin temeli olan ahlaki düşünce ve davranış kalıplarına ilgisizlik mevcuttur. Bazı durumlarda etiğe uygun davranışlar, kasti olarak devre dışı bırakılabilmekte ve yönetici tarafından dikkate alınmamaktadır. (ÖZGENER, 2004) Bazı durumlarda ise yöneticiler iyi niyetle ve kasıtlı olmadan kar elde etmek için uğraşırken, sergilediği davranışların etiğe uygun olup olmadığını göz ardı etmektedirler. Bu bağlamda etik dışı yönetimin temel sorusu: “Yasal sınırlar içinde oluşan eylem ve kararlarla para kazanabilir miyiz?” olmaktadır.

Etiğe Aykırı Yönetim: Sergilenen davranış ve alınan kararlar etiksel bağlamda sadece yetersiz kalmamakta, aynı zamanda etiğe uygun davranışların da önüne geçilmektedir. Toplumun ahlaki temelli istekleri ve etik kurallar önemsiz görülmektedir. Bu yönetimde başarı için en düşük maliyetli ve en kestirme yol, ideal çözüm yolu kabul edilmektedir. (BAYRAM, 2005) Etiğe aykırı yönetimin temel sorusu ise: “Sergilenen eylem ve alınan kararlarla para kazanabilir miyiz?” olmaktadır.

1.2.6. Yönetimsel Etik İlkeler ve Unsurlar

İşletmelerde sergilenen davranışlar ve alınan kararlar için ahlaki bir rehber olan yönetimsel etik, sahip olduğu ilkeler ve unsurlar ile bireyleri yönlendirme özelliği taşımaktadır. Bu bağlamda işletme faaliyetleri yürütülürken ortaya çıkan etik anlaşmazlıklarda bireylerin nasıl davranması gerektiğine ilişkin yol gösterici etik ilkeler, örgüt açısından şu şekilde belirtilmiştir: (SAYLI & YAŞAR UĞURLU, 2007)

Adalet: Örgüt çalışanlarının kurallara uyduğu takdirde haklarının, uymadıkları oranda da cezalarının verildiği ve anlaşmazlık durumunda denge sağlayan bir kavramdır.

Eşitlik: Örgütlerde yer alan tüm birey ve bu bireylerin oluşturduğu gruplara eşit davranılması ve her grup arasında eşitlik sağlanması adına düzenlenen uygulamalardır.

Doğruluk ve Dürüstlük: Ortaya çıkan tüm eylemlerin gerçeği temel alır biçimde ve dürüst şekilde beklentileri karşılama ifadesi ifade etmektedir. (AYDIN, 2002)

Tarafsızlık: Kişilerin birey, nesne veya olayları gerçekte olduğu gibi analiz edebilmesi ve gerçek dışı durumlardan ayırt edebilmesi durumudur.

Sorumluluk: Bireylere verilmiş olan görevlerin istenen nitelikte ve belirlenen zaman diliminde yerine getirilmesini ifade etmektedir.

Bağlılık: Örgüt açısından bağlılık, çalışanların örgüt içinde var olmaktan ve örgütte yer almaya devam etmekten memnuniyet duymasıdır.

Tutumluluk: Örgütün belirlediği amaçlar doğrultusunda insan ve maddi kaynakları maksimum verimlilikle kullanmaktır.

Açıklık: Örgüt içinde sağlanan karşılıklı iletişimde, bireylerin bilgiyi üretme ve aktarmalarının şeffaf ve anlaşılır şekilde gerçekleşmesi sürecidir.

Emeğin Hakkını Verme: Çalışanın örgüte sunduğu hizmet karşılığında, örgüt değerine katkı sunması ve verilen emeğin karşılığının çalışana ücret ile ödenmesidir.

Yönetmelik kavramı, örgütlerde yönetici ve çalışanların tüm eylemlerindeki ahlaki boyutları ele almaktadır. Yönetmelik etiğinin incelediği bahsi geçen boyutlar ise yönetmelik etiğinin temel unsurlarını oluşturmaktadır ve bu unsurlar şu şekilde ifade edilmektedir: (SAYLI & KIZILDAĞ, 2007)

Değerler: Birey, örgüt ve toplum tarafından sergilenen tüm eylemlerin, yönetmelik etiğinin sahip olduğu temel ilkeler bazında gerçekleştirilmesidir.

Standart ve Normlar: Örgüt içinde çalışanların davranışlarında yol gösterici olan, yasalar ve kurallar gibi kontrol sağlayan ilkelerdir.

Davranışlar: Toplumsal değerlere ve örgüt içinde yer alan standart ve normlara uygun şekilde sınırlandırılmış çeşitli şahsi faaliyetlerdir.

1.2.7. Yönetmelik Etiği Etkileyen Faktörler

Yönetmelik etik kavramı gereksinimini ortaya çıkaran etkenler, aynı zamanda yönetmelik etiği etkileyen faktörleri oluşturmaktadır. Bu bağlamda yönetmelik etiği etkileyen ilk temel faktörün, çıkar çatışmaları olduğu belirtilmiştir. (SAYINER, 2005) İşletme faaliyetleri sadece çalışan ve yöneticileri kapsamamakta; müşterileri, hissedarları, tedarikçileri ve toplumu da yakından ilgilendirmektedir. Yönetmelik etiğe duyulan ihtiyacın temelinde ise, bu çıkar grupları arasındaki anlaşmazlıklara çözüm üretme isteği yer almaktadır. (ATILGAN & KUTVAN, 2017) Dolayısıyla yönetmelik etiği, işletmelerde yaşanan çıkar çatışmalarına çözüm üreten yardımcı yöntemler olarak ifade edilebiliriz. Yönetmelik etiğe etki eden diğer unsurlar ise toplumda oluşan mevcut eğilimler ve yapılan işe dair baskılar olarak yer almaktadır.

Çıkar Çatışmaları: Çıkar çatışmalarının önüne geçmek için bireyler, kendi şahsi gereksinim ve çıkarları ile örgüt çıkarlarını ve iş davranışlarını ayırt edebilmelidir. (FRAEDRICH & FERREL, 1994) Bireyler arası hediyeleşme, rüşvet, taraflı davranma veya hileli biçimde fiyat belirleme gibi davranışlar; şahsi çıkarlar ile örgüt çıkarları arasında çatışma yaratmaktadır.

Mevcut Eğilimler: Geçmişten günümüze kadarki süreçte toplumun iş etiğine olan duyarlılığının artış gösterdiği görülmektedir. Ahlaki davranışlarla ilgili mevcut eğilimlere bakıldığında; kamu sektöründe şeffaflık, açıklık ve medya üzerinden işletme faaliyetlerinin takip edilebilmesi giderek yaygınlaşmaktadır. (BAYRAM, 2005) Bu eğilimin gelecekte de pozitif yönlü devam edeceği öngörülmektedir.

Yapılan İşe İlişkin Baskılar: Örgütlerde mevcut baskılar, bazı durumlarda ahlak dışı davranışlara zemin oluşturabilmektedir. Örgüt içinde, yöneticiler üzerinde örgütün belirlenen amaçlarına ulaşabilmek, başarılı olmak ve rekabet edebilmek adına yoğun bir baskı bulunmaktadır. (ÖZGENER, 2004) Yönetim biriminin değerlendirilmesi ahlaki sonuçlardan ziyade, genellikle iş sonuçlarını analiz ederek yapılmaktadır. Fakat tüm bunların yanı sıra günümüzde başarılı biçimde faaliyet gösteren, sosyal sorumluluk bilinci gelişmiş ve ahlaki davranışlar sergileyen pek çok işletme olduğu da bilinmektedir.

1.2.8. İşletmelerde Yönetmel Etik Uygulamalar

İşletmelerde etik yaklaşımın benimsenmesinde aracı olan en temel unsur, insan kaynağıdır. Bu bağlamda etik; işletme yöneticileri ve çalışanları arasındaki davranış ve tutumlara odaklanmakta ve örgüt içi ilişkilerin yanı sıra örgütün toplumla olan ilişkisini de etkilemektedir. (ÖZUTKU & CEVRİOĞLU, 2005) İşletmelerde etik uygulamalara yer verilmesinin bir diğer çıktısı ise, sosyal sorumluluk anlayışının gelişmiş olmasıdır. Bu noktada; etik uygulamalara sahip bir işletmenin, aynı düzeyde sosyal sorumluluklarını da yerine getirmesi beklenmektedir.

İşletmelerde etik kavramı, topluma etik açıdan fayda sağlamanın önemli bir yoludur. (BRICKLEY, SMITH, & ZIMMERMAN, 2002) Etik uygulamalar çalışanların; müşterilerle, tedarikçilerle ve diğer çalışanlarla olan ilişkilerini en iyi şekilde düzenlemeyi sağlamaktadır. Ayrıca işletmelerin kar elde etmesi için verilecek en uygun kararın belirlenmesinde, yine etik standart ve uygulamaların etkisi yer almaktadır. Etik programların işletmelerde başarı getirmesi için en önemli unsur ise; işletmenin bağlı

bulunduğu sektörün yapısına ve toplumun değerlerine uygun biçimde etik uygulamalar düzenlenmesidir. (ARGANDONA, 2004) Bu husus etik uygulamaların, devamlı süreçler barındırdığını ve aktif olarak gelişim halinde olduğunu belirtmektedir.

Yönetmel etik uygulamalar, işletmelerdeki etik faaliyetlerin yönetimle ilgili boyutlarına odaklanmaktadır. (KAPUSUZ, 2015) Yönetmel etik uygulamaların temel amacı; yönetim biriminin devamlılık sağlaması ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi için yöneticilere, çalışanlara ve tüm örgüte; örgüt içindeki etik kodların benimsetilmesini sağlamaktır.

Yönetmel etik uygulamaların, işletmelerdeki bir diğer çıktısı ise örgütsel etkinliğe olumlu ve önemli ölçüde katkı sağlamasıdır. Etik uygulamalar ve ilkeler, örgütlerde bazı sorumluluk ve davranışları da beraberinde getirmektedir. (MUTLU, 2019) Yönetmel etik uygulamalara bağılı olarak çalışanlara adil, tarafsız, güvenli ve sağlıklı bir çalışma ortamı yaratılması gibi pek çok unsur; çalışan motivasyonunu, performansını ve örgüte bağılılığını artırmaktadır. Yönetmel etik uygulamalar tarafından örgüt içinde oluşturulan etik zemin ise, örgütsel başarıya ulaşmanın kritik bir faktörüdür.

1.2.8.1. Yönetmel Etik Programların Uygulanma Süreci

İşletmelerde yönetmel etik programların uygulanma süreci, iki önemli husus taşımaktadır. Bunlardan ilki, bireylerin sahip olduğu ahlaki gelişim düzeylerinin yükseltilmesi; ikincisi ise, yönetmel etik programların günlük işletme faaliyetleri ile bütünleştirilmesidir. (DAFT, 1997) Bu bağlamda, işletmelerin günlük faaliyetleri analiz edilmeden doğrudan başka bir işletmedeki yönetmel etik sürecin kopyalanmasının son derece yanlış olacağı belirtilmelidir.

Lisa Dercks (2001) makalesinde 1999 yılı Avrupa Komisyonunda meydana gelen ahlaka aykırı olaylar sonucunda ortaya çıkan problemleri belirleyerek, bu komisyona bir etik program önerisi sunmuştur. Program şu süreçleri kapsamaktadır: (DERCKES, 2001)

- Örgütsel değerlerin saptanması,
- Etik davranış kodlarının geliştirilmesi,
- Örgüt içinde bir etik komite kurulması,
- Tüm çalışanların etik ilke ve değerleri benimsediğı ve katılımın zorunlu olduğu bir program hazırlanması,

- Etik değerlendirme kavramının, performans değerleme süreçlerinde yer alması ve terfi gibi önemli kararlarda çalışanın etik davranış durumunun da göz önünde bulundurulması,
- Liderlik yapabilmeleri için üst yönetime etik konusunda eğitimler verilmesi,
- Oluşturulan yönetsel etik uygulama süreçlerinin denetlenmesi amacıyla bağımsız bir sosyal denetim kurumu oluşturulmasıdır.

Yönetsel etik uygulamaların örgütlerde faaliyete geçme sürecine etki eden beş faktör bulunmaktadır. Bunlar; toplumsal, uluslararası, örgütsel, bireysel ve sektörel faaliyetlerdir. İşletmelerin uluslararası faaliyetleri, küresel çapta bir etik davranış modeli yaratmaktadır. Faaliyet gösterilen toplumun kültürü ve yasaları da yönetsel etik davranışları şekillendirmektedir. (LEWIS, GOODMAN, & FANDT, 1995) Aynı sektörde yer alan işletmelerin belirledikleri kurallar veya sektörel zorluklar da yönetsel etiğe etki etmektedir. İşletmelerin rgt yapısı, değerleri; bireylerin sahip olduğu ahlaki gelişim seviyeleri de yönetsel etik uygulama süreçlerine etkide bulunmaktadır.

Yönetsel etik programların, işletmelerde uygulanırken sırasıyla geçirdiği süreçler altı aşamadan oluşmaktadır. İlk olarak; örgütte yönetsel etik programları uygulayacak kişiler belirlenmeli veya bir komite kurulmalıdır. İkinci olarak; örgütün i ve dış çevresi analiz edilmelidir. (SAYINER, 2005) nc aşamada; yapılan çevresel analizler ışığında etik kodlar belirlenmelidir. Dördüncü aşamada; etik sorunların yönetimle paylaşılabildiği bir iletişim sistemi kurulmalıdır. Beşinci aşamada; örgüte etik eğitimler verilmelidir. Son aşamada ise; uygulanan yönetsel etik programlar değerlendirilmeli ve etkinlik düzeyleri ölçülmelidir.

1.2.8.2. Yönetsel Etik Programların Uygulayıcıları

İşletmelerde yönetsel etik programları uygulayıcıları olarak akla ilk gelen birim, yönetsel etik komiteleridir. Bu komiteler, örgüt içinde üst yönetim liderliğinde oluşturulmakta, etik faaliyetlerin sürdürülmesi ile kurumsallaştırılmasını sağlamaktadır. (KUTVAN, 2011) rgtler yönetsel etik programları uygularken, örgüt içinden veya dışarıdan destek alabilirler. Bu bağlamda, örgütlerin yönetsel etik uygulayıcıları örgüt içi veya dışı ayırt edilmeksizin; ombudsman, yönetsel etik uzmanları, yönetsel etik komiteleri ve sorun bildirme sistemleri olarak dört farklı uygulama birimi ile gerçekleşebilmektedir.

Ombudsman: Bu kişiler, işletmelerde yönetsel etik konusuna dair problemler olması halinde üst yönetime bilgi vermekle yükümlüdürler. (DAFT, 1997) İşletme içinde yer alan etik görevlilerden farklı olarak, sorunlara çözüm arayan tarafsız kişilerdir. Ombudsmanlar, işletmelerde uyulması gereken etik davranış kodlarını hazırlamakta ve bunu yaparken adil, güvenilir ve tarafsız olmaya özen göstermektedirler. (GADLIN, 2007) Ombudsmanlar ayrıca etik konusunda araştırmalar yapma, rapor hazırlama ve işletmeye tavsiyelerde bulunma yetkisine sahiptirler.

Yönetsel Etik Uzmanları: Bu kişiler yönetsel etik konusunda oldukça bilgili ve yalnızca yönetsel etik alanıyla ilgilidirler. Örgüt faaliyetlerini etiksel bazda inceler ve değerlendirirler. (MESCON, MUCHEAL, & KHEDOURI, 1988) Yönetsel etik uzmanlarını etik gönüllülerden ayıran en temel fark; yönetsel etik uzmanların sadece etik alanında faaliyet göstermesi ve bu alanda çalışmak üzere örgüt tarafından istihdam edilmesidir. Örgüt dışından bir danışman olarak da yönetsel etik uzmanlığı görevi yapılabilmekte ve bu durumun, uygulamaların güvenilirliğini artırdığı bilinmektedir.

Yönetsel Etik Komiteler: Üye sayısı üç ila yedi kişi arasında olan bu komiteler amacı; işletmelerin tüm faaliyet ve karar alma süreçlerinde etik ilkelere uygun şekilde hareket edilmesi için eğitim programları sağlamak ve bu uygulamaları denetlemektir. (KUTVAN, 2011) Komite, işletme içi veya dışı üyelerden oluşabilmekte ve direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

Sorun Bildirme Sistemi: İşletmelerde yasa dışı, hileli veya şüpheli uygulamaların düzeltilmesi ve kontrol edilmesi amacıyla yetkili otoritelerin bilgilendirilmesi, sorun bildirme sisteminin görevidir. Bu bağlamda etik dışı veya yasa dışı faaliyetlerin bildirilme süreci, raporlayan kişiler aracılığıyla yapılmaktadır. (SAYINER, 2005) Bu sistem; işletmelerde yönetsel etik programların uygulanabilmesi için, etiğe uygun olmayan davranış veya faaliyetlerin saptanması ve ortaya çıkarılarak önlenmesi olarak ifade edilebilmektedir. Sistemin alt unsurlarından biri olan içsel sorun sistemi, etik dışı faaliyeti örgüte bildirirken; dışsal sorun sistemi, bilgiyi tüm kamu kurumlarına, basına ve topluma aktarabilmektedir.

1.2.9. Dünya Çapında Faaliyet Gösteren Dört Büyük Denetim Şirketi

Geçmişten günümüze Dünya çapında yaşanan finansal skandallar, muhasebe ve denetime verilmesi gereken önemi bir kez daha vurgulamıştır. Özellikle ABD ve Avrupa'da yaşanan finansal krizler; finansal raporların güvenilirliği ve yatırımcılar

arasındaki güven unsurunun ne derece önemli olduğunu göstererek, denetimin bu bağlamdaki kritik rolünü gözler önüne sermiştir. (HUMPHREY, LOFT, & WOODS, 2009) Ortaya çıkan skandallar sonrasında ise, denetim sektörünün itibarı ve sermaye piyasalarına olan güven hasar görmüş ve bu süreçten sonra muhasebe ve denetim alanında köklü değişimler gerçekleştirilmiştir.

1.2.9.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin Tarihsel Süreci

Günümüzde Dünya çapında faaliyet gösteren ve zamanla Big Four olarak adlandırılan dört en büyük denetim şirketi Deloitte, PwC, EY ve KPMG, 750 binden fazla çalışanıyla, 150'den fazla ülkede faaliyet göstermektedir. (SHORE & WRIGHT, 2018) Bahsi geçen şirketler her ne kadar tek bir şirket gibi algılsa da sahiplik ve yönetim açısından her biri bağımsız olarak denetim, güvence, kurumsal risk, vergi danışmanlığı, finansal danışmanlık, yönetim danışmanlığı ve hukuk hizmetleri sunmaktadır.

Denetim faaliyetlerinin ilk kez İngiltere'de 19. yüzyılda ortak hisseli şirketlerin gelişmesiyle başladığı görülmektedir. ABD'de ise bu faaliyetler, 1893 yılında yaşanan ekonomik çöküşün etkisiyle kamu muhasebesi olarak ortaya çıkmıştır. (COFFEE, 2005) 1800'lü yıllarda bağımsız muhasebeciler Londra ve New York merkezli şirket kurarken, kısa sürede sermaye akışının hedefi olan diğer ülkelere de uluslararası sermaye şirketleri kurmuşlardır. İlerleyen dönemlerde bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle denetim ve muhasebede alanında bilgisayar teknolojisi önem kazanmıştır.

1970'lerde küreselleşmenin etkisiyle büyük firmalar çok uluslu şirketlere dönüşerek, satın alma ve birleşme yoluna gitmişlerdir. Big Four şirketleri muhasebe ve vergi hizmetlerinin yanında, küresel çaplı stratejik faaliyetlerde yönetim danışmanlığı yapmaya başlamış ve hizmetlerini genişletmişlerdir. (KELLS & GOW, 2018) 1980'lerde özel sektörde yaratılan fırsatlar, kamu politikalarını da etkilemiştir. Kamuda amaç; maliyetleri düşürmek, rekabetçi ihaleler, iç piyasalar yaratmak ve her bir hükümet departmanı için sürdürülebilir bir iş kültürü yaratmak olmuştur. Bu durum, uluslararası denetim şirketlerinin kamu sektörünün de danışmanlığını yapmasına ve daha büyük şirketlere dönüşmelerine zemin hazırlamıştır.

İlerleyen dönemlerde muhasebe şirketleri, endüstriyel sektör ve piyasalarla ilgili derin bilgi sağlamaya ve farklı ülkelerde gerekli olan şirket hukukuna ilişkin uzmanlıklar geliştirmeye başlamışlardır. Büyük denetim şirketleri, küresel faaliyetler

için müşterilerin tüm ihtiyacını sağlayacak global markalara dönüşmüşlerdir. (SPENCE & CARTER, 2014) Bu şirketler; kurumsal yapılardan esnek organizasyon yapısına geçerek, doğrudan hizmet yerine şirket markası altında, farklı ülkelerde yasal ve bağımsız danışmanlık hizmeti sunmaya başlamışlardır. Böylece büyük denetim firmaları farklı bölgelerdeki bağlı kuruluşlar aracılığı ile; müşterilerine denetim, yönetim danışmanlığı, mali danışmanlık hizmetleri, risk yönetimi ve vergi danışmanlığı sağlamaya başlamıştır. Bu bağlamda Big Four; çok uluslu, küresel ortaklık veya tek bir işletme olmayan yeni bir işletme modeli yaratmıştır. (AHARONI, 1999) Bunun yerine; marka, rekabet, kalite, değerler ve etik etrafında birleşerek ortak bir davranış kuralıyla küresel ağırları koordine etmektedirler. Bu durum hizmet sektörünün bilgisayar tabanlı sistemlerle uluslararası düzeyde faaliyet göstermesine de olanak tanımıştır.

1.2.9.2. Dört Büyük Denetim Şirketi ve Etik Değerleri

Denetimin dört büyük şirketi, her ne kadar muhasebe faaliyetleri yürütse de gelirlerinin çoğunu; denetim, güvence, danışmanlık ve vergi ile ilgili faaliyetlerinden sağlamaktadır. (MURPHY & STAUSHOLM, 2017) İşletmelerin, sahipleri ve ortakları dışında bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi küresel kapitalizmin işleyişini sağlarken; dört büyük denetim şirketi, küresel finans sisteminde önemli düzenleyiciler haline gelmiştir. Denetimin büyük dördlüsünü oluşturan şirketler hakkında genel bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

PwC: Merkezi Londra olan PricewaterhouseCoopers şirketi, 1998 yılında Price Waterhouse ve Coopers & Lybrand'ın birleşmesiyle kurulmuştur. Neredeyse 328.000 çalışanıyla 152 ülkede faaliyet göstermekte ve dünyanın önde gelen profesyonel hizmet ağırları arasında yer almaktadır. (PwC, 2023) Şirket; denetim, güvence, danışmanlık, vergi, hukuk ve yönetim hizmetleri sunmaktadır. Şirketin beş temel değeri ise şu şekilde belirtilmiştir: (PwC, 2023)

Etik Davran: Zorlu olduğuna hissettiğimizde bile, doğru olan için sesimizi çıkaralım. Sonuçların en yüksek kalitede olmasını hedefleyelim ve sağlayalım. Söz konusu olan kendi itibarımızmış gibi karar verelim ve adım atalım.

Fark Yarat: Dünyamızın geleceğini sorgulayalım ve bilgimizi güncel turalım. İş arkadaşlarımız, müşterilerimiz ve toplumla birlikte hareket ederek etki yaratalım. Faaliyet gösterdiğimiz alanlardaki sürekli değişime hızlı yanıt verelim.

Önemse: Her bir bireyi ve onlar için neyin önemli olduğunu anlamaya çaba sarf edelim. Her bireyin kattığı değerin farkına varalım. Gelişmelerini sağlamaları ve yapabileceklerinin en iyisini yapabilmeleri için çevremizdekilere destek olalım, koçluk yapalım.

Birlikte Çalış: İş birliği yaparak ve paylaşarak, ilişkilerimizi, fikirlerimizi ve bilgimizi sınırların ötesine taşıyalım. Değişik bakış açılarını, insanları ve fikirleri arayalım ve bir araya getirelim. Kendimizi ve diğerlerini geliştirmek için geribildirim alalım ve verelim.

Mümkün Olanı Yeniden Hayal Et: Mevcut durumu sorgulamaktan geri durmayalım ve yeni şeyler deneyelim. Yenilikçi olalım, deneyelim ve hatalardan öğrenelim. Her fikirdeki yeni olasılıklara açık görüşle yaklaşalım.

EY: Merkezi Londra olan şirket, 1989 yılında Ernst & Whitney ile Arthur & Young şirketlerinin birleşmesi sonucunda Ernst & Young olarak bugünkü halini almıştır. (EY, 2023) Daha iyi bir dünya inşa etme amacını benimseyen şirket, 151 ülkede 300.000'den fazla çalışanıyla danışmanlık, denetim, vergi, strateji ve kurumsal finansman hizmetleri sunmaktadır. Şirketin değerleri ise şu şekilde belirtilmiştir: (EY, 2023)

Dürüstlük, saygı, ekip çalışması ve kapsayıcılık sergileyen insanlar olmak.

Enerjiye, coşkuya ve liderlik etme cesaretine sahip insanlar olmak.

Doğru şeyi yapmaya dayalı ilişkiler kuran insanlar olmak.

KPMG: Merkezi Hollanda olan şirketin tam adı "Klynveld Peat Marwick Goerdeler" olarak belirtilmiştir. 1987 yılında Klynveld Main Goerdeler (KMG) ve Peat Marwick International (PMI) şirketlerinin birleşmesi sonucu bugünkü ismini almıştır. (KPMG, 2023) Şirket toplam 143 ülkede 265.000'den fazla çalışanıyla denetim ve güvence, kurumsal finansman, vergi ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır. Şirketin sahip olduğu değerler ise şu şekilde belirtilmiştir: (KPMG, 2023)

Dürüstlük: Doğru olanı yaparız.

Mükemmellik: Öğrenmeyi ve gelişmeyi asla bırakmayız.

Cesaret: Cesurca düşünür ve hareket ederiz.

Birliktelik: Birbirimize saygı duyar ve farklılıklarımızdan güç alırız.

Daha iyisi için: Önemli olanı yaparız.

Deloitte: Merkezi Londra olan ve tam adı Deloitte Touche Tohmatsu Limited olan şirket, 1845'te William Welch Deloitte tarafından kurulmuştur. Şirket 1989'da Touche Ross ile birleşerek Deloitte & Touche'ı ismini almıştır. 1993'te adı Deloitte Touche Tohmatsu olarak değiştirilen şirket, daha sonra Deloitte olarak kısaltılmıştır. (Deloitte, 2023) Şirket 150 ülkede 415.000'den fazla çalışanı ile 175 yıldır denetim ve güvence, vergi, danışmanlık, risk ve finansal danışma hizmetleri sunmaktadır. Şirketin değerleri ise şu şekilde belirtilmiştir: (Deloitte, 2023)

Yol Gösterin: Deloitte sadece mesleğe liderlik etmekle kalmıyor, aynı zamanda onu gelecek için şekillendiriyor. Ayrıca bir fırsat yaratmaya ve daha sürdürülebilir bir dünyaya giden yolu açmaya da kararlıyız. Mesleği tanımlayın, şekillendirin ve yönetin. Bir lidere yakışan cesur seçimler yapın. Müşterilere Deloitte'un en iyisini sunun. Geleceğe odaklanın. Toplumsal etkinin şampiyonu olun.

Dürüstlikle Hizmet Edin: Etik ve dürüst davranarak Deloitte müşterilerin, düzenleyici kurumların ve kamuoyunun güvenini kazanmıştır. Bu güvenin korunması bizim tek ve en önemli sorumluluğumuzdur. Her zaman doğru olanı yapın. Açık konuşun ve Deloitte'un itibarını kendi itibarınız gibi koruyun. Müşterilerin, düzenleyicilerin, çalışanlarımızın ve kamuoyunun güvenini koruyun. Kaliteden asla ödün vermeyin.

Kanunların ve standartların hem maddi hem manevi olarak uyun.

Herkese Özen Gösterin: Birbirimizi gözetiriz ve saygı, adalet, gelişim ve esnekliğe öncelik verimiz. Nasıl yönetilmeyi tercih ediyorsanız o şekilde yönetin. Hesap verebilir olun. Empati ile yaklaşın. Başarıyı takdir edin ve ödüllendirin; diğerlerine yatırım yapın ve onları geliştirin. İyi olmaya öncelik verin.

Katılımı Destekleyin: Kapsayıcı bir kültürü teşvik ettiğimizde ve her türden çeşitliliği kucakladığımızda elimizden gelenin en iyisini yaparız. Bunun üst düzey yetenekleri çektiğini, yeniliği mümkün kıldığını ve çok yönlü müşteri çözümleri sunmaya yardımcı olduğunu biliyoruz. Meraklı olun ve farklı bakış açılarınızı benimseyin. Başkalarının dünyayı nasıl deneyimlediğini anlama arzusunu gösterin. Potansiyel önyargıların farkında olun ve bunları tespit etmek için cesaretle hareket edin. Değerlerimize aykırı davranışları tespit edin.

Ölçülebilir Bir Etki İçin İş Birliği Yapın: Çalışmalarımıza işbirlikçi bir zihniyetle, işletmeler, coğrafyalar ve beceriler arasında ekip çalışmasıyla yaklaşıyoruz. Müşterilerin ihtiyaç duyduğu çözümleri sunmak için bir ekip olarak düşünün ve hareket

edin. Tutarlı bir şekilde somut, ölçülebilir etki sağlayın. İletişimin önemli olduğunu unutmayın. Hedefleri belirleyin ve beklentileri aşın. Kendinizi ve başkalarını geliştirmeye zorlayın.

İKİNCİ BÖLÜM

2. BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI

2.1. Denetim Kavramı

Anglo-Sakson ülkelerinde “auditing” kelimesiyle ifade edilen denetim, Latince “işitme veya dikkatlice dinleme” anlamını taşıyan “audire” fiiline dayanmaktadır. (BOZKURT, 2012) Fiilin kökeni ise; eski dönemlerde uzman veya belirli alanlarda görevlendirilmiş kişilerin, işlerini yaparken yapılan işleri dikkatlice dinleyerek doğruyu bulmaya çalışmalarına dayanmaktadır.

2.1.1. Denetimin Tanımı

American Accounting Association bünyesinde faaliyet gösteren Committee on Basic Auditing Concepts (Temel Denetim Kavramları Komitesi) tarafından yapılan tanımda ise: “Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili kanıtların, objektif biçimde sağlanması ve belirlenen kriterler ışığında değerlendirilerek, sonuçların ilgili birim veya kişilere aktarıldığı sistematik bir süreçtir.” (GÜREDİN, 2000) Genel tanımında ise denetim; işletme faaliyet ve olaylarına dair sunulan bilgilerin, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak için objektif biçimde kayıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların finansal bilgi kullanıcılarına raporlanması süreci olarak ifade edilmiştir. (ARENS & LOEBBECKE, 1991)

Denetim; muhasebenin elde ettiği bilgi ve raporların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle olan uyum derecesini gösteren ve sunulan bilgilerin ne derece açık, dürüst ve güvenilir olduğunu hakkında yargı belirten bir süreçtir. (BAYKAL, 1995) Muhasebe denetimi ise; genel tanımıyla belirtilen denetim sürecinin, özel bir amaca yönelik faaliyet göstermesidir. Bu bağlamda muhasebe denetimi; bir işletmeye ait ekonomik faaliyet ve olayların kaydedildiği, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlar sonucunda hazırlanan finansal tabloların ne derece doğru, tarafsız ve güvenilir

olduğunun incelenmesi sürecidir. (AKTUĞLU, 1986) Muhasebeciler için bir diğer denetim tanımı ise Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin temel denetim kavramları komitesinin raporunda belirtilen şekilde yapılmıştır. Buna göre denetim; ekonomik faaliyet ve olayların, önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu belirlemek amacıyla işletmeye ait finansal bilgilerin, objektif biçimde elde edilerek değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanarak bilgilerin işletmedeki tüm çıkar gruplarına iletilmesi sürecidir. (YILANCI, 2015)

Literatürde denetime ilişkin belirtilen tanımlar incelendiğinde denetim faaliyetlerinin temel amacının hata ve hile tespiti olmadığı net bir şekilde gözlemlenmiştir. (ÖZBİRECEKLİ & SÜSLÜ, 2005) Denetimin farklı tanımlarında ortak paydada yer alan ve denetimin kapsamına giren hususlar ise; işletmelerin sunduğu finansal tabloların gerçeği olduğu gibi yansıtıp yansıtmadığının incelenmesi ve önceden belirlenmiş ilke ve standartlara uygunluğunun tespit edilmesi olarak gözlemlenmiştir.

2.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci

Tarihsel süreci incelendiğinde ilk denetim faaliyetlerinin M.Ö. 3000 yılına kadar uzandığı bilinmektedir. (YÜZGÜN, 1989) Yapılan araştırmalarda, eski uygarlıklarda yaşamış çoğu krallıkta, kralların tahıl ambar sayım faaliyeti için görev yapan kişilerin kontrol edilmesi amacıyla katiplerin görev aldığı belirtilmiştir. Bu durum devlet uygulamalarında yer alan ilk denetim faaliyetlerini ve kamu hesaplarının kontrol edilme faaliyetlerinin ilk bulgularını göstermektedir. (KHAN & EROĞLU, 1995)

Antik Roma'da devlet memurlarının tutmuş oldukları kayıtları, diğer kayıtlar ile kıyaslayarak bir hesap sistemi oluşturmaları sonucunda "Audit" terimi ortaya çıkmıştır. "Auditor" kelimesi mesleki bir unvan olarak ilk kez 1289 yılında İngiltere'de kullanılmıştır. Profesyonel anlamda kurulan denetçilik örgütü ise ilk kez 1581 yılında Venedik'te faaliyete geçmiştir. (SEVİMOĞLU, ÖZBİRECİKLİ, UZAY, & UYAR, 2015)

1900'lü yıllara kadar denetim faaliyetlerinin temel amacı, denetlenen mali kayıtlardaki mevcut hata ve hilelerin tespit edilmesiydi. Bu bağlamda defter kayıtları ile dayanak olan belgelerin karşılaştırmasını kapsayan "Belge Denetimi" yürütmektir. (HAFTACI, 2014) 1900 ve 1930 yılları arasında ise finansal tablolardaki bilgilerin ne derece doğru olduğunu tespit eden "Finansal Tablolar Denetimi" uygulamalarına geçilmiştir. 1930 ve 2000 dönemi arasında ise işletmelerin muhasebe ve iç kontrol

faaliyetlerinin etkinlik derecesinin tespit edilmesi için “Sistem Bazlı Denetim” yürütülmüştür. 2000’lerin başında yaşanan teknolojik gelişmeler denetimin de gelişimine katkıda bulunmuş ve muhasebe kayıtları dışında işletme faaliyetlerinin denetlendiği “Yönetim Denetimi” ortaya çıkmıştır. (KARAHAN, 2020) 2000’li yıllardan sonra ise özellikle o dönemlerde ortaya çıkan muhasebe skandallarının da büyük etkisiyle birlikte “Risk Temelli Denetim” yaklaşımı benimsenmiştir.

Ülkemizde ise denetim faaliyetlerinin Osmanlı Devleti dönemine kadar dayandığı görülmektedir. Özellikle kamuda çeşitli yolsuzlukların araştırılması ve incelenmesi için müfettişlerin görevlendirildiği ve yapılan tespitlerin tahsilat defterlerinde kayıt altına alındığı bilinmektedir. (BEZİRCİ & KARASİOĞLU, 2011) Dolayısıyla ülkemizde de denetime olan ihtiyaç, ilk olarak kamu sektöründe ortaya çıkmıştır. Cumhuriyet sonrası dönemde ise “Teftiş Heyeti” olarak adlandırılan, bakanlık merkezli denetleme ve soruşturma kurumları ortaya çıkmıştır. İlk fiili denetimler ise 1926-1934 yılları arasında serbest muhasebe çalışanlarının vergi denetimi yapması ile başlamıştır.

2.1.3 Denetimin Amacı ve Önemi

Denetim; belli bir işletmenin veya belirli bir dönemin finansal bilgilerinin ne derece doğru ve güvenilir olduğunu belirlemek için, önceden belirlenmiş standartlarla karşılaştırma yapma ve aradaki uyumun derecesini ortaya koyma amacı taşıyan faaliyetlerdir. (SAYIN, 2010) Bu bağlamda denetçi açısından amaç; işletme finansal tablo verilerinin, önceden belirlenmiş finansal tablo ölçütleri ile kıyaslanması ve elde edilen sonuçlara dair doğruyu yansıtır biçimde görüş sunmaktır.

Finansal tablolar, işletmelere dair bilgi sunan ve finansal durumlarını en net şekilde ortaya koyan araçlardır. Bu işletmelerden çıkar veya gelir sağlayacak grupların en temel bilgi kaynağı, bahsi geçen finansal tablolarıdır. (SAĞLAM & YOLCU, 2014) İşletmelerin finansal tablo verilerinin doğru ve güvenilir olması hem işletme paydaşlarının karar alma aşamalarında hem de ülke ekonomisi gidişatı hakkında bilgi edinilme açısından önemlidir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruyu yansıtmaya derecesi ise denetim faaliyetleri sayesinde ortaya koyulma ve tüm finansal tablo kullanıcıları için güven ortamı sağlanmaktadır.

1990’lı yıllarda yaşanan teknolojik, ekonomik ve sosyal ve kültürel değişimler, denetime olan ihtiyacı ve sahip olduğu önemi giderek artırmıştır. (GÜLER, 2011)

Küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası şirketler, yurtdışı yatırımları için gelişmiş ülkeleri tercih etmeye başlamıştır. Uluslararası yatırımcıların da etkisiyle işletmeler için rekabet düzeyi artmış ve sermaye piyasalarında yer almak giderek zorlaşmıştır. (GÜREDİN, 2014) Küreselleşmenin ve bunun sonu artan rekabetin karşısında sağlam durabilmek ise işletmelerin ekonomik faaliyetlerine dair bilgilerini doğru, açık, dürüst ve şeffaf şekilde sunmaları ile mümkündür. Tam da bu noktada denetim faaliyetleri, işletmenin mevcut finansal durumunu gerçeğe uygun biçimde yansıtmaya ve piyasalarda güven ortamı yaratma görevi üstlenmektedir.

2.1.4. Denetimin İlkeleri ve Özellikleri

Denetçinin bildireceği görüş için temel dayanak olacak yeterli, uygun, yüksek kaliteli kanıtlar toplamak amacıyla uygulanan, işletme finansal durumunun gerçekliğini ve yasal mevzuatlara uygunluk derecesini yansıtan tüm denetim faaliyetleri ile ilgili denetim ilkeleri şu şekilde belirtilmektedir: (ERDOĞAN, 2002)

Tamamlık: İşletmeye dair tüm finansal işlem ve faaliyetlere dair yapılan tespitlerin eksiksiz şekilde kayıt altına alınmasını ifade etmektedir.

Gerçeklik: Kaydedilmiş işletme finansal verilerinin ilgili dönem içerisinde ve belirtildiği şekilde gerçek anlamda gerçekleşmiş olmasını ifade etmektedir.

Doğruluk: Denetçinin kaydetmiş olduğu finansal verilerin doğru biçimde hesaplanması, değerlendirilmesi ve ölçülmesi olarak ifade edilmektedir.

Yasallık: Yapılan tüm denetim faaliyetlerinde hukuki mevzuat ve düzenlemelere uygun biçimde hareket edilmesini ifade etmektedir.

Açıklık: Denetçinin kayıt altına aldığı ve kanıt olarak topladığı verileri, açık ve herkesin anlayabileceği biçimde dağıtmasını ve ilgili hesaba aktarılmasını sağlamaktır.

Denetimin özellikler ise şu şekilde belirtilmiştir: (BOZKURT, 2018)

- Denetim belirli bir süreci ifade etmektedir. Bu bağlamda dinamik bir süreçte sahip olan denetim, belirli plan program çerçevesinde yürütülen ve belirli standartlara bağlı kalan akılcı, anlamlı ve bilimsel faaliyetleri kapsamaktadır.
- Denetim finansal faaliyet ve olayları inceler. İşletmelerin sunduğu bilgiler başlangıçta sadece bir iddia olarak yer alır. Denetçinin amacı ise bu bilgileri teşhis etmek, ölçmek, değerlendirmek ve gerçeğe uygunluk derecesini rapor olarak sunmaktır.

- Denetim önceden belirlenmiş olan ölçütler kapsamında yürütülmektedir. Denetim faaliyeti uygulanırken denetçiye rehberlik eden birçok ölçüt, standart ve prosedür bulunmaktadır. Bu ölçütler yasalar çerçevesinde denetim yapmaya ve denetçinin faaliyet sınırlarını belirlemeye yardımcı olmaktadır.
- Denetim objektif biçimde yürütülen bir faaliyettir. Denetçiler denetim süreçlerinde baştan sona önyargısız, tarafsız ve bağımsız biçimde araştırmalarını yaparlar ve elde ettikleri delilleri büyük bir özenle ve tarafsızlık ile ilgili kişi veya birimlere aktarırlar. (İKVAN & DEMİRKOL, 2021)
- Denetim kanıt elde etme ve analiz etme faaliyetidir. Denetçiler denetime dair doğru ve güvenilir sonuçlara ulaşabilmek için bağımsız ve objektif şekilde kanıt toplar ve denetim sonucu oluşturdukları raporlarda bu kanıtları, görüşlerinin dayanağı olarak sunarlar.
- Denetimin sonuçlanması ilgili kişilere rapor halinde bildirilmektedir. Denetimin temel faaliyet amacı; işletmenin sunduğu finansal bilgilerin gerçeğe uygunluk ve güvenilirlik derecesini ölçmektir. Bu değerlendirme sonrasında ortaya çıkan denetçi görüşü ise, yazılı bir şekilde denetim raporu olarak ifade edilmelidir. (BİRCAN & ARSLAN, 2019)
- Denetim geçmişteki bilgilerden hareketle geleceğe yönelik analiz yöntemidir. Denetim faaliyetlerinde işletmelerin geçmiş dönem faaliyetlerinden elde edilen finansal verilerin kullanılmasının amacı; bu verileri düzeltmeye çalışmak değil, gelecekte karşılaşılabilecek olumsuz senaryolara hazırlıklı olmayı sağlamaktır.

2.1.5. Denetim Türleri

Denetim türleri literatürde birden fazla başlık altında incelenmektedir. Bu bağlamda en geniş haliyle denetim türleri; konusu ve amaçlarına göre, yapılma nedenlerine göre, kapsamına göre, uygulama zamanına göre ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere beş ana başlıkta ele alınmaktadır. (DALAK, 2000)

2.1.5.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim çalışmalarında denetim faaliyetlerinin konusu ve amacına göre dört tür denetim bulunmaktadır. Bunlar; Finansal Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi ve Özel Amaçlı Denetimdir.

Finansal Tablolar Denetimi: Denetim denildiği zaman en sık akla gelen denetim türüdür. (ERGİN, 2006) Bu denetim türünde amaç finansal tabloların, muhasebe ilkeleri, denetim standartları ve yasalar ile ne derece uyumlu olduğunu ve gerçeği yansıtır yansıtmadığını ortaya koyacak şekilde görüş oluşturmak ve bir denetim raporu oluşturarak, bu görüşü tüm bilgi kullanıcılarına iletmektir.

Uygunluk Denetimi: İşletme faaliyetlerinin, işletmenin üst yönetim birimi, dış çevresi veya yetkili kurumlar tarafından ortaya koyulan kural ve mevzuatlara ne derece uygunluk gösterdiğinin ölçülmesine yönelik denetim türüdür. (ARSLAN M. C., 2015) Bu bağlamda işletmenin uyması beklenen kurallar bazen işletmelerin kendi iç yönetmelikleri bazen de vergi ve iş yasaları gibi dış çevre kaynaklı mevzuat kuralları olabilmektedir.

Faaliyet Denetimi: Bazı kaynaklarda yönetim veya performans denetimi olarak da yer almaktadır. (KEPEKÇİ, 1996) Bu denetimde amaç işletmelerin etkinlik, verimlilik ve performans düzeylerinin objektif biçimde ortaya koyulması ve işletmelerin belirlemiş oldukları amaç ve stratejilerine ulaşabilme derecelerinin denetlenmesidir. Sadece muhasebeye yönelik değil, üretim ve pazarlama gibi tüm diğer işletme fonksiyonlarını da kapsayan geniş ölçekli bir denetimdir.

Özel Amaçlı Denetim: Önceden belirlenmiş olan herhangi bir konu hakkında bilgi almak amacıyla yapılan denetimlerdir. (RICCHIUTE, 1995) Bu bağlamda özel amaçlı denetimler; işletmenin başka bir işletmeyle ortaklık yapma kararından önce, satın alma veya birleşmelerden önce, bankalar için kredi verme kararından önce, mahkeme incelemeleri veya vergi incelemeleri gibi çeşitli nedenlerle yapılabilmektedir.

2.1.5.2. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Bu denetimler Zorunlu Denetim ve İsteğe Bağlı Denetim olarak iki türdedir.

Zorunlu Denetim: Yasalar tarafında yapılması mecburi hale getirilmiş bağımsız denetimlerdir. Çoğu ülkede anonim şirket ve ortaklıklar, bu denetimi zorunlu kılmıştır. (İVEN, 2019) Zorunlu denetimler; teşebbüsleri için zorunlu olan, muhasebe uzmanları tarafından yürütülen, kısmi değil tam bir bağımsız denetimi ifade eden, denetçilerin şirketin vekili olarak görüldüğü, denetçilerin atanma ve görev yükümlülüklerinin yasalar tarafından belirlendiği denetim türüdür. Ülkemizde bağımsız denetim yapılacak anonim şirket ve ortaklıklar, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir.

İsteğe Bağlı Denetim: Yasalarca zorunluluk teşkil etmeyen, karar vericilerin şahsi istekleri doğrultusunda yapılan denetimlerdir. (ÇELİK A. , 2005) Bu denetimde denetimin kapsamı, denetimden yararlanacak kişiler tarafından belirlenmektedir. Bu denetime başvurma amacı ise, işletmelerin mali durumlarını doğru bilgiler ile ortaya koymak ve işletme çevresi için güven oluşturmaktır.

2.1.5.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Bu denetimler, Genel Denetim ve Özel Denetim olmak üzere iki türde yer alır.

Genel Denetim: İşletmelerin muhasebe faaliyetlerinin tümünü kapsayan denetim türüdür. (AYRANCI, 2010) İşletmelerin finansal tablolarında yer alan bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu gibi finansal tabloların tüm alt tabloları ve verilerinin değerlendirilmesi ve gerçeğe uygunluk derecesinin belirlenmesini ifade eder. Bu bağlamda finansal tablo denetiminin de bir genel denetim olduğu belirtilmektedir.

Özel Denetim: Belirli bir konu hakkında işletmelerin yönetim birimine bilgi vermek amacıyla yapılmaktadır. (HAFTACI, 2007) Bu bağlamda özel denetimler, işletmelerin finansal durumlarını ve bu bilgilerin yer aldığı belgeleri detaylı şekilde inceleme faaliyetleridir. Konu başlığından da anlaşılacağı üzere özel denetim; belirli bir alanda, konuda veya sınırlandırılmış bir periyotta ara denetim veya kısmi zamanlı denetim şeklinde olabilmektedir.

2.1.5.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre türler ise Sürekli Denetim ve Sınırlı Denetimdir.

Sürekli Denetim: SPK tarafından gözetlenen şirketlerin, bankaların, sigorta kurumlarının ve halka arz olan şirketlerin dönem sonu finansal tablolarının, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile ne derece uyumlu olduğunun analiz edilmesi ve değerlendirilmesidir. (SELİMOĞLU, ve diğerleri, 2011) Denetleme döneminin yıl sonunda olması nedeniyle bu denetim türünde elde edilen kanıtların, değişikliğe uğrama ihtimali olmayacağı için gerçeğe daha uygun ve güvenilir olduğu ifade edilmektedir.

Sınırlı Denetim: Ortaklık sermaye piyasası kurumlarının sürekli denetim süreçlerinde hazırladığı finansal tabloların, sürekli denetim yapan bağımsız denetim kuruluşları tarafından Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygunluğunun denetlenmesidir. (SELİMOĞLU, ve diğerleri, 2011) Bu denetim türünde yer alan

finansal tabloların belirli ve kısıtlı bir döneme ait olması nedeniyle, elde edilen verilerin ve denetim sonucunun gerçeği yansıtmakta yetersiz kalacağı belirtilmektedir.

2.1.5.5. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu türler Bağımsız Denetim, İç Denetim ve Kamu Denetimidir.

Bağımsız Denetim; İşletme finansal tablo verilerinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe ve Denetim Standartları kapsamındaki uyum derecesinin, bağımsız kurumlar tarafından bağımsız teknikler kullanmak suretiyle denetlenmesi ve bağımsız denetçi tarafından raporlanmasıdır. (YAVAŞOĞLU, 2001) Bağımsız denetim süreci birden fazla işlem ve faaliyet sürecinden oluşmakta ve işletmelerin finansal tablo verilerine olan güveni son derece artırmaktadır.

İç Denetim; İşletmelerin finansal faaliyet sonuçlarıyla ilgili bilgi sağlamayı amaçlayan, işletme içinde yer alan risklerin neler olduğunu tespit etmeyi ve bu riskleri mümkün olacak en az seviyeye indirmeyi amaçlayan denetimdir. (MOELLER & WITT, 1999) Bu bağlamda işletmelerin faaliyetlerinde yasalara uygunluk derecesinin belirlenmesi, kaynakların etkin ve verimli kullanım düzeyinin ortaya çıkarılması ve işletme politikalarına ne düzeyde uyumlu faaliyet gösterildiği hakkında bilgiler iç denetimin sağladığı objektif ve güvenilir sonuçlar ile yorumlanmaktadır.

Kamu Denetimi ise; Kamu kurum ve kuruluşları bünyesinde görevli birimler tarafından yürütülen, devlet adına yapılan ve görüş bildiren denetim raporunun ilgili kamu kurumuna aktarıldığı denetim türüdür. (BAKIR, 2002) Bu bağlamda kamuya bağlı birimlerde tarafsız ve objektif biçimde denetim faaliyeti yürüten kişiler kamu denetçileri olarak ifade edilmektedir. Yapılan denetimin temel amacı; denetlenen işletmelerin faaliyetlerinde yasalara, hükümetin belirlediği politikalara ve kamu yararına ne derece uygunluk taşıdığını incelemektir.

2.1.6. Denetim Standartları

Günümüzde hemen hemen her alanda belirli standartlar çerçevesinde faaliyetler yürütülmektedir. Standart kavramı genel haliyle, “olması gereken” veya “belirtilen amaçlara uyum derecesi” şeklinde ifade edilmektedir. Her alanda olduğu gibi denetim faaliyetlerinde de uyulması gereken çeşitli standartlar mevcuttur. (PEKDEMİR & TÜRKER, 2002) Denetim Standartları ise; bilgilerin elde edilmesi, analiz edilmesi,

yorumlanması ve görüşün iletilmesi gibi tüm denetim faaliyetlerinde ortak bir uygulama şekli yaratmak için belirlenmiş kurallardır. Denetim standartlarının genel amacı; önceden belirlenmiş ilkelere göre denetim faaliyeti yürütülmesi ve yüksek denetim kalitesinin sağlanmasıdır. (DAŞTAN & ABDİOĞLU, 2008) Denetim faaliyetlerinde rehberlik sağlanması ve sürece belirli bir sınırlama koyulması ise, denetim standartları sayesinde mümkün olmaktadır. Denetim Standartları; Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir.

2.1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim standartlarının bir alt parçası olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçilerin ve denetim firmalarının uyma zorunluluğu olan ve yapılan denetimin kalitesini gösteren standartları kapsamaktadır. (ŞAVLI, TAŞ, & KAVUT, 2009) Denetimin kalitesi, belirtilen standartlara uyum ile doğru orantılıdır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yayımlanan ve Türkiye de dahil olmak üzere birçok ülkede uygulanan standartlardır. (KAVAL, 2008.) Bu bağlamda Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

2.1.6.1.1. Genel Standartlar

Genel Standartlar; denetim faaliyetinin kalitesine etki eden, denetçinin mesleki kişilik özelliklerini ve eğitimlerini ve davranışlarını kapsayan standartlardır. Belirtilen bu standartlar, çalışma alanı standartları ile raporlama standartlarının yerine getirilebilmesi için gerekli olan ön koşulları taşırlar. (BAŞPINAR, 2005) Genel standartlar; mesleki eğitim ve uzmanlık standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki dikkat ve özen standardı olmak üzere üç standarttan oluşmaktadır.

Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı: Denetçilerin sahip olması gereken özelliklerden biri de meslek kanunlarında belirtilen kurallara göre yetişmiş, yeterli düzeyde eğitim almış, uzmanlık bilgisi ve deneyimine sahip, saygılı ve güvenilir kişiler olmalarıdır. (ÖZER, 1997) Bu bağlamda mesleki bilgi ve becerilerinin gelişmesi için bu standart kapsamında denetçilere çeşitli eğitim ve kurs faaliyetleri düzenlenmektedir.

Başarılı bir denetçi, aldığı eğitimlerin ve sahip olduğu uzmanlık bilgisinin, diğer standartları da pozitif yönde etkileyeceğinin farkındadır. (GÜCENME, 2004) Bu bağlamda başarı odaklı denetçiler, sürekli olarak kendini geliştirme isteğinde olmalı ve bilgilerinin güncelliğini korumalıdır.

Bağımsızlık Standardı: Finansal tabloların gerçeği yansıtması ve denetimin güven oluşturmaları için, denetçilerin denetim faaliyetlerinin tüm aşamalarında bağımsız davranmaları gerekmektedir. (GÜÇLÜ F. , 2005) Bu standart kapsamında denetçiler; denetim faaliyetinden elde ettikleri bilgileri dürüst şekilde ilgili kişilere sunmalı ve görüşlerini kimsenin etkisi altında kalmadan, tarafsız olarak belirtmelidirler.

Mesleki Dikkat ve Özen Standardı: Denetçiler denetim faaliyetleri yürütürken azami seviyede dikkatli, özenli ve titiz davranmalıdır. Denetçinin sahip olduğu uzmanlığın ve bağımsızlığın yanı sıra çalışmalarında büyük bir özen olmalıdır. (KEPEKÇİ, 2004) Denetçinin denetim sürecini büyük bir dikkat ve titizlikle yürütmesi; denetim faaliyetinin planlama aşamasından raporlanmasına kadar geçen tüm süreçleri layığıyla ve doğruyu yansıtır biçimde ortaya koymasını sağlamaktadır. Gerekli özen ve titizliğin gösterilmesi ise, belirtilen tüm denetim standartlarına uyum sağlanması ile mümkündür.

2.1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma Alanı Standartları; denetim sürecinde denetçilerin hangi yolları izlemesi gerektiğini gösteren ve denetim sürecinin alt yapısını oluşturan rehber nitelikli standartlardır. (ERDOĞAN M. , 2006) Bu standartlar denetçilerin kanıt toplama ve elde ettikleri kanıtları değerlendirme safhasında denetçiye yön göstermekte ve denetçi görüşünün güvenilirliğini sağlamaktadır. Çalışma alanı standartları; planlama ve gözetim standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı ve kanıt toplama standardı olarak üç standardı kapsamaktadır.

Planlama ve Gözetim Standardı: Planlamanın amacı; denetim faaliyetlerinin kapsamında yer alan iş gücü, zaman ve denetim kaynaklarının planlanmasını sağlamak ve verimliliği en üst seviyeye çıkarmaktır. Bu bağlamda planlama faaliyeti, denetim maliyetlerinin düşürülmesi açısından da oldukça elzemdir. (SİPAHİ, 2001) Etkili bir denetim planı yapılması için denetlenecek işletmeye dair tüm ilkeler, organizasyon yapısı, finansal durum ve geçmiş yılların denetim planları hakkında bilgi toplanmalı ve oluşturulan denetim planı yazılı hale getirilmelidir.

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı: Denetçilerin denetlemiş oldukları finansal tablolarda hata ve hileden kaynaklanan riskleri minimum seviyeye indirebilmeleri için iç kontrol sistemlerini incelemeleri ve tanımaları gerekmektedir. (GÜREDİN, 1993) İç kontrol yapıları; işletmelerin, oluşmasını istemedikleri olayları engelleyebilmek ve bilgiyi güvenilir biçimde elde etmek için oluşturdukları prosedürleri kapsamaktadır. Bu bağlamda iç kontrol sistemlerinin incelenmesi; denetçilere, finansal tablo verilerinin doğruluk derecesini yansıtmakta ve denetim planı kapsamında yer alan iç kontrol sistemlerinin etkin çalışma düzeyine dair bilgi sunmaktadır.

Kanıt Toplama Standardı: Denetçinin denetim faaliyetleri sonucunda belirttiği görüşe etki eden en önemli veriler, denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. (ARENS, ELDER, BEASLEY, & HOGAN, 2010) Bu bağlamda toplanacak olan tüm kanıtlar, denetçinin güvenilir bir görüşe varması için uygun kriterlerde ve yeterli sayıda olmalıdır. Kanıtların kaynağı ve ne derece tarafsız olduğu, aynı zamanda güvenilirlik derecelerini yansıtmaktadır. Bu bağlamda denetçiler, denetim faaliyetlerinde güvenilirlik sağlayacak ölçütte ve sayıda kanıtları toplayabilecek uzmanlığa ve yeteneğe sahip olmalıdır.

2.1.6.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama Standartları; denetim süreci tamamladığında elde edilen denetçi görüşlerinin açık bir şekilde ifade edildiği raporların, hangi kapsam ve düzenlemelerle hazırlanacağını belirten standartlardır. (DÖNMEZ, BERBEROĞLU, & ERSOY, 2005) Bu bağlamda raporlama standartları; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, açıklama standardı ve görüş bildirme standardı olmak üzere dört adet standardı kapsamaktadır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: Denetçilerin finansal tabloları incelerken, bu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ne derece uyumlu olduğunu analiz etmeleri ve raporda belirtmeleri gerekmektedir. (SOMAY, İPEK, UMAN, & SUNER, 1985) İşletme faaliyetlerinin, finansal yapının ve finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini analiz edebilmek, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin denetçiye rehberlik etmesi ile mümkün olmaktadır. Dolayısıyla elde edilen verilerin belirtilen ilkelerden sapmış olması, denetçi görüşüne etki edecek ve denetim raporuna yansıyacaktır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı: Denetçilerin, denetim raporunda uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini bir önceki dönemde de aynı şekilde uygulayıp uygulamadığını belirtmesi gerekmektedir. (SELİMOĞLU, UZAY, & ÖZBİRECİKLİ, Bağımsız Denetim, 2017) Bahsi geçen muhasebe ilkeleri her dönem için değiştirilme yapılmaksızın uygulanmalıdır. Bu bağlamda denetçilerin denetimin yapıldığı cari dönem ile geçmiş yıllara ait finansal verileri kıyaslayabilmesi ve görüş bildirebilmesi; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin değişmezliğine ve aynı şekilde korunmasına bağlıdır.

Açıklama Standardı: Denetçilerin görüş bildirdikleri raporların, tüm finansal tablo kullanıcılarına fayda sağlaması ve kullanıcıların doğru karar almasına yardımcı olabilmesi için; bu raporların yeterli düzeyde açık ve anlaşılır olmaları gerekmektedir. (BAŞPINAR, 2005) Bu bağlamda denetim raporlarının; mümkün olan en fazla sayıda kullanıcıyı kapsayacak biçimde, gerekli detayları belirtmek suretiyle, açık, anlaşılır, kısa ve öz şekilde hazırlanması gerekmektedir.

Görüş Bildirme Standardı: Denetçilerin, denetim süreçleri tamamlandıktan sonra ulaştıkları yargıyı denetim raporunda belirtmeleri zorunludur. Denetçi görüşü; olumlu, olumsuz, şartlı veya görüş bildirmekten kaçınma şeklinde sunulabilmektedir. Bu bağlamda denetçilerin görüş bildirmekten kaçındıkları durumlarda, bu görüşe sebep olan nedenleri açıklama olarak mutlaka raporda belirtmeleri gerekmektedir. (BAYAZITLI, 1991) Bahsi geçen tüm denetim standartlarına uyumlu bir denetim sürecinde, denetçi görüşü de olumlu şekilde bildirilmektedir. Hile veya yolsuzlukların tespit edildiği durumlarda ise, önemli düzeyde olan hatalar olumsuz görüş alırken, hatanın niteliğine göre ise şartlı görüş veya görüş bildirmeme tercih edilmektedir.

2.1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları

Küreselleşmenin ve artan bilgi teknolojilerinin de etkisiyle, işletmeler uluslararası faaliyetlerini artırmaya ve bu faaliyetlerinde evrensel çapta yeni düzenlemelere ihtiyaç duymaya başlamıştır. (AKSOY, 2002) Uluslararası faaliyetlerin yaygınlaşması, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve denetlenmesi sürecinde yer alan ilke ve kuralları da etkilemiştir. Bu bağlamda denetim faaliyetlerinin yeterli ve kaliteli olabilmesi için, yasalar ve meslek kurumlarınca zorunlu kılınmış belirli uluslararası standartlara dünya çapında ihtiyaç duyulmaya başlamıştır.

Uluslararası denetim standartları; 1978 yılında küresel çapta birlik sağlamak ve uluslararası standartları korumak amacıyla, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde kurulmuş olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından oluşturulmaktadır. (TÜREDİ, ALA, & TEPEGÖZ, 2018) Belirtilen standartlar, denetim faaliyetlerinde mesleki tecrübeye ve eğitime sahip uzman kişilerin tüm denetim süreçlerini mesleki özen ve tarafsızlık çerçevesinde yürütmesini amaçlamaktadır.

Son dönemde dünya çapında yaşanan finansal skandallar ve denetimde yaşanan güven eksikliği ile uluslararası denetim standartları da gelişmeye başlamıştır. Bu bağlamda önemli gelişimlerden biri, ülkelerin yerel standartları ile uluslararası denetim standartları arasındaki uyumlaştırma çalışmalarıdır. (BİLGİN, 2006) Denetimde güvenin yeniden oluşturulması için; risk değerlendirmesi, risk yönetimi, kalite yönetimi, hata ve hile gibi konulara daha fazla yoğunlaşmaya ve önem verilmeye başlanmıştır.

Uluslararası Denetim Standartları; denetim süreçlerinin tüm uygulama aşamalarını kapsayan ve bu aşamaları ayrıntılı biçimde açıklayan, rehber nitelikli standartlardır. Uygulama zorunluluğu olmasa da dünya çapında kullanılması önerilen Uluslararası Denetim Standartları şu şekilde belirtilmiştir: (DÖNMEZ, 2008)

200-299 GENEL İLKELER VE SORUMLULUKLAR

200 Finansal Tablolar Denetiminin Genel İlkeleri ve Amaçları

210 Denetim Sözleşmesinin Koşulları

220 Geçmiş Tarihli Finansal Tabloların Denetimi İçin Kalite Kontrol

230 Denetim Çalışmalarının Belgelendirilmesi

240 Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlük Sorumluluğu

250 Finansal Tabloların Denetiminde Yasa ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması

260 Yönetimle İlgili Kişilerle Denetim Konuları Hakkında İletişim

300-499 RİSK DEĞERLENDİRME VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKİN KARŞILIĞI

300 Finansal Tablolar Denetiminin Planlanması

310 Müşteri İşletme Hakkında Bilgi

315 İşletme ve Çevresinin Anlaşılması, Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi

320 Denetimde Önemlilik

330 Değerlendirilmiş Riske Karşılık Denetçinin İzleyeceği Teknikler

400 Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol
401 Bilgisayar Destekli Bilgi Sistemlerinin Denetimi
402 Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim
500-599 DENETİM KANITLARI
500 Denetim Kanıtları
501 Denetim Kanıtları-Özellikli Hesaplar İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar
505 Dış Kaynaklardan Doğrulamalar
510 İlk Denetimler-Açılış Bakiyeleri
520 Analitik İnceleme Teknikleri
530 Denetim Örneklemesi ve Diğer Test Teknikleri
540 Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
545 Makul Değer Hesaplamaları ve Açıklamaların Denetimi
550 İlişkili Taraflar
560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
570 İşletmenin Sürekliliği
580 İşletme Yönetiminin Açıklamaları-Teyit Mektupları
600-699 ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
600 Diğer Denetçinin Çalışmalarının Kullanılması
610 İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması
620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması
700-799 DENETİM SONUÇLARI VE RAPORLAMA
700 Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları
701 Bağımsız Denetçi Raporuna İlişkin Düzenlemeler
710 Karşılaştırmalı Bilgiler
720 Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler
800-899 UZMANLAŞMIŞ ALANLAR
800 Özel Amaçlı Denetim Anlaşmalarında Denetim Raporu (MUĞAL, 2007)

2.1.6.3. Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Denetim Standartları

Türkiye’de çok eski bir geçmişe sahip olmayan bağımsız denetim faaliyetleri, 1987 yılında bankacılık sektöründe bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesiyle

beraber gelişim göstermeye ve hukuki yapının içinde yer edinmeye başlamıştır. (UYAR & ÇELİK, 2007) Daha önceki yıllarda denetim faaliyetleri yatırımcıların veya kurumların özel istekleri doğrultusunda gerçekleşmekteyken, 1989 yılında bağımsız denetimin, halka açık şirketler için bir zorunluluk haline getirilmesi ile denetimin kapsamı genişletilmiştir. Fakat genişletilen kapsamda denetimin yürütülmesi ve standartlara ilişkin herhangi bir düzenleme belirtilmemiştir. (YALKIN, 2001) Bu bağlamda muhasebe ve denetim alanında standartların oluşturulması, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından üstlenilmiştir. Bu bağlamda TMUDESK; ülkemizde yer alan ulusal muhasebe ve denetim standartları ile uluslararası denetim standartları arasında uyum sağlanması ve bu standartların yayınlanması amacıyla faaliyet göstermektedir.

Ülkemizde denetim kapsamında yaşanan önemli gelişmelerden bir diğeri de 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (TÜDESK) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Bu kurum; denetim faaliyetlerinde disiplin oluşturulabilmesi için ulusal denetim standartlarının belirlenmesi, yayınlanması ve güncellenmesi amacıyla faaliyet göstermektedir. (SEVİM, ÇETİNOĞLU, & KURNAZ, 2006) Bu kapsamda IFAC bünyesinde çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun yayınladığı Uluslararası Denetim Standartları dilimize tercüme edilmiş ve TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır.

Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin ilke ve standartların geliştirilmesi hususunda yapılan son düzenlemeler ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından oluşturulmuş ve yayınlanmıştır. (KÜÇÜKSÖZEN & SAYAR, 2002) Buna göre 2006 yılında SPK tarafından, Seri X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Belirtilen tebliğ, IFAC bünyesinde hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları ile uyumluluğu amaçlayarak hazırlanmış ve yayınlanmıştır.

2.1.7. Denetçi Türleri

Denetçiler; denetim faaliyeti gerçekleştiren, denetim yapabilecek düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız şekilde, gerekli mesleki özene sahip, etik ilkelere uygun denetim faaliyeti yürüten ve alanında uzman olan kişileri ifade

etmektedir. (BAŞPINAR, 2005) Denetçi türleri ise bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç farklı grupta incelenmektedir.

2.1.7.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler; denetledikleri işletmeler ile işçi-işveren ilişkisinin yer almadığı, bir denetim firmasına bağlı şekilde çalışan, kendi başına profesyonel biçimde denetim veya danışmanlık hizmeti sunan, alanında uzman kişilerdir. (KARACAN & UYGUN, 2012) Bağımsız denetçiler ülkemizde sıklıkla yeminli mali müşavir veya bağımsız dış denetçi olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçilerin denetimdeki uygulama alanları ise; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi üzerinde olmaktadır.

2.1.7.2. İç Denetçiler

İç denetçiler; işletmelerin iç denetim biriminde görev alan, yönetim tarafından belirlenmiş kriterler ve işletme faaliyetleri arasındaki uyumu düzenli olarak denetleyen, iç denetim faaliyeti yürütmekten sorumlu uzman kişilerdir. (USUL, 2015) Bu bağlamda iç denetçilerin, etkin şekilde denetim sağlayarak işletmelerin iç kontrol sistemlerindeki hata ve hileleri tespit edebilmesi, bağımsız denetçinin yürütmüş olacağı denetim faaliyetine de destek sağlayacaktır. Dolayısıyla iç denetçi ve bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerinde birbirlerine destek vermekte ve denetim süreçlerini kolaylaştırmaktadır.

2.1.7.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri ise kamuya ait kurum ve işletmelerde denetim faaliyeti yürüten, kamu çıkarlarına yönelik denetim gerçekleştiren uzman kişilerdir. (ŞAHMAROĞLU, 2016) Kamu denetçileri, bağlı oldukları ve çalıştıkları kurumda iç denetim, özel sektörde yer alan kurumları denetlerken ise kamu denetimi faaliyeti yürütürler. Bu denetçiler Bakanlıklar ve benzer kurumlara bağlı olarak; kamu kurumlarının denetimini ve özel sektör işletmelerinin denetimi yürütmekle yükümlüdür. (HAFTACI, 2014) Bu bağlamda kendi kurumunu denetleyen kamu denetçileri için Vergi Müfettişleri ve Sayıştay Denetçileri örnek verilebilirken; özel sektör işletmelerini

denetleyen kamu denetçilerine ise Maliye Bakanlığı Müfettişleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri birer örnektir.

2.2. Bağımsız Denetim Kavramı

2000’li yıllarda ABD’de Enron ve benzeri pek çok skandalın yaşanması ile bazı şirketlerin finansal tablo bilgilerinin gerçeği yansıtır nitelikte olmadığına ortaya çıkması sonrasında, denetim ve muhasebe alanına olan güven yerle bir olmuştur. (CUNNINGHAM, ASARE, & WRIGHT, 2007) Bu skandalların yaşanması, özellikle denetim alanında gerçekleşen çeşitli düzenlemelere de zemin hazırlamıştır. Çoğu skandalların arka arkaya ABD’de patlak vermesi sonucu, ABD’de Sarbanes-Oxley kanunu çıkarılmış ve denetimin ilgili tüm taraflarına ve faaliyetlerine yönelik görev ve sorumluluklar yeniden düzenlenmiştir.

Sarbanes-Oxley kanununun 2002 yılında kabul görmesi ile ülkemizde de bağımsız denetime dair gelişimler hız kazanmıştır. (YAVUZ, 2011) Bu bağlamda 2011 yılında Türk Ticaret Kanunu (TTK) tarafından belirlenmiş ilkelere bağlı sermaye şirketleri için, bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemeler ise Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yürütülmektedir.

2.2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Bağımsız denetim; kendi adına çalışan bağımsız denetçilerin veya bağımsız denetim firmaları bünyesinde çalışan bağımsız denetçilerin, işletmelerin finansal tablolarının önceden belirlenmiş standartlar ile ne derece uyumlu olduğunu tespit etmek amacıyla tarafsız şekilde bağımsız denetim tekniklerinden yararlanarak kanıt topladığı, kanıtları değerlendirdiği ve değerlendirme sonucunda denetim raporu hazırladığı denetim türüdür. (ÇİL KOÇYİĞİT, GÜNGÖR TANÇ, & ELİTAŞ, 2018) Bir başka tanıma göre ise bağımsız denetim; işletmelerin finansal tablo bilgilerin, önceden belirlenmiş standartlarla uyumunu ortaya koyabilmesi için bağımsız denetçinin, yeterli ve uygun bağımsız kanıtlar topladığı, bağımsız denetim standartlarına uygun biçimde teknikler kullanarak değerlendirme ve raporlama süreci yürüttüğü sistematik bir süreçtir. (SAĞLAR & TUAN, 2009) Bağımsız denetim süreci 19.yüzyılda sadece hata ve hilelerin tespiti amacıyla yürütülürken, zaman içinde ortaya çıkan skandalların da

etkisiyle finansal tabloların güvenilirlik derecesini göstermek, finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerinde doğru bilgiler sunmak, finansal tablolara dayalı kredi ölçütlerini geliştirmek ve yönetim için danışmanlık hizmeti sunmak gibi pek çok denetim faaliyetini içermeye başlamıştır. (ERTAŞ & KANDEMİR, 2020) Bağımsız denetimde uygulanması ve özen gösterilmesi gereken üç temel unsur ise şu şekilde belirtilmiştir:

- Bağımsız denetim süreci, muhasebe standartları ve yönetim kurulu kararları gibi önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmalıdır.
- Bağımsızlık ilkesine bağlı kalınmalı ve denetimin tüm süreçlerinde tarafsız ve doğruyu yansıtır biçimde hareket edilmelidir.
- Bağımsız denetim sürecinin tüm aşamalarında denetim standartları ve ilkelerine harfiyen uyum gösterecek şekilde denetim faaliyeti yürütülmelidir. (KURT O. , 2015)

2.2.2. Bağımsız Denetimin Önemi ve Sağladığı Faydalar

İçinde bulunduğumuz son yüzyıla bakıldığında küreselleşmenin de etkisiyle birlikte işletmelerin finansal çıktılarının tüm toplumu ve sermaye piyasalarını etkilediği görülmektedir. (BOZKURT, 2010) İşletmelerin halka arz yoluna gitmesi ve artan rekabet sonucunda, çoğu işletme faaliyetlerini çeşitlendirmiş ve bu faaliyetlerden doğan finansal bilgilerin güvenilirlik derecesini belirlemek zorlaşmıştır. Belirtilen finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması; işletme ortaklarını, yöneticilerini, çalışanlarını, borç verenleri, yatırımcıları, müşterileri, devleti ve toplumu doğrudan ilgilendirmektedir. (KIRLIOĞLU & AKYEL, 2004) Bu bağlamda sermaye piyasaları kullanıcıları olan bu kişilerin, işletmelerin finansal durumları hakkında açık, doğru ve güvenilir bilgiler alabilmeleri son derece önemlidir.

Sermaye piyasalarının etkin şekilde faaliyet göstermesi ve finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerinde doğru ve güvenilir bilgiler ışığında yatırım yapmaları bağımsız denetim ile mümkün olmaktadır. Bağımsız denetim sonucunda sunulan denetim raporu; işletmenin iddia ettiği finansal durumu hakkında bir güvence sağlamakta, bilgi eksikliği ve belirsizliklerden kaynaklı riskleri azaltmaktadır. (ÖZYURT, 2010) Bu bağlamda işletme ve çevresinde yer alan tüm çıkar grupları için piyasalarda güven oluşması, bağımsız denetim sayesinde sağlanmaktadır. Bağımsız

denetim ile piyasalarda oluşan güven ortamı ise; işletmeler ve tüm çıkar gruplarının doğru bilgiler ile karar almalarına, güven ortamında artan yatırımlar ile piyasalarda ekonomik canlılığın sağlanması olanak tanımaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetleri, sermaye piyasaları kullanıcıları ve kamu açısından birçok fayda sağlamaktadır. İşletmelerin yanı sıra tüm paydaşlar, tedarikçiler, potansiyel yatırımcılar, müşteriler, kredi verenler, çalışanlar, yöneticiler ve kamu bağımsız denetim faaliyetlerinden etkilenmektedir. (TOROSLU, 2012) Bağımsız denetimin en temel faydası ise finansal verileri gerçeğe uygun, şeffaf ve güvenilir biimse yansıtarak işletmeye dair doğru bilgi edinilmesine ve piyasalarda güven sağlanması olanak tanımaktadır. Bağımsız denetimin sağladığı faydalar işletmelere, işletme dışındaki gruplara ve kamu kurumlarına sağladığı faydalar olarak üç alt başlıkta ele alınmaktadır.

İşletmelere Sağlanan Faydalar:

- Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak,
- İşletme bünyesinde hile ve yolsuzlukları engellemeye yardımcı olmak,
- Kredi veren kuruluşlar için güvence sağlayarak işletmenin kredi olanaklarını genişletmek ve faaliyet hacmini büyütmesine katkıda bulunmak,
- Devlet nezdinde işletmenin sunduğu bilgi ve belgelerin güvenilir görünmesini sağlamak ve vergi denetimlerinin yapılma olasılığı en aza indirmek,
- Muhasebe faaliyetlerinden kaynaklı hata ve hilelerin tespitini yaparak gelir-gider kalemlerini doğru şekilde yansıtmak,
- Holdingler için işletmelerin bağlı oldukları ilke ve prosedürlere uygun faaliyet gösterdikleri konusunda bilgi ve güvence sağlamaktır. (DUMAN, 2008)

İşletme Dışındaki Gruplara Sağlanan Faydalar:

- Kredi veren kurum ve kuruluşların kredi verme kararlarına yardımcı olmak,
- Tasarruf sahibi ve yatırımcıların karar alma süreçlerine yardımcı olmak,
- İşletmenin satılması, birleşmesi veya satın almaların gerçekleşeceği durumlarda her iki tarafta yer alan işletme için güvenilir bilgilerin sunulmasını sağlamak,
- Finansal tablo kullanıcılarına ve işletmelerin çıkar gruplarına, işletmenin karlılık ve verimlilik düzeyi hakkında doğru ve güvenilir bilgiler sunmaktır. (BİRCAN & ARSLAN, 2019)

Kamu Kurumlarına Sağlanan Faydalar:

- Denetlenmiş olan finansal tablolara göre hazırlanmış vergi beyannamelerinin güvenilirlik derecesini artırmak,
- Kamu yararın faaliyet gösteren işletmelere ait finansal bilgilerin güvenilirliğini göstererek, kamu denetiminin kapsam ve ayrıntısının daraltılmasını sağlamak,
- İşletmelerin iflas ve ortaklık süreçlerinde kamu kurumlarına sunulan sözleşmelerin güvenilirliğini sağlamaktır. (BERKSOY, 2008)

2.2.3. Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetim faaliyetlerinin temel amacı; işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm bilgilerin, açık, doğru ve güvenilir şekilde ortaya koyulmasını sağlamaktır. İşletmelerin finansal durumunun objektif bir biçimde değerlendirilmesi; işletmeyle herhangi bir sebepten bağı bulunmayan, tarafsız, bağımsız ve uzman kişilerin bağımsız denetim faaliyetleri ile mümkündür. (KURT O. , 2015) Bağımsız denetçiler tüm çıkar gruplarına gerçek, doğru ve güvenilir bilgilerin yer aldığı denetim görüşlerini bildirirler. Bu bağlamda bir diğer amaç ise, finansal tablolarda beyan edilen bilgilerin önceden belirlenmiş standartlar ile uyum derecesinin, bağımsız şekilde değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır. (GÜREDİN, 2000) Bağımsız denetimin amaçları finansal tablolarla ilgili görüşe ulaşmak, hata ve hileleri tespit etmek, hata ve hileleri önlemek ve işletme yönetimine önerilerde bulunmak olarak dört başlık altında ele alınmaktadır.

Finansal Tablolarla İlgili Görüşlere Ulaşmak: Bağımsız denetim faaliyetlerinin ilk ve en temel amacı, finansal tabloların ve tablolara dair tüm bilgilerin, gerçeği yansıtır ve güvenilir bilgiler olup olmadıklarını tespit etmektir. (HOLMES & OVERMYER, 1975) Bu bilgilerin doğru, gerçeği yansıtır ve güvenilir olmaları; işletme faaliyetlerine, çıkar gruplarına, ülke ekonomisine ve kamuya doğrudan etki etmektedir. Dolayısıyla tüm finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş sunmak, bağımsız denetimin en temel ve en önemli amacıdır.

Hata ve Hileleri Tespit Etmek: Bağımsız denetim faaliyetlerinde denetçilerin karşılaştığı ilk sorun muhasebe kayıtlarında yer alan hatalı ve hileli işlemlerdir. Hatalar; muhasebecilerin kasti olmadan, istemsiz yaptığı yanlışlardır. Hileler ise; muhasebe kayıtlarında bilerek ve kasten yanıltıcı bilgiler sunarak, şahsi çıkarlar elde etmenin

amaçlandığı çarpıtmalardır. (GÜÇLÜ F. , 2005) Bağımsız denetimde temel amaç finansal tablo bilgilerine dair görüş elde etmek olsa da bir diğer denetim amacı da mevcut hata ve hileleri tespit etmektir. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin denetim süreçlerine iç kontrol yapısını da dahil ederek faaliyet alanlarını genişletmeleri gerekmektedir.

Hata ve Hileleri Önlemek: Bağımsız denetim faaliyetlerinde, mevcut hata ve hilelerin tespit edilmesinin yanı sıra ortaya çıkan yanlışlık veya kasten yanıltıcı bilgileri önlemeye yönelik faaliyetlerin yürütmesi de amaçlamaktadır. (GÜRBÜZ, 1995) Bu sayede hata veya hileye karışılmaması için işletme bünyesindeki tüm çalışanlar üzerinde caydırıcı bir etki sağlanmaktadır. Sürecin ilerleyen kısımlarında ise bağımsız denetçiler ortaya çıkardıkları hileli veya hatalı muhasebe kayıtları işletmelerin yönetim birimlerine bildirecek ve düzeltmelerini talep edecektir.

İşletme Yönetimine Önerilerde Bulunmak: Bağımsız denetim faaliyetleri tamamlandıktan sonra bağımsız denetçilerin elde ettiği bulgular ışığında bir denetim raporu hazırlanmakta ve denetçinin görüşü bu raporda belirtilmektedir. Denetim faaliyeti içinde hata ve hile tespit edildiğinde ise iç kontrol sistemini güçlendirmek adına işletme yönetimine öneriler sunulmaktadır. (GÜMRAH & YILMAZ, 2018) Ayrıca denetçi gerekli olması halinde iç kontrol haricinde eksik veya zayıf bulunduğu tüm görüşlerini işletme yönetimine iletme ve tavsiyelerde bulunma hakkına sahiptir. Yönetim birimi ise bağımsız denetçinin sunduğu önerileri dikkate almalı ve hataları düzeltmelidir.

2.2.4. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim süreçleri; birbirini takip eden sistematik süreçlerden oluşmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetleri başlamadan önce müşteriden gelen teklifin değerlendirilmesi, devamında müşteri yönetim kuruluna katılım sağlanması, finansal tablo bilgilerinin yayınlanmasını gözetme adımlarını kapsamaktadır. (GÜREDİN, 2007) Müşteriden gelen talebin olumlu görülmesiyle birlikte ise bağımsız denetim süreci başlamaktadır. Müşterinin talebinin olumlu değerlendirilmesinden sonra ise sürecin devamı planlama, programla ve çeşitli denetim faaliyetleri ile devam etmektedir.

Denetim süreçlerinin kolay veya zor şekilde ilerlemesine neden olan etken ise müşterinin daha önceki dönemlerde denetim yaptırıp yaptırmaması ile ilgilidir. Bu bağlamda önceki dönemlerde denetimi yapılan aynı müşterinin, ilk kez denetim

yaptıracak müşteriye oranla denetim süreci daha kolay ilerleyecektir. (KEPEKÇİ, 2000) İlk defa denetimi yapılacak olan müşteri için ise, geçmiş dönem bilgilerine bakarak inceleme yapma imkanı olmaması nedeniyle, denetçinin ek çalışmalar yürütmesi gerekecektir. Bu bağlamda bağımsız denetim süreci dört farklı aşamadan oluşmaktadır. (ÖZYÜREK, 2012) Bu süreçler; müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi, denetimin tamamlanması ve raporlanması olarak ifade edilmektedir.

2.2.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Denetim sürecinin başlaması, işin alınması ile gerçekleşmektedir. Denetimin kabul edilme aşaması, denetim planlamasından bir önceki süreci yansıtmaktadır ve müşteri seçimi olarak da adlandırılmaktadır. (KARDEŞ, 1996) Denetimin bir sonraki süreci olan planlamanın gerçekleşebilmesi için ise, bu aşamada müşteriye dair bilgilerin toplanması, risklerin değerlendirilmesi ve işin alınıp alınmayacağına dair karar verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim firmalarının, müşteriye daha iyi tanımak ve süreci başlatma kararı almak için öğrenmesi gereken bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

- İşletmenin hangi sektörde faaliyet gösterdiği hakkında bilgiler toplanır.
 - İşletmenin geçmiş dönem faaliyetleri incelenir.
 - İşletmenin faaliyette bulunduğu diğer işletmeler ve kamu kurumları ile ilişkileri analiz edilir.
 - İşletmenin finansal yapısını belirten bilgiler ve faaliyet sonuçları değerlendirilir.
 - Üst yönetimin denetim hakkındaki görüşleri ve yaklaşımlarının dürüstlük taşıyıp taşımadığı analiz edilir.
 - İşletmenin hangi amaç ve nedenlerle denetim talebinde bulunduğu öğrenilir.
 - Denetimin kabul edilmesi durumunda, bağımsız denetçinin itibarında kayıp olup olmayacağına dair incelemeler yapılır.
 - Varsa işletmeyi denetleyen bir önceki denetim firması ile görüşme yapılır.
 - İşletmenin bağımsız faaliyetler için elverişli bir ortamı olup olmadığı incelenir.
 - İşletme bünyesinde yer alan muhasebe sistemlerinin, denetim faaliyetlerine kolaylık sağlayıp sağlamayacağı hakkında bilgi toplanır.
- (HACİRÜSTEMOĞLU, ATAMAN, & BOZKURT, 2001)

Toplanan bilgiler ışığında bağımsız denetçi, işletme hakkında olumlu bir görüşe sahipse, denetimin alınmasına karar verilir ve “denetim anlaşma mektubu” hazırlanır. Bu sözleşme kapsamında denetimin amaçları, kapsamı, tarafların sorumlulukları, denetim ücreti, denetimin başlangıç ve bitiş tarihi gibi sürece dair pek çok detay belirtilir. (GÜREDİN, 2007) Toplanan bilgiler sonucunda olumsuz kanıya varıldığında ise müşteri kabul edilmek zorunda değildir. İşletmeye dair yapılan ön değerlendirmeler sonrasında bağımsız denetçinin işi kabul etmeme ve süreci başlatmama hakkına sahiptir.

2.2.4.2. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması aşaması, denetim sürecinde uygulanacak olan bağımsız denetim tekniklerinin, denetim süresinin ve diğer denetim kapsamlarının ortaya koyulduğu hazırlıkları barındırmaktadır. (STETTLER, 1982) Planlama yapmanın amacı ise bağımsız denetim faaliyetlerinin yapısı ve akışına dair tüm detayları belirlemek ve sürecin kolaylıkla ilerlemesine destek olmaktır. Ortaya koyulan denetim planları esnek olmalı ve işletmeye dair gerekli bilgiler elde edildikten sonra planlama mutlaka yazılı hale getirilmelidir. Bu aşamada denetçiye düşen görev ise tüm plan ve programı mesleki şüphecilik davranışıyla yürütmektir. Buna göre bağımsız denetim planının içeriği ve aşamaları şu şekilde belirtilmiştir: (KEPEKÇİ, 1998,)

- İşletmenin yer aldığı sektör ve finansal faaliyetleri ile ilgili bilgi toplanmalıdır.
- Denetim sürecinin her aşamasında yer alan ve AICPA tarafından belirlenen analitik inceleme prosedürleri uygulanmalıdır.
- İşletmeye dair bilgiler ve analitik inceleme prosedürlerinden gelen değerlendirme sonuçlarına göre, önemlilik düzeyi belirlenmelidir.
- Saptanan hata ve hilelerin, finansal piyasalarda alınan kararları etkileme düzeyini ifade eden önemlilik düzeyi tespit edildikten sonra, denetim riskleri belirlenmelidir.
- Denetim risklerinin ölçümü yapıldıktan sonra, iç kontrol sistemleri analiz edilmeli ve kontrol riskleri değerlendirilmelidir.
- İç kontrol sisteminin analizinden sonra, denetimin amaçları belirtilmelidir.
- Denetim amaçlarının ortaya koyulması sonrasında, denetim programı ve denetim stratejileri belirlenmektedir.
- Denetim programının netleşmesi ile denetimin zamanlaması planlanmaktadır.

- Son aşamada ise faaliyeti yürütecek olan denetim personeli belirlenmektedir.

2.2.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim programının yürütülme süreci, denetim kanıtlarının toplanması ve denetim testleri ile değerlendirilmesini kapsamaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetçi; finansal tablo bilgilerinin önceden belirlenmiş ilkelerle uyumlu olduğunu gösteren her türlü kanıtı, test çalışmalarında kullandığı bağımsız denetim teknikleri ile elde etmekte ve değerlendirmektedir. (MESSIER, GLOVER, & PRAWITT, 2006) Denetçiler; denetim programı yapıldıktan sonra kanıt toplamak için, bağımsız denetim tekniklerinde yer alan çeşitli test süreçlerini uygulamaktadır. Bu bağlamda denetçilerin kullandıkları testler şu şekilde belirtilmiştir: (BOZKURT, 2008)

- İç kontrol sistemlerinin testleri; bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemlerinin yapısı ve etkinliğini tespit eden denetim testleridir.
- Kontrol testleri; iç kontrol sistemlerinde faaliyet gösteren kontrol süreçlerinin işletme içinde fiilen uygulanma derecesini analiz eden denetim testleridir.
- Muhasebe kayıtlarının maddilik testleri; işletmelerin muhasebe kayıtlarında yer alan finansal tablo kalemlerinin doğruluk düzeyini inceleyen denetim testleridir.
- Analitik inceleme prosedürleri; işletmeye ait tutarların test edilmesi amacıyla maddi verilerin doğruluğunun analiz edildiği denetim testleridir.
- Hesap bakiyelerinin maddilik testleri ise; denetimin yapıldığı cari döneme ait finansal tablolardaki dönem sonu bakiyelerin, ne derece doğruyu yansıttığını inceleyen detaylı denetim testleridir.

Belirtilen test süreçlerinin tamamlanması ile denetçiler, ihtiyaç duydukları sayı ve uygunluktaki kanıtları elde ederler. Denetim programı süreci kapsamında elde ettikleri kanıtları değerlendirerek, işletme hakkında bir görüşe varırlar ve bu görüşlerini denetim raporlarında sunarlar. (ÇALDAĞ, 2007) Denetim raporlarının hazırlanabilmesi için ise, bağımsız denetçilerin yaptığı tüm çalışmaları detaylı biçimde ifade ettiği ve belgeler halinde sunduğu çalışma kağıtları düzenlenmektedir. Çalışma kağıtlarının hazırlanması ile denetimin raporlama sürecine geçilmektedir.

2.2.4.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması

Tüm denetim faaliyetleri gerçekleştirildikten sonra denetimin son süreci; denetimin tamamlanması ve elde edilen sonuçların denetim raporlarında belirtilmesidir. Raporlama, denetim sürecinin tüm detaylarını belirten ve işletme finansal durumuna güvence oluşturan en önemli süreçtir. (KAVAL, 2003) Denetçiler denetim sürecinde karşılaştıkları zorlukları, finansal tablo bilgilerinin önceden belirlenmiş standartlara uyum derecesini, saptanan hata ve hileleri ve çeşitli bulguları bu raporlarda belirtirler. (BOZKURT, 2008) Denetim raporunda yer alan denetçi görüşü ve denetim faaliyetlerine ilişkin bilgiler; tüm finansal tablo kullanıcılarına iletilmekte ve onların karar alma süreçlerinde önemli bir güvence oluşturmaktadır.

2.2.5. Bağımsız Denetimde Kalite Kavramı

Küreselleşmenin etkisiyle beraber işletmelerin ekonomik faaliyetleri, uluslararası bir boyut kazanmış ve ortaya çıkan karmaşık muhasebe faaliyetlerinin düzenlenmesi için belirli standartlar getirilmiştir. (BOZKURT YAZAR, GÜNEŞ, & YALÇIN, 2018) Bu bağlamda karmaşık iş süreçleri, hesap verebilirlik, finansal tablo kullanıcılarının artması ve son dönemde yaşanan muhasebe skandalları; denetim faaliyetlerinde denetim tekniklerinin yanı sıra denetim kalitesinin de oldukça önemli olduğunu ortaya koymuştur.

Denetim faaliyetlerinin yeni başladığı dönemlerde amaç işletmelerin finansal tablolarındaki hata ve hilelerin tespit edilmesidir. (ACAR & SENAL, 2011) 20. yy.'ın sonlarına doğru ise denetimin amacı; finansal tablo bilgilerinin doğruluk ve güvenilirlik düzeyini belirlemek, finansal tablo kullanıcılarını aydınlatmak ve finansal piyasalarda güven sağlamak olmuştur. Piyasalarda güvenin sağlanması ise doğrudan denetimin kalitesi ile ilişkilidir.

Bağımsız denetim kalitesi; işletmelerin finansal tablolarında yer alan hata ve hilelerin, denetçiler tarafından tespit edilebilmesi olarak ifade edilmektedir. Denetimde kalitenin çıktısı ise güven sağlanması olarak belirtilmiştir. (ALAREENI, 2019) Başka bir tanımda ise bağımsız denetimin kalitesi; bağımsız denetçilerin, işletmelerin muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri tespit edebilme düzeyi ve bu hataları raporlayabilme ihtimali olarak ifade edilmiştir. (ANGELO, 1981) Bu bağlamda kaliteye etki eden iki unsur; denetçinin teknik bilgisi ve bağımsızlık düzeyi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Denetimin kalitesi; bağımsız denetim faaliyetlerinin, denetim standartlarına ve yasalara uygun biçimde yürütülmesi ve denetimin sonunda tespit edilen hata ve hilelerin tüm finansal tablo kullanıcıları ve kamu ile paylaşılması sayesinde oluşmaktadır. (OKTAY, 2013) Denetim kalitesi; denetim hizmetinin amaca uygunluk düzeyini gösterir. Kalitenin en büyük çıktısı ise, işletmeye dair tüm yargıların güvenilirliğini sağlamaktır.

2.2.5.1. Bağımsız Denetim Kalitesinin Önemi

İşletme finansal tablolarında hata ve hile olma ihtimali; piyasalardaki tüm finansal tablo kullanıcılarının işletmeye şüphe ile yaklaşmasına, güven eksikliği hissetmelerine ve doğru karar almakta zorlanmalarına neden olmaktadır. (ACAR & SENAL, 2011) Karar alma süreçlerinde doğru ve güvenilir finansal verilerden yararlanmak ise bağımsız denetim faaliyeti ve denetimin kalitesi ile mümkündür. Bağımsız denetimde kalite kavramı daha önce de bahsedildiği üzere; finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğu ve hata veya hile barındırmadığına bir güvencedir. (SARIÇİÇEK & AYTEKİN, 2020) Bu bağlamda Kaliteli bir denetim faaliyeti, finansal piyasaların etkin şekilde işlemesine, yatırımcıların doğru kararlar almasına, ekonominin canlanmasına ve sağlanan güvence ile işletmelerin faaliyetlerinde yüksek başarı sağlamasına büyük bir katkı sunmaktadır.

Denetlenen işletmelere dair alınacak tüm kararlarda, bağımsız denetim sonuçları etkilidir. Dolayısıyla bağımsız denetimin kalitesi; işletmelerin iddia ettiği finansal bilgilere bir güvence yaratmakta ve doğru bilgiye ulaşmak kolaylaşmaktadır. (ALTINTAŞ, 2007) Bağımsız denetimin düşük kalitede olması ise işletmenin muhasebe kayıtlarında hata ve hile payının olma ihtimalini yükseltir. Bu durum işletmeyi, işletmenin tüm çıkar gruplarını, finansal piyasa kullanıcılarını ve ülkenin ekonomik canlılığını olumsuz etkiler. Bu bağlamda kaliteli bağımsız denetim faaliyetlerinin önemi ve sağladığı yararlar şu şekilde belirtilmiştir: (GÖĞER, 2006)

- Denetlenen işletmenin tüm çıkar gruplarına karşı sorumluluk, kaliteli bir denetim faaliyeti ile yerine getirilmiştir ve sermaye piyasalarının etkinliği artmıştır.
- Bağımsız denetim firmalarına olan güven artmıştır ve denetim firmalarının itibarı sundukları kaliteli denetim ile birlikte güçlenmiştir.

- Bağımsız denetim firmaları arasında yoğun rekabet ortamı sağlanır, pazarın karlılık oranı artar ve kaliteli denetim faaliyetleri sunmak için teşvik yaratılır.
- Bağımsız denetim firmalarının, müşterilerini memnun edecek şekilde hizmet sunmaları sağlanır ve müşteri kaybı azalır.
- Bağımsız denetim firmalarına karşı dava açılma ihtimali azalır.
- Yasal otoriteler veya mesleki kurumlar tarafından yaptırıma tabi olma ihtimali azalır.
- Bağımsız denetim firmaları, kaliteyi korumak için çalışanlar konusunda daha seçici davranırlar ve alanında uzman kişilerin talep ettiği firmalar olurlar.

Bağımsız denetim kalitesi; işletmelerin finansal tablo bilgilerinin güvenilirlik düzeyini artırmakta, ortakların işletme yönetimine karşı haklarını korumakta, işletme yönetimini objektif biçimde bilgilendirmekte, karar alıcılara güvenilir bilgiler sunarak rehberlik etmekte, sermaye piyasalarının etkin şekilde işlemlerini sağlamakta, güvenilir finansal tablo verileri sayesinde devletin daha isabetli ekonomik ve finansal politikalar yürütmesine destek olmakta ve yatırım faaliyetlerine teşvik sağlamakta olması nedeniyle son derece önem taşımaktadır. (TOROSLU, 2012)

2.2.5.2. Bağımsız Denetim Kalitesinin Çerçevesi

Bağımsız denetimde kalite çerçevesini belirleyen unsurlar, 2013 yılında IAASB tarafından “Denetim Kalitesi İçin Çerçeve” isimli raporda yayınlanmıştır. 2014 yılında ise raporun kapsamı genişletilmiş ve “Denetim Kalitesi İçin Çerçeve: Denetim Kalitesi İçin Bir Çevre Oluşturan Temel Faktörler” olarak yeni bir rapor düzenlenmiştir. (ŞEKER & DİNÇ, 2016) IAASB tarafından yayınlanan raporların amacı; yüksek kalitede denetim, güvence ve diğer standartların belirlenmesi ile ulusal ve uluslararası denetim standartlarına uyumu kolaylaştırmak ve kamuya fayda sağlamaktır. Bu bağlamda bağımsız denetimde kalite çerçevesi; girdi, süreç, çıktı, finansal raporlama tedarik zincirindeki temel etkileşimler ve çevresel faktörler olmak üzere beş farklı unsurdan oluşmaktadır. (ERDOĞAN & AZGIN, 2019)

2.2.5.2.1. Girdi

Değerler, Etik ve Davranışlar: Tüm bağımsız denetim kalitesi unsurları, IAASB tarafından; görev düzeyinde, denetim firması düzeyinde ve ulusal düzeyde

açıklanmıştır. Görev düzeyinde; denetçi ortaklar, görevleri nedeniyle doğrudan denetim kalitesinden sorumludur. (IAASB, 2014) Ayrıca denetim performansını üstlenebilmeleri için uygun değer, etik davranışlar sergilemeli ve denetim kalitesini desteklemelidirler. Denetim firması düzeyinde; firma kültürü denetimin kalitesinde önemli bir etkidir. Denetim firmasının kültüründe uygun değer, etik ve davranışlar olması tüm denetçi personel ve ortakları önemli düzeyde etkilemektedir. Ulusal düzeyde; ulusal denetim düzenleme faaliyetleri firma kültürünü, denetim ortaklarının değer, etik ve davranış tutumlarını önemli ölçüde etkiler.

Bilgi, Yetenek, Deneyim ve Zaman: Görev düzeyinde; denetçi ortağı, denetim görüşü belirtmeden önce yeterli kanıt toplayabilmek için gerekli zamana ve uygun yetkinliklere sahip olduğundan emin olmaktan sorumludur. (IAASB, 2014) Denetim firması düzeyinde; denetim firmasının politika ve prosedürleri, denetçi ortaklar ve diğer üyeler için gerekli bilgi, deneyim, yetenek ve denetim çalışmaları için ayrılan zamanı etkilemektedir. Ulusal düzeyde; ulusal düzenlemeler denetçilere eğitim koşullarının tanımlanması, güncel konularda verilen yeni eğitimlerin düzenlenmesi, denetim mesleğine uygun kişileri istihdam edilmesi ve elde tutulması konusunda önemli ölçüde etki eder.

2.2.5.2.2. Süreç

Denetim Süreci ve Kalite Kontrol Prosedürleri: Görev düzeyinde; denetim, firmanın kalite kontrol prosedürleri ve denetim standartlarına uygun yapılmalıdır. Prosedür ve standartlar; risk değerlemesi, planlaması, denetim prosedürlerinin uygulanması ve görüş oluşturmak için gerekli temeli oluşturur. Denetim firması düzeyinde; firmanın politika ve prosedürleri, denetim sürecini etkiler. (IAASB, 2014) İç kontrol değerlendirmeleri ve dış denetimden elde edilen bulgular, denetçilerin mesleki şüpheciliğe teşvik edilmesi ve denetim çalışmalarının kontrolü denetim kalitesini etkiler. Ulusal düzeyde; denetim ve ilgili diğer standartların yayınlanması, bağımsız denetimden sorumlu organların kalite niteliklerini dikkate almasını, denetim hatalarının araştırılmasını ve cezai yaptırımlar için etkili sistemlerin oluşturulmasını sağlar.

2.2.5.2.3. Çıktı

Görev düzeyindeki çıktılar; denetçilerin finansal tablo kullanıcılarına sundukları raporlar, denetçilerin devlete sundukları raporlar, denetçilerin yönetim birimine sundukları raporlar, denetçilerin finansal düzenleyicilere sundukları raporlar, işletmelerin denetlenmiş finansal tabloları, denetim komiteleri de dahil olmak üzere işletmelerin üst yönetiminden sorumlu olanların raporları, denetim düzenleyicilerinin bireysel denetim hakkında bilgi sağlamasıdır. (IAASB, 2014) Denetim firması ve ulusal düzeydeki çıktılar ise; şeffaflık raporları, yıllık faaliyet raporları ve diğer raporlar, denetim firmalarının denetim sonuçlarına ilişkin toplu bir görüş sağlanması olarak belirtilmiştir.

2.2.5.2.4. Finansal Raporlama Tedarik Zincirindeki Temel Etkileşimler

Finansal raporlama tedarik zinciri; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından "finansal raporların hazırlanması, onaylanması, denetimi, analizi ve kullanımında yer alan kişiler ve süreçler." olarak tanımlanmıştır. IFAC, finansal raporların yüksek kaliteli olabilmesi için tedarik zincirindeki tüm halkaların, yüksek kalitede olmaları ve birbirleriyle sıkı sıkıya bağlantılı olmaları gerektiğini belirtmiştir. (ERDOĞAN & AZGIN, 2019) Zincirdeki her bir halka finansal raporların kalitesine etki ederken, halkalar arasındaki bağlantılar ve aradaki etkileşimin niteliği de bağımsız denetimin kalitesine etki etmektedir. Tedarik zincirindeki katılımcılar birbirlerinin davranış ve görüşünü etkileyerek, denetim kalitesinin gelişmesine katkı sağlayabilmektedir. Bu bağlamda tedarik zinciri içindeki halkalar denetçi ile; yönetim, devlet sorumluları, finansal tablo kullanıcıları ve piyasa düzenleyicileri arasındaki etkileşimleri kapsamaktadır. (IAASB, 2014)

2.2.5.2.5. Çevresel Faktörler

Finansal raporlama ve denetimin gerçekleştiği çevresel faktörler, her ülke için farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde işletme uygulamaları nispeten gayri resmi veya ticaret hukuku açısından az gelişmiş olabilir. Bu tür ülkelerde bağımsız finansal raporlama sınırlı olabilir ve kullanıcıların bu bağlamda beklentileri düşük olabilir. (IAASB, 2014) Ülkelerin gelişmesiyle, özellikle işletmelerin büyümesiyle ve sermaye piyasalarının daha fazla finansmana ihtiyaç duyması ile çevre giderek daha karmaşık

hale gelmektedir. Bu karmaşık yapı içinde finansal tablo kullanıcılarının artan güvenilirlik ihtiyacı ile finansal raporlama daha önemli hale gelmektedir. (BULUT, 2021) Buna karşılık; yasalar, finansal raporlama şartları ve kurumsal yönetim süreçleri gelişmektedir. Toplu olarak tüm çevresel faktörler, finansal raporların niteliğini, kalitesini ve dolaylı olarak bağımsız denetimin kalitesini etkilemektedir. Bahsi geçen çevresel faktörler şu şekildedir: (ERDOĞAN & AZGIN, 2019)

- İşletme uygulamaları ve ticaret hukuku
- Finansal raporlamaya ilişkin yasa ve düzenlemeler
- Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi
- Bilgi sistemleri
- Kurumsal yönetim
- Genişletilmiş kültürel faktörler
- Denetim düzenlemeleri
- Yargı çevresi
- Yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi
- Finansal raporlama çizelgesi

2.2.5.3. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Bağımsız denetimde kaliteye etki eden birçok unsur bulunmaktadır. Kaliteye etkileyen unsurlar temelde; denetim sürecine ve denetçinin özelliklerine odaklanmaktadır. Fakat bağımsız denetim kalitesine etki eden unsurlara dair literatürde genel kabul görmüş bir değerlendirme bulunmamaktadır. (AKÇAY & BİLEN, 2018) Bu bağlamda çalışmamızda kaliteyi etkileyen unsurlar; denetim firmasının büyüklüğü, denetim süreci, şeffaflık raporu, denetim ücreti, kurumsal yönetim, etik standartlar, denetim süresi ve rotasyon, denetçinin sektörel uzmanlığı, denetçinin bağımsızlık düzeyi, denetçinin mesleki yeterliliği ve tecrübesi olarak ele alınmıştır.

2.2.5.3.1. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim firmasının büyüklüğünden bahsedildiğinde akla, sektörün dört büyükleri (Big4) olan PricewaterhouseCoopers (PwC), Deloitte, Ernst & Young ve KPMG gelmektedir. Bu firmaların sunduğu denetim kalitesi, ulusal ve uluslararası çapta oldukça öne çıkmıştır. (LENNOX, 1999) Büyük denetim firmalarının küresel çapta

sahip oldukları itibar, denetimin kalitesini büyük oranda etkilemektedir. Bağımsız denetim firmalarında itibar ne derece büyükse, müşteri kazanımı ve gelir o derece büyüktür. (ANGELO, 1981) Bu nedenle büyük denetim firmaları sahip oldukları itibarı ve bunun getirilerini korumak amacıyla daha detaylı denetim prosedürleri uygulamakta ve yasal mevzuatlara uymaya daha fazla özen göstermektedir. Böylece hata ve hile risklerini azaltarak, daha kaliteli bir denetim hizmeti sunmaktadırlar. Sundukları denetimin kalitesi ile daha fazla müşteriye ulaşan büyük denetim firmalarının diğer avantajı ise, bağımsız denetçilerinin daha fazla sektörü denetlemesi ve sektörel uzmanlıklarını geliştirebilmeleridir. (LIU & LIN, 2009) Büyük firmalarda çalışan ve uzman olan bağımsız denetçiler ise, işletmeleri denetlerken hata ve hile risklerini daha kolay ve daha kısa sürede tespit ederek, bağımsız denetimde daha kaliteli bir hizmet sunmaktadır.

2.2.5.3.2. Denetim Süreci

Denetim süreçlerinde denetim faaliyeti yapan kişi ve kurumlar, denetimi kabul etmeden önce müşteriden gelen teklifi değerlendirmektedir. Teklifin kabul edilmesi ile başlayan denetim süreci; denetimin planlanması, hazırlanan denetim programının yürütülmesi ve denetimin raporlanması ile denetimin tamamlanmasını kapsar. (KAVALL, 2003) Bu bağlamda denetim sürecinde yer alan her aşamanın iyi şekilde planlanması, ortaya çıkabilecek karmaşıklıkları önlemekte ve denetimin kalitesini artırmaktadır. İyi şekilde planlanmış bir denetim süreci; denetim faaliyetlerinde belirtilen standartlara uyum sağlanmasına, işletme yönetici ve ortaklarının yapılan planlara katılım sağlamasına, daha ayrıntılı incelemeler yapılarak daha etkili denetim kanıtları toplanmasına, gerekli kontrol ve prosedürlerin uygulanmasına katkı sağlamaktadır. (TÜRMOB, 2008) Böylece denetçinin raporunda belirtmiş olduğu görüşü bağımsız ve tarafsız biçimde sunmasına daha elverişli bir ortam yaratılmakta ve daha yüksek bağımsız denetim kalitesi sunulmaktadır.

2.2.5.3.3. Şeffaflık Raporları

Şeffaflık; işletmelerin faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal ve finansal olmayan bilgilerini, açık, doğru, anlaşılabilir, geniş kapsamlı ve kolaylıkla değerlendirilebilir şekilde sunulması ile mümkündür. (ARSOY, 2008) Şeffaflık kapsamında yapılan

faaliyetler, toplumda ve piyasalarda büyük bir güven oluşturmaktadır. Tarihte yaşanan denetim ve muhasebe skandalları bilindiği üzere finansal tablo kullanıcıları için çok büyük bir güven tahribatı yaratmıştır. Bu bağlamda eksilen güvenin tekrar kazanılması için bağımsız denetim firmalarının kendi internet sitelerinde devamlı olarak her yıl şeffaflık raporları sunmaları bir zorunluluk haline getirilmiştir. (DEMİRKAN, 2016) Sunulan şeffaflık raporları; denetim firmasının idari yapısı, iç kontrol yapısı, yasal düzenlemeleri, hukuki yapıları, ortaklık yapıları, bağımsızlık beyanları, firma bünyesinde çalışan bağımsız denetçilerin eğitim sürekliliği hakkında kapsamlı bilgiler sunmaktadır. Şeffaflık raporlarının yüksek kalitede olması, hazırlayan bağımsız denetçilerin mesleki yeterlilik, uzmanlık, bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük niteliklerine bağlıdır. (SENAL, 2011) Dolayısıyla denetim firmaları tarafından her yıl zorunlu şekilde sunulan şeffaflık raporlarının yüksek kalitede sunulması; hazırlayan bağımsız denetçinin niteliklerini ve becerilerini artırmasına katkı sağlamakta ve bağımsız denetimin kalitesini artırmaktadır.

2.2.5.3.4. Denetim Ücreti

Bağımsız denetçilerin sağladıkları denetim hizmetlerinde bağımsız, tarafsız ve kaliteli şekilde denetim sunabilmeleri; uygun ve adil bir denetim ücreti almaları ile doğrudan ilişkilidir. Bağımsız denetim firmaları rekabet stratejisi olarak denetçilere ödedikleri ücretleri mümkün olduğu kadar alt seviyede tutmayı amaçlarlar. Bu düşük ücretleri de denetime ayrılan zamanı kısaltarak yapmaktadırlar. (ÇALGAN, ve diğerleri, 2008) Bu şekilde belirlenen denetim ücretleri, bağımsız denetçilerin denetime gereken zamanı ayıramamasına ve kaliteli hizmet sunamamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçi için belirlenen ücretin uygun olmaması, denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir. Bu noktada önemli olan bir diğer husus da müşteri işletmelerin bağımsız denetim firmalarına ödediği ücrettir. (KINNEY & LIBBY, 2002) Denetlenen işletmenin bağımsız denetim firmasına denetim ücreti ödemesi, arada ekonomik bir çıkar ortamı yaratmakta ve denetimin bağımsızlığını tehlikeye atması nedeniyle denetim kalitesini olumsuz etkileyebilmektedir. Bu bağlamda denetim ücretinin artmasıyla doğru orantılı şekilde bağımsız denetimin bağımsızlığının ve kalitesinin tehlikeye girebileceği ifade edilmiştir.

2.2.5.3.5. Denetim Süresi ve Rotasyon

Bağımsız denetim faaliyetlerinde sürenin uzaması, denetlenen işletme ve denetim firmaları arasında yakınlık oluşmasına neden olabilmektedir. Bu durum ise bağımsız denetçinin hata ve hileleri tespit etmesini ve bağımsız şekilde denetim gerçekleştirmesini olumsuz etkilemektedir. Kurulan yakınlık ve gerekli prosedürlerin yerine getirilmeme ihtimalinden kaynaklı, denetçilerin denetim faaliyetlerinde daha az çaba göstereceği ve denetimin verimliliğinin düşeceği belirtilmiştir. (YAŞAR, 2011) Dolayısıyla denetçinin bağımsızlık algısını yitirmesi ve ilk kez denetlenen işletmelere oranla uzun süre denetim yaptığı işletmeye daha az çaba göstermesi, bağımsız denetimin kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bağlamda denetçinin bağımsızlığını korumak ve denetlenen işletme ile kurulan yakınlığı ortadan kaldırmak amacıyla zorunlu denetçi rotasyonu uygulaması yapılmaktadır. Rotasyonun amacı; bağımsız denetçi ve müşteri arasındaki yakınlığın önlenmesi, denetçinin bağımsızlığını ve mesleki şüpheciliğini koruyarak denetim yürütmesinin sağlanmasıdır. (ŞENYİĞİT & ZEYTİNOĞLU, 2014) Zorunlu rotasyon kapsamında; yedi yıl süre geçirdikten sonra işletmelerin bağımsız denetçilerini değiştirmesi mecburidir. Bu bağlamda yeni gelen denetçinin yeni bir bakış açısı taşıdığına inanılmaktadır. Denetim süresinin kısaltılması ve zorunlu rotasyon ile bağımsızlığın korunması ise denetimin kalitesini artırmaktadır.

2.2.5.3.6. Denetçinin Sektörel Uzmanlığı

Denetim firmaları, farklı sektörlerde faaliyet gösteren birçok işletmenin denetim faaliyetini yürütmektedir. Bağımsız denetçiler mesleki bilgilerinin yanında, denetlendikleri işletmelerin sektörlerine ait özelliklere, risklere ve gelişmelere de hakim olmalıdır. (OKTAY, 2013) Denetçinin sektörel uzmanlığı; denetlenen işletmelerin sektörel faaliyetlerine hakim olmak ve sektöre özgü riskleri belirleyebilecek bilgiye sahip olmaktan geçmektedir. Denetlenen işletmenin yer aldığı sektörün iyi tanınıyor olması; bu sektörün getirdiği riskleri, finansal tablolardaki hata ve hileleri ortaya çıkarmayı kolaylaştıracaktır. (DE BOSKEY & JIANG, 2012) Bağımsız denetçinin sektörel açıdan uzman ve tecrübeli olması, denetimin kalitesinin artmasına katkı sağlamaktadır.

2.2.5.3.7. Denetçinin Mesleki Yeterliliği ve Tecrübesi

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyeti yürütebilme izinleri alabilmeleri için mesleki bilgi ve yeterlilik düzeyine sahip olmaları gerekmektedir. Mesleki yeterlilik; denetçilerin bağımsız denetim faaliyetlerini yürütebilecek düzeyde eğitim almış olmaları ve bu bağlamda yüksek bilgi ve birikime sahip olmaları anlamına gelmektedir. (GÜÇLÜ F. , 2007) Denetçilerin almış oldukları eğitimler, mesleki bilgileri, yeterlilik düzeyleri ve kazandıkları tecrübeler; denetim süreçlerinde daha farklı bir bakış açlarına sahip olmalarına, daha uygun ölçüde kanıtlar toplamalarına, riskleri daha kolay tespit etmelerine ve değişen mevzuatları veya gelişmeleri daha yakından takip etmelerini sağlar. Bu durum bağımsız denetimin kalitesini önemli ölçüde etkilemektedir.

2.2.5.3.8. Denetçinin Bağımsızlık Düzeyi

Bağımsız denetçilerin sahip oldukları bağımsızlık, objektiflik ve dürüstlük düzeyleri; denetim raporlarının güvenilirlik derecesini ve bağımsız denetimin kalitesini doğrudan etkilemektedir. İşletmelerin finansal tablo bilgilerine dair sundukları iddiaların güvencesini ve doğruluğunu sağlamak, bağımsız denetçilerin sorumluluğundadır. (CENGİZ, 2015) Bu bağlamda denetçilerin denetim süreçlerinin tüm aşamalarında bağımsız, tarafsız ve dürüst biçimde faaliyet göstermeleri; denetim raporlarının gerçeğe uygun hazırlanmasını, finansal tablo kullanıcılarının doğru bilgiler ışığında karar almasını, işletme itibarının artmasını ve ortaya kaliteli bir denetim çıkmasını sağlayacaktır.

2.2.5.3.9. Kurumsal Yönetim

Bağımsız denetim faaliyetlerinin temel amacı; piyasalarda güven ortamı oluşturulmasıdır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin, işletme finansal tablolarındaki bilgileri iyi analiz etmesi ve mevcut yanlışlıkları tespit edebilmesi gerekmektedir. (GÖĞER, 2006) Bunların yanı sıra güven sağlamanın bir diğer unsuru da işletmelerin, finansal tablolarını hazırlarken güvenilirlik sağlanmasıdır. İşletme sorumluluğunda olan bu güven ise etkin bir kurumsal yönetim ile mümkündür. Kurumsal yönetim; işletmelerin iç kontrol süreçlerinin verimliliğini, finansal raporlama sistemlerinin izlenmesini, bağımsız denetim fonksiyonlarının etkin şekilde çalışmasını, finansal raporların kalitesini, raporların güvenilirliğini ve şeffaflığını sağlamaktadır. (ARI, 2008)

Dolayısıyla kurumsal yönetim, işletmenin finansal tablolarını hazırlama ve raporlama sürecinin etkinliğine, kalitesine ve güvenilirliğine temel oluşturmaktadır. Denetimde, kurumsal yönetim ışığında beyan edilen kaliteli ve güvenilir finansal raporların kullanılması ise yüksek kaliteli bir bağımsız denetim sunulmasına katkı sağlamaktadır.

2.2.5.3.10. Etik Standartlar

Muhasebe mesleğinde yer alan etik ilkeler, denetim standartlarının yerine getirilmesine de katkı sağlamaktadır. Denetim faaliyetlerinin en ayırt edici yanı; tarafsız bir biçimde gerçekleşmesi ve tüm piyasa kullanıcılarına güven ortamı sağlamasıdır. Bu güvenin sağlanması ise müşteri işletmelerin, bağımsız denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerin etik ilkelere gösterdiği özen ve bağlılığı ile mümkündür. (AKÇAY & BİLEN, 2018) İşletmelerin güvenilir bilgiler sunması için kurumsal yönetim ne derece önemli ise etik ilkelere bağlılık da aynı öneme sahiptir. Etik ilkeler sadece işletmelerin değil, işletme çevresindeki tüm çıkar gruplarının da memnuniyetini sağlamayı amaçlamaktadır. Dolayısıyla işletmelerde kurumsal yönetim yapısının etkin şekilde işlemesi ve güvenilirlik sağlaması için bu yapının, etik ilkelere beslenmesi gerekmektedir. (ÖZALP & KIREL, 2004) Diğer yandan bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçilerin de belirlenen etik ilkelere uygun biçimde faaliyet göstermesi; denetimin tarafsız şekilde gerçekleşmesinin ve denetim kalitesinin güçlenmesinin en önemli etkenlerinden biridir.

2.3. Bağımsız Denetçi Kavramı

Bağımsız denetçiler; denetim mesleğini icra eden, tek başlarına çalışan uzman ve bağımsız denetim firmasında görevli bağımsızlık ilkesi ile faaliyet gösteren kişilerdir. Bağımsız denetçiler ile denetim yaptıkları işletmeler arasında herhangi bir ilişki veya yakınlık söz konusu değildir. (AYRANCI, 2010) Finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi hizmeti verme yetkisine sahip bağımsız denetçilerin esas çalışma alanı, finansal tabloların bağımsız biçimde denetlenmesidir. Bağımsız denetçiler tarafından finansal tablo bilgilerine güvence sağlanması ise, piyasaların etkin şekilde işleyişine ve ülke ekonomisinin canlanmasına büyük fayda sağlamaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetçilerle ilgili yasal düzenlemeler, “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu” kapsamında yer almaktadır. (ALTINTAS, 2007) Belirtilen kanun kapsamında Türkiye’de bağımsız denetim faaliyeti yürütme yetkisine sahip kişiler; “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” unvanı ile hizmet sunana kişiler ve bu unvana sahip ortakları olan bağımsız denetim firmalarıdır.

2.3.1. Bağımsız Denetçinin Tanımı

Bağımsız denetçiler; sahip oldukları mesleki eğitim, tecrübe ve bağımsızlık ilkesine bağlılığı ile denetçilik mesleğini benimsemiş, bireysel olarak veya bağımsız denetim firması bünyesinde çalışan uzman kişilerdir. (SAĞLAR & TUAN, 2009) Bağımsız denetçiler; finansal tablolarda yer alan hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasından, işletmenin iddia ettiği finansal tablo bilgilerinin doğruluk ve güvenilirlik düzeyini ilgili taraflara bağımsız şekilde raporlamaktan sorumludur. (UZAY & SELİMOĞLU, 2009) Bu bağlamda bağımsız denetçiler, mesleklerini icra ederken mesleki şüphecilik ile hareket etmekte ve finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerinde oldukça önemli bir güvence sağlamaktadır.

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından belirtilen yönetmelik kapsamında bağımsız denetçilerin sahip olabilecekleri unvanlar kıdem sırası ile; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı olarak ifade edilmiştir. (SAĞMANLI & CÖMERT, 2010) Sorumlu baş denetçiler; bağımsız denetim firmalarında pay sahibi olan ve denetim faaliyetini bağımsız denetim firması adına kendi şahsi sorumluluğunda yürüten, raporları imzalama yetkisine sahip gerçek kişilerdir. Baş denetçiler için fiilen minimum 10 yıl, kıdemli denetçiler için fiilen minimum 6 yıl ve denetçiler için minimum 3 yıl mesleki tecrübe şartı bulunmaktadır. (SOLAK, 2015) Denetçi yardımcı olarak yürütülen denetim faaliyetlerinde geçen süre bu hesaplama içinde yer almaktadır. Bağımsız denetçilerin terfi edebilmesi için doldurdıkları denetim süresi tek başına yeterli olmamakta, aynı zamanda gerekli mesleki bilgi, tecrübe ve yetenekleri de taşımaları gerekmektedir.

Bağımsız denetçilerin denetim yaparken gerçekleştirmeleri beklenen faaliyetler ise şu şekilde belirtilmiştir: (ASLANOĞLU & BASKAN, 2016)

- Bağımsız denetime ayrılan zamanın, denetim kapsamı ve raporlanacak kısımların planlanması,

- Denetlenecek olan finansal faaliyetlerin, bağımsız ve profesyonel metadlar kullanılarak denetlenmesi,
- Tam ve doğru bir denetim hizmeti sunabilmek için kalite kontrol sistemlerinin etkinliğinin sağlanması,
- İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi,
- Yapılan değerlendirmeler sonucunda bağımsız denetçinin vardığı görüşün, denetim raporuna aktararak ilgili tüm paydaşlara iletmek üzere işletme yönetimine sunulmasıdır.

Bağımsız denetçilerin tanımına yer verirken temel faaliyet alanlarının finansal tabloları analiz etmek olduğunu fakat birden fazla alanda da hizmet sunduklarını ifade etmiştik. Bağımsız denetçilerin sahip oldukları mesleki bilgi, birikim, uzmanlık ve tecrübeler denetime ilişkin çeşitli faaliyetleri de yürütebilmelerine olanak tanımaktadır. Temelde faaliyet alanı finansal tabloların denetlenmesi olan bağımsız denetçilerin yürütmüş oldukları diğer hizmetler şu şekilde belirtilmiştir: (DOĞAN & HİLAL)

- İşletmelere vergi danışmanlığı hizmeti sunulması,
- Farklı konularda yönetim danışmanlığı hizmeti sunulması,
- İşletme muhasebe sistemlerinin kurulması ve bu sistemlerin incelenmesi,
- İşletmelerin iç kontrol yapılarının oluşturulması ve verimliliğinin sağlanması,
- İşletmelerde iç denetim fonksiyonlarının oluşturulmasına destek verilmesi,
- Çeşitli kurumlarda işletmelerin temsil edilmesi,
- Kamu kurumları tarafından işletmelerden talep edilen belge ve bilgilerin onaylanması ve,
- İşletmelere uygun çalışan bulunmasıdır.

2.3.2. Bağımsız Denetçilerin Özellikleri

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından denetim; alanında uzman ve yetkili kişiler tarafından, dürüst, tarafsız, mesleki şüphecilik ışığında ve sözleşmelerden kaynaklı koşulların göz önünde bulundurulduğu finansal raporlar hakkında görüş oluşturmayı sağlayan sistematik süreçler olarak tanımlanmıştır. (ŞENYİĞİT & ZEYTİNOĞLU, 2014) Denetimin kaliteli çıktılar sunması ise denetçilerin bağımsızlığına ve sahip olmaları beklenen çeşitli özelliklere bağlıdır.

Bağımsız denetimin amacına ulaşması ve yüksek kaliteli denetim hizmeti sunulabilmesi için bağımsız denetçilerin; mesleki bilgi, birikim, deneyim ve bağımsızlıklarını korumaları ve sürekli olarak kendilerini geliştirmeye özen göstermeleri gerekmektedir. Çünkü bağımsız denetim faaliyetleri, denetçilerin belirtilen standartlara uygun faaliyet göstermesi kadar sezgilerin de yer aldığı süreçlerdir. (EMİR, 2008) Dolayısıyla başarılı bir bağımsız denetçi; denetim faaliyetlerini büyük bir istek ve özveriyle yürütürken, yeni ve yaratıcı düşünce tarzına sahip olmalı, uzmanlık alanındaki güncel konuları da yakından takip ederek kendini geliştirmelidir. Bu bağlamda bağımsız denetçi unvanının kazanılabilmesi için; mesleğe giriş aşamasında sınavların, stajların ve uygulama eğitimlerinin başarılı bir şekilde tamamlanması gerekmektedir.

İşletmelerin finansal tablo bilgilerinin doğruluğunun tespit edilmesine dair kanıtlar toplanırken; bağımsız denetçilerin üzerinde zaman, maliyet ve iş gücü açısından büyük bir yük ve sorumluluk oluşmaktadır. (DURMUŞ & TAŞ, 2008) Toplanan tüm kanıtların içinden uygun olan kanıtların örneklem olarak seçilmesi de bağımsız denetçinin sorumluluğundadır. Bağımsız denetçilerin denetimin kalitesini artıracak sayı ve nitelikte kanıtlar seçebilmesi ise; denetimin risk ve önemlilik düzeyinin belirlenmesi ile mümkündür. (ÇİL, 2003) Kanıtların toplanması, örneklem seçilmesi, risk ve önemlilik düzeylerinin belirlenmesi hususunda ise bağımsız denetçilerin; muhakeme yetenekleri, mesleki titizlik ve uzmanlıkları, bilgi, sezgi ve deneyimleri gibi pek çok özellikleri taşımaları elzemdir. Bunların yanı sıra literatürde bağımsız denetçilerin sahip olmaları gereken özellikler şu şekilde belirtilmektedir: (HABERAL, 2016)

- Mesleki açıdan yeterli düzeyde bilgi birikim ve deneyime sahip olmak,
- Bağımsızlığı koruyarak faaliyet göstermek,
- Çalışmaları büyük bir titizlik, dikkat ve özen ile yürütmek
- Bireysel etik değerlere ve kişiliğe sahip olmaktır.

2.3.3. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar

Muhasebe ve denetim faaliyetlerinde meslek mensuplarının dürüst, güvenilir, bağımsız şekilde faaliyet yürütebilmeleri; etik kurallar ışığında hareket etmeleri ile mümkündür. Etik kurallar; yasalara uygun faaliyet yürütmenin yanı sıra toplumun değer ve yargılarına da önem vererek güvenilir bilgiler sunulmasına katkı sağlamaktadır. (BİLEN & YILMAZ, 2013) Bu bağlamda, meslek mensuplarının kaliteli hizmetler

sunabilmesi; bilgi, birikim ve uzmanlıklarının yanında etik kurallara sağladıkları uyum ile birlikte ortaya çıkmaktadır. Denetimde kalite ve güven unsurunun eksikliği ise, mesleği yerine getiren kişi veya kurumların etik kurallardan uzaklaştığının bir göstergesidir.

Denetim mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli özellik, denetçilerin kamuya fayda sağlama sorumluluğu ile faaliyet göstermeleridir. Denetçiler yalnızca denetledikleri işletmelere ve denetim firmalarına karşı değil, kamuya karşı da görev ve sorumluluklarını yerine getirmekle yükümlüdürler. (KGK, 2015) Bu bağlamda ilgili tüm çıkar gruplarının ihtiyaçlarının, bağımsız ve tarafsız denetim faaliyetleriyle karşılanması ve bu konuda denetçilere rehberlik sağlanması için etik kurallar mevcuttur. Bağımsız denetim faaliyetlerinde ilgili tüm yetkilere sahip tek kurum olan KGK tarafından “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı” yayınlanmış ve bağımsız denetçilerin uyması beklenen temel etik kurallar şu şekildedir: (KGK, 2019)

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlilik ve Özen
- Sır Saklama
- Mesleğe Uygun Davranış

2.3.3.1. Dürüstlük

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinde etik ilke ve değerlerle hareket edebilmeleri; tüm faaliyetlerinde dürüst, açık sözlü ve bağımsızlıktan yana olmalarına bağlıdır. Dürüstlük ilkesine uyan bağımsız denetçiler; açık sözlü, adil ve yasalara uygun biçimde davranırlar. Dürüstlük, diğer meslek grupları ve bireyler için de önemli olsa da bağımsız denetçiler için çok daha elzemdir. (ÖZDEMİR O. K., 2020) Çünkü dürüst davranmayan bağımsız denetçilerin yarattığı olumsuz etki çok daha geniş çaplı olmakta, işletmelerin imajını ve çalıştıkları bağımsız denetim firmalarının itibarını da olumsuz etkileyebilmektedir. Dürüstlük diğer yanda işi doğru yapmayı ve güven oluşturmayı gerektirir. Dolayısıyla denetlenen finansal tablolarda hata ve hile olması, bağımsız denetçilerin dürüstlikle mevcut yanlışlıkları ortaya çıkarmasını ve hileleri saklamamasını gerektirmektedir.

2.3.3.2. Tarafsızlık

Bağımsız denetçiler için bir diğer önemli etik unsur ise tarafsızlık ilkesidir. Bu ilke kapsamında bağımsız denetçilerin, denetimde karşılaştıkları olumlu veya olumsuz fark etmeksizin her durumu olduğu haliyle yansıtmaları gerekmektedir. Bu paylaşımı yaparken ise şahsi yargı belirtmeden, kişilerin veya kurumların çıkarlarını gözetmeden hareket etmelidirler. (HOLMES & OVERMYER, 1975) Mesleğinde uzman ve başarılı olan bir bağımsız denetçi; denetim faaliyetlerinde kanıt elde etme aşamasından, değerlendirme ve raporlama aşamasına kadar geçen tüm süreçte tarafsızlığını korumalıdır. Bu bağlamda tüm denetçilerin tarafsızlık ilkesine uymaları ve şahsi yargılarından uzak şekilde denetim yürütmeleri, etik kurallar tarafından belirtilmiştir.

2.3.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen

Her meslek mensubu, mesleki görev ve sorumluluklarını yerine getirebilecek düzeyde bilgi birikime ve etik standartlara sahip olmalıdır. Denetçilerin mesleki yeterlilik kazanmaları ise kendilerini sürekli geliştirmeleri ve güncel tutmaları ile doğru orantılıdır. Bağımsız denetçilerin mesleki yeterlilik ve özen ilkesine uymaları; denetlenen işletmelerin ihtiyaçlarına yeterli ölçüde cevap verebilecek bilgiye sahip olmaları anlamına gelmektedir. (ALTINTAŞ A. , 2019) Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, teknik ve mesleki standartlara uyumu da kolaylaştırır. Yeterli mesleki bilgiye sahip bağımsız denetçiler; kanıtların elde edilmesi, incelenmesi, hata ve hilelerin saptanması aşamalarında, mesleki deneyim ve birikimlerinden dolayı daha kolay ve güvenilir bir denetim süreci gerçekleştirir. Mesleki bilgilerini korumaları ve başarılarını artırmaları ise, bağımsız denetçilerin uzmanlık alanlarındaki gelişmeleri devamlı takip etmeleri ve kendilerini yeniliklere karşı güncel tutmaları ile mümkündür.

2.3.3.4. Sır Saklama

Bağımsız denetimde denetlenen müşteriler, işletmelerine dair tüm bilgileri bağımsız denetçiler ile paylaşmaktadır. Paylaşılan bilgilerin işletmelere karşı kötüye kullanılmayacağının güvencesi ise, bağımsız denetçilerin sahip olduğu etik ilkeler ve işletme bilgilerinin gizli tutulmasını gerektiren sır saklama ilkesidir. Bağımsız denetçiler mesleki uygulamaları gereği, denetledikleri işletmelerin başarısını etkileyen birçok kritik bilgiye ulaşabilmektedir. (KAKAŞÇI, 2017) Dolayısıyla denetlenen işletmelerin;

bağımsız denetçiye sunduğu bilgilerin, rakip firmalarla paylaşılmayacağından ve şahsi çıkarlar için kullanılmayacağından emin olması gerekir. Bu noktada işletmelerin güvencesi ise, bağımsız denetçilerin sır saklama ilkesi ile hareket etme yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük, denetim sözleşmesi bittikten sonra bile devam etmekte ve hangi koşullarda gizlilik ihlalinin söz konusu olduğu yasalar çerçevesinde belirtilmektedir.

2.3.3.5. Mesleğe Uygun Davranış

Bağımsız denetçiler için mesleğe uygun davranış ilkesi, uzmanlık alanlarına ilişkin yasa ve düzenlemelere uyum sağlarken, etik ilke ve kurallar açısından uygun olmayan davranışlardan uzak durma sorumluluklarını ifade etmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetçiler denetim faaliyetleri yürütürken, kendilerini veya yaptıkları işleri tanıtırken, mesleki etik ilkeler kapsamında davranışlar sergilemeli ve sahip oldukları mesleki itibarlarını korumalıdır. (HABERAL, 2016) Bu bağlamda bağımsız denetçiler mesleki uygulamaları kapsamında tanıtımlar yaparken abartıdan ve gösteriştan uzak durmalı, mesleki ilkelerin ve uzmanlıklarının yetersiz kalacağı hizmetleri sunmaya yönelik vaatlerde bulunmamalı, asılsız beyanlarda bulunmamalı, diğer meslektaşlarının itibarını zedelememeli ve onları kötülememelidirler.

2.3.4. Etik Açısından Denetçinin Bağımsızlığına Tehdit Yaratan Unsurlar

2002 yılında ABD’de sermaye piyasalarının düzenlenmesi ve ilgili birçok konunun çözüme kavuşturulması amacıyla Sarbanes-Oxley yasası çıkarılmıştır. Dönemin arka arkaya patlak veren muhasebe skandallarının etkisiyle bu yasa çerçevesinde; denetçilerin, denetledikleri halka açık şirketlerden bağımsız olması konusu son derece önemli bir tartışma konusu haline gelmiştir. (AL NAWAISEH & ALNAWASEH, 2015)

Denetçinin bağımsızlığı özellikle son yıllarda dünya çapında faaliyet gösteren düzenleyici ve standart belirleyici kurumlar tarafından defalarca incelenmiştir. Farklı ülkelerde denetçinin rolü bazı özellikler açısından kültürel farklılıklar gösterse de bağımsızlığın neredeyse evrensel olarak bir denetçinin sahip olabileceği en önemli özelliklerden biri olduğuna ve finansal bilgilerin güvenilirliğine önemli ölçüde katkıda bulunduğuna inanılmaktadır. (SHAUB, 2003)

Denetçilerin bağımsızlığı ve bağımsızlık tehditleri, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) bünyesinde kurulan, Bağımsızlık Standartları Kurulu (ISB) bünyesinde değerlendirilmektedir. ISB denetçi bağımsızlık riskini; denetimi yapılan finansal tablolarda, denetçinin objektif olmayacak şekilde denetim kararları alma durumu olarak ifade etmiştir. (ISB, 2000) AICPA denetçi bağımsızlığı konusunu; bağımsızlık tehditlerinin belirlenmesi, tehditlere yönelik önlemlerin saptanması ve denetçi bağımsızlığının bozulma halinin tespiti olarak üç aşamada değerlendirmektedir. (AICPA, 2002) ABD’de borsa ve sermaye piyasaları düzenleyicisi Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ise, denetçinin yönetimde yer alması, kendi işini denetlemesi veya kendi müşterisine denetim dışı hizmet sunmasının denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıracığını belirtmiştir. (SEC, 2001) SEC; denetçi bağımsızlığının, temelde denetim dışı hizmetlerden kaynaklandığına dikkat çekmektedir.

AICPA tarafından yapılan denetçi bağımsızlığına ilişkin değerlendirmeler, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından kabul edilmiştir. IFAC için denetçilerin mesleki şüpheciliğini kaybettiği, objektif ve tarafsızlıktan uzak durduğu tüm durumlar bağımsızlığa tehdit oluşturmaktadır. (IFAC, 2008) IFAC’in denetçi bağımsızlığına ilişkin değerlendirmeleri; tehditlerin önem derecelerinin belirlenmesi, önlenmesi veya asgari seviyeye düşürülmesine yönelik çalışmaları kapsamaktadır. Bu bağlamda IFAC tarafından belirlenen ve denetçi bağımsızlığına tehdit oluşturan unsurlar şu şekildedir: (IFAC, 2013)

- Kişisel Çıkar Tehdidi
- Kendi Kendini Denetleme Tehdidi
- Taraf Tutma Tehdidi
- Yakınlık Tehdidi
- Yıldırma Tehdidi

2.3.4.1. Kişisel Çıkar Tehdidi

Denetçi ve müşteri arasında maddi veya maddi olmayan çıkarlar oluştuğunda bu tehdit ortaya çıkmakta ve denetçinin bağımsızlığına engel oluşturmaktadır. Kişisel çıkarlar arasında; denetçinin müşteri ile kurduğu yakınlıktan sağladığı faydalar, tek bir müşteriden alınan ücrete olan bağımlılık, müşteriyi kaybetme endişesi, müşteriye borç verme veya müşteriden borç alma ve şarta bağlı ücret yer almaktadır. (KAPLAN R. L.,

2004) Denetçiler bir müşteriye denetim dışı hizmet sunarken, fayda ve tehdit unsurlarını dengede tutmalıdır. Bu bağlamda ücret miktarı denetçi bağımsızlığı için en büyük tehdittir. Kişisel çıkar tehditlerine örnekler ise şu şekildedir: (BAYIRLI, 2021)

- Denetçinin müşteri işletme ile arasında ekonomik çıkarların yer alması,
- Denetim firmasının müşteriden alacağı ücretlere aşırı düzeyde bağımlı olması,
- Denetçi ve müşteri arasında yakın bir iş ilişkisi olması,
- Denetim firmasının müşteri kaybedilmesi konusunda endişeli olması,
- Denetçinin iş alınma amacıyla müşteri işletmelerden biriyle görüşmesi,
- Denetim firmasının denetime ilişkin şarta bağlı ücret sözleşmesi düzenlemesidir.

2.3.4.2. Kendi Kendini Denetleme Tehdidi

Denetçilerin veya denetim firmalarının; cari dönem denetimlerinde yargıya varırken, kendilerinin veya denetim firmalarının yürüttüğü önceki dönem denetim sonuçlarını kullanmaları gerektiğinde oluşan tehditlerdir. (BEATTIE, FEARNLEY, & BRANDT, 2005) Ayrıca denetçi veya bağımsız denetim firmalarının, müşteri işletmenin yönetim kararlarında yer alması, karar alma süreçlerine katılması durumlarında; denetçilerin veya denetim firmalarının kendi kendilerini denetleme aşamalarında tarafsızlıklarını korumayı zorlaştıran ve bağımsızlığın önüne geçen tehditlerdir. (KARAKAŞ, 2008) Denetçi geçmişte denetlemiş olduğu müşteri işletmenin yönetici pozisyonunda çalışmış olması, bu tehdidin oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Ayrıca kendi kendini denetleme tehdidi, müşteri işletmenin kendi finansal tablolarını düzenlediği esnada denetçinin sürece yardım etmesi ile de ortaya çıkabilmektedir. Kendi kendini denetleme tehditlerine örnekler ise şu şekildedir: (BAYIRLI, 2021)

- Denetim firmalarının, bizzat tasarladıkları finansal sistemleri denetlemeleri,
- Denetim firmalarının, denetim süreçlerinde ihtiyaçları olan işletme kayıtlarını kendilerinin hazırlamaları,
- Denetçinin, müşteri işletmenin yöneticisi veya yetkili kişisi olması veya yakın dönemde denetlenen işletmenin yönetiminde görev almış olması,
- Denetçinin, yakın dönemde işletmenin denetiminde kritik rol oynayan görevlerinden birinde çalışmış olması,
- Denetim firmasının işletmeye, denetime dair bilgiler üzerinde doğrudan etki yaratan bir denetim dışı hizmet veriyor olmasıdır.

2.3.4.3. Taraf Tutma Tehdidi

Bu tehditler denetçilerin veya denetim firmalarının, denetledikleri işletmelerin taraf olduğu herhangi bir hukuki süreçte, işletmeye dair taraf olmaları ve üçüncü kişilere karşı müşterilerini savunmaları durumunda ortaya çıkan tehditlerdir. (ERCAN, 2017) Müşteri işletmeye dava açılması durumunda denetçilerin işletmeyi savunması bağımsızlık için büyük bir tehdit oluşturmaktadır. Özellikle işletmelerin menkul kıymet ve ortaklık paylarının değerlerini etkileyen önemli davalarda denetçilerin müşteri işletmeleri savunuyor olması; denetçinin objektifliğini korumasına ve bağımsızlığına büyük bir tehdit oluşturmaktadır. (DAVIS, SOO, & TROMPETER, 2000) Bu tehdide zemin oluşturan durum ise, denetçilerin aynı işletmeyi uzun süre denetlemeleri nedeniyle mesleki şüpheciliklerini kaybetmeleri ve işletme yönetimi ile bağ kurmalarıdır. Taraf tutma tehdidine örnekler ise şu şekildedir: (BAYIRLI, 2021)

- Denetim firmasının, denetlediği işletme ait olan hisse senetlerini tanıtması,
- Denetçinin, işletmenin hukuki süreçlerinde işletmeyi avukat gibi savunması,
- Denetçinin, işletmenin çıkarlarına fayda sağlayacak yasal düzenlemeler yapılması için çaba göstermesidir.

2.3.4.4. Yakınlık Tehdidi

Bu tehditler, denetçilerin denetledikleri işletmenin çalışanlarının kişiliğinden ve işletmenin niteliklerinden yoğun şekilde etkilenmeleri sonucunda işletmeye sempati duymaları ve işletme çıkarlarına yönelik hizmetler sunmaları ile oluşan tehditlerdir. (TAHIR & HAMID, 2018) Bu bağlamda denetçilerin, denetledikleri işletmenin çalışanları ile uzun süre vakit geçirmeleri, yönetici ve çalışanlarla yakın ilişkiler kurmalarına zemin hazırlamaktadır. Kurulan yakın ilişkiler ile denetçi, denetlediği işletmeye karşı aşırı güven duyabilmekte ve işletme beyanlarını analiz ederken bağımsızlıktan uzak bir değerlendirme yapma ihtimali artmaktadır. Yakınlık tehdidine örnekler ise şu şekildedir: (BAYIRLI, 2021)

- Denetçinin akrabalarından veya çekirdek ailesinden bir kişinin, denetlediği işletmenin yöneticisi veya yetkili kişisi olması,
- Denetçinin yakın dönemde, denetlediği işletme bünyesinde ve denetimin seyrini etkileyecek bir pozisyonda çalışmış olması,

- Denetçinin, denetlenen işletmenin çalışanları ile uzun vadeli bir iş ilişkisi kurması,
- Denetlenen işletme tarafından denetçiye hediye verilmesi veya imtiyaz tanınmasıdır.

2.3.4.5. Yıldırma Tehdidi

Genellikle işletme yönetiminden kaynaklanan, denetçilerin bağımsız ve mesleki şüphecilikle hareket etmelerine engel yaratan tehditlerdir. Denetçiler ve denetlenen işletmeler arasında asimetrik bir güç ilişkisi olması nedeniyle, denetçi zayıf konumdadır. İşletmeler; denetçileri, denetimin kapsamını, denetçinin feshini ya da değişimi kendileri belirlediği için bu durum bir nebze normaldir. (NASUTION, 2013) Fakat işletmelerin finansal tablo bilgilerinin düzeltilmesi talep edildiğinde, belirlenen ilke ve standartlara uymadıkları gözlemlendiğinde, tablolarda yeterli açıklama yapmadıklarında denetçi ve işletme arasında anlaşmazlık ve çatışma olabilmektedir. Bu durumda işletme yönetimi; denetçiyi türlü baskılarla yıldırmaya çalışmakta ve hatta tehdit edebilmektedir. Aralarındaki güç asimetrisi nedeniyle savunmasız olan denetçinin, bağımsız şekilde denetim yürütmesi ve tarafsız kalabilmesi ise tehlikeye girmektedir. Yıldırma tehdidine örnekler şu şekildedir: (BAYIRLI, 2021)

- Denetim firmasının, işletme tarafından sözleşmenin feshiyle tehdit edilmesi,
- Denetim firması ve denetlenen işletme arasında muhasebe faaliyetlerinden kaynaklı anlaşmazlıklar yaşandığında, işletmenin denetim firmasına önceden planlanmış denetim dışı sözleşmeyi vermemekle tehdit etmesi,
- Denetim firmasının işletme tarafından dava edilmekle tehdit edilmesi,
- İşletmenin daha az denetim ücreti ödemek için denetçiye ve denetim firmasına, denetim kapsamının uygunsuz ölçüde daraltılması konusunda baskı yapması,
- İşletmelerde çalışan uzman kişilerin bilgilerinden güç alarak, denetçiye kendi yargıları ile hem fikir olma konusunda baskı yapması,
- Denetçilerin, finansal tablo bilgilerini ve muhasebe kayıtlarını uygun görmediği ve onaylamadığı durumlarda denetim firması yöneticisi tarafından önceden planlanmış terfi kararının iptal edilmesidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YÖNETSEL ETİK UYGULAMALAR VE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI İLİŞKİSİ

3.1. Bağımsız Denetim Sektöründe Yönetsel Etiğin Yeri ve Önemi

Son zamanlarda muhasebe ve denetim alanında yaşanan işletme skandalları ve finansal krizlerin Dünya çapında yaratmış olduğu tahribat, yönetsel karar alma süreçlerinde etiğe duyulan büyük gereksinime dikkat çekmiştir. (SIKKA, 2009) Etik davranışlar, mevcut skandallar sonrası sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kurumlara olan güven ve itimadın tekrardan oluşması için bir araç olarak önerilmiştir. (DRØNEN, BARLAUP, & STUART, 2009) Yaşanan skandallardan sonra piyasalara olan güvenin azalması sonucu en önemli odak noktası, etik davranışların bu güveni yeniden kazandırıp kazandıramayacağı olmuştur. Bu bağlamda iş etiği araştırmacıları, yönetsel etik karar verme süreçlerinin, bütün temel ahlaki ve felsefi ekoller tarafından eş zamanlı yönlendirildiği konusunda hem fikir olduğunu belirtmektedir. (KUNG & HUANG, 2013) Etik davranışların, sermaye piyasalarına olan güveni geri getirebilmesi ise büyük ölçüde, sermaye piyasalarının karar alma süreçlerinde yöneticilerin etik unsurlara bağlı kalıp kalmamasına dayanmaktadır.

Muhasebe skandallarının henüz patlak vermediği dönemlerde bağımsız denetçiler, sermaye piyasalarının güvenliğini koruyan önemli bir unsur olarak görülmektedir. (MOIZER & HUMPHREY, 1990) İşletme skandallarının ortaya çıkışı ile bağımsız denetim ve bağımsız denetçilere olan bakış son derece değişmiş ve denetim firmaları ile denetçilerin itibarı büyük ölçüde zedelenmiştir. Bağımsız denetimde meydana gelen ve skandallara zemin hazırlayan etik ikilemlerin, kamu ile özel sektör çıkar çatışmalarının ve mesleki kurallar ile kamu yararı arasındaki uyumsuzlukların; bağımsız denetçilerin taşıması gereken yönetsel role dikkat etmemesinden kaynaklandığı gözlemlenmektedir. (RULAND & LINDBLOM, 1992) Bu bağlamda bağımsız denetçilerin sadece bağımsız denetim faaliyeti gösteren kişiler değil, aynı zamanda birer yönetici olduklarını söylemek son derece uygun bir ifade olacaktır.

Bağımsız denetim firmalarının zamanla ticarileşmesi ve artan mesai saatleri, denetçilerin yönetsel rollerini son derece önemli hale getirmiştir. Bağımsız denetim firmalarında farklı müşteriler için farklı ekiplerde yer alan hiyerarşik iş bölümü; yönetici pozisyonunun, orta yönetim düzeyinde imza atmayan denetçiler ve üst yönetim düzeyinde ortaklar veya imza atan denetçiler olarak paylaşılmasına yol açmaktadır.

(KOSMALA & HERRBACH, 2006) Yöneticiler; işletmelerde kaynakların elde edilmesi, korunması, tahsisi ve organizasyonun yapısı ile ilgilenirler. Aynı zamanda, çalışanlarını eğitmek ve onlara liderlik etmekten sorumludurlar.

Bağımsız denetçilerin yer aldığı yönetsel görevler ise; ekip üyelerinin çalışmalarını gözden geçirmek, meslektaşlarına geribildirimlerde bulunmak ve rehberlik etmek, planlama, bütçeleme, ekiplerin yapılandırılması ve pazarlama faaliyetleri yürütmek olarak örneklendirilebilir. (BROBERG, UMANS, & GERLOFSTIG, 2013) Bağımsız denetçilerin bahsi geçen tüm yönetim faaliyetlerinde, karar alma ve uygulama süreçlerinde yönetsel etiğe uygun hareket etmesi; bağımsız denetimde ortaya çıkan etik ikilem ve çatışmaların da önüne geçmektedir.

Yönetsel rollerin bağımsız denetim faaliyetlerinde yer alması; bağımsız denetim firmasında profesyonel şekilde çalışan bir denetçinin, aynı zamanda profesyonel bir yönetici olması gerektiğini öne sürmektedir. Profesyonellik ise, yönetimde etik ilke ve uygulamalara uygun biçimde faaliyet göstermekle mümkün olmaktadır. (LOVISKY, TREVINO, & JACOBS, 2007) Yöneticiler açısından etik, alt kademedeki karar alma süreçlerine de etki edebildiği için önemlidir. Dolayısıyla profesyonel denetçiler için etik kuralların hem yönetim hem de bağımsız denetim faaliyetlerinde yer alması; kamuya karşı maksimum düzeyde fayda sağlayacak faaliyetler göstermelerine ve mesleki görevlerini layığıyla yerine getirmelerine önemli bir katkıda bulunmaktadır. (PREUSS, 1998)

Yöneticiler, işletmelerin organizasyonel sonuçlarını doğrudan etkilemektedir. (SMITH & UMANS, 2013) Bağımsız denetim firmalarındaki yönetici denetçiler ise; bağlı olduğu firmanın kârını, maliyetlerini, kaynak dağılımını etkilemekte ve bunun sonucunda bağımsız denetim kalitesine etki etmektedir. Bağımsız denetçilerin yönetimde etik ilke ve uygulamaları benimseyerek faaliyet göstermesi ise, bağımsız denetim süreçlerinin en önemli çıktısı olan denetim kalitesini de önemli düzeyde artırmaktadır. (CASALI, 2008) Özetlemek gerekirse, bağımsız denetçilerin yönetsel anlamda etik ilkelere bağlı hareket etmeleri; profesyonellik düzeylerinin artmasına, ortaya çıkan denetimin yüksek kalitede olmasına, bağımsız denetim firmasının itibarının artmasına, sermaye piyasalarında güven sağlanmasına ve uluslararası düzeyde ekonomik refahın yükselmesine büyük bir katkı sağlamaktadır.

3.2. Bağımsız Denetim Sektöründeki Yönetsel Etik Uygulamalar

Bağımsız denetçilerin mesleki sorumlulukları olduğu kadar, kendi denetim firmalarına ve kamuya karşı da sorumlulukları vardır. Almış oldukları kararlarda etik yönlü hareket etmeleri, bağımsız denetçinin sorumluluk taşıdığı tüm kitleyi olumlu şekilde etkilemektedir. (ARNOLD & PONEMON, 1991) Bağımsız denetçilerin karar alma süreçlerinde etik ikilem yaratan en önemli husus ise, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerle ilgili kararlar olmaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, örgüt içindeki baskılara uymak yerine objektif olabilmesi; yönetsel ve mesleki etik ilkeler ile mümkün olmaktadır. Finansal verilerin güvenilirliği, bu verilerin bağımsız denetçiler tarafından objektif olarak değerlendirilmesi ile mümkündür. (LEE, CHUNG, & KANG, 2008) Bağımsız denetçilerin yönetsel etik ilkeler ışığında işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını adil şekilde yorumlaması; kamuya, devlete, yatırımcılara, hissedarlara ve mali tablo kullanıcılarına karşı büyük bir güven sağlamaktadır.

Bağımsız denetçilerin karar alma süreçlerinde etik davranışlar ve uygulamalara yer vermesi, içsel ve dışsal açıdan birçok faktörden etkilenmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin etik uygulamaları; sosyal normlar, etik ve ahlaki kurallar gibi dışsal faktörlerden ve kişilik özellikleri, şahsi değerler ve duygular gibi içsel faktörlerden etkilenmektedir. (BANGUN & ASRI, 2017) Konuya dair yapılan çalışmalarda ayrıca mesleki bağlılığın, bağımsız denetçinin yönetsel ve mesleki etik davranışlarına etkisi olduğu ortaya koyulmaktadır.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) denetimdeki profesyonel imaj ve itibarı güçlendirmek adına, gelecekte muhasebeciler için meydana gelmesi muhtemel sorunları belirlemiştir. Belirlenen sorunlardan önemli etik boyutlara sahip olan hususlar şu şekilde belirtilmiştir: (GAVIN & KLINEFELTER, 1989)

- Bağımsızlık ve objektiflik,
- Uygulama kalitesinin geliştirilmesi,
- Özel düzenlemelerin rolü,
- Rekabetin doğası ve rekabet kapsamındaki değişimler,
- Ürün ve hizmetlerin genişletilmesi,
- Artan uzmanlaşma,

- Yasal yükümlölükler ve hukuki sorumluluklar olarak belirtilmiştir.

Bağımsız denetimde yer alan yönetsel etik uygulamaların verimliliği için ise, belirtilen sorunların bağımsız denetimin temel odak noktası olması gerektiği gözlemlenmektedir. Bu sayede yönetsel etik uygulamaların, bağımsız denetim alanında güçlü güven bağları oluşturabileceği öngörülmektedir.

3.3. Bağımsız Denetim Sektöründeki Yöneticilerin Rolü ve Sorumlulukları

Mintzberg, tüm yöneticiler için ortak olan yönetim rollerini ve bu rollerin getirdiği sorumlulukları sınıflandırmıştır. Bu bağlamda yöneticiler, resmi yetki ve statüleri kapsamında üç farklı role sahiptir. (MINTZBERG, 1973) Bireylerarası roller; öncülük, liderlik ve iletişim rolünü kapsamaktadır. Bilgilendirici roller; gözlemlleme, bilgiyi tasnif etme ve sözcülük etme rollerini barındırır. Karar verici roller ise; girişimcilik, sorun çözücülük, kaynak tahsisi ve müzakerecilik olarak belirtilmektedir.

Yöneticilerin en temel yönetsel rolü, öncülük etmektir. Bağımsız denetim yöneticisi bir öncü olarak, bağımsız denetim firması ve müşteriler nezdinde iyi bir itibar yaratmalı ve profesyonel davranmalıdır. Liderlik vasıfları ise bağımsız denetim yöneticisinin astlarına karşı sorumluluklarını yerine getirmesi, onları yönlendirmesi, gözetlemesi ve eğitmesi ile mümkün olmaktadır. (GIBB, 1969) Bu noktada yöneticinin yönetsel etik ilkeleri benimseyerek liderlik etmesinin; çalışan bağlılığına, firma imajına, denetçinin bağımsızlık düzeyine ve denetim kalitesine doğrudan katkı sağlayacağını söyleyebiliriz. İletişim rolünde ise yöneticilerin, bağımsız denetim faaliyetlerinde bilgiye ulaşmak ve fayda sağlamak için kurdukları kurum içi ve kurum dışı yatay ve dikey ilişkiler yer alır. (LEVINE & WHITE, 1961) İletişimde karar alma veya bilgi işleme durumu söz konusu değildir. Burada amaç bağımsız denetim yöneticisinin; müşteriler, astlar, üstler ve diğer meslektaşları ile karşılıklı ilişkiler barındıran kapsamlı bir ağ kurmasıdır.

Bilgilendirici rolde ise bağımsız denetim yöneticisi bir gözlemci olarak; bağımsız denetim firması ve çevreyle ilgili bilgiler toplar. (MINTZBERG, 1973) Bu bağlamda; değişimlerin tespiti, problem ve fırsatların belirlenmesi, bağımsız denetimin gözden geçirilmesi, mali tabloların eksiksiz olmasının sağlanması, çevreyle ilgili bilgilerin toplanması, yayılması ve karar alma süreçlerinde kullanılması için veri arar. Gözlemlerin doğru ve güvenilir olması ise tüm süreçlerde yönetsel etik ilkelere bağlı

kalmakla mümkün olmaktadır. Bilgiyi tasnif etme rolü ise bağımsız denetim yöneticisinin, elde ettiği tüm bilgileri eksiksiz ve doğru biçimde kuruma yaymasını ifade etmektedir. Bağımsız denetim yöneticisi bu rolü ile tüm çalışanlarına ve müşterilere, yaşanan değişimler ve gelişmeler hakkında bilgi verir. (PAPANDREOU, 1952) Sözcülük ise, yöneticinin bağımsız denetim firmasındaki üstleri ve firma dışındaki müşterilerle iletişimde sözcü gibi hareket etmesidir.

Karar verici rolde ise bir girişimci olarak bağımsız denetim yöneticisi; bağımsız denetim firmasını ve uygulamaları geliştirmek için müşterilere ek hizmetler satmaya, firmaya yeni müşteriler kazandırmaya, mevcut müşterilerinin ihtiyaçlarına uygun hizmet sunmaya ve onları korumaya çalışmaktadır. (AUDRETSCH, BELITSKI, CAIAZZA, & LEHMANN, 2020) Kurumsal hedeflere ulaşma becerisi, sorun çözme becerisi ve teknik açıdan yetkinlik sahibi olmak da yine girişimci rolün gerekliliğidir. Sorun çözücü rolde ise; beklenmedik sorunlarla karşılaşıldığında, sorunun tespitinden sonra düzeltici faaliyetlerin uygulanmasıdır. Bağımsız denetim yöneticisinin kaynak tahsisi rolü; kendi zamanını planlaması, astlarına iş ataması gibi faaliyetlerle kişisel ve kurumsal kaynakların, bağımsız denetim süreçlerinin yürütülmesi amacıyla kullanılmasıdır. (MINTZBERG, 1973) Kaynakların bağımsız denetim sürecinin tamamlanması için yeterli olup olmaması, en uygun maliyetle, zamanında tamamlanması ve personelin verimliliği ile ilgilenir. Bu noktada kaynakların yönetsel etik ilkelere uygun tasniflenmesinin; bağımsız denetim süreçlerinin akışını hızlandıracağı, denetim maliyetlerini azaltacağı ve bağımsız denetçinin verimliliğini artıracığı öngörülmektedir. Son olarak müzakereci rolüyle bağımsız denetim yöneticileri; bağımsız denetim firmasını temsil eder, müşteri ile birlikte denetim planı geliştirir, denetimin kapsamını, işlevini, denetimle ilgili teknik konuları ortaya koyarlar. (WINHAM, 1977) Aynı zamanda denetim ücretini belirlemek de yine bu rolün bir gerekliliğidir. Bu noktada yöneticinin etik ilkeler bazında müşteriye doğru bilgiler aktarmasının ve ücreti adil şekilde belirlemesinin; bağımsız denetim firması ve bağımsız denetçilere duyulan güveni ve itibarı artıracığı öngörülmektedir.

Özetlemek gerekirse bağımsız denetim sektöründe yer alan etik, birçok faktörden etkilenen karmaşık bir yapıya sahiptir. Yönetim faaliyetleri her sektörde aynı sorumlulukları barındırsa da bağımsız denetim sektöründe yer alan yönetsel faaliyetler ve etik davranışlar, finansal tablo kullanıcılarını ve sermaye piyasalarını doğrudan etkilediği için küresel çapta büyük bir etkiye sahiptir. (LAWRENCE & SHAUB, 1997)

Bağımsız denetçilerin yönetimde etik ilkeleri benimseyerek faaliyet göstermeleri ise; bağımsız denetim firmalarının itibarının artmasına, denetim riskinin en aza indirilmesine, verimliliğin ve kuruma bağlılığın üst düzeye çıkarılmasına, hesap verebilirliğin artmasına, bağımsız denetçinin tarafsız ve bağımsız şekilde denetleme faaliyeti yürütmesine ve sermaye piyasalarında güven oluşmasına büyük bir katkı sağlamaktadır.

3.4. Bağımsız Denetim Firmalarında Yönetsel Etiğin Yeri ve Önemi

Denetimde etiğin yer alması, günümüzde bağımsız denetim kalitesinin önemli bir göstergesidir. Kaliteye etki eden unsurlar; müşteri hesaplarındaki dolandırıcı ve hileli faaliyetlerin tespiti ve bunların ortaya çıkarılmasına bağlıdır. (BEDARD, 1989) Dolayısıyla bağımsız denetimde kalite; sadece bağımsız denetçinin teknik bilgisine değil, sahip olduğu kişisel becerilere ve etik değerlere de bağlıdır.

Bağımsız denetimde etiğin önemini ve denetim yönetiminde yer alan etik uygulamaları anlayabilmek için, öncelikle bağımsız denetim alanında ortaya çıkan etik riskler ve etik kaynaklı çatışmalarla ilgili bilgi edinmek gerekmektedir. Özellikle son yirmi yıldır bağımsız denetim firmaları, çevrelerinde iktisadi ve hukuki açıdan önemli değişimlere şahit olmuş ve firmalar arası rekabet ile düzenleyici baskılar giderek artmıştır. (CHARPATEAU, 2012) Artan rekabet ise bağımsız denetim alanında bir yoğunlaşma yaratmış ve dört büyük bağımsız denetim firmasının uluslararası ağını genişletmiştir. Dört büyüklerin sahip olduğu güçlü itibar, borsada işlem gören büyük şirketlerin işlerini yürütebilmeleri için yalnızca dört büyüklerden hizmet almasını neredeyse zorunlu kılmıştır. (DEFOND, 1992) Yasal düzenlemeler açısından ise finansal denetçilerin faaliyetleri, getirilen birçok reforma uyum sağlamak zorunda kalmıştır. Bu bağlamda ABD’de Sarbanes-Oxley Yasası ve Fransa’da Finansal Güvenlik Yasası ile bağımsız denetime ilişkin etik kurallar belirlenmiştir.

3.5. Bağımsız Denetim Firmalarındaki Yönetsel Etik Uygulamalar

Büyük Dörtlünün (Big4) yönetsel etik bağlamda üstlendiği uygulamalar ise; öncelikle etik kuralların örnek olacak şekilde formalize edilmesidir. Etiğin formalizasyonu; şirketin kendi değerlerini, ilkelerini, inançlarını ve politikalarını ortaya koyan bir belge hazırlaması anlamına gelmektedir. (MERCIER, 2000) Yapılan bu

yönetmelik etik uygulama ise şirket ve paydaşları arasındaki ilişkileri düzenleyen bir araçtır. Karşılıklı etkileşimden doğan yükümlülüklerin belirtilmesi bir güven ortamı yaratmaktadır. Etik formalizasyonu aynı zamanda bağımsız denetim çalışanlarının, karşılaştıkları örgütsel baskılarda etik değerlerini korumalarına ve güçlendirmelerine yardımcı olmaktadır. Bu nedenle yönetmelik etik uygulamalar; işletmenin temel değerlerini tüm politikalarına, uygulamalarına ve karar alma süreçlerine entegre etmesi olarak ifade edilmektedir. (CHARPATEAU O. , 2012) Bağımsız denetim sektörü ve büyük denetim şirketleri bağlamında etik uygulamalar ise; bağımsız denetçilerin şahsi değerleri ile bağımsız denetim firmasının beklentilerini uyumlu hale getiren birer etik denetim faaliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetimin misyonu ne olursa olsun, denetçinin ve firma değerlerinin kusursuz şekilde uyumlaştırılması; en önemli yönetmelik etik uygulamalardan biridir.

Yönetmelik etik; yöneticinin mesleki sorumlulukları bağlamında örgütte bireysel olarak nasıl davrandığı ve yönetmelik etik kuralların örgüt içinde uygulanıp uygulanmaması ile ilgilenmektedir. Yönetmelik etik hakkında yapılan çalışmalarda; iletişimin kalitesi, çalışanların refahı için gösterilen özen, katılımcılık ve yetki dağılımı kavramları ön plana çıkmaktadır. (WHITENER, BRODT, KORSGAARD, & WERNER, 1998) Yönetmelik etik uygulamalara etki eden unsurlardan biri de yönetimin türüdür. Dolayısıyla güvene dayalı esnek yönetim, koruyucu yönetim veya sıkı bir yönetim benimseyen işletmeler için, yönetmelik etik uygulamaların etkisi de farklı sonuçlanmaktadır. (ANDERSON-GOUGH, GREY, & ROBSON, 2000) Dört büyük bağımsız denetim firmasında ise bu uygulamalar; müşteri çıkarlarına yönelik değerleri içselleştirmek, işe duyulan özen ve bağlılık, katılım ve iş birliği sağlamak, dikkat göstermek, müşterinin çıkarlarını gözetmek ve yetenek gelişimi olarak gözlemlenmektedir.

Bağımsız denetim firmalarındaki yönetmelik etik ile ilgili araştırmalar, çoğunlukla bağımsız denetçinin bireysel etik anlayışına odaklanmıştır. Buna göre bağımsız denetimde etik uygulamalar sonucu gelişen etik duyarlılık; şahsi çıkarlardan ziyade ortak çıkarlara odaklanmayı ve tüm baskılarla başa çıkmayı kolaylaştırmaktadır. (BEN SAAD & LESAGE, 2007) Bağımsız denetçilerin etik muhakeme yeteneğinin gelişmesi ise etik uygulamaların yanı sıra, edindiği deneyimlerle de ilişkilidir. Bağımsız denetçinin yetkili kişiler tarafından uygulanan baskılara dayanma ve tarafsızlığını koruma düzeyi, bağımsız denetçinin etik açıdan gelişmiş olduğunun bir göstergesidir.

(WINDSOR & ASHKANASY, 1996) Bu bağlamda bağımsız denetimde yer alan yönetsel etik uygulamalardan bir diğeri ise; bağımsız denetçinin etik ikilem ve baskılar karşısındaki duyarlılığını geliştirmek, alınan kararların bağımsızlığını sağlamak ve bunun sonucunda bağımsız denetimin kalitesini güçlendirmektir.

Bağımsız denetimin etikle olan ilişkisi incelenirken tamamen bireysel etik odaklı yaklaşmak, etik ve yönetim arasındaki ilişkiyi anlamamız için yetersiz kalacaktır. Çünkü bağımsız denetçiler denetim faaliyeti yürütürken nadiren tek başına faaliyet gösterirler. (SHAFFER, 2008) Bağımsız denetimde verilen görevler genellikle birbirlerini tamamlayan ve destekleyen bir denetim ekibi ile beraber yürütülmektedir. Dolayısıyla yönetsel etik uygulamaların bağımsız denetimde düzenleme ihtiyacı duyduğu bir diğer husus da bağımsız denetçilerin ekip içindeki diğer meslektaşları ile uyum içinde hareket etmelerine ve iletişim becerilerini geliştirmelerine katkı sağlamaktır.

Yönetsel anlamda etik anlayışın benimsenmesi, yönetimin olduğu her alanda etik kodlar oluşturmakla mümkündür. Etik kodlar; etik davranış standartlarını, bu standartlara uyulması için gerekli olan prosedürleri ve standartlara uyulmaması halinde karşılaşılabilecek olan yaptırımları kapsamaktadır. (BLANCHARD & PEALE, 1988) Bu bağlamda güçlü bir yönetim etiği geliştirilmesi ve etiğin yönetime rehberlik edebilmesi için; bağımsız denetim şirketleri bünyesinde belirlenen etik kurallar ve kodların, yazılı bir biçimde tüm bağımsız denetçilerle paylaşılması ve bilgilerin aktarılması gerekmektedir.

Bağımsız denetimde yer alan yönetsel etik uygulamaların bir diğer hedefi de bağımsız denetim alanında ortaya çıkan etik çatışmaların saptanması ve bunlara çözüm üretilmesidir. (HALL, 1968) Bu bağlamda, yönetsel etik standartların hem bağımsız denetçilerin hem de müşterilerin ihtiyaçları arasında uyum sağlayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, bağımsız denetim firmasının yönetim kültüründen kaynaklanan ve etik ile çelişen davranışlar da belirlenmelidir. (GUERIN, DANIELLOU, DURRAFFOURG, KERGUELEN, & LAVILLE, 1994) Bağımsız denetimde yönetimin aşırı baskısı ve kontrolü, denetim süreçlerinde bağımsızlığın eksikliği, yöneticilerin güvensizliği, hakkaniyetsiz uygulamalar ve kayırmacılık gibi yönetim kültüründen kaynaklı sorunlar, yönetsel etik uygulamalar aracılığı ile tespit edilmeli ve duruma yönelik çözüm faaliyetleri sağlanmalıdır.

Son olarak bağımsız denetim firmalarının yönetim odağında; standartların, sonuç odaklılığın ve bireyler arası saygının yer aldığı göze çarpmaktadır. Dört büyük bağımsız

denetim firması, uluslararası alanda faaliyette bulunduğu her ülkenin yasal mevzuatına uyma zorunluluğu ve belirli standartları yerine getirme baskısı taşımaktadır. (HAURET, 2007) Küresel çaplı faaliyetleri nedeniyle rekabet üst düzeydedir ve bu durum dört büyükleri sonuç odaklı yaklaşıma iterek, yönetim baskısını iyice artırmaktadır. Yönetimin diğer bir odağı da ortaklara, çalışanlara ve müşterilere saygılı olmaktır. Bağımsız denetçilerin, belirlenen hedeflere ulaşabilmek için yoğun rekabet ortamında yasalara uygun ve sonuç odaklı davranması ise; müşterilere, ortaklara ve diğer bağımsız denetçilere saygılı olmasını bazen zorlaştırabilmektedir. (COVALESKI, DIRSMITH, HEIAN, & SAMUEL, 1998) Yönetim açısından bağımsız denetimin verimliliğini hedef alan bu davranışlar; bağımsız denetçinin kişisel ve mesleki gelişimini, takım çalışmasını ve bağımsız denetimin kalitesini zayıflatabilmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetimde yer alan yönetsel etik uygulamaların; bağımsız denetçilerin mesleki ve kişisel gelişimine destek olması, denetim faaliyetlerinde etik değerleri önceliklendirmesi, belirlenen hedefler ve yoğun rekabet koşullarında oluşan baskılara karşı bağımsız denetçiye tarafsız davranmaya teşvik etmesi ve yönetim hedefleri ile etik kurallar arasında uyumlu bir bağ yaratması gerekmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. YÖNTEM

4.1. Araştırma Problemi

Konuya ilişkin literatür incelendiğinde, Türkiye'nin de içinde yer aldığı pek çok ülkede kayıt dışı ekonomi, finansal tablolarda gerçek dışı beyanlar, yolsuzluklar ve skandallar gibi muhasebe alanında ortaya çıkan hileli ve etik dışı faaliyetlerin ülkemiz için son derece kritik bir sorun teşkil ettiği görülmektedir. (BAYRAKLI, SAĞBAŞ, & URAL, 2004) Muhasebe alanında yaşanan skandallar ve etik dışı uygulamaların; devlet, birey, toplum ve ülke ekonomisi nezdinde çeşitli olumsuz etkiler yarattığı gerçeği baz alındığında; bu sorunların önüne geçilebilmesi, olumsuz etkileri ile mücadele edilebilmesi ve ülkemizin ekonomik refah düzeyinin artabilmesi için çeşitli çözüm önerileri geliştirilmesi gerektiği öngörülmektedir. (KARAGÖZ, 2020)

Muhasebede alanında gerçekleşen etiğe aykırı davranış ve uygulamaların tespitinde ve gelecekte karşılaşılabilecek risklerin önlenmesinde şüphesiz ki bağımsız denetim faaliyetleri kritik bir rol oynamaktadır. (GÖNEN & YILDIRIM, 2019) Bağımsız denetimin amacı; işletmelerin beyan ettiği finansal tablo verilerinin, ne derece doğru ve gerçeği yansıtır olduğunun tespit edilmesi için bağımsız ve tarafsız olarak kanıt toplamak ve tüm finansal tablo kullanıcılarına sundukları raporlar ile güvence sağlamaktır. (KARAPINAR & DÖLEN, 2020) Bu bağlamda bağımsızlığın korunması ve sürdürülmesi için çalışmamızda bağımsız denetim sürecini bizzat yöneten bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmaları, iki önemli odak noktasını oluşturmaktadır.

Her işletmede olduğu gibi bağımsız denetim firmalarında da üst yönetimin rolü ve sorumlulukları bulunmakta ve yöneticiler sergilediği davranışlarla çalışanlarına örnek teşkil etmektedir. Bağımsız denetim firmalarının yöneticilerinin etik davranışları, firmada yer alan diğer yöneticilerin ve tüm bağımsız denetçilerin etik davranış ve yaklaşımlarını da doğrudan etkilemektedir. Bu bağlamda denetçiler her ne kadar karakteristik açıdan bağımsız olma özelliği taşıyalar da bağlı oldukları firma yönetiminin etik davranış ve uygulamalarından doğrudan etkilenmektedirler. (GIBB, 1969) Dolayısıyla, bağımsız denetim firmalarının üst yönetiminde etik dışı davranışlar ve yetersiz etik politikalar yer aldığı taktirde, bağımsız denetçilerin denetim sürecini tarafsız şekilde yürütmesi ve finansal piyasalara doğru bilgiler sunmasının zorlaştığı görülmektedir.

4.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetim firmalarının üst yönetim biriminde yer alan etik prosedür ve uygulamaların neler olduğunu belirlemek, bağımsız denetim yöneticilerinin firma içerisindeki etik sorumluluklarını tespit etmek ve yönetimde yer alan etik uygulamaların bağımsız denetçileri ne şekilde etkilediğini ortaya çıkarmaktır. Bağımsız denetim firmalarında yer alan yönetsel etik faaliyet ve uygulamaların, denetçinin bağımsızlığında ne derece etkisi olduğunun saptanması ise çalışmanın bir diğer amacını oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın belirtilen amaçlarına cevap bulmak amacıyla geliştirilen araştırma soruları şu şekildedir:

- Kendinizden bahseder misiniz? Kaç senedir bu firmadasınız ve hangi pozisyonda görev alıyorsunuz?

- Sizin için yönetsel etiğin anlamı ve önemi nedir? Sizin ve firmanızın yönetsel etiğe bakışı nedir?
- Yönetsel etik uygulamaların bağımsız denetime katkısı ve çıktılar nelerdir?
- Yönetsel etik bağımsız denetçilerin en çok hangi yönünü güçlendirmektedir?
- Denetim süreçlerinde yönetsel etiğe duyulan ihtiyacın ortaya çıkış şekilleri nelerdir?
- Bağımsız denetçiler ne tür etik ikilemler yaşıyor? En sık karşılaştıkları tehdit veya ikilemler nelerdir?
- Yönetsel etik bağlamında karşılaşılan sorunlar bağımsız denetim firmalarında nasıl çözüme kavuşturulmaktadır?
- Bağımsız denetim firmalarında yönetsel etiği güçlendirmek adına yapılan çalışmalar/teşvikler nelerdir? Bağımsız denetçiler bu yönetsel etik uygulamaları denetim süreçlerine nasıl yansıtmaktadır?
- Bağımsız denetçilerin denetim sürecindeki etik duruşunu ve bağımsızlığını koruyabilmesi için neler yapması/nelere dikkat etmesi gerekir?
- Bağımsız denetçilerin yönetsel etik değerler taşıyıp taşımadığı yöneticilerin hangi değerlendirmeleri ile tespit edilmektedir?

4.3. Araştırmanın Önemi

Geçmişten günümüze tarihsel süreci incelendiğinde, yaşanan muhasebe skandallarının ve hileli finansal tablo beyanlarının ülkemizde ve dünya çapında büyük bir tahribat yarattığı görülmektedir. 2000’li yıllarda çoğunluğunun ABD’de meydana geldiği bu skandallardan dünya çapında en çok ses getiren, Enron skandalı olmuştur. (KANDEMİR & KANDEMİR, 2012) Enron skandalında dikkat çeken en önemli nokta ise; şirketin gerçek dışı finansal tablo beyanlarının yanı sıra, şirketi denetleyen bağımsız denetim firması ve denetçilerin de bu tablolarda yer alan hileli muhasebe kayıtlarını tespit ettiği halde göz yumması ve bağımsızlıktan uzak şekilde görüş bildirmesidir. Dolayısıyla skandalların sonucunda finansal piyasalara karşı ciddi bir güvensizlik oluşmasında; işletmelerin etik dışı faaliyetleri kadar, bağımsız denetim sektörünün de aynı ölçüde payı bulunduğu görülmektedir. (ATMACA, 2012) Bu nedenle, yaşanan skandallardan sonra bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim firmalarının verdikleri güven ve sahip oldukları itibar da yerle bir olmuştur. Bu bağlamda uluslararası çapta

işletmelerin finansal tablo verilerine teminat sağlayan ve finansal piyasalarda güven oluşturan bağımsız denetim faaliyetlerinin bile etik dışı uygulamalar barındırıyor olması, küresel çapta ekonomik açıdan çok büyük bir tehdit olarak görülmektedir. (PALMROSE, RICHARDSON, & SCHOLZ, 2004)

Bağımsız denetim alanında, gelecekte karşılaşılabilecek muhtemel etik dışı davranış ve sorunların önüne geçilmesi için bağımsız denetim firmaları yönetiminde yer alan etik kurallar ve uygulamalar; denetçinin bağımsızlığının korunması için önemli bir unsur olarak görülmektedir. Literatürde bağımsız denetim ve yönetsel etik kavramları ayrı ayrı incelenmiş olsa da denetçilerin bağımsızlığının korunması noktasında çözüm önerisi olarak yönetsel etik uygulamaların yer aldığı bir çalışmaya henüz ulaşılamamıştır. Bağımsız denetim firmalarında yönetsel etiğe dair algılar ve yöneticilerin bu bağlamdaki deneyimleri de literatürde herhangi bir çalışmada yer almamaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim firmalarındaki yöneticilerin rolü ve sorumluluklarına ilişkin literatürdeki bilgiler oldukça kısıtlıdır. Bu çalışmada bağımsız denetim yöneticilerinin yönetsel etiğe olan bakışı, deneyimleri ve yönetsel etik kapsamındaki uygulamaları ortaya koyulurken; bağımsız denetim faaliyetlerinin etkin ve tarafsız şekilde yürütülmesi ve bağımsız denetçilerin etiğe uygun davranışlarının güçlendirilmesi noktasında, yönetsel etik uygulamalar bir çözüm önerisi olarak sunulmaktadır. Bu nedenle çalışma büyük bir önem taşımakta ve bu alanda literatürdeki boşluğu doldurmaktadır.

4.4. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Araştırmanın yürütülmesi sürecinde aşağıda belirtilen bazı varsayımlar göz önünde bulundurulmuştur.

- Araştırma sorularını yanıtlayan katılımcıların, kendilerine yöneltilen soruları tamamen anlamış oldukları varsayılmaktadır.
- Araştırmada yararlanılan veri toplama aracının tüm yetkileri kapsadığı ve elde edilen araştırma cevaplarından sağlanacak olan görüşleri ortaya çıkaracak düzeyde olduğu varsayılmıştır.

Araştırmanın sınırlılıkları ise Türkiye’de uluslararası çapta faaliyet gösteren büyük ölçekli bağımsız denetim firmalarında görevli bağımsız denetim yöneticileri ve bu yöneticilerle yapılan görüşme ile sınırlıdır.

Araştırma kapsamında elde edilen bulgular ile bağımsız denetim sektörü veya bağımsız denetim firmaları hakkında genel bir kanıya varmak doğru olmayacaktır.

- Araştırma kapsamında bağımsız denetim yöneticisi olan dört katılımcı ile yüz yüze görüşme sağlanmış ve cevapları ses kaydı alınarak deşifre edilmiştir, diğer yöneticiler ise cevaplarını tarafımıza mail yoluyla yazılı şekilde ifade etmişlerdir.
- Araştırma kapsamında yapılan görüşmelerde en uzun görüşme süresi 45 dakika iken en kısa görüşme süresi 9 dakika ile sınırlıdır.

4.5. Tanımlar

Bu bölümde araştırma içerisinde sıklıkla karşımıza çıkan bazı kavramlara yönelik tanımlar yer almaktadır.

Etik: Yunancada “Ethos” olarak ifade edilen etik kelimesi tam olarak tanımlayabilmek için ahlakın tanımı da bilmek ve aradaki farkı özümseyebilmek önemli olacaktır. Ahlak; gelenek, görenek, alışkanlık ve huy olarak tanımlanmaktadır. (THOMPSON, 1985) Ahlak bireysel ve toplumsal açıdan sürdürülen ve yaşayan bir kavramdır. Etik ise; ahlakın görüş ve öğretilerini inceleyen, sınıflandıran, karşılaştıran, açıklamaya çalışan ve eleştiren felsefi bir disiplindir. Etik; bireyin davranışlarını ideal ölçüde formüle etmeyi hedeflemektedir. (YILDIRIM & KADIOĞLU, 2007) Ahlak ve etik her ne kadar benzer şekilde görülse de aralarındaki en temel fark; ahlakın pratik bir etkinlik alanına sahip olması, etiğin ise bu ahlaki alanı inceleyen felsefi bir disiplin olmasıdır.

Etik; bireylerin neleri yapması veya yapmaması gerektiği konusunda öneriler sunan ve bu bağlamda yol gösteren değerlerin bir bütünüdür. Bu bağlamda etiği tanımlayan değerler; ödevler, erdemler, ilkeler ve toplum çıkarları olarak dörde ayrılmaktadır. (SVARA, 2007) Ödevler; bireylerin sahip olduğu rollerin gerektirdiği davranışlardır. Erdem; bireyin “iyi” olarak tanımlanmasını sağlayan özellikleridir. İlkeler; birey ve toplumun davranışlarına yön veren temel doğrulardır. Toplum çıkarları ise; toplumun çoğunluğuna fayda sağlayan eylemler bütünüdür. Bahsi geçen tüm bu değerler, etik davranış ve uygulamaların çerçevesini oluşturmaktadır.

Yönetisel Etik: Etiğin temel odak noktası olan iyi ve kötü kavramının ayırımından hareketle ortaya çıkan yönetisel etik; yöneticilerin hem çalışanlarına hem

yaptıkları işe karşı sergiledikleri tutum ve davranışları iyi ve kötü bazında sınıflandırmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda yönetsel etik; yöneticilerin sergilediği davranışlar ve tutumlar konusunda uyulması gereken ilke ve davranış kurallarının yer aldığı bir disiplindir. (DAĞDELEN, 2005) İşletmelerde tüm çalışan ve yöneticilerin ahlaki düzeyde kararlar almalarının sağlanması yönetsel etiğin amaçları kapsamındadır. Etik kavramı; bireyin doğru ve yanlış ayırt edebilmesini sağlarken; yönetsel etik, yöneticilerin tüm davranışlarında ve karar alma süreçlerinde doğru olanı belirleyebilmeleri ve doğruyu tercih etmeleri için yöneticilere bir rehber niteliği taşımaktadır. (KILAVUZ, 2002) Yönetsel etik; ahlaki davranış ve tutumların tek bir örgüt içerisinde belirlenmiş hali olarak da ifade edilebilmektedir. Dolayısıyla yönetsel etik kurallar ve uygulamalar, bu kuralların belirlendiği her işletmenin kültüründen, politikalarından, değer ve inançlarından etkilenebilmekte ve işletmeden işletmeye çeşitlilik gösterebilmektedir.

Denetim: En genel kapsamıyla denetim; işletme faaliyetlerinin, işletmelerin önceden belirlemiş olduğu amaçlara ve standartlara ne derece uygun olduğunun belirlenmesi amacıyla incelenmesidir. Bu bağlamda denetim; belirtilen amaçlara uygunluk derecesinin tespitinden, elde edilen bulguların raporlanmasına kadar uzanan sistematik bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. (BOZKURT P. , 2013) İşletmelerin mevcut finansal durumunu hakkında bilgi vermek, yatırımcıların karar alma süreçlerinde baz alınmak, işletmelerin vergi yükümlülüklerinin tespiti veya işletmelerin başarısı ve performansına dair gösterge oluşturmak amacıyla denetim yapılabilmektedir. Bu bağlamda genel özellikleri kapsamında denetim; işletme finansal faaliyetlerinin, önceden belirlenmiş ilke ve standartlara uygunluğunun tarafsız bir biçimde değerlendirildiği ve raporlandığı, geleceğe yönelik tedbirler almayı kolaylaştıran sistematik bir süreç olarak ifade edilebilmektedir. (ERDOĞAN M. , 2002)

Bağımsız Denetim: İşletmelerin beyan ettikleri finansal tablo verilerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun derecesinin belirlenmesi noktasında, bağımsız ve mesleki yeterlilik düzeyine sahip denetçiler tarafından bağımsız biçimde kanıt toplanması, kanıtların değerlendirilmesi ve raporlanması bağımsız denetimi ifade etmektedir. (OKTAY, 2013) Bağımsız denetimin en önemli amacı ve çıktısı; süreci yürüten bağımsız denetçiye ve bağımsız denetim faaliyetlerine güven duyulacak şekilde faaliyet göstermektir. Bu bağlamda finansal piyasalarda işletmelerin finansal verilerine dair gerçek bilgilere ulaşılması ve bu

bilgilerin güvenilir olması bağımsız denetim faaliyetlerinin etkin şekilde işleyişi ile mümkündür. (KÖKSAL, 2008) Bağımsız denetimin finansal tablolarda oluşturduğu güvence ise; toplumun işletmeler hakkında bilgi sahibi olmasına, yatırımcıların doğru kararlar almasına, tüm çıkar gruplarının menfaatlerinin korunmasına ve finansal piyasalara oluşan güven ile ülke ekonomisinin canlanmasına olanak tanımaktadır.

Bağımsız Denetçi: Bağımsız denetçiler; bağımsız denetim faaliyetlerini yürütebilecek düzeyde mesleki bilgi ve uzmanlığa sahip, alanında profesyonel, dürüst tarafsız ve mesleki şüphecilik ile bağımsız denetim faaliyeti yürüten kişilerdir. (SARIÇİÇEK & AYTEKİN, 2020) Finansal piyasalarda güvenilir bilgilerle hareket edilmesi nasıl ki bağımsız denetim faaliyetlerine bağlıysa, ihtiyaç duyulan güvenin sağlanması ve bağımsız denetimin etkin şekilde yürütülmesi de bağımsız denetçinin karşılaştığı baskı ve yıldırımlara rağmen tarafsızlığını koruması ile mümkündür. (ÖZGER & TUĞAY, 2020) Bu bağlamda bağımsız denetçiler; bağımsız denetim sürecini bizzat yürüten, bağımsız denetim süreci sonunda tarafsızca görüş bildirme yetkisine sahip ve belirttikleri görüş ile bağımsız denetimin bağımsızlık düzeyine doğrudan etki eden alanında uzman kişilerdir.

4.6. Araştırma Deseni

Bu araştırmada nitel araştırma desenlerinden fenomenoloji (olgu bilim) yaklaşımı kullanılmıştır. İnsan faktörünün içinde yer aldığı tüm bilimsel çalışmalarda, insanın doğası gereği taşıdığı ve oldukça karmaşık olan fizyolojik, psikolojik ve sosyolojik yapısının ele alınması gerekmektedir. (MERRIAM & GRENIER, 2019) Nicel ve nitel araştırma türleri arasında nicel araştırmalar; nesnel ve genelleyci veriler sağlaması nedeniyle bazı durumlarda insanın taşıdığı bu karmaşık yapıyı ortaya koymakta ve genelleme yapmadan incelemekte yetersiz kalabilmektedir. (YILDIRIM & ŞİMŞEK, 2008) İnsan faktörünün zaman içinde duygu, davranış ve sosyal dinamiklerinin değişim gösterdiğini de göz önünde bulundurursak, genelleme ve keskin sonuçlardan uzak, insana dair olguları mevcut haliyle ele alma imkanı sunan nitel araştırma yönteminin bu bağlamda daha uygun olduğu görüşüne varılmaktadır.

Nitel araştırma yöntemi; araştırma olgularını belirli bir sosyal ortam içerisinde, öznel görüş ve yoruma açık bir biçimde anlamlandırma ve inceleme imkanı sunan bir araştırma yöntemidir. (GUBA & LINCOLN, 1994) Literatürde nitel araştırmaları tanımlamak için “yorumlayıcı araştırma”, “doğal araştırma” ve “alan araştırması”

kavramları da kullanılmaktadır. Özellikle sosyal bilimler alanında yer alan araştırmalarda sıklıkla başvuru, tarafsız ve önyargısız biçimde doğru veriler elde etmeyi amaçlayan nitel araştırma yöntemi; söz konusu olay veya durumları analiz ederken, bu olayları derinlemesine ve bütüncül bir şekilde anlamlandırmayı amaçlamaktadır. (KARATAŞ, 2015) Bu amaçla nitel araştırmada; gözlem, görüşme, doküman ve söylev analizi gibi çeşitli veri toplama tekniklerine başvurulmaktadır. Kullanılan tekniklerle elde edilen nitel veriler, araştırmaya konu olan olaylar arasında bir sebep sonuç ilişkisi kuramayabilirler. Bu noktada araştırma verilerinde çoğunlukla öznel görüş ve betimlemeler hakimdir. (COŞKUN, ALTUNIŞIK , & YILDIRIM, 2010) Nitel araştırmalar bahsi geçen öznel görüş ve ifadelerin yorumlayıcı şekilde değerlendirilmesine ve insanların bu olay ve olgulara yüklediği anlamların ortaya koyulmasına olanak tanımaktadır.

Nitel araştırmalar; elde edilen veri ve bulguları genellemekten ve ortak bir görüşe varmayı amaçlamaktan ziyade olgular arasındaki duygusal ilişkiyi daha dar kapsamlı bir alanda, derinlemesine ve detaylandırılmış biçimde ele almaktadır. (SANDELOWSKI, 1986) Bu nedendir ki nitel araştırmanın örnekleme, nicel araştırmalara oranla daha az sayıda katılımcı ile gerçekleşmektedir. Bu durum; çalışmaya ayrılan zaman ve maliyeti azaltırken, daha küçük bir örnekleme odaklanması ile araştırmanın derinliğine inilmesi ve konuya ilişkin önemli ayrıntıların analiz edilebilmesi kolaylaşmaktadır.

İnsanın sosyal bir varlık olması, duygu ve davranışlarında sürekli bir etkileşim ve değişim meydana gelmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla insan davranışlarının incelendiği tüm bilimsel çalışmalarda, hangi davranışların sergilendiğinin incelenmesi kadar, bu davranışların hangi nedenlerle ortaya çıktığının da tespit edilmesi gerekmektedir. (AYDIN N. , 2018) Bu bağlamda nitel araştırma yönteminin odaklandığı ve cevaplandırmaya çalıştığı sorular şu şekilde ifade edilmektedir:

- İnsanların bu şekilde davranma nedenleri nedir?
- İnsanların karar verme ve aksiyon alma süreçleri nasıl oluşmaktadır?
- İnsanlar çevrelerindeki durum veya kişilerden nasıl etkilenmektedir?
- Kültürler neden ve nasıl gelişim göstermektedir?
- Toplum içindeki çeşitli sosyal grupların birbirlerinden farkı nedir?

Günümüzde sosyal bilimler gibi insana yönelik pek çok alanda sıklıkla başvurulmuş nitel araştırma yönteminde araştırmanın gerçekleşmesi; çalışma amacının saptanması, araştırma sorularının belirlenmesi, veri oluşturulması, veri analizi, raporlama ve değerlendirme süreçlerinden oluşmaktadır. Belirtilen aşamaların yürütülmesinde ise birden çok nitel araştırma yaklaşımı bulunmaktadır. (KOCA, 2017) Etnografi, durum çalışması/örnek olay, anlatı araştırması, kuram oluşturma ve fenomenoloji gibi pek çok türdeki yaklaşım; nitel araştırma yönteminin yaklaşımlarını oluşturmaktadır. Bu çalışmada ise fenomenoloji (olgu bilim) yaklaşımı benimsenmiştir.

Fenomenoloji yaklaşımı, nitel araştırma çalışmalarında önemli temeller oluşturulmasına katkı sağlayan felsefi bir yaklaşımdır. Fenomenoloji kavramı ilk kez Hegel'e ait olan "Aklın Fenomenolojisi" adlı eserde yer alsa da fenomenolojik felsefenin temsilcisi Edmund Husserl olarak kabul edilmektedir. (JOHNSON, 2008) Fenomen; insan bilincinin algıladığı ve anlamlandırdığı her türlü nesne, olay veya olguyu ifade etmektedir. (ÇARPAR, 2020) Bu bağlamda fenomenoloji yaklaşımı; insanların bilinçleri ile deneyimlemeye ve anlamlandırmaya çalıştığı her türlü olguyu ve yaşadıkları dünyayı ne şekilde algıladıklarını inceleyen bir nitel araştırma yaklaşımıdır.

Fenomenolojik yaklaşıma göre bulunduğumuz çevre; insanın kendi algısıyla ortaya koyduğu öznel gerçekliklerdir. Dolayısıyla fenomenolojik yaklaşımda göreceli bir gerçeklik sunulmaktadır. (ÇEKMEZ, YILDIZ, & BÜTÜNER, 2012) Her insanın farklı bir algılama tarzına ve farklı deneyimlere sahip olması nedeniyle, analiz edilen olgular sürekli değişim gösteren dinamik bir yapıdadır. Tam da bu nedenle fenomenolojik yaklaşımla yürütülen çalışmalarda, analiz edilen fenomenle ilgili doğru veya yanlış şeklinde tanımlamalar ve değerlendirmeler yapmak uygun olmayacaktır.

Fenomenolojik yaklaşımda belirli bir fenomene ilişkin yaşanmış deneyimler üzerinden ortak anlama varılmaya çalışılmaktadır. Dolayısıyla fenomenolojik yaklaşımın temel amacı; seçilen fenomen üzerinde insanların ortak deneyim ve algılarını çözümlemek ve bu deneyimlerin arkasındaki temel nedeni anlamlandırmaktır. (YALÇIN, 2022) Fenomen seçilen olguyu derinlemesine biçimde anlamlandırabilmek için deneyimin özünü bulmaya çalışmak ise fenomenolojik yaklaşımın en belirleyici özelliğidir.

Fenomenoloji yaklaşımının belirtilen amaçlara ulaşabilmesi ve anlamlı şekilde değerlendirilebilmesi için bu yaklaşımın ayırt edici özelliklerine de hakim olmak

gerekmektedir. Fenomenolojik yaklaşımın en temel ayırt edici özelliği, bireyin yaşamış olduğu deneyimi anlamlandırmaya çalışmaktır. (GIORGI, 1997) Bu noktada bireylerin fenomene dair algıları, yorumlamaları, bakış açıları, duygu ve düşünceleri ön plandadır. Bir diğer özelliği ise fenomenoloji yaklaşımıyla sağlanan verilerin, felsefe alanında tartışılabilir olmasıdır. Fenomenolojide seçilen olguya dair anlam, deneyim ve algılara odaklanması felsefenin odaklandığı alanlar ile kesişmekte ve ortak paydada buluşmalarını sağlamaktadır. (CRESWELL, 2020) Belirleyici olan son özelliği ise fenomenolojik yaklaşımın, ortak deneyimlerin özünün olduğunu varsaymasıdır. Bu varsayımdan hareketle fenomenoloji, “ortak deneyimlenen” fenomen üzerindeki deneyimin yani özün temel olarak anlamını ortaya koymakta ve bu deneyimlerin daha detaylı biçimde anlam kazanmasını sağlamaktadır.

Fenomenolojik yaklaşımda seçilen örneklem büyüklüğü ise, yaklaşımın amaçladığı şekilde fenomen üzerinde derinlemesine bir analiz gerçekleştirebilmek için daha az sayıda katılımcı ile gerçekleşen küçük ölçekli bir örneklemidir. (TEKİNDAL & UĞUZ ARSU, 2020) Katılımcı sayısı genellikle 2 ila 25 kişi arasında olmaktadır. Katılımcı olarak belirli bir özelliğe sahip kişilerin seçilmesi, katılımcıların özellikleri arasında büyük farklılıklar yer almaması ve tüm katılımcıların araştırmanın odağı olan fenomene dair deneyimlere ve yaşamışlıklara sahip olması; seçilen fenomenin doğru şekilde anlamlandırılabilmesi açısından son derece önemlidir.

4.7. Örneklem

Araştırmanın örneklemine, olasılıklı olmayan örnekleme türlerinden kartopu örnekleme oluşturmaktadır. Örneklem genel tanımıyla; belirlenen evreni temsil eden ve o evrene dair bilgiler sunan, evrenden daha az sayıda bireye sahip olan analiz grubudur. (KARASAR, 2012) Nitel ve nicel araştırma yöntemlerine göre araştırmaların örneklem büyüklüğü ve kapsamı da farklılık göstermektedir. Bu bağlamda nicel araştırmalarda genelleme yapmaya yönelik çok sayıda bireyin bulunduğu geniş kapsamlı örneklem seçilirken, nitel araştırmalarda derinlemesine bir analiz yapabilmek adına az sayıda kişi ile daha dar kapsamlı bir örnekleme yer verilir. (BEDİR ERİŞTİ, KUZU, KABAKÇI YURDAKUL, AKBULUT, & KURT, 2013) Fenomenolojik araştırmalar ise, belirlenen fenomen üzerindeki deneyimleri ortaya koymayı ve genelleme yapmadan derinlemesine bir analizle bu fenomeni anlamlandırmayı amaçlamaktadır. Örneklemde, katılımcıların deneyimlerinin önemine odaklanılır ve ortalama 5-10 kişilik homojen katılımcıya yer

verilir. Bu nedenle belirlenen örneklem, evreni temsil etmeye ve genelleme yapmaya elverişli değildir. (MARTON & BOOTH, 1997) Fakat literatürde fenomenolojik yaklaşım örnekleminin evreni yansıtabileceğine dair bazı görüşler olduğuna da rastlanmıştır.

Alan yazın incelendiğinde araştırma yöntemi ve yaklaşımı fark etmeksizin her çalışmada örneklemin evreni ne derece doğru yansıttığı, örneklemin nasıl seçildiğiyle ilişkilidir. Bu bağlamda örneklem seçiminde olasılıklı ve olasılıklı olmayan örnekleme olarak iki yöntem bulunmaktadır. (COYNE, 1997) Olasılıklı örnekleme; evreni temsil etmesi beklenen örneklem katılımcılarının eşit olasılıklarla seçildiği, rastgele, kura çekerek veya bilgisayar programları ile gerçekleştirilen örneklemlerdir. Bu bağlamda olasılıklı örneklemede evreni temsil edecek örnekleme oluşturan her bireyin eşit seçilme hakkı bulunmaktadır. (YILDIZ S. , 2017) Bu bağlamda olasılıklı örnekleme ile yapılan araştırmalarda nicel araştırma yöntemlerinin amacına uyacak şekilde istatistiksel verilere ulaşmak ve örneklem parametrelerinin alt üst sınırlarını hesaplayabilmek mümkündür. Olasılıklı örnekleme türleri; Basit tesadüfi örnekleme, sistematik örnekleme, tabakalı örnekleme ve küme örneklemeden oluşmaktadır. (BALTAÇI, 2018) Olasılıklı olmayan örnekleme ise; nitel araştırma yöntemlerinin amaçlarına hitap edecek şekilde araştırılan olguya dair derin analizler ve öznel görüşler sunmayı kolaylaştıran örnekleme yöntemidir. Bu yöntemde seçilen örneklemin evreni temsil etme veya genel bir kanıya varma kaygısı bulunmamaktadır. Örneklemden elde edilen bilgilerin zenginliği ve derinliği ne derece büyükse, bu yöntem de o ölçüde kullanışlı olmaktadır. Bu nedenle nitel araştırmalarda sıklıkla tercih edilmektedir. (ÖZEN & GÜL, 2007) Olasılıklı olmayan örnekleme türleri; uygun örnekleme, amaçlı örnekleme, kota örnekleme, boyutsal örnekleme ve kartopu örnekleme olarak belirtilmektedir.

Fenomenolojik araştırmalarda örnekleme oluşturan katılımcıların homojen biçimde seçilmesinin, araştırmaya daha büyük bir derinlik katacağına değinmiştik. Bu bağlamda bahsi geçen katılımcıların araştırmanın derinliği açısından yetersiz sayıda kaldığı ve katılımcı sağlamanın zorlaştığı durumlarda, daha fazla katılımcı sağlamak amacıyla kartopu örnekleme kullanılmaktadır. (KIRAL, 2021) Kartopu örnekleme; araştırmaya katılan kişinin, diğer katılımcılara referans sağlaması ile tıpkı bir kartopu gibi giderek büyüyen bir örneklem türüdür. Bu örneklemede bireylerin birbirlerini etkilediği ve yönlendirdiği teorisi hakimdir. (YAĞAR & DÖKME, 2018) Kartopu örnekleminde bireylerin başkalarına sağladığı referans, diğer bireylere ulaşılmasını

kolaylaştırarak, araştırma katılımına teşvik oluşturmaktadır. Referans aracılığıyla araştırmaya katılan kişilerin sunduğu verilerin ise daha yüksek nitelikte olduğu ifade edilmektedir.

Bu çalışmada amaç; Türkiye’deki bağımsız denetim firmaları bünyesinde görevli yöneticilerin, yönetsel etik olgusuna dair algı, görüş ve deneyimlerini ortaya koymak ve bu verileri denetçilerin bağımsızlığı ile ilişkilendirmektir. Çalışmada insana dair sürekli değişim gösteren algı ve deneyimlere odaklanılması nedeniyle derinlemesine bir analiz yapabilmek adına nitel araştırma yöntemine başvurulmuştur. Fenomenoloji yaklaşımı ise çalışmanın fenomeni olan yönetsel etik kavramı ve bu bağlamdaki uygulamalar hakkında öznel görüşlerin ifade edilebilmesi, yaşanmış deneyimlerin ortaya koyulması ve genelleme yapmadan olgunun anlamlandırılmasına olanak sağlaması nedeniyle tercih edilmiştir. Araştırmada dar kapsamlı bir örneklem ile yüksek nitelikte veriler elde edilmesine ve araştırmanın derinleştirilebilmesine önem verilmiştir. Bu bağlamda yönetsel etik olgusuna dair yaşanmış deneyimleri bulunan ve Türkiye’deki büyük ölçekli bağımsız denetim firmalarında görev alan 8 bağımsız denetim yöneticisi örneklem olarak seçilmiştir. Örneklem seçilirken katılımcılar arasında büyük farklılıklar olmamasına özen gösterilmiştir. Olasılıklı olmayan örnekleme ile; bağımsız denetim yöneticilerinin, yönetsel etiğe dair firma içindeki tutumu, görüşleri ve deneyimlerinin derinlemesine şekilde ortaya koyulmasına imkan sağlanmıştır. Bu çalışmada amaç genelleme yapmaktan ziyade, katılımcıların yönetsel etiğe dair ortak görüş ve deneyimlerinin anlamlandırılması ve bu anlam ile denetçinin bağımsızlığı arasındaki ilişkinin ortaya koyulmasıdır. Bu nedenle katılımcıların bizzat başından geçen veya şahit oldukları deneyimlere yer verilmiş ve katılımcı sayısından ziyade elde edilen verilerin niteliğine odaklanılmıştır. Araştırmanın örneklemini belirlendikten sonra katılımcıların araştırmaya katılım sağlaması ve görüşlerinin alınması bir hayli zor olmuştur. Bu süreçte bağımsız denetim firmalarındaki çoğu yöneticinin, yoğunlukları veya şahsi tercihleri nedeniyle bilimsel araştırmalara katılım sağlama ve bilgi sunma konusunda oldukça isteksiz ve olumsuz yaklaşımda oldukları gözlemlenmiştir. Bağımsız denetim sektörü kapsamında katılımcılara ulaşılmasının zor olması nedeniyle kartopu örnekleme tercih edilmiştir. Nitekim, araştırmaya katılan bir kişinin görüşme sonlandıktan sonra firma içerisindeki diğer yöneticilere referans oluşturması ile diğer katılımcılara ulaşılmış ve araştırma örneklemi için yeterli sayı bu şekilde elde edilmiştir.

4.8. Veri Toplama Tekniği ve Aracı

Nitel araştırmalarda katılımcı verileri toplanırken gözlem, görüşme, doküman analizi veya odak grup görüşmeleri gibi çeşitli veri toplama araçlarından faydalanılabilmektedir. (SMITH, FLOWERS, & LARKIN, 2009) Bu çalışmada ise veri toplama aracı olarak görüşme tekniğinden yararlanılırken, araştırma tekniğı olarak ise yarı yapılandırılmış görüşme kullanılmıştır. Görüşme; araştırmanın odağına ilişkin bilgi toplamak amacıyla gerçekleştirilen, katılımcıların araştırma konusuna dair duygu, düşünce, deneyim ve tutumlarını tüm detaylarıyla anlamayı amaçlayan, yüz yüze veya yazılı biçimde gerçekleşen güçlü bir nitel veri toplama tekniğidir. Görüşmeyi diğer tekniklerden ayıran en önemli özelliğı ise araştırılan konu veya duruma dair detaylı bilgiler sunması ve derinlemesine analiz yapma imkanı sağlamasıdır. (AKMAN DÖMBEKÇİ & ERİŞEN, 2022) Bu nedenle özellikle sosyal bilimler çalışmalarında sıklıkla kullanılmaktadır. Katılımcıların araştırma konusuna dair algı ve deneyimlerini detaylı biçimde anlamlandırmaya sağlayan görüşme türleri ise; yapılandırılmış, yapılandırılmamış ve yarı yapılandırılmış görüşmelerdir. Yapılandırılmamış görüşmeler soru formlarının düzenlenmediğı, spontane gelişen, katılımcıdan alınan her cevap sonrası yeni soruların hazırlandığı esnek yapılı görüşmelerdir. (GALL, GALL, & BORG, 1996) Yapılandırılmış görüşmeler soru formlarında cevap kategorilerinin de yer aldığı, ankete benzer biçimde standart ve yüzeysel veriler sağlayan, esnek olmayan görüşmelerdir. En önemli faydası ise katılımcılar arasındaki farklılığın en aza indirilmesidir. Yarı yapılandırılmış görüşmelerde ise belirli bir soru formu hazırlansa da görüşme esnasında farklı sorular da eklenip çıkarılabilmektedir. (TÜRNÜKLÜ, 2000) Araştırma konusu detaylı ve derinlemesine şekilde ele alınırken, belirli bir çerçeve içinde yer alan veriler elde edilir. Bu görüşme türünde katılımcıların sunduğı veriler, genel hatlarıyla öngörülelebilmektedir. Belirli standartlara ve orta düzey esnekliğe sahiptir.

Araştırmanın konusu ve amacı dikkate alındığında; bağımsız denetim firmalarındaki yöneticilerin yönetsel etiğı dair tüm görüş, tutum ve deneyimlerinin anlamlandırılabilmesi için yönetsel etik olgusunun mümkün olduğunca detaylı şekilde analiz edilmesi gerektiğı öngörülmektedir. Bu amaç kapsamında, araştırmanın derinliğine ve verilerin zenginliğine katkı sağlayacağı öngörülen görüşme tekniğinden yararlanılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşmeler sayesinde, yöneticilere yönetsel etik olgusuna dair algı ve deneyimleri hakkında sorular yöneltilmiş ve belirli bir çerçeve

çizilmiştir. Yüz yüze yapılan görüşmelerde araştırma soruları yöneltirken, katılımcıların sunduğu bilgilere göre olguya ilişkin bazı ek sorular da yöneltilmiştir.

Yüz yüze yapılan görüşmelerde, katılımcıların belirtilen sorulara anlamlı cevaplar verebilmesi için fenomene dair ön bilgilendirme yapılmış ve deneyimlerini rahatça ifade edebilmeleri için güven ortamı yaratılmıştır. Yanıtlar dinlenirken araştırmacı olarak, katılımcıyı yönlendirecek veya görüşlerini etkileyecek herhangi bir tutum sergilenmemesine özen gösterilmiştir. Görüşme esnasında spontane şekilde olguya ilişkin birkaç ek soru daha yöneltilmiştir. (KIRAL, 2021) Mail yoluyla gerçekleşen yazılı görüşmelerde ise, araştırma fenomeninin tanımı ve kapsamına ilişkin bilgiler sunulmuştur. Yazılı görüşmelerde katılımcıların sorular hakkında düşünmeye daha fazla zamanı olması, daha hızlı ve pratik şekilde katılım sağlayabilmesi nedeniyle çoğu katılımcının araştırmaya mail yoluyla katılım sağlamayı tercih ettiği gözlemlenmiştir.

4.9. Verilerin Analizi

Bu araştırmada nitel veri analiz tekniklerinden içerik analizi kullanılmıştır. Nitel veri analizi; araştırmacının verileri düzenlediği, analiz birimlerine göre kategorize ettiği, sentezlediği, biçimleri belirlediği, önemli değişkenleri ortaya çıkardığı ve hangi bilgilerin araştırma içinde yer alacağına karar verdiği bir süreçtir. (BOGDAN & BIKLEN, 1992) Nitel veri analizlerinin yer aldığı çalışmalar, nicel veri analizlerini içeren çalışmalara oranla tarihsel açıdan çok daha geç dönemde başlamıştır.

Nitel veri analizlerinde kullanılan yöntem, teknik ve süreçler hususunda literatürde araştırmacılar için standartlaşmış tek bir ortak görüş yer almamaktadır. Buna göre literatürdeki veri analiz tekniklerinden bir tanesi Dey tarafından 1993 yılında geliştirilmiştir. (ÇELİK, KILIÇ MEMUR, & BAŞER BAYKAL, 2020) Bu teknikte tanımlama, sınıflandırma ve bağlantı kurma olmak üzere 3 aşama bulunmaktadır. Tanımlama aşamasında; veri analizinde yer alan durumun, hiçbir değişiklik yapılmadan mevcut haliyle aktarılması amaçlanmaktadır. Sınıflandırma aşamasında; birbirleriyle ilişkili olduğu belirlenen veriler bir araya getirilmektedir. Bağlantı kurma aşamasında ise; kategorize edilmiş olan her bir veriden anlam çıkarmak amaçlanmaktadır. (DEY, 1993) Bir diğer analiz tekniği ise Miles ve Huberman tarafından 1994 yılında sosyal olguların nedenlerini ortaya koymaya yönelik geliştirilmiş bir nitel analiz tekniğidir. Bu teknik; verilerin azaltılması, verilerin sunulması, sonuçların biçimlendirilmesi ve

doğrulanması olmak üzere 3 aşamadan oluşmaktadır. (KIRAL, 2020) Verilerin azaltılması; henüz işlenmemiş çok sayıda verinin sistematik biçimde düzenlenmesi, özetlenmesi ve gruplanması süreçlerinden oluşmaktadır. Verilerin sunulması; ilk aşamada ayıklanmış olan özet verilerin anlamlı sonuçlar çıkarılabilecek düzeyde görselleştirilmesidir. (BALTACI, 2017) Sonuçların biçimlendirilmesi ve doğrulanması aşamasında ise; araştırmada yer alan sosyal olguya çözüm geliştirilmesi adına, verilerden bütüncül ve anlamlı şekilde sonuçlara ulaşmak amaçlanmaktadır. Nitel veri analizlerinde bir diğer önemli yaklaşım ise Strauss ve Corbin tarafından geliştirilmiştir. Bu yaklaşımda nitel veri analiz süreci “kodlama” şeklinde ifade edilmektedir. Kodlama süreci; araştırma konusu olan olay veya durum hakkında katılımcının sunduğu ifadelerin kavramlaştırılması ile başlamaktadır. (ÖZDEMİR M. , 2010) Katılımcı ifadelerine dayalı olay ve olgular karşılaştırılmakta ve benzer nitelikli ifadeler aynı kod altında kavramsallaştırılmaktadır. Devamında birbiriyle ilişkili kavramlar kategorize edilmekte ve ilişkili kodları temsil eden temalara ulaşılmaktadır. Bu sayede analiz birimleri sadeleştirilmekte, tümevarım yaklaşımıyla kuramlar oluşturulmakta ve anlamlı sonuçlar elde etmek amaçlanmaktadır.

Nitel veri analizlerinde her ne kadar birbirinden farklı yaklaşımlar yer alsa da tüm nitel analiz tekniklerinde; betimleme, analiz ve yorumlama süreçlerinin ortak şekilde yer aldığı görülmektedir. Bu bağlamda tüm nitel analiz yaklaşımları için ortak nokta; verilerin betimlenmesi, ilişkili olanların kategorize edilmesi ve temaların oluşturulmasıdır. (KUŞ, 2006) Literatürde nitel analiz yaklaşımları için farklılıklar bulunmasına rağmen analizlerin derinliği kapsamında veri analizleri, temelde 2 ana başlık altında incelenmektedir. Bunlar 1990 yılında Strauss ve Corbin tarafından ortaya koyulan betimsel analiz ve içerik analizidir. (YILDIRIM & ŞİMŞEK, 2008)

Betimsel analiz, verilerin önceden belirlenmiş temalara göre özetlendiği ve yorumlandığı analiz türüdür. Bu bağlamda betimsel analizde araştırma katılımcılarının görüşlerini çarpıcı biçimde yansıtmak amacıyla doğrudan alıntılar yapılmakta ve temalar çerçevesinde elde edilen bulgulardan neden-sonuç ilişkisi kurulabilecek şekilde yorumlar çıkarılmaktadır. (ÜZÜMCÜ, 2016)

İçerik analizi, araştırmaya konu olan söyleme ilişkin verilerden hareketle anlam ve yorumlamaların objektif biçimde ortaya koyulmasını ve sistematik olarak bulgulara ulaşılmasını amaçlamaktadır. (COŞGUN İLGAR & İLGAR, 2014) Betimsel analize kıyasla içerik analizi, daha derinlemesine biçimde verilerin kodlama yöntemiyle

kavramlaştırılması, ilişkili kavramların düzenlenmesi ve verileri açıklayan temaların ortaya koyulması süreçlerini taşımaktadır. Bu bağlamda kodlama süreci ile verilere ilişkin kavramların belirlenmesi, kavramlardan yola çıkarak tümevarımcı yaklaşımla temalara ulaşılması ve ilgili temalar sayesinde araştırma konusu olgunun daha anlaşılır hale getirilmesi amaçlanmaktadır. (BÜYÜKÖZTÜRK, KARADENİZ, DEMİREL, KILIÇ ÇAKMAK, & AKGÜN, 2013) İçerik analizinde kullanılan veriler ise görsel, işitsel, metinsel veya belgelere dayalı olabilmektedir.

İçerik analizinde ilk aşama, araştırma probleminin belirlenmesidir. Bu aşamada olguya ilişkin yığın halindeki verilerin tamamıyla ilgilenmek yerine yalnızca belirlenen probleme ve araştırma sorularına ilişkin belirli verilere odaklanılır. İkinci aşama olan örneklemin oluşturulması aşamasında, araştırma konusuna ve amacına ilişkin olasılıklı veya olasılıklı olmayan örneklem türü seçilmektedir. (METİN & ÜNAL , 2022) Örneklem büyüklüğü ve içeriği ise araştırmanın amacı ve örneklem türü kapsamında dar veya geniş kapsamlı olabilmektedir. Üçüncü aşama ise, belirlenen örneklemin birimlere ayrılması ile temaların belirlendiği son aşamadır. İlgili aşamaların tamamlanmasından sonra ise, ortaya çıkan temaların ve birimlerin frekansları sayısal olarak belirtilmekte, devamında değerlendirme ve yorumlama aşamaları ile analiz sonlandırılmaktadır.

Bu araştırmada, içerik analizi kapsamında araştırma amaçları ve bu amaçlara yönelik araştırma soruları belirlenmiştir. Zaman ve enerji tasarrufu sağlanması adına araştırmaya dahil olan bağımsız denetim firmaları bünyesinde görev alan bağımsız denetim yöneticilerinin, yönetsel etiğe ilişkin görüş ve deneyimlerine ağırlık verilmiş ve içerik analizinin pahası kapsamında dar bir örneklem belirlenmiştir. Bu bağlamda elde edilen ham veriler işlenerek kodlamalar halinde özetlenmiş, içerik analizi ile belirlenen kodlar ilişkili şekilde kategorize edilmiş ve bu kategorilerden ana temalara ulaşarak anlamlı sonuçlara ulaşılması amaçlanmıştır. Ayrıca araştırmanın veri analiz süreçlerinde yer alan kodlama, kavramsallaştırma ve temaların belirlenmesi aşamalarında, nitel veri analizi yazılımı olan NVIVO 14.0 bilgisayar programından faydalanılmıştır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. BULGULAR VE YORUM

Araştırmanın bu bölümünde içerik analizine uygun olarak toplanan verilerden ulaşılan bulgular yer almaktadır. Bulgularda yer alan kod ve temalar, analiz sonrasında oluşturulmuş ve analiz süreci öncesinde herhangi bir kod veya tema belirlenmemiştir.

Görüşme formunda bağımsız denetim yöneticilerinin sektördeki uzmanlık ve deneyim sürelerini belirlemek için (1. Soru), bağımsız denetim sektöründe yönetsel etiğin ifade ettiği anlam ve taşıdığı önem için (2. Soru), yönetsel etik uygulamaların bağımsız denetim süreçlerine sağladığı katkı ve çıktıların neler olduğunun tespiti için (3. Soru), yönetsel etiğin bağımsız denetçilerin hangi yönünü güçlendirdiğini saptamak için (4. Soru), bağımsız denetim süreçlerinde yönetsel etiğe ihtiyaç duyulan noktalar için (5. Soru), bağımsız denetçilerin yaşadığı etik ikilemler ve karşılaştığı tehditler için (6. Soru), yönetsel etik kaynaklı sorunların bağımsız denetim firmalarında nasıl çözüme kavuşturulduğunu belirlemek için (7. Soru), bağımsız denetim firmalarında yönetsel etiği güçlendiren uygulamalar için (8. Soru), bağımsız denetçilerin etik duruşunu güçlendirmek adına denetim yöneticilerinin önerileri için (9. Soru), bağımsız denetçilerin taşıdığı etik bilincin denetim yöneticileri tarafından değerlendirilmesi için (10. Soru), ek soru olarak bağımsız denetim firmalarının ticari yönünün bağımsızlığa olan etkisinin belirlenmesi için (11. Soru) sorular yöneltilerek katılımcılardan veriler elde edilmiştir. Bulgular bölümünde araştırmanın desteklenmesi amacıyla katılımcıların ifadelerinden alıntılar yapılmış ve görüşme formları araştırmanın ek kısmında belirtilmiştir.

Veri analizi sonucunda elde edilen kodlar, araştırmanın amacına uygunluğu dikkate alınarak, kelime, cümle ve söz öbeği şeklinde farklı biçimlerde çıkarılmıştır. Araştırmada 359 adet kod bulgulanmıştır. Tablo 1’de hangi soru için kaç adet kod bulgulandığı gösterilmektedir.

Tablo 1. Sorulara Göre Elde Edilen Kod Sayıları

SORULAR	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	Toplam Kod Sayısı
K1	0	1	1	2	2	3	2	2	2	3	0	18
K2	0	4	7	2	6	4	4	3	4	4	0	38

Tablo 2. (Devam) *Sorulara Göre Elde Edilen Kod Sayıları*

K3	0	2	3	1	2	3	3	2	2	2	0	20
K4	0	2	2	2	1	1	1	3	1	1	0	14
K5	0	6	7	11	10	11	12	9	10	8	7	91
K6	0	3	2	3	3	4	3	4	5	3	0	30
K7	0	4	6	4	7	7	6	7	5	5	9	60
K8	0	17	6	3	13	10	8	4	8	12	7	88
Toplam	0	39	34	28	44	43	39	34	37	38	23	359

Tabloya göre genel toplamda 359 adet kod elde edilmiştir. Katılımcılara göre kod sayıları en fazla K5 91 kod iken en az kod sayısı elde edilen katılımcı 14 kod ile K4 olmuştur. Her bir soru için kod sayılarına bakıldığında ise, en fazla kod sayısına 44 kod ile 5. Soruda ulaşılrken, en az kod sayısına 23 kod ile 11. Soruda ulaşılmıştır.

Katılımcılara ait demografik bilgiler görüşme formunda yer almamakla birlikte katılımcı olan tüm bağımsız denetim yöneticilerinden demografik bilgileri elektronik posta yolu ile temin edilmiştir.

Tablo 3. *Katılımcılara Ait Demografik Bilgiler*

Katılımcılar	Cinsiyet	Yaş	Eğitim	Sektör Deneyimi
K1	Kadın	31	Lisans	6 yıl
K2	Kadın	41	Yüksek Lisans	17 yıl
K3	Kadın	28	Lisans	5 yıl
K4	Erkek	33	Yüksek Lisans	8 yıl
K5	Kadın	31	Lisans	7 yıl
K6	Erkek	29	Lisans	8 yıl
K7	Kadın	37	Yüksek Lisans	13 yıl
K8	Kadın	27	Yüksek Lisans	2,5 yıl

Araştırmanın katılımcıları K1, K2, K3, K4 K5, K6, K7, K8 olarak numaralandırılmıştır. Tablodan elde edilen bulgulara göre 6 kadın 2 erkek katılımcı olmasıyla beraber katılımcıların yaş aralığı 27 ve 41'dir. Katılımcıların bağımsız denetim sektöründeki deneyim süresi ise, en az 2,5 yıl en fazla 17 yıldır.

Tablo 4. Toplanan Verilere Göre Belirlenen Temalar ve Kodlar

Bağımsızlık tehditleri	Yönetsel etiği güçlendiren unsurlar	Yönetsel etiğin bağımsız denetime katkıları
Bağımsızlık ve Ticari Kaygı İkilemi	Ahlak	Ayırt Edicilik
Denetim Ücreti	Bağımsızlık Beyanları	Bağımsızlığın Sağlanması
Denetçi Yakınlarının Müşteriyle İlişkisi	Bütünsel Hareket Etme	Denetimde Önemlilik Tespiti
Denetçinin Regülatör ve Müşteri Arasında Kalması	Cesaret	Denetimin Doğru Yürütülmesi
Mobbing	Denetim Şirketine Etiğe Ayrılmış Özel Alan	Dürüstlük
Müşterinin Denetime Tepkisi ve Zararı	Denetçinin Kendisini Geliştirmesi	Güven
Müşterinin Denetçiye Baskısı	Ekip Yönetimi	Hesap Verebilirlik
Müşterinin Kendini İyi Gösterme Çabası	Etik Davranış Kodları	Mesleki Muhakeme
Müşterinin Sektörel Farklılığı	Etik Hatlar	Mesleki Yeterlilik ve Özen
Müşteriyle Mesafe	Eğitim	Mesleğe Uygun Davranış
Tüm Bağımsızlık Tehditleri	Gözlem	Müşteri Beyanı Doğruluğu
Çıkar Çatışması	Hediye Kabul Limiti	Prestij
Şirket İçi Usulsüzlükler	Regülatörler	Sır Saklama

Tablo 5. (Devam) *Toplanan Verilere Göre Belirlenen Temalar ve Kodlar*

Şirket Varlıklarının Suistimali	Müşterinin Denetim Farkındalığı	Tarafsızlık
	Terfi ve Ücret Artışı	İç Denetimle Uyumluluk
	Yaptırımlar	
	Yasal Mevzuat	
	Yöneticinin Etik Tutumu	
	İletişim	
	İç İçelik	
	Şirket Değerlendirmeleri	
	Şirket İçi Bildirimler	

Araştırma bulgularında katılımcı ifadeleri doğrultusunda 3 adet tema belirlenmiştir. Bu temalar; bağımsızlık tehditleri, yönetsel etiği güçlendiren unsurlar ve yönetsel etiğin bağımsız denetime katkıları şeklindedir. Aynı zamanda her bir temanın altında farklı kodlar yer alarak toplamda 51 adet kod oluşturulmuştur.

5.1. Bulguların Tartışılması

Bağımsızlık tehdidi teması

Araştırmada veri analizi sonrasında elde edilen kodların ilişkili şekilde bir araya getirilmesi ile temalar oluşturulmuştur. Bağımsızlık ve ticari kaygı ikilemi, denetim ücreti, denetçi yakınlarının müşteriyle ilişkisi, denetçinin regülatör ve müşteri arasında kalması, mobbing, müşterinin denetime tepkisi ve zararı, müşterinin denetçiye baskısı, müşterinin kendini iyi gösterme çabası, müşterinin sektörel farklılığı, müşteriyle mesafe, tüm bağımsızlık tehditleri, çıkar çatışması, şirket varlıklarının suistimali, şirket içi usulsüzlükler kodlarının bir araya getirilmesiyle oluşturulan bağımsızlık tehdidi teması bağımsız denetim faaliyeti yürüten bağımsız denetçinin bağımsız ve tarafsız olarak denetim yürütmesine engel oluşturan ve bağımsızlığı zedeleyen unsurları ifade etmektedir. Araştırmaya konu olan yönetsel etik uygulamalar kapsamında bağımsızlık tehdidi teması adı altında ortaya çıkan kodlar, literatürde yer alan bazı bağımsızlık

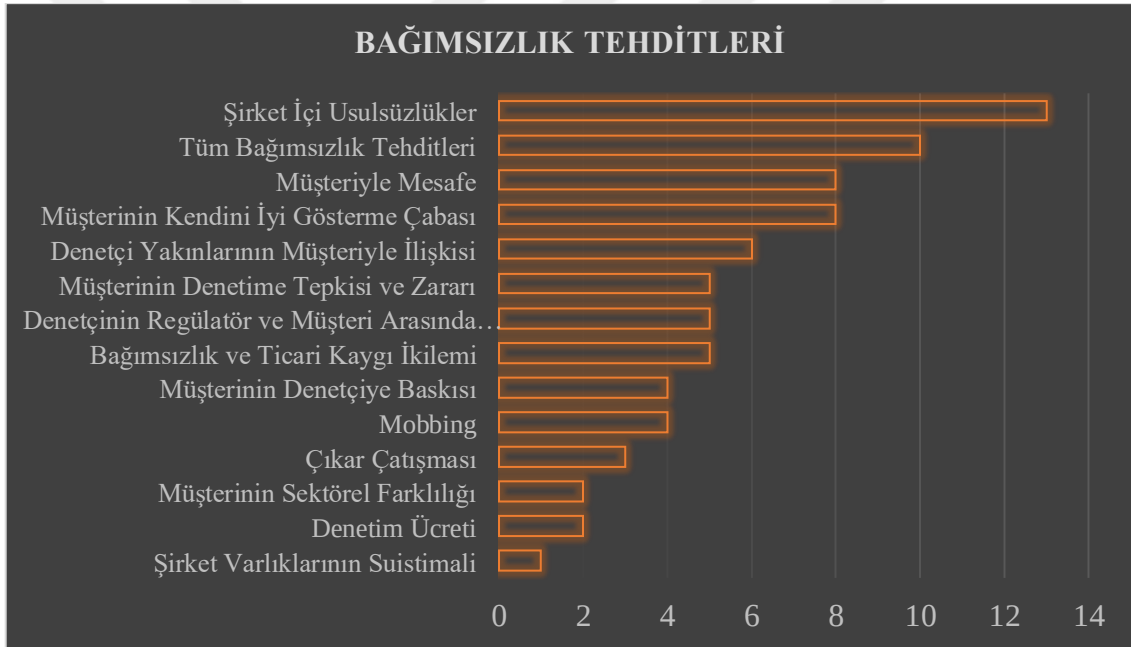
tehditleri ile benzerlik göstermektedir. Literatürde yer alan bağımsızlık tehditleri ise, kişisel çıkar tehdidi, kendi kendini denetleme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık tehdidi ve yıldırma tehdidi olmak üzere beş başlık altında değerlendirilmektedir. (ALLEN & SIEGEL, 2002)

Yapılan yarı-yapılandırılmış görüşme sonucunda bağımsızlık tehdidi adlı temaya ait katılımcılardan K7 *“Ama daha küçük çaplı şirketlerde yani şey diyebiliyor yönetici, işte stok sayımına gittiğinde ya da kasa sayımına gittiğinde “aman işte burada bu para varmış gibi davran sen, şimdi öyle bir imzayla at yok ama işte boş ver sen bunu görme.” Gibi yaklaşımlar olabiliyor. Ya da işte “sen şuradan şu paketi al, buradaki eksiklik de aramızda kalsın. Bunlar çok yaşanan şeyler.”* Diyerek bağımsızlık tehditleri arasında şirket içi usulsüzlüklere dikkat çekerken, K5 *“Yani çok iyi anlaşıyorsunuz diye iyi niyetle geliyorlar, ya bunu görmesek, yapmasak etmesek, imzalamasak, olumsuz görüş vermesek etmesek gibi. Bu olmuyorsa, başka tekliflere yönelebiliyorlar maddi olabiliyor manevi olabiliyor. Bu olmuyorsa, tehdide yönelebiliyorlar. “O rapor çıkacak çıkmazsa size ya da ailenize zarar verebiliriz” gibi.”* Diyerek bağımsızlık tehditlerinden yakınlık ve yıldırma tehditlerinin de içerisinde yer aldığı tüm bağımsızlık tehditlerine dikkat çekmiştir. Bir diğer katılımcı olan K2 *“Bunun için önemli bir ne diyeyim mesafeyi doğru kurmak gerekir. İletişimi doğru kurmak gerekir. Yani denetimi aksatmayacak kadar yakın, herhangi bir çıkar çatışmasına sebep olmayacak kadar uzak durmak gerekir.”* diyerek müşteriyle mesafeye dikkat çekerken, K3 *“Müşterilerin olası bulgulara bir şekilde bu hatanın/hilenin üstünü kapatmaya çalışması.”* Diyerek müşterinin kendi iyi gösterme çabasının sıklıkla karşılaşılan bağımsızlık tehditlerinden biri olduğuna dikkat çekmiştir.

Bu açıdan incelendiğinde bağımsız denetim firmalarındaki yönetsel etik uygulamalar kapsamında bağımsızlığa tehdit yaratan kodları ifade eden farklı bağımsızlık tehditlerinin denetçinin bağımsızlığı açısından son derece önem taşıdığı gözlemlenmektedir. Bağımsızlık tehditleri adlı temanın literatür ile ilişkisi incelendiğinde ise, literatürde yer alan bağımsızlık tehditlerinin alt unsurları olan yakınlık ve yıldırma tehditlerine sıklıkla rastlanıldığı ve araştırmada elde edilen bağımsızlık tehditleri ile son derece uyumlu olduğu görülmektedir. (WAKIL, ALIFIAH, & TIJJANI, 2019)

Araştırmada bahsi geçen bağımsızlık tehditlerinin kapsamı incelendiğinde, literatürde yer alan bağımsızlık tehditlerinin, bağımsızlık tehdidi teması altında yer alan

şirket içi usulsüzlükler kodu ve müşterinin kendini iyi gösterme çabası kodu ile benzerlik gösterdiği, veri analizi sonucunda bağımsız denetçinin denetimi bağımsız şekilde yürütmesine engel teşkil eden tehditlerin büyük bir çoğunlukla müşteri işletmenin etik dışı davranışları nedeniyle ortaya çıktığı gözlemlenmektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinde bağımsızlığı koruma noktasında, bağımsız denetçinin etik tutumu ve şahsi çıkarlarından ziyade müşteri etik tutum ve davranışlarının çok daha fazla etkiye sahip olduğu düşünülmektedir. Ayrıca bağımsız denetim faaliyetlerinde bağımsızlığa engel yaratan tüm tehditlerin, aynı zamanda yönetsel etik uygulamaların verimliliğine de tehdit unsuru oluşturduğu ortaya çıkan bir diğer önemli bulgu olarak gözlemlenmektedir.



Şekil 1. Bağımsızlık Tehdidi Teması

Yönetsel etiği güçlendiren unsurlar teması

Araştırmanın bir diğer teması olan yönetsel etiği güçlendiren unsurlar teması kapsamında yer alan kodlar; ahlak, bağımsızlık beyanları, bütünsel hareket etme, cesaret, denetim şirketinde etiğe ayrılmış özel alan, denetçinin kendisini geliştirmesi, ekip yönetimi, etik davranış kodları, etik hatlar, eğitim, gözlem, hediye kabul limiti, müşterinin denetim farkındalığı, regülatörler, terfi ve ücret artışı, yaptırımlar, yasal mevzuat, yöneticinin etik tutumu, iletişim, iç içelik, şirket değerlendirmeleri, şirket içi

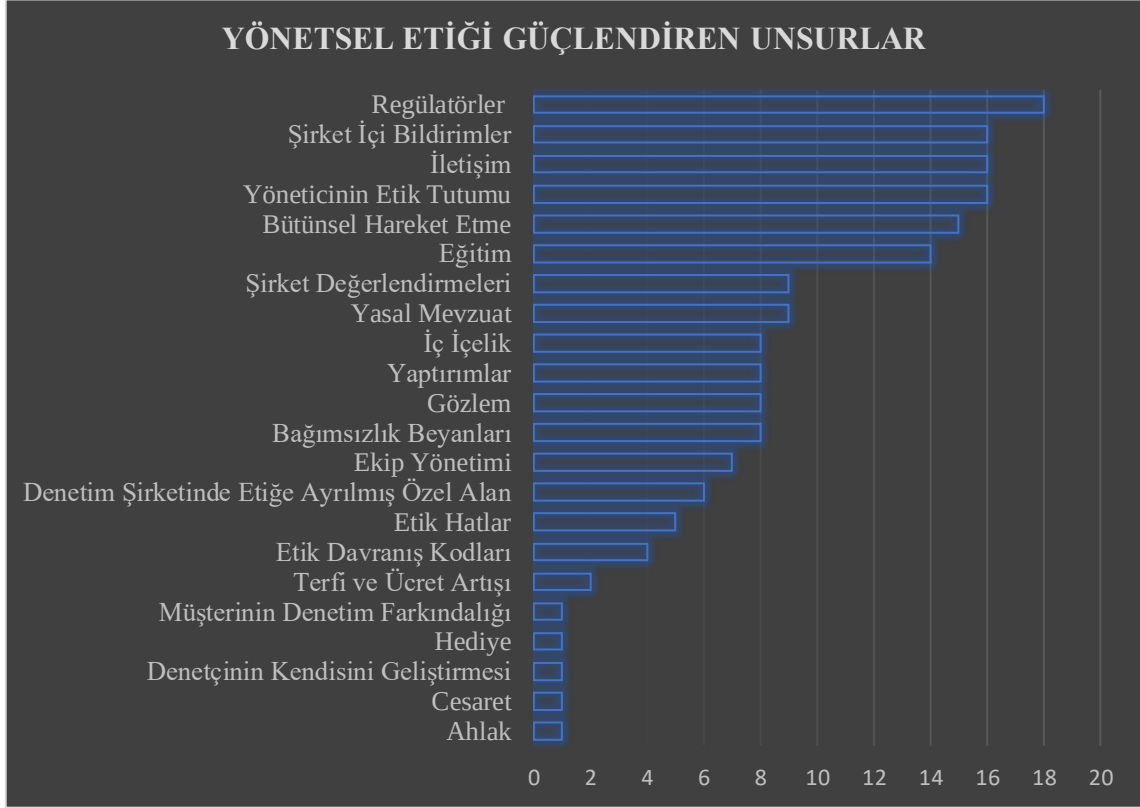
bildirimler kodlarıdır. Araştırmaya konu olan bağımsız denetim firmalarının faaliyette olduğu bağımsız denetim sektörüne yönelik belirlenen bu kodlar, bağımsız denetim firmalarında yer alan yönetsel etik uygulamalar ve yönetsel etik uygulamaları güçlendiren unsurlar hakkında fikir vermektedir. Literatürde bağımsız denetim sektörünün yapısı incelendiğinde etiğe ve yönetsel etik uygulamalara duyulan ihtiyacın, denetimin bağımsız şekilde yürütülmesi ve kamuoyuna güvenilir bilgiler sunulması amacıyla ortaya çıktığı gözlemlenmektedir. (ÇİFTÇİ & DEMİR, 2016) Bu bağlamda bağımsız denetim firmalarında yönetsel etiği güçlendiren unsurlar, aynı zamanda denetimin ve denetçinin bağımsızlığını koruyan ve güvenilir çıktılar sağlayan unsurlar olarak da ifade edilebilmektedir.

Yönetsel etiği güçlendiren unsurlar temasıyla ilgili katılımcıların ifadeleri incelendiğinde K8 *“Aslında yönetsel etik dediğimiz o bağımsız denetçinin uyması gereken etik kurallar temelde bağımsız denetim firmaları ya da yöneticilerden ziyade, KGK dediğimiz bir kurum var aslında bağımsız denetim sektörüne yön veren. O kurumun belirlediği etikler var ve aslında biz o etikleri şirketlerde yani kendi bağımsız denetim şirketi içinde uygulamaya çalışıyoruz.”* Diyerek yönetsel etiğin güçlendirilmesi noktasında regülatörlerin etkisine dikkat çekerken, K5 *“Bir diğeri; ülkedeki regülatörler tarafından o kadar kapsamlı inceleniyoruz ki biz, herhangi bir rüşvet ya da usulsüzlük davalarına karışmaktan hem bireysel olarak hem şirket olarak çok büyük çekincelerimiz zaten var. Yani ülke de bence bu konuda yeterli regülatöre sahip çünkü bunun BDDK’sı var, KGK’sı var, SPK’sı var, EPDK’sı var, yurtdışından globalden IFRS’i var. Yani biz hepsi tarafından inceleniyoruz.”* Diyerek, K4 *“Denetçileri koruyan yasal mevzuatlar teşvik unsuru olmakla birlikte uygulamada KGK denetimlerinin caydırıcı etkisi uygulamalara teşvikten daha fazla yön veriyor.”* Diyerek diğer katılımcılarla benzer şekilde regülatörlerin yönetsel etiği güçlendirme hususundaki önemli etkisine dikkat çekilmiştir. K7 *“Sonuçta yeni başlayanlar işleri yöneticilerinden, Senior’larından işte Partner’lardan vs. görüyor. Dolayısıyla onlarda eğer bir etik dışı bir davranış görürse, bunun normal olduğunu düşünüyor ve onlar da öyle büyüyorlar. Dolayısıyla yöneticiler düzgün yapmazsa işini ya da alt tarafa bunu düzgün iletmezse, e zaten denetim olması gerektiği gibi olmaz ve yozlaşma olur.”* Diyerek yönetsel etiği güçlendiren bir diğer unsurun yöneticinin etik tutumu olduğuna dikkat çekerken, K5 *“Birbirimizle olan iletişim ve şirket içi disiplinlere uyulması benim için önemli. Bir diğer bacağı; müşteri. Çünkü müşteriyle iletişimimizde de büyük bir etik sorunu*

yaşıyoruz çoğu zaman. Diğer bacağı da aslında; şirket içi genel iletişim ve etik. Çünkü bizim işimizin ana hammadde insan. Evet finansallar üzerinde çalışıyoruz ama ürettiğimiz hizmet sektörü biliyorsun, o yüzden de insan hammaddesinin olduğu yerde de etiği aşacak çok fazla şey yaşanıyor. Bunların önüne geçmek için de sürekli haberdar olma, ekip halinde çalışma, müşteriyle sürekli kontak halinde olmak gibi çözümlerimiz var.” Diyerek yönetsel etiği güçlendiren unsurlardan iletişimin önemine dikkat çekmekte, K3 ise, “*Şirketimizde etik kuralların tartışıldığı ve açıklandığı çok sayıda eğitim verilmektedir.*” Diyerek yönetsel etiği güçlendiren bir diğer unsurun eğitim olduğuna dikkat çekmektedir.

Yönetsel etiği güçlendiren unsurlar temasının literatür ile ilişkisi incelendiğinde bağımsız denetimde ülkemizdeki regülatörlerin başta KGK olmak üzere, denetimde güven oluşturmak ve bağımsızlığı korumak adına etik ilkeler belirleme ve etiği güçlendirmek için bu ilkelere uygunluğu denetleme faaliyetleri ile ilgili temada yer alan regülatörler kodunun uyumlu olduğu, regülatörlerin belirlediği etik ilkelerin, yaptırım ve uygulamaların bağımsız denetim faaliyetlerinde yönetsel etiği güçlendiren en önemli etken olduğu görülmektedir. (ALKAN & TÜREL, 2019) Literatürde Mintzberg tarafından yöneticilerin şirketlerdeki rolleri tanımlanmış, liderlik rolleri ile yöneticilerin çalışanlarına örnek teşkil ettiği belirtilmiştir. (KIRAN & ÇETİNKAYA BOZKURT, 2021) Bağımsız denetim şirketlerinde ise denetim yöneticilerinin rolleri, denetimde bağımsızlığı korumak, bağımsızlık tehditlerini ortadan kaldırmak ve etik ilkelere uyum sağlanması amaçlarına hizmet etmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim şirketlerinde yöneticilerin sergilediği etik tutum ve davranışların, bağımsız denetçilerin etik davranışlarını şekillendirmesi, onlara örnek teşkil etmesi ve bağımsızlıklarını etkilemesi ile yöneticinin etik tutumu kodunun uyumlu olduğu gözlemlenmektedir. (OICU-IOSCO, 2002) Literatürde denetim süreçlerinin etik çerçeveye uyum içinde, bağımsız ve güvenilir şekilde gerçekleşebilmesi için bağımsız denetim şirketlerinde denetim ve yönetim birimi arasındaki iletişimin öneminin belirtilmesi ile ilgili temada yer alan iletişim kodunun uyumlu olduğu ve bağımsız denetim şirketleri bünyesinde kurulan güçlü iletişim sistemlerinin etiği güçlendirdiği ortaya çıkmaktadır. (YAKAR, 2015) Son olarak literatürde bağımsız denetim şirketleri bünyesinde gerçekleşen etiğe ilişkin eğitim ve öğretici uygulamaların hem yöneticilerin hem de çalışanların yönetsel ve etiksel davranışlarını geliştirmesi ile temaya ilişkin eğitim kodunun uyum gösterdiği ve

bağımsız denetçilere verilen etik eğitimlerin şirketlerde yönetsel etik bilincini güçlendirdiği gözlemlenmektedir. (HE & HO, 2011)



Şekil 2. Yönetsel Etiği Güçlendiren Unsurlar Teması

Yönetsel etiğin bağımsız denetime katkıları teması

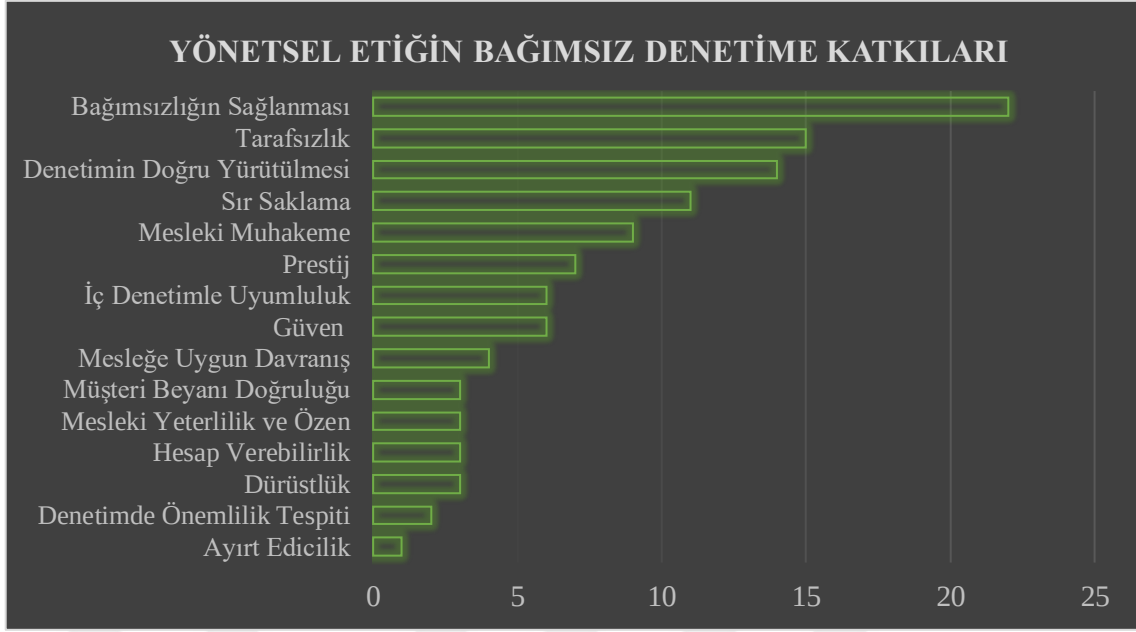
Yönetsel etiğin bağımsız denetime katkıları teması kapsamında yer alan kodlar; bağımsızlığın sağlanması, ayırt edicilik, denetimin doğru yürütülmesi, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleğe uygun davranış, sır saklama, güven, hesap verebilirlik, denetimde önemlilik tespiti, mesleki muhakeme, müşteri beyanı doğruluğu, prestij ve iç denetimle uyumluluk kodlarıdır. Literatürde yönetsel etiğin bağımsız denetime olan katkı ve faydaları incelendiğinde yönetimde yer alan etik ilke ve uygulamaların bağımsızlık ilkesine ve denetime temel oluşturduğu, denetimin sağlıklı ve güvenilir olmasına katkıda bulunduğu ve KGK tarafından belirlenen, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleğe uygun davranış ve sır saklama ilkelerini kapsayan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardına” uyumu güçlendirdiği belirtilmiştir. (SÜKLÜM, 2020)

Yönetsel etiğin bağımsız denetime katkıları teması kapsamında katılımcı ifadeleri incelendiğinde K4 *“Muhakemeyi kullanırken bağımsız kalmak hususunda denetçiyi koruduğunu düşünüyorum.”* Diyerek, K2 *“Bağımsız denetime katkısı; tamamen bağımsızlığın sağlanması, hesap verebilirliğin ön plana çıkarılabilmesi, bütünsel hareket etme diye özetleyebilirim.”* Diyerek yönetsel etiğin bağımsız denetime olan katkısının bağımsızlığın sağlanması olduğuna dikkat çekerken, K8 *“Şimdi tarafsızlık kuralı olmadan, etiği olmadan zaten denetim sürecine başlamanız mümkün değil. Yani ilk başta aslında, süreci başlatan bir tarafı var.”* Diyerek, K2 *“Taraf olmamaları gerekir. Yani denetimi yaparken bir taraf seçerseniz veyahut da taraf seçmeye meyilli olduğunuzu karşı taraf anlarsa, o bağımsızlığı çok fazla koruyamazsınız. Bu meyli engelleyecek şey de bağımsız denetçinin son derece etik, son derece objektif ve bağımsız kalabilmesi.”* Diyerek yönetsel etiğin bağımsız denetçinin tarafsızlığına yönelik katkısına dikkat çekmiştir. K7 *“Denetim Kanunu da etik kurallar çerçevesinde dönüyor. Dolayısıyla yönetsel etik de aslında bence, bu kanunlarla birebir paralel gitmesi gerekiyor ki işimizi doğru yapabilelim. Bir kere kesinlikle denetim sonucunun doğru, doğruya yakın daha doğrusu çıkmasını sağlıyor.”* Diyerek K8 *“Onun dışında çıktıları zaten bu kuralların doğru bir şekilde adım adım uygulandığı zaman, karşı taraf müşteri tarafı dediğimiz taraf da daha bağımsız denetim sürecinin farkına varmış oluyor, sizi daha böyle işleyiş açısından kolaylaştırmaya çalışıyor. E böyle olunca sağlıklı bir denetim süreci yapmış oluyoruz.”* Diyerek denetimin doğru yürütülmesi katkısına dikkat çekerken, K5 *“Yani ekiplere de bunu söyleriz, sosyal medyada müşterilerimizle ilgili, şirketle ilgili özel bir paylaşım yapamazsınız. Burada çalıştığınızı yazıyorsanız, bunların hiçbirine giremezsiniz. Ya da ne içerisiyle ne müşterilerimizle ilgili herhangi bir şeyi söyleyemezsiniz, paylaşamazsınız. Çünkü burada ekstra güvenli bir alan oluşturmak zorundayız.”* Diyerek K8 *“Onun dışında sır saklama yine önemli olan durumlardan biri. Yani şirket bilgisini, kimseyle paylaşılmaması gereken şirket bilgisini, tutup işte hiç denetim süreciyle alakası olmayan denetim ekibinde yer almayan biriyle paylaşmak, sürecin sonlanmasına ve belki hani birtakım cezai durumların ortaya çıkmasına sebep olabilir. Bu yüzden yine sürecin devam etmesi için gerekli olan kurallar.”* Diyerek K5 ile benzer ifadeler paylaşmakta ve yönetsel etiğin bağımsız denetime sağladığı bir diğer önemli katkının sır saklama olduğuna dikkat çekmektedir.

Yönetsel etiğin bağımsız denetime katkıları temasının literatür ile ilişkisi incelendiğinde denetimin doğru şekilde işleyebilmesi için etkili bir denetim sistemi ve bu sistemin çalışabilmesi için denetim standartlarına uyulması gerektiği belirtilmiştir. (KOÇBERBER, 2008) Denetim sisteminde usulsüzlüklerin önüne geçilmesi ve etkinliğin artırılması için standartlara uyumun yanı sıra en önemli etkenin denetçinin vasıfları olduğu ve bu vasıfların taşınması için etik kurallardan faydalandığı belirtilmektedir. Etik ise yerine getirilmesi gereken sorumlulukları ve geleceğe yönelik alınması gereken tedbirleri kapsamaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinde etiğin, denetimin doğru ve tarafsız biçimde yürütülmesi için gerekli olan ideal zemini hazırladığı gözlemlenmektedir. Etik ilkeler bağımsız denetimin etkili ve tarafsız şekilde yürütülebilmesi için denetçinin ihtiyacı olan yetkinlikleri sağlamakta ve ortaya doğru bir denetim çıkması için denetçiye rehberlik etmektedir. Yönetsel etiğin bağımsız denetime katkıları temasında yer alan bağımsızlığın sağlanması, tarafsızlık, denetimin doğru yürütülmesi ve sır saklama kodlarının literatürde yer alan ifadeler ile uyum içinde olduğu ve büyük ölçüde bağdaştığı görülmektedir. Bu bağlamda yönetsel etik uygulamaların ve ilkelerin bağımsız denetime sunduğu en önemli katkının; denetimde gerçeğe uygun güvenilir bilgiler sunulması için bağımsızlığın korunması, denetimin doğru ve tarafsız şekilde yürütülmesi olduğu ifade edilebilmektedir. Yönetsel etiğin bağımsız denetime bir diğer önemli katkısı ise çoğunlukla sır saklama ilkesine ve bu ilkenin yer aldığı “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardına” uyumun güçlendirilmesi olarak görülmektedir.

Araştırma bulgularından hareketle denetimin doğru, bağımsız, standartlara uygun şekilde yürütülmesi ve bu bağlamda denetçinin taşınması gereken vasıfların sağlanması noktasında; yönetsel etik ilke ve uygulamaların, bağımsız denetim faaliyetlerinde son derece önemli bir etken olduğu ortaya çıkarılmıştır.



Şekil 3. *Yönetsel Etiğin Bağımsız Denetime Katkıları Teması*

ALTINCI BÖLÜM

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu bölümde, araştırma kapsamında incelenen bağımsız denetim firmalarındaki yöneticilerin katılımı sonucunda yapılan yarı yapılandırılmış görüşme ile birlikte 3 adet tema belirlenmiş ve araştırma sorularına yönelik aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır. Öneri bölümünde ise, araştırma sürecinden hareketle konu ile alakalı geleceğe yönelik araştırmalar için maddeler halinde önerilerde bulunulmuştur.

6.1. Sonuç

Araştırma sorusunun yanı sıra belirlenen alt sorulara da cevap verilen bu bölümde alt sorular temel soruyu tamamlayıcı nitelikte olup araştırma sonucu geniş bir perspektiften ele alınmaktadır. Öncelikle araştırma konusuyla ilgili olarak herhangi 2 değişken arası ilişki ele alınmamakla birlikte, bağımsız denetim sektöründe faaliyet gösteren söz konusu bağımsız denetim firmalarındaki yönetsel etik uygulamaların ortaya koyulması ve yönetsel etik uygulamaların denetçinin bağımsızlığına olan etkisi üzerinde durulmaktadır. Nitel araştırmanın yapısı gereği genelleme yapılamamasından

dolayı araştırmaya dahil olan bağımsız denetim yöneticileri üzerinden ulaşılan sonuçlar açıklanmaktadır.

Araştırmanın amacı bölümünde yer alan temel amaca yönelik oluşturulan araştırma sorusu başta olmak üzere araştırma sorusuna bağlı olarak oluşturulan alt sorular, bu bölümde cevaplanmaktadır.

Araştırma sorusu; Bağımsız denetim firmalarındaki yöneticilerin yönetsel etik olgusuna bakışı, bu bağlamdaki deneyimleri ve sektördeki yönetsel etik uygulamalar nelerdir? Söz konusu yönetsel etik uygulamaların bağımsız denetçilerin bağımsızlığına olan etkisi nasıl olmaktadır?

Toplanan verilerin analiz edilmesi sonucunda, araştırmaya konu olan bağımsız denetim yöneticileri, yönetsel etik ilke ve uygulamaların denetim metodolojisi ile iç içe olduğu, birbirlerini beslediği, desteklediği ve yönetsel etiğin bağımsızlığın korunması için etik bir zemin hazırladığı görüşündedirler. Sektörde bağımsızlığın korunmasına ilişkin birçok bağımsızlık tehdidi yer almakta ve usulsüzlüklerin kaynağı olan en kritik tehdidin büyük ölçüde müşteriden kaynaklandığı gözlemlenmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim firmalarında yürütülen yönetsel etik uygulamalar; bağımsızlığın sağlanması, sektördeki bağımsızlık tehditlerinin azaltılması ve denetimin doğru yürütülmesi noktasında önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca yönetsel etik ilke ve uygulamaların, bağımsız denetçiler için belirlenmiş ve genel kabul görmüş etik standartların uyumuna teşvik sağladığı, bu bağlamda sektörün güvenilirliğini ve itibarını artıran önemli bir unsur olduğu saptanmıştır. Bağımsız denetim sektöründe yönetsel etik ilke ve uygulamaların yerine getirilmesi noktasında etkili olan 3 temel uygulayıcı olduğu gözlemlenmiştir. Bunlardan ilki denetim faaliyetini bizzat yürüten bağımsız denetçilerin etik tutum ve davranışlarıdır. Bu bağlamda denetçilerin mesleğini layığıyla ve tarafsız olarak yerine getirebilmeleri için gerekli eğitim ve donanımına sahip olmaları adına belirlenen genel kabul görmüş etik standartlar, bağımsız denetçiler için son derece önem arz etmektedir. İkinci önemli unsur; bağımsız denetim yöneticilerinin etik tutum ve davranışları olarak karşımıza çıkmaktadır. Yöneticilerin firma içinde denetçilere sergilediği etik tutum, bağımsız denetçiler için bir rehber olmakta ve bağımsızlığın korunması adına örnek oluşturmaktadır. Bu bağlamda hem bağımsız denetim firmalarından hem de müşteriden gelen baskılar nedeniyle bağımsızlığını korumakta zorlanan denetçiler için yöneticiler, etik bağlamda önemli bir yol gösterici olarak görev almaktadırlar. Son olarak bağımsız denetim sektöründe yönetsel etik ilke

ve uygulamaların yerine getirilmesi noktasında en önemli unsurlardan bir diğeri regülatörler olarak gözlemlenmiştir. Bu bağlamda başta KGK olmak üzere SPK, BDDK, EPDK gibi sektörde düzenleyici faaliyetlerde bulunan regülatörlerin, etik çerçeveyi belirleyen uygulamaları ve etik dışı faaliyetlere yönelik yaptırımları sayesinde yönetsel etik ilkelere uyumun ve verimliliğin büyük ölçüde güçlendirildiği gözlemlenmektedir. Sektörde yönetsel etik kapsamında yerine getirilen davranış, tutum ve uygulamaların bağımsızlığı korumak adına belirlenmiş etik ilkeleri beslediği ve desteklediği kadar, yasal mevzuatlara uyumu da güçlendirdiği bir diğer önemli unsur olarak ortaya çıkarılmıştır.

Bağımsız denetimde etik ilke ve uygulamalara ilişkin literatürde, sektörde yaşanan skandallar sonrasında bağımsız denetimde güvenilirlik ihtiyacının artması ile beraber hata ve hilelerin tespit edilmesi, denetimin bağımsız olarak yürütülmesi, kamuya gerçeği yansıtır bilgiler sunulması ve zedelenen sektör itibarının düzeltilmesi noktasında etik ilkelerin ve bu ilkeleri uygulayan tarafların günümüzde son derece önem arz ettiği belirtilmektedir. (SELÇUK, KARADAĞ, & AKAR, 2019) Sektörde skandallara zemin hazırlayan ve bağımsızlığın korunmasına engel yaratan tehditler ise etik ilke ve uygulamalara olan ihtiyaç ve önemi daha fazla artırmaktadır. Bu bağlamda literatürde bağımsızlık tehditleri için tek bir ortak görüş bulunmamakla beraber temelde; kişisel çıkar tehdidi, kendi kendini denetleme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık tehdidi ve yıldırma tehdidi olmak üzere 5 tür tehdidin yer aldığı görülmektedir. (COMMISSION, 2000) Araştırma kapsamında elde edilen ve hem yönetsel etiğe hem de bağımsızlığa engel oluşturan tehditler literatür ile benzerlik göstermektedir. Bağımsızlığın korunması noktasında mevcut tehditlerin yanı sıra denetçinin bağımsızlığı da bir diğer önemli unsurdur. Bu bağlamda literatürde denetçi bağımsızlığı, denetçinin müşteriden veya dış etkenlerden gelen baskılardan etkilenmeden tarafsız şekilde denetimi yürütme yeteneği olarak ifade edilmektedir. (ERCAN, 2017) Bu tanımdan hareketle bağımsız denetim firmalarından veya müşteriden kaynaklanan çeşitli baskıların denetçiler üzerinden bertaraf edilmesi ve bağımsızlığın sağlanması noktasında yönetsel etik ilke ve uygulamaların sektörde bir çözüm önerisi olarak sunulması amaçlanmaktadır. Diğer yandan yönetsel etik literatürde işletmelerin; rekabet avantajı sağlamak amacıyla etik davranması, doğru kararlar alabilmesi, çalışanlarına ve paydaşlarına karşı güven oluşturmaları, hesap verebilirliğini artırması ve itibarını güçlendirmesi amacıyla yönetsel faaliyetlerde uyulması gereken ilke ve davranışlar

olarak belirtilmektedir. (THOMPSON, 1985) Bu bağlamda bağımsız denetim firmalarındaki yönetsel etik ilke ve uygulamalar; denetim faaliyetlerindeki yolsuzlukların ve çıkar çatışmalarının önlenmesi, denetimin güvenilir ve bağımsız olarak yürütülmesi, kamuoyuna güvenilir bilgiler sunarak hesap verebilirliğin sağlanması ve sektör itibarının güçlendirilmesi noktasında kilit bir faktör olarak yer almakta ve literatür ile benzerlik göstermektedir.

Araştırma sorusuna bağlı olarak oluşturulan alt sorulardan ilki; Bağımsız denetim yöneticileri için yönetsel etiğin anlamı ve önemi nedir? Bağımsız denetim firmalarının yönetsel etiğe bakışı nedir? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucunda bağımsız denetim yöneticileri nezdinde yönetsel etiğe dair ortak görüşün, yönetsel etiğin denetimin temeli olduğu ve denetim metodolojisini tamamlar nitelikte faaliyet gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcılar için yönetsel etik ilke ve uygulamaların; denetimin doğru yürütülmesi, bağımsızlığın sağlanması, denetçilerin bağımsızlığını koruması için uymaları gereken etik ilkelere uygun davranılması ve sektörde regülatörler tarafından belirlenmiş olan etik çerçeve kapsamında hareket edilmesi noktasında son derece önemli role sahip ilke ve uygulamalar olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcıların ifadelerine göre bağımsız denetimde yasal mevzuata uygun, tarafsız ve güvenilir sonuçlara ulaşılması için yönetsel etik ve denetimin temelini oluşturan etik kurallar birbirinden ayrılamaz bir bütün olarak ifade edilmektedir.

Bağımsız denetim firmaları nezdinde ise örgüt kültürü içerisinde yönetsel etiğe olan yaklaşımın pozitif olduğu, yönetsel etik bilincin gelişmiş olduğu ve firmaların yönetsel etiği destekler nitelikte çeşitli uygulamalar yürüttükleri görülmektedir. Bu bakış açısıyla bağımsız denetim firmalarında yönetsel etiği güçlendirmek ve tüm denetim süreçlerinde bağımsızlığı sağlamak adına etik komiteler yer aldığı ve etiğe ayrılmış özel bir alan oluşturulduğu dikkat çekmektedir. Bağımsız denetim firmalarında olası usulsüzlüklerden veya çıkar çatışmalarından haberdar olunabilmesi ve bunlara karşı önlem alınabilmesi adına etik hatların kullanılması, etiğe aykırı bir davranış veya faaliyetler olmaması adına düzenli olarak bağımsızlık bildirimleri sunulması ve üst yönetim tarafından firma içerisindeki tüm çalışanlar için etik davranış kodları belirlenmesi gibi yönetsel etiği güçlendiren faaliyetler yer almaktadır. Bağımsız denetim firmaları ve yöneticilerin yönetsel etiğe bakışının temel olarak denetim

faaliyetlerinde bağımsızlığı koruyan, güven oluşturan ve yasalara uyum sağlayan kritik bir unsur olarak gördüğü ortaya çıkmaktadır.

Araştırmanın ikinci alt sorusu; Yönetsel etik uygulamaların bağımsız denetime katkısı ve çıktıları nelerdir? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucunda katılımcıların, bağımsız denetim faaliyetlerinde yönetsel etik ve uygulamaların en büyük faydasının denetçi bağımsızlığının sağlanması ve denetimin doğru yürütülmesi olduğuna dair bulgulara ulaşılmıştır. Yönetsel etik ilkelere uyum gösteren bağımsız denetim firmaları için sektörde belirlenmiş etik ilkelere uyum da sağlanmaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetim sürecinde sır saklama ilkesi gereğince müşteriye ait bilgilerin korunması, müşteriyle olan mesafenin bağımsızlığı koruyacak şekilde ayarlanması, şirket içinden veya müşteriden kaynaklanan usulsüzlüklerin tespiti ve çıkar çatışmalarının önlenmesi, denetim ekiplerinin birbirlerinden haberdar olarak koordineli şekilde uyumla hareket etmesi sağlanmaktadır. Yönetsel etiğin bir diğer katkısı ise regülatörlerin sunduğu etik çerçeve içerisinde yasalara uygun biçimde bağımsız denetim faaliyeti yürütülmesi olarak gözlemlenmiştir. Bağımsız denetimde yönetsel etik uygulamaların yer alması ise tüm bu faaliyetlerin bir bütünü olarak denetlenen müşteri işletmelerin finansal verilerine güven duyulmasına olanak sağlamaktadır. Bağımsız denetim firmalarının kamuoyuna sunduğu bilgilere güven duyulması, finansal piyasa kullanıcılarının doğru kararlar ile yatırım yapması, bağımsız denetim sektöründeki itibarın güçlenmesi; yönetsel etik ilke ve uygulamaların yerine getirilmesi ile mümkün olmaktadır.

Araştırmanın üçüncü alt sorusu ise; Yönetsel etik ilke ve uygulamalar bağımsız denetçilerin en çok hangi yönünü güçlendiriyor? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucunda yönetsel etik ilke ve uygulamaların bağımsız denetçinin; faaliyetlerinde tarafsızlığını koruması, mesleki muhakeme oluşturmaları ve denetim görüşlerini bağımsız olarak ifade etmesi açısından güçlendirdiği gözlemlenmektedir. Bu bağlamda literatürde belirtildiği üzere bağımsız denetçiler faaliyetleri sırasında müşteri işletmenin finansal tablo bilgileri gibi işletmeye dair pek çok önemli bilgiye ulaşabilmektedir. (AYDIN & ÇÜRÜK, 2019) Bu noktada denetçilerin şahsi çıkarları doğrultusunda işletmeye ait özel bilgileri kullanmaması veya 3. Kişilerle bu bilgileri paylaşmaması bir zorunluluktur. Bağımsız denetçiler her ne kadar karakter özelliklerinde tarafsız ve bağımsız olacak biçimde uzmanlık kazansalar da gerek sektördeki etik ilkelerin gerekse yönetsel etik ilke ve uygulamaların bu

bağlamda denetçiyi olması gereken etik davranışa yönlendirmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yönetsel etik, bağımsız denetçinin denetim faaliyetlerindeki tüm süreçlerinde gerçeği yansıtır ve etiğe uygun olan davranışı sergilemesi noktasında bir rehber olmaktadır. Etiğe aykırı davranışın müşteriden veya bağımsız denetim firmasındaki prosedürlerden kaynaklanması noktasında ise arada kalan ve üzerinde yoğun bir baskı bulunan bağımsız denetçiler, yine yönetsel etik ilke ve uygulamalar sayesinde bu baskıların etkisini bertaraf etmekte ve bağımsızlığını koruyarak denetimi yürütebilmektedir.

Araştırmanın dördüncü alt sorusu ise; Bağımsız denetim süreçlerinde yönetsel etiğe duyulan ihtiyacın ortaya çıkış şekilleri nelerdir? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucunda bağımsız denetim faaliyetlerinin tüm süreçlerden önce bağımsızlık beyanı ile başlatıldığı, bu bağlamda yönetsel etiğe olan öncelikli ihtiyacın denetçinin bağımsızlığını beyan etmesi ve denetimin başlatılması noktasında olduğu bulgular arasında yer almaktadır. Denetim süreci başlatıldıktan sonra denetimin yasalara uygun biçimde, doğru ve tarafsız olarak yürütülmesi gerekliliği ise yönetsel etik ilke ve uygulamalara olan ihtiyaçlardan bir diğeridir. Denetimin etik çerçevede gerçeği yansıtır biçimde sonuçlanması noktasında bağımsız denetçiler sayısız tehdit ve zorlukla karşılaşmaktadır. Literatürde yer aldığı üzere denetçilerin bağımsızlığı korumasına engel yaratan tehditler kişisel çıkarlar tehdidi, kendi kendini deneteme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık tehdidi ve yıldırma tehdididir. Bu bağlamda araştırmadan elde edilen bulgulara bağımsız denetçilerin karşılaştığı en büyük tehdidin müşteri işletmenin etik dışı faaliyet ve taleplerinden kaynaklandığı görülmektedir. Müşterinin finansal verilerini gerçek durumundan daha iyi gösterme çabası ile yaklaşması, denetim raporunu etkilemek amacıyla denetçiyle daha samimi ilişkiler kurmak istemesi ve yolsuzluklara göz yumulması adına rüşvet teklifi ile yakınlık tehdidi yaratması veya denetim sonucundan memnun olmayıp bağımsız denetim firmasına ve denetçiye çeşitli baskılar uygulayarak yıldırma tehdidi oluşturması sektörde sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu noktada denetçinin özellikle müşteri işletme ile bağımsızlığını koruyacak biçimde mesafesini ayarlaması, karşılaştığı tehditlerden ve zorluklardan etkilenmeden bağımsız olarak görüş bildirmesi ve denetimin baştan sona gerçeği yansıtır şekilde yürütülmesi ihtiyacı; yönetsel etiğe duyulan en büyük gereksinimi oluşturmaktadır.

Araştırmanın beşinci alt sorusu ise; Bağımsız denetçiler ne tür etik ikilemler yaşıyor? Bağımsız denetçilerin en sık karşılaştığı tehdit veya ikilem nelerdir? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucunda bir önceki alt soruya verilen yanıtta da değinildiği üzere bağımsız denetçiler için en büyük tehdidin yakınlık ve yıldırma tehdidi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetim yöneticilerinin ifadelerinden hareketle çoğunlukla müşteri işletmenin kendi finansal durumunu daha iyi göstermek amacıyla yakınlık kurma çabasında olduğu, hata ve hilelerin gizlenmesi için denetçiye etik dışı tekliflerde bulunduğu, bu tekliflere kayıtsız kalınması ve bağımsızlığın korunması durumunda müşterinin daha agresif bir tutum ve baskıyla denetçiye ve bağımsız denetim firmasını tehdit etmeye yöneldiği bulgulanmıştır. Bağımsız denetim sektöründe yaşanan en büyük ikilemin ise, bağımsız denetim firmalarının tıpkı diğer işletmeler gibi kar amacı güderek ticari faaliyetler yürütmesi, aynı zamanda sunduğu hizmet karşılığında ücret aldığı, gelir elde ettiği ve kaybetme korkusu yaşadığı müşteriye karşı bağımsızlığını koruması ikilemi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Literatürde bağımsız denetim firmalarının organizasyon yapıları incelendiğinde tıpkı diğer işletmeler gibi ticari kaygılar taşıdıkları, bu nedenle pazarlama ve iş geliştirme departmanına sahip oldukları görülmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim firmalarının denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin yanı sıra müşteri kazanmak ve elde tutmak amacıyla pazarlama faaliyetlerinde de bulunuyor olmaları, ticari kaygılar taşımalarının bir bir göstergesi olarak literatür ile benzerlik sağlamaktadır. (KURT O. , 2015) Bağımsız denetçiler için; görev aldıkları bağımsız denetim firmalarının ticari kaygı ve çıkarlarına göre denetimi yürütmek ile müşterinin sunduğu yüksek denetim ücretinin ve ticari çıkarların etkisinde kalmadan bağımsız olarak faaliyet göstermek noktasında büyük bir ikilem yer aldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Araştırmanın alt sorularından altıncı soru ise; Yönetmelik etik bağlamında karşılaşılan sorunlar bağımsız denetim firmalarında nasıl çözüme kavuşturulmaktadır? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analizi sonucunda bağımsız denetim firmalarında etiğe aykırı davranış ve durumların tespiti halinde karşılaşılan sorunların çözümünde yöneticinin etik tutumunun son derece önemli bir rol oynadığı görülmektedir. Bağımsız denetim süreçlerinde olası usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve paylaşılması için öncelikle yöneticilerin denetim ekiplerine güven sağladığı, denetçileri etik açıdan

bilgilendirdiği, sürekli olarak denetim ekipleri üzerinde kontrol sağladığı, bildirimler paylaştığı ve bu bağlamda yoğun iletişimin ön plana çıktığı sonucuna ulaşılmıştır. Yöneticiler tarafından etik davranışa teşvik edilen bağımsız denetçilerin ise firma içerisinde etik hatlar aracılığıyla sorunlarını ilettiği, firmada yer alan etik komiteler sayesinde sorunların tartışıldığı ve etik komitenin yetersiz kaldığı noktalarda sorunun ekip yöneticileri ve denetim firması ortakları ile paylaşıldığı ve çözüme kavuşturulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunların yanı sıra regülatörlerden düzenlemelerin ve yasal mevzuatın da sorunların çözülmesi için bir yol gösterici olduğu elde edilen bulgular arasında yer almaktadır.

Araştırmanın alt sorularından yedinci soru ise; Bağımsız denetim firmalarında yönetsel etiği güçlendirmek adına yapılan çalışmalar/teşvikler nelerdir? Bağımsız denetçiler bu yönetsel etik uygulamaları denetim süreçlerine nasıl yansıtıyor? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analizi sonucunda bağımsız denetim sektöründe yönetsel etiği güçlendiren unsurların eğitimler, etik davranış kodları, yöneticinin etik tutumu, şirket içi bildirim ve değerlendirmeler, KGK uygulamaları ve yasal mevzuat kapsamında belirlenen yaptırımlar ve etiğe uyum noktasında terfi ve ücret artışı ile sağlanan ödüllendirmeler olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Literatürde bağımsız denetçilerin denetimi yürütebilecek düzeyde bilgi ve becerilere sahip olmaları, mesleklerini etik kurallara uygun ve bağımsız şekilde yerine getirebilmeleri için sürekli eğitimler aldıkları belirtilmiş ve araştırma bulguları ile literatürün benzerlik gösterdiği sonuçlanmıştır. (COŞKUN & AYDIN, 2018) Bu bağlamda eğitimin yanı sıra sektörde KGK tarafından belirlenen yaptırımların etik kurallara uyma ve yönetsel etiğe katkı sağlama konusunda son derece etkili olduğu ve bağımsız denetim firmalarının itibarlarını korumak adına etik dışı davranış ve faaliyetlerden büyük ölçüde kaçındığı gözlemlenmiştir. Yöneticilerin etik tutumu ise denetim ekiplerinin etik şekilde davranmasına teşvik sağlamakta, bağımsız denetçilere örnek teşkil etmekte ve yöneticilerin ekipleri düzenli olarak takip etmesi nedeniyle yönetsel etiği güçlendiren bir diğer unsur olarak belirlenmektedir.

Araştırmanın sekizinci alt sorusu ise; Bağımsız denetçilerin denetim sürecindeki etik duruşunu ve bağımsızlığını koruyabilmesi için neler yapması/nelere dikkat etmesi gerekir? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucunda bağımsız denetim yöneticilerinin yönetsel etik uygulamalar kapsamında bağımsızlığın korunması adına; tarafsız olmaları, müşteriyle denetimi aksatmayacak kadar yakın bağımsızlığa tehdit oluşturmayacak kadar uzak mesafede olmaları, müşterilerden elde edilen işletme bilgilerini 3. Taraflarla paylaşmamaları, herhangi bir yakınlarının müşteri işletmede çalışmıyor olması, etik davranış kodlarına ve eğitime uygun faaliyet göstermeleri, denetim ekibinde bir bütün olarak hareket etmeleri, şirket içi prosedürlere ve KGK tarafından belirlenen etik ilkelere uyum sağlamaları noktasında bağımsız denetçilerin çok özenli ve dikkatli olmalarının gerekliliğine dikkat çekmektedir. Yöneticiler tarafından dikkat edilmesi beklenen birçok unsurun KGK tarafından belirlenmiş olan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” standardı içerisinde yer aldığı gözlemlenmektedir. (KGK, 2019) Literatürde bağımsız denetçilerin uymakla yükümlü olduğu etik kurallar; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, mesleğe uygun davranış ve sır saklama ilkesi olarak belirtilmiştir. Bu bağlamda yönetsel etiği güçlendiren unsurların, aynı zamanda denetimin temeli olan bağımsızlık unsurunu koruyan ve güçlendiren ilkelerle benzerlik gösterdiği, bağımsız denetiminin temel ilkeleri ile yönetsel etik ilkelerin birbirini destekler nitelikte olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Araştırmanın dokuzuncu alt sorusu ise; Bağımsız denetçilerin yönetsel etik değerler taşıyıp taşımadığı yöneticilerin hangi değerlendirmeleri ile tespit edilmektedir? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analizi sonucunda bağımsız denetim firmaları bünyesinde denetçi davranışlarının yönetsel etik değerlere ve uygulamalara uygunluğun tespit edilmesinde; yöneticilerin etik farkındalığı ile denetim süreçlerinde gözlemler yapmalarının, şirket içindeki değerlendirmelerin, yönetici değerlendirmelerinin ve etik hatlara gelen ihbarların uygulamada büyük bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bağımsız denetim sektöründe yönetsel etiğe uyumun büyük ölçüde saha denetimleri esnasında gözlem yaparak tespit edildiği dikkat çekmektedir. Literatürde etik dışı davranış tespiti ve değerlendirmesinin oldukça zor olduğu fakat en iyi tespitin etik dışı davranışın gerçekleştiği ortam koşullarını görerek, davranışın diğer olası etik dışı davranışlarla ilgisini belirlemek olarak ifade edilmesi nedeniyle yönetici gözlemlerinin literatürle benzerlik taşıdığı düşünülmektedir. (ÖZBİRECİKLİ & URAL, 2006)

Araştırmanın sonuncu alt sorusu ise; Bağımsız denetim firmalarının kar amacı güderek hizmet sunmaları ve ticari yönlerinin ön planda olması, bağımsızlığın korunması için bir tehdit midir? Sorusudur.

Ulaşılan verilerin analizi sonucunda katılımcılardan elde edilen ifadelerden hareketle bağımsız denetim firmalarının ticari yönünün, bağımsızlık için büyük bir tehdit ve çözüme kavuşturulması gereken kritik bir ikilem yarattığı sonucuna ulaşılmıştır. Uluslararası bağımsız denetim firmaları hem faaliyette bulunan ülke tarafından hem de yurtdışı tarafından sıkı regülasyonlara tabii tutulsa da bağımsızlığın korunması noktasında sektörde bazı uygulama eksiklikleri olduğu saptanmaktadır. Özellikle Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmaları için müşteriden gelen büyük bir yakınlık ve yıldırma tehdidi yer aldığı gözlemlenmektedir. Müşteri işletmenin çok yüksek tutarda denetim ücreti ödemesi nedeniyle bağımsız denetim raporuna etki edebileceği düşüncesinde olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bağımsız denetim firmaları ise sundukları hizmet karşılığında müşteriden aldığı ücretlerle faaliyetlerini sürdürürken, müşteriye karşı mesafelerini ve bağımsızlıklarını korumakla yükümlü olmakta, aynı zamanda müşteriden sağladıkları gelirleri ve müşteriye kaybetme kaygısı taşımaktadırlar. Bu noktada bağımsız denetçiler ise bağlı oldukları firmanın karlılığını artırmak ile müşteriye karşı tarafsız denetim yürütmek konusunda ikilem yaşayabilmekte ve arada kalabilmektedir. Bağımsız denetim firmalarının gelir sağladığı müşterilere karşı bağımsızlığını koruyabilmesi noktasında ise, KGK tarafından sektörde yeni düzenlemeler yapılması gerektiği düşünülmektedir. Özellikle denetim ücretlerinin bağımsız denetim firmaları yerine KGK tarafından belirlenmesi, sektördeki dengesiz ücret politikasının düzenlenmesi ve denetim ücretinin tahsilat sürecinde aracı bir rol olarak KGK tarafından ücret tahsil edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Araştırmanın amacı kapsamında belirtilen araştırma sorularına ve ilgili alt sorulara söz konusu bağımsız denetim yöneticileri tarafından elde edilen veriler kapsamında yukarıdaki bölümde yanıt verilmiştir.

Araştırma sorularına katılımcıların verdiği ifadelerin analiz edilmesi sonucunda oluşturulan ve bulgular bölümünde yer alan üç temanın birbirleriyle ilişkili olduğu görülmektedir. Bağımsız denetim sektörü açısından değerlendirildiğinde bağımsızlık tehdidi temasında yer alan kodların bağımsız denetim sektörünün güvenilirliğine ve

itibarına büyük bir tehdit yarattığı görülmektedir. Tema içerisinde yer alan ve öne çıkan kodlar ise şirket içi usulsüzlükler, tüm bağımsızlık tehditleri, müşteriyle mesafe ve müşterinin kendisini iyi gösterme çabası olarak belirlenmiştir. Bağımsızlık tehdidi temasında yer alan bu kodların, aynı zamanda yönetsel etik ilke ve uygulamaların verimliliğine de tehdit yarattığı gözlemlenmektedir. Yönetsel etiği güçlendiren unsurlar temasında öne çıkan kodlar ise; regülatörler, yöneticinin etik tutumu, eğitim ve şirket içi bildirimler olarak belirlenmiştir. Yönetsel etiği güçlendiren unsurlar temasındaki kodların ise bağımsızlığa tehdit oluşturan unsurların ortadan kaldırılması ve etkisinin azaltılması noktasında büyük bir etkisi olduğu düşünülmektedir. Nitekim bağımsızlığı korumak adına sektördeki düzenleyiciler tarafından belirlenen etik ilkelerin, aynı zamanda yönetsel etiği besleyen ve güçlendiren ilkeler ve uygulamalar olduğu ortaya çıkarılmaktadır. Yönetsel etiğin bağımsız denetime katkıları temasında öne çıkan kodlar ise; bağımsızlığın sağlanması, denetimin doğru yürütülmesi, denetçinin tarafsızlığı ve sır saklama ilkesine uyum olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda yönetsel etik ilke ve uygulamalar ile bağımsız denetimin temel ilkesi olan bağımsızlığın sağlanması ilkesinin birebir örtüştüğü gözlemlenmektedir. Sektörde her ne kadar bağımsız ve tarafsız olunması adına belirlenmiş ilke ve yasal çerçeve yer alsa da bağımsızlığın korunmasında en önemli ve destekleyici unsurlardan bir tanesinin de yönetsel etik ilke ve uygulamalar olduğu düşünülmektedir.

Diğer yandan bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarını koruma noktasında sektörde çeşitli taraflardan kaynaklı baskılarla ve tehditlerle karşılaştıkları gözlemlenmiştir. Bu noktada denetçinin bağımsızlığını koruyan, baskı ve tehditlerin bertaraf edilmesini sağlayan unsurların; aynı zamanda yönetsel etiği güçlendiren unsurlar olduğu ve bağımsız denetimin yönetsel etik ile iç içe faaliyet gösterdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Elde edilen bulgular sonucunda, sektörde etik dışı faaliyetlerin ve usulsüzlüklerin önlenmesi için öncelikle sektöre dair mevcut tehditlerin belirlenmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim firmaları ve denetçiler için bağımsızlığa tehdit oluşturan unsurlar ortaya koyulmuştur. Devamında bağımsız denetim firmaları bünyesinde yönetsel etiğe dair yürütülen uygulamalar ve bu uygulamaların sektördeki bağımsızlık tehditleri üzerindeki etkisi incelenmiştir. Son olarak yönetsel etiğin bağımsız denetim sektörüne sağladığı katkılar ortaya koyularak, sektörde bağımsızlığı koruyan etik ilkelerin ve yönetsel etik uygulamaların büyük oranda örtüştüğü ve temelde ortak bir amaca hizmet ettiği ortaya

çıkarılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen tüm bulgulardan özetle; yönetsel etik ilke ve uygulamaların, bağımsız denetimin temel ilkeleri ve denetim metodolojisi ile iç içe şekilde faaliyet gösterdiği ve bağımsızlığın sağlanması için birbirlerinden ayrılamaz bir bütünü oluşturdukları sonucuna ulaşılmıştır.

Diğer yandan yönetsel etik ilke ve uygulamaların denetimin bağımsızlığını ve sektörün itibarını koruma noktasında yetersiz kalabileceği ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülen bazı önemli hususlara ulaşılmıştır. Sektörde bir uygulama açığı olarak gözlemlenen ve düzenlenmesi gereken hususlardan ilki ve en önemlisi; denetlenen müşterilerinin bağımsız denetim firması için hem gelir kaynağı olması hem de bağımsızlığın korunması gereken taraflar olmasıdır. Bir diğer önemli husus ise sektördeki denetim ücretlerinin belirli bir sınıra tabii olmadan firmalar tarafından dengesiz bir politika ile belirlenmesidir. Bu kapsamda yöneticiler ve bağımsız denetçiler her ne kadar yönetsel etik ilke ve uygulamalara uyumlu davranışlar da denetim firmalarının bağımsızlık ve ticari kaygı ikilemi var olduğu ve denetim ücretlerinin son derece yüksek tutarlarda belirlendiği sürece bağımsızlığın zedelenebileceği düşünülmektedir. Bu noktada araştırma kapsamında elde edilen veriler sonucunda bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri, etiğe ilişkin belirlediği ilkeleri ve yaptırımları ile sektördeki en etkili unsurun KGK olduğu saptanmıştır. Bu nedenle hem bağımsız denetim firmalarına hem de müşteriye eşit mesafede bulunan aracı ve düzenleyici bir kurum olarak KGK'nın sektörde bahsi geçen ikilem ve tehditleri ortadan kaldırmak, ücret politikasını düzenlemek ve sektörün itibarını güçlendirmek adına yeni ve yaratıcı çalışmalar yürütmesi gerektiği düşünülmektedir.

6.2. Öneriler

Bu araştırma için öneriler şu şekilde belirlenmiştir;

- Araştırmadan elde edilen bulgular kapsamında bağımsız denetim faaliyetlerinde güvenilir sonuçlara ulaşılmasına, kamuoyunun doğru şekilde aydınlatılmasına ve bağımsızlığın sağlanmasına engel oluşturan sektördeki tüm tehditlerin ortadan kaldırılması noktasında; yönetsel etik ilke ve uygulamaların bir çözüm önerisi olarak kullanılması gerektiği düşünülmektedir.

- Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken gerek bağımsız denetim firmalarının yönetimi gerekse müşteri işletmeden kaynaklanan çeşitli baskılar nedeniyle bağımsızlıklarını korumakta güçlük çektikleri, bu nedenle bağımsız denetçiler üzerindeki yoğun baskının azaltılması ve taraflar arasındaki dengenin düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.
- Bağımsız denetim firmalarının ticari kaygılarla faaliyet gösterirken müşteriye karşı bağımsızlığını koruma noktasında sektörde yer alan ikilemin ortadan kaldırılması amacıyla bağımsız denetim firmaları ve müşteriler için yeni düzenlemelere ihtiyaç olduğu düşünülmektedir.
- Bağımsızlığa tehdit oluşturduğu tespit edilen denetim firmalarındaki ticari kaygıların, KGK tarafından devlet desteği ile düzenlenmesi, bağımsız denetim firmaları ile müşteriler arasında aracı olunması, ücret politikasının belirlenmesi ve bağımsız denetçi üzerindeki orantısız baskıların azaltılması adına sektörün itibarını güçlendiren ve ikilemleri ortadan kaldıran çeşitli yenilikler yapılması gerektiği düşünülmektedir.
- Sektörde çoğunlukla kadın çalışanların yer alması nedeniyle kadın ve erkek yöneticilerin yönetsel etik bakışı bağlamındaki farklılıkların tespiti amacıyla bilimsel araştırmalar yapılması gerektiği düşünülmektedir.
- Son olarak akademik çalışmalar için; literatürde bağımsız denetim sektöründeki yönetsel etik faaliyet ve uygulamalar kapsamında daha fazla araştırma yürütülmesinin gerektiği, bağımsız denetçilerin yönetsel etik bilincinin bu sayede gelişeceği ve katılımcıların bu alandaki araştırmalara daha fazla destek sağlayarak verilere zenginlik katacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, H. (2007, Temmuz 11). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi: 16.
- ABDİOĞLU, H. (2007, Temmuz 11). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü: İMKB 100 Örneği. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi: 15-16.
- ACAR, D., & SENAL, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1.
- ACAR, D., & SENAL, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurumu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 35.
- ACFE. (2016). *Report to The Nations on Occupational Fraud and Abuse*. 2016 Global Fraud Study: 11: Association of Certified Fraud Examiners.
- AGRAWAL, A., & CHADHA, S. (2005). Corporate Governance and Accounting Scandals. *Journal of Law and Economics*, 371-372.
- AHARONI, Y. (1999). Internationalization of Professional Services: Implications for Accounting Firms. *Restructuring the Professional Organization: Accounting, Health Care and Law*, 27.
- AICPA, A. I. (2002). *Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. New York: American Institute of Certified Accountants AICPA.
- AKALAN, İ. (2021, Eylül 9). Enron Skandalı ve Beraberinde Gelen Sarbanes-Oxley Yasası'nın Türkiye Üzerindeki Etkileri. Aydın, Türkiye: Aydın Adnan Menderes

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Tezi: 65.

AKALAN, İ. (2021, Eylül 9). Enron Skandalı ve Beraberinde Gelen Sarbanes-Oxley Yasası'nın Türkiye Üzerindeki Etkileri. Aydın, Türkiye: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Tezi: 66.

AKÇAY , A., & BİLEN, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 239.

AKÇAY, A., & BİLEN, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 249.

AKMAN DÖMBEKÇİ, H., & ERİŞEN, M. (2022). Nitel Araştırmalarda Görüşme Tekniği. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 143-144.

AKSOY, T. (2002). Tüm Yönleriyle Denetim. Ankara: Yetkin Yayınları.

AKTAN, B., MASOOD, O., & YILMAZ, S. (2009). Financial Shenanigans and The Failure of Ethics in Banking: a Review and Synthesis of an Unprecedented Fraud. *Banks and Bank Systems*, 31.

AKTAN, C. (2013). Kurumsal Şirket Yönetimi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 160-161.

AKTUĞLU, M. A. (1986). Denetleme ve Revizyon. İzmir: Bilgehan Basımevi.

AKYÜZ, B. (2009). Kurumsal Yönetim ve Türkiye'de Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 62.

AL NAWAISEH, M., & ALNAWAISEH, M. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*, 141.

ALAREENI, B. A. (2019). The Associations Between Audit Firm Attributes and Audit Quality-Specific Indicators. *Managerial Auditing Journal*, 6.

ALKAN, A., & TÜREL, A. (2019). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Bağımsız Denetim Sistemi Üzerindeki Etkinliği. *Istanbul Management Journal*, 144-147.

- ALLEN, W., & SIEGEL, A. (2002). Threats and Saf eats and Safeguards in the Determination of A ds in the Determination of Auditor Independence. *Washington University Law Review*, 528-529.
- ALTINTAS, A. T. (2007). Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına Đliskin Bir Arastırma. İstanbul, Türkiye: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi: 25.
- ALTINTAŞ, A. (2019, Mayıs). Bağımsız Denetimde Önemlilik ve Bir Uygulama. İstanbul, Türkiye: İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 13.
- ALTINTAŞ, A. T. (2007 , Ekim). Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına Đlişkin Bir Araştırma . İstanbul, Türkiye: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi: 92.
- ANDERSON-GOUGH, F., GREY, C., & ROBSON, K. (2000). In the Name of the Client: the Service Ethic in Two International Accounting Firms. *Human Relations*, 151-174.
- ANGELO, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 186.
- ANGELO, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 188.
- ARBAK, Y., & ZAPTÇIOĞLU ÇELİKDEMİR, D. (2017). Ethical Conflicts Experienced in Auditing Sector: A Focus Group Study . *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 248.
- ARENS, A., & LOEBBECKE, J. (1991). Accounting: An Integrated A Approach. Prentice Hall International Edition Inc.
- ARENS, A., ELDER, R., BEASLEY, M., & HOGAN, C. (2010). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. New Jersey: Pearson Education,.
- ARGANDONA, A. (2004). On Ethical, Social and Environmental Management Systems. *Journal of Business Ethics*, 45.

- ARI, M. (2008). Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliği. *OsmanGazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 50.
- ARNOLD, B., & DE LANGE, P. (2004). Enron: An Examination of Agency Problems. *Critical Perspectives on Accounting*, 752.
- ARNOLD, D., & PONEMON, L. (1991). Internal Auditors' Perceptions of Whistle-Blowing and the Influence of Moral Reasoning: An Experiment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1-15.
- ARSLAN, A. (1996). *Felsefeye Giriş* (s. 118). içinde Ankara: Vadi Yayınları.
- ARSLAN, M. C. (2015). *İç Denetim*. İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları.
- ARSOY, A. P. (2008). Kurumsal şeffaflık ve Muhasebe Standartları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 20.
- ASLAN, T., KIZIL, C., & DİN, A. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 1127.
- ASLANOĞLU, S., & BASKAN, T. (2016). Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi: BİST'de Yapılan Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 60-61.
- ATAMAN, B., & AYDIN, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Marmara Business Review*, 5.
- ATILGAN, S., & KUTVAN, A. (2017). Örgütlerde Yönetmelik Etik ve Etik Yönetimi. İstanbul: Çağlayan Kitabevi.
- ATMACA, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 195.
- ATMACA, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Gerekliği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 191-193.

- AUDRETSCH, D., BELITSKI, M., CAIAZZA, R., & LEHMANN, E. (2020). Knowledge Management and Entrepreneurship. *International Entrepreneurship and Management Journal*, 373-385.
- AY, K. (2017, Aralık 24). Etik Kod Uygulamalarının Yönetici Değerleri Açısından Rekabet Avantajı Elde Etmedeki Rolü: Borsa İstanbul Şirketlerinde İnceleme. Edirne, Türkiye: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi : 36.
- AY, K. (2017, Aralık 8). Etik Kod Uygulamalarının Yönetici Değerleri Açısından Rekabet Avantajı Elde Etmedeki Rolü: Borsa İstanbul Şirketlerinde İnceleme. 27. Edirne, Türkiye: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi: 27.
- AY, Ü. (2003). İşletmelerde Etik ve Sosyal Sorumluluk. İstanbul: Nobel Kitabevi.
- AYALP, G. (2019, Ocak 29). Türkiye'de ve Dünya'da Yaşanan Muhasebe Skandalları, Yapılan Düzenlemeler, Usulsüzlük Yapan Şirket ve Bankaların İncelenmesi. Ankara, Türkiye: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Tezi: 40.
- AYALP, G. (2019, Ocak 29). Türkiye'de ve Dünya'da Yaşanan Muhasebe Skandalları, Yapılan Düzenlemeler, Usulsüzlük Yapan Şirket ve Bankaların İncelenmesi. Ankara, Türkiye: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Tezi: 38.
- AYBOĞA, M. (2021). Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim Endeksi. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 61.
- AYBOĞA, M. (2022). İşletmelerde Yaşanan Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Alınan Denetim Tedbirleri. *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 44.
- AYBOĞA, M. H. (2022). İşletmelerde Yaşanan Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Alınan Denetim Tedbirleri. *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 42.
- AYDIN, A., & ÇÜRÜK, T. (2019). Bağımsız Denetçinin Cezai Sorumlulukları. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 1060.

- AYDIN, İ. P. (2002). Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik. İstanbul: Pegema Yayıncılık 3. Baskı.
- AYDIN, N. (2018). Nitel Araştırma Yöntemleri: Etnoloji. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, , 1-2.
- AYMANKUY, Y., & SARIOĞLAN, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 27-28.
- AYRANCI, K. (2010, Ocak). Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması. Sakarya, Türkiye: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 11.
- AYRANCI, K. (2010, Ocak). Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması. Sakarya, Türkiye: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 17.
- AYSAN, M. (2007). Muhasebe ve Kurumsal Yönetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 18.
- BABAOĞUL, M., & ŞENER, A. (2010). *Tüketici Yazıları (II)* (s. 56-57). içinde TÜPADEM.
- BAKIR, M. (2002). Denetim . Rize: Akademi Yayınevi.
- BALL, R. (2009). Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals. *Journal of Accounting Research*, 278.
- BALTACI, A. (2017). Nitel Veri Analizinde Miles-Huberman Modeli. *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4-8.
- BALTACI, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 244-245.
- BANGUN, Y., & ASRI, M. (2017). Auditor Ethical Decision Making. *Scientific Research Journal (SCIRJ)*, 28.
- BARTOL, K., & MARTIN, D. (1998). Management. Boston: Irwin McGraw-Hill .

- BASKAN, T. (2013). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama. Kırıkkale, Türkiye: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi: 76.
- BAŞPINAR, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 55.
- BAŞPINAR, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 58.
- BAŞPINAR, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 41.
- BAUER, R., CLARK, G., & WOJCIK, D. (2006). Corporate Governance, Cross-Listing and Managerial Response to Stock Price Discounting: Royal Ahold and Market Arbitrage - Amsterdam and New York, 1973-2004. *Journal of Economic Geography*, 8.
- BAYAZITLI, E. (1991). Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 174.
- BAYIRLI, R. (2021). Denetim KGK Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık. Ankara: Finansed Yayınevi.
- BAYIRLI, R. (2021). Denetim KGK Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık. Ankara: Finansed Yayınevi.
- BAYIRLI, R. (2021). Denetim KGK Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık. Ankara: Finansed Yayınevi.
- BAYKAL, D. (1995). Bilgisayarlı Muhasebe Bilgi Siemindeki Denetim. *İşletme Fakültesi Dergisi*, 113.
- BAYRAK, S. (2001). *İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- BAYRAKLI, H., SAĞBAŞ, İ., & URAL, L. (2004). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi: Uşak İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 198.

- BAYRAKTAR, A. (2007, Haziran). Türkiye'de Muhasebe Hileleri ve Tarihi. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 73.
- BAYRAM, S. (2005). İşletme Etiği ve Çalışanların Şirketlerinde Mevcut Olan Etik Uygulamalara İlişkin Algılarının Ölçümüne Yönelik Bir Araştırma. Bursa, Türkiye: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 56.
- BAYRAM, S. (2005). İşletme Etiği ve Çalışanların Şirketlerinde Mevcut Olan Etik Uygulamalara İlişkin Algılarının Ölçümüne Yönelik Bir Araştırma. Bursa, Türkiye: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans: 51.
- BAYRAM, S. (2005). İşletme Etiği ve Çalışanların Şirketlerinde Mevcut Olan Etik Uygulamalara İlişkin Algılarının Ölçümüne Yönelik Bir Araştırma. Bursa, Türkiye: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 50.
- BEATTIE, V., FEARNLEY, S., & BRANDT, R. (2005). Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research*, 10.
- BEDARD, J. (1989). Expertise in Auditing: Myth or Reality. *Accounting, Organizations and Society* , 113-152.
- BEDİR ERİŞTİ, S., KUZU, A., KABAKÇI YURDAKUL, I., AKBULUT, Y., & KURT, A. (2013). Bilimsel Araştırma Yöntemleri. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- BEKTAŞ, Ç. (2008). Etik Kodların Otel Endüstrisine Katkıları ve Bir Alan Araştırması. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 6.
- BEN SAAD, E., & LESAGE, C. (2007). Des Facteurs D'Indépendance A Un Systeme D'Indépendance : Proposition D'Une Nouvelle Grille D'Analyse De L'Indépendance De L'Auditeur. *Comptabilité Et Environnement*, 1-26.
- BENHÜR AKTÜRK, E. (2016, Kasım 22). Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Uygulanan Etik Kurallara İlişkin Algı: Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma. 25-

26. İstanbul, Türkiye: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Doktora Tezi: 25-26.

BERKSOY, H. (2008). Muhasebe Denetimi. Ankara: ASMMMO.

BEZİRCİ, M., & KARASİOĞLU, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 576-577.

BEZİRCİ, M., & KARASİOĞLU, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 575-576.

BİLEN, A., & YILMAZ, Y. (2013). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etiklerle İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 58-59.

BİLEN, A., & YILMAZ, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etiklerle İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 59.

BİLGİN, N. A. (2006). Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 11.

BİRCAN, H. H., & DİLMAÇ, B. (2015). Yönetimsel Etik Değerler: Kavramsal Bir Analiz. *Değerler Bilançosu* (s. 130). içinde Konya: Çizgi Kitabevi Yayınları.

BİRCAN, H., & ARSLAN, Ö. (2019). İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma: Sivas İli Örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 535.

BİRCAN, H., & ARSLAN, Ö. (2019). İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma: Sivas İli Örneği . *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 534.

BLANCHARD, K., & PEALE, N. (1988). *Ethique Et Management*. Paris: Editions d'Organisation.

BOGDAN, R., & BIKLEN, S. (1992). *Qualitative Research for Education: Introduction and Methods*. Boston: Allyn & Bacon.

- BOKOLIA, S. K. (2019). Managerial Ethics. *Journal of Emerging Technologies and Innovative Research (JETIR)*, 29-30.
- BOZKURT YAZAR, B., GÜNEŞ, R., & YALÇIN, Z. (2018). Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliği: Türkiye Örneği. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 47.
- BOZKURT, N. (2008). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.
- BOZKURT, N. (2008). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.
- BOZKURT, N. (2010). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.
- BOZKURT, N. (2012). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.
- BOZKURT, N. (2018). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.
- BOZKURT, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetişim*, 57.
- BRASS, D., BUTTERFIELD, K., & SKAGGS, B. (1998). Relationships and Unethical Behavior: A Social Network Perspective. *Academy of Management Review*, 15.
- BRICKLEY, J., SMITH, C., & ZIMMERMAN, J. (2002). Business Ethics and Organizational Architecture. *Journal of Banking and Finance*, 1826.
- BROBERG, P., UMANS, T., & GERLOFSTIG, C. (2013). Balance Between Auditing and Marketing: An Explorative Study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 57-70.
- BULCA, H., & YEŞİL, T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebe Hile Kavramına Yaklaşımı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 51.
- BULUT, N. (2021). Denetçinin Mesleki Deneyiminin Denetim Kalitesine Etkisi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 202-203.
- BURAK, E., & ÖZTAŞ, S. (2015). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5.

- BÜTE, M. (2011). Algılanan Örgüt İkliminin Etik Olmayan Davranışlar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 106.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Ş., KARADENİZ, Ş., DEMİREL, F., KILIÇ ÇAKMAK, E., & AKGÜN, Ö. (2013). Bilimsel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.
- CARNEGIE, G., & NAPIER, C. (2009). Traditional Accountants and Business Professionals: Portraying the Accounting Profession after Enron. London: School of Management, Royal Holloway University of London Working Paper Series.
- CASALI, G. L. (2008). Creating Managerial Ethical Profiles: An Exploratory Cluster Analysis. *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies*, 27-34.
- CELAYİR, D., & BAŞAR, P. (2021). Kurumsal Yönetişim İlkeleri ve Etik Karar Alma: Bir Vaka Çalışması. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 72.
- CENGİZ, S. (2015). Yaratıcı Muhasebe Kapsamında Manipülasyona Uğramış Verilerin Finansal Tablolardaki Gerçek Durumu Engelleme ve Bağımsız Denetimin Kalitesine Etkisinin İncelenmesi. Kırıkkale, Türkiye: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi: 93.
- CEVRİOĞLU, E., & ÖZUTKU, H. (2005). Yönetim ve Etik: Özel ve Kamu Banka Şube Yöneticileri Üzerine Bir Alan Araştırması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 95.
- CHARPATEAU, O. (2012). L'éthique Des Auditeurs. *Encyclopédie des ressources humaines*, 14-28.
- CHARPATEAU, O. (2012). L'éthique Des Auditeurs. *Encyclopédie des ressources humaines*, 3.

- CİVELEK, M., & DURUKAN, B. (1997). Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı. *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı* (s. 133). Antalya: İSMMMO Yayınları.
- COFFEE, J. C. (2005). A Theory of Corporate Scandals: Why the USA and Europe Differ. *Oxford Review of Economic Policy*, 208.
- COMMISSION, E. (2000). Statutory Auditors' Independence in the EU: A set Of Fundamental Principles. 14-15.
- COOPER, T., & PLANT, J. (2001). *Codes of Ethics: Handbook of Administrative Ethics* (s. 221). içinde New York: Marcel Dekker.
- COŞGUN İLGAR, S., & İLGAR, M. (2014). Nitel Veri Analizinde Bilgisayar Programları Kullanılması. *İZÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 38.
- COŞKUN, A., & AYDIN, M. (2018). Bağımsız Denetçiler ve Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Eğitim Süreçlerine İlişkin Mukayeseli Bir Araştırma. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 2379.
- COŞKUN, B., & ÇELİKTEN, M. (2020). Öğretmenlik Meslek Etiği Üzerine Bir İnceleme. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 692.
- COŞKUN, R., ALTUNIŞIK, R., & YILDIRIM, E. (2010). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- COVALESKI, M., DIRSMITH, M., HEIAN, J., & SAMUEL, S. (1998). The Calculated and the Avowed: Techniques of Discipline and Struggles over Identity in Big Six Public Accounting Firms. *Administrative Science Quarterly*, 293-327.
- COYNE, I. T. (1997). Sampling in Qualitative Research. Purposeful And Theoretical Sampling; Merging Or Clear Boundaries? *Journal of Advanced Nursing*, 623-630.
- CRESWELL, J. W. (2020). Nitel Araştırma Yöntemleri: Beş Yaklaşım Göre Nitel Araştırma ve Araştırma Deseni. S. B. Çev. Ed: Mesut BÜTÜN. içinde Ankara: Siyasal Kitabevi.

- CUNNINGHAM, L., ASARE, S., & WRIGHT, A. (2007). The Sarbanes-Oxley Act: Legal Implications And Research Opportunities. *Research in Accounting Regulation*, 82.
- ÇALDAĞ, Y. (2007). Denetim Ve Raporlama Finansal Tablolar Ve Analiz Teknikleri. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÇALGAN, E., MENTEŞE, E., İŞİLOĞLU, F., TOROSLU, M., ÖZCAN, M., KANPAK, N., . . . AĞCA, Z. (2008). Muhasebe Denetimi. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- ÇARPAR, M. C. (2020). Sosyolojide İki Niteliksel Desen: Fenomenolojik ve Etnografik Araştırma. *The Journal of Social Science*, 694.
- ÇEKMEZ, E., YILDIZ, C., & BÜTÜNER, S. (2012). Fenomenografik Araştırma Yöntemi. *Necatibey Eğitim Fakültesi Elektronik Fen ve Matematik Eğitimi Dergisi*, 80-81.
- ÇELİK, A. (2003). İş Dünyasının Denetimden Beklentileri,. 17. Muhasebe Kongresi (s. 384). İstanbul: TÜRMOD Yayınları.
- ÇELİK, A. (2005). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- ÇELİK, H., KILIÇ MEMUR, H., & BAŞER BAYKAL, N. (2020). Nitel Veri Analizi ve Temel İlkeleri. *Eğitimde Nitel Araştırmalar Dergisi*, 381.
- ÇETİNTAŞ, H. (2016). Etik Kodları Bağlamında Kurumsal Etik İlkelerin İncelenmesi: ISO Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu Örneği. *Journal of Turkish Studies*, 183.
- ÇETİNTAŞ, H. (2016). Etik Kodları Bağlamında Kurumsal Etik İlkelerin İncelenmesi: İstanbul Sanayi Odası Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu Örneği. *Turkish Studies*, 168.
- ÇEVİKBAŞ, R. (2006). Yönetimde Etik ve Yozlaşma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 272.

- ÇİFTÇİ, Y., & DEMİR, E. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 92.
- ÇİFTÇİ, Y., & ÇİFTÇİ, B. (2003). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 80.
- ÇİL KOÇYİĞİT, S., GÜNGÖR TANÇ, Ş., & ELİTAŞ, B. (2018). İşletmelerin Sürekliliği ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 500 ve BDS 700) Açısından İncelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 146.
- ÇİL, S. (2003). Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem Ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 18.
- ÇITAK, N. (2009). Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe. Türkmen Kitabevi Yayınları (1.Baskı).
- ÇITAK, N. (2015). Hesap Verebilirlik. İstanbul: Türkmen Kitabevi Yayınları.
- DAFT, R. L. (1997). Management. Orlando: The Dryden Press Fourth Edition.
- DAĞDELEN, İ. (2005). Yönetmelik Etik. *Mevzuat Dergisi*, 1.
- DAĞLI, H., AYAYDIN, H., & EYÜBOĞLU, K. (2010). Kurumsal Yönetim Endeksi Performans Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 19.
- DALAK, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, 4.
- DAŞTAN, A., & ABDİOĞLU, H. (2008). TFRS-2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları. *Akademik Fener Dergisi*, 73.
- DAŞTAN, A., BELLİKLİ, U., & BAYRAKTAR, Y. (2015). Muhasebe Eğitiminde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik KTÜ-İİBF Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 79.
- DAVIS, L., SOO, B., & TROMPETER, G. (2000). *Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management*. Boston: Boston College.

- DAWSON, S., BREEN, J., & SATYEN, L. (2002). The Ethical Outlook of Micro Business Operators. *Journal of Small Business Management*, 309-310.
- DE BOSKEY, D., & JIANG, W. (2012). Earnings Management and Auditor Specialization in The Post-Sox Era: An Examination of the Banking Industry. *Journal of Banking & Finance*, 613.
- DEFOND, M. L. (1992). The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* , 16-31.
- Deloitte. (2023, Ekim 19). <https://www2.deloitte.com/us/en/footerlinks/about-us-deloitte.html> adresinden alındı
- Deloitte. (2023, Ekim 19). <https://www.deloitte.com/cbc/en/about/story/purpose-values/shared-values.html> adresinden alındı
- DEMİR, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 346.
- DEMİR, G. (2021). Etik Kodların Örgütsel Açıdan Değerlendirilmesi. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2316.
- DEMİRBAŞ, M., & UYAR, S. (2006). Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi. İstanbul: Güncel Yayıncılık .
- DEMİRKAN, A. (2016). Bağımsız Denetim Kuruluşları Şeffaflık Raporları Uluslararası Uygulamalar ve Türkiye. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 47.
- DENİZ, H. (2013, Haziran 18). Eğitim Örgütlerinde Yönetimsel Etiğin Rolü Üzerine Bir Araştırma. Karabük, Türkiye: Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 29.
- DERCKS, L. (2001). The European Commission's Business Ethics: A Critique of Proposed Reforms. *Business Ethics : A European Review*, 346-358.
- DEREKÖY, F. (2015). Kurumsal Yönetim ve Temel Dinamikleri. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 34.
- DEY, I. (1993). Qualitative Data Analysis: A User-Friendly Guide for Social Scientists. New York: Routledge.

- DİNÇ, E., & ABDİOĞLU, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 160.
- DİNÇ, Y., & CENGİZ, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi SBE Dergisi*, 222.
- DİNÇ, Y., & CENGİZ, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 226.
- DIXON, P., GILLEY, J., GILLEY, A., & QUATRO, S. (2009). The Praeger Handbook of Human Resource Management. London: Greenwood Publishing Group.
- DİZKIRICI, A., KONUK, F., & TOPAL, B. (2015). Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde Yer Alan İmalat İşletmelerinin Etkinlik Değerleri ile Kurumsal Yönetim Notlarının Karşılaştırılması. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 80.
- DOĞAN, B., & HİLAL, E. (tarih yok). Türkiye'de Muhasebe Denetimi. Ankara: İKSAD Publishing House.
- DOĞAN, M. (2007). Şirketlerin Yönetiminde Temsil Sorunu ve Kurumsal Yönetim. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 136.
- DOĞAN, M. (2018). Kurumsal Yönetimin Teorik Temelleri. *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 85.
- DOĞAN, N. (2009). İş Etiği ve İşletmelerde Etik Çöküş. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 191.
- DOĞAN, N. (2009). İş Etiği ve İşletmelerde Etik Çöküş. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 195-197.
- DOMINGUEZ, L., ALVAREZ, I., & SANCHEZ, I. (2009). Corporate Governance and Codes of Ethics. *Journal of Business Ethics*, 187.
- DÖNMEZ, A. (2008). Bağımsız Denetim Süreçlerinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye'de

- SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. Antalya, Türkiye: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi: 20.
- DÖNMEZ, A., BERBEROĞLU, B., & ERSOY, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, 57.
- DRØNEN, H., BARLAUP, K., & STUART, I. (2009). Restoring Trust in Auditing: Ethical Discernment and the Adelphia Scandal. *Managerial Auditing Journal*, 183-203.
- DUMAN, Ö. (2008). Muhasebe Denetimi ve Raporlama. Ankara: TESMER.
- DURMUŞ, C., & TAŞ, O. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. İstanbul: Alfa Yayınları.
- EMİR, M. (2008). Hile Denetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 110.
- ERBAŞ, E. F. (2004, Mayıs). Yönetsel Yıldırmanın Çalışan Motivasyonuna Etkilerinin Yönetsel Etik Bağlamında İncelenmesi ve Bir Araştırma. Kocaeli, Türkiye: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans: 14.
- ERCAN, C. (2017). Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 267.
- ERCAN, C. (2017). Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi* , 265.
- ERCİNLER, S. (2014, Nisan 9). Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması. İstanbul, Türkiye: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 31.

- ERCİNLER, S. (2014, Mayıs 5). Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması. İstanbul, Türkiye: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Finans Yüksek Lisans Tezi: 34.
- ERDOĞAN, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 57.
- ERDOĞAN, M. (2006). Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ERDOĞAN, N., & AZGIN, N. (2019). Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 34-35.
- ERDOĞAN, N., & AZGIN, N. (2019). Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 36.
- EREN, E. (2002). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikaları* (s. 346). içinde İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- ERGİN, H. (2006). Denetim. Kütahya: Express Matbaası.
- ERGİNCAN, Y., & GÜRBÜZ, A. (2004). Kurumsal Yönetim: Türkiye'deki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- ERGÜN, N. (2009). Örgütlerde Etik Dışı Davranışların Nedenleri ve Çalışanlara Yönelik Etik Dışı Davranışların Havayolu Taşımacılığı Sektörü Açısından İncelenmesi. *ISGUC The Journal of Industrial Relations and Human Resources*, 155-156.
- ERKAN, M., & DEMİREL ARICI, N. (2011). Hata ve Hile Denetimi: SPK'na Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 32.
- EROĞLU, E. (2015). Geçmişten Günümüze Sosyal Normlar. *Akademik bakış Dergisi*, 300.
- EROĞLU, F., & KHAN, M. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş. *Sayıştay Dergisi*, 2.

- EROL, İ. (2016, Kasım 25). Etik İlkeler Doğrultusunda Enron Skandalı ve Muhasebe Denetimi. İstanbul, Türkiye: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi: 55.
- ERSEL, H. (1998). “Aracıların Kendi İç İşleyişinde ve Müşterileri İle Olan İlişkilerinde Etik Değerler”. *Türk Sermaye Piyasasında Etik Değerler ve İş Adabına İlişkin Çalışma Kuralları* (s. 19). içinde İstanbul: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Acar Matbaacılık A.Ş. .
- ERSOY, E., BAYRAKDAROĞLU, A., & ŞAMİLOĞLU, F. (2011). Türkiye’de Kurumsal Yönetim ve Firma Performansı (Tobin-Q ve Anormal Getiri) Arasındaki İlişkinin Analizi. *Finans Politik ve & Ekonomik Yorumlar*, 72.
- ERTAŞ, A., & KANDEMİR, T. (2020). Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 84.
- ERYILMAZ, B. (2008). Etik Kültürü Geliştirmek. *Türk İdare Dergisi*, 1.
- ERYILMAZ, B. (2008). Etik Kültürü Geliştirmek. *Türk İdare Dergisi*, 6.
- ERYILMAZ, B. (2008). Etik Kültürü Geliştirmek. *Türk İdare Dergisi*, 1.
- EY. (2023, Ekim 19). https://www.ey.com/en_tr/about-us adresinden alındı
- EY. (2023, Ekim 19). https://www.ey.com/en_gl/about-us#our-values adresinden alındı
- FASSIN, Y. (2005). The Reasons Behind Non-Ethical Behaviour in Business and Entrepreneurship. *Journal of Business*, 267-268.
- FLESHER, D., & FLESHER, T. (1986). Ivar Kreuger’s Contribution to U.S. Financial Reporting. *The Accounting Review*, 421-426.
- FRAEDRICH, J., & FERREL, O. (1994). Business Ethics: Ethical Decision Making and Cases. New York: Houghton Mifflin Comp.
- FUNG, B. (2014). The Demand and Need for Transparency and Disclosure in Corporate Governance. *Universal Journal of Management*, 72-73.
- GADLIN, H. (2007). The Ombudsman: What's in a Name? *Negotiation Journal*, 37-48.

- GALL, M., GALL, J., & BORG, W. (1996). Educational Research: An Introduction. New York: Longman.
- GAVIN, T., & KLINEFELTER, D. (1989). Professional Ethics and Audit. *Managerial Auditing Journal*, 26.
- GIBB, C. (1969). Leadership. London: Penguin First Edition.
- GIORGI, A. (1997). The Theory, Practice, and Evaluation of the Phenomenological Method as a Qualitative Research Procedure. *Journal of Phenomenological Psychology*, 236.
- GOLDEN, T., SKALAK, S., CLAYTON, M., & PILL, J. (2006). A Guide to Forensic Accounting Investigation. New Jersey: John Wiley and Sons Second Edition.
- GÖÇEN, C. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. *Mali Çözüm Dergisi*, 115.
- GÖĞER, T. (2006). Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi: 21.
- GÖĞER, T. (2006). Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetimin Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi SBE İşletme Bölümü Muhasebe Denetimi ABD Yüksek Lisans Tezi: 8-9.
- GÖNEN, S., & YILDIRIM, F. (2019). Bağımsız Denetimde Kanıt ve BİST Uygulaması. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1086.
- GRAY, K., FRIEDER, L., & CLARK JR, G. (2007). Financial Bubbles and Business Scandals in History. *International Journal of Public Administration*, 860-861.
- GUBA, E., & LINCOLN, Y. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research. *Handbook of qualitative research* (s. 163-194). içinde Sage Publications.
- GUERIN, F., DANIELLOU, F., DURRAFFOURG, J., KERQUELEN, A., & LAVILLE, A. (1994). *Comprendre Le Travail Pour Le Transformer: La Pratique De l'ergonomie*. Lyon: Editions de l'Anact.

- GÜCENME, Ü. (2004). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Aktüel Yayınları.
- GÜÇLÜ, F. (2005). Muhasebe Denetimi. Ankara: Detay Yayıncılık,.
- GÜÇLÜ, F. (2005). Muhasebe Denetimi İlkeler Ve Teknikler. Ankara: Detay Yayıncılık.
- GÜÇLÜ, F. (2007). Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler . Ankara.: Detay Yayıncılık.
- GÜÇLÜ, H. (2010, Mart 17). Kurumsal Yönetim Uyum Derecelendirmesi. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Doktora Tezi: 13.
- GÜL, H., & GÖKÇE, H. (2008). Örgütsel Etik ve Bileşenleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 379.
- GÜL, H., & GÖKÇE, H. (2008). Örgütsel Etik ve Bileşenleri. *Süleyman Demirel üniversitesi*, 380.
- GÜL, M., & DEMİR, Ö. (2021). Muhasebe Skandalları ve Denetim İlişkisi. *The Journal of Academic Social Science*, 549.
- GÜLER, B. Ş. (2011). Küreselleşmenin Merkezi Aktörlerinden Biri Olarak Avrupa Birliği. *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, 47.
- GÜMRAH, Ö., & YILMAZ, B. (2018). Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelere Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 351.
- GÜNGÖR TANÇ, Ş. (2015). Kurumsal Yönetim Uygulamaları Kapsamında Etik Kurallar: Borsa İstanbul'da Faaliyet Gösteren Şirketler Üzerinde Bir Araştırma (Ethical Codes Within Corporate Governance Practices: A Research On Companies Operating In ISE). *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2.
- GÜRBÜZ, H. (1995). Muhasebe Denetimi. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınları.
- GÜREDİN, E. (1993). Denetim. İstanbul: Beta Yayınları.
- GÜREDİN, E. (2000). Denetim. İstanbul: Beta Yayınları.
- GÜREDİN, E. (2000). Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayım.

- GÜREDİN, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- GÜREDİN, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Arıkan Basım.
- GÜREDİN, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- GÜRLEK, B., & GÜROL, M. (1993). Kalite'ye Giden Yolda Etik Yapının Rolü. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 196.
- HABERAL, Z. (2016, Haziran). Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik". Ankara, Türkiye: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 14-15.
- HABERAL, Z. (2016, Haziran 8). Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik". Ankara, Türkiye: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 20.
- HACİRÜSTEMOĞLU, R., ATAMAN, Ü., & BOZKURT, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları. İstanbul: Alfa Yayınevi.
- HAFTACI, V. (2007). Muhasebe Denetimi. Umuttepe Yayınları.
- HAFTACI, V. (2014). Muhasebe Denetimi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- HAFTACI, V. (2014). Muhasebe Denetimi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- HALL, R. H. (1968). Professionalization and Bureaucratization. *American Sociological Review*, 92-104.
- HAMAL, S., & SENVAR, O. (2022). Examining Fraudulent Financial Statements of Small and Medium Sized Enterprises (SMEs) from Different Sectors in Turkey. *European Journal of Science and Technology*, 212.
- HANBURY, G. L. (2004). A "Pracademic's" Perspective of Ethics and Honor: Imperatives for Public Service in the 21st Century! *Public Organization Review*, 187.

- HAURET, C. P. (2007). Éthique Et Décision d'Audit. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 69-85.
- HAYALI, A., SARILI, S., & DINC, Y. (2012). Turkish Experience in Bank Shareholders' Fraud and Bank Failure: Imar Bank and Ihlas Finans Case. *The Macrotheme Review*, 121-122.
- HE, L., & HO, S.-J. (2011). Monitoring Costs, Managerial Ethics and Corporate Governance: A Modeling Approach. *Journal of Business Ethics*, 632-633.
- HOLMES, A., & OVERMYER, W. (1975). Muhasebe Denetimi. *Çevirmen: Oğuz Göktürk* (s. 81). içinde Ankara: Bilimsel Yayınlar Derneği.
- HOLMES, A., & OVERMYER, W. (1975). Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri. Ç. O. GÖKTÜRK. içinde Bilimsel Yayınlar Derneği.
- HOSMER, L. (1996). *The Ethics of Management* (s. 149). içinde Chicago: Irwin.
- HUMPHREY, C., LOFT, A., & WOODS, M. (2009). The Global Audit Profession and the International Financial Architecture: Understanding Regulatory Relationships at a Time of Financial Crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 810-825.
- IAASB. (2014). A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality. (s. 8-9). International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- IAASB. (2014). A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality. (s. 10-11). International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- IAASB. (2014). A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality. (s. 12-13). International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- IAASB. (2014). A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality. (s. 14-18). International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

- IAASB. (2014). A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality. (s. 19). International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- IAASB. (2014). A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality. (s. 26). International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- IFAC, I. F. (2008). *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants IFAC.
- IFAC, I. F. (2013). *Handbook of the Code of Ethics For Professional Accountants 2013 Edition*. New York: International Ethics Standards Board for Accountants IESBA.
- İKVAN, A., & DEMİRKOL, Ö. (2021). Bağımsız Denetimin Kalitesinde Kanıtların Rolü. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 48-49.
- İNCE, M., & DEMİR, H. (2005). Bankacılık Sisteminin Analizi ve Yakınlarda Meydana Gelen Özel Banka Krizlerinin Nedenleri Pamukbank Durumu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 337.
- ISB, I. S. (2000). *Statement of Independence Concepts: A Conceptual Framework for Auditor Independence*. New York: Independence Standards Board ISB.
- İŞGÜDEN, B., & ÇABUK, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaklaşımı Üzerindeki Etkileri. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 62-63.
- İVEN, M. (2019, Haziran 25). Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yayınlanan Şeffaflık Raporlarının Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi. Nevşehir, Türkiye: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 16.
- JAFARLI, R., & GAHRAMANLI, G. (2018). Hata, Yaratıcı Muhasebe ve Hile Ayrımı, Muhasebe Hilelerine Karşı Çözüm Önerisi: Enron Skandalı Örneği. *Ünye İİBF Dergisi*, 5.
- JOHNSON, D. P. (2008). *Contemporary Sociological Theory An Integrated Multi-Level Approach*. New York: Springer.

- JONES, M. (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Chichester, England: A John Wiley and Sons, Ltd., Publication.
- JONG, A., ROOSENBOOM, P., DEJONG, D., & MERTENS, G. (2005). Royal Ahold: A Failure of Corporate Governance. *European Corporate Governance Institute (ECGI)*, 3.
- KABAN, İ. (2019). Türkiye'de İşlenen Bankacılık Zimmeti Suçlarının Analizi: Cinsiyet, Bölge ve Yıl Odaklı Sektörel Bir Değerlendirme. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 1170-1172.
- KADERLİ, Y., & KÖROĞLU, Ç. (2014). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi ile Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişki. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 26.
- KAKAŞCI, M. (2017, Mayıs 22). Muhasebe Denetimde Etik Sorunu: Etik İlkelerin Dış Denetim Kalitesi ve Güvenilirliği Üzerine Etkisi. Bursa, Türkiye: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 66.
- KANDEMİR, C., & KANDEMİR, Ş. (2012). Enron Olayını Doğru Okumak-II: Kıssadan Hisseler. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 86-103.
- KAPLAN, Ç. (2008). Disiplin Yönetiminin – Araçları ve Sonuçları Açısından – Yönetimsel Etik Oluşumuna Etkisi. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 71.
- KAPLAN, Ç. (2009). Kamu Yönetiminde Etik ve Kamu Çalışanlarının Etik Kavramını Algılayışları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 345.
- KAPLAN, R. L. (2004). The Mother of All Conflicts: Auditors and Their Clients. *SSRN Electronic Journal*, 363-382.
- KAPUSUZ, T. (2015, Kasım 16). Dönüşümcü Liderliğin Çalışanların Yönetimsel Etik Algısı Üzerindeki Etkisi. Ankara, Türkiye: Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İnsan Kaynakları Yönetimi Programı Yüksek Lisans Tezi: 23.

- KARACAN, S., & UYGUN, R. (2012). Denetim ve Raporlama. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- KARAGÖZ, S. (2020). Sosyal Politika Açısından Kayıt Dışı Ekonominin Önemi. *İstanbul İktisat Dergisi*, 484.
- KARAHAN, M. (2020). Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Denetim Kültürünün Tarihsel Gelişim Süreci: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 246-247.
- KARAHAN, M. (2020). Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Denetim Kültürünün Tarihsel Gelişim Süreci: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi* , 247.
- KARAKAŞ, A. (2008, Aralık 3). Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma. İstanbul, Türkiye: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 39.
- KARAMUSTAFA, O., VARICI, İ., & ER, B. (2009). Kurumsal Yönetim ve Firma Performansı: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Firmalar Üzerinde Bir Uygulama. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 105.
- KARAPINAR, A., & DÖLEN, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* , 764.
- KARASAR, N. (2012). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- KARATAŞ, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 62-63.
- KARDEŞ, S. (1996). Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik bir Araştırma. Ankara: SPK Yayın NO:29.
- KAVAL, H. (2003). Muhasebe Denetimi. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık.
- KAVAL, H. (2003). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Yayınevi.

- KAVAL, H. (2008.). Muhasebe Denetimi. Ankara.: Gazi Kitabevi.
- KAYA, C., & ERGÜDEN, E. (2014). Muhasebe, Kurumsal Yönetim ve Etik Üçgeninde, Etik Kod Uygulamalarının Önemi: Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerde Etik Kod Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 56.
- KAYA, N., & YANIK, R. (2011). Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi. *Ekev Akademi Dergisi*, 296-297.
- KELEŞ, R., & HAMAMCI, C. (2002). Çevre Bilim. Ankara: İmge Kitabevi.
- KELLS, S., & GOW, L. (2018). The Big Four: The Curious Past and Perilous Future of the Global Accounting Monopoly. *Review of Radical Political Economics*, 785.
- KEMMERER, C., & SHAWVER, T. (2006). Tyco: A Top-Down Approach to Ethical Failure . *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 156-157.
- KEPEKÇİ, C. (1996). Bağımsız Denetim. Ankara: Lazer Ofset.
- KEPEKÇİ, C. (1998.). Bağımsız Denetim. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- KEPEKÇİ, C. (2000). Bağımsız Denetim. Ankara,: Siyasal Kitabevi.
- KEPEKÇİ, C. (2004). Bağımsız Denetim. İstanbul: Avcı Ol Basım Yayın.
- KGK, K. G. (2015). Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar. (s. 4). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- KGK, K. G. (2019). Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dahil). (s. 9). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- KHAN, M., & EROĞLU, F. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş. *Sayıştay Dergisi*, 2.
- KIEFER, M. (2014). Bank Failures and Mergers in Turkey: 1992-2014. *Journal of Economic & Financial Studies*, 34.
- KILAVUZ, R. (2002). Yönetmelik Etik ve Halkın Yönetmelik Etik Oluşumuna Etkileri. *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, 258.

- KINNEY, W., & LIBBY, R. (2002). Discussion of The Relation between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Management. *The Accounting Review: Supplement*, 109.
- KINRAN, Ş. (2006). İş Ahlakı ve Etik Değerlerin Türk İşletmeciliğindeki Yeri. İstanbul, Türkiye: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi : 1.
- KIRAL, B. (2020). Nitel Bir Veri Analizi Yöntemi Olarak Doküman Analizi. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 170.
- KIRAL, B. (2021). Nitel Araştırmada Fenomenoloji Deseni: Türleri ve Araştırma Süreci. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 97-98.
- KIRAL, B. (2021). Nitel Araştırmada Fenomenoloji Deseni: Türleri ve Araştırma Süreci. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 98.
- KIRAN, F., & ÇETİNKAYA BOZKURT, Ö. (2021). Mintzberg'in Yönetici Roller Modeli Kapsamında İş İlanlarının Analizi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 396-399.
- KIRİK, Z. (2007, Ocak 15). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Eskişehir, Türkiye: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi: 53.
- KIRLIOĞLU, H., & AKYEL, N. (2003). Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59.
- KIRLIOĞLU, H., & AKYEL, N. (2004). Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 29.
- KNAPP, M., & KNAPP, C. (2007). Europe's Enron: Royal Ahold, N.V. *Issues in Accounting Education*, 641.
- KOCA, C. (2017). Spor Bilimlerinde Nitel Araştırma Yaklaşımı. *Spor Bilimleri Dergisi*, 31-40.
- KOÇBERBER, S. (2008). Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*, 66-67.

- KOÇBERBER, S. (2008). Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*, 65-67.
- KORUCU, E. (2018, Mart 7). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik. İstanbul, Türkiye: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi: 27.
- KOSMALA, K., & HERRBACH, O. (2006). The Ambivalence of Professional Identity: On Cynicism and Jouissance in Audit Firms. *Human Relations*, 1393-1428.
- KÖKSAL, A. (2008, Haziran 12). Bağımsız Denetim Sözleşmesi. Ankara, Türkiye: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi: 17.
- KÖSEOĞLU, M. (2007, Ocak). Etik Kodların Rekabet Stratejilerine Etkileri ve Bir Alan Araştırması. Afyonkarahisar, Türkiye: Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi : 44-46.
- KPMG. (2023, Ekim 19). <https://kpmg.com/xx/en/home/about.html> adresinden alındı
- KPMG. (2023, Ekim 19). <https://kpmg.com/xx/en/home/about/what-we-stand-for/our-values.html> adresinden alındı
- KULA, V. (2006). Kurumsal Yönetim. İstanbul: Papatya Yayıncılık.
- KUNG, F.-H., & HUANG, C.-L. (2013). Auditors' Moral Philosophies and Ethical Beliefs. *Management Decision*, 479-500.
- KURNAZ, N., & ÇETİNOĞLU, T. (2010). İç Denetim: Güncel Yaklaşımlar. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- KURT, O. (2015). Bağımsız Denetim Firmalarının Organizasyonu ve Bir Uygulama. İstanbul, Türkiye: İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 6.
- KURT, O. (2015). Bağımsız Denetim Firmalarının Organizasyonu ve Bir Uygulama. İstanbul, Türkiye: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Tezi: 6.

- KURT, O. (2015). Bağımsız Denetim Firmalarının Organizasyonu ve Bir Uygulama. İstanbul, Türkiye: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Tezi: 73.
- KURT, S. (2013, Temmuz 8). Halka Açık İşletmelerden Muhasebe Hile Örnekleri ve Çözüm Önerileri. Edirne, Türkiye: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 139.
- KUŞ, E. (2006). Sosyal Bilimlerde Bilgisayar Destekli Nitel Veri Analizi, Örnek Program Nvivo İle Gösterimler. Ankara: Anı Yayıncılık.
- KUTVAN, A. B. (2011). Türk Basın İşletmelerinde Yönetmelik Etik Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma. *Türkiye İletişim Araştırmaları Dergisi*, 183-188.
- KUTVAN, A. B. (2011, Nisan 26). Yönetmelik Etik ve Basın İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İletişim Bilimleri Anabilim Dalı Basın Ekonomisi ve İşletmeciliği Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 115.
- KÜÇÜK, E., & UZAY, Ş. (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 240.
- KÜÇÜK, İ. (2008, Mart 14). Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi. 54. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Doktora Tezi: 54.
- KÜÇÜKOĞLU, M. (2012). Etik Değerler ve Etiğin Kurumsallaşması. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 179.
- KÜÇÜKOĞLU, M. (2012). Etik Değerler ve Etiğin Kurumsallaşması. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 183.
- KÜÇÜKSÖZEN, C., & SAYAR, Z. (2002). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 50.
- LAWRENCE, J., & SHAUB, M. (1997). The Ethical Construction of Auditors: An Examination of the Effects of Gender and Career Level. *Managerial Finance*, 64.

- LEE, K., CHUNG, N., & KANG, I. (2008). Understanding Individual Investor's Behavior with Financial Information Disclosed on the Websites. *Behaviour & Information Technology*, 219-227.
- LENNOX, C. S. (1999). Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 799.
- LEVINE, S., & WHITE, P. (1961). Exchange as a Conceptual Framework for the Study of Interorganizational Relationships. *Administrative Science Quarterly*, 583-601.
- LEWIS, P., GOODMAN, S., & FANDT, P. (1995). Management Challenges in The 21st Century. St. Paul: West Publishing.
- LIU, M., & LIN, Z. (2009). The Impact of Corporate Governance on Auditor Choice: Evidence from China. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 46.
- LOVISKY, G., TREVINO, L., & JACOBS, R. (2007). Assessing Managers' Ethical Decision-Making: An Objective Measure of Managerial Moral Judgment. *Journal of Business Ethics*, 263-285.
- MARTON, F., & BOOTH, S. (1997). *Learning and Awareness*. New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates, Inc. Publishers.
- MCKENNA, E. (1994). *Business Psychology and Organisational Behaviour* (s. 300). içinde London: Lawrence Erlbaum Associates Ltd.
- MCNAMEE, M., & FLEMING, S. (2007). Ethics Audits and Corporate Governance: The Case of Public Sector Sports Organizations. *Journal of Business Ethics*, 435.
- MELİS, A. (2005). Critical Issues on the Enforcement of the “True and Fair Wiew” Accounting Principle, Learning From Parmalat. *Corporate Ownership and Control*, 112.
- MERAL, E. (2016). Türkiye'de Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kamu Gözetimi Kurumu'nun Bilgi Sistemleri Denetiminde Üstlendiği Misyon. Ankara, Türkiye: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı Uzmanlık Tezi: 60-64.

- MERCIER, S. (2000). La Formalisation De L'éthique: Un Outil Stratégique Pertinent Pour L'entreprise. *Finance Contrôle Stratégie*, 101-123.
- MERRIAM, S., & GRENIER, R. (2019). *Qualitative Research in Practice: Examples for Discussion and Analysis*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- MESCON, M., MUCHEAL, A., & KHEDOURI, F. (1988). Management : Individual and Organizational Effectiveness. New York: Harper & Row.
- MESSIER, W., GLOVER, S., & PRAWITT, D. (2006). Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach. ABD: McGraw-Hill.
- METİN, O., & ÜNAL , Ş. (2022). İçerik Analizi Tekniği: İletişim Bilimlerinde ve Sosyolojide Doktora Tezlerinde Kullanımı. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 275-283.
- MINTZBERG, H. (1973). An Emerging Strategy of 'Direct' Research. *Administrative Science Quarterly*, 582-589.
- MINTZBERG, H. (1973). The Nature of Managerial Work. Harper and Row Publishers.
- MINTZBERG, H. (1973). The Nature of Managerial Work . Harper and Row Publishers.
- MOELLER, R., & WITT, H. (1999). Brink's Modern Internal Auditing. New Jersey: Jhon Wiley & Sons, Inc.
- MOHAN BURSALI, Y. (2018). Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Etik Kurallar ve Sosyal Sorumluluk. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 508-509.
- MOIZER, P., & HUMPHREY, C. (1990). From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, 217-238.
- MUĞAL, E. (2007). Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye'de Muhasebe Denetimi. Bursa, Türkiye: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisan Tezi: 67.

- MURPHY, R., & STAUSHOLM, S. (2017). *The Big Four: A Study of Opacity*. GUE/NGL.
- MUTLU, C. (2019). Eğitim Örgütlerinde Liderlik Algıları Yönetmelik Etik ve İş Motivasyonu Arasındaki İlişki. İstanbul, Türkiye: Bahçeşehir Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi: 26.
- NASUTION, D. (2013). Essays on Auditor Independence. Åbo, Finland: Åbo Akademi University.
- NELSON, W. (2005). An Organizational Ethics Decision-Making Process. *Healthcare Executive*, 9.
- OECD. (2000). Kurumsal Yönetim İlkeleri. (s. 9). İstanbul: TÜSİAD Yayınları.
- OICU-IOSCO. (2002). Principles of Auditor Independence and the Role of Corporate Governance in Monitoring an Auditor's Independence . (s. 3-5). A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions .
- OKAY, S. (2011, Şubat 7). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. Karaman, Türkiye: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi: 80.
- OKTAY, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 47.
- OKTAY, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları* , 44.
- OKTAY, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, 60.
- OLCAY, A., ÖZKAN, B., & GÖÇEBELER, M. (2018). Konaklama ve Seyahat İşletmelerinde Yaşanan Etik Sorunlar Üzerine Kavramsal Bir Değerlendirme. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 3.

- ONBULAK, E. (2017). Kurumsal Yönetim ve Türkiye Yansımaları. *Journal of Social Policy Conferences*, 107.
- ÖRSELLİ, E. (2010, Aralık 17). Türkiye'de Toplumsal ve Yönetimsel Etik Değerler İle İnkilemler: Uygulamalı Bir Araştırma. 57. Konya, Türkiye: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Doktora Tezi: 57.
- ÖRSELLİ, E. (2010, Aralık 17). Türkiye'de Toplumsal ve Yönetimsel Etik Değerler İle İnkilemler: Uygulamalı Bir Araştırma . Konya, Türkiye: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Doktora Tezi: 65-66.
- ÖZAD, S. (2019, Mayıs 22). Muhasebe Hileleri ve Önlenmesi. İstanbul, Türkiye: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Tezi: 42.
- ÖZAD, S. (2019, Mayıs 22). Muhasebe Hileleri ve Önlenmesi. 48. İstanbul, Türkiye: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Tezi: 48.
- ÖZALP, E., & KIREL, Ç. (2004). Örgütsel Davranış. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- ÖZBİRECEKLİ, M., & SÜSLÜ, C. (2005). Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma-1. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 69.
- ÖZBİRECİKLİ, M. (2006). Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 9.
- ÖZBİRECİKLİ, M., & URAL, T. (2006). Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 105.
- ÖZDEMİR, E. (2003). Liderlik ve Etik. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 156.
- ÖZDEMİR, M. (2008). Kamu Yönetiminde Etik. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 184-185.

- ÖZDEMİR, M. (2010). Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 332.
- ÖZDEMİR, O. K. (2020). Bağımsız Denetçiler İçin Güvence Hizmetlerinde Etik Kurallar. İstanbul, Türkiye: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi: 22.
- ÖZEN, Y., & GÜL, A. (2007). Sosyal ve Eğitim Bilimleri Araştırmalarında Evren-Örnekleme Sorunu. *Atatürk Üniversitesi Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi Dergisi*, 412-414.
- ÖZER, M. (1997). Denetim. Ankara: Özkan Matbaacılık.
- ÖZGENER, Ş. (2004). İş Ahlakının Temelleri. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- ÖZGENER, Ş. (2004). İş Ahlakının Temelleri. Ankara,: Nobel Yayın Dağıtım.
- ÖZGER, S., & TUĞAY, O. (2020). Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi ve Rotasyon ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığının Aracılık Rolü: Bağımsız Denetçilerin Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 33-34.
- ÖZTÜRK, M., & DEMİRGÜNEŞ, K. (2008). Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entellektüel Sermaye. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 397.
- ÖZTÜRK, N. (1998). Kamu Yöneticilerinin Kararlarında Etik Değerler. *Amme İdaresi Dergisi*, 94-95.
- ÖZTÜRK, U. (2019, Ekim 17). İş Sağlığı ve Güvenliğinde Yönetmeliklerin Yeri: Zonguldak İlindeki Maden İşletmelerinde Bir Araştırma. Ankara, Türkiye: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 41.
- ÖZUTKU , H., & CEVRİOĞLU, E. (2005). Yönetim ve Etik: Özel ve Kamu Banka Şube Yöneticileri Üzerine Bir Alan Araştırması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 95.

- ÖZUTKU, H., & CEVRİOĞLU, E. (2005). Yönetim ve Etik: Özel ve Kamu Banka Şube Yöneticileri Üzerine Bir Alan Araştırması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 95.
- ÖZYURT, A. (2010). Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. Ankara, Türkiye: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 4.
- ÖZYÜREK, H. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 100.
- PALMROSE, Z.-V., RICHARDSON, V., & SCHOLZ, S. (2004). Determinants of Market Reactions to Restatement Announcements. *Journal of Accounting & Economics*, 59-89.
- PAMUKÇU, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 138-139.
- PAMUKÇU, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 146.
- PAPANDREOU, A. (1952). Some Basic Problems in The Theory of the Firm. *A Survey of Contemporary Economic*, 183-219.
- PATER, A., & GILS, A. (2003). Stimulating Ethical Decision - Making in a Business Context: Effects of Ethical and Professional Codes . *European Management Journal* , 764.
- PEHLİVAN, İ. (1998). Yönetmelik Mesleki ve Örgütsel Etik. Ankara: Önder Matbaacılık.
- PEKDEMİR, R., & TÜRKER, M. (2002). Uluslar arası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler. 17. *Türkiye Muhasebe Kongresi*, (s. 345-355). İstanbul.
- POROY ARSOY, A. (2008). Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 20.
- PREUSS, L. (1998). On Ethical Theory in Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 500-508.

- PwC. (2023, Ekim 19). <https://www.pwc.com.tr/tr/hakkimizda/amacimiz-ve-degerlerimiz.html> adresinden alındı
- PwC. (2023, Ekim 19). <https://www.pwc.com/gx/en/about.html> adresinden alındı
- RADU, M. (2012). Corporate Governance, Internal Audit and Environmental Audit - The Performance Tools in Romanian Companies. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 114.
- RICCHIUTE, D. N. (1995). Auditing. Ohio: South-Western College Publishing.
- RULAND, R., & LINDBLOM, C. (1992). Ethics and Disclosure: An Analysis of Conflicting Duties. *Critical Perspectives on Accounting*, 259-272.
- SABAN, M., & ATALAY, B. (2005). Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 58.
- SAĞLAM, N., & YOLCU, M. (2014). Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- SAĞLAR, J., & TUAN, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Ç.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 350.
- SAĞLAR, J., & TUAN, K. (2009). İşletmelerde İç denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 349.
- SAĞMANLI, M., & CÖMERT, Ç. (2010). Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu ile Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 41-70.
- SAKARYA, Ş., & KARA, S. (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 58.
- SANDELOWSKI, M. (1986). The Problem of Rigor in Qualitative Research. *Advances in Nursing Science*, 27-37.

- SANKHAT, V. (2022). Corporate Governance - Ethics and Practical Approach. Germany : International University of Applied Sciences MBA Research Proposal.
- SANKHAT, V. (2022). Corporate Governance - Ethics and Practical Approach. Germany: International University of Applied Sciences MBA Research Proposal.
- SARI, Ö., & GÖKTAŞ KULUALP, H. (2019). Etik Kodlar Bağlamında Şirketlerin Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporlarının İncelenmesi. *Cumhuriyet 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi* (s. 168). Ankara: UBAK Uluslararası Bilimler Akademisi.
- SARIÇİÇEK, R., & AYTEKİN, M. (2020). Türkiye’deki Bağımsız Denetçilerin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlarının Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 90.
- SARIÇİÇEK, R., & AYTEKİN, M. (2020). Türkiye’deki Bağımsız Denetçilerin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlarının Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 90.
- SAUDAGARAN, S. (2003). The Accounting World Post Enron, Tyco, Vivendi, WorldCom, Xerox: Reflections on Being Part of The Solution. *Malaysian Accounting Review*, 8-9.
- SAYIN, Ş. (2010). Bağımsız Denetim ve Önemlilik Kavramı Açısından Yenilenen Ticari Alacakların İrdelenmesi . *Sosyal Bilimler Dergisi*, 69.
- SAYINER, M. A. (2005). Yönetmelik Etik Kavramının Örgütlerde Uygulanması. İstanbul, Türkiye: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Davranış Bilimleri Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi:31.
- SAYINER, M. A. (2005, Eylül). Yönetmelik Etik Kavramının Örgütlerde Uygulanması. İstanbul, Türkiye: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Davranış Bilimleri Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 108-109.

- SAYINER, M. A. (2005). Yönetmelik Kavramının Örgütlerde Uygulanması. İstanbul, Türkiye: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Davranış Bilimleri Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 67.
- SAYLI, H., & KIZILDAĞ, D. (2007). Yönetmelik ve Yönetmelik Etiğinin Oluşmasında İnsan Kaynakları Yönetiminin Rolünü Belirlemeye Yönelik Bir Analiz. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 233.
- SAYLI, H., & YAŞAR UĞURLU, Ö. (2007). Kurumsal İtibar ve Yönetmelik Etiğinin İlişkisinin Analizine Yönelik Bir Değerlendirme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 77.
- SEC, S. a. (2001). *Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*. Washington, D.C: Securities and Exchange Commission SEC.
- SELÇUK, H., KARADAĞ, M., & AKAR, A. (2019). Bağımsız Denetimde Etik Kavramı: AAOIFI Standartları İle Bağımsız Denetim Standartlarının Karşılaştırılması. *International Congress of Islamic Economy, Finance And Ethics*, 1-2.
- SELİMOĞLU, S., ÖZBİRECİKLİ, M., UZAY, Ş., KURT, G., ALAGÖZ, A., & YANIK, S. (2011). Muhasebe Denetimi. Ankara: Özbaran Ofset.
- SELİMOĞLU, S., UZAY, Ş., & ÖZBİRECİKLİ, M. (2017). Bağımsız Denetim. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- SENAL, S. (2011, Şubat 14). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. Isparta, Türkiye: Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Doktora Tezi: 28.
- SEVİM, Ş., ÇETİNOĞLU, T., & KURNAZ, N. (2006). Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır? *Mali Çözüm Dergisi*, 60-61.
- SEVİMOĞLU, S., ÖZBİRECİKLİ, M., UZAY, Ş., & UYAR, S. (2015). Bağımsız Denetim. Ankara: Muhasebe Denetim Basım Yayın A.Ş.

- SHAFER, W. E. (2008). Ethical Climate in Chinese CPA Firms. *Accounting, Organizations and Society*, 825-835.
- SHAUB, M. K. (2003). The Impact of the Sarbanes-Oxley Act on Threats to Auditor Independence. *St. Mary's University*, 1.
- SHELTON, J. (1998). The Importance of Governance in the Modern Economy. *New Corporate Governance for the Global International Conference*, (s. 2). Brussels.
- SHORE, C., & WRIGHT, S. (2018). How the Big 4 Got Big: Audit Culture and the Metamorphosis of International Accountancy Firms. *Critique of Anthropology*, 306.
- SIKKA, P. (2009). Financial Crisis and the Silence of the Auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 868-873.
- SINGH, C., & PRASAD, M. (2017). Code of Ethics in an Organisation. *International Journal of Application or Innovation in Engineering & Management (IJAIEEM)*, 138-139.
- SİPAHİ, B. (2001). Muhasebe Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi: 38.
- SMITH, E., & UMANS, T. (2013). Organizational Ambidexterity at the Local Government Level: The Effects of Managerial Focus. *Public Management Review*, 812-833.
- SMITH, J., FLOWERS, P., & LARKIN, M. (2009). *Interpretative Phenomenological Analysis: Theory, Method and Research*. Los Angeles: Sage.
- SOLAK, B. (2015). Bağımsız Denetçilerin İş Yükünün İş Performanslarına ve Denetim Kalitesine Etkileri. Malatya, Türkiye: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi: 41-42.
- SOMAY, V., İPEK, A., UMAN, N., & SUNER, C. (1985). İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.
- SPENCE, C., & CARTER, C. (2014). An Exploration of the Professional Habitus in the Big 4 Accounting Firms. *Work, Employment and Society*, 947-960.

- SPK. (2003). Sermaye Piyasası Kurumsal Yönetim İlkeleri. (s. 2). SPK Sermaye Piyasası Kurulu.
- STETTLER, H. F. (1982). Auditing Principles. Prentice Hall.
- SUZAN, S. (2021, Ağustos). KOBİ'lerde Ahilik Kültürü ve Yönetmelik Etik Üzerine Bir Araştırma: Safranbolu Örneği . Karabük, Türkiye: Karabük Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 49.
- SÜER, A. (2004). Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- SÜER, A. Z. (2004). Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası Ve Getirdikleri. İstanbul: İSMMMO Yayınları Nadir Kitabevi.
- SÜKLÜM, N. (2020). Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik İlişkisi Bağlamında İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 20-21.
- SVARA, J. H. (2007). The Ethics Primer for Public Administrators in Government and Nonprofit Organizations. Arizona: Jones and Bartlett Publishers.
- ŞAHMAROĞLU, S. T. (2016, Ocak). Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürler ve Uygulaması. İstanbul, Türkiye: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Tezi: 24.
- ŞAVLI, T., TAŞ, O., & KAVUT, L. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. İstanbul.: İSMMMO Yayın No: 30 Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş.
- ŞEKER, Y., & DİNÇ, E. (2016). Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 424.
- ŞENGÜR, E. D. (2019). Denetim. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi İşletme Lisans Programı.
- ŞENYİĞİT, Y., & ZEYTİNOĞLU, E. (2014). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 88.

- ŞENYİĞİT, Y., & ZEYTİNOĞLU, E. (2014). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 83.
- TAHIR, F., & HAMID, M. (2018). Auditor's Independence and Auditor Ethical Judgements: Evidence From Malaysia. *International Journal of Industrial Management*, 4.
- TEKİNDAL, M., & UĞUZ ARSU, Ş. (2020). Nitel Araştırma Yöntemi Olarak Fenomenolojik Yaklaşımın Kapsamı ve Sürecine Yönelik Bir Derleme. *Ufuk Ötesi Bilim Dergisi*, 167.
- TERZİ, S. (2012). Hileli Finansal Raporlama. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- THANOS, L. (2015). Tyco International Ltd. Case Study: The Implications of Unethical Behavior. *Academic Leadership Journal in Student Research*, 1-2.
- THOMPSON, D. F. (1985). The Possibility of Administrative Ethics. *Public Administration Review*, 555.
- TOFFLER, B. (1968). *Tough Choices: Managers Talk Ethics* (s. 10). içinde New York: Wiley.
- TORAMAN, C., & ABDİOĞLU, H. (2008). İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 98.
- TORAMAN, C., & AKCAN, A. (2003). Muhasebe Denetiminde Etik Teori. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 60.
- TOROSLU, M. V. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- TOROSLU, M. V. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi . Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- TÖRE, E. (2006). The Effect of Organizational Climate and Organizational Commitment on Unethical Behavior at Work. İstanbul, Türkiye: Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi İngilizce İşletme Bölümü Yüksek Lisans Tezi :15.

- TREVINO, L. (1986). Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model. *The Academy of Management Review*, 609.
- TUNA, K. (2007). Bankalarda Kurumsal Yönetim. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 213.
- TURAN, Ç. (2022, Kasım 30). X ve Y Jenerasyonunun Bakış Açısından Etik Liderlik, Örgütsel Sessizlik ve Etik Dışı Davranış İlişkisinde Etik İklimin Rolü: Otel İşletmelerinde Bir Uygulama. Gebze, Türkiye: Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi: 49.
- TUZCU, A. (2003). Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı: İMKB-100 Örneği. Ankara, Türkiye: Ankara Üniversitesi Doktora Tezi: 34.
- TÜREDİ, H., ALA, T., & TEPEGÖZ, Ş. (2018). Uluslararası Denetim Standartları Açısından Kurumsal Yönetim Sürecinin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 7.
- TÜREDİ, H., KARAKAYA, G., & İLDEM, M. (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*, 61.
- TÜREL, A. (2011). Worldcom Skandalı: Muhasebe Hileleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- TÜRK, M., & COŞKUN ARSLAN, M. (2017). Yöneticileri Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarına İten Nedenler ve Bir Şirket Örneği. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 93.
- TÜRMOB. (2008). Finansal Raporlama Konseyi'nin Denetim Kalitesi Çerçevesi. *TÜRMOB*, 8.
- TÜRNÜKLÜ, A. (2000). Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 547.
- TÜSİAD. (2005). *Devlette Etikten Etik Devlete: Kamu Yönetiminde Etik Kavramsal Çerçeve ve Uluslararası Uygulamalar Cilt 1* (s. 105-106). içinde İstanbul: Tüsiad Devlette Etik Altyapı Dizisi No: 1 Yayın No. Tüsiad-T/2005.
- TÜSİAD. (2009). *Dünyada ve Türkiye'de İş Etiği ve Etik Yönetimi* (s. 99). içinde İstanbul: Yayın No: TÜSİAD/T-2009-06-492.

- USUL, H. (2015). Bağımsız Denetim. Ankara: Detay Yayıncılık.
- UYAR, S., & ÇELİK, M. (2007). Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İMKB’de Bir Araştırma. *XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, (s. 132). Antalya.
- UZAY, Ş. (2004). 21.Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler . *Mali Çözüm Dergisi*, 9.
- UZAY, Ş. (2009). 21. yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 237.
- UZAY, Ş., & SELİMOĞLU, S. (2009). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÜÇOĞLU, D., & FIRAT, F. (2009). Muhasebe Eğitiminde Etiğin İş Dünyasına, Öğretim Elemanlarına ve Öğrencilere Yansımaları. *XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, (s. 52). İzmir.
- ÜNLÜ, U., YALÇIN, N., & YAĞLI, İ. (2016). Kurumsal Yönetim ve Firma Performansı: Topsis Yöntemi ile BİST 30 Firmaları Üzerine Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 65-66.
- ÜZÜMCÜ, Ö. (2016). Nitel Araştırma Yöntemine Sahip Tezlerin Bazı Değişkenler Açısından İncelenmesi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 330.
- VELASQUEZ, M. (2002). *Business Ethics: Concepts and Cases* (s. 11). içinde Prentice Hall .
- WAKIL, G., ALIFIAH, M., & TIJJANI, A. (2019). Auditor Independence Threats and Factors Affecting Independence. *International Journal of Recent Technology and Engineering*, 918-919.
- WHITENER, E., BRODT, S., KORSGAARD, M., & WERNER, J. (1998). Managers as Initiators of Trust: An Exchange Relationship Framework for Understanding Managerial Trustworthy Behavior. *Academy of Management Review*, 513-530.
- WINDSOR, C., & ASHKANASY, N. (1996). Auditor Independence Decision Making: The Role of Organizational Culture Perception. *Behavioral Research in Accounting*, 80-97.

- WINHAM, G. R. (1977). Negotiation as a Management Process. *World Politics* , 87-114.
- YAĞAR, F., & DÖKME, S. (2018). Niteliksel Araştırmaların Planlanması: Araştırma Soruları, Örneklem Seçimi, Geçerlik ve Güvenirlik. *Gazi Sağlık Bilimleri Dergisi*, 5.
- YAKAR, S. (2015). Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* , 254.
- YALÇIN, H. (2022). Bir Araştırma Deseni Olarak Fenomenoloji . *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 217.
- YALKIN, Y. K. (2001). Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1-2.
- YAMAN, F. (2009, Haziran 3). Reklamcılık Sektöründe Reklam Etiği Algılamasının Değerlendirilmesi. Afyonkarahisar, Türkiye: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi: 52-53.
- YARAŞ, Z., GÜNDÜZALP, S., POLAT, H., & ÖZAN, M. (2017). Etik Kodlara İlişkin Okul Yöneticilerinin Görüşleri ve Etik Kod Önerileri. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 45.
- YARDIMCIOĞLU, M., & ADA, Ş. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48.
- YARDIMCIOĞLU, M., & ADA, Ş. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 44.
- YARDIMCIOĞLU, M., KOCA, N., GÜNAY, Y., & KOCAMAZ, H. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 180.

- YAŞAR, A. (2011). Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İMKB’de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama. Adana, Türkiye: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi: 69.
- YAVAŞOĞLU, M. (2001). Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- YAVUZ, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız denetçiler Üzerine Kamu Denetimi ve Gözetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 148.
- YENİCE , S., & DÖLEN, T. (2013). İMKB’de İşlem Gören Firmaların Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumunun Firma Değeri Üzerindeki Etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 200-201.
- YILANCI, M. (2015). İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi. Ankara: Detay Yayıncılık.
- YILDIRIM, A., & ŞİMŞEK, H. (2008). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- YILDIRIM, A., & ŞİMŞEK, H. (2008). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- YILDIRIM, G., & KADIOĞLU, S. (2007). Etik ve Tıp Etiği Temel Kavramları. *Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 76.
- YILDIZ, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 160.
- YILDIZ, S. (2017). Sosyal Bilimlerde Örnekleme Sorunu: Nicel ve Nitel Paradigmalardan Örnekleme Kuramına Bütüncül Bir Bakış. *Kesit Akademi Dergisi*, 427-429.
- YILMAZ, C., ELİTAŞ, C., & ERKAN, M. (2009). From Accounting Scandals to Global Crisis. *Suleyman Demirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 149-150.

- YILMAZ, C., ELİTAŞ, C., & ERKAN, M. (2009). From Accounting Scandals to Global Crisis. *Suleyman Demirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 150.
- YILMAZ, N. (2015, Haziran 22). Kadın Girişimciliğinde Yönetmel Etik Değerler ve İfşa (Whistleblowing): Mersin İlinde Uygulamalı Bir Araştırma. Mersin, Türkiye: Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bilgi Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi: 44.
- YILMAZ, R., & KAYA, M. (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları ile İlişkisi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 22.
- YILMAZ, R., & KAYA, M. (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları ile İlişkisi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 31-32.
- YUCEL, G., & ADILOGLU, B. (2017). One of the Greatest Fraud Case in the World: The İmar Bank Case from Turkey. *European Journal of Business and Management*, 90-91.
- YURTSEVEN, H. (2000). İşletme Yönetiminde Etik Toplum ve İşletmeler Açısından Çanakkale Kenti'nde Karşılaştırmalı Bir Araştırma. 8. *Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildirileri*, (s. 251). Nevşehir.
- YÜKÇÜ, S., & ATAĞAN, G. (2009). Etkinlik, Etkililik Ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 2.
- YÜKSEL, M. (2015). Etik Kodlar, Ahlak ve Hukuk. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 24-25.
- YÜZGÜN, A. (1989). Genel Denetim Yaklaşımı. İstanbul: Dünya Yayınları.

EKLER

EK-1

ARAŞTIRMA SORULARI

Merhabalar, öncelikle araştırmama sağladığınız katılım ve kıymetli desteğinin için çok teşekkür ederim. Çalışmamın temel amacı; yönetsel etik uygulamaları “mesleki” bağlamda incelemektir. Bu nedenle “bağımsız denetim mesleğindeki yönetsel etik uygulamalar ve denetçi bağımsızlığına etkileri” temel odak noktasıdır. **Yönetsel Etik:** Bağımsız denetim firmalarının üst yönetim biriminde, bağımsız denetim yöneticileri tarafından belirlenen ve denetim süreçlerine yön veren etik kuralları ve uygulamaları ifade etmektedir. Aşağıda belirtilen 10 adet araştırma sorusunu bu bağlamda cevaplamanızı rica etmekteyim.

1. Kendinizden bahseder misiniz? Yaşınız? Eğitim Durumunuz? Sektörel deneyim yılınız? Kaç senedir bu firmadasınız ve hangi pozisyonda görev alıyorsunuz?
2. Sizin için yönetsel etiğin anlamı ve önemi nedir? Sizin ve firmanızın yönetsel etiğe bakışı nedir?
3. Yönetsel etik uygulamaların bağımsız denetime katkısı ve çıktıları nelerdir?
4. Yönetsel etik bağımsız denetçilerin en çok hangi yönünü güçlendiriyor?
5. Denetim süreçlerinde yönetsel etiğe duyulan ihtiyacın ortaya çıkış şekilleri nelerdir?
6. Bağımsız denetçiler ne tür etik ikilemler yaşıyor? En sık karşılaştıkları tehdit veya ikilemler nelerdir?
7. Yönetsel etik bağlamında karşılaşılan sorunlar bağımsız denetim firmalarında nasıl çözüme kavuşturulmaktadır?

8. Bağımsız denetim firmalarında yönetsel etiği güçlendirmek adına yapılan çalışmalar/teşvikler nelerdir? Bağımsız denetçiler bu yönetsel etik uygulamaları denetim süreçlerine nasıl yansıtıyor?
9. Bağımsız denetçilerin denetim sürecindeki etik duruşunu ve bağımsızlığını koruyabilmesi için neler yapması/nelere dikkat etmesi gerekir?
10. Bağımsız denetçilerin yönetsel etik değerler taşıyıp taşımadığı yöneticilerin hangideğerlendirmeleri ile tespit edilmektedir?
11. Bağımsız denetim firmalarının kar amacı güderek hizmet sunmaları ve ticari yönlerinin ön planda olması, bağımsızlığın korunması için bir tehdit midir?

EK-2

YÖNETİCİLER İÇİN YAZILI İZİN FORMU

Sayın.....

Bu belgenin amacı, sizi çalışmanın amaç ve süreçlerinden haberdar etmek ve buna bağlı olarak katılımınızla ilgili sizden izin almaktır.

Anadolu Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalında yüksek lisans öğrencisiyim. “Bağımsız Denetim Firmalarındaki Yönetmelik Uygulamalarının Denetçinin Bağımsızlık Düzeyine Etkisi” başlıklı yüksek lisans tezime ilişkin araştırma yapmaktayım. Araştırma kapsamında yöneticiler ile görüşmeler yaparak araştırma sorularımı sormayı planladım. Bağımsız denetim firması yöneticisi olarak sizden, konuyla ilgili bilgi ve görüşlerinizi almak istiyorum.

Görüşme süresince tarafınıza 10 adet açık uçlu soru yöneltilecek ve görüşme esnasında vermiş olduğunuz cevaplar ses kaydı ile kaydedilecektir. Dilediğiniz zaman görüşmeyi sonlandırabilirsiniz.

Görüşme süresince alınan ses kaydı, aynı zamanda tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Aslı GEYLAN tarafından da incelenecektir.

Görüşme kapsamında elde edilen bilgiler, bağımsız denetim firmasının ismi ve yöneticilerin kişisel bilgileri gizli kalacak şekilde tez çalışmasında değerlendirilecektir.

Çalışma hakkında sorularınız olması durumunda yanıtlamaktan memnun olurum. Çalışmama göstermiş olduğunuz ilgi ve kıymetli katkılarınızdan dolayı şimdiden çok teşekkür ederim.

Saygılarımla.

Hande ERTAŞ

Yukarıdaki açıklamaları okudum, anladım. Belirtilen konular hakkında görüşme yapmayı kabul ediyorum.

Tarih:

İmza:

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı : Hande ERTAŞ

Yabancı Dil : İngilizce

Doğum Yeri ve Yılı :

E-Posta :

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

2011-2014, Özel Gürçağ Anadolu Lisesi

2014-2019, Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

2021-2022, PwC, Bağımsız Denetim Stajyeri

Yayınları ve Bilimsel/Sanatsal Faaliyetleri: